

**MINISTÈRE
DES SOLIDARITÉS
ET DES FAMILLES***Liberté
Égalité
Fraternité*

NOTE D'INFORMATION N° DGCS/SD5B/2024/1 du 2 janvier 2024 relative à la mise en œuvre d'une comptabilité analytique dans les établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (EHPAD) gérés par des organismes à but lucratif ou non - ou minoritairement - habilités à l'aide sociale à l'hébergement, et à la mission d'attestation du commissaire aux comptes

La ministre des solidarités et des familles

à

Mesdames et Messieurs les directeurs généraux
des agences régionales de santé (ARS)

Référence	NOR : FAMA2400009N (numéro interne : 2024/1)
Date de signature	02/01/2024
Emetteur	Ministère des solidarités et des familles Direction générale de la cohésion sociale (DGCS)
Objet	Mise en œuvre d'une comptabilité analytique dans les établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (EHPAD) gérés par des organismes à but lucratif ou non - ou minoritairement - habilités à l'aide sociale à l'hébergement, et à la mission d'attestation du commissaire aux comptes.
Contact utile	Sous-direction Affaires financières et modernisation Bureau Gouvernance du secteur social et médico-social Gilles CHALENCON Tél. : 06 59 67 22 67 Mél. : gilles.chalencon@social.gouv.fr
Nombre de pages et annexe	13 pages + 1 annexe (57 pages) Annexe - Avis technique portant sur l'attestation du commissaire aux comptes établie en application de l'article R. 314-104 du code de l'action sociale et des familles, applicable aux gestionnaires d'EHPAD non habilités et d'EHPAD minoritairement habilités à l'aide sociale et portant sur certaines données figurant sur les états et documents réglementaires relatifs à la comptabilité analytique et aux flux financiers desdits EHPAD.
Résumé	La présente note d'information précise les dispositions relatives à la comptabilité analytique instaurée dans les établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (EHPAD) commerciaux et/ou non habilités ou minoritairement habilités à l'aide sociale à l'hébergement.

	Elle diffuse également l'avis technique de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) portant sur l'attestation du commissaire aux comptes relative à la comptabilité analytique et à certains flux financiers dans les EHPAD gérés par des organismes privés lucratifs ou non habilités ou minoritairement habilités à l'aide sociale à l'hébergement.
Mention Outre-mer	Applicable aux départements ultramarins.
Mots-clés	Établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (EHPAD) ; comptabilité analytique.
Classement thématique	Établissements sociaux et médico-sociaux
Textes de référence	- Décret n° 2022-734 du 28 avril 2022 portant diverses mesures d'amélioration de la transparence financière dans la gestion des établissements et services sociaux et médico-sociaux mentionnés au I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles ; - Arrêté du 27 décembre 2016 modifié fixant les modèles de documents mentionnés aux articles R. 314-211, R. 314-216, R. 314-217, R. 314-219, R. 314-223, R. 314-224, R. 314-225, R. 314-232, R. 314-233, R. 314-240 et R. 314-242 du code de l'action sociale et des familles ; - Arrêté du 29 novembre 2023 relatif à la mise en œuvre de la comptabilité analytique applicable aux établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes gérés par des organismes à but lucratif ou non habilités ou minoritairement habilités à l'aide sociale.
Rediffusion locale	Les conseils départementaux et les métropoles, ainsi que les EHPAD commerciaux et/ou non habilités à l'aide sociale à l'hébergement implantés sur leur territoire seront destinataires de cette note par l'intermédiaire des ARS.
Inscrite pour information à l'ordre du jour du CNP du 2 août 2023 - N° 64	
Publiée au BO	Oui

L'arrêté du 29 novembre 2023 *relatif à la mise en œuvre de la comptabilité analytique applicable aux établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes gérés par des organismes à but lucratif ou non habilités ou minoritairement habilités à l'aide sociale* publié au *Journal officiel* du 31 décembre 2023 (NOR : FAMA2327375A) est pris en application du décret n° 2022-734 du 28 avril 2022 *portant diverses mesures d'amélioration de la transparence financière dans la gestion des établissements et services sociaux et médico-sociaux mentionnés au I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles* (NOR : SSAA2208053D).

Ce décret prévoit l'obligation, pour les établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (EHPAD) gérés par un organisme commercial, ou minoritairement ou non habilités à l'aide sociale à l'hébergement, ayant au moins deux établissements ou services sociaux ou médico-sociaux dont au moins un établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes, de mettre en œuvre une comptabilité analytique aux fins d'une plus grande transparence financière dans la gestion de ces établissements. Ne sont donc pas concernés par cette obligation les EHPAD gérés par un organisme « mono-établissement », alors qu'un gestionnaire qui assurerait à la fois la gestion d'un EHPAD et, par exemple, d'un service de soins infirmiers à domicile (SSIAD) serait tenu d'établir une comptabilité analytique pour son EHPAD.

