

**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 ;
- Concurrément 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/SIDOB 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.



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

SOMMAIRE

INTRODUCTION	3
DEFINITIONS	5
CHAMP D'APPLICATION	8
STATUT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES EFFECTUANT CETTE INTERVENTION	9
CALENDRIER.....	9
PRESENTATION DES RESPONSABILITES RESPECTIVES DES AUTORITES COMPETENTES ET DES COMMISSAIRES AUX COMPTES DANS LA MISE EN ŒUVRE DES CONTROLES	10
NOUVELLES OBLIGATIONS DE L'ORGANISME GESTIONNAIRE	10
MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES	11
1. Données entrant dans le champ de l'attestation du commissaire aux comptes.....	11
2. Mission du commissaire aux comptes sur les données analytiques figurant sur l'état compilé des tableaux 9 E1 relatifs à la présentation tarifaire d'un établissement hébergeant des personnes âgées dépendantes	13
3. Mission du commissaire aux comptes sur les données relatives aux comptes de réserves, reports à nouveau, provisions réglementées, provisions et fonds dédiés constitués dans le temps à partir de la non-utilisation des dotations publiques	14
4. Mission du commissaire aux comptes sur les données relatives aux marges des sections tarifaires	16
5. Mission du commissaire aux comptes sur les Flux Financiers	16
6. Déclaration de la direction	17
7. Attestation.....	18
EXEMPLE D'ATTESTATION	19
ANNEXES.....	22
Annexe 1 : 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	22



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

Annexe 2 : Arrêté du 29 décembre 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	24
Annexe 3 : 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	30
Annexe 4 : Répartition des charges et produits du budget d'un EHPAD au sein des sections tarifaires	45
Annexe 5 : Annexe 2-3-1 du code de l'action sociale et des familles : SOCLE DE PRESTATIONS RELATIVES À L'HÉBERGEMENT DÉLIVRÉES - PAR LES ÉTABLISSEMENTS D'HÉBERGEMENT POUR PERSONNES ÂGÉES DÉPENDANTES (EHPAD)	49
Annexe 6 : NI XVI relative aux attestations : Extrait portant sur le co-commissariat aux comptes..	56

INTRODUCTION

Selon les données de la DREES en 2021, en France, 614 030 personnes âgées étaient hébergées dans 7 480 EHPAD, selon une répartition entre secteur public, secteur privé non lucratif et secteur commercial comme suit :



Sources 2010-2018 DREES
 Sources 2019-2020 Finess

L'activité des EHPAD porte sur **l'hébergement** des personnes âgées, les **soins** qui leur sont prodigués et leur accompagnement en fonction de leur niveau de **dépendance**. Chacune de ces prestations fait l'objet d'un mode de financement spécifique et d'un suivi dans le cadre d'une comptabilité analytique, dans l'une des trois sections spécifiques dites « sections tarifaires », dénommées « hébergement », « soins » et « dépendance ».

Les charges relatives aux sections « soins » et « dépendance » sont financées par des dotations publiques, quel que soit le statut de l'établissement (commercial, non lucratif ou public). Ces dotations publiques sont calculées et fixées au terme d'un processus réglementaire prévu par le Code de l'Action Sociale et des Familles (CASF). Ces dotations sont dénommées « produits de la tarification ».

Les charges relatives à l'hébergement sont financées par les résidents qui, en fonction de leur situation financière, peuvent percevoir une aide du département (aide sociale). Elles ne sont financées par des fonds publics que dans les EHPAD habilités à l'aide sociale.

La réglementation impose aux organismes gestionnaires de fournir aux autorités de tarification, dans un format réglementaire, un ensemble d'informations relatives à l'exercice de leurs activités parmi lesquels, les résultats découlant de l'utilisation faite des dotations publiques par leurs établissements pour chacune des sections tarifaires. Ces résultats peuvent être excédentaires lorsque les produits de la tarification dépassent les charges correspondantes. Dans les cas inverses, le résultat de l'utilisation est alors déficitaire.

Le renforcement du suivi de l'utilisation des dotations publiques constitue l'objectif d'une nouvelle réglementation, qui prévoit notamment l'obligation :



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

- de la tenue d'une comptabilité analytique ;
- du suivi, dans la comptabilité de l'EHPAD, des affectations des excédents ou déficits résultant de l'utilisation des dotations en application notamment de l'article L. 313-19 du CASF ;
- du recensement de certains flux financiers ;
- de l'obtention d'une attestation d'un commissaire aux comptes, dont le contenu est précisé dans la suite de cet avis.

Le dispositif légal et réglementaire élaboré pour renforcer le suivi de l'utilisation des dotations publiques comporte :

- Une disposition dans la loi de financement de la sécurité sociale pour 2023 qui prévoit l'obligation de définir les règles applicables à une comptabilité analytique, celle-ci ayant pour objet de retracer l'utilisation des dotations publiques.
 - ⇒ Ainsi, l'article L. 313-13-3 du code de l'action sociale et des familles, issu de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2023 du 23 décembre 2022 prévoit :
« Les règles de comptabilité analytique permettant de retracer l'utilisation des dotations publiques par un établissement ou un service médico-social et, le cas échéant, par son organisme gestionnaire et la personne morale sous le contrôle de laquelle il est placé, au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce, sont fixées par décret ».
- Un décret (ci-après « le décret »), destiné à préciser les obligations qui résultent de cette disposition législative, les acteurs concernés, ainsi que l'établissement d'une attestation par un commissaire aux comptes
 - ⇒ Ainsi, le II de l'article R. 314-104 du CASF, modifié par le décret n° 2022-734 du 28 avril 2022, prévoit :
« Par dérogation à l'article R. 314-49, lorsque l'organisme gestionnaire n'est pas soumis à la nomenclature comptable mentionnée à l'article R. 314-81, le modèle de bilan comptable est celui figurant au plan comptable général. Il identifie les provisions, les réserves, les reports à nouveau et les résultats constitués à partir de financements publics.
Lorsqu'un même organisme gère plusieurs établissements ou services sociaux et médico-sociaux mentionnés au I, une comptabilité analytique distincte est tenue pour chaque établissement ou service, aux fins de retracer l'utilisation des dotations publiques, d'établir le cas échéant les marges réalisées et les flux financiers existant entre l'organisme gestionnaire et les établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes qu'il gère.
Chaque organisme gestionnaire fait attester par un commissaire aux comptes les éléments de comptabilité analytique mentionnés à l'alinéa précédent ».
- Un arrêté qui détaille les modalités de mise en œuvre de la loi et du décret et en particulier les documents à établir par les EHPAD, les objectifs et le contenu de chacun d'eux.



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

- ⇒ Ainsi, l'arrêté 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 (ci-après « l'arrêté ») :
- Comporte des précisions quant au périmètre d'application des nouvelles obligations ;
 - désigne la comptabilité analytique prévue par le dispositif législatif et réglementaire à l'article L. 313-13-3 du CASF, comme la comptabilité d'affectation des charges et des produits de l'EHPAD aux sections tarifaires ;
 - définit les dotations publiques et les marges réalisées ainsi que les flux financiers visés à l'article R 314-104 du CASF ;
 - prévoit les documents sur lesquels le commissaire aux comptes s'appuie pour émettre son attestation ainsi que les conditions de leur élaboration.
- La notice explicative de l'arrêté précité qui clarifie notamment la répartition des responsabilités respectives des autorités compétentes et du commissaire aux comptes dans ce dispositif de contrôle de l'utilisation des dotations publiques.
- Une note d'information diffusée par la DGCS (Direction Générale de la Cohésion Sociale) à l'intention des autorités, qui précise le rôle des autorités de contrôle et de tarification, ainsi que la mission du commissaire aux comptes. Cette note d'information comporte en annexe le présent avis technique.

L'arrêté figure en annexe du présent avis.

Le présent avis technique a pour objectif de décrire les conditions et les modalités de mise en œuvre de la mission du commissaire aux comptes en vue d'émettre son attestation.

DEFINITIONS

Autorités : pour le présent avis, toute instance ou tout organisme susceptible d'effectuer des contrôles dans les EHPAD, notamment des contrôles « systématiques » réalisés par les Agences Régionales de Santé (ARS), les conseils départementaux, et des contrôles plus « ponctuels » réalisés par l'Inspection Générale des Affaires Sociales (IGAS) et les chambres régionales des comptes.

Comptabilités : les terminologies suivantes seront utilisées pour désigner respectivement la comptabilité de l'organisme gestionnaire, la comptabilité de l'EHPAD et la comptabilité analytique de l'EHPAD. On distingue :

- **La comptabilité de l'organisme gestionnaire** : comptabilité générale tenue par l'organisme gestionnaire d'un ou de plusieurs EHPAD. S'agissant d'EHPAD de statut « privés lucratifs » (principalement EHPAD non habilités et EHPAD minoritairement habilités à l'aide sociale), la comptabilité de l'organisme gestionnaire est tenue conformément au Plan Comptable Général (PCG), et les comptes annuels sont établis dans le respect de ce référentiel. Cette comptabilité, qui intègre les opérations de (ou des) l'EHPAD, est celle de la personne morale.



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

- **La comptabilité administrative de l'EHPAD :** cette comptabilité recouvre la comptabilité générale tenue au titre de l'EHPAD qui ne dispose pas de la personnalité morale. C'est une comptabilité « administrative » dans le sens où elle est rendue nécessaire par les règlements (CASF) dans l'objectif d'établir des états et même un bilan comptable (obligation prévue par l'article R. 314-104 qui renvoie à l'article R. 314-17 4° propre à chaque EHPAD) destiné aux autorités. Cette comptabilité est plus détaillée dans sa nomenclature que celle prévue par le PCG.
- **La comptabilité analytique de l'EHPAD :** la comptabilité analytique constitue une présentation par destination, et non plus par nature, de la comptabilité administrative de l'EHPAD. La comptabilité analytique de l'EHPAD est prévue par l'article L 313-13-3 du CASF. Elle permet de retracer l'utilisation par chaque EHPAD des dotations publiques, en affectant les charges et les produits aux différentes sections tarifaires, afin de déterminer les résultats de chacune des sections (« hébergement », « soins » et « dépendance »).

➤ **Les liens entre ces différentes comptabilités :**

La comptabilité analytique de l'EHPAD, tenue par section tarifaire, permet de déterminer analytiquement les résultats annuels de chacune des sections tarifaires de chaque EHPAD.

Dans le cadre du suivi de l'utilisation des dotations publiques, chacun de ces résultats par section fait l'objet d'une affectation dans la comptabilité administrative de l'EHPAD qui comporte des comptes spécifiques appropriés à ce suivi.

La comptabilité administrative de l'EHPAD, outre qu'elle sert de base à l'affectation analytique dans les sections tarifaires, permet également d'établir, pour les besoins des autorités, des états réglementaires, parmi lesquels le bilan comptable de l'EHPAD.

➤ **Comptabilités et commissaire aux comptes**

Lorsqu'il en existe un, le commissaire aux comptes certifie les comptes annuels de l'organisme gestionnaire.

L'attestation du commissaire aux comptes, prévue par l'article R. 314-104 du CASF, porte sur les données individuelles et compilées de tous les EHPAD gérés par un même organisme gestionnaire.

Selon leurs natures, ces données sont issues soit de la comptabilité analytique (états 9 E1), soit de certains comptes de la comptabilité administrative des EHPAD.

EHPAD (Etablissement d'Hébergement pour Personnes Agées Dépendantes) : les EHPAD exercent l'activité d'hébergement des personnes âgées dépendantes. Ils ne disposent pas de la personnalité morale. Les EHPAD figurent au 6° de l'article L 312-1 du code de l'action sociale et des familles qui recense les établissements et services sociaux et médicaux-sociaux. L'EHPAD se distingue de l'organisme gestionnaire. L'activité de l'EHPAD nécessite l'obtention d'une autorisation d'activité délivrée conjointement par l'ARS et le conseil départemental à l'organisme gestionnaire. L'existence de cette autorisation permet à l'EHPAD de recevoir des fonds publics au titre du financement de ses activités.

