



L'audit légal d'un EHPAD géré par un groupe privé commercial

BOURDY , ALEXIS

Novembre 2013



Bibliothèque : la richesse documentaire de la profession !

Depuis 1986, Bibliothèque, Centre de documentation des experts-comptables et des commissaires aux comptes, est le seul centre de documentation privé en France spécialisé en comptabilité et audit.

Bibliothèque offre à la profession des services et des produits utiles aux confrères : base de données en ligne, service de veille, recherches bibliographiques, accès aux documents,...

bibliobaseonline  Depuis mars 2007, Bibliothèque permet aux professionnels comptables d'accéder à sa base de données sur le site Bibliobaseonline.com, sur les thèmes de la comptabilité, de l'audit, des pratiques professionnelles, du droit social, du droit fiscal, du management et de l'économie et des finances.

bibliovigie  Avec Bibliovigie.com, le premier service quotidien d'actualité comptable et juridique en ligne, Bibliothèque, en partenariat avec Legalnews, réponds aux besoins des professionnels, face à une information de plus en plus dense et complexe.

Connectez vous sur www.bibliothèque.com pour découvrir nos produits et services.

Nous contacter :

- ✓ accueil@bibliothèque.com
- ✓ 19, rue Cognacq-Jay - 75741 Paris Cedex 07
- ✓ Tél.: 01 42 12 85 55
- ✓ Fax : 01 47 66 20 95

www.bibliothèque.com



Remerciements

Bibliotique tient à remercier l'auteur pour avoir autorisé la diffusion de son mémoire d'expertise comptable. Il permet ainsi à la profession d'accéder à un fonds documentaire inestimable par sa richesse et son caractère unique.

Avertissements

L'utilisation de ce document est réservée à un usage strictement personnel. Toute reproduction ou représentation, en tout ou partie, à d'autres fins sur un quelconque support est interdite. Le non-respect de cette interdiction constitue une contrefaçon pouvant engager la responsabilité civile et pénale du contrefacteur.

Remarques

Dans la mesure du possible, Bibliotique communique une version numérique identique en tout point à l'exemplaire déposé par le candidat au diplôme d'expertise comptable. Toutefois, si à la lecture de ce mémoire des éléments étaient amenés à manquer, nous vous invitons à les demander à l'équipe de Bibliotique (accueil@bibliotique.com) qui vous les communiquera dans la mesure du possible.

SOMMAIRE

LISTE DES ABRÉVIATIONS	8
NOTE A L'ATTENTION DES MEMBRES DU JURY	10
NOTE DE SYNTHÈSE	13
INTRODUCTION	16

PREMIÈRE PARTIE : DETERMINATION DES PRINCIPAUX RISQUES INHERENTS D' UN EHPAD GERE PAR UN GROUPE PRIVE COMMERCIAL	21
---	-----------

CHAPITRE 1 : Prise de connaissance de l'environnement juridique et financier d'un EHPAD géré par un groupe privé commercial	22
--	-----------

Section 1 : Environnement juridique	22
--	-----------

1. Prise en charge de personnes âgées dépendantes	22
--	-----------

1.1. Obligations contractuelles.....	22
--------------------------------------	----

1.1.1. Signature d'une convention tripartite.....	22
---	----

1.1.2. Signature d'un contrat de séjour	24
---	----

1.2. Protection juridique des personnes âgées	24
---	----

1.2.1. Sauvegarde de justice, mesure temporaire de surveillance	25
---	----

1.2.2. Curatelle et tutelle, mesures fortes d'assistance et de représentation	26
--	----

2. Transactions intra-groupe	27
---	-----------

2.1. Transactions couramment utilisées.....	27
---	----

2.1.1. Transactions commerciales	27
--	----

2.1.2. Transactions financières	28
---------------------------------------	----

2.2. Cadre juridique des transactions intra-groupe.....	29
---	----

2.2.1. Présomption du caractère courant des transactions	29
--	----

2.2.2. Normalité et intérêt des transactions	30
--	----

Section 2 : Environnement financier	31
--	-----------

1. Structure du bilan et du compte de résultat	31
---	-----------

1.1. Présentation de l'étude empirique	31
--	----

1.1.1. Rappel de l'objectif recherché	32
1.1.2. Conditions de réalisation de l'étude.....	32
1.2. Résultats obtenus	33
1.2.1. Structure du bilan.....	34
1.2.2. Structure du compte de résultat	36
2. Composition du chiffre d'affaires d'un EHPAD.....	38
2.1. Prestations facturées aux résidents	38
2.1.1. Prestations à la charge des résidents	38
2.1.2. Prestations à la charge des autorités de tarification	39
2.2. Conséquences fiscales des taux de TVA applicables aux prestations facturées.....	42
2.2.1. Déduction de la TVA grevant les achats et investissements	42
2.2.2. Taxe sur les salaires	44
CHAPITRE 2 : Risques inhérents à l'environnement d'un EHPAD géré par un groupe privé commercial	47
Section 1 : Risques juridiques et fiscaux	47
1. Risques liés à l'activité	48
1.1. Responsabilité civile et pénale de l'établissement	48
1.1.1. Responsabilité civile	48
1.1.2. Responsabilité pénale.....	51
1.2. Contrôles externes et sanctions administratives.....	52
1.2.1. Évaluations	52
1.2.2. Contrôles administratifs	53
2. Risques liés à l'exploitation au sein d'un groupe	55
2.1. Remise en cause du caractère normal ou courant des transactions intra-groupe ..	56
2.1.1. Acte anormal de gestion.....	56
2.1.2. Non respect de la réglementation sur les conventions	57
2.2. Autres irrégularités fiscales.....	59
2.2.1. Non application de la TVA dans les facturations intra-groupe	59

2.2.2. Particularité du calcul de la CVAE d'un EHPAD intégré fiscalement.. 60

Section 2 : Risques sur les comptes..... 60

1. Risques liés au cycle Chiffre d'affaires / Créances..... 61

1.1. Assertions liées au chiffre d'affaires 61

1.1.1. Réalité du chiffre d'affaires 62

1.1.2. Séparation des exercices..... 62

1.2. Existence des créances..... 62

1.2.1. Créances clients 62

1.2.2. Autres créances 65

2. Risques liés aux charges impactant l'EBITDA 65

2.1. Montant des charges 66

2.1.1. Exhaustivité et réalité des charges 66

2.1.2. Séparation des exercices..... 66

2.2. Classification des charges 67

2.2.1. Comptabilisation des charges de soins en charges d'hébergement 67

2.2.2. Comptabilisation de charges d'exploitation en charges exceptionnelles67

**SECONDE PARTIE : GESTION DES RISQUES INHERENTS PAR LE
COMMISSAIRE AUX COMPTES DANS LE CADRE DE LA CERTIFICATION DES
COMPTES ANNUELS 69**

CHAPITRE 1 : Proposition d'une approche d'audit spécifique 70

Section 1 : Évaluation du risque d'anomalies significatives 70

1. Au niveau des opérations juridiques..... 71

1.1. Contrats de séjours..... 71

1.1.1. Validation du contenu du contrat de séjour type 71

1.1.2. Évaluation de la procédure d'entrée d'un résident 73

1.2. Opérations intra-groupe 74

1.2.1. Évaluation du risque lié aux opérations intra-groupe	74
1.2.2. Outils de revue des opérations intra-groupe.....	74
2. Au niveau des opérations financières.....	76
2.1. Facturation clients et suivi des créances	77
2.1.1. Mouvements de résidents : Entrées et sorties.....	77
2.1.2. Séjour	78
2.2. Principales charges impactant l'EBITDA.....	79
2.2.1. Charges de personnel	80
2.2.2. Autres achats et charges externes / Fournisseurs.....	82
Section 2 : Planification de l'audit	84
1. Élaboration du plan de mission	85
1.1. Présentation de l'environnement de l'établissement audité.....	85
1.1.1. Présentation de l'EHPAD.....	85
1.1.2. Présentation du groupe.....	86
1.2. Détermination des seuils d'audit	86
1.2.1. Seuils de signification	87
1.2.2. Autres seuils	88
2. Elaboration du programme de travail.....	90
2.1. Étendue et orientation des travaux.....	90
2.1.1. Sur le compte de résultat	90
2.1.2. Sur le bilan.....	91
2.2. Rédaction de la lettre de mission.....	92
2.2.1. Nature et étendue des interventions	93
2.2.2. Honoraires du commissaire aux comptes.....	94
Chapitre 2 : Proposition de contrôles adaptés au risque d'anomalies significatives	96
Section 1 : Audit des risques liés à la réglementation des EHPAD.....	96

1. Contrôle des autorisations et audits.....	97
1.1. Revue de l'existence et du respect des autorisations et habilitations	97
1.1.1. Autorisation d'exploiter et autres habilitations.....	97
1.1.2. Respect des engagements de la convention tripartite.....	98
1.2. Revue des audits et contrôles	98
1.2.1. Audits et contrôles externes.....	98
1.2.2. Audits internes et démarche qualité	99
2. Contrôle du chiffre d'affaires subventionné.....	100
2.1. Revue des budgets et comptes d'emplois	100
2.1.1. Budgets réglementaires	100
2.1.2. Comptes d'emploi.....	101
2.2. Chiffres d'affaires soins et dépendance	103
2.2.1. Soins	103
2.2.2. Dépendance	104
Section 2 : Audit des risques sur les états financiers.....	105
1. Contrôle de l'EBITDA	106
1.1. Contrôle du chiffre d'affaires lié aux prestations à la charge des résidents....	106
1.1.1. Hébergement.....	106
1.1.2. Autres prestations.....	108
1.2. Contrôle des principales charges impactant l'EBITDA	109
1.2.1. Charges de personnel et taxes assises sur les salaires	109
1.2.2. Autres achats et charges externes	111
2. Contrôle de l'annexe.....	113
2.1. Informations juridiques	114
2.1.1. Mentions obligatoires	114
2.1.2. Mentions pertinentes pour le commissaire aux comptes.....	115
2.2. Informations financières	115
2.2.1. Mentions obligatoires	116
2.2.2. Mentions pertinentes pour le commissaire aux comptes.....	117

CONCLUSION.....	118
BIBLIOGRAPHIE.....	121
ANNEXES	127

LISTE DES ABRÉVIATIONS

ALS	Allocation de Logement Social
AMP	Aide Médico Psychologique
APA	Allocation Personnalisée d'Autonomie
AS	Aide Soignante
CDD / CDI	Contrat à Durée Déterminée / Contrat à Durée Indéterminée
CET	Contribution Economique Territoriale
CFE	Cotisation Foncière des Entreprises
CNC	Conseil National de la Comptabilité
CNCC	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
CRDS	Contribution pour le Remboursement de la Dette Sociale
CSG	Contribution Sociale Généralisée
CVAE	Cotisation sur la Valeur Ajoutée
DADS	Déclaration Annuelle des Données Sociales
EBE	Excédent Brut d'Exploitation
EBITDA	Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization
EHPAD	Etablissement d'Hébergement pour Personnes Agées Dépendantes
GIR	Groupes Iso Ressources
GMP	GIR Moyen Pondéré
OPCA	Organisme Paritaire Collecteur Agréé
PCG	Plan Comptable Général
PMP	Pathos Moyen Pondéré

NOTE A L'ATTENTION DES MEMBRES DU JURY

Afin de tenir compte des recommandations de l'agrément, des modifications ont été apportées au mémoire. Les points suivants ont fait l'objet d'un traitement :

- ✓ Les risques qui existent en EHPAD mais qui n'entrent pas dans la démarche habituelle du commissaire aux comptes ;
- ✓ Les principales problématiques liées à l'intégration fiscale ;
- ✓ Les risques spécifiques aux dépôts de garantie versés par les personnes hébergées ;
- ✓ La taxe sur les salaires a été traitée corrélativement aux problématiques de TVA ;

Enfin, l'utilisation des revues analytiques a fortement été développée au sein du mémoire.

Par ailleurs, lors de la rédaction du mémoire de légers remaniements ont été apportés dans le plan. Ils sont principalement liés :

- ✓ À la prise en compte des remarques de l'agrément ;
- ✓ À des reformulations ou précisions ;
- ✓ À des inversions chronologiques entre deux sous paragraphes

Ces changements ont été récapitulés au sein du tableau suivant:

	Situation dans le plan	Notice	Mémoire
Section	P.2, C.2, S.1	Audit des risques sur la continuité d'exploitation	Audit des risques liés à la réglementation des EHPAD
Paragraphes	P.1, C.2, S.2, 2	Risques liés aux charges d'exploitation	Risques liés aux charges impactant l'EBITDA
	P.2, C.1, S.2, 1	Contrôle du résultat d'exploitation	Contrôle de l'EBITDA
Sous-paragraphes	P.1, C.1, S.2, 2.2	Conséquences sur le régime de TVA	Conséquences fiscales des taux de TVA applicables aux prestations facturées
	P.1, C.2, S.1, 1.1	Responsabilité civile et administrative de l'établissement	Responsabilité civile et pénale de l'établissement
	P.1, C.2, S.1, 1.2	Responsabilité pénale de l'établissement	Contrôles externes et sanctions administratives
	P.1, C.2, S.1, 2.1	Acte anormal de gestion	Remise en cause du caractère normal ou courant des transactions intra-groupe
	P.1, C.2, S.2, 2.1	Assertions liées aux charges de personnel	Montant des charges
	P.1, C.2, S.2, 2.2	Assertions liées aux achats et charges externes	Classification des charges
	P.2, C.1, S.1, 2.2	Charges d'exploitation	Principales charges impactant l'EBITDA
	P.2, C.1, S.2, 1.1	Présentation de l'EHPAD et du groupe	Présentation de l'environnement de l'établissement audité
	P.2, C.2, S.1, 1.2	Revue des audits externes et internes	Revue des audits et contrôles
	P.2, C.2, S.1, 2.1	Chiffre d'affaires soin et dépendance	Revue des budgets et comptes d'emplois
P.2, C.2, S.1, 2.2	Revue des budgets	Chiffre d'affaires soin et dépendance	
P.2, C.2, S.2, 1.2	Contrôles des charges d'exploitation	Contrôles des principales charges impactant l'EBITDA	

Abréviations (P. : Partie ; C. : Chapitre ; S. : Section)

Enfin, ci-dessous, des précisions ou des changements à la marge sur les limitations du mémoire par rapport à celles validées par l'agrément de la notice :

- ✓ La société mère, société par actions, détient l'EHPAD à 100 % ;

- ✓ L'agrément de la notice suscitant de traiter des problématiques liées à la taxe sur les salaires et l'intégration fiscale, le cycle impôts et taxes a été incorporé au sein du mémoire ;
- ✓ Les comptes de l'EHPAD sont tenus selon le référentiel comptable français (PCG 99-03) ;
- ✓ Les contrôles mentionnés au sein de la NEP-510 « Contrôles du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes » n'ont pas été spécifiquement traités dans le cadre de ce mémoire, considérant que l'essentiel de la démarche proposée était applicable à l'exercice précédent. Au cas par cas, des contrôles spécifiques au premier audit sont proposés ;
- ✓ Il n'est pas traité du cycle « Capitaux propres ». Ce cycle étant le plus souvent très peu mouvementé.

Toutes les limitations du mémoire ont été rappelées en introduction.

NOTE DE SYNTHÈSE

Compte tenu de l'évolution démographique de la France, de sa culture, de la nécessité sociale et politique de prendre en charge la dépendance des personnes âgées, et des contraintes réglementaires du secteur des EHPAD, ce marché est depuis plusieurs années en pleine mutation. Les EHPAD indépendants sont régulièrement rachetés par des groupes privés commerciaux qui développent une stratégie basée sur les notions de taille critique et d'économies d'échelle.

La taille d'un EHPAD détenu par ces groupes nécessite généralement la nomination d'un commissaire aux comptes afin de certifier, ou non, les comptes annuels de cet établissement. Les mandats d'audit légal d'EHPAD géré par des groupes privés commerciaux sont donc amenés à croître. La profession doit être au fait des spécificités du secteur et des risques que les comptes annuels d'un EHPAD géré par un groupe privé commercial ne soient pas réguliers, sincères et ne donnent pas une image fidèle du résultat de l'exercice ainsi que de sa situation financière et de son patrimoine.

Beaucoup de ces risques sont liés à l'activité des EHPAD, puisqu'il s'agit d'une activité réglementée, avec des particularités propres, telles que, le besoin d'une autorisation d'exploitation, la signature d'une convention tripartite, la prise en charge de personnes protégées, ou encore les sections tarifaires, mais il existe également des risques spécifiques liés à l'appartenance à un groupe. Cette appartenance permet aux dirigeants d'avoir des possibilités de gestion beaucoup plus vastes (Intégration fiscale, refacturations intragroupe, créations de pôles spécialisés centralisés au sein de la société mère...).

Ce mémoire a pour objet de permettre aux commissaires aux comptes qui sont amenés à auditer les comptes annuels de ces structures, de réduire efficacement leur risque d'audit.

La première partie du mémoire présente l'environnement juridique et financier des EHPAD gérés par des groupes privés commerciaux. Elle en expose les principales spécificités ainsi que les principaux risques juridiques, fiscaux et financiers liés à chacune de ces spécificités. L'analyse des risques financiers qui est réalisée s'appuie notamment sur la collecte d'informations financières de 124 EHPAD gérés par différents groupes privés commerciaux.