De même, les autres EHPAD, notamment ceux relevant de l'article L. 342-3-1 du code de l'action sociale et des familles (CASF) lorsqu'ils sont de statut public ou gérés par un organisme privé non lucratif, n'entrent pas dans le champ d'application de ces dispositions.

Cette comptabilité analytique a pour objectifs de déterminer l'utilisation des dotations publiques, les marges réalisées et les flux financiers entre les EHPAD gérés et l'organisme gestionnaire (ou, en présence de groupes, une entité tierce liée).

À ce titre, l'arrêté fixe les principes attachés à cette comptabilité analytique. Il définit les termes de « dotations publiques », « marges réalisées » et de « flux financiers » et précise la nature des documents de suivi pour cette comptabilité analytique.

En complément, il précise les modalités d'établissement et de transmission de l'attestation du commissaire aux comptes portant sur certaines données issues de cette comptabilité analytique. La présente note d'information, rédigée avec le concours de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, apporte des précisions utiles à la mise en œuvre de ces dispositions.

I. Principes attachés à la comptabilité analytique des EHPAD

1. Rappel des règles d'imputation budgétaire et de financement

Une comptabilité analytique est tenue pour/par chaque EHPAD commercial et/ou non habilité - ou minoritairement habilité - à l'aide sociale à l'hébergement, dès lors que son gestionnaire gère plusieurs établissements ou services sociaux ou médico-sociaux, dont au moins un EHPAD. Cette comptabilité analytique, issue de la comptabilité de l'établissement, conduit à affecter les opérations comptables aux trois sections tarifaires (soins, dépendance et hébergement) définies par le code de l'action sociale et des familles (CASF).

Les articles R. 314-166, R. 314-176 et R. 314-179 de ce code précisent respectivement la nature des charges imputables aux sections « Soins », « Dépendance » et « Hébergement ».

A. Forfait global relatif aux soins - article R. 314-166 du CASF

L'article R. 314-166 prévoit que le forfait global relatif aux soins au titre de l'équation tarifaire pour l'hébergement permanent¹ couvre les charges suivantes :

- Les charges relatives aux prestations de services à caractère médical, au petit matériel médical et aux fournitures médicales dont la liste est fixée par arrêté² ;
- Les charges relatives aux interventions du médecin coordonnateur, du personnel médical, de pharmaciens et d'auxiliaires médicaux assurant les soins, à l'exception de celle des diététiciens ;
- Concomitamment avec les produits relatifs à la dépendance, les charges de personnel afférentes aux aides-soignants, aux aides médico-psychologiques et aux accompagnateurs éducatifs et sociaux diplômés ou en cours de formation ;

¹ L'article R. 314-163 précise par ailleurs les charges pouvant être financées au titre des financements complémentaires. Sont concernés les modalités d'accueil particulières (accueil temporaire avec ou sans hébergement, pôle d'activités et de soins adaptés (PASA), unité d'hébergement renforcé (UHR)), les frais de transport en accueil de jour, ainsi que les actions mises en œuvre dans le cadre de la prévention et de la gestion des situations sanitaires exceptionnelles, le développement des parcours de santé et d'autonomie coordonnés, les actions visant à améliorer la qualité et la sécurité des soins, les actions de prévention, les opérations de modernisation/adaptation/restructuration des établissements, des actions spécifiques liées à la prise en charge des patients en situation de précarité ou de handicap, les prestations relatives aux modalités d'accueil expérimentales ou à caractère innovant et les mesures prises pour renforcer l'attractivité de l'exercice des professions.

² Arrêté du 30 mai 2008 fixant la liste du petit matériel médical et des fournitures médicales et la liste du matériel médical amortissable compris dans le tarif journalier afférent aux soins, mentionné à l'article R. 314-161 du code de l'action sociale et des familles en application des articles L. 314-8 et R. 314-162 du même code (NOR : SJSS0812543A).

- L'amortissement et la dépréciation du matériel médical figurant sur une liste fixée par arrêté³ ;
- Les médicaments dans les conditions prévues à l'article L. 314-8 du CASF⁴ ;
- Les rémunérations ou honoraires versés aux infirmiers libéraux intervenant au sein de l'établissement.

Lorsque l'EHPAD est en tarif global, ses produits couvrent également les rémunérations ou honoraires versés aux médecins spécialistes en médecine générale et en gériatrie et aux auxiliaires médicaux libéraux exerçant dans l'établissement, ainsi que les examens de biologie et de radiologie (hors examens nécessitant un équipement matériel lourd au sens du code de la santé publique).