Entité liée : lorsque l'activité d'hébergement des personnes âgées dépendantes s'exerce dans le cadre d'un organisme gestionnaire appartenant à un groupe, les entités liées à l'un ou aux



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

organismes gestionnaires sont celles définies par les articles L. 233-3 et L. 233-16 du code de commerce.

ERRD : Etat Réalisé des Recettes et des Dépenses : état réglementaire annuel à transmettre par l'EHPAD à ses autorités de tarification pour rendre compte de l'exercice comptable passé de l'EHPAD.

Etat 9 E1 : la production de l'Etat 9 E1 résulte d'une obligation réglementaire liée à l'ERRD. Cet état vise à présenter par section tarifaire « hébergement », « soins » et « dépendance », la ventilation des charges et des produits de l'EHPAD. Depuis le décret du 28 avril 2022, les EHPAD gérés par des organismes privés commerciaux doivent également renseigner cette affectation par section tarifaire, y compris au titre de l'activité hébergement qui n'est pas financée par des fonds publics.

Financement des EHPAD : les EHPAD sont partiellement ou totalement financés par des fonds publics. L'activité hébergement est financée par des fonds publics uniquement dans le cas des établissements 100% habilités à l'aide sociale, alors que l'activité des soins est financée par l'assurance maladie via les ARS, et l'activité de la dépendance par les conseils départementaux (fonds publics), quel que soit le statut de l'EHPAD.

Flux financiers : dans le cadre du dispositif destiné à assurer le suivi de l'utilisation des dotations publiques, les flux financiers désignent les opérations initiées par l'organisme gestionnaire ou par une entité liée de celui-ci, constitutive d'une charge ou d'un produit de l'EHPAD. Pour le présent avis technique, ils seront dénommés « Flux Financiers ».

Organisme gestionnaire : l'organisme gestionnaire dispose de la personnalité morale. C'est l'organisme gestionnaire qui dispose de l'autorisation d'exercer l'activité d'hébergement des personnes âgées dépendantes ; chaque organisme gestionnaire peut gérer un ou plusieurs EHPAD. Il existe autant d'autorisations que d'EHPAD. Le statut de l'organisme gestionnaire peut être public, privé non lucratif ou privé lucratif. Le mandat du commissaire aux comptes est attaché à l'organisme gestionnaire.

Sections tarifaires : les sections tarifaires constituent le périmètre de chacune des trois natures de prestations rendues par un EHPAD : Hébergement, Soins et Dépendance. Chaque section suit une réglementation de financement et de tarification qui lui est propre et prévue par le CASF.

Les sections « soins » et « dépendance » sont financées par des dotations publiques. Les excédents/déficits dégagés analytiquement par ces sections tarifaires font l'objet d'un suivi dans le temps par les autorités, et sont soumis réglementairement à des restrictions d'utilisation.

Services sociaux ou médicaux sociaux : les services sociaux ou médicaux sociaux sont recensés à l'article L.312-1 du code de l'action sociale et des familles. La gestion d'un de ses services, associée à celle d'un seul EHPAD, soumet cet organisme gestionnaire au dispositif décrit dans le présent avis technique.

Statut des EHPAD : le statut est déterminé en fonction du mode de financement de l'activité de l'EHPAD et de l'importance du financement public. Il est précisé dans l'arrêté d'autorisation.

Il existe trois types d'EHPAD :



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

- les EHPAD habilités à 100% à l'aide sociale¹ ;
- les EHPAD partiellement habilités à l'aide sociale ;
- les EHPAD non habilités à l'aide sociale.

Deux types d'EHPAD sont soumis au nouveau dispositif de suivi de l'utilisation des dotations publiques, les EHPAD :

- non habilités à l'aide sociale ;
- habilités minoritairement à l'aide sociale (moins de 50%).

CHAMP D'APPLICATION

Le nouveau dispositif relatif aux obligations de comptabilité analytique, qui vise à étendre aux EHPAD du secteur privé lucratif les obligations de transparence déjà applicables aux EHPAD relevant du secteur non lucratif, s'applique aux :

- EHPAD non habilités à l'aide sociale (cf. définitions) ;
- EHPAD minoritairement habilités à l'aide sociale (cf. définitions).

Pour les besoins du présent avis technique, et par simplification, ces deux catégories d'EHPAD seront dénommées « EHPAD ».

Parmi ces EHPAD, ceux gérés de manière unique par un gestionnaire sont exclus du périmètre d'application de ce nouveau dispositif. Toutefois, conformément à l'article 1 de l'arrêté, si l'organisme gestionnaire assure par ailleurs la gestion d'un autre service médico-social tel qu'un service de soins infirmiers à domicile (SSIAD), ce dernier entre dans le champ d'application de la nouvelle réglementation.

Pour rappel, l'organisme gestionnaire se distingue de l'EHPAD. En effet :

- l'organisme gestionnaire détient la personnalité morale et l'autorisation d'exercer l'activité d'hébergement de personnes âgées dépendantes. L'organisme gestionnaire peut gérer un ou plusieurs EHPAD.
- l'EHPAD qui est, comme son nom l'indique, un établissement, sans personnalité morale, abrite l'activité d'hébergement des personnes âgées dépendantes.

Les obligations de comptabilité analytique s'appliquent à chaque EHPAD.

En effet, la loi prévoit :

*« Les règles de comptabilité analytique permettant de retracer l'utilisation des dotations publiques **par un établissement ou un service médico-social** et, le cas échéant, par son*

¹Les **EHPAD habilités à 100% à l'aide sociale** :

- Tarifs hébergement fixés par les conseils départementaux
- Obligation de rendre compte de l'ensemble des trois sections tarifaires
- Statut fiscal non lucratif (si exercice dans un organisme sans but lucratif)



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

organisme gestionnaire et la personne morale sous le contrôle de laquelle il est placé, au sens de l'article [L. 233-3](#) du code de commerce, sont fixées par décret ».

L'arrêté précise :

« La comptabilité analytique appliquée aux établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes est une comptabilité d'affectation des opérations comptables aux différentes sections tarifaires.

.../...

*Cette comptabilité analytique est tenue **par chaque établissement** d'hébergement pour personnes âgées dépendantes et, au sein de ces établissements, par section tarifaire ».*

Ainsi, le suivi de l'utilisation des dotations publiques étant réalisé au niveau de l'EHPAD, l'obligation de comptabilité d'affectation, dite comptabilité analytique, s'applique individuellement à chaque EHPAD sous la responsabilité de l'organisme gestionnaire, que l'organisme gestionnaire gère un seul ou plusieurs établissements.

STATUT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES EFFECTUANT CETTE INTERVENTION

Le décret indique : *« Chaque organisme gestionnaire fait attester par un commissaire aux comptes les éléments de comptabilité analytique mentionnés à l'alinéa précédent ».*

L'arrêté indique : *« L'attestation établie, au titre de chaque exercice, par le commissaire aux comptes, ou lorsqu'il n'en existe pas, par un commissaire aux comptes désigné à cet effet, est transmise par l'organisme gestionnaire aux autorités de tarification compétentes dans les deux mois qui suivent l'approbation, au sein de cet organisme, des comptes de l'exercice concerné. »*

Ainsi, l'arrêté prévoit que l'intervention est réalisée par le commissaire aux comptes de l'organisme gestionnaire. Lorsque, ce qui couvrira la majorité des cas, c'est le commissaire aux comptes de l'organisme gestionnaire qui effectue l'intervention, sa connaissance de l'organisme sera de nature à faciliter la mise en œuvre de cette intervention.

En revanche, pour les organismes gestionnaires non dotés légalement ou volontairement d'un commissaire aux comptes, un commissaire aux comptes est désigné par la direction pour réaliser cette mission. Cette situation est de nature à conduire ce dernier à mettre en œuvre des diligences plus approfondies.

En cas de co-commissariat aux comptes, la doctrine de la CNCC relative aux attestations prévues par un texte légal ou réglementaire considère que l'attestation est signée par tous les co-commissaires aux comptes. Cette position figure dans la note d'information XVI, chapitre 2.7, relatif au co-commissariat aux comptes (cf. annexe 6).

CALENDRIER

Le nouveau dispositif est applicable pour la première fois au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2023.



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

PRESENTATION DES RESPONSABILITES RESPECTIVES DES AUTORITES COMPETENTES ET DES COMMISSAIRES AUX COMPTES DANS LA MISE EN ŒUVRE DES CONTROLES

Le contrôle des EHPAD relève des autorités compétentes parmi lesquelles, à titre principal, les ARS et les conseils départementaux. C'est à ces instances que revient la responsabilité de contrôler le respect par les EHPAD de la réglementation et plus généralement de la bonne exécution de la mission qui leur a été confiée par autorisation. Pour ce faire, les ARS s'appuient sur des déclarations et données statistiques émanant des organismes gestionnaires, et peuvent effectuer des inspections sur place. Cette approche n'est pas modifiée.

S'agissant de la mission d'attestation du commissaire aux comptes, son intervention ne porte pas sur le contrôle de l'utilisation des dotations publiques, mais consiste à contribuer, en amont, à la fiabilisation des données dont les autorités se servent pour effectuer leurs contrôles. Ce faisant, son rôle est d'établir une attestation dont le principe est prévu par la réglementation et dont le périmètre a été déterminé en accord avec la DGCS.

Les responsabilités respectives des autorités et des commissaires aux comptes sont présentées dans une note d'information détaillée élaborée par la DGCS, (cf. annexe 3).

NOUVELLES OBLIGATIONS DE L'ORGANISME GESTIONNAIRE

Dans l'objectif du renforcement des contrôles de l'utilisation des dotations publiques par les autorités, la nouvelle réglementation :

- prévoit l'obligation de tenir une comptabilité analytique par section tarifaire pour chaque EHPAD ;
- prévoit l'obligation d'appliquer une nomenclature comptable des EHPAD plus détaillée, permettant d'assurer, à travers la comptabilité administrative de l'EHPAD, un suivi des fonds sous contrôle de tiers financeurs, y compris pour les EHPAD gérés par des organismes privés lucratifs ;
- supprime la disposition permettant à ces EHPAD d'établir, de manière simplifiée, les états 9 E1 relatifs à la ventilation des charges et des produits par section tarifaire. En effet, le décret n° 2022 du 28 avril 2022 a abrogé l'article R. 314-216 constitutif d'une dérogation pour les EHPAD non habilités ou minoritairement habilités à l'aide sociale. Dorénavant, ces EHPAD doivent produire un compte de résultat pour les trois sections tarifaires (« hébergement », « dépendance » et « soins »), alors que dans la version simplifiée, ils ne devaient le produire que pour les sections « dépendance » et « soins » ;
- fait évoluer les états existants ;
- prévoit l'élaboration de nouveaux états que les EHPAD doivent compléter, et en particulier, le bilan comptable, l'état du suivi des réserves, reports à nouveau, provisions réglementées, provisions et fonds dédiés constitués sur des financements publics, et le tableau de suivi de certains flux financiers ;



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

- prévoit l'obligation pour les organismes gestionnaires d'élaborer des données compilées pour l'ensemble des établissements qu'ils gèrent ;
- prévoit l'obligation pour les organismes gestionnaires de rédiger une note méthodologique descriptive des modalités d'établissement des données analytiques, note qui sera jointe à l'attestation du commissaire aux comptes ;
- prévoit l'obligation d'obtenir une attestation du/d'un commissaire aux comptes portant sur certaines données (détaillées dans la suite de l'avis) figurant sur les états suivants :
 - au titre du contrôle de la comptabilité analytique :
 - ✓ l'état 9 E1 établi par EHPAD et sa version compilée : « *tableau de présentation tarifaire d'un établissement hébergeant des personnes âgées dépendantes* » (cf. annexe 1) ;
 - ✓ le « *tableau de suivi des réserves, des reports à nouveau, des provisions réglementées, des provisions et fonds dédiés constitués sur des financements publics* » établi par EHPAD et sa version compilée (cf. annexe I de l'annexe 2) ;
 - au titre du contrôle des flux financiers :
 - ✓ le « *tableau de suivi des flux financiers entre l'établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes et son organisme gestionnaire ou une entité liée* » établi par EHPAD et sa version compilée (cf. annexe II de l'annexe 2).

MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

1. Données entrant dans le champ de l'attestation du commissaire aux comptes

L'attestation du commissaire aux comptes porte sur deux catégories de données :

- les données résultant du suivi de l'utilisation des dotations publiques tant au niveau des résultats (à travers la comptabilité analytique de l'EHPAD) qu'au niveau des comptes de fonds propres et de passifs de l'EHPAD (à travers la comptabilité administrative de l'EHPAD), dotés annuellement à partir des affectations des résultats des sections tarifaires déterminés de manière analytique ;
- les données relatives aux Flux Financiers, affectant les résultats de l'EHPAD, en provenance soit de l'organisme gestionnaire, soit d'une entité tierce liée.

A- Les données de la comptabilité analytique

Les produits de la tarification étant attribués sur la base de données forfaitaires, ils engendrent, au titre des réalisations, des excédents ou des déficits qui constituent, au sens de l'arrêté, les marges. Les marges des activités « soins » et « dépendance », financées par des fonds publics, sont dites « sous contrôle du tiers financeur ». S'agissant des excédents, ils constituent, en application de la réglementation en vigueur, des sommes potentiellement à



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

reverser aux financeurs publics par les EHPAD, lors d'une fermeture d'établissement ou d'un transfert d'autorisation².

A ce titre, les excédents ou déficits des sections « soins » et « dépendance » de chaque EHPAD doivent :

- être déterminés annuellement, à partir de la comptabilité analytique ;
- faire l'objet d'un suivi comptable au niveau de l'EHPAD, dans le cadre d'une nomenclature comptable définie par l'arrêté.

C'est sur ces données que porte la première partie de la mission d'attestation du commissaire aux comptes.

B- Les données relatives à certains Flux Financiers

Les charges et les produits comptabilisés dans l'EHPAD, qui constituent le point de départ de l'affectation tarifaire décrite ci-dessus, résultent soit d'opérations directement engagées par l'EHPAD, soit de flux initiés par l'organisme gestionnaire ou soit par une entité liée. Ces

² Art L.313-19 du CASF

« En cas de cessation définitive des activités d'un établissement ou d'un service géré par une personne morale de droit public ou de droit privé celle-ci reverse à une collectivité publique ou à un établissement privé poursuivant un but similaire les sommes affectées à l'établissement ou service, apportées par l'Etat, par l'agence régionale de santé, les collectivités territoriales et leurs établissements publics ou par les organismes de sécurité sociale, énumérées ci-après :

1° Les subventions d'investissement non amortissables, grevées de droits, ayant permis le financement de l'actif immobilisé de l'établissement ou du service. Ces subventions sont revalorisées selon des modalités fixées par décret ;

2° Les réserves de trésorerie de l'établissement ou du service constituées par majoration des produits de tarification et affectation des excédents d'exploitation réalisés avec les produits de la tarification ;

3° Des excédents d'exploitation provenant de la tarification affectés à l'investissement de l'établissement ou du service, revalorisés dans les conditions prévues au 1° ;

4° 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 et non employées le jour de la fermeture ;

5° Le solde des subventions amortissables et transférables ;

6° En cas de non-dévolution des actifs immobilisés au repreneur 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.

La collectivité publique ou l'établissement privé attributaire des sommes précitées peut être :

a) Choisi par le gestionnaire de l'établissement ou du service fermé, avec l'accord de l'autorité ou des autorités ayant délivré l'autorisation du lieu d'implantation de cet établissement ou service ;

b) Désigné par l'autorité compétente de l'Etat dans le département, en cas d'absence de choix du gestionnaire ou de refus par l'autorité ou les autorités mentionnées au a.

L'organisme gestionnaire de l'établissement ou du service fermé peut, avec l'accord de l'autorité de tarification concernée, s'acquitter des obligations prévues aux 1° et 3° en procédant à la dévolution de l'actif net immobilisé de l'établissement ou du service. »

Extrait de l'article R.3 14-97 :

« .../...Les crédits d'exploitation non utilisés à la fermeture ou à la cessation d'activité et le solde de la réserve de compensation d'un établissement ou d'un service sont reversés aux financeurs concernés.

.../... »



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

derniers flux portent, par exemple, au titre des charges, sur la refacturation de charges d'administration générale ou financière, ou, par exemple, au titre des produits, sur la restitution de ristournes obtenues.

C'est sur ces données que porte la seconde partie de la mission d'attestation du commissaire aux comptes.

2. Mission du commissaire aux comptes sur les données analytiques figurant sur l'état compilé des tableaux 9 E1 relatifs à la présentation tarifaire d'un établissement hébergeant des personnes âgées dépendantes

L'établissement, de manière complète, de l'état 9 E1 est, dans le cadre du renforcement des contrôles, désormais obligatoire pour les EHPAD.

L'état 9 E1 d'un établissement présente le compte de résultat de l'activité d'un EHPAD dans sa répartition analytique par section tarifaire.

A ce titre, l'état 9 E1 retrace, pour chaque compte de charges et de produits, son affectation entre les trois sections tarifaires et fait ressortir la marge de chacune des sections (cf. annexe 1).

Cet état annuel permet de déterminer le niveau d'utilisation des dotations publiques pour chaque exercice et pour chaque section.

Les données de chaque état 9 E1 de chaque EHPAD sont compilées dans un état 9 E1 agrégé couvrant tous les EHPAD.

Ainsi, les états 9 E1, établis à la fois au niveau compilé et au niveau individuel de chaque EHPAD, serviront de base aux contrôles du commissaire aux comptes, au titre des vérifications portant sur la comptabilité analytique et sur les margées réalisées.

Il convient de rappeler que l'état 9 E1, qui retrace ces affectations, est conçu pour respecter les règles mentionnées aux articles R. 314-166, R. 314-176, et R. 314-179 du code de l'action sociale et des familles (cf. annexe 3). Des zones grisées matérialisent les affectations non autorisées. Lorsqu'une charge ou un produit peut être affecté à différentes sections tarifaires, le taux de répartition est déterminé librement par l'EHPAD dans le respect du 3° de l'article R. 314-166, 2° de l'article R. 314-176 et 2° de l'article R. 314-179 et en conformité avec les taux d'affectation présentés dans la note méthodologique qui accompagne les états soumis à l'attestation des commissaires aux comptes.

L'état 9 E1 est, en effet, obligatoirement accompagné d'une note méthodologique descriptive des modalités d'établissement des données figurant dans ce tableau et en particulier :

- les modalités d'allocation des charges communes engagées par l'organisme gestionnaire aux différentes sections tarifaires ;
- les taux d'affectation retenus au titre de la répartition des charges et des produits par section tarifaire ;
- le cas échéant, les charges et les produits non repris dans ce tableau, qui sont présentés par nature, sous forme d'un tableau de rapprochement entre la marge compilée des EHPAD et le résultat net de l'organisme gestionnaire.



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

La mission du commissaire aux comptes consiste à vérifier que :

- 1-chaque EHPAD a établi un état 9 E1 complet ;
- 2-les données figurant dans l'état 9 E1 compilé correspondent à la somme des données figurant sur chaque état 9 E1 individuel de chaque EHPAD ;
- 3-les données figurant sur chacun des états 9 E1 individuels au titre des charges et des produits avant ventilation entre les sections tarifaires concordent avec les données de la comptabilité administrative de l'EHPAD auquel l'état 9 E1 se rattache ;
- 4-la répartition des charges et des produits entre les trois sections tarifaires sur les états individuels 9 E1 est conforme arithmétiquement et respecte la méthode décrite dans la note méthodologique.

Les diligences 3 et 4 ci-dessus pourront être mises en œuvre par voie de sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection.

Il n'appartient pas au commissaire aux comptes de :

- vérifier les données relatives aux prévisions figurant dans la colonne « prévue » des états ;
- vérifier qu'il existe une justification aux taux retenus pour les affectations de charges et de produits aux sections tarifaires ;
- vérifier le caractère pertinent des affectations des charges et des produits (y compris ceux résultant de Flux Financiers de l'organisme gestionnaire ou d'une entité tierce) dans les différentes sections tarifaires ;
- vérifier l'exactitude des imputations comptables.

3. Mission du commissaire aux comptes sur les données relatives aux comptes de réserves, reports à nouveau, provisions réglementées, provisions et fonds dédiés constitués dans le temps à partir de la non-utilisation des dotations publiques

A titre de préambule, il convient de rappeler certaines notions relatives aux comptabilités (cf. Définitions).

Il convient à ce titre de distinguer :

- la comptabilité générale de l'organisme gestionnaire utilisée pour établir les comptes annuels dans le respect du PCG ;
- la comptabilité de l'EHPAD correspondant à la comptabilité propre à l'EHPAD, tenue en vue de servir de base à l'établissement des documents réglementaires adressés aux autorités, dont le bilan comptable, prévu à l'article R 314-17 du CASF³ par renvoi de l'article R.314-104⁴. Cette comptabilité sera dénommée comptabilité administrative de l'EHPAD dans la suite de cet avis technique ;

³ Article R 314-17 « 4° : le bilan comptable de l'établissement ou du service, relatif au dernier exercice clos »

⁴ Article R 314-104 I : « les établissements transmettent/...les documents et informations visés au ...4° du I de l'article R 314-17.... »



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

- la comptabilité analytique qui résulte de l'affectation des opérations comptables de la comptabilité administrative de l'EHPAD aux différentes sections tarifaires, traduite notamment dans l'état 9 E1.

Au terme d'un exercice comptable, le déficit ou l'excédent par section tarifaire de l'EHPAD, déterminé à partir des données analytiques de l'EHPAD, est constaté et affecté dans la comptabilité administrative de l'EHPAD. L'affectation se fait, pour les sections financées par des fonds publics (soins et dépendance), dans des comptes spécifiques ouverts dans la comptabilité administrative de l'EHPAD, en application du I de l'alinéa 2 de l'article 3 de l'arrêté.

Un état (cf. annexe I de l'annexe 2) a été conçu par la DGCS présentant l'évolution, d'un exercice à l'autre, de ces données bilantielles de l'EHPAD, en particulier les comptes de réserves, reports à nouveau et provisions réglementées constitués sur des fonds publics non utilisés, provisions et fonds dédiés constitués sur des fonds publics non utilisés.

ANNEXE I : Suivi des réserves, des subventions, des reports à nouveau, des provisions réglementées, des provisions et des fonds dédiés, constitués sur des financements publics (Exercice N)

Postes inscrits au bilan comptable de l'EHPAD	Au titre du forfait "Soins"			Au titre du forfait "Dépendance"			Au titre des tarifs "Hébergement" (places habilitées)		
	Solde au 31 déc. N-1	Mouvements sur l'année N Crédit Débit	Solde au 31 déc. N	Solde au 31 déc. N-1	Mouvements sur l'année N Crédit Débit	Solde au 31 déc. N	Solde au 31 déc. N-1	Mouvements sur l'année N Crédit Débit	Solde au 31 déc. N
Report à nouveau excédentaire									
Report à nouveau déficitaire									
Réserve de compensation des déficits									
Provisions									
Provisions réglementées									
Fonds dédiés des organismes privés à but non lucratif non habilités à l'aide sociale (fonctionnement) ⁽¹⁾									
Fonds dédiés des organismes privés à but non lucratif non habilités à l'aide sociale (investissement) ⁽¹⁾									
Autres (à préciser)									

Postes inscrits au bilan comptable de l'EHPAD	Total "Soins" + "Dépendance" + "Hébergement"			
	Solde au 31 déc. N-1	Mouvements sur l'année N Crédit	Débit	Solde au 31 déc. N
Report à nouveau excédentaire				
Report à nouveau déficitaire				
Réserve de compensation des déficits				
Provisions				
Provisions réglementées				
Fonds dédiés des organismes privés à but non lucratif non habilités à l'aide sociale (fonctionnement) ⁽¹⁾				
Fonds dédiés des organismes privés à but non lucratif non habilités à l'aide sociale (investissement) ⁽¹⁾				
Autres (à préciser)				

(1) : Concours des autorités de tarification reportés en attente d'utilisation

Compléter cet état constitue l'étape finale de l'élaboration de l'information à destination des autorités au titre du suivi de l'utilisation annuelle des dotations publiques, puisque cet état permet de communiquer sur le montant cumulé pour l'ensemble des EHPAD, au terme de l'exercice, des fonds sous contrôle du tiers financeur.