La seconde partie expose la démarche générale d'audit que le commissaire aux comptes doit adopter afin d'appréhender les risques d'anomalies significatives et de réduire efficacement le risque d'audit. Des outils permettant d'appliquer cette démarche et les contrôles associés sont également proposés en annexe. Le souci de valider l'EBITDA est particulièrement au cœur de ce mémoire. Il est l'indicateur de performance privilégié par les investisseurs de ce secteur et donc par les dirigeants d'EHPAD.

Il convient de noter que ce mémoire n'a pas pour objet de traiter de tous les risques et de tous les cycles d'audit. Ainsi, les cycles « immobilisations », « Stock », « Trésorerie », et « Capitaux propres » ne seront pas abordés.

Les hypothèses suivantes ont également été retenues :

- La société mère, société par actions, détient à 100 % l'EHPAD audité ;
- Le groupe auquel appartient l'EHPAD n'est pas coté sur un marché boursier ;
- Les comptes de l'EHPAD sont tenus selon le référentiel comptable français (PCG 99-03) ;
- Le système informatique a été analysé et validé par l'équipe d'audit ou par des experts ;
- Le commissaire aux comptes certifie l'ensemble des sociétés du groupe.

INTRODUCTION

La population française vieillit. Des statistiques¹ montrent que l'espérance de vie a augmenté de quatre mois en 2010. On observe également une stabilisation de l'âge à partir duquel une personne devient dépendante. Le nombre de personnes souffrant d'incapacités psychiques (personnes ne pouvant plus pourvoir seules à leurs intérêts) croît ainsi au fur et à mesure que le progrès de la médecine fait reculer le nombre de décès liés aux maladies physiques. Les personnes « *de 80 ans et plus, âge auquel la prévalence de la dépendance commence à augmenter rapidement, seront 4 millions en 2020 (soit 80 % de plus qu'en 2000) et 7 millions en 2040 (soit plus de trois fois plus qu'en 2000)*² ».

Pour prendre en charge les personnes âgées dépendantes il n'existe essentiellement que deux solutions : les Établissements d'Hébergement pour Personnes Âgées Dépendantes (EHPAD), ou le maintien à domicile. Tout comme il ne faut pas confondre les problèmes liés au grand âge et ceux liés à la dépendance, il convient de ne pas confondre les différents types d'établissements accueillant des personnes âgées.

On distingue traditionnellement trois grands types d'établissements :

- Les maisons de retraite, « *lieux d'hébergement collectif qui assurent une prise en charge globale de la personne âgée, incluant l'hébergement en chambre ou en logement, les repas et divers services spécifiques*³ ». Ce type d'établissement est de loin le plus représenté en France⁴ ;
- Les logements-foyers, « *groupes de logements ou de chambres autonomes assortis d'équipements ou de services collectifs dont l'usage est facultatif*⁵ » ;
- Les unités de soins de longue durée des hôpitaux (USLD), « *structures très médicalisées destinées à l'accueil des personnes les plus dépendantes*⁶ ».

Depuis 2002, une nouvelle catégorie d'établissement est apparue : les EHPAD. On appelle EHPAD, des établissements et services sociaux et médico-sociaux⁷ tenus, de par la loi, de signer une convention tripartite, les rendant seuls⁸ habilités à héberger des personnes âgées dépendantes. Ces établissements sont entrés dans une logique de médicalisation et d'amélioration de la qualité. Ils proposent une formule d'hébergement complète : Chambres individuelles ou collectives, restauration, blanchisserie, soins, surveillance médicale, présence 24h/24.

¹ A. Pla, C. Beaumel, *Le bilan démographique 2010*, Division enquêtes et études démographiques, Insee.

² Rapport de la Cour des comptes, *Les personnes âgées dépendantes*, novembre 2005, p. 13

³ *Enquête auprès des établissements d'hébergement pour personnes âgées*, Drees, juin 2010

⁴ cf. Annexe I

⁵ *Enquête auprès des établissements d'hébergement pour personnes âgées*, Drees, juin 2010

⁶ Ibid.

⁷ Art. L.312-1 du Code de l'action sociale et des familles

⁸ Au dessus d'un GIR Moyen Pondéré (GMP) de 300

Les maisons de retraite ne disposent pas d'une bonne image auprès du public, puisqu'en 2011, 52%⁹ des Français disent avoir une mauvaise opinion des maisons de retraite, mais l'hypothèse du « tout maintien à domicile » paraît peu vraisemblable, car elle suppose une implication forte de l'entourage et surtout des familles. De plus, les EHPAD prennent majoritairement en charge des personnes dont le niveau de dépendance ne leur permet pas de rester à domicile. Le nombre de personnes âgées susceptibles d'entrer dans un EHPAD augmente justifiant qu'aujourd'hui la grande majorité des maisons de retraite créées, adoptent le statut d'EHPAD et que les établissements déjà existants qui accueillent des personnes âgées, deviennent progressivement des EHPAD.

La prise en charge des personnes âgées a principalement été assurée par des institutions publiques, et des organismes à but non lucratif. Les établissements publics sont encore aujourd'hui le type de gérance d'EHPAD le plus couramment rencontré (46 %, contre 31 % privés à but non lucratif et 24 % du secteur privé commercial¹⁰) mais ils ne se développent plus.

Depuis le début des années 1980, la France voit prospérer des groupes commerciaux. Ces groupes se développent essentiellement par croissance externe, pour deux raisons principales :

- les autorisations d'ouverture d'EHPAD se raréfient,
- les administrations de tutelle des EHPAD tendent à favoriser des groupes connus répondant déjà aux critères de qualité et d'exigences du secteur médico-social.

Le renforcement des contraintes réglementaires fragilisant la situation financière des établissements indépendants et l'arrivée de fonds d'investissements au sein du capital des groupes privés commerciaux, incitent les structures indépendantes à céder leur activité.

Les 15 premiers groupes privés commerciaux représentent aujourd'hui 64 % des établissements privés commerciaux¹¹.

Les EHPAD privés à but lucratif étant essentiellement des établissements composés d'au moins 60 à 80 lits (Seuil de rentabilité communément admis), l'importance de leurs états financiers oblige la nomination d'un commissaire aux comptes pour six exercices. Conformément à l'article L.823-9, premier alinéa du Code de commerce, « *les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice* ». La Norme d'Exercice

⁹ *Les français et le grand âge*, TNS Sofres, mai 2011

¹⁰ cf. Annexe II

¹¹ *Les big four et les four middle*, Mensuel des maisons de retraites, n°147, janvier 2012, p.13

Professionnelle 200 (Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes) précise que « *pour répondre à ces obligations légales, le commissaire aux comptes formule une opinion sur les comptes annuels, (...) après avoir mis en œuvre un audit des comptes* ».

Cette norme précise également que « *le risque pour le commissaire aux comptes est d'exprimer une opinion différente de celle qu'il aurait émise s'il avait identifié toutes les anomalies significatives dans les comptes* ». Ce risque est appelé risque d'audit. Il est fonction du risque inhérent, du risque de non contrôle, qui sont tous deux propres à l'entité contrôlée et du risque de non détection.

Comment réduire le risque d'audit pour le commissaire aux comptes dans sa mission d'audit légal d'un EHPAD géré par un groupe privé commercial ?

Pour ramener le risque d'audit à un niveau raisonnable, le commissaire aux comptes n'a d'autres solutions que d'influer sur le risque de non détection. Ce risque est fonction de l'importance et surtout de la pertinence des travaux de contrôle.

L'objet de ce mémoire est de proposer une approche d'audit qui permet de réduire avec efficacité le risque d'audit, c'est-à-dire, réduire le risque d'audit à un niveau satisfaisant en optimisant l'utilisation des normes d'exercice professionnel, afin de minimiser le nombre d'heures de travail de l'équipe d'audit. Une telle approche suppose que soient distingués les points qui, présentant un risque important, fassent l'objet d'un contrôle approfondi, de ceux qui, n'en soulevant pas, ou peu, soient contrôlés en procédant à des vérifications « allégées ».

Le champ des obligations qui sont imposées au commissaire aux comptes est vaste. Envisager toutes les hypothèses conduirait à des développements qui dépasseraient le cadre de ce mémoire. Il n'est donc pas traité de l'ensemble des risques du secteur des EHPAD gérés par des groupes privés commerciaux, mais seulement des risques majeurs.

Les contrôles mentionnés au sein de la NEP-510 « Contrôles du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes » ne seront pas spécifiquement traités, considérant que l'essentiel de la démarche proposée est applicable à l'exercice précédent. Au cas par cas, des contrôles spécifiques au premier audit sont proposés.

Il n'est également pas traité des cycles suivants :

- « immobilisations », car les biens immobiliers sont souvent détenus par une Société Civile Immobilière (SCI). De plus, la cession du patrimoine immobilier tend à se

généraliser au sein des groupes. Ces cessions permettent d'obtenir les moyens financiers nécessaires à la stratégie de croissance externe ;

- « Stock », car l'activité ne génère pas ou peu de stocks ;
- « Trésorerie », car ce cycle ne présente pas de difficultés particulières et il n'y a pas de spécificités propres aux EHPAD significatives ;
- « Capitaux propres ». Ce cycle est la plupart du temps très peu mouvementé.

Je partirai également des hypothèses suivantes :

- La société mère, société par actions, détient à 100% l'EHPAD audité ;
- Le groupe auquel appartient l'EHPAD n'est pas coté ;
- Les comptes de l'EHPAD sont tenus selon le référentiel comptable français (PCG 99-03) ;
- Le système informatique a été analysé et validé par l'équipe d'audit ou par des experts ;
- Le commissaire aux comptes certifie l'ensemble des sociétés du groupe.

Au sein de ce mémoire, il n'est traité, chronologiquement et à travers deux parties, que des premières phases de la mission d'audit que sont :

- La prise de connaissance de l'entité et de son environnement ;
- La planification de la mission ;
- L'évaluation du contrôle interne ;
- Les contrôles de substances sur les comptes.

La phase de finalisation de la mission (contrôle des événements postérieurs à la clôture, vérifications spécifiques) et d'émission des rapports ne comportent ni particularités spécifiques, ni un risque élevé pour l'auditeur.

La première partie « Détermination des principaux risques inhérents d'un EHPAD géré par un groupe privé commercial », présentera les spécificités juridiques et financières du secteur et les risques liés à ces spécificités. Dans la seconde partie intitulée « Gestion des risques inhérents par le commissaire aux comptes dans le cadre de la certification des comptes annuels », apportera des solutions d'approche d'audit et de contrôle aux risques identifiés auparavant.

**PREMIÈRE PARTIE : DETERMINATION DES PRINCIPAUX
RISQUES INHERENTS D' UN EHPAD GERE PAR UN GROUPE PRIVE
COMMERCIAL**

CHAPITRE 1 : Prise de connaissance de l'environnement juridique et financier d'un EHPAD géré par un groupe privé commercial

Les EHPAD évoluent dans un environnement réglementé et en constante mutation, la prise de connaissance de l'environnement juridique et financier revêt une importance toute particulière pour l'exercice de la mission du commissaire aux comptes dans ce type de structure.

Section 1 : Environnement juridique

L'exploitation d'un EHPAD géré par un groupe privé commercial nécessite une bonne connaissance à la fois, des spécificités juridiques de la prise en charge de personnes âgées dépendante, mais également de celles liées à l'appartenance à un groupe.

1. Prise en charge de personnes âgées dépendantes

La prise en charge des personnes âgées dépendantes nécessite l'approbation des parties prenantes.

1.1. Obligations contractuelles

Les obligations contractuelles d'un EHPAD liées à la prise en charge de personnes âgées dépendantes sont mentionnées au sein de nombreux articles du Code de l'action sociale et des familles. Revoir l'ensemble des obligations dépasserait le cadre de ce mémoire. Seules seront traitées les obligations en matière de conventions et contrats de séjour.

1.1.1. Signature d'une convention tripartite

✓ Autorisations

Les projets de création, de transformation ou d'extension d'établissements sociaux et médico-sociaux doivent faire l'objet d'une autorisation. (Article L.313-1-1 du Code de l'action sociale et des familles). L'article L.312-8 ajoute que « *tout changement important dans l'activité,*

l'installation, l'organisation, la direction ou le fonctionnement de l'établissement devra être porté à la connaissance de l'autorité compétente ».

Pour les établissements accueillant des personnes âgées, l'article L.313-3 du Code de l'action sociale et des familles précise que l'autorisation est délivrée par le président du Conseil Général et/ou le directeur général de l'Agence Régionale de Santé suivant les cas. Les autorisations sont accordées pour une durée de 15 ans (Article L.313-1 du Code de l'action sociale et des familles). Aujourd'hui, les nouvelles autorisations tendent à se raréfier et l'obtention d'un agrément peut prendre des mois, voire des années.

L'agrément précise le nombre de lits exploitables autorisé qui ne peut, en aucun cas, être supérieur sauf accord exprès, notamment suite à une extension.

✓ Convention tripartite pluriannuelle

Chaque établissement exerce son activité dans le cadre d'une convention tripartite pluriannuelle (Article L.313-12 du Code de l'action sociale et des familles). Elle est tripartite car signée par l'établissement, le Conseil Général et l'État via l'Agence Régionale de Santé (ARS) et pluriannuelle car sa durée est de 5 ans.

La convention a pour objet :

- de préciser les engagements des différentes parties prenantes,
- de définir les conditions de fonctionnement de l'établissement relatives à la qualité de la prise en charge des résidents.

Elle répond à un impératif d'amélioration constante de la qualité du service rendu par l'établissement, de visibilité, de sécurisation des conditions de fonctionnement de l'établissement dans une perspective pluriannuelle et de mise en œuvre d'une politique départementale en faveur des personnes âgées développée par le Conseil Général et l'État.

On y décèle ainsi une hiérarchie dans les normes¹² :

- Les normes dites « techniques », qui présentent un caractère obligatoire et dont le respect est directement lié à l'autorisation de fonctionnement
- La démarche d'amélioration continue de la qualité qui constitue une exigence d'application obligatoire dans le temps
- Les recommandations qui ne sont pas d'application immédiate.

¹² BRAMI Gérard, *Les recommandations de bonnes pratiques professionnelles juridiques, financières et budgétaires dans les EHPAD*, les Etudes Hospitalières, 2009, p. 38

1.1.2. Signature d'un contrat de séjour

L'article L.311-4 du Code de l'action sociale et des familles énonce dans ses derniers alinéas que dans un établissement social ou médico-social, « *un contrat de séjour est conclu ou un document individuel de prise en charge est élaboré avec la participation de la personne accueillie ou de son représentant légal. Ce contrat ou document définit les objectifs et la nature de la prise en charge ou de l'accompagnement dans le respect des principes déontologiques et éthiques, des recommandations de bonnes pratiques professionnelles et du projet d'établissement. Il détaille la liste et la nature des prestations offertes ainsi que leur coût prévisionnel. Le contenu minimal du contrat de séjour ou du document individuel de prise en charge est fixé par voie réglementaire selon les catégories d'établissements et personnes accueillies* ».

L'article D. 311 du Code de l'action sociale et des familles vient préciser l'article L.311-4 :

- Le contrat de séjour n'est pas obligatoire pour être admis dans un établissement. L'utilisateur peut refuser de signer ce contrat. Il est alors procédé à l'établissement d'un document individuel de prise en charge ;
- Le contrat de séjour est prévu dans le cas d'un séjour continu ou discontinu d'une durée prévisionnelle supérieure à 2 mois. Il doit être établi au maximum dans les 15 jours qui suivent l'admission et signé dans les 15 jours suivants ;
- Le contrat ou le document individuel comporte une annexe relative aux tarifs et aux conditions de facturation des prestations.

Précisons que le contrat de séjour doit être distinct du règlement intérieur de l'établissement qui est par ailleurs obligatoire. (Article L.311-4 et L.311-7 du Code de l'action sociale et des familles).

1.2. Protection juridique des personnes âgées

À dix-huit ans accomplis, on est capable de tous les actes de la vie civile¹³. Cependant, certains majeurs, à cause d'une altération de leurs facultés mentales ou physiques consécutive à une maladie, à un handicap ou à un affaiblissement, ne peuvent pas pourvoir à leurs intérêts. Ils font l'objet d'une mesure de protection légale, qui réduit, voire supprime, leur liberté d'exercice.

La loi du 5 mars 2007 qui réforma la protection des majeurs est entrée en vigueur pour l'essentiel le 1^{er} janvier 2009. Aujourd'hui il existe trois mesures de protection, par ordre croissant d'incapacité,

¹³ Article 488 du Code civil

désormais toutes transitoires : la sauvegarde de justice, la curatelle, la tutelle. Le législateur a prévu la modulation de chacune de ces mesures, de façon à permettre au juge de concilier la protection de la personne et de son patrimoine avec le respect de la liberté individuelle.

Ces mesures s'adressent uniquement aux personnes dont l'altération des facultés (certifiée par un médecin inscrit sur une liste établie par le procureur de la République) ne leur permet plus de pourvoir seules à leurs intérêts, et lorsqu'il n'existe aucune autre solution moins contraignante.

