



Le 19 décembre 2016

Le président

à

Monsieur Stéphane PIEDNOIR
Maire

Esplanade Jean Moulin
CS 90049
49460 MONTREUIL-JUIGNE

Dossier suivi par : Patricia Abel
T 02 40 20 71 24
patricia.abel@crtc.ccomptes.fr

Réf. : ROD 2016-251

Objet : notification du rapport d'observations définitives
et de ses réponses

P.J. : 1 rapport

Lettre recommandée avec accusé de réception

Je vous prie de bien vouloir trouver ci-joint le rapport comportant les observations définitives de la chambre sur la gestion de la commune de Montreuil-Juigné pour les exercices 2010 et suivants ainsi que les réponses qui y ont été apportées.

Je vous rappelle que ce document revêt un caractère confidentiel qu'il vous appartient de protéger jusqu'à sa communication à votre assemblée délibérante. Il conviendra de l'inscrire à l'ordre du jour de sa plus proche réunion, au cours de laquelle il donnera lieu à débat. Dans cette perspective, le rapport et les réponses seront joints à la convocation adressée à chacun de ses membres.

Dès la tenue de cette réunion, ce document pourra être publié et communiqué aux tiers en faisant la demande, dans les conditions fixées par le code des relations entre le public et l'administration.

En application de l'article R. 241-18 du code des juridictions financières, je vous demande d'informer le greffe de la date de la plus proche réunion de votre assemblée délibérante et de lui communiquer en temps utile copie de son ordre du jour.

Par ailleurs je vous précise qu'en application des dispositions de l'article R. 241-23 du code précité, le rapport d'observations et les réponses jointes sont transmis au préfet ainsi qu'au directeur départemental ou, le cas échéant, régional des finances publiques.

Enfin, j'appelle votre attention sur le fait que l'article L. 243-7-I du code des juridictions financières dispose que « *dans un délai d'un an à compter de la présentation du rapport d'observations définitives à l'assemblée délibérante, l'exécutif de la collectivité territoriale ou le président de l'établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre présente, dans un rapport devant cette même assemblée, les actions qu'il a entreprises à la suite des observations de la chambre régionale des comptes* ».

Il retient ensuite que « *ce rapport est communiqué à la chambre régionale des comptes, qui fait une synthèse annuelle des rapports qui lui sont communiqués. Cette synthèse est présentée par le président de la chambre régionale des comptes devant la conférence territoriale de l'action publique. Chaque chambre régionale des comptes transmet cette synthèse à la Cour des comptes en vue de la présentation prescrite à l'article L 143-10-1* ».

Dans ce cadre, vous voudrez bien notamment préciser les suites que vous aurez pu donner aux recommandations qui sont formulées dans le rapport d'observations, en les assortissant des justifications qu'il vous paraîtra utile de joindre, afin de permettre à la chambre d'en mesurer le degré de mise en œuvre.

François MONTI



Le Président

Nantes, le 9 novembre 2016

GREFFE N° 2016-152

**Observations définitives concernant la gestion
de la commune de Montreuil-Juigné**

Années 2010 à 2015

Principales observations du rapport

La chambre a procédé à l'examen de la gestion de la commune de Montreuil-Juigné pour les exercices 2010 à 2015. Le contrôle a porté sur la qualité de l'information budgétaire et financière, l'évolution de la situation financière, la gestion des ressources humaines et le crématorium communal.

La situation financière a été améliorée par la réduction de la dette. Cette amélioration a résulté de la baisse des dépenses d'investissement sur la période examinée. La soutenabilité de cette stratégie de désendettement dépendra des dépenses nécessaires à l'entretien et au renouvellement des nombreux équipements communaux. L'augmentation de ses produits fiscaux, conséquence directe de sa croissance démographique, a également permis à la collectivité d'améliorer temporairement certains indicateurs caractéristiques de sa situation financière.

Si sa situation financière n'est pas préoccupante à ce jour, la commune devra cependant rester attentive aux facteurs susceptibles de dégrader ses performances annuelles de gestion. Les modalités de financement de la gendarmerie et un emprunt structuré exposent, par exemple, Montreuil-Juigné à des risques d'augmentation de la charge de la dette, qui devrait demeurer durablement supérieure à la moyenne des communes de taille comparable. Principal poste de dépenses, les charges de personnel ont, par ailleurs, enregistré en fin de période une progression supérieure à la moyenne. Enfin, les conditions de débouclage, à terme, d'une importante opération d'aménagement urbain ne sont pas connues avec toute la précision nécessaire à l'appréciation des enjeux financiers correspondants.

Les comptes annuels ne reflètent pas la réalité du patrimoine et de l'endettement communal. Leur fiabilisation doit être considérée comme prioritaire au regard de l'ampleur des anomalies constatées.

La commune devra également s'efforcer d'améliorer ses outils d'aide à la décision en matière de gestion de ses moyens humains et budgétaires. Des postes ont été créés et pourvus sans que ne soient précisément connues les ressources en personnel déjà mobilisées. La mutualisation avec d'autres collectivités de certains services doit être envisagée afin de faire face aux mouvements de personnels prévisibles et de développer le contrôle interne.

Pendant plusieurs décennies, l'assemblée délibérante n'a pas exercé ses prérogatives en matière de fixation des tarifs et de contrôle des conditions d'exploitation du crématorium. Dans ces conditions, l'entreprise à laquelle la gestion du service de crémation a été déléguée a mis en œuvre des pratiques tarifaires et commerciales portant atteinte aux droits des familles de défunts. Le délégataire a, par ailleurs, accumulé des capitaux permettant de couvrir une grande partie des frais de mise aux normes du crématorium. La prolongation à l'étude de ce contrat n'apparaît donc pas, à ce stade, justifiée. Le crématorium dessert un territoire plus vaste que l'agglomération angevine et la commune ne dispose pas de moyens suffisants pour en assurer une gestion avisée et préserver les intérêts des populations concernées. Le transfert de cet équipement à la communauté urbaine selon des modalités à convenir avec cette dernière constituerait, par conséquent, une sage décision.

RECOMMANDATIONS

Rappel du droit :

Recommandation unique : Respecter les dispositions réglementaires relatives à l'indemnisation d'heures supplémentaires prévues par le décret n° 2002-60 du 14 janvier 2002..... *page 22*

Autres recommandations :

1/ Améliorer la fiabilité des comptes annuels, notamment par l'achèvement de l'inventaire des immobilisations *page 10*

2/ Renforcer le contrôle interne, en fiabilisant les systèmes d'information, pour permettre la production et l'examen de tableaux de bords appropriés à la gestion des ressources humaines et financières *page 24*

SOMMAIRE

1	Présentation	4
2	La qualité de l'information budgétaire et financière	5
2.1	Le contrôle financier interne	5
2.2	Les décisions budgétaires et leur documentation	6
2.3	La fiabilité des comptes annuels	8
3	L'évolution de la situation financière	10
3.1	La formation du résultat	10
3.2	Le financement des investissements	13
3.3	La situation bilancielle	14
3.4	Les points de vigilance	16
4	La gestion des ressources humaines	17
4.1	Missions, organisation et moyens	17
4.2	Les effectifs	18
4.3	Le temps de travail	19
4.4	La gestion des carrières	21
4.5	Le régime indemnitaire	22
4.6	Les dépenses de personnel	23
5	Le crématorium communal	24
5.1	La délégation de service public et son contrôle par la commune	24
5.2	L'activité	27
5.3	Les tarifs	28
5.4	Les comptes de la délégation	28
6	Annexes	35
6.1	Evolution et répartition des ressources en personnel	35
6.2	Heures indemnisées à l'unité	36
6.3	Evolution de la crémation en Pays de la Loire	37
6.4	Comptes rendus annuels du délégataire	38
6.5	Résultat d'exploitation du crématorium	39
6.6	Valorisation comptable du crématorium	40
6.7	Situation bilancielle de l'entreprise délégataire (toutes activités confondues)	41

L'examen de la gestion de la commune de Montreuil-Juigné pour les années 2010 et suivantes a été inscrit au programme des travaux de la chambre régionale des comptes des Pays de la Loire de l'année 2015.

L'ouverture du contrôle a été notifiée le 4 novembre 2015 à M. Stéphane Piednoir, maire depuis le 4 avril 2014, et à M. Bernard Witasse son prédécesseur, ordonnateurs successivement en fonctions depuis le 1^{er} janvier 2010.

L'extension du contrôle aux comptes produits dans le cadre de la délégation du service public de crémation a été notifiée à M. Joseph Guez, gérant de l'entreprise délégataire, par courrier du 2 décembre 2015, conformément aux dispositions des articles L. 141-6 et L. 241-2 du code des juridictions financières.

Les entretiens de fin de contrôle, nécessaires à la formulation d'observations par la chambre, en application des dispositions de l'article L. 243-1 du code des juridictions financières, se sont déroulés le 27 avril 2016 avec l'ordonnateur en fonctions et le 11 mai 2016 avec son prédécesseur.

Les observations provisoires ont été délibérées en séance plénière du 16 juin 2016 et adressées le 7 juillet 2016 aux deux ordonnateurs visés. Un délai de réponse supplémentaire a été accordé à M. Stéphane Piednoir, à sa demande. Les ordonnateurs ont adressé une réponse commune par courrier arrivé et enregistré à la chambre le 6 octobre 2016.

Un extrait a été adressé au gérant de l'entreprise délégataire du service communal de crémation. Les réponses de l'intéressé, adressées à la chambre par l'intermédiaire de son avocat, ont été enregistrées au greffe le 9 septembre 2016. L'intéressé a été, à sa demande, auditionné par la chambre le 25 octobre 2016, en présence de son avocat.

Les observations provisoires ont été délibérées le 25 octobre 2016

L'examen de gestion de la commune de Montreuil-Juigné a porté sur la qualité de l'information budgétaire et financière, l'évolution de la situation financière, la gestion des ressources humaines et, conformément au dernier alinéa de l'article L. 211-8 du code des juridictions financières, sur les comptes de la délégation de service public relative au crématorium communal.

1 Présentation

Montreuil-Juigné est issue de la fusion, en 1973, de Juigné-Béné et de Montreuil-Belfroy. De moins de trois mille âmes à l'aube des années 1970, la commune a dépassé le seuil de 5 000 habitants au cours de cette décennie et en compte plus de 7 000 depuis 2012. Cette croissance démographique a été favorisée par la présence d'un tissu industriel ancien et a été accompagnée de l'émergence d'un parc d'équipements publics et de logements sociaux aujourd'hui en cours de renouvellement. Les logements sociaux (plus de 900 en 2014) représentent près de 30 % du nombre total d'habitations. A cette même date, la part de foyers non imposables demeurait, toutefois, inférieure à celle observée à l'échelle du département et le revenu fiscal moyen dépassait de plus de 10 % la moyenne départementale.

Le développement urbain de la commune demeure contraint par son exposition à de multiples risques naturels et technologiques. Traversée par la Mayenne, le tiers du territoire communal est classé en surface inondable, dont la moitié en zone d'aléa fort. Montreuil-Juigné est, par ailleurs concernée par deux sites industriels Seveso, dont un en seuil haut. La présence de ces établissements sensibles et d'infrastructures de transport (route expresse et gazoduc) l'expose également aux risques inhérents au transport de matières dangereuses. La commune figure, au total, parmi les quinze communes du département exposées à au moins sept des onze catégories de risques identifiées.

Montreuil-Juigné est membre d'Angers Loire Métropole, dont la transformation en communauté urbaine doit se traduire, en 2016, par le transfert de compétences en matière, notamment, d'aménagement urbain, de voirie et d'habitat.

2 La qualité de l'information budgétaire et financière

2.1 Le contrôle financier interne

2.1.1 Les moyens affectés à la fonction financière

Le service chargé de la gestion budgétaire et comptable est placé sous l'autorité du directeur général des services. Composé de trois agents, dont un cadre intermédiaire, ce service assure, par ailleurs, des missions relatives aux interventions municipales en matière d'éducation et de citoyenneté, ainsi que l'activité budgétaire et comptable du centre communal d'action sociale. Il a vu son activité budgétaire réduite par la diminution des opérations de dépenses. Le déploiement d'un logiciel de facturation des prestations communales a, *a contrario*, alourdi les tâches correspondantes.

Le système d'information financière ne permet pas de disposer de données exhaustives et fiables et se révèle sous-dimensionné. Les tableaux de bords produits à la chambre en cours d'instruction n'autorisent pas un contrôle régulier du respect des procédures et de la qualité de la gestion comptable et budgétaire.

2.1.2 Les performances de la fonction financière

La chambre a constaté une réduction des incidents survenus dans la chaîne d'exécution budgétaire. Toutefois, ces incidents demeurent majoritairement détectés par le comptable. En outre, les anomalies concernant les opérations de recettes ont presque doublé entre 2010 et 2014, cette dégradation n'étant pas, au vu des recettes concernées, liée au développement de l'activité de facturation.

Les données du système d'information ne permettent pas de mesurer précisément les délais de mandatement, imputables au seul ordonnateur. Au vu des éléments disponibles, la chambre constate une dégradation tendancielle des délais de mandatement, la proportion de factures mandatées hors délai ayant doublé au cours de la période examinée, pour dépasser 20 % en 2015. Ces dépassements de délais n'ont pas donné lieu au versement des montants dus aux fournisseurs lésés. La chambre estime à près de 25 000 € les intérêts moratoires et indemnités forfaitaires pour frais de recouvrement qui auraient dû être versés aux fournisseurs concernés, sans que ces derniers n'aient à en faire la demande.

En réponse aux observations de la chambre, l'ordonnateur en fonctions a indiqué que « *les procédures internes ont été revues au cours de l'été 2016 afin de pallier ce dysfonctionnement et de respecter le délai global de paiement* » et qu'« *une attention particulière sera, notamment, portée aux marchés publics faisant intervenir une maîtrise*

d'œuvre, afin que celle-ci vise désormais les factures des entreprises dans un délai inférieur à 8 jours ».

2.1.3 La connaissance des coûts

L'ordonnateur tient une comptabilité analytique permettant d'affecter les recettes et dépenses budgétaires aux activités et équipements communaux. Cet outil de gestion contribue indéniablement à améliorer la connaissance des coûts. Il alourdit toutefois sensiblement les tâches administratives et mobilise des ressources en personnel pour des résultats, au demeurant, sous-exploités.

2.2 Les décisions budgétaires et leur documentation

2.2.1 Le débat d'orientation budgétaire

Le débat d'orientation budgétaire prévu par la législation s'est tenu dans les délais prescrits.

La chambre relève toutefois que certains éléments importants, comme ceux relatifs à l'endettement et aux restes à réaliser, bien que connus à la date du débat, ne sont pas communiqués aux conseillers municipaux dans les délais prescrits. Ce défaut de communication de données nécessaires à la bonne information de l'assemblée délibérante a entaché d'irrégularité les procédures d'adoption des budgets. Dans sa réponse aux observations provisoires, l'ordonnateur en fonctions s'est engagé à transmettre à l'assemblée délibérante les deux états correspondants.

La chambre a également relevé que les informations présentées au conseil municipal concernent le seul budget en cours de préparation. Si la mise en œuvre d'autorisations budgétaires pluriannuelles paraît disproportionnée, au regard des volumes de dépenses de la commune, la formalisation d'un programme pluriannuel permettrait d'éclairer utilement les décisions budgétaires soumises à l'approbation du conseil municipal. L'ordonnateur en fonctions considère qu'*« une projection pluriannuelle des investissements ne saurait être crédible compte tenu du manque de visibilité sur les dotations d'Etat à très court terme »* et qu'*« il est difficile de concilier la sincérité du débat budgétaire avec des annonces, que la collectivité ne saurait tenir, et qui engagent la crédibilité politique de l'action des élus »*.