La mission du commissaire aux comptes consiste, sur les données figurant dans le tableau compilé du suivi des réserves, des reports à nouveau, des provisions réglementées, des provisions et des fonds dédiés, à vérifier :

- 1- qu'elles correspondent à la somme des données figurant sur les tableaux individuels de chaque EHPAD ;



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

2- que les soldes d'ouverture concordent avec les montants inscrits dans les états individuels réalisés des recettes et des dépenses (ERRD) transmis aux autorités au titre de l'exercice précédent, ou avec les montants définitifs résultant des contrôles menés par les autorités à l'issue de cette transmission⁵ ;

3- que les données d'ouverture et de clôture concordent avec les soldes individuels des comptes, tels qu'ils figurent dans la comptabilité administrative de chaque EHPAD, dédiés au suivi de ces fonds sous contrôle de tiers financeurs.

Les diligences 2 et 3 ci-dessus pourront être mises en œuvre par voie de sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection.

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

Les marges des sections tarifaires s'entendent, conformément à l'article au II de l'article 2 de l'arrêté, avant impôt sur les sociétés et participation des salariés.

Les marges des sections tarifaires figurent sur le document 9 E1 complété pour chaque EHPAD.

Le commissaire aux comptes vérifie que :

- les marges, par section tarifaire, sont renseignées sur l'état individuel 9 E1 de chaque établissement ;
- les données compilées des marges individuelles de chaque EHPAD correspondent à la somme des marges figurant au titre de chaque état individuel 9 E1 de chaque établissement.

5. Mission du commissaire aux comptes sur les Flux Financiers

Le recensement des Flux Financiers tels que prévu par le décret n° 2022-734 du 28 avril 2022 vise à déclarer aux autorités les flux comptables constitutifs de charges ou de produits pour les EHPAD, relatifs à des transactions engagées par l'organisme gestionnaire ou par l'une de ses entités liées.

Ces flux peuvent être calculés au réel ou prendre la forme de redevances.

La nature et l'importance de ces refacturations ou rétrocessions dépendent de l'organisation des groupes et de la complexité des structures qui exercent l'activité d'hébergement des personnes âgées, et peuvent être inexistantes lorsque l'organisme gestionnaire ne gère qu'un seul EHPAD.

Les charges correspondent le plus souvent, mais pas uniquement, à des refacturations, par l'organe gestionnaire ou par une entité liée, soit de charges communes destinées à être

⁵ Une mention dans la lettre d'affirmation adressée au commissaire aux comptes par l'organisme gestionnaire permettra de confirmer le fait (i) que les ERRD adressés aux autorités n'ont pas donné lieu à des contestations et sont donc implicitement approuvés ou que (ii) tous les retours obtenus des ARS ont été pris en compte pour la détermination de ces montants à l'ouverture.



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

réaffectées aux EHPAD (coûts de restructuration, direction générale, consultations...), soit de charges de fonctionnement assurées par une entité spécialisée (informatique, recrutement...).

Les produits correspondent généralement, mais pas uniquement, à des rétrocessions reçues de manière globale par l'organisme gestionnaire.

L'arrêté prévoit la production d'un tableau permettant de retracer l'ensemble de ces flux, leur nature, leur valeur et leur justification.

ANNEXE III : Tableau de suivi des flux financiers entre l'établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes et son organisme gestionnaire ou d'une entité tierce liée (Exercice N)

Suivi des flux financiers figurant au compte de résultat de l'établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes :

Nature du compte de charges et des produits ⁽¹⁾	Montant	Entité bénéficiaire	Nature de la clé de répartition le cas échéant

⁽¹⁾ : Selon la nomenclature du plan comptable général ou du plan comptable applicable aux établissements et services sociaux et médico-sociaux privés à but non lucratif.

Un état compilé de ces données pour tous les EHPAD sera établi.

Le commissaire aux comptes, en vue d'émettre son attestation, effectuera, sur les données compilées figurant dans ce tableau, les contrôles suivants :

- vérifier que les données figurant dans l'état compilé de suivi des Flux Financiers correspondent à la somme des données figurant sur chaque état de suivi des Flux Financiers individuel de chaque EHPAD ;
- si le commissaire aux comptes choisit de s'appuyer notamment sur le contrôle interne du dispositif de recensement des Flux Financiers, pour en vérifier les Flux déclarés, prendre connaissance et apprécier la conception et le fonctionnement du contrôle interne des procédures relatives au recensement de ces Flux et à l'élaboration de ces tableaux, au niveau individuel et au niveau compilé ;
- si le commissaire aux comptes choisit de mettre en œuvre une approche substantive pour vérifier les Flux Financiers déclarés, prendre connaissance des modalités de recensement de ces données et effectuer des sondages ;
- vérifier la concordance des Flux Financiers figurant sur le tableau avec la comptabilité administrative de l'EHPAD.

Il ne revient pas au commissaire aux comptes de :

- vérifier l'opportunité de ces Flux ;
- vérifier les modalités de détermination de ces charges et/ou produits

6. Déclaration de la direction



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

En fonction des situations, 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 pouvant porter, par exemple, sur le correct de recensement des Flux Financiers.

7. Attestation

L'attestation du commissaire aux comptes est adressée à la direction de l'organisme gestionnaire dans les 2 mois qui suivent l'approbation de ses comptes.



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

EXEMPLE D'ATTESTATION

Attestation du (des) commissaire(s) aux comptes, établie en application de l'article R. 314-104 du code de l'action sociale et des familles, portant sur certaines données figurant sur les états et documents réglementaires relatifs à la comptabilité analytique et aux flux financiers de ... (nom gestionnaire ou EHPAD),

Au ... [Représentant légal]

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de votre ... [entité] [uniquement si le commissaire aux comptes qui émet l'attestation est le commissaire aux comptes de l'entité] et en application de l'article R. 314-104 du code de l'action sociale et des familles, de l'article 5 de l'arrêté du 29 décembre 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, et de la note d'information DGCS/SD5B/2024/1 du 2 janvier 2024, nous avons établi la présente attestation relative à certaines données figurant dans les états et documents joints élaborés à la date du 31.12.202X.

Ces documents ont été établis sous la responsabilité de votre ... [préciser l'organe ou le membre de la direction ayant produit les informations concernées ou sous votre responsabilité]. Les principes et méthodes retenus pour établir ces données sont décrits dans la note méthodologique ci-jointe.

Il nous appartient d'attester certaines données figurant dans ces documents.

Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes, nous avons effectué un audit des comptes annuels de votre ... [entité] pour l'exercice clos le ... [date de clôture]. Notre audit, effectué selon les normes d'exercice professionnel applicables en France, avait pour objectif d'exprimer une opinion sur les comptes annuels pris dans leur ensemble, et non pas sur des éléments spécifiques figurant dans la comptabilité analytique ou relatifs aux flux financiers entre l'organisme gestionnaire ou une entité liée et l'EHPAD. Par conséquent, nous n'avons pas effectué nos tests d'audit et nos sondages dans cet objectif et nous n'exprimons aucune opinion sur ces éléments pris isolément.

Ou

Nous n'avons pas effectué de mission d'audit des comptes annuels de votre ... [entité] pour l'exercice clos le Par conséquent nous n'exprimons aucune opinion sur les comptes pris dans leur ensemble.

Nous avons mis en œuvre les diligences que nous avons estimé nécessaires au regard de la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette mission. Ces diligences⁶, qui ne constituent ni un audit ni un examen limité, ont consisté, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, à :

⁶ Certaines diligences peuvent ne pas être mises en œuvre, en particulier s'agissant des contrôles relatifs à la fiabilité des compilations de données, en particulier lorsque l'organisme gestionnaire ne gère qu'un seul EHPAD.



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

- Sur les données figurant sur le tableau compilé des états 9 E1 vérifier :
 - que chaque EHPAD a établi un état individuel 9 E1 complet ;
 - que les données figurant dans l'état 9 E1 compilé correspondent à la somme des données figurant sur chaque état individuel 9 E1 de chaque EHPAD ;
 - que les données figurant sur l'état individuel 9 E1 au titre des charges et des produits avant ventilation entre les sections tarifaires, concordent avec les données de la comptabilité administrative de chaque EHPAD ;
 - que la répartition des charges et des produits entre les trois sections tarifaires des états individuels 9 E1 est conforme arithmétiquement et respecte la méthode décrite dans la note méthodologique.

- Sur les données figurant dans le tableau de suivi des réserves, des reports à nouveau, des provisions réglementées, des provisions et fonds dédiés constitués sur des financements publics, vérifier :
 - que les données figurant dans le tableau compilé du suivi des réserves, des reports à nouveau, des provisions réglementées, des provisions et des fonds dédiés, correspondent à la somme de ces données figurant sur les tableaux individuels de chaque EHPAD ;
 - la concordance des soldes d'ouverture et de clôture figurant sur les tableaux individuels de chaque EHPAD avec ceux figurant dans la comptabilité administrative de chaque EHPAD ;
 - la concordance des soldes d'ouverture figurant dans les tableaux individuels de chaque EHPAD avec les montants inscrits dans les ERRD individuels de chaque EHPAD transmis aux autorités au titre de l'exercice précédent.

- Sur les données relatives aux marges par section tarifaire, vérifier que :
 - ces marges sont renseignées sur chacun des états individuels 9 E1 relatifs à chaque EHPAD ;
 - la marge compilée par section tarifaire correspond au total des marges individuelles par section tarifaire de chaque EHPAD.

- Sur les données relatives aux Flux Financiers émanant de l'organisme gestionnaire ou d'une entité liée et impactant certaines charges ou produits de l'EHPAD, vérifier :
 - que la compilation des Flux Financiers et informations rattachées correspond à la somme des Flux Financiers et informations rattachées de chaque EHPAD ;
 - la concordance des Flux Financiers figurant sur le tableau avec la comptabilité administrative de l'EHPAD.



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

Conclusion sans observation

Sur la base de nos travaux, nous n'avons pas d'observation à formuler sur les données figurant sur les états et documents réglementaires relatifs à la comptabilité analytique et aux Flux Financiers de ... (nom gestionnaire ou EHPAD).

Conclusion avec observation(s)

Sur la base de nos travaux, les données figurant dans les états et documents relatifs à la comptabilité analytique de XXX et aux Flux Financiers figurant dans les documents ci-joints appellent de notre part les observations suivantes : [À préciser].

Impossibilité de conclure

En raison [par exemple, de la (ou des) réserve(s) [ou du refus de certifier] exprimé(e)(es) dans notre rapport sur les comptes annuels,] nous ne sommes pas en mesure d'attester les documents relatifs à la comptabilité analytique de XXX et aux Flux Financiers.