B. Forfait global relatif à la dépendance - article R. 314-176 du CASF

L'article R. 314-176 précise que le forfait global relatif à la dépendance, au titre de l'hébergement permanent⁵, couvre les charges suivantes :

- Les fournitures pour l'incontinence ;
- Concurrément avec les produits relatifs à l'hébergement, les fournitures hôtelières, les produits d'entretien, les prestations de blanchissage et de nettoyage à l'extérieur ;
- Les charges relatives à l'emploi de personnels affectés aux fonctions de blanchissage, nettoyage et service des repas, concurrément avec les produits relatifs à l'hébergement ;
- Concurrément avec les produits relatifs aux soins, les charges de personnel afférentes aux aides-soignants et aux aides médico-psychologiques ainsi qu'aux accompagnateurs éducatifs et sociaux diplômés ou en cours de formation ;
- Les charges nettes relatives à l'emploi de psychologues ;
- Les amortissements et dépréciations du matériel et du mobilier, permettant la prise en charge de la dépendance et la prévention de son aggravation.

C. Tarifs journaliers afférents à l'hébergement - article R. 314-179 du CASF

L'article R. 314-179⁶ précise que les tarifs journaliers afférents à l'hébergement couvrent les charges suivantes :

- Les charges d'exploitation à caractère hôtelier et d'administration générale ;
- Concurrément avec les produits relatifs à la dépendance, les fournitures hôtelières, les produits d'entretien, les prestations de blanchissage et de nettoyage à l'extérieur ;
- Les charges relatives à l'emploi de personnel assurant l'accueil, l'animation de la vie sociale, l'entretien, la restauration et l'administration générale ;
- Les charges relatives à l'emploi de personnels affectés aux fonctions de blanchissage, nettoyage et service des repas, concurrément avec les produits relatifs à la dépendance ;
- Les amortissements des biens meubles et immeubles autres que le matériel médical ;
- Les dotations aux provisions, les charges financières et exceptionnelles.

³ Arrêté du 30 mai 2008 cité ci-dessus.

⁴ « Dans les établissements et services mentionnés au 6° du I de l'article L. 312-1 **qui ne disposent pas de pharmacie à usage intérieur [...], les prestations de soins [...] ne comprennent pas l'achat, la fourniture, la prise en charge et l'utilisation de médicaments inscrits sur la liste des spécialités pharmaceutiques remboursables [...]** ».

⁵ Le forfait global relatif à la dépendance peut également comprendre des financements complémentaires (non listés).

⁶ Voir également l'annexe 2-3-1 du CASF relatif au socle de prestations relatives à l'hébergement délivrées par les EHPAD.

Ces opérations sont, soit directement engagées par l'EHPAD (par exemple, l'achat de biens ou de prestations à un fournisseur), soit résultent d'opérations engagées par son organisme gestionnaire ou, lorsque l'EHPAD appartient à un groupe, par une entité du groupe commercial auquel elle est rattachée (par exemple, paiement de prestations facturées par un siège), et refacturées à l'EHPAD.

2. Objectifs de la comptabilité analytique de l'EHPAD : détermination de l'utilisation des dotations publiques, des marges réalisées et des flux financiers entre les EHPAD gérés et l'organisme gestionnaire

Cette comptabilité analytique permet d'assurer le suivi de l'utilisation des dotations publiques et des marges réalisées, par section tarifaire. En complément, le suivi des flux financiers permet d'identifier les opérations entre l'EHPAD et son organisme gestionnaire ou, lorsque l'EHPAD appartient à un groupe, entre l'EHPAD et une entité du groupe.

Le suivi de l'utilisation des dotations publiques est complété par celui des financements publics, dont les excédents sont susceptibles de faire l'objet d'un reversement en cas de fermeture. Ils sont inscrits dans des postes du bilan comptable de l'EHPAD. Les comptes concernés sont ainsi les comptes de fonds propres financés sur des fonds publics, donc « avec droit de reprise » de la part de l'autorité de tarification, mentionnés à l'article L. 313-19 du CASF⁷ :

- Les subventions d'investissement non amortissables ;
- Les réserves de trésorerie constituées par majoration des produits de tarification et affectation des excédents d'exploitation réalisés avec les produits de la tarification ;
- Des excédents d'exploitation provenant de la tarification, affectés à l'investissement de l'établissement ;
- Les provisions pour risques et charges, les provisions réglementées et les provisions pour dépréciation de l'actif circulant, constituées grâce aux produits de la tarification ;
- Le solde des subventions amortissables et transférables ;
- En cas de non-dévolution des actifs immobilisés au reprenneur de l'établissement ou du service fermé, les plus-values sur les actifs immobilisés ayant fait l'objet d'amortissements pris en compte dans les calculs des tarifs administrés.

A. Suivi de l'utilisation des dotations publiques

Les dotations publiques recouvrent l'ensemble des financements publics attribués par les autorités de tarification (agences régionales de santé et conseils départementaux) à l'EHPAD, au titre du forfait global relatif aux soins, du forfait global relatif à la dépendance et, le cas échéant, des financements attribués au titre de l'aide sociale à l'hébergement⁸. Ces financements publics correspondent aux produits de la tarification, quelle que soit la forme de leur versement (forfait global, prix de journée) et leur nature pérenne ou non pérenne.