Se fondant sur les dispositions de la loi du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République, la chambre maintient que cette approche exclusivement annuelle est aujourd'hui obsolète et que la bonne gestion des dépenses publiques repose, *a minima*, sur une anticipation de la portée des décisions budgétaires au-delà du seul horizon annuel. Les évolutions répétées du contexte institutionnel ne sauraient être valablement invoquées pour faire obstacle à l'exposé d'hypothèses raisonnables et d'objectifs de gestion pluriannuels, par définition révisables. La modification régulière de prévisions indicatives demeure, en effet, toujours préférable à l'absence d'information.

2.2.2 Prévisions et exécution budgétaires

La chambre constate que les décisions modificatives adoptées après le budget primitif n'ont pas toujours concouru à réduire les écarts entre le résultat prévisionnel et celui constaté à la clôture des comptes. Il en a été de même du besoin de financement de la section d'investissement, l'insuffisance des recettes d'emprunt budgétées ayant à deux reprises occasionné des ponctions sur le fonds de roulement.

Depuis 2015, le budget primitif reprend les résultats et restes à réaliser constatés avec l'arrêté des comptes de l'exercice précédent. Cette modification du calendrier budgétaire a sensiblement amélioré l'information du conseil municipal sur les conditions d'équilibre de la principale décision budgétaire de l'exercice et limité les modifications de crédits en cours d'exercice.

Les engagements non soldés à la fin de l'exercice ne sont pas présentés avec le niveau de détail nécessaire à l'appréciation de leur sincérité par les différentes autorités de contrôle.

Au cours de la période examinée, la commune a procédé au réaménagement de son terrain de camping. Comme indiqué par les ordonnateurs en réponse aux observations provisoires, le camping permet à « *des familles montreuillaises et angevines et ne partant pas en vacances [...] de profiter de vacances en plein air à des prix accessibles* ». Cette vocation sociale a conduit la commune à considérer que ce service public revêtait un caractère administratif justifiant la comptabilisation de ses opérations au budget principal.

Sans nier cet aspect, la chambre a, toutefois, constaté que la tarification pratiquée au camping ne prévoit aucun tarif social susceptible de lui conférer la qualification de service public administratif. La commune a, en outre, affiché son intention de faire évoluer le modèle économique du camping en attirant une nouvelle clientèle touristique et, de fait, plus des trois quarts des campeurs accueillis ne sont pas domiciliés dans le département. Au vu de ses caractéristiques d'exploitation, de ses ressources et des objectifs qui lui sont assignés, le caractère industriel et commercial du camping municipal semble établi, sous réserve de l'appréciation des juridictions compétentes.

Dans ces conditions, les opérations budgétaires relatives au camping doivent être comptabilisées dans un budget annexe régi par des dispositions réglementaires différentes de celles applicables au budget principal.

2.2.3 Les annexes budgétaires

En dépit des observations issues de son précédent contrôle, la chambre constate que les documents budgétaires ne satisfont toujours pas aux obligations réglementaires de présentation.

Les prestations en nature délivrées aux associations ne figurent pas en annexe. Ce défaut de présentation traduit des lacunes dans le suivi des engagements communaux, illustrées par le cas de la maison de la petite enfance. L'exploitant de cet équipement communal bénéficie de moyens, notamment en personnel, mis à disposition par la commune estimés à près de 0,1 M€, soit 25 % du budget prévisionnel alloué à cette activité. Ces informations ne figurent pas dans les annexes budgétaires. Surtout, la commune n'a pas perçu les recettes attendues de cette contribution en nature. Cette situation méconnaît la réglementation encadrant la mise à disposition de fonctionnaires territoriaux à des organismes tiers.

En outre, l'absence d'annexes budgétaires relatives aux délégations de service public et aux autres engagements financiers de la commune prive les élus et citoyens de l'information relative à la mise à leur disposition des comptes des organismes concernés.

2.3 La fiabilité des comptes annuels

Les comptes de la commune sont constitués du compte administratif et du compte de gestion, établis, respectivement, par le maire et le receveur et arrêtés par le conseil municipal. Ils doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du résultat de la gestion, du patrimoine et de la situation financière¹.

2.3.1 La comptabilité patrimoniale

La responsabilité du suivi des immobilisations incombe, de manière conjointe, à l'ordonnateur et au comptable. Les inventaires physique et comptable tenus par le maire doivent correspondre à l'état de l'actif et au fichier des immobilisations produits par le receveur communal. Le rapprochement de ces documents, indispensables à la connaissance du patrimoine communal, constituait un chantier prioritaire de la réforme du cadre comptable communal entrée en vigueur en 1997. Si des avancées récentes ont été enregistrées dans ce domaine, ces deux documents n'ont pas fait l'objet du rapprochement attendu et demeurent entachés de multiples anomalies. Des accumulations d'imputations erronées et de libellés inappropriés nuisent à l'exploitation de l'ensemble. Surtout, la comptabilité patrimoniale est faussée du fait de l'absence d'inscription au bilan des deux éléments d'actif majeurs que constituent le crématorium et la gendarmerie. En minorant de 10 % la valeur comptable du patrimoine communal, cette omission affecte de façon significative les comptes de la commune.

La charge de l'entretien et du renouvellement de la gendarmerie incombant à la commune, la chambre estime, par ailleurs, qu'il serait de bonne gestion d'amortir cet élément d'actif.

Enfin, l'application des dispositions réglementaires applicables au camping municipal emporte l'amortissement des immobilisations nécessaires à son exploitation.

2.3.2 Le suivi du passif

- *L'encours de dette*

Le défaut d'intégration de la gendarmerie au bilan n'a pas permis de constater la dette contractée par la commune dans le cadre d'un bail emphytéotique. S'étant engagé à corriger cette anomalie, l'ordonnateur en fonctions considère, pour sa part, qu'*« on ne peut placer cette dette sur le même plan que le reste de l'endettement communal »*, du fait de la compensation des échéances par les loyers encaissés et des facilités de cession des locaux en cas de modification de leur affectation actuelle. Ces considérations demeurent, toutefois, sans incidence sur les modalités de comptabilisation de la dette contractée pour le financement de cet élément d'actif.

L'endettement apparaissant dans les comptes 2015 a, ainsi, été minoré de 3,3 M€, soit plus de la moitié des 6 M€ de l'encours constaté à cette même date. L'analyse de la situation financière de la commune appelle, par conséquent, un retraitement préalable des comptes visant à réintégrer cette dette.

¹ Article 47-2 de la Constitution, alinéa second.

- *Les provisions pour risques et charges*

La commune a contracté en 2011 un emprunt bancaire dont le taux d'intérêt est fortement exposé à un risque de dégradation. L'ordonnateur en fonctions a fait part à la chambre de l'obtention d'une aide financière allouée au titre du fond de soutien aux collectivités ayant souscrit des contrats de prêt à risque.

Des provisions pour risques financiers ont été constituées en 2013. Suite à une reprise partielle, elles s'élevaient à moins de 0,3 M€ fin 2015. La chambre ne peut qu'encourager cette pratique comptable qui ne s'impose pas, en droit, au cas présent. Toutefois, les modalités de calcul de cette provision n'ont pas respecté les règles préconisées par le Comité national relatif à la fiabilité des comptes locaux². Les montants provisionnés n'ont pas fait l'objet d'une actualisation à chaque clôture de comptes et demeurent insuffisants pour couvrir l'intégralité du risque financier auquel est possiblement exposée la commune sur la durée résiduelle du contrat de prêt, estimé à plus de 0,7 M€ par la chambre. Cette dernière estimation n'a pu être actualisée, l'incidence des aides financières obtenues sur les surcoûts budgétaires supportés par la commune n'ayant pas été portée à la connaissance de la chambre.

En tout état de cause, la reprise de provisions effectuée en 2015 n'a pas été guidée par une réelle préoccupation de fiabilité des comptes.

- *Les reprises de subventions d'équipements perçues*

Les subventions d'investissement ayant contribué au financement de biens amortissables doivent faire l'objet d'opérations budgétaires de reprise qui permettent d'atténuer la charge de l'amortissement. Ce schéma comptable devra être appliqué aux participations perçues pour la restructuration du camping.

2.3.3 Le rattachement des charges et des produits à l'exercice

Le rattachement des charges et des produits à l'exercice qu'ils concernent vise à faire apparaître dans le résultat d'un exercice donné les charges et les produits qui s'y rapportent, et ceux-là seulement.

Les opérations de rattachements de charges et de produits réalisées par l'ordonnateur ont été incomplètes (16 000 € de charges rattachées en moyenne depuis 2011, quand une centaine de milliers d'euros auraient dû l'être, selon les estimations de la chambre).

L'exercice 2013, en particulier, a supporté les cotisations annuelles d'assurance du personnel de 2013 et de 2014. Portant sur un montant de plus de 100 000 €, cette erreur ponctuelle de comptabilisation fausse de façon significative la lecture des comptes annuels et, en particulier, l'appréciation des causes d'évolution des dépenses de personnel entre 2012 et 2015. Elle appelle, par conséquent, un retraitement des données comptables pour les besoins de l'analyse financière.

La qualité de l'information budgétaire et financière exposée aux élus et citoyens montreuillais demeure largement perfectible. La commune devra s'attacher à ériger la fiabilité de ses comptes annuels en priorité de gestion et à affecter à cette tâche les moyens humains et matériels nécessaires. L'ordonnateur pourra s'inspirer utilement des travaux du Comité national relatif à la fiabilité des comptes locaux.

² Guide pratique du provisionnement des emprunts à risques, mis à jour en mai 2015.

Recommandation : La chambre recommande à la commune d'améliorer la fiabilité des comptes annuels, notamment par l'achèvement de l'inventaire des immobilisations.

3 L'évolution de la situation financière

La situation financière a été examinée à l'une des grilles d'analyse produites par le logiciel déployé dans les juridictions financières. Les données comptables exploitées sont issues des comptes de gestion. Les dépenses de fonctionnement et l'encours de dette ont été retraités pour atténuer l'incidence des principales anomalies affectant la fiabilité des comptes annuels (cf. § 2.3).

3.1 La formation du résultat

3.1.1 Les soldes intermédiaires de gestion

Les soldes intermédiaires de gestion permettent de synthétiser les performances financières annuelles et autorisent des rapprochements avec les communes de population comparable.

Tableau n° 1 : Soldes intermédiaires de gestion (en M€)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
= Produits de gestion (a+b+c = A)	7,69	7,93	8,23	8,45	8,55	8,43
= Charges de gestion (B)	6,55	6,46	6,51	6,96	6,91	7,28
retraitées	6,55	6,46	6,51	6,86	7,02	7,28
Excédent brut de fonctionnement (A-B)	1,14	1,47	1,72	1,50	1,63	1,15
retraité	1,14	1,47	1,72	1,60	1,53	1,15
+/- Résultat financier (réel seulement)	-0,30	-0,32	-0,33	-0,40	-0,37	-0,30
+/- Produits et charges exceptionnels réels	0,04	0,02	0,00	0,03	0,07	0,09
+/- Autres	0,00	-0,01	0,00	0,00	0,00	0,00
= CAF brute	0,88	1,16	1,39	1,12	1,33	0,95
retraitée	0,88	1,16	1,39	1,22	1,23	0,95
en % des produits de gestion	11,4%	14,7%	16,9%	14,5%	14,4%	11,2%
/pop. moyenne	123	163	195	171	172	132
Moy strate	184	200	190	181	168	
- Annuité en capital de la dette	0,33	0,38	0,39	0,41	0,38	0,32
= CAF nette ou disponible	0,54	0,78	1,00	0,71	0,95	0,63
retraitée	0,54	0,78	1,00	0,81	0,85	0,63
/pop. moyenne	76	110	140	114	118	88
Moy strate	184	200	190	181	168	
CAF brute	0,88	1,16	1,39	1,12	1,33	0,95
- Dotations nettes aux amortissements	0,23	0,24	0,23	0,29	0,28	0,28
- Dotations nettes aux provisions	0,00	0,00	0,00	0,10	0,01	-0,05
+ Quote-part des subventions d'inv. transférées	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
= Résultat section de fonctionnement	0,65	0,93	1,16	0,73	1,05	0,71
retraité	0,65	0,93	1,16	0,83	0,95	0,71

Sources : CRC, d'après les comptes de gestion, et DGCL

L'excédent brut de fonctionnement (EBF) correspond au volume de recettes de gestion disponibles après la couverture des dépenses de même nature. Sur la période examinée, ces dépenses ont été plus dynamiques que les recettes (2,1 % par an, moyenne, contre 1,9 %). Toutefois, les produits de gestion ont enregistré des progressions

sensiblement supérieures à celle des charges en début de période, permettant à l'EBF d'augmenter de 50 % pour atteindre un point haut de 1,7 M€ en 2012. Cette tendance s'inversant par la suite, l'EBF a été ramené à un montant de 1,15 M€, comparable à celui constaté en 2010. La commune a affiché jusqu'en 2015 de meilleures performances de gestion que les communes de taille comparable.

Le budget communal a dégagé une capacité d'autofinancement (CAF) brute cumulée de plus de 6,8 M€ entre 2010 et 2015. Ce montant a permis de couvrir l'annuité en capital de la dette (2,2 M€ cumulés sur la période) et d'affecter 4,6 M€ au financement des dépenses d'investissement.

Avant la forte contraction observée en 2015, la CAF nette était inférieure de 30 % à la moyenne de référence. Ainsi, en dépit de meilleures performances de gestion, le budget communal est structurellement affaibli par le poids de la charge annuelle de la dette.

Les résultats de l'exercice, tous excédentaires, ont en revanche été faussés par la constitution et la reprise de provisions pour risques financiers dont la chambre n'est pas convaincue de l'estimation.

3.1.2 Les recettes de fonctionnement

Les produits de gestion fournissent la quasi-totalité des recettes de fonctionnement.

Tableau n° 2 : Evolution des produits de gestion

en M€	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2010-2014	2014-2015
Ressources fiscales propres (nettes des restitutions)	3,34	3,49	3,58	3,74	3,78	3,92	3,1%	3,6%
+ Ressources d'exploitation	0,80	0,91	0,97	1,09	1,10	1,21	8,3%	9,4%
= Produits "flexibles" (a)	4,15	4,40	4,54	4,82	4,88	5,12	4,2%	4,9%
Ressources institutionnelles (dotations et participations)	2,25	2,29	2,32	2,28	2,29	2,14	0,4%	-6,6%
+ Fiscalité reversée par l'interco. et l'Etat	1,29	1,24	1,36	1,35	1,38	1,17	1,6%	-15,0%
= Produits "rigides" (b)	3,54	3,53	3,69	3,63	3,66	3,31	0,8%	-9,7%
= Produits de gestion (a+b)	7,69	7,93	8,23	8,45	8,55	8,43	2,7%	-1,4%

Source : CRC, d'après les comptes de gestion

L'augmentation des produits de gestion a principalement été alimentée par les recettes fiscales et tarifaires. Les concours financiers de l'Etat et des autres partenaires de la commune, de même que les ressources issues de reversements de fiscalité sont restés stables entre 2010 et 2014. Ils ont enregistré une baisse de près de 10 % en 2015.