[Lieu, date et signature]



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

ANNEXES

Annexe 1 : 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

Annexe 9E1 : Tableau de présentation tarifaire d'un établissement hébergeant des personnes âgées dépendantes, d'une petite unité de vie ou d'un accueil de jour									
(Préciser la raison sociale de l'établissement)									
Présentation des charges									
N° de compte M22	Intitulé	N° Finess :							
		Hébergement		Dépendance		Soins		Total	
		Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N
60	ACHATS ET VARIATION DES STOCKS sauf 602, 603, 606							- €	- €
602	ACHATS STOCKES, AUTRES APPROVISIONNEMENTS sauf 6021, 60222 et 60226							- €	- €
6021	Produits pharmaceutiques et produits à usage médical							- €	- €
60222	Produits d'entretien (1)	70%	70%	30%	30%			- €	- €
60222	Produits d'entretien (2)							- €	- €
60226	Fournitures hôtelières sauf 602261 "Couches, alèses et produits absorbants" (1)	70%	70%	30%	30%			- €	- €
60226	Fournitures hôtelières sauf 602261 "Couches, alèses et produits absorbants" (2)							- €	- €
602261	Couches, alèses et produits absorbants							- €	- €
603	VARIATION DES STOCKS sauf 60321 et 60322							- €	- €
60321	Variation des stocks des produits pharmaceutiques et à usage médical							- €	- €
60322	Fournitures consommables (sauf 603226) (1)	70%	70%	30%	30%			- €	- €
60322	Fournitures consommables (sauf 603226) (2)							- €	- €
603226	Fournitures hôtelières sauf 6032261 "Couches, alèses et produits absorbants" (1)	70%	70%	30%	30%			- €	- €
603226	Fournitures hôtelières sauf 6032261 "Couches, alèses et produits absorbants" (2)							- €	- €
6032261	Couches, alèses et produits absorbants							- €	- €
606	ACHATS NON STOCKES DE MATIERES ET FOURNITURES sauf 60622, 60626 et 6066							- €	- €
60622	Produits d'entretien (1)	70%	70%	30%	30%			- €	- €
60622	Produits d'entretien (2)							- €	- €
60626	Fournitures hôtelières sauf 606261 "Couches, alèses et produits absorbants" (1)	70%	70%	30%	30%			- €	- €
60626	Fournitures hôtelières sauf 606261 "Couches, alèses et produits absorbants" (2)							- €	- €
606261	Couches, alèses et produits absorbants							- €	- €
6066	Fournitures médicales							- €	- €
709	Rabais, remises, ristournes accordés par l'établissement							- €	- €
713	Variation des stocks, en cours de production, produits (en dépenses)							- €	- €

(1) Répartition indicative non comptabilisée dans le total des charges. EHPAD et PUV en tarification ternaire uniquement.

(2) Pour les EHPAD et les PUV en tarification ternaire, répartition retenue par le gestionnaire, comptabilisée dans le total des charges. Pour les PUV dérogatoires et les A.J., répartition des charges en application des articles D. 313-16 et s. du CASF, comptabilisée dans le total des charges.

Présentation des charges (suite 1)									
N° de compte M22	Intitulé	N° Finess :							
		Hébergement		Dépendance		Soins		Total	
		Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N
01	SERVICES EXTERIEURS sauf 0111, 01121, 01357, 01551, 01502 et 01081							- €	- €
0111	Prestations à caractère médical							- €	- €
01121	Ergothérapie							- €	- €
01357	Location matériel médical							- €	- €
01551	Entretien et réparation du matériel médical							- €	- €
01502	Maintenance du matériel médical							- €	- €
01081	Primes d'assurance maladie, maternité, accident du travail							- €	- €
02	AUTRES SERVICES EXTERIEURS sauf 021, 02113, 0223, 02421 et 028							- €	- €
021	PERSONNEL EXTERIEUR A L'ETABLISSEMENT sauf 02113							- €	- €
02113	Personnel extérieur à l'établissement : personnel médical et para-médical							- €	- €
0223	Intervenants médicaux							- €	- €
02421	(Transports d'usagers) Accueil de jour					Prévu 02421 Réglementé par l'AS	Prévu 02421 Réglementé par l'AS	- €	- €
028	(Autres services extérieurs) Divers sauf 0281, 0283 et 0288							- €	- €
0281	Blanchissage à l'extérieur (1)	70%	70%	30%	30%			- €	- €
0281	Blanchissage à l'extérieur (2)							- €	- €
0283	Nettoyage à l'extérieur (1)	70%	70%	30%	30%			- €	- €
0283	Nettoyage à l'extérieur (2)							- €	- €
0288	Autres							- €	- €
031	IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES SUR REMUNERATIONS (administration des impôts)							- €	- €
	Dont aides soignants, aides médico-pédagogiques et accompagnants éducatifs et sociaux (1)			30%	30%	70%	70%	1 €	1 €
	Dont aides soignants, aides médico-pédagogiques et accompagnants éducatifs et sociaux (2)							- €	- €
	Dont personnel affecté aux fonctions de blanchissage, de nettoyage et au service des repas (1)	70%	70%	30%	30%			- €	- €
	Dont personnel affecté aux fonctions de blanchissage, de nettoyage et au service des repas (2)							- €	- €
033	IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES SUR REMUNERATIONS (autres organismes)							- €	- €
	Dont aides soignants, aides médico-pédagogiques et accompagnants éducatifs et sociaux (1)			30%	30%	70%	70%	- €	- €
	Dont aides soignants, aides médico-pédagogiques et accompagnants éducatifs et sociaux (2)							- €	- €
	Dont personnel affecté aux fonctions de blanchissage, de nettoyage et au service des repas (1)	70%	70%	30%	30%			- €	- €
	Dont personnel affecté aux fonctions de blanchissage, de nettoyage et au service des repas (2)							- €	- €



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

Présentation des charges (suite 2)		Hébergement		Dépendance		Soins		Total	
N° de compte M22	Intitulé	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N
64	CHARGES DE PERSONNEL							- €	- €
	Dont aides soignants, aides médico-pédagogiques et accompagnants éducatifs et sociaux (1)			30%	30%	70%	70%	- €	- €
	Dont aides soignants, aides médico-pédagogiques et accompagnants éducatifs et sociaux (2)							- €	- €
	Dont personnel affecté aux fonctions de blanchissage, de nettoyage et au service des repas (1)	70%	70%	30%	30%			- €	- €
	Dont personnel affecté aux fonctions de blanchissage, de nettoyage et au service des repas (2)							- €	- €
65	AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE							- €	- €
66	CHARGES FINANCIERES (sauf 6611)							- €	- €
6611	Intérêts des emprunts et dettes (3)							- €	- €
67	CHARGES EXCEPTIONNELLES							- €	- €
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles							- €	- €
6812	Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir							- €	- €
6815	Dotations aux provisions des charges d'exploitation							- €	- €
6816	Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles							- €	- €
6817	Dotations aux dépréciations des actifs circulants							- €	- €
686	Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions : charges financières							- €	- €
687	Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions : charges exceptionnelles							- €	- €
68741	Dont dotations aux provisions réglementées destinées à renforcer la couverture du BFR							- €	- €
68742	Dont dotations aux provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations							- €	- €
689	Engagements à réaliser sur ressources affectées (établissements privés)							- €	- €
TOTAL DES CHARGES		- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
EXCEDENT REALISE N		- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
TOTAL EQUILIBRE DU COMPTE DE RESULTAT		- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €

Présentation des produits		Hébergement		Dépendance		Soins		Total	
N° de compte M22	Intitulé	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N
PRODUITS DE LA TARIFICATION		- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
732	Produits à la charge de l'Etat							- €	- €
735	Produits des EHPAD - Secteur des personnes âgées	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
7351	Produits à la charge de l'assurance maladie							- €	- €
735114 / 735124	Dont part forfait journalier relatif aux frais de transport en accueil de jour							- €	- €
7352	Produits à la charge du département							- €	- €
7353	Produits à la charge de l'usager							- €	- €
7358	Produits à la charge d'autres financeurs							- €	- €
738	Produits à la charge d'autres financeurs							- €	- €
AUTRES PRODUITS D'EXPLOITATION		- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
70	Produits							- €	- €
71	Production stockée							- €	- €
72	Production immobilisée							- €	- €
74	Subventions d'exploitation et participations							- €	- €
75	Autres produits de gestion courante							- €	- €
803	Variation des stocks (en recettes)							- €	- €
809/819/ 829	Rabais, remises et ristournes							- €	- €
8419/ 8429/ 8439	Remboursements sur rémunérations du personnel non médical							- €	- €
8459/ 8469/ 8479	Remboursements sur charges de sécurité sociale et de prévoyance et sur autres charges sociales							- €	- €
8489	Fonds de compensation des cessations anticipées d'activité							- €	- €
8811	Intérêts des emprunts et dettes - en recettes - (hors établissements publics)							- €	- €

Présentation des produits (suite)		Hébergement		Dépendance		Soins		Total	
N° de compte M22	Intitulé	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N
7815	Reprises sur provisions d'exploitation							- €	- €
7816	Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles							- €	- €
7817	Reprises sur dépréciations des actifs circulants							- €	- €
786	Reprises sur dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits financiers)							- €	- €
787	Reprises sur dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits exceptionnels)							- €	- €
78741	Dont reprises sur provisions réglementées destinées à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement							- €	- €
78742	Dont reprises sur provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations							- €	- €
789	Report des ressources non utilisées des exercices antérieurs (établissements privés)							- €	- €
79	Transferts de charges							- €	- €
TOTAL DES PRODUITS		- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
DEFICIT REALISE N		- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
TOTAL EQUILIBRE DU COMPTE DE RESULTAT		- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €



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

Annexe 2 : Arrêté du 29 décembre 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

Décrets, arrêtés, circulaires

TEXTES GÉNÉRAUX

MINISTÈRE DES SOLIDARITÉS ET DES FAMILLES

Arrêté du 29 décembre 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

NOR : FAMA2327375A

Publics concernés : établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (EHPAD) relevant du 6. du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles (CASF) gérés par un organisme commercial, ou minoritairement ou non habilité à l'aide sociale à l'hébergement, ayant au moins deux établissements ou services sociaux ou médico-sociaux dont au moins un EHPAD.

Objet : l'arrêté précise les modalités de mise en œuvre de la comptabilité analytique prévue pour ces établissements par l'article R. 314-104 du CASF.

Notice explicative: le 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, prévoit l'obligation pour les EHPAD commerciaux, ou minoritairement ou non habilités à l'aide sociale de mise en œuvre d'une comptabilité analytique aux fins d'une plus grande transparence financière dans la gestion de ces établissements. En revanche, ne sont pas concernés par cette obligation les autres EHPAD, notamment ceux mentionnés à l'article L. 342-3-1 du CASF, lorsqu'ils sont de statut public ou gérés par une personne de droit privé à but non lucratif.

Cette comptabilité analytique repose sur un suivi analytique, et donc par section tarifaire, du cycle d'exploitation des EHPAD gérés. Elle a pour objectifs de déterminer l'utilisation des dotations publiques, les marges réalisées et les flux financiers entre ces EHPAD et l'organisme gestionnaire. L'exclusion, pour la détermination des marges, des impôts commerciaux et des participations des salariés aux bénéfices de l'entreprise répond à un souci de simplification, ces impôts et participations pouvant résulter d'activités de l'entreprise autres que l'exploitation d'EHPAD.

Une mission d'attestation du commissaire aux comptes permet de recueillir une assurance, selon les normes de la profession de commissaire aux comptes, sur la fiabilité de ces données, en amont des contrôles qui seront mis en œuvre par les autorités compétentes pour effectuer ces contrôles.

Entrée en vigueur : ces dispositions entrent en vigueur à compter de l'exercice 2023.

Références : l'arrêté peut être consulté sur le site Légifrance (<https://www.legifrance.gouv.fr>).

La ministre des solidarités et des familles,

Vu le code de l'action sociale et des familles et notamment ses articles L. 314-2, R. 314-104, R. 314-166, R. 314-176 et R. 314-179 ;

Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 233-3 et L. 233-16 ;



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

Vu le 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 ;

Vu 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,

Arrête :

Art. 1^{er}. – La comptabilité analytique appliquée aux établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes est une comptabilité d'affectation des opérations comptables aux différentes sections tarifaires.

Ces opérations comptables résultent soit d'opérations directement engagées par les établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes, soit d'allocations de charges ou de produits entre l'organisme gestionnaire ou une entité tierce liée, au sens des articles L. 233-3 et L. 233-16 du code de commerce, et l'établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes.

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 entre l'établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes et son organisme gestionnaire ou une entité tierce liée, au sens articles L. 233-3 et L. 233-16 du code de commerce, à cet organisme, permet d'identifier les allocations mentionnées à l'alinéa précédent.

Cette comptabilité analytique est tenue par chaque établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes et, au sein de ces établissements, par section tarifaire.

Cette comptabilité analytique ne s'applique qu'aux établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes dont le gestionnaire, à but lucratif ou non habilités ou minoritairement habilités à l'aide sociale, gère au moins deux établissements ou services sociaux ou médico-sociaux visés au I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles, dont au moins un établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes.