Beaucoup de résidents d'EHPAD ne sont plus autonomes administrativement et donc souvent encadrés par un régime de protection juridique. Il existe trois mesures privatives de capacité qui peuvent être rencontrées au sein d'EHPAD et demandées par toute personne portant un intérêt à la personne déficiente, même si elle ne fait pas partie de la famille : La sauvegarde de justice, la curatelle et la tutelle.

1.2.1. Sauvegarde de justice, mesure temporaire de surveillance

La sauvegarde de justice est régie par les articles 433 à 439 du Code civil. Sont concernées par ce type de mesure les personnes, qui ont besoin d'être protégées temporairement, ou qui doivent être représentés pour l'accomplissement de certains actes déterminés ou d'une série d'actes de même nature en raison d'une altération de leurs facultés physiques ou psychiques, susceptibles d'amélioration dans un délai relativement bref, empêchant momentanément l'expression de leur volonté. Peuvent également bénéficier d'une mesure de sauvegarde de justice les personnes dont les facultés sont plus gravement atteintes et qui sont placées sous sauvegarde de justice dans l'attente de la mise en place d'un régime plus protecteur : curatelle ou tutelle.

La personne placée sous sauvegarde conserve la pleine capacité d'exercice de ses droits, sauf qu'elle ne peut faire acte pour lequel un mandataire judiciaire a été désigné.

La durée de la sauvegarde dépend de son type. Deux types de sauvegarde :

- La mise en sauvegarde par décision du juge des tutelles : Sa durée est au plus d'un an renouvelable une fois. Elle cesse également lors du prononcé de la mise sous tutelle ou curatelle.
- La mise en sauvegarde médicale : elle a une durée initiale de deux mois reconductibles pour six mois sur demande médicale de prolongation, et prend fin lorsqu'il n'y a pas de demande de renouvellement ou par sa radiation sur décision du procureur de la République.

La sauvegarde de justice prend également fin lorsque l'accomplissement des actes pour lesquels elle a été ordonnée a été réalisé.

1.2.2. Curatelle et tutelle, mesures fortes d'assistance et de représentation

La curatelle et la tutelle sont réglées par les articles 440 à 476 du Code civil. Elles sont les mesures les plus fortes d'assistance et de représentation

✓ La curatelle

C'est une mesure judiciaire permettant à une personne d'être conseillée ou contrôlée dans les actes de la vie civile par un curateur désigné par le juge des tutelles. Les personnes concernées sont celles qui, sans être hors d'état d'agir, ont besoin d'être assistées ou contrôlées d'une manière continue dans les actes importants de la vie civile. Il peut s'agir de personnes qui dilapident leur patrimoine en s'exposant à des conséquences mettant en cause leurs moyens de subsistance ou qui compromettent l'exécution de leurs obligations familiales. La personne va alors être accompagnée par un curateur. La curatelle est une mesure prise en cas d'incapacité partielle qui peut-être, selon l'état de la personne, simple ou renforcée, et dans ce cas elle se rapproche d'une tutelle.

La curatelle simple : le majeur peut gérer, administrer ses biens. Il doit être assisté du curateur pour tous les actes de gestion importants (signatures du curateur et du majeur protégé).

La curatelle renforcée : Outre les pouvoirs du curateur de la curatelle simple, dans le cas de la curatelle renforcée, le curateur perçoit seul les revenus et assure lui-même à l'égard des tiers le règlement des dépenses.

✓ La tutelle

C'est un régime de protection, sous lequel peut-être placée une personne majeure qui, en raison d'une altération grave de ses facultés mentales ou corporelles, a besoin d'être représentée de façon continue dans tous les actes de la vie civile. C'est une mesure de représentation totale et d'incapacité complète. Toutes les décisions concernant l'administration et la conservation du patrimoine de la personne sous tutelle sont prises par une autorité de tutelle, choisie par décision de justice.

Le tuteur accomplit seul les actes de gestion et d'administration (sauf pour certains actes de disposition du patrimoine). Toutefois, le juge, sur l'avis du médecin traitant, peut énumérer certains actes que la personne en tutelle aura la capacité de faire seule.

2. Transactions intra-groupe

La mission d'audit légal d'une structure évoluant dans un groupe se heurte à des difficultés spécifiquement liées à l'appartenance à ce groupe. L'existence d'un groupe ouvre des possibilités de gestion quant à la nature et au nombre des transactions et plus l'organisation du groupe est complexe, plus les transactions réalisées en son sein peuvent être nombreuses.

2.1. Transactions couramment utilisées

Il est fréquent au sein de groupes d'EHPAD que la société mère prenne en charge un certain nombre de tâches fonctionnelles. Des transactions peuvent également s'opérer entre sociétés sœurs. Ce paragraphe présente ci-dessous, les transactions couramment rencontrées au sein de groupes d'EHPAD, en distinguant les transactions commerciales et financières.

2.1.1. Transactions commerciales

✓ Contrat de licence de marque

La société tête de groupe a développé et harmonisé la qualité du service au sein des sociétés du groupe de telle sorte que la marque est reconnue. Chaque société du groupe qui exploite un EHPAD bénéficie de la notoriété de la marque, du logo auprès du grand public et des collectivités locales.

✓ Convention d'assistance technique

La société mère dispose de compétences techniques, de savoir-faire, de moyens importants et d'expérience en matière de management, gestion comptable, administrative, commerciale et financière. Elle est structurée de manière à aider ses filiales en vue de l'amélioration de leurs performances.

✓ Convention de détachement

Une société du groupe met à la disposition d'une autre société du groupe un ou plusieurs salariés. La mise à disposition de salariés est une pratique courante dans les groupes de sociétés. Elle se distingue du transfert en ce que l'opération est temporaire, la société d'origine restant l'employeur du salarié.

Chacune des conventions ci-dessus se matérialise par des facturations intra-groupe.

2.1.2. Transactions financières

✓ Convention de gestion centralisée de trésorerie

Ce type de convention permet la double faculté pour chacune des filiales de déposer ses excédents de trésorerie auprès de la mère ou d'emprunter à celle-ci, sous forme d'avances en compte courant, les fonds dont elle aura éventuellement besoin dans le cadre de son activité. En contrepartie des sommes versées ou reçues, les filiales facturent ou se voient facturer des intérêts financiers. Une telle politique passe en général par la constitution d'un « pool de trésorerie ».

✓ Abandons de créances

Une société renonce à sa créance envers une autre société. Les abandons de créances sont de deux types. Ils peuvent être à caractère commercial ou financier. Dans le cadre d'un groupe, ils ne peuvent être, sauf exception, que financiers.

✓ Convention d'intégration fiscale

L'intégration fiscale est un régime d'imposition de groupe qui permet à la société mère, dite « tête de groupe », de se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés et de l'Impôt Forfaitaire Annuel (IFA) pour l'ensemble du groupe qu'elle forme avec ses filiales. Il ne peut concerner que les sociétés (mère et filiales) soumises en France à l'impôt sur les sociétés. Pour être intégrées fiscalement, les filiales doivent être détenues directement ou indirectement à au moins 95 %. La loi ne précise pas la manière dont les impôts dus par la société mère au nom du groupe doivent être répartis entre les sociétés. Il revient donc aux sociétés du groupe de décider elles-mêmes de cette répartition en établissant une convention à cet effet. Généralement, la filiale verse à la société

mère un montant d'impôt que la société aurait dû verser à la Recette des impôts si elle n'avait pas été un membre du groupe intégré.

2.2. Cadre juridique des transactions intra-groupe

Les conventions conclues entre sociétés d'un groupe sont d'un usage délicat. La difficulté vient de ce qu'une même transaction peut engendrer des problématiques dans différents domaines du droit : droit des sociétés, droit bancaire, droit fiscal et droit pénal.

Au sein des paragraphes suivants, il n'est pas traité des problématiques liées au droit pénal qui n'a que pour risque la qualification d'abus de bien social. L'abus de bien social est un délit dont les auteurs sont exclusivement des personnes physiques qui retirent un intérêt personnel d'un acte qu'ils savaient contraire à l'intérêt de la société. Au sein d'un groupe ce délit ne peut exister que si certaines personnes ont des intérêts économiques dans diverses sociétés du groupe. Au sein d'un groupe d'EHPAD, où les sociétés sont généralement toutes détenues par la société mère (cas de ce mémoire, Cf. Introduction), des transactions intra-groupe ne peuvent pas engendrer un abus de bien social de la part des dirigeants d'un EHPAD.

Pour apprécier si les règles sont transgressées, il faut s'interroger sur le caractère courant et normal des opérations ainsi que sur la prise en compte éventuelle de l'intérêt de groupe.

2.2.1. Présomption du caractère courant des transactions

Il n'existe pas de droit des groupes et les textes ne prévoient pas de dérogation particulière les concernant, néanmoins « *il est désormais unanimement admis que l'existence du groupe doit être prise en considération pour déterminer si une convention intervenant entre deux sociétés du groupe porte sur une opération courante et a été conclue à des conditions normales*¹⁴ ».

La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) dans une étude sur les conventions réglementées a énuméré un certain nombre de conventions considérées comme courantes à l'intérieur d'un groupe :

¹⁴ Mémento pratique F. Lefebvre, groupes de sociétés, 2011-2012, p. 407

- Transactions commerciales courantes : « *Sont ici visées les opérations relevant de l'activité habituelle de la société concernée (Achats, ventes, sous-traitance, prestations...)*¹⁵ » ;
- Assistance technique : Les facturations qui découlent de la politique des groupes sont, par définition, caractéristiques d'une opération habituelle au sein d'un groupe ;
- Personnel détaché ;
- Transactions financières : L'article L.511-5 du Code monétaire et financier « *interdit à toute personne autre qu'un établissement de crédit d'effectuer des opérations de banque à titre habituel* ». On parle de « monopole de l'activité bancaire ». Il existe cependant certaines dérogations à cette loi mentionnées aux articles L.511-6 et 7 du Code monétaire et financier, notamment pour les groupes de sociétés. Ainsi, une entreprise peut « *procéder à des opérations de trésorerie avec des sociétés ayant avec elle, directement ou indirectement, des liens de capital conférant à l'une des entreprises liées un pouvoir de contrôle effectif sur les autres* ». Le caractère courant des transactions financières, qu'il s'agisse d'avances, de cautionnements, de prêts ou de gestion de pool de trésorerie (etc.) est présumé. Précisons également qu'en droit bancaire, aucune infraction ne peut être caractérisée lorsqu'il existe un pouvoir de contrôle effectif de la mère sur la fille ce qui est le cas dans un groupe d'EHPAD où les sociétés sont généralement détenues à 100 % par la société mère.
- L'intégration fiscale : est un régime d'imposition de droit commun, une convention d'intégration fiscale est donc naturellement considérée comme courante.

Si le caractère courant des conventions dans les groupes peut être présumé, le caractère normal de leurs conditions appelle une justification de la part de la société.

2.2.2. Normalité et intérêt des transactions

La CNCC dans son étude sur les conventions réglementées a également indiqué, pour chacune des conventions qu'elle considère courante, les conditions de normalité :

- Transactions commerciales : « *Pour déterminer le caractère normal de ces conditions, le commissaire peut s'attacher au marché, mais également aux conséquences internes de l'opération (réalisation ou non d'une marge,...), ainsi qu'aux contreparties éventuelles liées à l'intérêt du groupe*¹⁶ » ;

¹⁵ Note d'informations N°2 CNCC, *Rapport spécial sur les conventions réglementées*, janvier 1999, p. 43

¹⁶ Ibid.

- Assistance technique : La convention est considérée comme normale lorsque le prix de facturation est lui-même considéré comme normal. La facturation doit être faite au coût de revient avec éventuellement une marge bénéficiaire raisonnable, destinée à couvrir notamment les frais indirects non affectés ;
- Personnel détaché : Tout comme pour l'assistance technique, c'est le coût de refacturation qui permettra de juger du caractère normal ;
- Transactions financières : l'appréciation du caractère normal doit être recherchée en fonction de l'importance des montants en cause au regard de la situation des sociétés contractantes et notamment de celle qui supporte la charge, en fonction du taux appliqué ;
- L'intégration fiscale : *« Elle peut être considérée comme étant conclue à des conditions normales dans la mesure où ses modalités sont organisées de telle façon qu'elles entraînent une neutralité parfaite pour les filiales intégrées ».*

Précisons enfin que, toujours selon la CNCC, les abandons de créances entre sociétés d'un même groupe constituent, même avec une clause de retour à meilleure fortune, des conventions réglementées.

Section 2 : Environnement financier

L'environnement financier d'un EHPAD géré par un groupe privé commercial est bien explicité par la revue de la structure de son bilan, compte de résultat et chiffre d'affaires.

1. Structure du bilan et du compte de résultat

La réalisation d'une étude empirique a permis d'identifier, suite à la compilation d'états financiers d'un peu plus d'une centaine d'EHPAD géré par des groupes privés commerciaux, la structure du bilan et compte de résultat d'un EHPAD « type ».

1.1. Présentation de l'étude empirique

Le résultat de l'étude empirique résulte de l'objectif recherché et de ses conditions de réalisation.

1.1.1. Rappel de l'objectif recherché

Cette étude ne prétend pas exposer scrupuleusement la structure des états financiers de tous les EHPAD gérés par des groupes privés. Elle a été réalisée afin de tirer des tendances et de permettre aux commissaires aux comptes de mieux appréhender le secteur en ayant une idée générale de la structure du bilan et du compte de résultat d'un EHPAD « moyen ».

Les informations obtenues sont cohérentes avec celles des états financiers des EHPAD déjà rencontrés lors d'expériences professionnelles.

1.1.2. Conditions de réalisation de l'étude

En France, il existe à fin 2010, plus de 6 700 EHPAD¹⁷. Parmi ces EHPAD, certains sont publics, d'autres privés associatifs et d'autres privés commerciaux. Ne pouvant obtenir une liste exhaustive des EHPAD gérés par de groupes commerciaux et encore moins leurs comptes annuels, il a été collecté un maximum d'informations fiables et pertinentes afin de réaliser l'objectif recherché.

Nous nous sommes procurés la liste des 20 plus grands groupes français (Annexe III) d'EHPAD afin de connaître grâce à leurs sites internet et notamment leurs rapports financiers la liste des établissements qu'ils géraient. (Pour certains groupes, la recherche fut vaine, les informations disponibles ne permettant pas d'identifier clairement les établissements)

Des sites internet dédiés à la communication d'informations financières et à la vente d'états financiers ont ensuite permis d'obtenir les principales données financières de ces établissements. Il a fallu éliminer de la sélection les établissements avec le code APE 8730A « Hébergement social pour personnes âgées » qui correspondent à des EHPA. Le code APE des EHPAD étant le 8710A « Hébergement médicalisé pour personnes âgées ».

Des informations financières sur 124 EHPAD gérés par des groupes privés commerciaux ont été obtenues pour l'année 2010, répartis sur 56 départements. Selon l'annexe II, au 31 décembre 2010, on recense 1 677 EHPAD privés à but lucratif. L'échantillon obtenu dans notre étude représente alors pratiquement 8% des EHPAD privés à but lucratif. Parmi ces EHPAD à but lucratif, certains sont indépendants, d'autres gérés par des groupes. Ne connaissant pas la part des EHPAD gérés par des groupes, il n'a pas été possible d'affiner le taux d'échantillonnage, mais celui-ci a cependant été considéré comme suffisamment important pour permettre de réaliser l'objectif recherché.

¹⁷ cf. Annexe I

Un bilan « type » a été réalisé à partir des bilans des 12 EHPAD se rapprochant le plus de la moyenne du total bilan des 124 établissements et un compte de résultat « type » a été réalisé de la même façon à partir des comptes de résultat des 12 EHPAD se rapprochant le plus de la moyenne du chiffre d'affaires des 124 établissements.

Le chiffre de 12 EHPAD représente 10 % de l'échantillon. Ce taux de couverture a été choisi arbitrairement.

1.2. Résultats obtenus

Les annexes IX et X répertorient l'ensemble des données qui ont été collectées (groupe, département, effectif, données bilancielle et soldes intermédiaires de gestion). Les EHPAD ont été triés par groupes commerciaux. Une séparation a également été effectuée entre les données qui concernent le bilan (immobilisations corporelles, incorporelles, financières ; stock ; créances ; disponibilités ; autres actifs ; capitaux propres ; provisions ; dettes : financières, fournisseurs, fiscales et sociales, autres ; compte de régularisation) et les soldes intermédiaires de gestion (chiffre d'affaires ; produits d'exploitation ; valeur ajoutée ; excédent brut d'exploitation ; résultat d'exploitation ; résultat net). Le tableau ci-dessous rappelle les moyennes et les médianes obtenues concernant le total bilan, le chiffre d'affaires et l'effectif :

€	2010
MOYENNE	
Total actif	1 807 698
Chiffre d'affaires	3 112 190
Effectif	47
MEDIANE	
Total actif	1 511 700
Chiffre d'affaires	2 971 300
Effectif	46

Notons que les données moyennes justifient la nomination d'un commissaire aux comptes quelque soit la forme juridique de l'EHPAD puisque le total bilan est supérieur à 1 550 000 euros et que simultanément le chiffre d'affaires est supérieur à 3 110 000 euros.

Une analyse plus précise de ces résultats est faite en deux étapes : l'analyse de la structure du bilan puis celle du compte de résultat de l'EHPAD.

1.2.1. Structure du bilan

La revue de la structure du bilan est séparée entre celle de l'actif et celle du passif.