- *Les produits fiscaux*

Les produits fiscaux par habitant sont supérieurs de plus de 10 % à la moyenne. Les biens immobiliers imposés comprennent une part importante de logements construits dans les années 1960 pour l'installation d'une population ouvrière en accompagnement des implantations industrielles. L'importance relative des produits fiscaux résulte de la pression fiscale exercée par la commune, globalement supérieure de 60 % à la moyenne nationale (toutes communes confondues). La réduction de 2 % des taux d'imposition décidée en 2015 par le conseil municipal n'a pas infléchi sensiblement cette situation.

La croissance des bases d'imposition a été principalement alimentée par le dynamisme démographique de la commune. L'augmentation de l'assiette imposée a permis de compenser la réduction de la pression fiscale de 2015 et d'assurer une progression de 1,1 % des produits. Cette baisse des taux s'est traduite par une minoration de l'ordre de 75 000 € des recettes attendues à taux constants, soit moins de 1 % des produits de gestion. La contraction de l'excédent brut de fonctionnement précédemment exposée ne peut, par conséquent, être imputée à cette décision fiscale.

L'année 2015 a bénéficié de recettes fiscales issues des droits de mutation d'un montant de plus de 0,2 M€, contre 0,12 M€ en 2014 et 0,16 M€ en moyenne, pour les années précédentes. Ce produit exceptionnel et non reconductible a contribué à maintenir la croissance des produits fiscaux, en 2015, à un niveau supérieur à celui constaté au cours de la période examinée.

- *Les autres produits de gestion*

Les ressources d'exploitation ont augmenté de près de 50 %. Cette progression est, pour l'essentiel, imputable à l'augmentation des recettes tarifaires perçues au titre des services scolaires et de loisirs, à l'instauration d'une taxe de crémation en 2010, et, dans une moindre mesure, à des remboursements de charges par le centre communal d'action sociale.

Les charges transférées en 2015 à Angers Loire Métropole comprennent, notamment, 0,25 M€ de dépenses d'investissement. Ce transfert a été compensé par une ponction sur la fiscalité intercommunale reversée à la commune. Une révision des modalités de calcul des autres dotations communautaires a permis d'atténuer la contraction de l'excédent brut de fonctionnement résultant de ce schéma budgétaire.

3.1.3 Les dépenses de gestion

Les charges courantes ont progressé de 2 % en moyenne entre 2010 et 2015.

Tableau n° 3 : Evolution des charges courantes

En M€	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2010-2014	2014-2015
Charges à caractère général	2,14	2,14	2,12	2,28	2,23	2,28	1,0%	1,9%
+ Charges de personnel	3,28	3,25	3,40	3,63	3,59	3,89	2,2%	8,6%
retraitées	3,28	3,25	3,40	3,53	3,69	3,89	3,0%	5,6%
+ Subventions de fonctionnement	0,81	0,84	0,75	0,82	0,84	0,83	0,9%	-1,7%
+ Autres charges de gestion	0,31	0,23	0,24	0,23	0,25	0,28	-5,3%	10,6%
= Charges de gestion	6,55	6,46	6,51	6,96	6,91	7,28	1,4%	5,2%
retraitées	6,55	6,46	6,51	6,86	7,02	7,28	1,7%	3,7%

Source : CRC, d'après les comptes de gestion

Les charges de personnel (nettes de remboursement) constituent le poste de dépenses le plus important et le plus dynamique. Leur contraction en 2011 permet à la commune d'afficher une croissance de ce poste inférieure à la moyenne ; les dépenses de personnel ont toutefois augmenté plus rapidement par la suite. Toutefois, le niveau de ces dépenses était, en 2014, inférieur de 5 % à la moyenne, le transfert de compétence opéré en 2015 étant susceptible d'accentuer cet écart.

Les charges à caractère général apparaissent relativement importantes (302 € par habitant en 2014, contre une moyenne de 258 €). Cette situation tient à l'imputation erronée de la dette contractée par la commune pour la construction de la gendarmerie. Ce poste supporte également les dépenses liées au fonctionnement d'une structure d'accueil dédiée à la petite enfance, dont la progression a représenté la moitié de celle de cette catégorie de dépenses.

3.2 Le financement des investissements

La commune a réalisé près de 9 M€ de dépenses d'investissement entre 2010 et 2015, soit une moyenne annuelle de 1,5 M€. L'effort d'équipement a été sensiblement réduit en fin de période, le volume annuel des investissements réalisés en 2014 et 2015 (1 M€, en moyenne) étant inférieur de 30 % à celui des quatre exercices précédents.

Tableau n° 4 : Dépenses d'investissement 2010-2015

en M€	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2010-2015
Dépenses d'investissement	1,84	2,06	1,58	1,52	1,31	0,84	9,16
dont dépenses d'équipement	1,82	2,04	1,47	1,49	1,29	0,62	8,75
dont subventions d'équipement			0,00	0,01	0,01	0,01	0,03
dont opérations pour le compte de tiers						0,19	0,19
<u>Sous-total</u>	<u>1,82</u>	<u>2,04</u>	<u>1,48</u>	<u>1,50</u>	<u>1,30</u>	<u>0,82</u>	<u>8,97</u>
dont voirie et assainissement	0,76	0,37	0,63	0,37	0,20	0,28	2,61
<u>Sous-total hors voirie et assainissement</u>	<u>1,07</u>	<u>1,67</u>	<u>0,85</u>	<u>1,13</u>	<u>1,10</u>	<u>0,54</u>	<u>6,36</u>
dont piscine	0,06	0,87	0,04	0,01	0,02	0,02	1,03
dont salle et courts de tennis	0,00		0,00	0,04	0,81	0,03	0,88
dont gymnase Pierre de Coubertin	0,26	0,12	0,02	0,06	0,01	0,09	0,56
dont camping		0,00	0,22	0,26	0,00	0,00	0,48

Source : CRC, d'après les comptes annuels

Les travaux de voirie et d'assainissement réalisés par la commune depuis 2015 n'ont plus trait au patrimoine communal et sont, par conséquent, comptabilisés en opérations pour le compte de tiers. Leur augmentation apparente en 2015 tient au fait que les chapitres budgétaires correspondant regroupent des dépenses d'investissement et de fonctionnement.

Les dépenses d'équipement de la commune sont inférieures de près de 30 % à celles des communes de la strate. Leur réduction s'inscrit, par ailleurs, à contrecourant de la tendance globale observée au cours de la période sous revue.

Tableau n° 5 : Dépenses d'équipement – comparaison

	2010	2011	2012	2013	2014
€/hab Montreuil-Juigné	270	321	233	207	188
base 100	100	119	86	77	70
€/hab strate	300	329	356	385	317
base 100	100	110	119	128	106

Source : DGCL

Cette situation peut être partiellement imputable au fait que la construction et l'aménagement de locaux d'enseignement relèvent de compétences intercommunales. Elle devrait être accentuée par les récents transferts. Les dépenses de voirie et d'assainissement ont, en effet, représenté près de 30 % des investissements de la période.

La modernisation des équipements sportifs (37 %) a constitué le premier poste de dépenses d'investissement.

Si la comptabilité analytique permet d'identifier les recettes et dépenses réalisées annuellement, l'évaluation préalable de la soutenabilité des principaux investissements réalisés constitue un réel axe de progrès pour la commune.

Tableau n° 6 : Financement des investissements

En M€	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2010-2015
Dépenses d'investissement	1,84	2,06	1,58	1,52	1,31	0,84	9,16
CAF nette ou disponible non retraitée (C)	0,54	0,78	1,00	0,71	0,95	0,63	4,61
+ Recettes d'inv. hors emprunt (D)	0,78	1,10	0,75	0,41	0,46	0,29	3,79
dont fonds de compensation de la TVA (FCTVA)	0,48	0,27	0,31	0,26	0,17	0,19	1,68
dont subventions d'investissement reçues	0,25	0,16	0,33	0,11	0,23	0,04	1,12
dont produits de cession		0,61	0,01		0,02	0,00	0,63
= Financement propre disponible (C+D)	1,33	1,89	1,75	1,12	1,40	0,91	8,40
Participations reçues au titre d'opérations pour compte de tiers						0,34	0,34
= Besoin (-) ou capacité (+) de financement	-0,52	-0,18	0,17	-0,40	0,09	0,41	-0,42
Nouveaux emprunts de l'année	0,34	0,50					0,84
Mobilisation (-) ou reconstitution (+) du fonds de roulement net global	-0,18	0,32	0,17	-0,40	0,09	0,41	0,42

Source : CRC, d'après les comptes de gestion

La commune n'a pas eu recours à l'emprunt après 2011. Les investissements ont été couverts par près de 9,6 M€ de ressources financières. En dépit de performances financières inférieures à la moyenne, la commune a autofinancé la moitié de ses investissements, l'emprunt représentant moins de 10 % des ressources mobilisées au cours de la période.

Le montant des financements mobilisés a été supérieur de 0,4 M€ aux besoins à couvrir. Cet excédent résulte de la réduction de l'effort d'investissement et de l'encaissement précoce de participations aux dépenses de voirie réalisées pour le compte de la communauté urbaine (0,34 M€ de recettes comptabilisées, contre 0,19 M€ de dépenses réalisées).

3.3 La situation bilancielle

3.3.1 L'évolution du fonds de roulement

Tableau n° 7 : Fonds de roulement

en M€	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Ressources stables	37,5	38,9	40,6	42,1	42,9	44,0	43,8
dont dettes financières	7,2	7,2	7,3	6,9	6,5	6,1	5,7
- Emplois stables	37,1	38,7	40,1	41,5	42,7	43,7	43,0
= Fonds de roulement net global	0,3	0,2	0,5	0,6	0,2	0,3	0,8
en nombre de jours de charges courantes	18,1	8,0	25,6	34,3	12,2	16,9	36,2

Source : CRC, d'après les comptes de gestion

Le fonds de roulement oscillé entre 0,15 et 0,75 M€, enregistrant deux pics équivalant à plus de 30 jours de charges, en 2012 et 2015. Deux phénomènes méritent une attention particulière. La contribution des dettes financières à la formation de cet excédent a été réduite, leur part dans les ressources stables passant de 19 % à 13 %. Par ailleurs, après une augmentation constante entre 2010 et 2014, le bilan affiche, en 2015, une contraction tant des ressources stables que de l'actif immobilisé.

- L'encours et la charge annuelle de la dette

Les remboursements de capital emprunté ont été supérieurs aux montants des emprunts nouveaux contractés au cours de la période. Il en résulte une réduction de l'ordre de - 1,5 M€ de l'encours de dette. Ce désendettement a été permis par la limitation des dépenses d'investissement.

Plusieurs éléments conduisent, toutefois, à relativiser la portée de ce désendettement. La prise en compte de la dette contractée dans le cadre de la construction de la gendarmerie majeure de 60 % le capital restant dû en fin de période. En outre, la dégradation des performances annuelles de gestion a contrarié la réduction tendancielle de la capacité de désendettement.

Tableau n° 8 : Encours de dette retraité

En M€, au 31/12	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Encours de dette figurant au bilan	7,19	7,18	7,28	6,88	6,45	6,05	5,72
+ Intégration de dettes (bail emphytéotique)	3,39	3,38	3,37	3,36	3,35	3,33	3,32
= Encours de dette retraité	10,58	10,56	10,65	10,23	9,80	9,39	9,04
- Trésorerie nette	-0,19	0,36	0,45	0,93	0,22	0,25	0,73
= Encours de dette net de la trésorerie	10,77	10,19	10,20	9,31	9,58	9,14	8,32
Capacité de désendettement en années (encours net /CAF brute)	12,6	11,6	8,8	6,7	7,8	7,4	8,8
hors bail emphytéotique	8,4	8,2	6,3	4,9	5,3	4,9	6,0

Source : CRC, d'après les comptes de gestion

L'analyse de l'endettement communal devra être actualisée après la constatation des opérations comptables relatives au transfert de compétences à la communauté urbaine susceptibles d'affecter les comptes de bilan.

Par ailleurs, le budget communal a supporté des charges financières supérieures à la moyenne, dans des proportions variant de 30 à 60 % selon les exercices, cet écart devant, de surcroît, être majoré des frais financiers liés au financement de la gendarmerie.

Tableau n° 9 : Charges financières (hors bail emphytéotique)

En €/habitant	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Montreuil-Juigné	43	46	46	55	50	41
Moy. strate	33	34	34	34	34	n.d.

Source : DGCL

Cette situation résulte principalement de la présence d'un emprunt à risque dans l'encours. Le capital restant dû au titre de cet emprunt représentait plus de 35 % de l'endettement fin 2014. Son taux d'intérêt dégradait alors de 30 % le taux moyen de la dette communale.

- Les immobilisations

Tableau n° 10 : Valeur nette des immobilisations

En M€, au 31/12	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Emplois stables	37,1	38,7	40,1	41,5	42,7	43,7	43,2
Immobilisations incorporelles (subv., logiciels...)	0,5	0,5	0,4	0,4	0,4	0,3	0,2
Immobilisations corporelles (en cours incluses)	35,8	37,4	38,9	40,3	41,5	42,6	42,2
Terrains	2,5	2,5	2,4	2,5	2,5	2,5	2,5
Constructions	16,1	16,9	18	18,6	19,5	20,5	20,7
Voirie et réseaux	15	15,7	16,3	16,9	17,3	17,5	17,6
Matériels et mobiliers	2,2	2,2	2,1	2,2	2,1	2,1	1,3
Autres	0,1	0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Immobilisations mises à disposition	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8
Immo. sous mandats & compte de tiers							-0,1

Source : CRC, d'après les comptes de gestion

Les emplois stables sont passés de 37,1 M€ (balance entrée 2010) à 43 M€ au cours de la période sous revue. L'actif net a enregistré une contraction ponctuelle de près de 0,7 M€ en 2015. Ce phénomène tient au fait que les dépenses d'investissement réalisées cette dernière année ont été inférieures à la dépréciation des actifs immobilisés constatée à travers l'amortissement (0,3 M€) et, surtout, à la réforme de matériels et de mobiliers réalisées en 2015 (0,8 M€).

3.3.2 La trésorerie

Tableau n° 11 : Trésorerie à la clôture des comptes

au 31 décembre en M€	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Fonds de roulement net global	0,3	0,2	0,5	0,6	0,2	0,3	0,8
- Besoin en fonds de roulement global	0,5	-0,2	0,0	-0,3	0,0	0,1	0,0
=Trésorerie nette	-0,2	0,4	0,4	0,9	0,2	0,3	0,7
en nombre de jours de charges courantes	-10,1	19,5	24,2	49,5	10,8	12,7	34,9
dont encours sur lignes de trésorerie	0,3	0,2	0,2	0,0	0,6	0,3	0,0

Source : CRC, d'après les comptes de gestion

La commune est passée d'une situation de trésorerie nette négative à un excédent de liquidité. En 2015, cette situation a été obtenue sans mobilisation d'emprunt, ni de ligne de trésorerie.