Art. 2. – I. – Les dotations publiques recouvrent tous les financements publics attribués, par les autorités de tarification à l'établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes, au titre du forfait global relatif aux soins, du forfait global relatif à la dépendance, y compris ceux attribués à titre non reconductible, et, le cas échéant, des financements attribués au titre de l'aide sociale à l'hébergement. Ces financements publics correspondent aux produits de la tarification, quelle que soit la forme de leur versement.

Le suivi de l'utilisation des dotations publiques consiste :

- d'une part, à répartir les charges et les produits d'exploitation entre les trois sections tarifaires de l'établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes, conformément aux articles R. 314-166, R. 314-176 et R. 314-179 du code de l'action sociale et des familles ;

- d'autre part, à déterminer la part des réserves, des subventions, des reports à nouveau, des provisions réglementées, des provisions pour risques et charges et, s'agissant des organismes gestionnaires privés non lucratifs non habilités à l'aide sociale des fonds dédiés, constituée sur ces financements publics, devant figurer, de manière distincte, au bilan comptable de l'établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes en application de l'article R. 314-104 du même code.

II. – La marge réalisée est définie comme étant le résultat de chacune des sections tarifaires de l'établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes, avant impôt sur les sociétés et participation des salariés.

III. – Les flux financiers entre l'établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes géré et l'organisme gestionnaire s'entendent comme les flux comptables représentatifs de charges et de produits entre cet établissement et son organisme gestionnaire ou une entité mentionnée à l'article 1^{er}.

Ces flux recouvrent :

- toutes les facturations des établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes par l'organisme gestionnaire ou une entité tierce liée, rétribuant les prestations, comme, par exemple, les achats



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

centralisés, la quote-part de charges relative à l'administration générale, la location de bâtiments détenus par l'organisme gestionnaire ou une entité tierce liée, les frais financiers, ainsi que les charges à payer constituées à cet effet ;

– des produits d'exploitation versés à l'établissement ou prélevés sur l'établissement, par l'organisme gestionnaire ou une entité tierce liée à cet organisme.

Art. 3. – I. – L'utilisation des dotations publiques annuelles mentionnées à l'article 2, est justifiée dans 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* » de l'arrêté du 27 décembre 2016 susvisé. Cet état est établi à partir des données comptables de l'établissement. Cet état est complété par une note méthodologique.

La part des réserves, des subventions, des reports à nouveau, des provisions réglementées, des provisions et, s'agissant des gestionnaires privés non lucratifs non habilités à l'aide sociale, des fonds dédiés constitués sur ces financements publics, comptabilisée distinctement dans le bilan comptable de l'établissement, fait l'objet d'un suivi au travers de 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* » figurant à l'annexe I du présent arrêté. Cet état est établi à partir des données comptables de l'établissement. Pour les établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes gérés par un organisme privé non lucratif, ces comptes sont suivis selon la nomenclature prévue à l'article R. 314-5 du code de l'action sociale et des familles. Pour les établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes gérés par des organismes à but lucratif, ces comptes sont suivis selon la nomenclature prévue à l'annexe II du présent arrêté.

II. – Les marges réalisées figurent dans l'annexe 9E1 mentionnée au I, aux lignes « Excédent réalisé » ou « Déficit réalisé ». La part du résultat de l'établissement afférente à la section « Hébergement » est déterminée, le cas échéant, hors impôt sur les sociétés et participation des salariés.

III. – Le recensement des flux financiers entre l'établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes et l'organisme gestionnaire ou une entité-tiers liée à cet organisme, et les informations qui s'y rapportent, figurent dans l'état « *Tableau de suivi des flux financiers* » figurant en annexe III du présent arrêté. Cet état est établi à partir des données comptables de l'établissement.

IV. – Les états mentionnés aux I et III sont établis pour chaque établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes. Ils sont également établis de manière agrégée au niveau de l'organisme gestionnaire en vue de leur attestation prévue à l'article R. 314-104 du code de l'action sociale et des familles et établis dans les conditions prévues à l'article 5.

Art. 4. – Les données figurant dans les différents tableaux susmentionnés sont établies annuellement à la même date de clôture que celle retenue pour l'établissement des comptes annuels de l'organisme gestionnaire.

Art. 5. – L'attestation établie, au titre de chaque exercice, par le commissaire aux comptes, ou lorsqu'il n'en n'existe pas, par un commissaire aux comptes désigné à cet effet, est transmise par l'organisme gestionnaire aux autorités de tarification compétentes dans les deux mois qui suivent l'approbation, au sein de cet organisme, de ces comptes au titre de l'exercice concerné. Cette attestation permet de recueillir une assurance sur les documents mentionnés à l'article 3 du présent arrêté.

Art. 6. – Le présent arrêté entre en vigueur à compter de l'exercice budgétaire et comptable 2023.

Art. 7. – Le présent arrêté sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait le 29 décembre 2023.

Pour la ministre et par délégation :
Le directeur général
de la cohésion sociale,
J.-B. DUJOL



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

ANNEXE I : Suivi des réserves, des subventions, des reports à nouveau, des provisions réglementées, des provisions et des fonds dédiés, constitués sur des financements publics (Exercice N)

Postes inscrits au bilan comptable de l'EHPAD	Au titre du forfait "Soins"				Au titre du forfait "Dépendance"				Au titre des tarifs "Hébergement" (places habilitées)			
	Solde au 31 déc. N-1	Mouvements sur l'année N		Solde au 31 déc. N	Solde au 31 déc. N-1	Mouvements sur l'année N		Solde au 31 déc. N	Solde au 31 déc. N-1	Mouvements sur l'année N		Solde au 31 déc. N
		Crédit	Débit			Crédit	Débit			Crédit	Débit	
Report à nouveau excédentaire												
Report à nouveau déficitaire												
Réserve de compensation des déficits												
Provisions												
Provisions réglementées												
Fonds dédiés des organismes privés à but non lucratif non habilités à l'aide sociale (fonctionnement) ⁽¹⁾												
Fonds dédiés des organismes privés à but non lucratif non habilités à l'aide sociale (investissement) ⁽¹⁾												
Autres (à préciser)												

Postes inscrits au bilan comptable de l'EHPAD	Total "Soins"+"Dépendance"+ "Hébergement"			
	Solde au 31 déc. N-1	Mouvements sur l'année N		Solde au 31 déc. N
		Crédit	Débit	
Report à nouveau excédentaire				
Report à nouveau déficitaire				
Réserve de compensation des déficits				
Provisions				
Provisions réglementées				
Fonds dédiés des organismes privés à but non lucratif non habilités à l'aide sociale (fonctionnement) ⁽¹⁾				
Fonds dédiés des organismes privés à but non lucratif non habilités à l'aide sociale (investissement) ⁽¹⁾				
Autres (à préciser)				

(1) : Concours des autorités de tarification reportés en attente d'utilisation



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

ANNEXE II : Nomenclature prévue à l'article 3 applicable aux établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes gérés par des organismes à but lucratif ou par des organismes privés non lucratifs non habilités à l'aide sociale

Libellé du compte	N° de compte
Report à nouveau excédentaire - Section "Hébergement" des EHPAD sous gestion contrôlée	1101151
Report à nouveau excédentaire - Sections "Soins" et "Dépendance" des EHPAD	1101152
Report à nouveau déficitaire - Section "Hébergement" des EHPAD sous gestion contrôlée	1191151
Report à nouveau déficitaire - Sections "Soins" et "Dépendance" des EHPAD	1191152
Réserve de compensation des déficits - Section "Hébergement" des EHPAD sous gestion contrôlée	1068851
Réserve de compensation des déficits - Sections "Soins" et "Dépendance" des EHPAD	1068852
Provisions pour risques et charges constituées sur la section "Hébergement" des EHPAD sous gestion contrôlée	15861151
Provisions pour risques et charges constituées sur les sections "Soins" et "Dépendance" des EHPAD	15861152
Concours des autorités de tarification reportés en attente d'utilisation - Section "Hébergement" des EHPAD sous gestion contrôlée	4671151
Concours des autorités de tarification reportés en attente d'utilisation - Sections "Soins" et "Dépendance" des EHPAD	4671152



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

ANNEXE III : Tableau de suivi des flux financiers entre l'établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes et son organisme gestionnaire ou d'une entité tierce liée (Exercice N)

Suivi des flux financiers figurant au compte de résultat de l'établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes :

Nature du compte de charges et des produits ⁽¹⁾	Montant	Entité bénéficiaire	Nature de la clé de répartition le cas échéant

⁽¹⁾ : Selon la nomenclature du plan comptable général ou du plan comptable applicable aux établissements et services sociaux et médico-sociaux privés à but non lucratif.



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

Annexe 3 : 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



**NOTE EN ATTENTE DE PUBLICATION PAR LA
DIRECTION GENERALE DE LA COHESION SOCIALE**

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

Référence	NOR : FAMA2400009N
Date de signature	2 janvier 2024
Emetteur(s)	Ministère des solidarités et des familles Direction générale de la cohésion sociale
Objet	Information sur la mise en œuvre de la comptabilité analytique dans les EHPAD commerciaux et/ou non habilités – ou minoritairement habilités – à l'aide sociale à l'hébergement.
Echéance(s)	Clôture de l'exercice 2023
Contact(s) utile(s)	Direction générale de la cohésion sociale Sous-direction des affaires financières et de la modernisation Bureau de la 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(s)	15 pages + 1 annexe (33 pages)



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

	Annexe – Avis technique 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.
Résumé	La présente note d'information précise les dispositions relatives à la comptabilité analytique instaurée dans les 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	EHPAD – Comptabilité analytique
Classement thématique	Etablissements et services sociaux et médico-sociaux
Texte(s) 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 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) - 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 ;
Circulaire / instruction abrogée	Néant
Circulaire / instruction modifiée	Néant
Rediffusion locale	Agences régionales de santé et par leur intermédiaire 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.
Inscrite pour information à l'ordre du jour du CNP du 2 août 2023 – N ° 64	
Document opposable	Oui
Déposée sur le site Légifrance	Oui / Non
Publiée au BO	Oui / Non
Date d'application	Immédiate



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

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* (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 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 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).

A 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 ».



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

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

L'article R. 314-166 prévoit que le forfait global relatif aux soins au titre de l'équation tarifaire pour l'hébergement permanent⁷ 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 arrêté⁸ ;
- Les charges relatives aux interventions du médecin coordonnateur, du personnel médical, de pharmacien et d'auxiliaires médicaux assurant les soins, à l'exception de celle des diététiciens ;
- Concurrément 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 ;
- L'amortissement et la dépréciation du matériel médical figurant sur une liste fixée par arrêté⁹ ;
- Les médicaments dans les conditions prévues à l'article L. 314-8 du CASF¹⁰ ;
- 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 :

L'article R. 314-176 précise que le forfait global relatif à la dépendance, au titre de l'hébergement permanent¹¹, 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 ;

⁷ 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, PASA, 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.

⁸ 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)

⁹ Arrêté du 30 mai 2008 cité ci-dessus.

¹⁰ « 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 [...]** »

¹¹ Le forfait global relatif à la dépendance peut également comprendre des financements complémentaires (non listés).



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

- Les charges relatives à l'emploi de personnels affectés aux fonctions de blanchissage, nettoyage et service des repas, concurremment avec les produits relatifs à l'hébergement ;
- Concurremment 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 :

L'article R. 314-179¹² précise que les tarifs journaliers afférents à l'hébergement couvrent les charges suivantes :

- Les charges d'exploitation à caractère hôtelier et d'administration générale ;
- Concurremment 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, concurremment 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.

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.

¹² Voir également l'annexe 2-3-1 du CASF relatif au socle de prestations relatives à l'hébergement délivrées par les EHPAD.



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

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 CASF¹³ :

- 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 repreneur 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'hébergement¹⁴. 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.

B. Suivi des marges réalisées, par section tarifaire :

¹³ Voir également l'article R. 314-97 du même code.

¹⁴ Le cas échéant, l'Etat au titre de l'aide sociale qui serait à sa charge.