Le suivi de l'utilisation des dotations publiques est réalisé, d'une part, annuellement à partir de la répartition des charges et des produits d'exploitation entre les trois sections tarifaires et, d'autre part, de manière cumulée, à partir de l'affectation des excédents et déficits. Le suivi comptable est assuré à partir des comptes de réserves, subventions, reports à nouveau, provisions réglementées, provisions pour risques et charges et, s'agissant des organismes gestionnaires privés non lucratifs non habilités à l'aide sociale, des fonds dédiés, constitués sur ces financements publics.

⁷ Voir également l'article R. 314-97 du même code.

⁸ Le cas échéant, l'État au titre de l'aide sociale qui serait à sa charge.

B. Suivi des marges réalisées, par section tarifaire

La marge réalisée est définie comme étant le résultat de chacune des sections tarifaires de l'EHPAD avant impôt sur les sociétés et participations des salariés. L'exclusion, pour la détermination des marges, des impôts commerciaux et des participations des salariés aux bénéfices de l'entreprise répond ici à un souci de simplification, ces impôts et participations pouvant résulter d'activités de l'entreprise autres que l'exploitation d'EHPAD⁹.

C. Suivi des flux financiers

Les flux financiers entre l'EHPAD géré et son organisme gestionnaire ou, lorsque l'EHPAD appartient à un groupe, entre l'EHPAD et une entité de ce groupe, s'entendent comme les flux comptables représentatifs de charges et de produits entre cet EHPAD et son organisme gestionnaire ou une entité du groupe.

Ces flux recouvrent toutes les facturations établies par l'organisme gestionnaire ou une entité du groupe pour des prestations ou des frais financiers, ainsi que les charges à payer qui peuvent en résulter. Ils recouvrent également les produits d'exploitation versés à l'EHPAD ou prélevés (sans contrepartie) sur celui-ci par l'organisme gestionnaire ou une entité du groupe.

3. Documents de suivi de la comptabilité analytique, établis par le gestionnaire

Différents documents traduisant cette comptabilité analytique sont établis pour chaque EHPAD commercial et/ou non habilité ou minoritairement habilité à l'aide sociale à l'hébergement. Lorsque l'organisme gère plusieurs EHPAD, ils sont également établis de manière agrégée au niveau du gestionnaire en vue de leur attestation par un commissaire aux comptes.

A. Documents de suivi de l'utilisation des dotations publiques : annexe 9 E1, note méthodologique et état « Suivi des réserves, des subventions, des reports à nouveau, des provisions réglementées, des provisions et des fonds dédiés, constitués sur des financements publics »

Le suivi de l'utilisation annuelle des dotations publiques est assuré par l'annexe financière « 9 E1 - Tableau de présentation tarifaire d'un établissement hébergeant des personnes âgées dépendantes, d'une petite unité de vie ou d'un accueil de jour », jointe à l'état réalisé des recettes et des dépenses (ERRD) établi à la clôture d'un exercice comptable. Cette annexe retranscrit les répartitions des charges et des produits d'exploitation entre les différentes sections tarifaires. Ainsi, l'imputation de certaines charges dans les sections tarifaires n'est pas possible dès lors que la réglementation en exclut le principe. Ce document indique également les clés de répartition (sous la forme de pourcentage) pour les charges relevant de sections différentes.

Le cadre normalisé de cette annexe financière est fixé par l'arrêté du 27 décembre 2016 modifié *fixant les modèles de documents mentionnés aux articles R. 314-211, R. 314-216, R. 314-217, R. 314-219, R. 314-223, R. 314-224, R. 314-225, R. 314-232, R. 314-233, R. 314-240 et R. 314-242 du code de l'action sociale et des familles* (NOR : AFSA1619029A).

L'organisme gestionnaire complète cette annexe d'une note méthodologique précisant les modalités de répartition des charges et des produits entre les différentes sections tarifaires, notamment pour les charges émergeant concurremment sur deux sections tarifaires.

⁹ Ces charges auraient vocation à être imputées sur la section « Hébergement » uniquement.

En complément, un état « *Suivi des réserves, des subventions, des reports à nouveau, des provisions réglementées, des provisions et des fonds dédiés, constitués sur des financements publics* » est créé pour permettre le suivi spécifique de ces fonds dès lors qu'ils sont constitués sur ces financements publics. Cet état figure en annexe 1 de l'arrêté précité. Les postes figurant dans cet état sont fondés sur le plan comptable applicable aux établissements et services sociaux et médico-sociaux gérés par des organismes de droit privé à but non lucratif (nomenclature M22 bis). Pour les EHPAD utilisant le plan comptable général, l'annexe 2 du même arrêté fixe une nomenclature pour le suivi de ces financements¹⁰.

B. Document de suivi des marges réalisées : annexe 9 E1

Le suivi des marges réalisées est également assuré par l'annexe « 9 E1 » citée ci-dessus. Leurs montants figurent sur les lignes « Excédent réalisé » ou « Déficit réalisé ».

C. Document de recensement des flux financiers entre l'EHPAD et l'organisme gestionnaire (OG) : Tableau de suivi des flux financiers

Le recensement des flux financiers entre l'EHPAD et l'organisme gestionnaire (ou une entité tierce) est assuré dans l'état « *Tableau de suivi des flux financiers* » créé à cet effet. Il figure en annexe 3 de l'arrêté.