3.4 Les points de vigilance

3.4.1 Le bail emphytéotique

Les échéances dues à l'emphytéote présentent un profil croissant par pallier. L'annuité passera ainsi de 0,19 M€ en 2016 à près de 0,25 M€ dès 2018 et augmentera de 3 % par an à partir de 2021. Les loyers encaissés par la commune seront, dès 2017, révisés en fonction de la valeur locative réelle et de l'évolution du coût de la construction. L'écart entre dépenses et recettes peut être estimé à 60 000 € dès 2018. L'entretien courant et les grosses réparations ont été mis à la charge de la commune. Au surplus, l'Etat s'est engagé dans un bail de neuf ans, dont la reconduction est liée à la gestion de ses ressources humaines et matérielles.

Les ordonnateurs soulignent que le laisser à charge de la commune est justifié par l'accroissement du patrimoine communal attendu de ce montage.

La chambre appelle toutefois l'attention de la commune sur les risques inhérents au montage juridique et financier de cette opération.

3.4.2 L'aménagement du VAL

Montreuil-Juigné a concédé, en 2002 l'urbanisation du site du VAL à la société d'équipement du département de Maine-et-Loire (SODEMEL), induisant la construction de près de 750 logements individuels et collectifs. Cette opération d'aménagement est réalisée aux risques financiers de la commune. Elle a été complexifiée par sa scission et l'apparition d'une seconde convention d'aménagement, afin d'endiguer les risques juridiques liés à un contentieux en cours.

La ZAC initiale a été créée en 2005 pour une durée prorogeable de 15 ans ; son bilan prévisionnel s'établissait alors à moins de 16 M€. Le bilan consolidé prévisionnel de l'opération ressortait à 28 M€ fin 2014. L'opération souffre d'un ralentissement du rythme de commercialisation et d'un contentieux persistant qui pourrait occasionner des procédures d'expropriation.

L'hypothèse de contributions de la commune pour assurer l'équilibre financier de la concession ne peut être totalement écartée à ce jour. Les modalités de comptabilisation des opérations mises en œuvre en reportent le dénouement financier à la fin de la concession. L'appréciation de la probabilité de ce cas de figure nécessiterait une valorisation plus précise des stocks de terrains restant à viabiliser et à commercialiser.

4 La gestion des ressources humaines

4.1 Missions, organisation et moyens

Depuis 2011, la gestion des ressources humaines ne relève plus d'un service administratif identifié dans l'organisation communale. Placés sous l'autorité hiérarchique de l'adjointe au directeur général, quatre agents interviennent dans les différentes missions correspondantes, lesquelles tiennent, pour l'essentiel à l'édition de la paye et au suivi des carrières. La continuité du service est assurée par la polyvalence des agents en poste.

Les ordonnateurs en fonctions au cours de la période examinée indiquent que la gestion des ressources humaines « *s'appuie sur un management humain, soucieux de valoriser notamment par la formation la montée en compétences des agents, y compris sur des postes de cadres intermédiaires. [...] De nombreux outils ont été mis en place permettant à la fois de garantir l'atteinte des objectifs et le bien-être au travail :*

- *élaboration des fiches de postes et instauration des entretiens individuels annuels,*
- *élaboration du plan de formation,*
- *élaboration du document unique d'évaluation des risques professionnels et recrutement d'un conseiller de prévention ».*

La chambre constate, toutefois, que la commune n'a pas formalisé de stratégie fondée sur la définition d'objectifs chiffrés assignés à la gestion prévisionnelle des emplois et des compétences.

Les données saisies dans le logiciel de paye demeurent la principale source d'information utile à la gestion des ressources humaines. Le temps de travail ne fait pas l'objet d'un suivi sur la base d'un moyen de décompte automatisé (de type pointeuse ou badgeuse), et les absences ne sont pas recensées selon une unique méthode mise en œuvre par les seuls agents en charge des ressources humaines. La conception de ces différents outils ne permet pas toujours de disposer d'une information exhaustive et à jour. De nombreuses anomalies affectent la fiabilité des données qui en sont issues, lesquelles ne peuvent être exploitées sans retraitement.

La commune ne dispose pas de tableaux de bords permettant d'évaluer les performances de la gestion des ressources humaines. Elle n'a notamment pas jugé utile de mesurer en équivalent temps-plein les ressources en personnel mobilisées et leur affectation par service en fonction de leur quotité de travail effective. Comme en matière de gestion financière, la commune se prive ainsi de renseignements indispensables à l'optimisation de ses ressources disponibles et à la satisfaction de certaines de ses obligations d'information de ses citoyens et élus³.

4.2 Les effectifs

Le tableau des effectifs a été régulièrement mis à jour. Ses différentes versions font état d'un nombre de postes pourvus passant de 96 à 99 entre 2010 et 2015. Les postes créés par le conseil municipal étaient pourvus à plus de 98 % à chaque fin d'exercice, exception faite de 2010.

80 % des agents titulaires sont restés en poste tout au long de la période examinée. Les 16 départs en retraite enregistrés, principalement lors des deux premières années, ont été compensés par la titularisation d'agents non-titulaires déjà en poste au sein des services municipaux. Les différents recrutements n'ont pas coïncidé dans le temps avec les départs. Il en a résulté le faible taux d'occupation des postes observé en 2010 et surtout une baisse des effectifs, ramenés à 92 postes pourvus fin 2013, avant que la tendance ne soit inversée après cette date.

60 % des postes créés par le conseil municipal relèvent de la filière technique, 20 % de la filière administrative. Les adjoints techniques représentent à eux seuls près de la moitié des agents titulaires de la fonction publique. Cette situation tient à l'importance du service des écoles et de l'entretien des locaux.

L'évolution des effectifs communaux s'est accompagnée d'une augmentation du nombre de cadres A et des agents de maîtrise, au détriment des cadres intermédiaires (B) et agents d'exécution (catégorie C, hors agents de maîtrise).

Au vu des données de paye, la commune a employé une soixantaine d'agents non-titulaires de la fonction publique à des postes permanents au cours de la période sous revue, dont près de la moitié pour des durées inférieures à six mois. Un effectif de plus de 10 agents contractuels, en moyenne, a été employé en permanence. Cet effectif moyen a approché 13,6 agents en 2015, soit une progression de plus d'un tiers. En dépit de cette évolution, la part des agents sous contrat (plus de 12 % en décembre 2015, contre moins de 8 % cinq ans plus tôt) est restée inférieure de près de 10 points à la moyenne nationale⁴. Les

³ Les annexes budgétaires réglementaires doivent notamment faire état des effectifs employés exprimés en équivalents temps plein ; de même, les contrôles incombant au comptable en matière de rémunérations reposent sur un correct renseignement des événements modifiant les situations individuelles des agents.

⁴ A l'échelle nationale, moins de 75 % des agents territoriaux étaient titulaires, fin 2013. En 2012 et 2013, les emplois aidés représentaient, respectivement, 2,2 % et 2,6 % des ETP de la fonction publique territoriale (L'emploi dans la fonction publique en 2013, INSEE, avril 2015).

trois quarts des agents concernés ont été affectés à l'entretien des écoles, et près de 14 % au service des sports.

Les agents contractuels ont été recrutés en « *remplacement temporaire de fonctionnaires ou d'agents contractuels autorisés à exercer leurs fonctions à temps partiel ou indisponibles* ». La concordance des liens entre les agents remplacés et leurs remplaçants n'a pu être établie précisément. Il n'a donc pas été possible d'évaluer le respect systématique des dispositions réglementaires encadrant le remplacement des agents titulaires et, en particulier, la durée des contrats et temps de travail. Fin 2015, cinq agents contractuels étaient en poste depuis deux ans, dont un depuis plus de six ans.

Une quinzaine d'agents contractuels ont été titularisés par la commune au cours de la période sous revue, un seul cas relevant de la gestion de l'ordonnateur actuellement en fonctions. Par ailleurs, près de 15 employés saisonniers ont été recrutés et 11 contrats d'aide à l'insertion conclus, dont quatre ont débouché sur la titularisation des agents concernés.

La commune a mutualisé plusieurs activités avec des communes voisines ou avec la structure intercommunale de l'agglomération angevine. Ces gestions mutualisées ont toutefois eu une incidence relativement limitée sur les ressources humaines et budgétaires communales. Le transfert de la compétence voirie à la communauté urbaine emporte, en revanche, le transfert de cinq agents, provisoirement mis à disposition dans un cadre conventionné avec l'intercommunalité.

4.3 Le temps de travail

4.3.1 La durée annuelle du temps de travail

Le conseil municipal a adopté une durée annuelle du temps de travail de 1 607 heures conforme aux dispositions législatives et réglementaires en vigueur. Toutefois, la chambre a constaté que près de la moitié des agents communaux ont bénéficié d'un nombre de journées de RTT supérieur de quatre jours à celui autorisé par l'assemblée délibérante. Selon les estimations de la chambre, la commune a subi de ce fait une perte annuelle de ressources en personnels proche d'un équivalent temps plein.

Les bilans sociaux indiquent que le temps de travail de plus de la moitié du personnel titulaire est régi par un cycle annuel. Il s'agit des personnels en poste dans les services dont l'activité est dépendante des rythmes scolaires (écoles, restauration et prestations périscolaires, entretien des locaux).

4.3.2 L'absentéisme

Le nombre de jours d'absence figurant aux bilans sociaux 2012 et 2014 s'est élevé, en moyenne, à 2 000 par an. Les absences pour longue maladie, maladie de longue durée et grave maladie en ont motivé près de la moitié ; quatre agents étaient concernés en 2014.

4.3.3 Les postes à temps non complet

Plus du tiers des postes créés par le conseil municipal sont assortis d'un temps de travail non-complet. Plusieurs de ces postes méconnaissent les dispositions réglementaires applicables. C'est, en premier lieu, le cas des postes d'adjoints administratifs à temps non-complet, réservés aux seules communes de moins de 5 000 habitants. C'est également le cas des postes d'agent territorial spécialisé des écoles maternelles (ASEM), tous assorti d'un temps de travail de 34 heures hebdomadaires, dans la mesure où, pour un cadre d'emploi

donné, le nombre de postes à temps non complet ne peut être supérieur à celui des postes à temps complet.

4.3.4 Les heures indemnisées à l'unité

Plus de 4 850 heures ont, chaque année, en moyenne, donné lieu à une indemnisation des agents communaux, en sus de leur traitement principal. Ces volumes horaires annuels représentent un complément de ressources de l'ordre de trois équivalents temps-plein. Les deux tiers de ces heures rémunérées correspondent à des heures complémentaires effectuées par des agents à temps partiel ou non complet.

Tableau n° 12 : Evolution des heures indemnisées*

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Moyenne
Total	4 256	5 523	4 295	4 638	5 301	5 097	4 852
Ecoles (entretien)	2 783	3 380	2 192	2 664	3 098	3 254	2 895
Cuisine centrale	59	102	153	4	173	200	115
Sports	73	180	264	325	462	694	333
RAM-multi accueil	133	120	125	126	131	141	129
<u>Sous total services à temps de travail annualisé</u>	<u>3 047</u>	<u>3 783</u>	<u>2 734</u>	<u>3 119</u>	<u>3 863</u>	<u>4 288</u>	<u>3 472</u>
Autres services	1 208	1 741	1 562	1 520	1 438	809	1 379
Dont heures supplémentaires et astreintes	1 396	1 409	1 481	1 217	1 421	1 837	1460

*heures supplémentaires, complémentaires et d'astreinte

Source : CRC, d'après les données de paye

Les heures indemnisées ont été majoritairement effectuées par des agents dont le temps de travail est annualisé. Les trois quarts des heures complémentaires constatées au cours de la période sous revue ont été effectuées par vingt-cinq agents, pour l'essentiel en poste au service des écoles et de l'entretien des locaux. Ces heures indemnisées sont concentrées sur la période correspondant à la rentrée scolaire, s'agissant des titulaires, et de la période estivale, pour les non-titulaires (cf. annexe 6.2).

L'examen des situations individuelles révèle, par ailleurs, la réalisation de volumes d'heures complémentaires durablement supérieurs, en moyenne, à 10 heures par mois. Dans une dizaine de cas, ce volume a dépassé 30 heures par mois, soit 0,2 ETP. Un adjoint administratif titulaire affecté à un poste à temps non complet a, pendant trois ans, effectué plus de 1 607 heures de travail. Un autre agent titulaire à temps non complet dans un service dont la durée de travail est, au surplus, annualisée, a été indemnisé de plus de 120 heures complémentaires, en moyenne annuelle, entre 2010 et 2015.

En contraignant la commune à faire appel à des remplaçants en période de moindre activité et à rémunérer les heures supplémentaires d'agents titulaires en période de suractivité, les actuelles modalités d'annualisation du temps de travail dans ces services ne sont donc pas satisfaisantes. Dans un contexte budgétaire contraint, le recours à l'indemnisation d'heures travaillées a conduit à la mobilisation effective de ressources en personnel supérieures aux effectifs créés par décision du conseil municipal ou aux quotités de travail contractualisées avec les agents non titulaires. Son caractère systématique expose, au surplus, la commune à des risques de contentieux avec les agents concernés désireux de faire rétablir leurs droits à rémunération, pension et congés.

Ces constats reposent sur l'examen des seules heures ayant donné lieu à indemnisation, faute d'information relative aux heures supplémentaires récupérées ou aux absences. L'optimisation du temps de travail et la préservation des droits des agents municipaux nécessiteraient un recensement précis des temps de présence effectifs et des motifs d'absence.

4.3.5 Estimation et affectation effective des moyens en personnel

Les ressources en personnel mobilisées au cours de la période ont augmenté de près de cinq ETP travaillés (cf. annexe 6.1).

Le service des écoles (ASEM et entretien des locaux) a vu ses moyens en personnel augmenter en 2014, soit postérieurement à la réforme des rythmes scolaires mise en œuvre à la rentrée de 2013. L'entretien des locaux a enregistré un accroissement du nombre d'ETP concomitant à une augmentation des heures indemnisées à l'unité.

La prise en charge par le service des sports de certaines missions d'entretien antérieurement assurées par le service bâtiments et un agent affecté à la salle Jacques Brel a conduit à des redéploiements de ressources. Le service communication-culture-tourisme a également enregistré une réduction de ses moyens en personnel.

L'environnement et la propreté urbaine, ainsi que la cuisine centrale ont bénéficié d'apports importants (de respectivement 3,6 et 1,2 ETP sur la période). Ces moyens supplémentaires sont pour partie constitués d'emplois aidés, dont l'éventuelle pérennisation se traduirait par un surcoût budgétaire.

4.4 La gestion des carrières

La commune a mis en œuvre un principe d'avancement d'échelon à l'issue de la durée réglementaire minimale. Au cours de la période examinée, moins de 5 % des avancements ont été prononcés à la durée maximale, pour des motifs invoqués d'insuffisances ou de fautes professionnelles.

S'agissant de l'avancement de grade, la commune a opté pour un ratio promu/promouvable de 100 %. Elle a privilégié les avancements de grade des agents lauréats de concours administratifs ou d'examen professionnel, proches de la retraite ou dont l'avancement constitue une condition à la poursuite du déroulement de carrière (fin de grille). Plus de 60 % des demandes d'avancement de grade formulées par les agents ont été suivies d'effet. Six nominations dans un cadre d'emploi relevant de la catégorie supérieure au bénéfice de la promotion interne (dont deux en catégorie A) et 12 sanctionnant le succès à un examen professionnel ou à un concours administratif ont, par ailleurs, été prononcées.