✓ Structure de l'actif

€	2010			% Brut	% Net
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	77 225	4 664	72 561	3%	4%
IMMOBILISATIONS CORPORELLES	797 492	472 528	324 964	35%	18%
IMMOBILISATIONS FINANCIERES	117 223	306	116 917	5%	7%
TOTAL I	991 940	477 498	514 442	44%	29%
STOCKS ET EN-COURS	13 311	0	13 311	1%	1%
CREANCES	1 021 207	23 676	997 531	45%	56%
TRESORERIE	237 280	0	237 280	10%	13%
COMPTES DE REGULARISATION	14 541	0	14 541	1%	1%
TOTAL II	1 286 339	23 676	1 262 663	56%	71%
TOTAL GENERAL (I à II)	2 278 279	501 174	1 777 105	100%	100%

La grande majorité de l'actif net est composé de l'actif circulant (71 %) et notamment des créances (56 %), ci-dessous détaillées :

€	2010			% Brut	% Net
Créances clients et comptes rattachés	124 701	21 134	103 567	12%	10%
Autres créances	896 506	2 542	893 964	88%	90%
TOTAL CREANCES	1 021 207	23 676	997 531	100%	100%

Les créances clients sont d'un montant relativement significatif alors que dans les EHPAD les clients payent généralement avant que les prestations ne soient réalisées. Notons justement que 17% des créances clients ont été dépréciées.

Ne pouvant avoir accès aux balances générales des EHPAD qui ont été recensés au sein de cette étude, il n'est pas possible de connaître parfaitement ce qui compose les autres créances. Cette rubrique du bilan peut-être composée de soldes débiteurs :

- de comptes fournisseurs
- de comptes de personnel
- de comptes d'impôts
- de comptes courants
- de débiteurs divers.

Notre connaissance du secteur et l'importance du montant permettent de penser que cette rubrique est ici principalement composée de créances en comptes courants dans le cadre de pool de trésorerie ou de dotations soins non encore encaissées.

✓ Structure du passif

€	2010	%
CAPITAUX PROPRES (Hors résultat de l'exercice)	353 156	20%
RESULTAT DE L'EXERCICE	286 379	16%
PROV. POUR RISQUES ET CHARGES	11 131	1%
TOTAL I	650 666	37%
DETTES	1 097 545	62%
COMPTES DE REGULARISATION	28 896	2%
TOTAL II	1 126 441	63%
TOTAL GENERAL (I à II)	1 777 105	100%

Les capitaux propres d'un EHPAD géré par un groupe privé commercial ne sont pas très élevés, le résultat faisant notamment souvent l'objet de versement de dividendes à la société mère. Le passif est donc majoritairement (62 %) composé de dettes. Ci-dessous le détail des dettes :

€	2010	%
Emprunts obligataires convertibles	0	0%
Autres emprunts obligataires	0	0%
Emprunts et dettes auprès des étbs de crédit (5)	51 948	5%
Emprunts et dettes financières divers	355 109	32%
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours	7 374	1%
Dettes fournisseurs et comptes rattachés	262 470	24%
Dettes fiscales et sociales	338 236	31%
Dettes sur immo. et comptes rattachés	7 557	1%
Autres dettes	74 851	7%
TOTAL DETTES	1 097 545	100%

La constitution des dettes est en étroite relation avec la structure du compte de résultat. Les dettes sociales, fiscales et fournisseurs représentant 55 % du solde.

Par ailleurs, les emprunts et dettes financières diverses correspondent essentiellement à des soldes créditeurs de comptes courants.

1.2.2. Structure du compte de résultat

Le prix d'acquisition des titres d'un EHPAD est généralement un multiple de l'EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization), qui correspond au résultat d'exploitation retraité des dotations aux amortissements et provisions ou encore à l'Excédent Brut d'Exploitation (EBE) sauf autres produits et charges de gestion. Cet indicateur de performance ainsi que l'EBITDAR (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization and Rent costs), qui correspond à l'EBITDA (sauf charges locatives) sont les indicateurs de performance généralement privilégiés par les groupes. Ils servent notamment souvent de références pour calculer diverses primes telles que :

- les primes versées aux directeurs d'établissements ;
- l'intéressement (ci-joint en annexe XI un contrat d'intéressement d'un groupe d'EHPAD utilisant l'EBITDAR comme base de calcul).

Il est donc plus pertinent de s'intéresser à la structure du compte de résultat de l'EHPAD « type », à partir d'une structure « compte rendu » (« Reporting »), plutôt que comptable. (La version comptable du compte de résultat est disponible en annexe V)

€	2010
CHIFFRES D'AFFAIRES NETS	3 095 539
Achats consommés et charges externes	-1 220 947
Frais de personnel	-1 495 565
Impôts et taxes	-118 266
Transfert de charges	18 729
Autres produits et charges	128 134
EBITDA	407 624
Dotations et reprises aux amortissements et dépréciations	-46 512
EBIT	361 112
Produits financiers	31 966
Charges financières	-20 014
RESULTAT FINANCIER	11 952
RESULTAT EXCEPTIONNEL	7 012
Impôts sur les bénéfices	-125 032
RESULTAT NET	255 044

Les charges sont essentiellement composées des charges de personnel (48 %¹⁸, hors charges exceptionnelles), et des autres charges externes (35 %¹⁹, hors charges exceptionnelles). Il s'agit de l'une des principales caractéristiques des EHPAD, des charges fixes importantes et une rentabilité

¹⁸ cf annexe V

¹⁹ cf annexe V

qui dépend ainsi fortement du taux d'occupation. Le caractère faiblement attractif des métiers liés au grand âge rend vraisemblables de futures revalorisations salariales, ce qui pourrait faire augmenter le taux de charges de personnel jusqu'à 60 %²⁰ du chiffre d'affaires dans les années à venir.

Les produits et charges financiers ne sont pas significatifs. Enfin, il n'est pas analysé le résultat exceptionnel qui est par définition imprévisible.

Les ratios les plus utilisés pour analyser la rentabilité d'un EHPAD sont rappelés dans le tableau ci-dessous qui compare également les taux communément admis et ceux calculés dans notre étude.

Enfin, les données concernant les établissements situés en Ile de France, pour lesquels les ratios sont généralement supérieurs à la moyenne nationale, ont été isolées.

Ratios	12 Etablissements sélectionnés	Ile de France	Autres	Taux communément admis
Valeur ajoutée / Chiffre d'affaires	61%	61%	60%	60%
Frais de personnel / Valeur ajoutée	80%	n.c*	n.c*	70-80%
EBE / Chiffre d'affaires	13%	15%	10%	10-17%
Résultat net / Chiffre d'affaires	8%	8%	7%	6-10%

Taux calculés à partir des données moyennes

n.c. : non communiqué

Les ratios utilisés sont ici fonction du chiffre d'affaires, car c'est l'analyse la plus pertinente et la plus répandue dans le secteur. Certaines données sont également souvent analysées par lits exploités, mais notre étude n'a pas permis de connaître le nombre de lits autorisés par établissement.

D'autres ratios obtenus grâce à notre étude sont également disponibles en annexe XIII (A.6) et pourront être utilisés lors de la revue analytique :

- Frais de personnel / chiffre d'affaires net ;
- Résultat d'exploitation / chiffre d'affaires net ;
- Actifs corporels immobilisés net / Total de bilan ;
- Actifs circulants / Total du bilan ;
- Liquidités / Total du bilan ;
- Capitaux propres / Total du bilan ;
- Dettes / Total du bilan.

²⁰ « Les mutations du secteur des EHPAD », Etude Eurostaf, 2010, p. 69

Ces ratios qui se calculeront automatiquement une fois les balances générales implantées dans l'outil proposé, pourront être directement comparés à ceux de la maison type mais aussi au taux moyen de l'ensemble des autres EHPAD recensés dans l'étude. Pour ces derniers, les taux varieront en fonction du numéro de département de l'EHPAD (département d'Ile de France ou Hors Ile de France) qui aura été renseigné au sein de l'annexe XIII (A.1).

La revue de la composition du compte de résultat d'un EHPAD réalisée ci-dessus n'a pas fait l'objet d'une analyse du chiffre d'affaires qui représente pourtant 93 %²¹ des produits (hors produits exceptionnels). Sa composition est multiple et constitue la caractéristique première des EHPAD et nécessite donc une analyse à part.

Un tableau implanté dans la seconde partie de ce mémoire résume les comptes ou groupes de comptes significatifs du bilan et du compte de résultat. Ils y sont par ailleurs associés à un niveau de risque inhérent (faible ou élevé).

2. Composition du chiffre d'affaires d'un EHPAD

Le chiffre d'affaires des EHPAD est constitué à la fois de prestations à la charge des résidents et d'autres, à la charge des autorités de tutelle.

2.1. Prestations facturées aux résidents

Nous verrons successivement les prestations facturées composant le chiffre d'affaires des EHPAD, en distinguant les prestations à la charge des résidents et de celles à la charge des autorités de tarification.

2.1.1. Prestations à la charge des résidents

✓ Hébergement

L'hébergement « recouvre l'ensemble des prestations d'administration générale, d'accueil hôtelier, de restauration, d'entretien et d'animation de la vie sociale de l'établissement qui ne sont pas liées à l'état de dépendance des personnes accueillies²² ».

²¹ cf. annexe V

²² Article 2 du décret n°99-316 du 26 avril 1999

Les prix des prestations indiquées dans le contrat de séjour établi lors de chaque entrée, sont librement fixés par les EHPAD (sauf exception : Lors de l'ouverture d'un EHPAD, il peut arriver que l'autorité de tarification impose un prix d'hébergement pour les premiers résidents). Les tarifs ne peuvent ensuite varier, chaque année, que dans « *la limite d'un pourcentage fixé par arrêté du Ministère de l'Économie et des Finances, compte tenu de l'évolution des coûts de la construction, des produits alimentaires et des services*²³ ». Par exemple, pour 2011, le taux d'augmentation a été fixé à 1.2 %²⁴.

Pour les résidents bénéficiaires de l'aide sociale, le tarif hébergement est arrêté par le président du Conseil Général sur proposition budgétaire de l'établissement (Article L.314-1 et R.314-3 du Code de l'action sociale et des familles).

Le chiffre d'affaires hébergement représente généralement autour de 65-70 % du chiffre d'affaires. Ces prestations sont soumises à la TVA et sont facturées aux résidents avec un taux de 5,5 %.

✓ Autres prestations

Il s'agit des prestations facturées aux résidents en dehors du forfait hébergement. Ces prestations varient selon les maisons de retraite. Il s'agit généralement :

- des produits de toilette quotidiens (savon, déodorant, mousse à raser, etc.) ;
- du téléphone et de la télévision ;
- des repas pris dans la maison de retraite avec des invités ;
- des sorties et des spectacles ;
- des prestations de coiffure, de manucure et de pédicure.

Ces prestations d'hébergement sont soumises à la TVA et sont facturées aux résidents avec un taux de 19,6 %.

2.1.2. Prestations à la charge des autorités de tarification

Environ 30 % du chiffre d'affaires d'un EHPAD est financé par des subventions publiques. On parle de dotations dépendance et de dotation soins.

²³ Article L.342-3 du Code de l'action sociale et des familles

²⁴ Article 2 de l'arrêté du 24 décembre 2010 relatif au tarif des prestations des établissements accueillant des personnes âgées

✓ Dépendance (hors ticket modérateur)

Le terme de « dépendance » est explicité à l'article L. 232-1 du Code de l'action sociale et des familles. Une personne dépendante est une personne qui, « *nonobstant les soins qu'elle est susceptible de recevoir, a besoin d'une aide pour l'accomplissement des actes essentiels de la vie ou dont l'état nécessite une surveillance régulière* ». Une personne n'est cependant pas dépendante ou indépendante, il existe des degrés de dépendance qui varient en fonction du type d'acte essentiel dont l'accomplissement est compromis (hygiène, mobilité, conversation, alimentation, etc.). Le niveau de dépendance est évalué via le Groupe Iso-Ressources (GIR) par le médecin coordonnateur:

- GIR 1 et 2 : résident très dépendant ;
- GIR 3 et 4 : résident dépendant
- GIR 5 et 6 : résident peu dépendant ou valide.

La convention pluriannuelle précise la périodicité de la révision du niveau de perte d'autonomie des résidents. (Article L.314-9 du Code de l'action sociale et des familles).

La prestation dépendance regroupe ainsi « *l'ensemble des prestations d'aide et de surveillance nécessaires à l'accomplissement des actes essentiels de la vie, non liées aux soins que la personne âgée est susceptible de recevoir. Ces prestations correspondent aux surcoûts hôteliers directement liés à l'état de dépendance des personnes hébergées, qu'il s'agisse des interventions relationnelles, d'animation et d'aide à la vie quotidienne et sociale ou des prestations de services hôtelières et fournitures diverses concourant directement à la prise en charge de cet état de dépendance*²⁵ ». Son tarif est fixé et versé par le Conseil Général du département de l'EHPAD, sur proposition de l'établissement et selon le niveau de dépendance des personnes âgées. Chaque établissement dispose de trois niveaux de tarif, correspondant aux GIR. Ils sont arrêtés par le Conseil Général après une période dite de « procédure contradictoire », généralement durant le second semestre de l'année civile. Tant que les tarifs de l'année N ne sont pas arrêtés, l'EHPAD facture aux tarifs N-1. La dotation dépendance est obtenue par douzième. Une fois les tarifs N connus, une régularisation de la dotation et de la facturation est effectuée rétroactivement.

Le chiffre d'affaires dépendance représente généralement autour de 12-14 % du chiffre d'affaires. Ces prestations sont soumises à la TVA et sont facturées aux résidents et aux autorités de tutelle avec un taux de 5,5 %.

Le chiffre d'affaires dépendance représente généralement autour de 12-14 % du chiffre d'affaires. Ces prestations sont soumises à la TVA et sont facturées aux résidents et aux autorités de tutelle avec un taux de 5,5 %.

²⁵ Article 2 du décret n°99-316 du 26 avril 1999

✓ Soins

Les prestations soins « recouvrent les prestations médicales et paramédicales nécessaires à la prise en charge des affections somatiques et psychiques des personnes résidant dans l'établissement ainsi que des prestations paramédicales correspond aux soins liés à l'état de dépendance des personnes accueillies²⁶ ». Ce tarif est arrêté et financé par l'Agence Régionale de Santé. Précisons qu'il existe deux options tarifaires, le tarif partiel ou le tarif global. En théorie, l'établissement peut opter pour l'un ou l'autre des tarifs, mais dans les faits, cette option appartient plutôt à l'Agence Régionale de Santé. Ci-dessous un tableau récapitulatif des charges couvertes par les deux options :

Type de dépense	Option tarif partiel	Option tarif global
Rémunération du médecin coordonnateur	X	X
Rémunération des infirmiers salariés et auxiliaires médicaux salariés	X	X
Rémunérations des infirmiers libéraux	X	X
70% des rémunérations des AS et AMP	X	X
Rémunération des médecins généralistes libéraux et des médecins salariés		X
Rémunérations des auxiliaires médicaux libéraux		X
Examens de biologie et de radiologie, autres que ceux nécessitant un recours à des équipements lourds		X

Tout comme pour la dépendance, la dotation est arrêtée après la « procédure contradictoire », généralement durant le second semestre de l'année civile. Tant que les tarifs de l'année N ne sont pas arrêtés, l'EHPAD reçoit des versements égaux au douzième de la dotation globale N-1. Une régularisation est opérée une fois la dotation N arrêtée.

Depuis 2009, la dotation soins est plafonnée. Le montant du plafond est obtenu via la formule suivante :

$$\text{Valeur annuel du point} * [(\text{GIR Moyen Pondéré} + \text{Pathos Moyen Pondéré} * 2,59)]$$

- Valeur du point : Elle est fixée en fonction de l'option tarifaire retenue et de l'intégration ou non de la pharmacie au sein de l'établissement ;

²⁶ Ibid.

- GIR Moyen Pondéré (GMP) : Il mesure en nombre de points le niveau moyen de dépendance des résidents pris en charge par l'EHPAD ;
- Pathos Moyen Pondéré (PMP) : Il mesure en nombre de points le niveau moyen des pathologies des résidents de l'EHPAD.

Le chiffre d'affaires soins représente généralement autour de 18-20 % du chiffre d'affaires. Ces prestations sont exonérées de TVA (Article 261-4-1^{er} du Code général des impôts).

2.2. Conséquences fiscales des taux de TVA applicables aux prestations facturées

Les EHPAD réalisent des opérations soumises à TVA mais perçoivent également une dotation globale de financement des soins exonérée de TVA. Ils sont donc qualifiés de redevables partiels. Deux conséquences fiscales :

- Ils ne peuvent déduire qu'une partie de la TVA qui grève leurs achats et investissements ;
- Ils sont assujettis à la taxe sur les salaires

2.2.1. Déduction de la TVA grevant les achats et investissements

Depuis le 1er janvier 2008, les modalités d'exercice du droit à déduction de la TVA ont été modifiées à la suite du décret n°2007/566 du 9 mai 2007. Dorénavant, la TVA supportée par un redevable partiel ayant grevé une dépense d'immobilisation est totalement déductible lorsque le bien en cause est utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction. À l'inverse, aucune déduction n'est possible lorsque le bien est utilisé totalement pour la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction. Enfin, la déduction n'est plus opérée de manière forfaitaire que dans le cas d'une dépense ayant un caractère mixte, c'est à dire utilisée à la fois pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction et d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction.