Ces flux financiers s'entendent comme les flux comptables représentatifs de charges et de produits entre cet établissement et son OG ou une entité du groupe, soit :

- Toutes les facturations des EHPAD par l'OG ou une entité tierce liée, rétribuant les prestations (achats centralisés, quote-part de charges relative à l'administration générale, location de bâtiments détenus par l'OG ou une entité tierce liée, frais financiers, charges à payer constituées à cet effet, etc.) ;
- Des produits d'exploitation versés à l'EHPAD ou prélevés sur l'EHPAD, par l'OG ou une entité tierce liée à cet organisme.

II. Conditions et modalités de mise en œuvre de la mission du commissaire aux comptes en vue d'émettre l'attestation

1. Dispositions réglementaires applicables

A. Obligation d'attestation de certains éléments de comptabilité analytique par un commissaire aux comptes

Le décret n° 2022-734 du 28 avril 2022¹¹ précise que chaque organisme gestionnaire privé lucratif ou non habilité - ou minoritairement habilité - à l'aide sociale à l'hébergement soumis à l'obligation de mettre en place une comptabilité analytique pour son ou ses EHPAD¹² fait attester par un commissaire aux comptes les éléments de la comptabilité analytique mise en place.

Ces dispositions renvoient à un arrêté ministériel pour fixer, à côté des règles de mise en œuvre de cette comptabilité analytique, les modalités de l'attestation du commissaire aux comptes, ainsi que les modalités de leur transmission aux autorités de tarification et de contrôle.

¹⁰ Nota : les postes relatifs aux fonds dédiés ne s'appliquent qu'aux gestionnaires privés non lucratifs non habilités à l'aide sociale. Ces comptes ne s'appliquent pas aux organismes commerciaux.

¹¹ Dispositions codifiées à l'article R. 314-104 du code de l'action sociale et des familles.

¹² Cette obligation s'applique aux EHPAD gérés par un organisme commercial, ou minoritairement ou non habilités à l'aide sociale à l'hébergement, **ayant au moins deux établissements ou services sociaux ou médico-sociaux** (dont au moins un EHPAD).

Lorsque le gestionnaire gère plusieurs EHPAD entrant dans le champ de l'obligation de mise en place d'une comptabilité analytique, les éléments de la comptabilité analytique mise en place pour chaque EHPAD sont agrégés au niveau de l'organisme gestionnaire en vue de leur attestation par le commissaire aux comptes. Ce n'est donc pas chaque comptabilité analytique qui est attestée, mais leur agrégation au niveau de l'organisme gestionnaire. Si le gestionnaire ne gère qu'un seul EHPAD, ce sont les états établis pour l'EHPAD géré qui seront attestés.

Lorsque l'organisme gestionnaire a nommé un ou plusieurs commissaires aux comptes, l'attestation est délivrée par ce ou ces commissaire(s) aux comptes. Si le gestionnaire n'a pas nommé de commissaire aux comptes (notamment lorsqu'il n'est pas soumis à cette obligation¹³), un commissaire aux comptes est désigné spécifiquement. L'attestation porte sur les données agrégées de la comptabilité analytique du gestionnaire.

Cette attestation permet de recueillir une assurance sur les états supports agrégés de la comptabilité analytique, c'est-à-dire sur :

- L'annexe 9 E1 « Tableau de présentation tarifaire d'un établissement hébergeant des personnes âgées dépendantes, d'une petite unité de vie ou d'un accueil de jour » ;
- L'état « Suivi des réserves, des subventions, des reports à nouveau, des provisions réglementées, des provisions et des fonds dédiés, constitués sur des financements publics » ;
- L'état « Tableau de suivi des flux financiers ».

B. Modalités d'attestation du commissaire aux comptes et de transmission de l'attestation aux autorités de tarification et de contrôle

Les commissaires aux comptes remettent leur attestation au gestionnaire. Elle est accompagnée des différents états supports de la comptabilité analytique et de la note méthodologique.

Les gestionnaires doivent transmettre ces documents aux autorités de tarification compétentes dans les deux mois qui suivent l'approbation des comptes de l'exercice concerné. À cet effet, l'attestation et les documents annexes¹⁴ peuvent être déposés en format « .pdf » pour chaque dossier d'ERRD sur la plateforme Import-ERRD/SIDOPA de la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie (CNSA). Ce dépôt peut intervenir au-delà de la date du 30 avril N+1.

2. Présentation des données entrant dans le champ de l'attestation du commissaire aux comptes

Comme vu précédemment, la comptabilité analytique comprend deux catégories de données portant :

- Sur le suivi de l'utilisation des dotations publiques :
 - o Au niveau des résultats analytiques (soins, dépendance et hébergement) ;
 - o Au niveau des comptes de fonds propres résultant principalement de l'affectation annuelle des résultats analytiques (financements publics « avec droit de reprise »).
- Sur le suivi des flux financiers, entre l'EHPAD et son OG ou une entité tierce liée, affectant les résultats de l'EHPAD.