Sur les 12 postes de responsables de service placés, fin 2015, sous l'autorité directe du DGS, de la DGA ou du DST, six étaient occupés par des agents de maîtrise (catégorie C). Un cadre nommé au bénéfice de la promotion interne encadre un agent alors qu'un agent de maîtrise encadre le service le plus important, composé d'une vingtaine de personnes. La création de ce troisième poste d'attaché a opportunément permis à la commune de satisfaire aux conditions requises pour la création d'un poste d'attaché principal.

Les motifs de promotion invoqués et la reconduction à l'identique des missions confiées aux agents promus traduisent des préoccupations davantage liées à la reconnaissance des agents en poste, et plus particulièrement arrivés en fin de carrière, que d'une logique de rationalisation de l'organisation des services communaux. Il en résulte des situations affectant la cohérence de l'organisation des services.

4.5 Le régime indemnitaire

Le régime indemnitaire a été pour l'essentiel adopté en 2005 par le conseil municipal.

La chambre observe qu'une prime annuelle, qui représente à elle seule près de la moitié des indemnités versées, a été versée par une délibération ne remplissant pas les conditions requises par la réglementation. Une indemnité forfaitaire complémentaire pour élections (IFCE) a également été attribuée sans fondement juridique, son maintien n'ayant pas été prévu par la délibération de 2005.

Deux agents ont bénéficié de volumes d'heures indemnisées inchangés tout au long de l'année. La reconduction systématique de ces modalités d'indemnisation ne peut que conduire à remettre en cause le caractère authentique des heures supplémentaires ainsi déclarées. Les indemnités irrégulièrement versées sous cette forme aux intéressés doivent dès lors être regardées comme des compléments de rémunération, ce dont ont convenu les ordonnateurs qui se sont succédé au cours de la période.

La réglementation en vigueur conditionne l'indemnisation d'heures supplémentaires à la mise en œuvre par l'employeur de moyens de contrôle automatisé permettant d'en comptabiliser le nombre de façon exacte. En l'absence d'un tel dispositif de décompte, l'indemnisation des heures réalisées par les agents en poste à l'hôtel de ville est privée de fondement juridique.

Dans sa réponse aux observations provisoires de la chambre, l'ordonnateur en fonctions s'est engagé à respecter les règles de droit applicables aux postes à temps non complet, à l'indemnisation d'heures supplémentaires et complémentaires et à l'octroi de jours de récupération. Il a néanmoins ajouté que *« l'implantation d'une badgeuse ou pointeuse ne semble pas appropriée au fonctionnement d'une petite collectivité comme la nôtre, puisque la partie administrative est bien circonscrite »*.

Les éléments précédemment exposés montrent que la commune ne dispose pas de la visibilité nécessaire au pilotage de sa masse salariale du fait de l'annualisation du temps de travail d'une majeure partie de ses effectifs. La chambre maintient que l'automatisation du décompte du temps de travail permettrait de régulariser la situation qui prévaut actuellement en matière d'indemnisation des heures supplémentaires, et que son extension à l'ensemble des agents constituerait, par ailleurs, une mesure de bonne gestion, au regard des constats dressés en matière de connaissance et de maîtrise du temps de travail des agents communaux. Les technologies aujourd'hui disponibles offrent, au demeurant, des solutions techniquement simples et financièrement accessibles.

Rappel du droit : La chambre demande à la commune de respecter les dispositions réglementaires relatives à l'indemnisation d'heures supplémentaires prévues par le décret n° 2002-60 du 14 janvier 2002.

4.6 Les dépenses de personnel

Tableau n° 13 : Evolution des dépenses de personnel

en M€	2010	2011	2012	2013	2014	2015	moy. ann. 2010-2015
Rémunérations du personnel hors atténuations de charges	2,33	2,34	2,39	2,45	2,56	2,67	2,8%
dont rémunérations du personnel titulaire	2,16	2,14	2,17	2,18	2,28	2,39	2,0%
Rémunération principale	1,75	1,71	1,74	1,75	1,81	1,93	2,0%
Régime indemnitaire voté par l'assemblée	0,35	0,36	0,38	0,38	0,41	0,40	2,7%
Autres indemnités	0,06	0,08	0,06	0,06	0,06	0,06	-1,9%
dont rémunérations du personnel non titulaire	0,17	0,19	0,21	0,27	0,26	0,25	8,3%
dont emplois d'avenir	-	-	-	0,01	0,02	0,03	-
+ Charges sociales	0,96	0,96	1,01	1,05	1,12	1,20	4,5%
dont CNRACL	0,50	0,48	0,48	0,52	0,56	0,60	3,6%
+ Impôts et taxes sur rémunérations	0,08	0,08	0,09	0,09	0,09	0,10	3,7%
+ Autres charges de personnel	0,01						
+ Charges de personnel externe	0,05	0,02	0,01	0,01	0,02	0,02	-19,6%
- Atténuations de charges	0,15	0,15	0,09	0,07	0,11	0,10	-8,8%
= Charges totales de personnel (retraitées)	3,28	3,25	3,40	3,53	3,69	3,89	3,5%
- Participations de l'Etat sur emplois d'avenir				0,02	0,03	0,02	
- Remboursement de personnel mis à disposition						0,03	
= Charges totales de personnel nettes des remboursements et participations	3,28	3,24	3,40	3,51	3,65	3,84	3,2%
Ev. annuelle	-0,3%	-1,1%	4,9%	3,2%	4,0%	5,1%	

Source : CRC, d'après les comptes annuels

Les charges de personnel ont augmenté de 3,2 %, en moyenne annuelle. Jusqu'en 2013, l'incidence budgétaire des avancements d'échelon et de grade a été compensée par le gel du point de base et la contraction des effectifs rémunérés. La revalorisation réglementaire du traitement des agents de catégorie C étalée en 2014 et 2015 a conduit à un doublement de la croissance du traitement indiciaire moyen. Cette accélération a coïncidé avec un renforcement des effectifs communaux. Les dépenses liées au régime indemnitaire ont augmenté plus rapidement que celle de l'enveloppe du traitement indiciaire. Par ailleurs, la rémunération des agents contractuels a constitué le poste de dépenses le plus dynamique (plus de 8 % par an, en moyenne, en dépit d'une baisse en 2015), représentant le quart de l'augmentation de la masse salariale. Les ordonnateurs visés ont évalué à 60 000 €, en année pleine, les charges de personnel liées aux Temps d'Activités Périscolaires. Ils estiment, par ailleurs, qu'en dépit de l'augmentation du point d'indice, l'année 2016 sera marquée par une stabilisation voire une diminution des charges de personnel⁵.

Montreuil-Juigné dispose de marges de manœuvre dans la gestion de ses ressources humaines. La commune doit, pour l'essentiel, s'attacher à améliorer la connaissance et la maîtrise du temps de travail de ses agents pour en optimiser l'affectation à leurs différentes missions. Cet objectif appelle une probable redéfinition documentée des cycles de travail. La mutualisation de services avec d'autres collectivités constitue un moyen à privilégier afin de faire face aux enjeux liés aux prochains mouvements de personnel (départs en retraite et transferts d'agents à Angers Loire Métropole) et au développement des compétences individuelles nécessaire au renforcement du contrôle interne.

⁵ La cotisation de l'assurance pour les risques statutaires versée au titre de 2014 a été comptabilisée sur l'exercice 2013. Cette situation a nécessité un retraitement des comptes par la chambre (cf. § 2.3.3 et Tableau n° 3 :). L'évolution des charges de personnel imputable ce poste de dépenses entre 2014 et 2015 relève donc davantage d'un retour à la normale que d'un alourdissement.

Recommandation : la chambre recommande de renforcer le contrôle interne, en fiabilisant les systèmes d'information, pour permettre la production et l'examen de tableaux de bords appropriés à la gestion des ressources humaines et financières.

5 Le crématorium communal

La crémation constitue l'une des quatre pratiques funéraires admises en France, avec l'inhumation, le legs de corps à la science et l'immersion. Longtemps restée marginale après son autorisation à la fin du XIX^{ème} siècle, elle a connu un fort développement au cours des trente dernières années, le nombre de crémations passant de moins de cinq mille au seuil des années 1980 (soit moins de 1 % des obsèques) à près de deux cent mille en 2013, soit plus de 35 % des décès. Elle pourrait devenir majoritaire à l'horizon 2030, comme constaté dans plusieurs pays d'Europe, où elle peut dépasser 70 % (Suisse, République tchèque, Danemark, Grande-Bretagne)⁶.

Le développement de ce mode de funérailles a nécessité la construction d'un parc de crématoriums maillant le territoire national. La quasi-totalité des 160 crématoriums en activité fin 2013 ont été érigés au cours des quarante dernières années ; une trentaine d'équipements supplémentaires étaient projetés à cette même date. Entré en service en 1989, le crématorium de Montreuil-Juigné est, avec ceux de Nantes et du Mans, un des plus anciens équipements de cette nature en Pays de la Loire.

Les prestations funéraires comprennent :

- un service dit « intérieur », correspondant aux cérémonies organisées dans les édifices cultuels ;
- un service extérieur, mission de service public facultative incombant aux communes ;
- des prestations libres destinées à répondre aux autres demandes exprimées par les familles, comme la mise en bière, la fourniture de fleurs, les travaux de marbrerie et l'entretien des sépultures.

Le cadre juridique des opérations funéraires a été profondément modifié par la loi du 8 janvier 1993, qui a mis un terme au monopole communal des pompes funèbres datant de 1904. Les opérations funéraires peuvent aujourd'hui être assurées par les communes, leurs délégataires et toute entreprise ou association bénéficiant d'une habilitation préfectorale. Cette même loi a, *a contrario*, réservé aux seuls communes et établissements publics de coopération intercommunale la faculté de créer et de gérer les crématoriums (article L. 2223-40 du CGCT). En revanche, « *la création et l'extension de crématoriums constitue une compétence obligatoire des communautés urbaines* » (article L. 5215-20 du CGCT).

5.1 La délégation de service public et son contrôle par la commune

La commune a délégué à une entreprise privée l'établissement et l'entretien des ouvrages, ainsi que l'exploitation du service de crémation pour une durée de trente ans. Conclu en juillet 1987, cette délégation à caractère concessif arrivera à son terme en 2017. L'ordonnateur en fonctions n'a pas été en mesure de communiquer à la chambre l'intégralité des documents constitutifs du cadre contractuel régissant les relations entre le concédant et le délégataire et, en particulier, certaines annexes, comme les comptes d'exploitation prévisionnels servant de base à la fixation initiale des tarifs.

⁶ Source : association française d'information funéraire (AFIF), dont les données anciennes ou internationales sont citées par le Conseil national des opérations funéraires (CNOF).

5.1.1 Le périmètre de la concession

- Les ouvrages

Le concessionnaire a été chargé d'établir à ses frais et risques les ouvrages et plantations nécessaires au service de crémation, sur un terrain d'assiette mis à sa disposition par la commune, selon un programme approuvé par cette dernière et supposés conformes à la réglementation en vigueur au moment de leur établissement. Il devait, par ailleurs, en assurer l'entretien et la modernisation. Les installations comprennent un crématorium, deux chambres funéraires et des locaux administratifs et techniques. Une seconde chambre de crémation a été installée en 2002.

L'ensemble a été édifié avant la définition des premières prescriptions techniques applicables aux crématoriums, arrêtées par décret en 1994⁷. Un arrêté du 28 janvier 2010 a renforcé les normes antipollution relatives aux quantités maximales de polluants contenus dans les gaz rejetés à l'atmosphère et fixé au 17 février 2018 le délai de mise en conformité des installations existantes. A ce jour, les installations de Montreuil-Juigné ne satisfont pas à ces normes antipollution. A titre d'information, les précédents travaux d'extension et de mise aux normes du crématorium nantais achevés en 2009 n'ont pas occasionné de suspension totale d'activité.

- L'exploitation du service

L'exploitation du service confiée au délégataire tient principalement à l'exécution des crémations et aux tâches administratives qui leur sont associées (tenue de registre, signalement d'incidents et d'irrégularités affectant le fonctionnement du service public, mise à disposition d'informations statistiques...). Le délégataire s'est également vu confier des prestations destinées aux familles, incluant la location des chambres funéraires pour l'exposition des corps destinés ou non à la crémation, ainsi que « *toutes opérations relatives aux fournitures, monopolisées ou restées libres conformément aux lois du 28 décembre 1904 et du 9 janvier 1986* ».

Les conditions financières prévoient notamment la rémunération du concessionnaire par les ressources que procure l'exploitation du service et le versement à la commune d'une « *redevance destinée à contribuer forfaitairement aux charges du concédant (notamment aux frais de contrôle du service, à la mise à disposition du terrain et à toutes autres charges)* » (article 34).

Ces dispositions contractuelles initiales n'ont pas été actualisées, en dépit des évolutions de la législation encadrant tant le domaine funéraire que les délégations de service public. L'unique avenant à ce contrat a, en revanche, confié la fixation des tarifs au seul délégataire, en méconnaissance de la législation en vigueur et de la jurisprudence administrative⁸. Le conseil municipal a ainsi été dessaisi de ses prérogatives souveraines dans ce domaine. Les ordonnateurs et le délégataire ont convenu que les tarifs devront, à l'avenir, être fixés par délibérations de l'assemblée communale.

⁷ Décrets n° 94-1117 du 20 décembre 1994. Les prescriptions techniques relatives aux crématoriums, de même que le règlement national de pompes funèbres, issu du décret du 9 mai 1995 modifié, ont été codifiés aux articles R. 2223-5 et suivants et D. 2223-99 et suivants du CGCT par un décret du 7 avril 2000.

⁸ CAA Lyon, 20 mai 1999, SA Comalait Industries.

- L'échéance du contrat

En application des dispositions des articles L. 1411-1 et suivants du CGCT, le conseil municipal sera prochainement amené à se prononcer sur les modalités de mise aux normes et de gestion de cet équipement à mettre en œuvre à l'issue de l'actuel contrat. En cas de choix d'une gestion déléguée, la procédure de consultation et le nouveau contrat relèveront, par ailleurs, des dispositions de l'ordonnance n° 2016-65 du 29 janvier 2016 relative aux contrats de concession et de son décret d'application n° 2016-86 du 1^{er} février 2016.

Afin de garantir la continuité du service, le contrat de concession définit une procédure visant à anticiper dès février 2015 les conséquences de son expiration. L'ordonnateur en fonctions à cette échéance n'a pas mis en œuvre ces dispositions dans les délais prévus.

L'ordonnateur en fonctions a indiqué étudier une prolongation de cinq à sept ans du contrat en contrepartie de la mise aux normes du crématorium par le délégataire. Cette démarche ne repose sur aucun programme d'investissement, ni plan de financement, mais sur la seule foi de propos tenus par le gérant de l'entreprise délégataire.

Pour sa part, le délégataire affirme s'être entendu avec la commune sur le principe d'une reconduction de la délégation, en contrepartie de la mise aux normes des installations, dont il a estimé le coût à 0,7 M€. S'il n'apporte aucun écrit tangible à l'appui de ses allégations, des documents internes semblent indiquer qu'une telle entente préalable était acquise dès 2010, en négation tant des prérogatives du conseil municipal et que des droits de la concurrence précédemment rappelées. Les ordonnateurs en fonctions au cours de la période examinée n'ont pas contesté ces éléments dans leur réponse commune aux observations provisoires de la chambre.

5.1.2 Le délégataire

L'entreprise délégataire est une SARL, au capital social de 40 000 €, qui exploite, depuis 2004, une chambre funéraire située à Angers et, depuis 2011, le crématorium de Cholet, dans le cadre d'une autre délégation de service public. Elle s'est portée candidate pour l'exploitation du crématorium d'Angers, dont le projet de construction a été finalement abandonné en 2014.