En pratique, la taxe déductible propre à chaque bien ou service doit être déterminée en proportion de son « coefficient de déduction », tenant compte à la fois de son degré d'utilisation pour des opérations ouvrant droit à déduction et des restrictions éventuelles prévues par la loi ou les dispositions réglementaires.

Le coefficient de déduction est défini comme le produit des trois coefficients suivants : le coefficient d'assujettissement, le coefficient de taxation et le coefficient d'admission. (Art. 206 annexe II du Code général des impôts).

✓ Coefficient d'assujettissement

Il est égal, pour chaque bien ou service, à la proportion d'utilisation de ce bien ou service à des opérations imposables. Les opérations imposables s'entendent des opérations situées dans le champ d'application de la TVA, qu'elles soient imposées ou légalement exonérées. Ainsi, le coefficient d'assujettissement est égal à :

- 0 lorsque le bien ou le service est utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations non imposables ;
- 1 lorsque le bien ou le service est utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations imposables.

Pour tous les autres biens et services, pour lesquels l'affectation est dite « mixte », le coefficient d'assujettissement doit être déterminé. En principe, le coefficient d'assujettissement doit alors être calculé pour chacun des biens et services acquis. Toutefois, par année civile, sans formalité préalable et sous réserve d'être en mesure de justifier, il peut être retenu pour l'ensemble des biens et services mixtes, un coefficient d'assujettissement unique (Article 206 V-1-1° du Code général des impôts).

✓ Coefficient de taxation

Il traduit le principe selon lequel, au sein des opérations imposables, seule la taxe grevant des biens ou des services utilisés à des opérations déductibles peut être déduite.

- Il est égal à 1 lorsque le bien ou le service est utilisé, à des opérations imposables et que ces dernières sont toutes déductibles ;
- Il est égal à 0 lorsque les opérations auxquelles il est utilisé n'ouvrent pas droit à déduction ;
- Il est compris en 0 et 1 lorsque le bien ou le service est utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations imposables déductibles et non déductibles. On parle alors de coefficient de taxation forfaitaire. Il correspond à l'ancien « prorata de déduction » (Ancien Art. 212 annexe II du Code général des impôts).

Le coefficient de taxation forfaitaire est calculé via la formule suivante :

$$\frac{\text{Total du chiffre d'affaires annuel hors TVA de l'année N afférent aux opérations ouvrant droit à déduction}}{\text{Total du chiffre d'affaires annuel hors TVA de l'année N afférent aux opérations imposables}}$$

Dans le cas des EHPAD, la formule peut être (sauf exception) résumée comme telle :

Total du chiffre d'affaires annuel hors TVA de l'année N (Hors dotation soins)

Total du chiffre d'affaires annuel hors TVA de l'année N

Tout au long de l'année N, la société applique sur ses achats et investissements les coefficients N-1 et une régularisation est effectuée au moment de la clôture des comptes, une fois les coefficients N définitifs connus. Lorsque l'écart entre les deux coefficients est supérieur à 10 points, une régularisation doit être effectuée. Lors de la première année d'exploitation d'un EHPAD, le coefficient de taxation n'étant pas connu, un coefficient provisoire peut-être calculé à partir de données prévisionnelles. Une régularisation est alors effectuée lors du calcul du coefficient définitif. Toutes les régularisations doivent être effectuées avant le 25 avril N+1.

Dans le cas des EHPAD, sauf cas particuliers, les régularisations sont assez rares, la part de la dotation soins dans le chiffre d'affaires ne variant que très peu.

✓ Coefficient d'admission

Contrairement aux deux coefficients précédents, qui dépendent de l'activité de l'assujetti et de l'utilisation qu'il fait des biens et services qu'il achète, le coefficient d'admission dépend uniquement de la réglementation en vigueur sur le bien ou le service payé.

- Il est compris entre 0 et 1 lorsque le bien ou le service fait l'objet d'une restriction du droit à déduction ;
- Il est égal à 0 lorsque le bien ou le service n'est pas déductible et inversement à 1 lorsque ce bien ou ce service ne fait l'objet d'aucune mesure d'exclusion ou de réduction de déduction

2.2.2. Taxe sur les salaires

Selon l'article 231-1 du Code général des impôts, les employeurs qui ne sont pas assujettis à la TVA ou ne le sont pas sur au moins 90 % de leur chiffre d'affaires, sont assujettis à la taxe sur les salaires.

La dotation globale soins des EHPAD représentant généralement près de 30 % de leur chiffre d'affaires, et étant exonérée de TVA, les EHPAD sont soumis à la taxe sur les salaires.

✓ Base de la taxe

À compter du 1^{er} janvier 2013, la base de la taxe sur les salaires est alignée sur celle applicable aux cotisations CSG et CRDS prévue à l'article L 136-2 du Code de la sécurité sociale. Dans le cadre de ce mémoire, il n'est pas traité d'avantage dans le détail des salaires soumis à la taxe sur les salaires ainsi que de ceux bénéficiant d'une exonération, qui sont souvent par ailleurs des montants à la marge.

Les employeurs assujettis à la taxe sur les salaires déterminent ensuite la base effective de la taxe sur les salaires au moyen de leur rapport d'assujettissement. Le rapport d'assujettissement correspond au coefficient de non déductibilité de la TVA. Il est donc inversement proportionnel au coefficient de déductibilité de la TVA. Ci-dessous le calcul du rapport d'assujettissement de taxe sur les salaires :

$$\frac{\text{Chiffre d'affaires exonéré de TVA}}{\text{Total du chiffre d'affaires annuel hors taxes de l'année N}}$$

Notons qu'il convient d'appliquer au calcul de la taxe sur les salaires de l'année N, le rapport d'assujettissement N-1 et que si le rapport d'assujettissement est compris entre 10 et 20%, une décote est prévue.

✓ Calcul de la taxe

Le rapport d'assujettissement est appliqué à la somme des taxes calculées sur les rémunérations individuelles après répartition entre les différentes tranches du barème applicable au calcul de la taxe. La taxe sur les salaires comporte un taux normal (4,25 %) et des taux majorés qui frappent les rémunérations individuelles dépassant un certain chiffre :

- 8,5 % pour la fraction des rémunérations individuelles annuelles comprise entre 7 604€ et 15 185€;
- 13,60 % pour la fraction des rémunérations individuelles excédant 15 185€

Les seuils de déclenchement indiqués ci-avant sont ceux retenus pour 2012. Ces seuils sont en principe relevés chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu.

CHAPITRE 2 : Risques inhérents à l'environnement d'un EHPAD géré par un groupe privé commercial

Après avoir pris connaissance des particularités juridiques et financières d'un EHPAD géré par un groupe privé commercial, il convient d'identifier les risques inhérents à ces particularités.

« Le risque inhérent correspond à la possibilité que, sans tenir compte du contrôle interne qui pourrait exister dans l'entité, une anomalie significative se produise dans les comptes²⁷ ». Une anomalie peut se produire dans les comptes quand :

- La continuité d'exploitation est mise en défaut, les comptes étant établis dans une perspective de continuité d'exploitation²⁸. Si la continuité d'exploitation n'est pas assurée, les comptes doivent être établis en valeur liquidative ;
- Une erreur ou fraude s'est produite au niveau d'une assertion sur les comptes.

On appelle « assertions », les critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes²⁹. Le commissaire aux comptes doit s'intéresser à ces critères afin de certifier les comptes annuels, en déterminant notamment ceux dont les risques d'anomalies significatives sont les plus importants.

La continuité d'exploitation et les erreurs au niveau des assertions peuvent être liés à la fois aux risques juridiques, fiscaux et financiers inhérents aux EHPAD.

Section 1 : Risques juridiques et fiscaux

Il existe des risques juridiques et fiscaux liés à l'activité des EHPAD et d'autres liés à l'exploitation au sein d'un groupe.

²⁷ NEP-200 « Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes »

²⁸ NEP-570 « Continuité d'exploitation »

²⁹ NEP-500 « Caractère probant des éléments collectés »

1. Risques liés à l'activité

La prise en charge de personnes âgées au sein d'établissements médico-sociaux est lourde de conséquences en termes de risques. Les EHPAD peuvent voir leur responsabilité mise en cause dans tous les secteurs de leur activité.

1.1. Responsabilité civile et pénale de l'établissement

La responsabilité civile ou pénale peut-être engagée pour les actes commis par un usager ou contre un usager. Il est nécessaire pour le commissaire aux comptes de connaître les règles applicables afin d'adapter ces contrôles aux risques identifiés. Les responsabilités peuvent être engagées envers les personnes physiques travaillant au sein de l'établissement et envers l'établissement. Dans le cadre de ce mémoire il n'est traité que des risques pour l'établissement.

1.1.1. Responsabilité civile

La notion de responsabilité civile est très ancienne et se fonde sur les articles 1382 à 1386 du Code civil. Elle est l'obligation de répondre des dommages que l'on cause à autrui. Dans le cas des établissements médico-sociaux hébergeant des personnes âgées, le législateur a également ajouté un cas de responsabilité en cas de vol, de perte ou de détérioration des objets des résidents (article L.1113-1 et suivants du Code de la santé publique).

La réponse à tous ces préjudices se traduit généralement par le versement de dommages et intérêts, le remboursement d'une somme ou encore la résolution d'un contrat.

On distingue en droit français deux types de responsabilité civile, souvent assimilés, mais pourtant différents : la responsabilité contractuelle et la responsabilité délictuelle.

✓ Responsabilité civile contractuelle

Tout résident entrant dans un EHPAD étant amené à signer un contrat, lorsqu'un dommage est causé les juges ont tendance à appliquer le droit de la responsabilité contractuelle. Une faute contractuelle de l'établissement pourra ainsi être relevée lors de l'inexécution d'une obligation née de ce contrat ou rattachée à celui-ci. La difficulté est d'identifier les obligations rattachées à un contrat, celles mentionnées dans le contrat étant, généralement, clairement identifiées. L'article

1135 du Code civil mentionne que « *les conventions obligent non seulement à ce qui y est exprimé, mais encore à toutes les suites que l'équité, l'usage ou la loi donnent à l'obligation d'après sa nature* ». Ainsi l'article L.311-3-1° du Code de l'action sociale et des familles précise que toute personne prise en charge par des établissements et services sociaux et médico-sociaux a le droit au respect de sa dignité, de son intégrité, de sa vie privée, de son intimité et surtout de sa sécurité. L'une des missions essentielles confiées aux EHPAD est donc l'hébergement et la prise en charge physique des résidents. Les établissements sont tenus à un devoir de surveillance permettant d'assurer en priorité la sécurité des résidents. Toute faute sur la sécurité des résidents est qualifiée de faute de surveillance.

Les EHPAD peuvent ainsi voir leur responsabilité engagée par exemple, pour des chutes de lit. Pour les personnes âgées, les chutes de lit font l'objet d'une jurisprudence constante. Les plaignants, pour prouver la faute de l'établissement, doivent apporter la preuve que la mise en place de la barrière de lit s'imposait compte tenu des antécédents ou du comportement du malade.

De même, un établissement peut se voir mis en responsabilité dans le cadre d'une fugue, la sécurité du résident n'étant plus assurée. Il n'y aura cependant pas de fautes si le constat de la fugue n'est pas tardif, l'information des autorités rapide, les recherches immédiates, et la famille informée.

Un arrêt³⁰ de la Cour Administrative d'Appel de Nancy a considéré que dans la mesure où il n'établit pas avoir informé un résident des conditions de prise en charge et du coût des prestations offertes dans la résidence ni que ce dernier a refusé de signer le contrat d'accueil qui lui a été soumis et où, par suite, il ne s'est pas assuré que toutes les informations utiles avaient été données au requérant, l'établissement a commis une faute de nature à engager sa responsabilité.

En principe un EHPAD peut donc voir sa responsabilité contractuelle engagée dans de nombreux dommages résultant du fait de son activité. Cependant, J.M Lhuiller (Auteur du livre la responsabilité civile, administrative et pénale dans les établissements et services sociaux et médico-sociaux) n'a identifié dans toute la jurisprudence du secteur privé qu'il a étudiée, que peu d'autres motifs de faute que celui du défaut de surveillance. Ce défaut de surveillance est souvent mis en cause en cas d'insuffisance de personnel ou d'erreur de jugement du gardien dans son travail de surveillance. Seules des causes étrangères liées à la fatalité (imprévisibles et irrésistibles) peuvent les exonérer de leur responsabilité.

³⁰ CAA Nancy, 30 mai 211, Centre hospitalier de Gérardmer

De manière générale, entre contractants, la responsabilité sera contractuelle et entre non contractants la responsabilité sera délictuelle. Il existe cependant des exceptions, notamment lorsque le dommage causé n'a aucun rapport avec le contrat et les obligations qui en naissent.

✓ La responsabilité civile délictuelle

Plusieurs faits peuvent engager la responsabilité civile délictuelle d'un EHPAD :

- La responsabilité du fait d'autrui ou du fait des choses: L'article 1384 alinéa 1 du Code civil précise qu' « *on est responsable non seulement du dommage que l'on cause par son propre fait, mais encore de celui qui est causé par le fait des personnes dont on doit répondre, ou des choses que l'on a sous sa garde* ». Cet article rend les EHPAD responsables de tous dommages que peuvent causer des résidents à des tiers, lors de sorties par exemple. Pour ce qui est de la responsabilité du fait des choses, il faut souligner « *au regard de la jurisprudence que les tribunaux soutenus par une partie de la doctrine ne semblent pas vouloir appliquer cette théorie au secteur social³¹* ». Les tribunaux s'appliquant à rechercher d'autres fondements comme notamment l'obligation contractuelle.
- La responsabilité du fait des animaux : « *Le propriétaire d'un animal, ou celui qui s'en sert, pendant qu'il est à son usage, est responsable du dommage que l'animal a causé, soit que l'animal fût sous sa garde, soit qu'il fût égaré ou échappé³²* ». Il n'est pas rare que pour divertir les résidents, des EHPAD achètent un chien ou d'autres animaux familiers. Les EHPAD sont alors responsables de leurs actes envers les résidents ou des tiers.
- La responsabilité du fait des bâtiments : L'article 1386 du Code civil mentionne que « *Le propriétaire d'un bâtiment est responsable du dommage causé par sa ruine, lorsqu'elle est arrivée par une suite du défaut d'entretien ou par le vice de sa construction³³* ». Les EHPAD qui sont détiennent les bâtiments sont ainsi tenus responsables des dommages que peuvent causer leurs installations.
- La responsabilité pour vol : Il s'agit d'un cas de responsabilité sans faute. La loi fait une distinction entre les objets déposés et les objets non déposés.

³¹ J.M Lhuillier, *La responsabilité civile, administrative et pénale dans les établissements et services sociaux et médico-sociaux*, Editions ENSP, 4^{ème} édition, annexe 8, p. 410

³² Article 1385 du Code civil

³³ Article 1386 du Code civil

Pour les objets déposés, la règle de principe est que les établissements sont responsables de plein droit du vol, de la perte ou de la détérioration de ces objets. Cette responsabilité est limitée à un montant maximum de remboursement. Celui-ci ne peut dépasser, pour l'ensemble des biens d'une même personne, un montant révisable chaque année, équivalent à deux fois le montant du plafond des rémunérations et gains versés mensuellement retenu pour le calcul des cotisations du régime général. Si la victime prouve la faute de l'établissement, la responsabilité redevient illimitée.

Pour les objets non déposés, que le résident souhaite garder auprès de lui et dont il n'a pas mentionné la présence, la responsabilité de l'établissement sera engagée de façon illimitée. La charge de la preuve incombe à la victime.

Précisons enfin qu'il existe une responsabilité de plein droit d'un montant non limité en ce qui concerne les objets d'une personne devant recevoir des soins urgents ou hors d'état de manifester sa volonté.

1.1.2. Responsabilité pénale

L'article 121-2 du Code pénal dispose « *Les personnes morales sont responsables pénalement, selon les distinctions des articles 121-4 et 121-7 et dans les cas prévus par la loi ou le règlement, des infractions commises pour leur compte par leurs organes ou représentants* ». Les EHPAD gérés par des groupes privés commerciaux entrent dans le champ de la loi.

✓ Infractions engageant l'établissement

La responsabilité des personnes morales n'est pas générale et n'est possible qu'en application d'un texte spécial. Les deux principales infractions les plus susceptibles d'entraîner la responsabilité pénale d'un EHPAD sont les infractions concernant la sécurité et les atteintes aux droits des résidents.

Les infractions à la sécurité : Comme vu précédemment, les EHPAD ont une obligation de sécurité envers leurs résidents. L'article 121-3 du Code pénal précise « *qu'il y a délit en cas de faute d'imprudence, de négligence ou de manquement à une obligation de prudence ou de sécurité prévue par la loi* ». Les EHPAD peuvent donc être poursuivies pour ces infractions notamment en cas d'homicide ou de blessures involontaires résultant de la non application d'une règle de sécurité.

Les atteintes aux droits des personnes : La discrimination entre les personnes physiques (Article 225-4 du Code pénal). Il s'agit pour un EHPAD de subordonner la fourniture d'un bien ou d'un service à des personnes à raison de leur origine, de leur ethnie, de leur sexe...