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

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'EHPAD¹⁵.

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 9E1, 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 « 9E1 - 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*,

¹⁵ Ces charges auraient vocation à être imputées sur la section « Hébergement » uniquement.



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

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.

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. 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 financements¹⁶.

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

Le suivi des marges réalisées est également assuré par l'annexe « 9E1 » cité 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'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 organisme gestionnaire ou une entité du groupe, soit :

- Toutes les facturations des EHPAD par l'organisme gestionnaire 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'organisme gestionnaire 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'organisme gestionnaire 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 :

¹⁶ Noté : 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.



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

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 2022¹⁷ 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 EHPAD¹⁸ 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.

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 obligation¹⁹), 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. A cet effet, l'attestation et les documents annexes²⁰ peuvent être déposés en format « .pdf » pour chaque dossier d'ERRD sur

¹⁷ Dispositions codifiées à l'article R. 314-104 du code de l'action sociale et des familles.

¹⁸ 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).

¹⁹ 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.

²⁰ Etats agrégés et états individuels relatifs aux EHPAD relevant du périmètre de l'ERRD et note méthodologique.



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

la plateforme Import-ERRD/SIDOPA de la 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 :
 - Au niveau des résultats analytiques (soins, dépendance et Hébergement) ;
 - 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 organisme gestionnaire ou une entité tierce liée, affectant les résultats de l'EHPAD.

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

- Une annexe 9E1, 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'affectation²¹ 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 gestionnaire²².
- 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.

²¹ 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 fixe. Il revient dorénavant au gestionnaire de fixer lui-même ces clés de répartition.

²² Il peut notamment s'agir des impôts sur les sociétés, des participations des salariés, d'honoraires, d'amortissements d'immobilisations incorporelles, etc.



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

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.

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'organisme gestionnaire 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 « 9E1 » :

Un état « 9E1 - 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 « 9E1 » 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 ;



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

- 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 substantive²³.

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.

- 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 général²⁴ ou, pour les organismes privés non lucratifs dont la majorité des recettes proviennent de financements publics, à la nomenclature des comptes « M22 bis »²⁵.

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 ;

²³ 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.

²⁴ Nomenclature fixée par le règlement de l'Autorité des Normes Comptables N° 2014-03 du 5 juin 2014 relatif au plan comptable général modifié.

²⁵ 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.



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

- 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 « 9E1 ». Le commissaire aux comptes effectue un contrôle de concordance. A ce titre, il vérifie :

- Que les marges, par section tarifaire, sont renseignées dans les états « 9E1 »,
- 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 porte pas sur la vérification et la communication d'une assurance sur le montant de ces marges²⁶.

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.

A 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 ;

²⁶ 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).



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

- 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 porte 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 2023²⁷.

Les inspections (IGAS et 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.

²⁷ Loi n° 2022-1616 du 23 décembre 2022 de financement de la sécurité sociale pour 2023.



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

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.

Vu au titre du CNP par le secrétaire général
des ministères chargés des affaires sociales,

La ministre des solidarités et des familles
Pour le ministre et par délégation
Le directeur général de la cohésion sociale,



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

Annexe 4 : Répartition des charges et produits du budget d'un EHPAD au sein des sections tarifaires

Répartition des charges et des produits du budget d'un EHPAD au sein des sections tarifaires

La présente note a pour objet de préciser la répartition des charges (et des produits) d'exploitation entre les trois sections tarifaires d'un EHPAD. Deux annexes viennent la compléter :

- L'annexe 3-2-1 du code de l'action sociale et des familles (CASF), qui précise le contenu des prestations sociales au titre de l'hébergement ;
- L'annexe financière utilisée en complément de l'état réalisé des recettes et des dépenses (ERRD) répartissant les différents comptes de charges et de produits (nomenclature M22 bis) entre les trois sections tarifaires.

La présentation du budget d'un EHPAD sous la forme des sections tarifaires « soins », « dépendance » et « hébergement » est prévue à l'article L. 314-2 du CASF et précisée dans la partie réglementaire de ce même code, respectivement aux articles R. 314-166, R. 314-176 et R. 314-179.

Pour les charges relatives aux soins, il convient, en complément, de prendre en compte, d'une part, l'option tarifaire de l'EHPAD (tarif partiel ou global) et, d'autre part, le champ d'application des financements complémentaires.

I. Les principes posés par la loi :

L'article L. 314-2 apporte le cadre général d'une tarification « tripartite » des EHPAD, en définissant un forfait « soins », un forfait « dépendance » et des tarifs « hébergement ».

Le forfait global relatif aux soins prend en compte notamment le niveau de dépendance moyen et les besoins en soins des résidents. Le cas échéant, ce forfait global inclut des financements complémentaires relatifs notamment à des modalités d'accueil particulières.

Le forfait global relatif à la dépendance prend en compte le niveau de dépendance moyen des résidents.

Depuis la loi d'adaptation de la société au vieillissement, ces deux forfaits entraînent une tarification « à la recette », prenant en compte les besoins des résidents et justifiant l'utilisation d'un ERPD, par opposition à une tarification « aux charges » où l'autorité de tarification arrête un niveau de charges qu'elle s'engage à financer.

Pour les EHPAD habilités totalement ou partiellement à l'aide sociale à l'hébergement, le président du conseil départemental fixe des tarifs journaliers afférents à un ensemble de prestations d'hébergement, opposables aux bénéficiaires de cette aide sociale. Pour les EHPAD non habilités à l'aide sociale ou minoritairement habilités (et, dans ce cas, pour leur capacité non habilitée), les tarifs « hébergement » sont contractualisés entre l'établissement et le résident lui-même (ou son



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

représentant). Ce socle de prestations « hébergement »²⁸, commun à l'ensemble des EHPAD, peut être complété par des prestations supplémentaires, facturables en sus du tarif relatif au socle des prestations (par exemple : coiffeur, pédicure-podologue, etc.).

L'ensemble de ces dispositions est précisé par décret en Conseil d'Etat, notamment s'agissant des dépenses couvertes par ces différents tarifs.

II. Les dispositions réglementaires :

L'article R. 314-166 précise les charges pouvant être couvertes par l'équation tarifaire relative aux soins pour l'activité d'hébergement permanent :

- Les charges relatives aux prestations de services à caractère médical, au petit matériel médical et aux fournitures médicales ;
- Les charges relatives aux interventions du médecin coordonnateur, du personnel médical, de pharmacien et d'auxiliaires médicaux assurant les soins, à l'exception de celle des diététiciens ;
- **Concurremment 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 ; et qui exercent effectivement les fonctions attachées à ces professions ;
- L'amortissement et la dépréciation du matériel médical figurant sur une liste fixée par arrêté des ministres chargés des affaires sociales et de la sécurité sociale ;
- Lorsque l'établissement dispose d'une pharmacie à usage intérieur, les médicaments (dans les conditions prévues à l'article L. 314-8 du CASF²⁹) ;
- Les rémunérations ou honoraires versés aux infirmiers libéraux intervenant au sein de l'établissement.

L'article R. 314-176 précise les charges qui sont couvertes par le forfait relatif à la dépendance, pour sa partie relative à l'hébergement permanent (hors financements complémentaires) :

- Les fournitures pour l'incontinence ;
- **Concurremment 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, **concurremment avec les produits relatifs à l'hébergement** ;
- **Concurremment 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 et qui exercent effectivement ces fonctions ;
- 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.

²⁸ Confer annexe sur les prestations socles « hébergement ».

²⁹ 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 qui ne sont pas membres d'un groupement de coopération sanitaire ou d'un groupement de coopération sociale et médico-sociale disposant d'une pharmacie à usage intérieur, les prestations de soins mentionnées au 1° du I de l'article L. 314-2 ne comprennent pas l'achat, la fourniture, la prise en charge et l'utilisation de médicaments inscrits sur la liste des spécialités pharmaceutiques remboursables mentionnées à l'article L. 162-17 du code de la sécurité sociale, ni ceux des produits et prestations mentionnés à l'article L. 165-1 du même code, à l'exception de certains dispositifs médicaux dont la liste est fixée par arrêté. Ces dispositions s'appliquent à compter du 1er janvier 2008. Elles sont applicables aux contrats mentionnés au IV ter de l'article L. 313-12 en cours à cette date.



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

L'article R. 314-179 précise les charges couvertes par les tarifs « hébergement », hors prestations complémentaires :

- Les charges d'exploitation à caractère hôtelier et d'administration générale ;
- **Concurremment 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, **concurremment 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.

Ces articles ne précisent pas la répartition des recettes qui viendraient en atténuation dans le budget de l'établissement. Il convient de retenir que ces recettes sont réparties entre les différentes sections en fonction de leur nature ou de leur origine. A titre d'exemple, les allègements généraux de charges sociales sont répartis en fonction de la répartition du personnel générant ces allègements.

A noter également que les clés de répartition historiques (70% / 30%) ont été supprimées à compter de 2017. Les répartitions actuellement retenues par les EHPAD peuvent donc s'écarter de cette répartition historique. De même, les nouvelles clés de répartition utilisées peuvent différer d'un établissement à l'autre.

III. Option tarifaire et financements complémentaires du forfait relatif aux soins :

Conformément aux articles R. 314-164 et R. 314-166, lorsque l'EHPAD est en tarif global, les produits attribués au titre de l'équation tarifaire (hébergement permanent) couvrent également les rémunérations ou honoraires versés aux médecins généralistes, gériatres et auxiliaires médicaux libéraux exerçant dans l'établissement, ainsi que les examens de biologie et de radiologie.

En outre, en compléments des financements « soins » et « dépendance » attribués au titre de l'hébergement permanent, les EHPAD peuvent bénéficier de financements complémentaires. Si sur le versant « dépendance », le CASF n'apporte pas que peu de précisions, l'article R. 314-163 précise la nature de ces financements pour le forfait global de soins.

Ces financements complémentaires couvrent les prestations relatives aux modalités d'accueil autres que l'hébergement permanent, autorisées, et qui ont vocation à être financées au titre des soins, y compris les pôles d'activités et de soins adaptés (PASA) et les unités d'hébergement renforcé (UHR).

Les financements complémentaires « soins » peuvent, en outre, couvrir les dépenses suivantes :

- Des 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 et des modes d'exercice dont l'objectif est de mettre en œuvre des pratiques, des organisations ou des coopérations entre les structures médico-sociales, les structures sociales, les établissements et centres de santé ou les professionnels de santé, en particulier grâce aux systèmes d'information de santé ;
- Des actions visant à améliorer la qualité et la sécurité des soins et des prises en charge des résidents notamment par le développement de la qualification des professionnels, particulièrement lorsque la complexité et l'urgence des situations le nécessitent ;



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

- Des actions de prévention ;
- Des opérations de modernisation, d'adaptation et de restructuration des établissements, y compris la compensation de frais financiers (EHPAD habilités) ;
- Des actions spécifiques liées à la prise en charge des patients en situation de précarité ou de handicaps ;
- Des prestations relatives aux modalités d'accueil expérimentales, ainsi que celles relatives aux structures autorisées dans le cadre d'appels à projet à caractère innovant ;
- Des mesures prises pour renforcer l'attractivité de l'exercice des professions.



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

Annexe 5 : Annexe 2-3-1 du code de l'action sociale et des familles : SOCLE DE PRESTATIONS RELATIVES À L'HÉBERGEMENT DÉLIVRÉES - PAR LES ÉTABLISSEMENTS D'HÉBERGEMENT POUR PERSONNES ÂGÉES DÉPENDANTES (EHPAD)

I. - Prestations d'administration générale :

1° Gestion administrative de l'ensemble du séjour :

- tous les frais liés aux rendez-vous nécessaires à la préparation de l'entrée ;
- état des lieux contradictoire d'entrée et de sortie réalisé par le personnel de l'établissement ;
- tout document de liaison avec la famille, les proches aidants et la personne de confiance, ainsi qu'avec les services administratifs permettant l'accès aux droits, notamment les frais administratifs de correspondance pour les différents dossiers dont la couverture maladie universelle (CMU), de la couverture maladie universelle complémentaire (CMU-c), l'aide sociale à l'hébergement et l'allocation logement ;

2° Elaboration et suivi du contrat de séjour, de ses annexes et ses avenants ;

3° Prestations comptables, juridiques et budgétaires d'administration générale dont les frais de siège autorisés ou la quote-part des services gérés en commun.