Son gérant actuel dirige plusieurs entreprises de pompes funèbres locales exploitant, au total, deux crématoriums, cinq chambres funéraires (sur les cinquante que compte le département) et détenant huit habilitations préfectorales d'organisations d'obsèques (sur près de quatre-vingt). Il a exercé des fonctions de représentant syndical et a, à ce titre, siégé au Conseil national des opérations funéraires (CNOF). Il peut, par conséquent, être raisonnablement considéré comme informé des règles de droit encadrant tant les opérations funéraires que les délégations de service public.

5.1.3 Le compte-rendu annuel de gestion du délégataire

Le contrat de concession a prévu la production par le délégataire d'un rapport annuel rendant compte de sa gestion et comprenant une partie technique et une partie financière dans les six mois suivant la fin de chaque exercice comptable. Il devait également produire les comptes d'exploitation annuels du service. Le législateur a, depuis, codifié ces dispositions et imposé à l'ordonnateur de présenter ce rapport à l'assemblée délibérante lors de sa plus proche réunion⁹.

⁹ Article L. 1411-3 du CGCT, reformulé par l'article 58 de l'ordonnance du 29 janvier 2016.

Le contrat prévoit également une sanction financière en cas de manquement du concessionnaire à ses obligations d'information du concédant.

L'ordonnateur en fonctions a affirmé qu'aucun des documents attendus du délégataire n'a été produit à la commune jusqu'en 2015. Il a indiqué avoir demandé et obtenu du délégataire la communication des comptes rendus annuels 2014 et 2015, ce dernier ayant, seul, été présenté au conseil municipal en avril 2016. Pour sa part, le délégataire soutient avoir rendu compte oralement de sa gestion du crématorium aux ordonnateurs. Aucun document écrit n'a été produit par l'une ou l'autre des parties permettant d'attester de leurs obligations respectives en matière d'information avant 2015.

L'ordonnateur en fonctions n'a pas été en mesure de produire un échange de correspondance avec l'exploitant établissant un quelconque manquement de ce dernier à ses obligations contractuelles depuis l'entrée en vigueur du contrat de concession. Ce défaut de formalisme a fait obstacle à la mise en œuvre d'éventuelles sanctions financières prévues au contrat.

La chambre déduit de ces éléments que, durant près de 30 ans, les ordonnateurs successifs n'ont pas procédé au contrôle de l'exécution du contrat. Le conseil municipal n'a pas été en mesure d'apprécier l'exercice par le délégataire de la mission de service public confiée à ce dernier.

5.2 L'activité

La capacité actuelle du crématorium peut être estimée à plus de deux mille trois cents crémations par an. L'économie initiale du contrat de concession reposait sur un nombre de crémations de cinq cents dès la première année d'exploitation et de plus de mille opérations à compter de la septième année (soit 1995). Ce seuil du millier de crémations n'a été atteint qu'en 2001. Le volume d'activité a culminé en 2009 avec plus de 1 500 crémations (cf. annexe 6.3).

Les éléments chiffrés de l'activité sont révélateurs de la zone d'attraction du crématorium de Montreuil-Juigné, dont les usagers proviennent d'un territoire s'étendant au-delà de l'agglomération angevine. Cette attractivité, initialement régionale, a été progressivement réduite au gré de l'apparition d'équipements concurrents, comme ceux d'Olonne sur mer, en 2003, de Savigny en Véron (Indre et Loire, situé à une vingtaine de kilomètres de Saumur), en 2010, et surtout, de Cholet, en 2011. La mise en service de ce dernier s'est traduite par trois années consécutives de baisse d'activité du crématorium de Montreuil-Juigné. Le site montreuillais de l'entreprise délégataire a réalisé 15 % du nombre de crémations recensées en Pays de la Loire en 2013, contre plus de 20 % dans la deuxième moitié des années 1990.

Toutefois, la contraction de ses parts de marché a été plus que compensée par l'augmentation du nombre de crémations réalisées, qui a quadruplé en Pays de la Loire depuis le milieu des années 1990 passant de près de 2 250 à plus de 10 000. Le taux de crémation, rapportant le nombre d'opérations à celui des décès, traduit, toutefois, un moindre recours à cette pratique en Pays de la Loire (32 % en 2013) et, *a fortiori*, dans le Maine-et-Loire (28 %), qu'à l'échelle nationale.

Les projections démographiques de l'INSEE font état d'une progression du nombre annuel de décès à l'échelle nationale ; ce nombre a dépassé 600 000 en 2015, contre 524 000 en 2014 (régions et territoires ultramarins inclus).

5.3 Les tarifs

Les règles de droit encadrant les tarifs des services publics locaux ont été progressivement définies par le juge administratif.

Il est, en particulier, de jurisprudence constante que le principe d'égalité d'accès des usagers d'un service public tarifé implique que les redevances ne fassent pas l'objet d'exonérations ou de réductions sans lien avec le service rendu (CE 17 décembre 1982, Préfet de la Charente-Maritime). La création de tarifs différenciés par catégorie d'usagers suppose, par ailleurs, l'existence de différences de situations appréciables ou d'une nécessité d'intérêt général en rapport avec les conditions d'exploitation du service ou de l'ouvrage (CE 28 décembre 1992, commune de Romainville).

Le délégataire a indiqué avoir, au cours de la période sous revue, pratiqué les principaux tarifs suivants :

Tableau n° 14 : Principaux tarifs de crémation

en €, H.T.	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Crémation adulte	527,59	550,17	550,17	568,17	568,17	587,79	587,79
Enfant -12 ans	0,00	247,49	247,49	284,28	284,28	284,28	284,28
Enfant -1 an	132,11	140,47	140,47	167,22	167,22	167,22	167,22

Source : délégataire

L'augmentation globale de plus de 10 % du tarif de base de la crémation décidée et mise en œuvre par le concessionnaire est dépourvue de tout fondement juridique. En outre, des tarifs préférentiels ont été pratiqués à l'initiative du délégataire, au bénéfice des membres d'une association de crématisés et d'un établissement hospitalier.

La chambre invite la commune à veiller au respect du principe d'égalité d'accès au service public.

La commune a, par ailleurs, instauré, en 2010, une taxe de crémation dont le montant unitaire, porté à 111 € en 2015, s'est ajouté aux produits tarifaires facturés aux usagers du crématorium.

La formulation de la clause contractuelle autorisant la fixation des tarifs par le délégataire visait à faire respecter un principe d'équivalence entre le tarif et le coût réel du service dégagé par la jurisprudence administrative. Les redevances perçues auprès des usagers d'un service public doivent en effet, avoir pour seul but de couvrir les frais d'établissement ou d'entretien d'un ouvrage public ou les charges d'un service public et avoir pour contrepartie directe des prestations fournies par le service ou l'utilisation de l'ouvrage (CE 30 septembre 1996, Société stéphanoise des eaux, ville de Saint-Etienne). Le contrôle du respect de ce principe par le délégataire suppose un examen des comptes de la délégation.

5.4 Les comptes de la délégation

5.4.1 Les comptes rendus d'activité 2013 à 2015

Les rapports d'activités transmis par le délégataire à la commune comportent des comptes d'exploitation (cf. annexe 6.4). Le délégataire précise que ces comptes retracent les opérations afférentes à l'exécution de la délégation au cours des années civiles, alors que ses comptes annuels sont arrêtés au 30 avril de chaque année.

Les résultats annoncés par le délégataire présentent une tendance globalement baissière. Produits et charges enregistrent une réduction en 2014 suivi d'un redressement en 2015.

La chambre a recoupé ces éléments avec les comptes sociaux de l'entreprise délégataire et, le cas échéant, avec les comptes rendus d'activité adressés par cette dernière à la commune de Cholet depuis 2012.

5.4.2 Les éléments extraits des comptes sociaux de l'entreprise délégataire

Les comptes sociaux de l'entreprise délégataire retracent les opérations relatives aux activités du crématorium de Montreuil-Juigné, de celui de Cholet, ainsi que d'une chambre funéraire (cf. annexe 6.7). La réglementation dispose que « *l'entreprise concessionnaire distingue l'activité de chacune des concessions ou de chaque catégorie de concessions dans des comptes de résultat appropriés* »¹⁰. Le gérant a toutefois concédé que sa comptabilité ne permettait pas d'éditer un compte de résultat spécifique à chacune de ses activités.

Dans ces conditions, et conformément aux commentaires de l'article L. 211-8 du code des juridictions financières, il a été procédé à une extraction des balances comptables et de l'intégralité des opérations retracées dans les grands livres de comptes de l'entreprise délégataire, afin de contrôler la répartition et la justification des coûts susceptibles d'être imputés au crématorium de Montreuil-Juigné.

5.4.2.1 *Les comptes d'exploitation (cf. annexe 6.5)*

L'examen de la comptabilité a permis de reconstituer les comptes d'exploitation analytiques, synthétisés ci-après.

Tableau n° 15 : Compte de résultat analytique

en M€	2011*	2012*	2013*	2014*
Produits	1,17	1,34	1,37	1,46
Montreuil-Juigné	0,87	0,93	0,98	0,99
Cholet	0,25	0,33	0,32	0,40
Angers	0,05	0,08	0,07	0,07
Charges (avant impôts)	1,14	1,24	1,24	1,39
Montreuil-Juigné	0,70	0,76	0,74	0,74
Cholet	0,35	0,38	0,41	0,54
Angers	0,09	0,10	0,09	0,11
Résultat avant impôt sur les bénéfices	0,03	0,10	0,13	0,07
Montreuil-Juigné	0,16	0,17	0,24	0,24
Cholet	-0,10	-0,05	-0,08	-0,14
Angers	-0,03	-0,02	-0,03	-0,04
Impôt sur les sociétés	0,01	0,03	0,04	0,02
Résultat net	0,03	0,07	0,09	0,05
Montreuil-Juigné	0,11	0,11	0,16	0,16
En % du chiffre d'affaire	13%	13%	18%	18%

*Exercices clos le 30 avril n+1.

Source : CRC, d'après les comptes de l'entreprise délégataire

¹⁰ Règlement n° 99-03 du 29 avril 1999 du comité de la réglementation comptable modifié, titre III, chapitre 9, section 3, § 393-1 4°, dédié aux immobilisations faisant l'objet d'une concession de service public et au résultat de la concession, repris au § 621-10 du règlement n° 2014-03 du 5 juin 2014.

Les tendances ressortant de ces chiffres divergent de celles présentées par le délégataire. Ces écarts tiennent, en partie, aux décalages entre année civile et exercice comptable ainsi qu'aux méthodes de comptabilité analytique retenues.

Au vu de la composition de son actif immobilisé, le délégataire a, par exemple, surévalué les charges d'amortissement imputées au site de Montreuil-Juignéont. *A contrario*, il n'a pas pris en compte les produits de reprises sur amortissement de caducité.

Les dépenses de personnel annuelles ont dépassé 0,2 M€ (charges incluses) et 0,065 M€ de mise à disposition de personnel ont été facturés à l'entreprise délégataire en 2014. Les comptes rendus font état d'un effectif de cinq personnes. L'entreprise délégataire a indiqué à la chambre que six agents étaient employés sur le site montreuillais. Le coût moyen d'un agent ressort à moins de 0,030 M€, bien inférieur aux données chiffrées de référence dans ce domaine (0,40 M€), bien que le délégataire ait déclaré avoir mis en place un service 24h/24 et 7 jours sur 7 en sus de ses obligations contractuelles.

Quatre sociétés dirigées par le gérant de l'entreprise délégataire ont, chaque année, facturé 0,3 M€ de prestations à cette dernière. Ces volumes représentant 23 % des produits d'exploitation de l'entreprise délégataire sur la période. Cette proportion est proche des frais de siège constatés par la Cour des comptes en matière de délégation de services d'eau et d'assainissement et supérieure à ceux observés dans le domaine funéraire (de l'ordre de 8 % à Beauvais, Reims ou à Rouen). L'entreprise délégataire n'a pas transmis à la chambre les documents permettant d'apprécier la justification, la nature et la répartition de ces dépenses.

Quatre opérations comptables portant sur plus de 0,150 M€ d'achats et de prestations ont été constatées en 2013. L'entreprise délégataire n'a pas communiqué les documents permettant d'apprécier leur justification, nature et affectation à ses différentes activités.

L'exploitation du crématorium de Montreuil-Juigné a constitué la seule activité bénéficiaire de l'entreprise délégataire au cours de la période examinée. Ce constat est corroboré par le montant de l'impôt sur les bénéfices acquitté par le délégataire au titre de l'ensemble de ses activités, qui s'avère inférieur à celui exposé par le délégataire dans les deux comptes rendus de sa gestion du site montreuillais. Les excédents dégagés à Montreuil-Juigné ont permis de couvrir le déficit des autres activités publiques et privées de l'entreprise délégataire et ont autorisé le versement de près de 100 000 € de dividendes à ses actionnaires à l'issue des exercices clos entre 2012 et 2015.

Le résultat d'exploitation après impôt du crématorium montreuillais a représenté 13 % du chiffre d'affaires des exercices clos en 2011 et 2012, impliquant une facturation aux usagers d'un tarif supérieur de plus de 90 € TTC au prix nécessaire à l'équilibre des comptes sur le principal tarif de crémation (568 € HT). L'augmentation des tarifs a porté ce surcoût à 120 € TTC par crémation adulte (soit 18 %) au cours des exercices suivants.

Il est permis de conclure de ces éléments que la préservation de l'équilibre des comptes d'exploitation du service de crémation de Montreuil-Juigné ne saurait être invoquée pour justifier l'augmentation des tarifs mises en œuvre par le délégataire au cours de la période examinée.

C'est davantage dans la comparaison avec les tarifs du crématorium choletais qu'il convient de rechercher les possibles motifs d'évolutions tarifaires du service de Montreuil-Juigné.

Tableau n° 16 : tarif d'une crémation adulte à Montreuil-Juigné et à Cholet

En €, H.T.	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Montreuil-Juigné	527,59	550,17	550,17	568,17	568,17	587,79
Cholet			576,09	576,09	588,33	588,33

Source : comptes rendus annuels d'activité

Ces évolutions traduisent une intention de faire converger les tarifs des deux crématoriums gérés par l'entreprise délégataire.

5.4.2.2 *Les bilans*

Les rapports annuels établis par le délégataire ne comportent pas l'inventaire des biens de la concession et ne permettent pas d'apprécier l'équilibre économique global du contrat. Les éléments extraits de sa comptabilité ont conduit aux constats qui suivent.

- La situation patrimoniale

Sur la base des comptes annuels et des balances comptables exposés en annexe, la valorisation comptable du crématorium a été reconstituée comme suit (cf. annexe 6.6).

Tableau n° 17 : Valeur nette comptable du crématorium de Montreuil-Juigné

En €	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Valeur nette comptable	111 793	91 225	NC	89 304	89 304	76 800
dont valeur brute	890 097	890 097		901 940	901 940	901 940
dont amortissement cumulé	778 304	798 872		812 636	812 636	825 140

Sources : comptes annuels de l'entreprise délégataire clos au 30 avril 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 et 2015

La valorisation du crématorium de Montreuil-Juigné à un montant quasi-constant traduit l'absence d'investissement au bénéfice de cet équipement sur la période examinée. Au cours de la période examinée, le plan d'amortissement du crématorium de Montreuil-Juigné a fait l'objet de modifications qui en ont prolongé la durée et empêché son achèvement au cours de l'année 2015, comme initialement prévu.