✓ Conditions et sanctions

Les infractions doivent être commises pour le compte des personnes morales et par leurs organes ou représentants. Le terme « organe » vise les organes de gestion et de direction. Il peut s'agir des gérants (pour les SARL) du président (pour les SA et SAS) etc. Les représentants peuvent être des salariés ayant reçu une délégation de pouvoir.

Les articles 131-37 et 131-39 du Code pénal fixent les peines que peuvent encourir les personnes morales. Ces peines peuvent aller d'une simple amende à la fermeture définitive de l'établissement. *« De plus, les personnes morales sont condamnées à des amendes dont le montant est fixé au quintuple du taux prévu pour les personnes physiques³⁴ »*

1.2. Contrôles externes et sanctions administratives

La volonté de garantir les droits de l'usager, placé au cœur du dispositif par la loi du 2 janvier 2002, et plus particulièrement ceux des personnes âgées afin de prévenir des phénomènes de maltraitance, conduit l'administration à exercer un contrôle accru sur les structures d'accueil des personnes âgées.

L'article L.311-3 du Code de l'action sociale et des familles évoque les principes devant prévaloir, tels que le respect de la dignité, de l'intégrité, de la vie privée et de la sécurité, mais aussi l'individualisation de la prise en charge et de l'accompagnement, la confidentialité des informations concernant l'usager et, enfin, sa participation à la mise en œuvre du projet d'accueil et d'accompagnement le concernant.

Afin de garantir le droit des usagers, l'administration à un droit de contrôle sur le fonctionnement des EHPAD.

1.2.1. Évaluations

La loi n°2002-2 du 2 janvier 2002 rénovant l'action sociale et médico-sociale a imposé aux EHPAD de se soumettre à une évaluation externe réalisée au cours des sept années suivant

³⁴ J.M Lhuillier, *La responsabilité civile, administrative et pénale dans les établissements et services sociaux et médico-sociaux*, Editions ENSP, 4^{ème} édition, p. 282

l'autorisation d'exploiter et au plus tard deux ans avant la date de son renouvellement par des organismes tous les quinze ans de l'autorisation.

. Ces évaluations externes s'appuient³⁵ :

- Sur les évaluations internes mentionnées à l'article L.312-1 du Code de l'action sociale et des familles et que les EHPAD doivent réaliser tous les cinq ans et qui servent également de base pour le renouvellement des conventions tripartites ;
- Sur les diverses recommandations de bonnes pratiques professionnelles.

Le renouvellement de l'autorisation d'exploiter est exclusivement subordonné aux résultats des évaluations externes. « *L'autorisation est réputée renouvelée par tacite reconduction sauf si, au moins un an avant la date de renouvellement, l'autorité compétente, au vu de l'évaluation externe, enjoint à l'établissement de présenter dans un délai de six mois une demande de renouvellement*³⁶ ».

1.2.2. Contrôles administratifs

✓ Contrôles des autorités de tarification

Le contrôle « *est exercé par l'autorité qui a délivré l'autorisation*³⁷ », l'Agence Régionale de Santé ou le Conseil Général, soit conjointement par ces deux autorités.

Lorsque ce contrôle a pour objet d'apprécier l'état de santé, d'intégrité, de sécurité ou le bien-être physique ou moral des bénéficiaires, il est exercé par le biais d'inspections réalisées par les agents de l'État : les médecins inspecteurs de santé publique.

Dès lors que des dysfonctionnements dans la gestion de la structure susceptibles d'affecter la prise en charge ou l'accompagnement des personnes accueillies ou le respect de leurs droits (article L.313-14 du Code de l'action sociale et des familles) sont constatés, l'autorité qui a délivré l'autorisation enjoint le responsable d'y remédier dans un délai raisonnable.

Les remèdes à ces dysfonctionnements peuvent parfois être coûteux pour l'EHPAD, mais l'autorité qui constaterait que les dysfonctionnements n'ont pas été gérés pourrait prononcer la fermeture de l'établissement.

³⁵ Article L.312-8 du Code de l'action sociale et des familles

³⁶ Article L.313-5 du Code de l'action sociale et des familles

³⁷ Article L.313-13 du Code de l'action sociale et des familles

Une autorité compétente peut mettre fin, partiellement ou entièrement, définitivement ou provisoirement, à l'activité d'un EHPAD :

- lorsque sont constatées « *des infractions aux lois et règlements susceptibles d'entraîner la mise en cause de la responsabilité civile de l'établissement, ou de la responsabilité pénale de ses dirigeants ou de la personne morale*³⁸ »
- « *créé, transformé ou ayant fait l'objet d'une extension sans l'autorisation prévue à cet effet*³⁹ ».

Le Conseil Général de la Charente maritime a ainsi fait passer un communiqué de presse le 8 novembre 2010 pour informer de la fermeture administrative d'un EHPAD suite à l'absence de réponses aux dysfonctionnements suivants (annexe XII) :

- Insuffisance en nombre et en qualification du personnel ;
- Absence de protocole de soins et de projet d'établissement ;
- Absence de respect des normes en matière de soins, de préparation, de stockage et de distribution des médicaments, d'hygiène, de restauration collective et d'entretien du linge ;
- Incapacité du gestionnaire à mettre en place une organisation qui respecte les besoins des personnes âgées dépendantes ;
- Vétusté et inadaptation des locaux.

Une maison de retraite de Lyon a vu ses portes fermées de manière provisoire sur décision préfectorale suite à une inspection dénonçant une atteinte à la dignité et à l'intégrité des pensionnaires. Les moyens humains et financiers ayant été jugés trop faibles et pouvant mettre en péril la sécurité et le bien-être des résidents⁴⁰.

De même, une maison de retraite à Cenon (Département de la Gironde) a fait l'objet d'un arrêté administratif de fermeture suite à la visite de la commission de sécurité. L'absence de système de désenfumage en cas d'incendie a motivé l'arrêté, exécutoire dès sa proclamation⁴¹.

Quelque soit le type d'établissement, les contrôles sont fréquents et toute anomalie peut entraîner en principe la fermeture de la résidence. Les contrôles portent sur les soins, la maltraitance éventuelle des personnes âgées, l'alimentation, le confort et la sécurité des pensionnaires. Des contrôles budgétaires sont aussi effectués. Des contrôles sont également effectués par la Direction

³⁸ Article L.316-16, alinéa.1 du Code de l'action sociale et des familles

³⁹ Article L.315-15, alinéa 1 du Code de l'action sociale et des familles

⁴⁰ « Fermeture d'une maison de retraite à Lyon », article paru sur le site internet planete-maison-de-retraite.fr

⁴¹ « Cenon (33) : arrêté de fermeture pour la maison de retraite », Y. Delneste, article du journal Sud Ouest, 19 mai 2011

Générale de la Concurrence de la Consommation et de la Répression des Fraudes (DGCCRF), ils portent sur l'affichage des prix et le respect du règlement intérieur.

Les dysfonctionnements pouvant entraîner la fermeture d'un établissement sont donc divers et variés. Pour les années 2002 et 2003, 120 fermetures d'établissements ont été prononcées⁴².

✓ Contrôle de la Commission communale de sécurité et des services sanitaires

Les EHPAD, en tant qu'Établissements Recevant du Public⁴³, et en raison de leur activité spécifique, sont des établissements au sein desquels la sécurité incendie et la sécurité sanitaire constituent des enjeux majeurs.

Les normes relatives à la sécurité incendie sont composées de nombreux textes réglementaires intégrés dans divers domaines du droit français. Le contrôle de la conformité de l'établissement aux normes se traduit par des visites de la commission communale de sécurité.

Les EHPAD sont soumis en raison de leur activité à un ensemble de réglementations strictes relatives à la sécurité sanitaire dont le respect fait l'objet de contrôle par les services sanitaires des Agences Régionales de Santé.

Ces contrôles peuvent mener en cas de dysfonctionnements importants constatés à l'émission d'avis défavorables à la poursuite de l'activité de l'établissement mettant donc en péril la continuité de l'exploitation. Le non respect des règles de sécurité est également susceptible d'entraîner la responsabilité civile et/ou pénale de l'établissement.

2. Risques liés à l'exploitation au sein d'un groupe

De par leur nature, leur diversité, et leur nombre, les transactions à l'intérieur d'un groupe engendrent des risques juridiques et fiscaux. Les opérations intra-groupes peuvent le cas échéant constituer selon la branche juridique considérée :

- Un acte anormal de gestion, ou une infraction aux règles fiscales (droit fiscal) ;

⁴² « Maisons de retraite : 120 fermetures administratives en deux ans », Le Figaro, 26 mars 2004, p. 1

⁴³ « Sont considérées comme faisant partie du public toutes les personnes admises dans l'établissement à quelque titre que ce soit en plus du personnel ». Article R123-2 du Code de la construction et de l'habitation

- Une infraction aux dispositions législatives ou réglementaires lorsque la procédure des conventions réglementées n'est pas respectée (droit des sociétés) ;

Le problème de la non application de la TVA dans les facturations à l'intérieur d'un groupe d'EHPAD est également abordé.

2.1. Remise en cause du caractère normal ou courant des transactions intra-groupe

Un EHPAD n'est pas libre de contracter toutes les conventions de son choix. Elles peuvent être considérées comme anormales ou réglementées.

2.1.1. Acte anormal de gestion

Un contribuable n'est jamais obligé de maximiser le profit de son entreprise. L'administration ne peut, en principe, se substituer à lui pour apprécier ce qui aurait été le mieux pour son entreprise. Toutefois, ce principe de non immixtion de l'administration dans la gestion des entreprises ne s'oppose pas à ce qu'elle rectifie les conséquences des « *actes de gestion anormaux* » en matière d'impôt sur les bénéfices ou de TVA. L'acte anormal de gestion est défini de manière générale comme étant « *celui qui met une dépense ou une perte à la charge de l'entreprise ou qui prive cette dernière d'une recette sans être justifié par les intérêts de l'exploitation commerciale*⁴⁴ ». Le contribuable ne viole aucune prescription de nature fiscale, il ne commet pas de fraude fiscale. L'administration fiscale ne conteste nullement la réalité et la sincérité de l'acte passé, elle prétend seulement que l'acte est contraire à l'intérêt de l'entreprise.

Sauf si le contribuable est taxé d'office ou que sa responsabilité fait défaut ou que de graves irrégularités sont constatées, c'est à l'administration de prouver qu'un acte n'a pas été accompli dans l'intérêt de l'entreprise.

✓ Critères de remise en cause de la normalité d'un acte

Pour apporter la preuve que l'acte est anormal, l'administration doit se référer aux prix effectivement pratiqués sur le marché dans des conditions comparables.

⁴⁴ Mémento pratique F. Lefebvre fiscal 2013, n° 78150, p. 1167

Dans le cadre d'opération entre sociétés sœurs, la jurisprudence apprécie le caractère normal d'un acte par rapport à l'intérêt propre de la société qui consent l'avantage. Une opération ne peut donc être justifiée par l'intérêt de groupe.

Dans les opérations entre une société mère et sa filiale, même si elle refuse de prendre en compte l'existence de l'intérêt de groupe en tant que tel, la jurisprudence admet plus souplement la normalité des actes.

Les dirigeants d'un groupe ne maîtrisent pas forcément ce cadre législatif entourant les relations intra-groupe. Les opportunités économiques peuvent les inciter parfois à favoriser l'intérêt global du groupe, au détriment de certaines sociétés le composant.

✓ Conséquences fiscales

Lorsque l'aide accordée procède d'un acte anormal de gestion, ses conséquences sont inopposables à l'administration. Les charges indument engagées deviennent non déductibles et les recettes auxquelles il a été anormalement renoncé sont réintégrées dans le résultat fiscal de la société qui a consenti l'avantage.

2.1.2. Non respect de la réglementation sur les conventions

Dès lors qu'une convention ne figure pas parmi celles dont la conclusion est libre, ou au contraire interdite (le sujet des conventions interdites qui sont clairement définies dans le Code de Commerce ne sera pas abordé), les conventions sont dites « réglementées ». Il s'agit des conventions conclues entre une entreprise assujettie à la procédure des conventions réglementées et l'une des personnes désignées par le législateur (dirigeant, actionnaire ou associé).

Le sens de la relation qui est déterminant pour l'appréciation de l'acte anormal de gestion n'a par contre aucune incidence sur la détermination du caractère réglementé d'une transaction.

La procédure des conventions réglementées est attachée au statut juridique de l'entité. Comme précisé dans l'introduction, dans le cadre de ce mémoire, nous ne traitons que de l'audit d'EHPAD détenus à 100% par une société mère et qui n'ont donc qu'un seul associé. Ces EHPAD sont alors généralement des sociétés par actions simplifiée unipersonnelle (SASU) ou des sociétés à responsabilité limitée unipersonnelle c'est à dire des entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (EURL).

✓ Rappel de la procédure sur les conventions réglementées

Lorsque l'EHPAD a pour forme juridique une société par actions simplifiée unipersonnelle, « *il est seulement fait mention au registre des décisions des conventions intervenues directement ou par personnes interposée entre la société et son dirigeant* » (Article L.227-10 du Code de commerce). Rien n'interdit, lorsque l'associé unique n'est pas le dirigeant, que les statuts prévoient une autorisation préalable ou une approbation de l'associé unique. Les statuts peuvent également prévoir que ces conventions soient communiquées au commissaire aux comptes pour émettre un rapport. Généralement les statuts ne prévoient pas que le commissaire aux comptes ait à établir un rapport spécial sur les conventions réglementées, mais le commissaire aux comptes doit bien évidemment s'en assurer.

Lorsque l'EHPAD a pour forme juridique une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée, la convention conclue avec l'associé unique est consignée sur le registre des décisions (Article L.223-19 al.3 du Code de Commerce). Cependant, lorsque le gérant n'est pas l'associé unique, la convention réglementée qu'il contracte avec la SARL doit être approuvée par l'associé unique et faire l'objet d'un rapport spécial du commissaire aux comptes.

✓ Risques

Le défaut d'autorisation préalable ou d'approbation dans les sociétés soumises à ces obligations, pourra entraîner la nullité de la convention, en cas de dommage subi par la société, par décision du tribunal saisi de l'action en nullité.

Un acte nul est détruit et ses conséquences sont, dans la plupart des cas, supprimées rétroactivement, comme s'il n'avait jamais été formé.

✓ Conventions abusives

Les conventions conclues entre des sociétés d'un même groupe ne doivent pas avoir pour effet de léser les intérêts de l'une des sociétés, sous peine de sanctions prononcées par les tribunaux :

- Annulation de la convention ;
- Versement de dommages intérêts à la société lésée.

2.2. Autres irrégularités fiscales

L'exploitation d'un EHPAD au sein d'un groupe entraîne des irrégularités possibles au niveau de la TVA et de la Cotisation sur la Valeur Ajoutée des Entreprises (CVAE).

2.2.1. Non application de la TVA dans les facturations intra-groupe

L'utilisation du coefficient de déduction entraîne le risque que la TVA attachée à des facturations intra-groupe ne soit pas facturée. Si un EHPAD facture un bien ou un service dit « mixte » avec de la TVA, cet EHPAD doit déclarer 100% de la TVA collectée tandis que l'EHPAD qui a bénéficié de ce bien ou de ce service, ne peut en déduire qu'une partie. Le groupe crée alors en interne des charges de TVA. Les dirigeants pourraient donc être tentés de ne pas facturer de TVA dans les facturations internes de biens ou services « mixtes » soumises à TVA.

Il existe ainsi un risque de non respect des textes légaux et réglementaires, entraînant un ou deux types d'erreurs sur les comptes, selon que le montant facturé soit considéré comme « hors taxes (HT) » ou « toutes taxes comprises (TTC) » :

- Si le montant de la prestation est jugée « hors taxes », soit par retour au contrat, soit par exemple, par comparaison avec d'autres EHPAD, il y aura un ajustement du montant de la TVA au niveau des dettes fiscales.
- Si le montant de la prestation est considéré comme « toutes taxes comprises », par les méthodes proposées ci-dessus, il y aura un ajustement sur le montant du chiffre d'affaires et sur le montant des dettes fiscales. La dette de TVA à comptabiliser venant annuler pour le même montant une partie du chiffre d'affaires.

Cette absence de facturation de la TVA peut n'être que le fait d'un oubli ou d'une méconnaissance des textes légaux et réglementaires, mais suscite fortement pour le commissaire aux comptes l'idée d'une fraude, qui pourrait, le cas échéant, après communications orales et/ou écrites avec la direction, donner lieu à la révélation au Procureur de la République d'un fait délictueux et une communication à l'assemblée générale pour irrégularité via un rapport ad hoc.

2.2.2. Particularité du calcul de la CVAE d'un EHPAD intégré fiscalement

La CVAE est, avec la Cotisation Foncière des Entreprises (CFE), l'une des composantes de la Contribution Economique Territoriale (CET), qui a remplacé la taxe professionnelle depuis les impositions 2010.

La CVAE est due par les entreprises dont le chiffre d'affaires de l'exercice de référence est supérieur à 152 500€⁴⁵, mais n'est effectivement payée que par les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 500 000€ Notons que le chiffre d'affaires réalisé par la grande majorité des EHPAD est supérieur à ces chiffres, ce qui les rend redevables de cette taxe.