¹³ Pour les entreprises commerciales, l'obligation de nommer un commissaire aux comptes résulte du dépassement de 2 des 3 seuils suivants : 4 000 000 € de total bilan (somme de tous les actifs dans un bilan comptable), 8 000 000 € de chiffre d'affaires hors taxe et employer 50 salariés.

¹⁴ États agrégés et états individuels relatifs aux EHPAD relevant du périmètre de l'ERRD et note méthodologique.

Les données doivent être collectées et mises en forme par le gestionnaire, selon les normes prévues par la réglementation :

- Une annexe 9 E1, pour la répartition des charges et des produits d'exploitation de chaque EHPAD entre les trois sections tarifaires, ainsi qu'une annexe agrégée lorsque l'organisme gère plusieurs EHPAD ;

Ces documents sont complétés par une note méthodologique qui explicite les modalités de répartition de ces charges et produits, notamment :

- Les modalités d'allocation des charges et produits communs aux sections tarifaires et, le cas échéant, entre plusieurs EHPAD ;
 - Les taux d'affectation¹⁵ retenus au titre de la répartition de charges communes à plusieurs sections tarifaires (soins/dépendance et dépendance/hébergement) ;
 - Les charges et les produits qui ne sont pas repris dans ces tableaux, mais qui contribuent au fonctionnement de l'EHPAD et qui sont présentés sous la forme d'un tableau de rapprochement entre la marge agrégée et le résultat net de l'organisme gestionnaire¹⁶ ;
- Un état « Suivi des réserves, des subventions, des reports à nouveau, des provisions réglementées, des provisions et des fonds dédiés, constitués sur des financements publics » pour chaque EHPAD, ainsi qu'un état agrégé lorsque l'organisme gère plusieurs EHPAD ;
 - Un état « Tableau de suivi des flux financiers » pour chaque EHPAD, ainsi qu'un état agrégé lorsque l'organisme gère plusieurs EHPAD.

A. Intervention du commissaire aux comptes sur les éléments de la comptabilité analytique

La première partie de la mission d'attestation du commissaire aux comptes porte sur la répartition des charges et des produits de l'EHPAD par section tarifaire, ainsi que les résultats analytiques qui en découlent (et qui constituent également les marges dégagées sur ces différentes sections).

Ces résultats analytiques sont déterminés annuellement et font l'objet d'un suivi comptable au titre des financements publics reçus.

En revanche, comme il sera vu supra, il ne revient pas au commissaire aux comptes de se positionner en opportunité sur la répartition de charges communes entre deux sections tarifaires. Il vérifie que ces clés de répartition sont bien explicitées dans la note méthodologique rédigée par le gestionnaire et prend acte de ces clés de répartition, même si elles ont nécessairement un impact sur les résultats/marges dégagés sur chaque section tarifaire. Un contrôle en opportunité sur ces clés de répartition relève des autorités de tarification et de contrôle.

¹⁵ Historiquement, ces clés de répartition étaient fixes : 70/30. Les modifications réglementaires apportées à compter de l'exercice 2017 par le décret n° 2016-1814 du 21 décembre 2016 *relatif aux principes généraux de la tarification, au forfait global de soins, au forfait global dépendance et aux tarifs journaliers des établissements hébergeant des personnes âgées dépendantes relevant du I et du II de l'article L. 313-12 du code de l'action sociale et des familles* ont supprimé ces clés fixes. Il revient dorénavant au gestionnaire de fixer lui-même ces clés de répartition.

¹⁶ Il peut notamment s'agir des impôts sur les sociétés, des participations des salariés, d'honoraires, d'amortissements d'immobilisations incorporelles, etc.

B. Intervention du commissaire aux comptes sur les flux financiers

Cette intervention constitue la deuxième partie de la mission d'attestation du commissaire aux comptes. Sont ici visés les flux impliquant l'OG ou une entité tierce liée, en présence d'un groupe, qui ont un impact sur le montant des charges et des produits de l'EHPAD. Sans prétendre à une exhaustivité :

- Au titre des charges, il peut s'agir de prestations de service ou de frais financiers facturés à l'établissement ;
- Au titre des produits, il peut s'agir de la restitution de ristournes obtenues sur des achats/prestations ou du reversement de produits de la tarification qui seraient centralisés au niveau d'une entité (organisme gestionnaire ou entité liée).

3. Missions du commissaire aux comptes sur les différentes catégories de données

A. Mission du commissaire aux comptes sur les données analytiques figurant sur l'état agrégé « 9 E1 »

Un état « 9 E1 - Tableau de présentation tarifaire d'un établissement hébergeant des personnes âgées dépendantes, d'une petite unité de vie ou d'un accueil de jour » retrace la répartition analytique du compte de résultat de chaque EHPAD par section tarifaire. Il est établi annuellement et fait l'objet d'une agrégation pour les organismes gérant plusieurs EHPAD. Ces états permettent également de déterminer les marges dégagées sur chacune des sections.