La dette financière (2 M€, dont 1,8 M€ contractés auprès d'établissements financiers, le solde constituant des dettes vis-à-vis de sociétés dirigées par le gérant) n'a pas été contractée pour les besoins du crématorium de Montreuil-Juigné.

Enfin, en dépit du caractère déficitaire de ses autres activités et du versement de dividendes aux actionnaires de l'entreprise délégataire, l'exploitation du crématorium a permis à cette dernière d'accumuler des excédents dépassant 0,38 M€ au 30 avril 2015.

- La trésorerie (cf. annexe 6.7)

Au cours de la période examinée, le fonds de roulement de l'entreprise délégataire lui a procuré un excédent de ressources financières stables équivalant à plus d'un an de charges d'exploitation. Pourtant, la trésorerie constatée en fin d'exercice équivaut, en moyenne, à une vingtaine de jours de trésorerie. Cette situation tient à un volume de créances d'exploitation supérieur à une année de chiffre d'affaire en 2011 et 2012. Les règlements enregistrés en 2013 et 2014 se sont élevés à 1,5 M€ pour une seule société. L'apurement des créances d'exploitation a concomitamment donné lieu à l'augmentation des sommes déposées en compte courant d'associés par l'entreprise délégataire au bénéfice de

cette même société de pompes funèbres, dont le gérant de l'entreprise délégataire assure également la direction. Au vu de la provenance du chiffre d'affaire de l'entreprise délégataire, ces flux, de toute évidence, sont principalement attachés à l'activité du crématorium de Montreuil-Juigné.

Les créances d'exploitation de l'entreprise délégataire étant, par nature, remboursables à tout moment, cette dernière dispose d'une trésorerie potentielle de près de 1,5 M€.

- Les perspectives de retour des biens à la commune à l'échéance du contrat

En cas de terme anticipé du contrat, un concessionnaire est en droit d'être indemnisé à hauteur de ses investissements non amortis, évalués à leur valeur nette comptable sous la réserve que cette valeur ne soit pas supérieure à la valeur réelle du bien (CE, Avis, Sect. Des travaux publics, 19 avril 2005 ; CE, 5 juillet 1967, Commune de Donville-les-bains Manche). Il pourrait difficilement en être autrement à l'issue du terme normal d'une délégation.

L'examen des comptes de l'entreprise délégataire (cf. annexe 6.6) montre que la somme des amortissements de dépréciation (0,8 M€ au 30 avril 2015) et de caducité (0,5 M€) déjà opérés se révèle supérieure de plus de 0,4 M€ à la valeur brute des immobilisations (0,9 M€). L'entreprise délégataire a donc amorti les biens résultant de ses investissements pour des montants supérieurs aux dépenses qu'elle a effectivement réalisées. Cet excédent d'amortissement doit, par conséquent, être regardé comme une provision pour renouvellement qui, sauf affectation à la couverture de travaux, constituera une dette du concessionnaire envers la commune à l'issue de la délégation.

Dans ses réponses aux observations provisoires de la chambre, l'ordonnateur en fonctions a indiqué que « *la commune sera vigilante à ce que les travaux de mise aux normes de la ligne de la filtration soient réalisés avant le terme dudit contrat* ». Il a également fait état du « *recours à une assistance à maîtrise d'ouvrage pour le lancement d'une nouvelle délégation de service public* ».

Quelles que soient les modalités de gestion retenues à l'issue du contrat en cours, la commune devra être attentive à la récupération de l'excédent d'amortissement accumulé par l'entreprise délégataire qui permettrait de couvrir une partie des investissements de mise aux normes. La capacité d'autofinancement dégagée par l'activité du site de Montreuil-Juigné, qui avoisinait 180 000 € en 2014, en dépit des réserves précédemment émises, autoriserait, par ailleurs, un amortissement en moins de deux ans des frais de mise aux normes chiffrés par le délégataire.

La réalisation des travaux par l'entreprise délégataire en contrepartie d'une prolongation de la concession reviendrait à soustraire cette opération aux obligations de mise en concurrence encadrant la commande publique. Toutes choses égales par ailleurs, une telle prolongation serait, par conséquent, juridiquement contestable et économiquement défavorable à la commune.

Dans tous les cas, le droit du travail fait obligation au nouvel exploitant, public ou privé, de maintenir en poste les personnels du délégataire exclusivement affectés à ce site¹¹. L'entreprise délégataire n'a pas transmis les contrats de travail de ses agents. Ces documents auraient permis d'apprécier la réalité des effectifs exclusivement affectés au crématorium de Montreuil-Juigné. Le défaut de communication de ces éléments aux entreprises candidates constitue, par ailleurs, un motif d'annulation d'une procédure d'attribution d'une délégation de service public (CE 6 juin 1997, Société Industrielle de Nettoyage).

La réflexion relative au devenir de cet équipement doit, par ailleurs, être replacée dans son contexte institutionnel. A droit constant et sauf extension des installations actuelles, le transfert à Angers Loire Métropole de cet équipement ne s'impose pas. Si l'ordonnateur en fonctions ne l'exclut pas, il ne l'estime pas pertinente « *dans l'immédiat* ». Le président du conseil d'Angers Loire Métropole a fait part de son intention de consulter les élus communautaires sur l'opportunité d'un tel transfert, précisant que « *la cohérence d'un transfert à l'échelle intercommunale, surtout à la lecture [du rapport de la chambre], semble manifeste. Cependant la question des travaux de mise aux normes avec une date butoir très proche, la question de leur prise en charge et de leur financement, sera très probablement un paramètre important dans la discussion entre élus* ».

La chambre observe que le territoire et la population desservis par le crématorium de Montreuil-Juigné confèrent à ce dernier une dimension indéniablement plus vaste que celle d'un équipement communal. Les éléments précédemment relatés attestent, en outre, de la difficulté de la commune à assurer une gestion avisée et saine d'installations d'une telle ampleur avec les moyens dont elle dispose. Ces enjeux de gestion publique plaident pour un transfert du crématorium à la communauté urbaine. Si elle appelle une modification des statuts communautaires, cette solution présenterait, au surplus, l'avantage de mettre à profit l'expérience acquise par les agents de la commune d'Angers avec le projet de construction d'un crématorium en dépit de son abandon.

5.4.3 Les pratiques commerciales du délégataire

La chambre a constaté plusieurs pratiques mises en œuvre par le délégataire en méconnaissance de dispositions législatives et réglementaires encadrant les opérations funéraires¹².

- Le funérarium et le crématorium disposent d'un numéro de téléphone et, surtout, d'un site internet commun. Ce dernier présente l'ensemble des prestations délivrées par l'entreprise délégataire, dont certaines sont étrangères aux activités concédées par la commune à l'entreprise délégataire, voire au service extérieur des pompes funèbres (contrats de prévoyance et d'obsèques, compositions florales, travaux d'imprimerie).
- La chambre a constaté que la liste des prestataires funéraires du département habilités par le Préfet n'était pas affichée dans les locaux du crématorium. Sa mise à disposition des familles est simplement signalée par une affichette établie sur un papier à tête de l'entreprise délégataire.

¹¹ « Lorsque survient une modification dans la situation juridique de l'employeur, notamment par succession, vente, fusion, transformation du fonds, mise en société de l'entreprise, tous les contrats de travail en cours au jour de la modification subsistent entre le nouvel employeur et le personnel de l'entreprise », article L. 1224-1 du code du travail. L'obligation de reprise par le nouvel employeur ne s'applique que si : 1° le transfert porte sur la même activité que celle exercée par le précédent employeur ; 2° l'ensemble des moyens nécessaires (locaux, matériel) à la poursuite de l'activité est transféré ; 3° les salariés étaient exclusivement consacrés à l'activité transférée au nouvel exploitant (Cass. Soc. 10 juillet 2002).

¹² Notamment les articles L. 2223-31 et suivants ainsi que R. 223-66 et suivants du CGCT.

- L'examen des opérations comptables a mis en évidence le versement de commissions sur crémation et admissions en chambre funéraire à une société de pompes funèbres locale. D'un montant total supérieur à 16 000 € pour les exercices examinés, cette commission équivaut à une remise comprise entre 12 et 14 % sur le prix unitaire d'une crémation adulte. Le nombre de cas peut être estimé entre 50 et 100. Ces commissions doivent être regardées comme une entente entre opérateurs funéraires visant à orienter les familles de défunts vers les équipements funéraires gérés par l'entreprise délégataire.

La chambre prend acte de l'engagement de l'entreprise délégataire de se conformer au droit en matière d'affichage des tarifs ou de liste des prestataires funéraires du département et de cesser « *sans délai la pratique des commissions/réductions dénoncées par la chambre* ».

Par ailleurs, la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008 a instauré un délai de paiement maximal pour les transactions commerciales entre les entreprises, fixé à 45 jours fin de mois ou 60 jours nets, à partir de la date d'établissement de la facture. L'Autorité de la concurrence estime que « *les délais de paiement concernent également les conditions de concurrence. Les délais obtenus de ses fournisseurs par une entreprise et sa capacité à obtenir leur allongement ont un impact direct sur sa compétitivité par rapport à ses concurrents sur le marché, en lui procurant une trésorerie gratuite pour financer son exploitation et son développement. Ces délais représentent un élément constitutif de la relation commerciale entre entreprises aux côtés par exemple du prix unitaire, de la politique de remises, du volume acheté, de la durée du contrat ou de l'achalandage. En tant que telle, la détermination des délais de paiement entre partenaires commerciaux doit résulter du libre jeu de la concurrence dans le respect des prescriptions légales qui s'imposent aux acteurs économiques* »¹³.

De par leur ampleur, les créances accumulées par l'entreprise délégataire vis-à-vis de la société mentionnée sont le reflet de pratiques présentant un caractère discriminant vis-à-vis des autres opérateurs funéraires.

¹³ Avis n° 13-A-06 du 30 janvier 2013 relatif à un accord dérogatoire pour les délais de paiement dans la filière du cuir, § 7 et 8.

6 Annexes

6.1 Evolution et répartition des ressources en personnel

							Evolution		Répartition	
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2010-2011	2011-2015	2010	2015
ETP travaillés	98,8	95,6	96,3	97,5	100,7	103,5	-3,2	7,9	100%	100%
Direction générale	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0			2%	2%
Services administratifs	8,8	8,5	9,3	8,6	8,8	9,0	-0,3	0,5	9%	9%
<u>Services techniques</u>	<u>30,2</u>	<u>29,7</u>	<u>30,6</u>	<u>31,5</u>	<u>32,9</u>	<u>32,4</u>	<u>-0,6</u>	<u>2,7</u>	<u>31%</u>	<u>31%</u>
DST	4,2	4,0	4,0	4,0	4,0	4,3	-0,2	0,3		
Bâtiments	9,1	8,7	8,7	8,0	8,0	7,5	-0,4	-1,2		
Voirie	5,0	4,8	4,4	4,5	5,0	5,0	-0,2	0,2		
Environnement, propreté publique	2,0	2,2	3,5	5,0	5,9	5,6	0,2	3,4		
Espaces verts	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	0,0	0,0		
<u>Ecoles et restauration scolaire</u>	<u>35,8</u>	<u>34,1</u>	<u>33,5</u>	<u>33,9</u>	<u>35,1</u>	<u>38,1</u>	<u>-1,7</u>	<u>4,0</u>	<u>36%</u>	<u>37%</u>
Ecoles (ASEM)	8,8	8,0	7,8	7,8	7,8	8,6	-0,7	0,6		
Ecoles (entretien)	23,1	23,1	21,8	21,7	22,5	24,5	0,0	1,4		
Cuisine centrale	3,9	3,1	3,9	4,4	4,9	5,1	-0,9	2,0		
Police municipale	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0			3%	3%
<u>Autres</u>	<u>19,0</u>	<u>18,3</u>	<u>17,9</u>	<u>18,6</u>	<u>18,8</u>	<u>19,0</u>	<u>-0,7</u>	<u>0,6</u>	<u>19%</u>	<u>18%</u>
Communication, culture, tourisme	7,0	5,9	5,2	6,2	6,4	6,0	-1,1	0,1		
RAM-multi accueil	1,8	1,8	1,8	1,8	1,8	1,8				
Salle Jacques Brel	1,9	1,9	1,9	1,4	0,9	1,5		-0,4		
Sports	8,3	8,7	9,1	9,1	9,7	9,6	0,4	0,9		
Heures supplémentaires	2,3	3,0	2,4	2,5	2,9	2,8	0,7	-0,2	100%	100%
Direction générale										
Services administratifs	0,1	0,5	0,4	0,4	0,4	0,1	0,4	-0,4	5%	3%
<u>Services techniques</u>	<u>0,3</u>	<u>0,3</u>	<u>0,4</u>	<u>0,3</u>	<u>0,2</u>	<u>0,3</u>	<u>0,0</u>	<u>-0,1</u>	<u>14%</u>	<u>9%</u>
DST	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,0	0,0		
Bâtiments	0,1	0,1	0,2	0,1	0,0	0,0	0,0	-0,1		
<u>Ecoles et restauration scolaire</u>	<u>1,6</u>	<u>1,9</u>	<u>1,3</u>	<u>1,5</u>	<u>1,8</u>	<u>1,9</u>	<u>0,3</u>	<u>0,0</u>	<u>69%</u>	<u>68%</u>
Ecoles (entretien)	1,5	1,9	1,2	1,5	1,7	1,8	0,3	-0,1		
Cuisine centrale	0,0	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1	0,0	0,1		
<u>Autres</u>	<u>0,3</u>	<u>0,3</u>	<u>0,2</u>	<u>0,3</u>	<u>0,5</u>	<u>0,6</u>	<u>0,0</u>	<u>0,3</u>	<u>0%</u>	<u>1%</u>
Communication, culture, tourisme	0,1	0,0	0,0	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0		
RAM-multi accueil	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0		
Salle Jacques Brel	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,1		
Sports	0,0	0,1	0,1	0,2	0,3	0,4	0,1	0,3	2%	14%

							Evolution		Répartition	
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2010-2011	2011-2015	2010	2015
Ressources totales	101,2	98,6	98,6	100,1	103,6	106,3	-2,5	7,6	100%	100%
Direction générale	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0			2%	2%
Services administratifs	8,9	9,0	9,7	9,0	9,3	9,1	0,1	0,1	9%	9%
<u>Services techniques</u>	<u>30,6</u>	<u>30,0</u>	<u>31,0</u>	<u>31,8</u>	<u>33,2</u>	<u>32,6</u>	<u>-0,6</u>	<u>2,6</u>	<u>30%</u>	<u>31%</u>
DST	4,4	4,2	4,2	4,2	4,2	4,5	-0,2	0,3		
Bâtiments	9,2	8,8	8,9	8,1	8,0	7,5	-0,4	-1,3		
Voirie	5,0	4,8	4,4	4,5	5,0	5,0	-0,2	0,2		
Environnement, propreté publique	2,0	2,2	3,5	5,1	5,9	5,6	0,2	3,4		
Espaces verts	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	0,0	0,0		
<u>Ecoles et restauration scolaire</u>	<u>37,4</u>	<u>36,1</u>	<u>34,8</u>	<u>35,4</u>	<u>36,9</u>	<u>40,0</u>	<u>-1,3</u>	<u>4,0</u>	<u>37%</u>	<u>38%</u>
Ecoles (ASEM)	8,8	8,0	7,8	7,8	7,8	8,6	-0,8	0,6		
Ecoles (entretien)	24,6	24,9	23,0	23,1	24,2	26,3	0,3	1,4		
Cuisine centrale	4,0	3,1	3,9	4,4	5,0	5,2	-0,9	2,1		
Police municipale	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0			3%	3%
<u>Autres</u>	<u>19,3</u>	<u>18,6</u>	<u>18,1</u>	<u>18,9</u>	<u>19,3</u>	<u>19,5</u>	<u>-0,7</u>	<u>0,9</u>	<u>19%</u>	<u>18%</u>
Communication, culture, tourisme	7,1	6,0	5,2	6,3	6,5	6,1	-1,1	0,2		
RAM-multi accueil	1,9	1,9	1,9	1,9	1,9	1,9	0,0	0,0		
Salle Jacques Brel	2,0	2,0	1,9	1,4	0,9	1,5	0,0	-0,5		
Sports	8,4	8,8	9,2	9,3	10,0	10,0	0,5	1,2	8%	9%