Comme son nom l'indique, cette taxe est calculée sur la valeur ajoutée des entreprises. Elle prend donc nécessairement en compte dans son calcul le chiffre d'affaires. Une particularité est née depuis les impositions de CVAE établies au titre de 2011, lorsqu'une société est membre d'un groupe qui opte pour le régime d'intégration fiscale. Le chiffre d'affaires à retenir pour l'application du barème de calcul de la CVAE s'entend de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés du groupe.

Cette particularité a considérablement augmenté le montant de la CVAE des EHPAD intégrés fiscalement, poussant même certains groupes à sortir du périmètre d'intégration fiscale certaines entités

Précisons enfin, que cette mesure ne s'applique pas lorsque la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres du groupe n'excède pas 7 630 000€

Section 2 : Risques sur les comptes

Afin de pouvoir déterminer le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, le commissaire aux comptes doit au préalable connaître les assertions particulièrement risquées et qui devront être testées. Au sein de cette section, il est présenté les assertions pour lesquelles le risque inhérent est le plus important au niveau, du cycle chiffre d'affaires / clients ainsi qu'au niveau des charges impactant l'EBITDA. Il est ainsi fait mention des assertions suivantes, définies dans la NEP-500 « Caractère probant des éléments collectés » :

⁴⁵ Article 1586 ter du Code général des impôts

- Exhaustivité : « *Toutes les opérations et tous les évènements qui auraient dû être enregistrés sont enregistrés* » ;
- Réalité : « *Les opérations et les évènements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité* » ;
- Séparation des exercices : « *Les opérations et les évènements ont été enregistrés dans la bonne période* » ;
- Classification : « *Les opérations et les évènements ont été enregistrés dans les comptes adéquats* » ;
- Existence : « *Les actifs et les passifs existent* » ;
- Présentation et intelligibilité : « *L'information financière est présentée et décrite de manière appropriée, et les informations données dans l'annexe des comptes sont clairement présentées* » ;
- Évaluation et imputation : « *Les actifs et passifs sont inscrits dans les comptes pour des montants appropriés et tous les ajustements résultant de leur évaluation ou imputation sont correctement enregistrés* ».

1. Risques liés au cycle Chiffre d'affaires / Créances

Certaines assertions liées au chiffre d'affaires et aux créances sont particulièrement risquées pour le commissaire aux comptes dans le cadre de la certification des comptes annuels d'un EHPAD.

1.1. Assertions liées au chiffre d'affaires

Le chiffre d'affaires représente l'essentiel des produits d'un EHPAD et sa validation est nécessairement incontournable. Nous nous pencherons ici sur les risques associés à l'audit de ce chiffre d'affaires. Deux assertions sont particulièrement visées, d'une part la réalité et d'autre part la séparation des exercices.

L'assertion « séparation des exercices » est très liée aux assertions « exhaustivité » et « réalité ». Une erreur de séparation des exercices entraînant forcément une erreur dans la réalité ou l'exhaustivité. Il n'est pas traité de l'assertion exhaustivité qui ne présente pas de risque particulier dans le cas cadre du chiffre d'affaires d'un EHPAD géré par un groupe privé commercial. D'une part, le chiffre d'affaires est souvent bien suivi et d'autre part, les dirigeants n'ont généralement pas d'intérêt particulier à vouloir le diminuer, mais bien au contraire à le maximiser.

1.1.1. Réalité du chiffre d'affaires

Des erreurs peuvent s'immiscer dans l'établissement des comptes mais il existe également, comme dans toute entité, une présomption de fraudes dans la comptabilisation des produits⁴⁶. Les directeurs d'établissements ou les responsables financiers du groupe pourrait être tentés d'améliorer l'EBITDA.

Il y a ainsi des risques inhérents importants sur la réalité du chiffre d'affaires essentiellement sur les sections hébergement et soins qui correspondent aux montants les plus significatifs.

1.1.2. Séparation des exercices

Une mauvaise séparation des exercices entraîne nécessairement une erreur dans la réalité ou l'exhaustivité des produits. Le risque inhérent le plus important lié à cette assertion est de voir comptabilisés en année N des produits qui auraient dû être comptabilisés en N+1. Ce décalage temporaire permettant de jouer sur la réalité du chiffre d'affaires et donc sur l'EBITDA de l'EHPAD.

1.2. Existence des créances

L'importance du montant des créances à l'actif du bilan suscite nécessairement l'obligation pour le commissaire aux comptes de s'interroger sur la réelle existence de ces créances. Nous nous préoccupons ainsi successivement des risques sur les créances clients puis sur les autres créances.

1.2.1. Créances clients

✓ Remise en question du contrat de séjour

En droit français, « *un contrat est une convention par laquelle une ou plusieurs personnes s'obligent, envers une ou plusieurs autres, à donner, à faire ou ne pas faire quelque chose*⁴⁷ ».

Dans le cadre d'un contrat de séjour au sein d'un EHPAD, l'établissement s'engage, par l'intermédiaire du directeur, à délivrer des prestations hôtelières, sociales et médicales, tandis que

⁴⁶ NEP-240, « Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes »

⁴⁷ Article 1101 du Code Civil

le résident s'engage en contrepartie à verser les sommes qui lui seront facturées. Pour que ces obligations soient valables, il convient que les cocontractants « *manifestent une autonomie de leur volonté individuelle*⁴⁸ ». Il ne fait aucun doute qu'un directeur d'EHPAD qui prend la décision d'accueillir un résident a une parfaite autonomie de sa volonté. En est-il de même pour tous les résidents d'EHPAD ?

Beaucoup des personnes entrant en EHPAD sont des personnes protégées ou des personnes dont on peut douter de la réelle capacité à contracter.

« *Toute personne peut contracter, si elle n'en est pas déclarée incapable par la loi*⁴⁹ ». La loi par l'intermédiaire de l'article 1124 précise justement que sont incapables de contracter les majeurs protégés. Par ailleurs, l'article 459-2 de la loi n°2007-308 du 5 mars 2007 portant réforme de la protection juridique des majeurs protégés mentionne que ces personnes restent cependant libres de choisir leur lieu de résidence⁵⁰.

Les actes accomplis par une personne protégée peuvent être réduits ou annulés, c'est-à-dire que les obligations découlant de ses actes accomplis sont diminués, voir annulés. Il existe ainsi un risque pour l'EHPAD d'une remise en question de l'existence des créances ainsi que des produits réalisés.

Un arrêt⁵¹ de la Cour Administrative d'Appel de Nancy a cependant considéré que même s'il implique l'élaboration d'un contrat de séjour ou d'un document de prise en charge, l'art. L311-4 du Code de l'action sociale et des familles n'a pas pour objet ni pour effet de placer la personne hébergée dans un établissement médico-social dans une situation contractuelle vis-à-vis de cet établissement ; par suite, la circonstance que le résident n'aurait pas pu donner son consentement est sans incidence sur le droit de l'établissement de réclamer la somme due par cette dernière au titre de son hébergement.

✓ Insolvabilité des personnes âgées

Le reste à charge : La collectivité assume une bonne part du financement des coûts d'un EHPAD mais des coûts importants restent à la charge des résidentes et de leurs familles. Les résidents doivent prendre à leurs charges les frais d'hébergement et une partie des frais de dépendance (Ticket modérateur : GIR 5 et 6). Le coût moyen à la charge d'un résident d'un EHPAD privé

⁴⁸ Jean-Marc Lhuillier, *Le droit des usagers*, éditions de l'école nationale de la santé publique, 2^{ème} édition, 2005, p. 94

⁴⁹ Article 1123 du Code civil

⁵⁰ Article 459-2 de la loi n°2007-308 du 5 mars 2007 portant réforme de la protection juridique des majeurs protégés

⁵¹ CAA Nancy, 30 mai 211 Centre hospitalier de Gérardmer

commercial (29 580€ par an⁵², soit 2 465€ par mois) tandis que le niveau de vie moyen des personnes âgées de 75 ans et plus est de 20 540€ par an⁵³, soit 1 711€ par mois. L'écart entre les coûts à la charge des résidents et le niveau de vie des personnes âgées amène à se poser la question de la solvabilité des personnes âgées et le commissaire aux comptes à se poser la question de la réalité des créances clients, d'autant que ce poste à un caractère très significatif. (cf. chapitre 1). Afin de diminuer cet écart, des aides sont cependant accordées à certains résidents.

Principales aides accordées aux résidents :

- L'Allocation Personnalisée d'Autonomie (APA) : Cette aide a été instituée par la loi n° 2001-647 du 20 juillet 2001. Elle permet aux personnes d'au moins 60 ans d'obtenir une prise en charge financière adaptée à leurs besoins nés du manque ou de la perte d'autonomie liés à leur état physique ou mental. Cette aide est cependant réservée aux personnes de GIR 1 à 4.
- L'aide sociale : Elle est accordée par le département en cas d'insuffisance des ressources personnelles du résident pour régler les coûts laissés à sa charge. Elle permet donc de couvrir notamment tout ou partie du ticket modérateur de la prestation dépendance normalement à charge du résident.
- L'allocation logement : Les résidents d'un EHPAD n'étant pas dans un logement conventionné, ne peuvent bénéficier, en fonction de leurs revenus, que de l'allocation de logement social (ALS), versée par la caisse d'allocation familiale.

Par ailleurs, l'existence d'un dépôt de garantie versé au moment de l'admission permet de réduire le risque de non recouvrement d'une créance client. Il existe cependant des risques spécifiques liés au versement de ces dépôts :

- Le dépôt n'a pas été comptabilisé alors que le résident l'a bien versé. Le montant ayant pu être imputé à tort sur la créance du résident ou le chèque a été détourné ou perdu ;
- Le maintien d'un dépôt en compte alors que le résident est sorti. Deux explications possibles recensées : soit le remboursement n'a pas été effectué à tort, soit le chèque de remboursement est venu s'imputer sur la créance du résident sans que le dépôt ne soit soldé.

⁵² Franck Benedic, « Maisons de retraite médicalisées à l'Horizon 2013 », Etude du groupe Xerfi

⁵³ Ibid.

Il arrive que les EHPAD ne cherchent pas à rembourser impérativement les dépôts de garantie, notamment lorsque les familles ne se manifestent pas (succession vacante, non transmission des coordonnées du notaire...). Une action en remboursement des familles afin de récupérer la somme peut être effectuée pendant une durée de cinq ans.

Il existe un risque que l'EHPAD comptabilise un chiffre d'affaires ou un produit exceptionnel avant les cinq ans de prescription.

1.2.2. Autres créances

✓ Créances de dotation soins

La dotation soins étant perçue par douzième, un arrêt du versement des mensualités de dotations soins par l'Agence Régionale de Santé peut traduire un contentieux avec cet organisme et ainsi remettre en cause l'existence de la créance, mais également la réalité du chiffre d'affaires soins de l'exercice.

✓ Créances inter compagnie

Deux assertions sont particulièrement risquées dans le cadre des créances inter compagnie :

- L'évaluation de la créance : La créance n'est pas, ou pas entièrement, recouvrable ;
- La réalité des créances : Les transactions intra-groupe peuvent ne pas correspondre à une réalité économique ou ne pas avoir de contreparties.

2. Risques liés aux charges impactant l'EBITDA

Les charges impactant l'EBITDA (charges de personnel, impôts et taxes, autres achats et charges externes) représentent environ 90% des charges (hors charges exceptionnelles). Elles sont nécessairement celles dont le risque d'anomalies significatives est le plus important. Nous nous intéresserons tout particulièrement aux assertions permettant de valider, dans un premier temps, le montant des charges et dans un second temps, leur classification.

2.1. Montant des charges

Les assertions privilégiées pour valider le montant des charges seront, l'exhaustivité, la réalité et la séparation des exercices.

2.1.1. Exhaustivité et réalité des charges

✓ Exhaustivité des charges

La part des autres achats et charges externes, des charges de personnel et des impôts et taxes dans la structure du compte de résultat, oblige le commissaire aux comptes à s'assurer de leur exhaustivité. L'absence d'exhaustivité peut-être liée à des erreurs involontaires, provenant d'anomalies dans les processus ou à de méconnaissances de la réglementation sociale et/ou fiscale applicable aux EHPAD. Elles peuvent être aussi volontaires, l'EBITDA, indicateur privilégié par les groupes d'EHPAD, étant très impacté par ces charges. Une volonté d'optimisation de cet indicateur par les directeurs d'établissements et les responsables financiers du groupe pourrait pousser ces derniers à ne pas comptabiliser l'ensemble des charges.

De même, l'existence de refacturations intra-groupe, type frais de gestion à répartir au sein de tous les EHPAD, augmente ce risque.

✓ Réalité des charges

Si les dépenses prévues et autorisées par les organismes de tarification n'ont pas été engagées, elles risquent de ne pas être renouvelées dans le cadre de la prochaine négociation budgétaire, entraînant une amputation du prix de journée de l'établissement. Les responsables peuvent être tentés d'aligner les dépenses réelles au niveau du budget alloué afin d'assurer une reconduction des crédits. Il peut ainsi par exemple être comptabilisé en charges des dépenses ayant le caractère d'immobilisation, des provisions surévaluées, voire injustifiées.

2.1.2. Séparation des exercices

Tout comme pour la séparation des exercices dans le cadre du chiffre d'affaires, des ajustements de charges de fin d'exercice peuvent ne pas être comptabilisés.

Cependant, inversement au risque lié à la séparation des exercices dans le cadre du chiffre d'affaires, le principal risque est de voir comptabilisées en année N+1 des charges qui auraient dû

être comptabilisées en N. Ce décalage temporaire permettant de jouer sur l'exhaustivité des charges et donc sur l'EBITDA de l'EHPAD.

2.2. Classification des charges

Deux types de mauvaise classification peuvent entraîner des anomalies significatives sur les comptes :

- La comptabilisation de charges de soins en hébergement, entraînant des erreurs dans les budgets transmis à l'autorité de tarification ;
- La comptabilisation de charges courantes en charges exceptionnelles.

2.2.1. Comptabilisation des charges de soins en charges d'hébergement

Chaque section tarifaire est désormais étanche : le déficit de l'une ne peut se compenser avec l'excédent d'une autre. Il existe un risque de transferts de charges entre les charges d'hébergement et de soins. Certains établissements étant généreusement dotés en soins, en tout cas au regard de la dépendance moyenne des résidents hébergés, peuvent pratiquer des prix de journée plus faibles qu'ailleurs, l'assurance maladie payant dès lors une partie des charges d'hébergement. Les autorités de tutelle pourraient être amenées à reclasser ces charges « transférées », entraînant des éventuelles reprises d'excédent de dotations soins.

2.2.2. Comptabilisation de charges d'exploitation en charges exceptionnelles

Afin d'optimiser l'EBITDA, les responsables financiers peuvent être amenés à privilégier la comptabilisation d'opérations courantes en exceptionnel. Il peut par exemple s'agir de sommes versées à des salariés suite à des litiges prud'homaux ou dans le cadre de licenciements.

L'ensemble des risques sur les comptes cités au sein de ce chapitre constitue les principaux risques inhérents d'un EHPAD géré par un groupe privé commercial. Un questionnaire de revue des risques inhérents est proposé en annexe XIII (A.8), il reprend l'ensemble des questions à se poser ou à poser en fonction des risques identifiés au sein de cette partie. A l'issue de ce questionnaire, le commissaire aux comptes sera plus à même de déterminer le niveau de risque inhérent (faible, moyen, élevé) de l'EHPAD audité. Par ailleurs, un niveau de risque (faible ou élevé) pour chacun des comptes ou groupe de compte a été proposé au sein du plan de mission (cf. Partie 2 et annexe XIII (A.11)).

Chaque établissement possédant ses caractéristiques propres, des risques non répertoriés dans notre analyse, peuvent s'avérer, dans des cas particuliers, majeurs et incontournables et influencer significativement sur la démarche d'audit.

Au sein de la seconde partie de ce mémoire il est proposé une approche d'audit spécifique (Chapitre 1) aux risques inhérents, ainsi que des contrôles adaptés au risque d'anomalies significatives (Chapitre 2) permettant au commissaire aux comptes de réduire efficacement son risque d'audit.

Ces deux chapitres sont agrémentés d'outils de contrôle et de feuilles de travail à insérer dans le dossier de travail.

**SECONDE PARTIE : GESTION DES RISQUES INHERENTS PAR LE
COMMISSAIRE AUX COMPTES DANS LE CADRE DE LA
CERTIFICATION DES COMPTES ANNUELS**

CHAPITRE 1 : Proposition d'une approche d'audit spécifique

Une fois la prise de connaissance de l'entité et de son environnement réalisée, l'auditeur se doit d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et de définir des contrôles en réponse aux risques détectés.

Section 1 : Évaluation du risque d'anomalies significatives

La NEP-315 - Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives, définit la notion d'anomalie significative. « *Information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude, d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information comptable ou financière* ».