II. - Prestations d'accueil hôtelier :

1° Mise à disposition de la chambre (individuelle ou double) et des locaux collectifs ;

2 Accès à une salle de bain comprenant a minima un lavabo, une douche et des toilettes ;

3° Fourniture des fluides (électricité, eau, gaz, éclairage, chauffage) utilisés dans la chambre et le reste de l'établissement ;

4° Mise à disposition de tout équipement indissociablement lié au cadre bâti de l'EHPAD ;

5° Entretien et nettoyage des chambres, pendant et à l'issue du séjour ;

6° Entretien et le nettoyage des parties communes et des locaux collectifs ;

7° Maintenance des bâtiments, des installations techniques et des espaces verts ;

8° Mise à disposition des connectiques nécessaires pour recevoir la télévision et installer le téléphone dans la chambre ;

9° Accès aux moyens de communication, y compris Internet, dans les chambres et dans les espaces communs de l'établissement.

III. - Prestation de restauration :



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

1° Accès à un service de restauration ;

2° Fourniture de trois repas, d'un goûter et mise à disposition d'une collation nocturne.

IV.- Prestations de blanchissage :

1° Fourniture et pose du linge de toilette, du linge relatif à l'entretien et à l'usage du lit et du linge de table ainsi que, le cas échéant, leur renouvellement et leur entretien ;

2° Marquage et entretien du linge personnel des résidents.

V. - Prestation d'animation de la vie sociale :

1° Accès aux animations collectives et aux activités organisées dans l'enceinte de l'établissement ;

2° Organisation des activités extérieures.

Conformément au III de l'article 3 du décret n° 2022-734 du 28 avril 2022, ces dispositions entrent en vigueur le 1er janvier 2023, pour les contrats conclus à compter de cette date ou pour les documents individuels de prise en charge remis à compter de cette même date.



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

Annexe 9E1 : Tableau de présentation tarifaire d'un établissement hébergeant des personnes âgées dépendantes ou d'une petite unité de vie (hors tarification dérogatoire)

(Préciser la raison sociale de l'établissement)

N° Finess ET :

Présentation des charges

		Hébergement				Dépendance		Soins		Total	
N° de compte M22	Intitulé	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N
60	ACHATS ET VARIATION DES STOCKS sauf 602, 603, 606									- €	- €
602	ACHATS STOCKES, AUTRES APPROVISIONNEMENTS sauf 6021 et 60226									- €	- €
6021	Produits pharmaceutiques et produits à usage médical									- €	- €
60226	Fournitures hôtelières sauf 602261 "Couches, alèses et produits absorbants" (1)	70%	70%	30%	30%					- €	- €
602261	Couches, alèses et produits absorbants									- €	- €
603	VARIATION DES STOCKS sauf 60321 et 603226									- €	- €
60321	Variation des stocks des produits pharmaceutiques et à usage médical									- €	- €
603226	Fournitures hôtelières sauf 6032261 "Couches, alèses et produits absorbants" (1)	70%	70%	30%	30%					- €	- €
6032261	Couches, alèses et produits absorbants									- €	- €
606	ACHATS NON STOCKES DE MATIERES ET FOURNITURES sauf 60622, 60626 et 6066									- €	- €
60622	Produits d'entretien (1)	70%	70%	30%	30%					- €	- €
60626	Fournitures hôtelières sauf 606261 "Couches, alèses et produits absorbants" (1)	70%	70%	30%	30%					- €	- €
606261	Couches, alèses et produits absorbants									- €	- €
6066	Fournitures médicales									- €	- €

(1): Répartition indicative



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

Présentation des charges (suite 1)		Hébergement		Dépendance		Soins		Total	
N° de compte M22	Intitulé	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N
61	SERVICES EXTERIEURS sauf 6111, 61121, 61357, 61551, 61562 et 61681							- €	- €
6111	Prestations à caractère médical							- €	- €
61121	Ergothérapie							- €	- €
61357	Location matériel médical							- €	- €
61551	Entretien et réparation du matériel médical							- €	- €
61562	Maintenance du matériel médical							- €	- €
61681	Primes d'assurance maladie, maternité, accident du travail							- €	- €
62	AUTRES SERVICES EXTERIEURS sauf 621, 62113, 6223, 62421 et 628							- €	- €
621	PERSONNEL EXTERIEUR A L'ETABLISSEMENT sauf 62113							- €	- €
62113	Personnel extérieur à l'établissement : personnel médical et para-médical							- €	- €
6223	Intervenants médicaux							- €	- €
62421	(Transports d'usagers) Accueil de jour					Pour le part couverte par les forfaits transport	Pour le part couverte par les forfaits transport	- €	- €
628	(Autres services extérieurs) Divers sauf 6281 et 6283							- €	- €
6281	Blanchissage à l'extérieur (1)	70%	70%	30%	30%			- €	- €
6283	Nettoyage à l'extérieur (1)	70%	70%	30%	30%			- €	- €
631	IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES SUR REMUNERATIONS (administration des impôts)							- €	- €
	Dont aides soignants, aides médico-pédagogiques et accompagnants éducatifs et sociaux (1)			30%	30%	70%	70%	- €	- €
633	IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES SUR REMUNERATIONS (autres organismes)							- €	- €
	Dont aides soignants, aides médico-pédagogiques et accompagnants éducatifs et sociaux (1)			30%	30%	70%	70%	- €	- €
635	AUTRES IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES (administration des impôts)							- €	- €
637	AUTRES IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES (autres organismes)							- €	- €

(1): Répartition indicative



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

Présentation des charges (suite 2)		Hébergement		Dépendance		Soins		Total	
N° de compte M22	Intitulé	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N
64	CHARGES DE PERSONNEL							- €	- €
	Dont aides soignants, aides médico-pédagogiques et accompagnants éducatifs et sociaux (1)			30%	30%	70%	70%	- €	- €
65	AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE							- €	- €
66	CHARGES FINANCIERES							- €	- €
67	CHARGES EXCEPTIONNELLES							- €	- €
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles							- €	- €
6812	Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir							- €	- €
6815	Dotations aux provisions des charges d'exploitation							- €	- €
6816	Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles							- €	- €
6817	Dotations aux dépréciations des actifs circulants							- €	- €
686	Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions : charges financières							- €	- €
687	Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions : charges exceptionnelles							- €	- €
68741	Dont dotations aux provisions réglementées destinées à renforcer la couverture du BFR							- €	- €
68742	Dont dotations aux provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations							- €	- €
689	Engagements à réaliser sur ressources affectées (établissements privés)							- €	- €
TOTAL DES CHARGES		- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
EXCEDENT REALISE		- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
TOTAL EQUILIBRE DU COMPTE DE RESULTAT		- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €

(1): Répartition indicative



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

Présentation des produits		Hébergement		Dépendance		Soins		Total	
N° de compte M22	Intitulé	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N
PRODUITS DE LA TARIFICATION		- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
732	Produits à la charge de l'Etat							- €	- €
735	Produits des EHPAD - Secteur des personnes âgées	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
7351	<i>Dont produits à la charge de l'assurance maladie</i>							- €	- €
735114 / 735124	<i>Dont part forfait journalier relatif aux frais de transport en accueil de jour</i>							- €	- €
7352	<i>Dont produits à la charge du département</i>							- €	- €
7353	<i>Dont produits à la charge de l'utilisateur</i>							- €	- €
738	Produits à la charge d'autres financeurs							- €	- €
AUTRES PRODUITS D'EXPLOITATION								- €	- €
70	<i>Dont produits</i>							- €	- €
74	<i>Dont subventions d'exploitation et participations</i>							- €	- €
75	<i>Dont autres produits de gestion courante</i>							- €	- €
PRODUITS FINANCIERS ET PRODUITS NON ENCAISSABLES								- €	- €
76	<i>Dont produits financiers</i>							- €	- €
771	<i>Dont produits exceptionnels sur opérations de gestion</i>							- €	- €
775	<i>Dont produits des cessions d'éléments d'actif</i>							- €	- €
778	<i>Dont autres produits exceptionnels</i>							- €	- €
7811	<i>Dont reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles</i>							- €	- €



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

Présentation des produits (suite)		Hébergement		Dépendance		Soins		Total	
Rappel N° de compte	Intitulé	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N	Prévu N	Réel N
7815	Dont reprises sur provisions d'exploitation							- €	- €
7816	Dont reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles							- €	- €
7817	Dont reprises sur dépréciations des actifs circulants							- €	- €
786	Dont reprises sur dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits financiers)							- €	- €
787	Dont reprises sur dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits exceptionnels)							- €	- €
78741	Dont reprises sur provisions réglementées destinées à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement							- €	- €
78742	Dont reprises sur provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations							- €	- €
789	Dont report des ressources non utilisées des exercices antérieurs (établissements privés)							- €	- €
79	Dont transferts de charges							- €	- €
TOTAL DES PRODUITS		- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
DEFICIT REALISE		- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
TOTAL EQUILIBRE DU COMPTE DE RESULTAT		- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €

Report à nouveau déficitaire (cumul)							- €	- €
Report à nouveau excédentaire (cumul)							- €	- €



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

Annexe 6 : NI XVI relative aux attestations : Extrait portant sur le co-commissariat aux comptes

Co-commissariat aux comptes

1.1.1. Principes

Le paragraphe 19 de la NEP 100 - *Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes* indique :

« Les rapports établis par les commissaires aux comptes en application de textes légaux et réglementaires sont signés par chaque commissaire aux comptes.

(...) »

Le terme « *rapport* » figurant dans le paragraphe précité doit être compris comme incluant également les attestations.

Ainsi, lorsque le texte légal ou réglementaire prévoit que l'attestation est établie par « *le commissaire aux comptes* » et ne désigne pas d'autres intervenants susceptibles de l'établir, en cas de co-commissariat aux comptes, l'attestation est signée par tous les co-commissaires.

Lorsque le texte légal ou réglementaire prévoit que l'attestation est établie par « *le commissaire aux comptes* » mais prévoit également que d'autres intervenants puissent l'établir, la CNCC considère que l'attestation est également signée par tous les co-commissaires.

Enfin, lorsque le texte légal ou réglementaire prévoit que l'attestation est établie par « *un commissaire aux comptes* » et dans l'hypothèse où l'entité est dotée de plusieurs commissaires aux comptes, il convient de s'interroger sur le point de savoir si l'intervention prévue par ce texte peut être confiée à un seul des co-commissaires.

Comme il a été indiqué ci-avant (cf. 1.12.2C)) le texte légal ou réglementaire n'oblige pas l'entité à demander l'intervention à son commissaire aux comptes, si elle en a un, mais à « *un* » commissaire aux comptes.

L'usage de l'article indéfini « *un* » commissaire aux comptes semble sujet à interprétation. La CNCC a estimé, au-delà des considérations purement juridiques, qu'il paraissait préférable, lorsque l'entité décide de ne pas faire appel à un commissaire aux comptes « extérieur », de faire intervenir tous les co-commissaires aux comptes, de façon à conserver pour la réalisation de cette intervention l'exercice collégial qui existe pour la mission légale de certification des comptes.

Par ailleurs, dans l'hypothèse où les co-commissaires aux comptes auraient des conclusions divergentes, il est fait application des dispositions du paragraphe 20 de la NEP 100, à savoir :

« Lorsque les commissaires aux comptes ont des opinions divergentes, ils en font mention dans le rapport. »



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

De même en cas de désaccord sur leurs contributions respectives, ils appliquent les dispositions de l'article 24 du code de déontologie :

« (...) Lorsque les commissaires aux comptes, partageant une même mission de contrôle légal, ne parviennent pas à s'entendre sur leurs contributions respectives, ils saisissent le président de leur compagnie régionale ou, s'ils appartiennent à des compagnies régionales distinctes, le président de leur compagnie respective. »