Source : CRC, d'après les données de paye

6.2 Heures indemnisées à l'unité

Ecoles et entretien des locaux - Moyennes mensuelles des heures indemnisées entre 2010 et 2015

	Titulaires et stagiaires			Contractuels			
	H. complément.	H. supp.	Total	H. complément.	H. supp.	Total	Nbre de payes
Janvier	58	1	59	253	1	254	8,0
Février	47	15	62	95	3	98	7,5
Mars	15	4	19	123		123	8,2
Avril	11	6	18	151	2	153	8,7
Mai	16		16	161	3	164	8,3
Juin	21	15	36	141		141	8,8
Juillet	12		12	233		233	8,3
Août	15	1	16	268		268	7,7
Septembre	24	40	64	247	3	250	9,5
Octobre	149	214	363	113	2	115	9,2
Novembre	19	12	31	159		159	8,8
Décembre	24	12	35	205	2	207	10,2
TOTAL	411	320	731	2 149	17	2 166	8,6

Source : CRC, d'après les données de paye

6.3 Evolution de la crémation en Pays de la Loire

Nombre de crémations	1997	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Montreuil-Juigné (1989)	598	958	1 027	1 094	1 160	1 096	1 190	1 277	1 347	1 398	1 515	1 450	1 259	1 256	1 365
Cholet													279	467	509
Maine et Loire	598	958	1 027	1 094	1 160	1 096	1 190	1 277	1 347	1 398	1 515	1 450	1 538	1 723	1 874
Nantes (1989;2009)	1 824	2 175	1 942	1 953	2 054	2 017	1 991	2 102	2 103	2 075	2 201	2 292	2 226	2 355	2 425
Saint-Nazaire			545	798	944	829	920	886	998	1 047	1 166	1 189	1 256	1 164	1 369
Loire-Atlantique	1 824	2 175	2 487	2 751	2 998	2 846	2 911	2 988	3 101	3 122	3 367	3 481	3 482	3 519	3 794
Le Mans (1988;2005)	651	915	973	1 051	1 233	1 249	1 354	1 283	1 319	1 526	1 677	1 663	1 409	1 416	1 069
Ruaudin													436	607	947
Sarthe	651	915	973	1 051	1 233	1 249	1 354	1 283	1 319	1 526	1 677	1 663	1 845	2 023	2 016
Olonne sur mer					101	594	664	566	509	552	665	647	687	737	778
La Roche sur Yon								425	753	894	894	861	1 034	1 017	778
Vendée					101	594	664	991	1 262	1 446	1 559	1 508	1 721	1 754	1 556
Mayenne									497	604	766	812	800	915	877
Pays de la Loire	3 073	4 048	4 487	4 896	5 492	5 785	6 119	6 539	7 526	8 096	8 884	8 914	9 386	9 934	10 117
Savigny en Véron (Indre et L.)												252	349	432	472
Métropole	71 412	89 691	100 649	109 426	120 233	121 860	129 810	134 209	147 745	157 047	165 823	173 601	193 771	188 263	197 618

Nombre de décès															
Métropole	530 319	530 864	531 073	535 144	552 339	509 429	527 533	516 416	521 016	532 131	538 116	540 469	534 795	559 227	558 408
Pays de la Loire						28 120	28 641	28 362	29 102	29 643	29 912	30 116	29 859	31 664	31 858
Maine et Loire						6 045	6 214	5 858	6 139	6 230	6 225	6 341	6 227	6 455	6 635
dont Angers Loire métropole						1 740	1 842	1 716	1 808	1 845	1 837	1 880	1 816	1 846	1 880
dont Montreuil-Juigné						25	27	26	22	30	33	41	38	30	40

% crémation															
Métropole	13%	17%	19%	20%	22%	24%	25%	26%	28%	30%	31%	32%	36%	34%	35%
Pays de la Loire						20,6%	21,4%	23,1%	25,9%	27,3%	29,7%	29,6%	31,4%	31,4%	31,8%
Maine et Loire						18%	19%	22%	22%	22%	24%	23%	25%	27%	28%

Source : Conseil National des Opérations Funéraires.

6.4 Comptes rendus annuels du délégataire

Comptes de résultat de la concession 2013 à 2015

	2013	2014	2015
Chiffre d'affaire de la Délégation	928 867	872 057	973 504
Achats de marchandises	5 432	5 529	5 571
Achats de sous-traitance (Achat de services : entretien, annexes, etc.)	60 000	60 000	127 833
Achats non stockés	63 728	62 580	71 798
Charges de la concession	293 628	280 555	324 000
Impôts, taxes et versement assimilés (FPC, Apprentissage, IFA, TF, TFSE, CSS...)	16 873	17 841	15 619
<u>Frais de personnel</u>	<u>142 396</u>	<u>137 196</u>	<u>156 158</u>
Salaires et traitements (Salaires, CP, CICE, IAD.)	102 253	99 063	113 125
Salaires et traitements participation Comptabilité	13 805	12 392	13 678
Charges Sociales (URSSAF, Mutuelle, Retraite, ASSEDIC, CS/CP, divers)	26 338	25 741	29 355
Excédent Brut d'exploitation (EBE)	352 242	233 459	233 459
Dotations aux amortissements et provisions (Rep/immo et Dot. Amortissement de Caducité)	86 519	86 519	86 519
Autres Charges de gestion courantes	1 847	1 406	573
Résultat d'exploitation (CRAC)	263 876	255 959	146 368
Frais financiers	5 083	4 734	3 756
Résultat courant avant impôts (CRAC)	258 793	221 225	142 612
Impôts sur les bénéfices	82 256	73 734	47 733
Résultat de l'exercice	176 537	147 491	94 879

Source : Rapports annuels du délégataire aux 31 décembre 2013, 2014 et 2015

Ces comptes de résultats comportent plusieurs erreurs. L'excédent brut d'exploitation de l'exercice 2015 résulte d'une recopie erronée de celui de 2014. La différence entre les produits et charges exposés dans les rapports au concédant fait ressortir les résultats corrigés comme suit, après recalcul d'un impôt sur les bénéfices théorique au taux de 33,33 % :

Résultat corrigé des comptes de la concession

	2013	2014	2015
Somme des produits	928 867	872 057	973 504
Somme des charges hors impôts sur les bénéfices	675 506	656 360	791 827
Résultat courant avant impôts corrigé	253 361	215 697	181 677
Impôt sur les bénéfices corrigé	84 445	71 892	60 553
Résultat de l'exercice corrigé	168 916	143 805	121 124

Source : CRC, d'après les rapports annuels du délégataire

6.5 Résultat d'exploitation du crématorium

Au vu des libellés des opérations comptables et de la contribution des différentes activités à la formation du chiffre d'affaires, la chambre a estimé comme suit le compte d'exploitation du crématorium de Montreuil-Juigné.

Montreuil-Juigné	2011	2012	2013	2014
Charges directes	-195 790	-255 118	-188 646	-205 517
Amortissement de caducité	-64 424	-64 424	-64 424	-64 424
Autres achats et prestations	-3 965	-3 731	-3 080	-4 471
Charges de personnel	-17 817			
Charges exceptionnelles			-1 317	
Electricité	-3 456	-8 874	-9 015	-9 755
Entretien des installations	-16 817	-54 003	-2 738	-22 519
Gaz	-18 358	-39 659	-27 090	-35 166
Impôts	-14 414	-21 026	-17 681	-13 289
Redevance fermière	-56 539	-63 401	-63 301	-55 893
Charges indirectes	-507 850	-505 966	-554 703	-536 542
Charges de personnel	-137 289	-156 540	-150 523	-136 528
Dotations aux amortissements	-13 000	-13 000	-13 000	-13 000
Autres charges	-357 561	-336 427	-391 181	-387 014
TOTAL des charges	-703 640	-761 085	-743 349	-742 059
Produits directs	849 421	933 590	955 025	968 280
Chiffre d'affaire	834 212	885 735	907 170	920 425
Autres produits	2			
Reprise amortissement de caducité	15 207	47 855	47 855	47 855
Produits indirects	17 868	-3 504	26 661	16 799
TOTAL des produits	867 289	930 086	981 686	985 079

La contribution des différentes activités à la formation du résultat d'exploitation de l'entreprise délégataire peut être estimée comme suit (les montants figurant en gras correspondent à ceux exposés dans les comptes sociaux).

	2011	2012	2013	2014
Résultat avant impôt	34 222	100 879	127 639	68 262
<i>Montreuil Juigné</i>	163 649	169 001	238 337	243 020
<i>Cholet</i>	-95 909	-52 216	-81 962	-139 316
<i>Angers</i>	-33 517	-15 906	-28 737	-35 441
IS	-7 723	-29 261	-36 917	-15 016
<i>Montreuil Juigné (théorique, 33%)</i>	54 544	56 328	79 438	80 999
<i>Cholet</i>	-31 967	-17 404	-27 318	-46 434
<i>Angers</i>	-11 171	-5 302	-9 578	-11 813
Résultat net MJ	109 105	112 673	158 899	162 021
	13%	13%	18%	18%
Résultat de l'exercice	26 499	71 618	90 722	53 246

6.6 Valorisation comptable du crématorium

L'entreprise délégataire a par ailleurs procédé à un amortissement de caducité du crématorium à compter de l'exercice 2005 (clos le 30 avril 2006). Les modalités en sont exposées dans ses comptes sociaux. Ceux clos en avril 2015 indiquent que « *lorsque le coût présumé de remplacement de ces installations est supérieur à leur prix de revient, les entreprises concessionnaires peuvent constituer des provisions pour renouvellement, dans la mesure de cette différence. Dans ce dernier cas, la société X s'étant conformé au plan de renouvellement, elle a pratiqué des provisions permettant de pallier ces écarts de coûts. [...] La société X considère que les biens meubles et immeubles devront faire l'objet d'une remise en état en totalité, à l'issue du contrat de concession. La valorisation de cette immobilisation [soit 901 940 €] intègre les coûts directs de constructions, honoraires et frais financiers supportés jusqu'à la date de réception du chantier* ».

Les modalités de calcul reposent sur une assiette de 901 940 € correspondant à la valeur brute de la totalité des biens de retour (renouvelables ou non) déclarée par le délégataire, des dotations annuelles de 64 424 € et une durée courant jusqu'en avril 2019, soit à une date ultérieure au terme normal du contrat. La méthode comptable retenue, que le délégataire n'a pas explicitée en dépit des demandes formulées en ce sens, n'est donc pas conforme aux principes et usages admis dans ce domaine.

Les amortissements de caducité cumulés figurent au passif de l'entreprise délégataire, sous la dénomination d'avances conditionnées. Ils s'élevaient à 570 706 € au 30 avril 2015 (solde créditeur du compte 2295), dont 485 469 € pour le seul crématorium de Montreuil-Juigné, et non pas 644 240 €, comme indiqué dans les comptes sociaux de l'entreprise délégataire. Des reprises sur les amortissements ont, en effet, minoré la dotation nette annuelle.

Dotations aux amortissements de caducité

	2011	2012	2013	2014
Dotations annuelles aux amortissements de caducité	49 218	16 569	16 569	101 806
Dotation nette Montreuil-J.	49 218	16 569	16 569	16 569
dont dotation (cpte 6500)	64 424	64 424	64 424	64 424
dont reprise (cpte 7581)	15 207	47 855	47 855	47 855
Dotation nette Cholet				85 237

Source : Entreprise délégataire, balances des comptes

L'entreprise délégataire n'a pas produit de plan de renouvellement, ni chiffrage détaillé des travaux évoqués. Contrairement aux indications mentionnées dans ses comptes sociaux, elle n'a pas davantage constitué de provision pour renouvellement d'immobilisations.

La contrepartie des amortissements tant de caducité que de dépréciation a, par conséquent, donné lieu à la constatation de charges. Au 30 avril 2015, il en résultait la situation bilancielle et les perspectives d'écritures de transferts à l'issue de la concession résumées comme suit.

	225 immobilisations mises en concession		282 Amortissement des immobilisations mises en concession		2295 droits du concédant		6811 dotations aux amortissements des immobilisations		650 Dotations aux amortissements de caducité 758 reprises	
Constructions	391 723									
Installations techniques	498 374									
Autres	11 843									
Total (coût historique)	901 940									
Amortissement de dépréciation				825 140			825 140			
Amortissement de caducité						485 469			644 240	158 772
Perspective de remise au concédant		901 940	825 140		76 800					
		Soldé		Soldé	Solde	408 669				

6.7 Situation bilancielle de l'entreprise délégataire (toutes activités confondues)

En M€	2011	2012	2013	2014
Fonds de roulement	0,92	1,19	1,45	1,59
Capitaux propres	0,33	0,39	0,45	0,48
<i>Capital social</i>	0,04	0,04	0,04	0,04
<i>Report à nouveau</i>	0,03	0,07	0,09	0,05
<i>Réserves légales</i>	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Réserves réglementées</i>	0,26	0,27	0,32	0,38
Autres fonds propres*	0,44	0,45	0,47	0,57
Dettes financières	2,12	2,23	2,33	2,25
<i>Etablissements de crédits</i>	2,11	1,95	1,89	1,82
<i>Autres dettes financières</i>	0,02	0,28	0,44	0,43
Immobilisations corporelles nettes	1,97	1,88	1,79	1,71
dont valeur brute	3,15	3,15	3,15	3,15
dont amortissement	1,18	1,27	1,35	1,44

Fonds de roulement	0,92	1,19	1,45	1,59
- Besoin en fonds de roulement	0,92	1,02	1,43	1,51
<u>Actif circulant</u>	<u>1,78</u>	<u>2,27</u>	<u>1,70</u>	<u>1,95</u>
dont créances clients	1,61	1,93	0,16	0,46
dont autres créances	0,16	0,33	1,53	1,48
dont comptes courants d'associés	0,01	0,02	1,47	1,39
<u>Dettes</u>	<u>0,86</u>	<u>1,25</u>	<u>0,27</u>	<u>0,43</u>
dettes fournisseurs	0,79	1,01	0,12	0,22
dettes fiscales et sociales	0,07	0,09	0,11	0,17
dettes diverses	0,00	0,16	0,03	0,04
= Trésorerie	0,00	0,17	0,02	0,08

*avances conditionnées (compte 229 droits de l'affectant)

Sources : comptes annuels de l'entreprise délégataire