Ces états servent de base aux contrôles du commissaire aux comptes, au titre des vérifications portant sur la comptabilité analytique et sur les marges réalisées. Sur ces états, les vérifications du commissaire aux comptes portent :

- Sur la présence d'un état « 9 E1 » complet pour chaque EHPAD et d'un état agrégé lorsque le gestionnaire gère plusieurs EHPAD ;
- Sur la correspondance entre la somme des données de chaque état établi par EHPAD avec l'état agrégé ;
- Sur la concordance entre le montant des charges et des produits d'exploitation ventilés entre section tarifaire et les données de la comptabilité de l'EHPAD ;
- Sur la conformité arithmétique des charges et des produits d'exploitation et leur répartition dans les sections tarifaires dans le respect de la méthode décrite dans la note méthodologique rédigée par le gestionnaire.

Le commissaire aux comptes peut s'appuyer sur le contrôle interne du dispositif visant l'agrégation des données. En fonction du nombre d'EHPAD gérés par l'organisme, il peut également retenir une approche substantive¹⁷.

En revanche, il ne revient pas au commissaire aux comptes :

- De vérifier les données relatives aux prévisions budgétaires ;
- De vérifier qu'il existe une justification aux clés de répartition retenues par le gestionnaire ;
- De se prononcer sur la pertinence de ces clés de répartition ;
- De vérifier l'exactitude des imputations comptables.

¹⁷ Les procédures substantives sont des procédures conçues pour obtenir l'évidence directe quant à l'existence, à la perfection, à l'exactitude et à la validité des données, et quant au caractère raisonnable des évaluations et de toute autre information contenue dans des états financiers.

B. Mission du commissaire aux comptes sur les données relatives aux réserves, subventions, reports à nouveau, provisions réglementées, provisions et fonds dédiés, constitués sur des financements publics

Ces réserves, subventions, reports à nouveau, provisions réglementées, provisions et fonds dédiés, constitués sur des financements publics, résultent essentiellement de l'affectation annuelle des résultats analytiques enregistrés sur les sections « soins » et « dépendance » des EHPAD gérés et des crédits non consommés sur ces mêmes sections. Ces résultats sont constatés et affectés dans la comptabilité des EHPAD dans des sous-comptes rattachés à des comptes prévus par la nomenclature du plan comptable général¹⁸ ou, pour les organismes privés non lucratifs dont la majorité des recettes proviennent de financements publics, à la nomenclature des comptes « M22 bis »¹⁹.

L'annexe 1 de l'arrêté du 29 novembre 2023 *relatif à la mise en œuvre de la comptabilité analytique applicable aux établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes gérés par des organismes à but lucratif ou non habilités ou minoritairement habilités à l'aide sociale* fixe le cadre de collecte de ces données en repartant du solde de ces comptes au 31 décembre N-1 et en retraçant les mouvements sur ces comptes (débits et crédits) au titre de l'année N, pour aboutir au nouveau solde au 31 décembre de l'année N. Cet état permet d'assurer le suivi des financements publics qui feraient l'objet d'un reversement aux autorités publiques en cas de fermeture de l'EHPAD.

Lorsque l'organisme gestionnaire gère plusieurs EHPAD, un état agrégé est élaboré. Sur cet état, les vérifications du commissaire aux comptes portent sur :

- La correspondance des données individuelles de chaque établissement avec les données compilées ;
- La concordance des soldes d'ouverture avec les montants inscrits dans les états individuels réalisés des recettes et des dépenses ;
- La concordance des soldes d'ouverture et de clôture avec les données comptables.

Le commissaire aux comptes peut s'appuyer sur le contrôle interne du dispositif visant l'agrégation des données. En fonction du nombre d'EHPAD gérés par l'organisme, il peut également retenir une approche substantive.

C. Mission du commissaire aux comptes sur les données relatives aux marges des sections tarifaires

Les marges des différentes sections tarifaires sont identifiées dans l'état « 9 E1 ». Le commissaire aux comptes effectue un contrôle de concordance. À ce titre, il vérifie :

- Que les marges, par section tarifaire, sont renseignées dans les états « 9 E1 » ;
- Que les données agrégées des marges individuelles correspondent à la somme des marges figurant dans les états réalisés par EHPAD.

En revanche, ce contrôle, et l'attestation qui en découle, ne portent pas sur la vérification et la communication d'une assurance sur le montant de ces marges²⁰.

¹⁸ Nomenclature fixée par le règlement de l'Autorité des normes comptables N° 2014-03 du 5 juin 2014 relatif au plan comptable général modifié.

¹⁹ La nomenclature applicable au titre de 2023 est fixée par l'arrêté du 14 décembre 2022 *relatif au plan comptable applicable aux établissements et services privés sociaux et médico-sociaux relevant du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles* (NOR : APHA2231063A). Cette nomenclature est mise à jour annuellement.

²⁰ A contrario, une assurance nécessiterait une vérification sur l'imputation comptable des charges et des produits, ainsi qu'une appréciation des clés de répartition retenues par le gestionnaire (ce qui ne relève pas du périmètre du contrôle du commissaire aux comptes dans le cadre de l'attestation délivrée sur les éléments de comptabilité analytique).

D. Mission du commissaire aux comptes sur les données relatives aux flux financiers

Le recensement des flux financiers vise à informer les autorités de tarification et de contrôle des flux comptables constitutifs de charges ou de produits imputés au budget des EHPAD, relatifs à des transactions engagées avec l'organisme gestionnaire ou, lorsque l'EHPAD appartient à un groupe, une entité tierce liée. Ces flux peuvent être calculés au réel ou prendre la forme de redevances.

Notamment dans le cas de groupe, la nature et l'importance de ces flux dépendent de l'organisation de l'entité contrôlante et de la complexité de l'organisation de l'activité d'hébergement des personnes âgées dépendantes.

L'annexe 3 « Tableau de suivi des flux financiers entre l'établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes et son organisme gestionnaire (Exercice N) » de l'arrêté du 29 novembre 2023 *relatif à la mise en œuvre de la comptabilité analytique applicable aux établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes gérés par des organismes à but lucratif ou non habilités ou minoritairement habilités à l'aide sociale* fixe le cadre de collecte de ces données.

Cette annexe est établie pour chaque EHPAD géré. Lorsque l'organisme gère plusieurs EHPAD, un état agrégé est également établi par le gestionnaire.

À ce titre, le commissaire aux comptes effectue les contrôles suivants :

- Vérifier que les données agrégées correspondent à la somme des flux financiers figurant dans les états réalisés par EHPAD ;
- Si le commissaire aux comptes choisit de s'appuyer sur le contrôle interne, prendre connaissance et apprécier la conception et le fonctionnement du contrôle interne des procédures relatives au recensement des flux financiers et à l'élaboration de ces tableaux ;
- Si le commissaire aux comptes choisit de mettre en œuvre une approche substantive, prendre connaissance des modalités de recensement de ces flux et effectuer des sondages ;
- Vérifier la concordance des flux figurant dans le tableau avec la comptabilité de l'EHPAD.

En revanche, ce contrôle, et l'attestation qui en découle, ne portent pas sur :

- La vérification de l'opportunité de ces flux ;
- La vérification des modalités de calcul de détermination de ces charges et produits.

4. Contenu de l'attestation du commissaire aux comptes

L'attestation du commissaire aux comptes porte les données soumises à ses vérifications. Elle conclut soit à :

- Une absence d'observations sur les données figurant dans les différents documents supports de la comptabilité analytique et des flux financiers ;
- Des observations (détaillées dans l'attestation) sur ces mêmes documents ;
- L'absence de possibilité d'attester ces documents.

Avant d'émettre son attestation, le commissaire aux comptes peut être conduit à demander au représentant légal de l'organisme gestionnaire une formulation écrite de certaines déclarations recueillies au cours de sa mission par exemple sur le correct recensement des flux financiers.

III. **Responsabilités respectives des autorités de tarification et de contrôle et du commissaire aux comptes**

Les agences régionales de santé et les conseils départementaux assurent le contrôle du respect de la réglementation en matière budgétaire. Cette compétence leur permet d'accéder à l'ensemble des données comptables du gestionnaire, ainsi qu'aux documents attestant le respect des obligations en matière fiscale et sociale. Ce contrôle s'exerce également sur l'opportunité des décisions de gestion de l'organisme. Ces compétences ont été étendues par les dispositions de l'article 62 de la loi de financement de la sécurité sociale au titre de 2023²¹.

Les inspections (Inspection générale des affaires sociales [IGAS] et Inspection générale des finances [IGF]), la Cour des comptes, les chambres régionales des comptes peuvent également conduire des missions de contrôle.

S'agissant de la mission d'attestation du commissaire aux comptes, son intervention ne porte pas sur le contrôle de l'utilisation des financements publics, mais sur la fiabilisation de certaines données sur lesquelles les autorités de tarification pourront effectuer leurs contrôles.

La mission d'attestation du commissaire aux comptes permet ainsi de recueillir une assurance, selon les normes de la profession, sur la fiabilité de certaines données de la comptabilité analytique, en amont des contrôles. Lorsque le gestionnaire est doté d'un ou plusieurs commissaires aux comptes, les autorités de contrôles peuvent également s'appuyer sur le rapport de certification du commissaire aux comptes, ainsi que ses annexes qui relèvent également du périmètre de l'audit réalisé par ce(s) commissaire(s) aux comptes.

Pour la ministre et par délégation :
Le directeur général de la cohésion sociale,

A stylized, bold, black signature that reads "signé".

Jean-Benoît DUJOL

²¹ Loi n° 2022-1616 du 23 décembre 2022 de financement de la sécurité sociale pour 2023.