Évaluer le risque d'anomalie significative c'est notamment s'intéresser :

- Au comportement des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à leur degré de sensibilité et aux actions qu'ils mènent en matière de contrôle interne ;
- Aux moyens mis en place par l'entité pour identifier les risques liés à son activité et leur incidence sur les comptes ;
- Aux procédures de contrôle interne mis en place ;
- Aux principaux moyens mis en œuvre par l'entité pour s'assurer du bon fonctionnement du contrôle interne ;
- Au système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière (dans le cadre de ce mémoire, il est considéré qu'il avait déjà été testé et jugé satisfaisant)

À ce niveau de la démarche d'audit, l'auditeur apprécie l'environnement de contrôle à travers divers entretiens et la réalisation de tests de cheminement. Ces tests permettent à l'auditeur de s'assurer de sa bonne compréhension des procédures et des points de contrôle clés mis en place. Les points forts du contrôle interne font ensuite l'objet de tests de procédures afin de s'assurer de l'effectivité des contrôles, notamment dans le temps.

Le déroulement de ces procédures d'audit oblige le commissaire aux comptes à modifier son évaluation du risque d'anomalies significatives, si les tests de contrôle interne d'une procédure considérée à première vue comme efficiente, révèlent finalement des dysfonctionnements.

Pour des raisons pratiques de planification d'équipe et de rentabilité il est suggéré au sein de ce mémoire de mêler la réalisation des tests de contrôle interne à sa prise de connaissance et les tests de contrôles à réaliser sont donc traités au sein de cette section. Il est proposé de tester certaines populations par sondages. Cette méthode est une des méthodes dont le commissaire peut faire usage selon la NEP-530 – Sélection des éléments à contrôler. Cette méthode l'oblige cependant à tirer des résultats obtenus une conclusion sur l'ensemble de la population en étendant éventuellement l'échantillon de la population contrôlée.

Afin d'évaluer le risque d'anomalies significatives au sein d'un EHPAD géré par un groupe privé commercial, il convient de s'intéresser particulièrement aux procédures mises en place au niveau des opérations juridiques et financières.

1. Au niveau des opérations juridiques

Même si l'on ne peut attendre du commissaire aux comptes qu'il détecte tous les cas de non respect des textes légaux et réglementaires, il doit tenir compte de leur éventualité lors de l'exécution de sa mission dans la mesure où ils sont susceptibles de générer des irrégularités et peuvent conduire à des anomalies significatives dans les comptes.

Deux types d'opérations juridiques réglementées sont régulièrement exécutés au sein d'EHPAD appartenant à un groupe :

- La signature de contrats de séjour ;
- La réalisation d'opérations intra-groupe.

1.1. Contrats de séjours

La relation liant les EHPAD à leurs résidents étant une relation contractuelle dont les risques ont été présentés au sein de la première partie, il est particulièrement important d'analyser la conformité des contrats de séjours au regard des différents textes en vigueur et de s'assurer que les obligations de l'EHPAD envers ses résidents résultants des contrats signés sont respectées.

1.1.1. Validation du contenu du contrat de séjour type

- ✓ Mentions obligatoires

Un EHPAD utilise généralement pour tous les résidents un contrat de séjour dont la structure est identique que l'on appellera « contrat type ». Les contrats ne varient ainsi que pour certaines données spécifiques à chaque résident (GIR, prix de facturations, prestations particulières demandées par le résident).

Il convient de valider que ce « contrat type » regroupe toutes les mentions obligatoires, fixées à l'article D.311 du Code de l'action sociale et des familles. Le « contrat type » doit obligatoirement comporter :

- La définition des objectifs de la prise en charge ;
- La mention des prestations d'action ou médico-sociales, éducatives, pédagogiques, de soins ; et thérapeutiques, de soutien ou d'accompagnement pratiquées ;
- La description des conditions de séjour et d'accueil ;
- Les conditions de facturation, y compris en cas d'absence ou d'hospitalisation.

✓ Conventions abusives

La direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes (DGCCRF) ayant été alertée par des consommateurs sur des clauses abusives de contrat de séjour en maison de retraite, a réalisé une enquête sur 238 établissements dans 37 départements volontaires. Elle recommande la suppression de certaines clauses⁵⁴ dont les principales sont rappelées ci-dessous :

- Une clause qui stipule le maintien pendant l'hospitalisation du résident, de la facturation de la prestation dépendance ;
- Une clause qui mentionne une facturation forfaitaire, après le décès ou la libération de la chambre, destinée à la remise en état des lieux ;
- Une clause relative à la facturation, après le décès ou la libération de la chambre en cours de mois, de la totalité du prix mensuel de la pension.

Notons que les recommandations de la Commission n'ont pas de caractère impératif. Il est de la responsabilité des professionnels eux-mêmes de modifier leurs contrats. Le juge peut cependant s'appuyer sur les recommandations de la Commission des clauses abusives pour annuler, à l'occasion d'un litige, des clauses abusives dans un contrat. Les recommandations constituent un guide de bonnes pratiques dont le respect favorise la sécurité juridique et la prévention des litiges.

⁵⁴ Commission des clauses abusives recommandations n°85-03 et 08-02 concernant les contrats proposés par les établissements hébergeant des personnes âgées (BOCCRF du 23/04/2008)

1.1.2. Évaluation de la procédure d'entrée d'un résident

✓ Prise de connaissance de la procédure

L'évaluation de la procédure d'entrée d'un résident doit s'appuyer sur la recherche de l'assurance de la volonté des parties de contracter, notamment celle des résidents et ce afin d'éviter toute remise en cause des contrats de séjours. Il convient de s'assurer également que l'EHPAD remplit toutes les autres obligations auxquels il est tenu lors de l'admission d'un résident.

Le commissaire aux comptes doit donc prendre connaissance de la procédure d'entrée d'un résident. Il doit notamment vérifier que celle-ci prévoit que :

- La décision d'admission soit validée par la direction ;
- Le contrat soit signé par les deux parties et tant que possible, par le résident et son représentant légal (si la personne est protégée). Le consentement éclairé de l'usager « *doit systématiquement être recherché lorsque la personne est apte à exprimer sa volonté et à participer à la décision*⁵⁵ ».
- Les personnes ne soient pas protégées ou que leur régime est bien connu et la personne responsable bien identifiée. Pour cela, l'EHPAD peut demander l'acte de naissance du résident, où est mentionné à la marge le régime de protection. Il peut être également demandé une copie du jugement de protection juridique à la personne qui se dit être titulaire de la mesure pour connaître exactement l'identité de la personne nommée et le régime exact qui est appliqué ;
- Les contrats soient bien identiques au contrat « type » ;
- Le registre des entrées soit tenu à jour ;
- L'accès aux données des résidents soit sécurisé.

✓ Tests de contrôle interne

Nous proposons de contrôler, sur un échantillon de contrats, la bonne réalisation de ces obligations juridiques. Les informations financières réunies dans les contrats des nouveaux résidents devant également être testées (cf. 2.1.1), il conviendra de contrôler les éléments juridiques en même temps que les éléments financiers. L'échantillon de contrôle et les outils à utiliser seront ainsi présentés dans le paragraphe 2.1.1 « Mouvements des résidents : entrées et sorties ».

⁵⁵ Article L.311-3 du Code l'action sociale et des familles

1.2. Opérations intra-groupe

Le commissaire aux comptes effectue un contrôle des opérations intra-groupe. Il s'appuie sur une revue des opérations réalisées au sein du groupe et des procédures mises en place pour valider ces opérations. Cette démarche permet au commissaire aux comptes d'arrêter son opinion sur l'efficacité du contrôle. Les résultats sont révélateurs de l'attitude générale de la direction face aux problématiques juridiques et fiscales soulevées par ce type d'opérations.

1.2.1. Évaluation du risque lié aux opérations intra-groupe

L'objectif est de déterminer si les relations que l'EHPAD entretient avec le reste du groupe sont de nature à engendrer des risques juridiques ou fiscaux. Le volume des contrôles à effectuer est déterminé à partir de deux critères :

- Le degré de dépendance économique de l'EHPAD à l'égard du groupe, notamment avec le recours aux services centralisés par la société mère (administration, juridique...);
- Le degré d'intervention des dirigeants du groupe sur les conditions des transactions. Lorsque les dirigeants du groupe interviennent sur les conditions des transactions, l'EHPAD est considéré comme évoluant dans un contexte risqué.

La détermination de l'existence de règles régissant les relations intra-groupe est menée à l'aide d'entretiens avec les dirigeants. L'obtention de procédures écrites s'avère utile. Le contrôle des procédures permet ensuite de vérifier le fonctionnement effectif des opérations intra-groupe. L'existence de règles formalisées au niveau du groupe et leur respect constituent des critères importants d'appréciation du niveau de risque d'anomalies significatives. Le commissaire aux comptes vérifie que les transactions réalisées sont conformes :

- Aux dispositions des conventions formalisées et éventuellement autorisées et/ou approuvées ;
- Aux besoins économiques des sociétés contractantes.

1.2.2. Outils de revue des opérations intra-groupe

Afin d'effectuer une revue de l'ensemble des types de transactions intra-groupe dont il a connaissance, le commissaire aux comptes peut utiliser comme support de travail deux outils :

- Des fiches types par nature de transaction⁵⁶ (Tableau A) récapitulant les caractéristiques juridiques et financières des opérations réalisées ;

Tableau A – Fiche type par nature de transaction

Nature de la transaction :				
Sociétés concernées :				
Lien juridique entre les sociétés :				
Classification comptable :				
Mode de facturation (réel ou forfaitaire) :				
Montant des charges et produits sur l'exercice :				
N° de la fiche :	Oui	Non	N/A	Référence feuille de travail
Existence d'une convention signée				
Conditions comparables à celles pratiquées avec les tiers				
Appartenance de l'opération à l'objet social				
Existence d'une marge				
Facturation avec TVA				

- Un tableau comparatif⁵⁷ (Tableau B) des conditions pratiquées entre les différentes sociétés du groupe pour les transactions de même nature. Ce tableau permet au commissaire aux comptes de vérifier que toutes les sociétés du groupe concernées par cette convention, bénéficient de conditions équivalentes. Le tableau contient également une colonne « contreparties » permettant éventuellement d'expliquer des inégalités constatées.

Tableau B – Tableau comparatif des conditions pratiquées pour chaque société

EHPAD concerné	Tarifs	Commissions	Durée	Délai	Intérêts	Volume	Conditions particulières	Existence de contreparties
EHPAD A								
EHPAD B								
EHPAD C								
...								
...								
...								
...								

⁵⁶ Mémoire pratique F. Lefebvre Groupe, p. 82

⁵⁷ Ibid., p. 84

Lorsqu'une prestation fait l'objet d'une refacturation à plusieurs entités, il convient de s'enquérir des clefs de répartition retenues. « *Le constat de clefs ou taux de marge différents selon les sociétés, de méthodologie modifiées dans le temps ou de répartitions à l'évidence non équitables, est susceptible de mettre en cause la qualification de la convention, faute de justification*⁵⁸ ».

Les tableaux proposés ci-dessus peuvent être conservés au sein du dossier de l'exercice mais également au sein du dossier permanent.

À l'issue de ces deux phases, le commissaire aux comptes est en mesure d'avoir une meilleure vision sur la qualité du contrôle interne relatif aux transactions intra-groupe et donc sur le risque d'anomalies significatives lié à ces opérations.

Précisons enfin, que le commissaire aux comptes doit également être vigilant quant aux transactions réalisées entre parties liées⁵⁹. On entend par « parties liées » deux entités dont l'une d'entre elles peut contrôler l'autre ou exercer sur celle-ci une influence notable lors de la prise de décisions financières ou de gestion. Dans ce cadre, le commissaire aux comptes doit s'enquérir auprès de la direction :

- De l'identité des parties liées, s'il en existe ;
- De la nature des relations entre l'EHPAD et ces parties liées.

Il reste par ailleurs attentif tout au long de son audit aux risques d'anomalies significatives que ces relations sont susceptibles d'engendrer.

2. Au niveau des opérations financières

Il arrive fréquemment que pour réaliser des économies d'échelles, les services administratifs (comptabilité, contrôle de gestion, service paie...) d'un groupe d'EHPAD soient centralisés au sein du siège du groupe ou de plateformes comptables. Il est alors très important de s'assurer que les procédures internes sont fiables et permettent une circulation de l'information fluide, sans perte d'information, ni redondance de celle-ci. La prise de connaissance des procédures peut être faite sous forme rédactionnelle pour décrire précisément les traitements de l'information et identifier la nature des contrôles internes mis en place. Elle peut également être faite à l'aide de diagrammes résumant le circuit de l'information, les traitements et les contrôles opérés.

⁵⁸ Note d'informations N°2 CNCC, *Rapport spécial sur les conventions réglementées*, janvier 1999, p. 44

⁵⁹ NEP-550 « Relations et transactions avec les parties liées »

Le commissaire aux comptes doit s'intéresser tout particulièrement à l'évaluation des procédures de contrôle interne sur le chiffre d'affaires à la charge des résidents et sur les charges impactant l'EBITDA.

2.1. Facturation clients et suivi des créances

Le commissaire aux comptes doit prendre soin de se faire décrire la procédure « hébergement » en s'intéressant d'une part aux mouvements de résidents (entrées et sorties) et d'autre part à la période de séjour. Ces phases présentent des particularités qu'il convient d'identifier, de scinder et de contrôler.

2.1.1. Mouvements de résidents : Entrées et sorties

✓ Entrées de résidents

C'est au moment de l'entrée du résident que l'ensemble des données servira à la facturation de l'hébergement et de la dépendance aux résidents. Il s'agit de prendre connaissance de la procédure d'entrée des données dans le logiciel commercial, qui génère la facturation. Les données à saisir ont été définies dans le contrat de séjour. La procédure mise en place doit permettre que les données suivantes soient exactes :

- GIR
- Tarifs facturés
- Montant du dépôt de garantie
- Date de début de séjour
- Prestations optionnelles

L'importance de l'établissement d'une bonne procédure d'entrée d'un résident est généralement bien connue des groupes d'EHPAD et des directeurs d'EHPAD, elle nécessite tout naturellement d'être testée. Il ne convient pas de vérifier l'exhaustivité des contrats. Il est proposé de procéder par sondages.

La durée d'un séjour moyen d'un résident ayant un contrat à durée indéterminée est de deux ans et demi. Au sein d'un établissement de 80 résidents, le nombre d'entrées moyen au cours d'une année est donc proche de 16. En rajoutant les contrats à durée déterminée, le nombre d'entrées au sein d'un établissement de 80 résidents peut facilement atteindre le nombre de 25 ou 30. Il est donc arbitrairement proposé de contrôler un échantillon de 25 % des contrats signés au cours de

l'exercice pris au hasard, soit 6 à 8 contrats. Si dans cet échantillon il est constaté une erreur impactant significativement les comptes ou que la procédure d'entrée n'est pas jugée satisfaisante, le commissaire aux comptes pourra étendre son échantillonnage afin d'évaluer le risque sur l'émission de son opinion.

Pour les bénéficiaires de l'aide sociale il conviendra de s'assurer que les tarifs utilisés sont bien ceux qui ont été notifiés par l'autorité de tutelle.

✓ Sorties de résidents

La sortie d'un résident intervient suite à la fin ou la rupture d'un contrat mais aussi et principalement du décès du résident. Les sorties sont fréquentes et il convient donc de vérifier que la procédure de sortie permet de s'assurer que les obligations contractuelles sont bien honorées et que la dernière facture émise assure l'exhaustivité et la réalité des sommes à facturer ou à reverser.

Le taux d'occupation des EHPAD étant très souvent proche de 100 %, le nombre de sorties de résidents est forcément proche du nombre d'entrées. En partant également sur un échantillon de 25% des sorties (et d'un EHPAD à 80 résidents), il convient de tester sur 6 à 8 sorties les éléments suivants :

- La dernière facture est correctement justifiée par les prestations du mois de sortie, calculées selon les modalités définies dans le contrat de séjour ;
- Le solde du résident se trouve nul après le règlement de la dernière facture (versement du résident ou remboursement de l'établissement) et que le dépôt de garantie ne figure plus en comptabilité ;
- Le remboursement opéré a bien été autorisé par la direction et se trouve justifié.

2.1.2. Séjour

Durant le séjour, l'objet est de vérifier que le processus de facturation assure que les factures sont toujours en conformité avec les contrats et l'activité des résidents et que les créances clients font l'objet d'un suivi régulier. Le commissaire aux comptes doit tout particulièrement valider que dans le processus de facturation :

- L'hébergement facturé correspond au tarif du contrat et ses avenants auquel il faut ajouter les augmentations légales, si les contrats de séjour n'ont pas été mis à jour ;
- La dépendance facturée correspond au tarif arrêté par le Conseil Général et au GIR du résident ;

- Les autres prestations sont justifiées par le contrat de séjour ou correspondent à des consommations diverses (téléphone...);
- L'imputation de l'APA (si l'APA est perçue par l'EHPAD);
- Les taux de TVA appliqués sont exacts;
- Les prestations sont facturées et comptabilisées sur la bonne période.

Le commissaire aux comptes doit également s'attacher tout particulièrement à vérifier la prise en compte des éventuelles absences de résidents. La tarification des absences est différente selon les qu'il s'agit d'hébergement ou de dépendance :

Tarif hébergement	Tarif hébergement (aide sociale)	Tarif dépendance
La tarification des absences est définie dans le contrat de séjour, mais il faut au moins enlever une partie du tarif, généralement le forfait journalier	Le tarif hébergement est diminué du forfait journalier hospitalier à compter du 4ème jour d'absence (72 heures)	Les conditions dépendent du département. L'arrêt de la facturation peut être dès le 1er jour, après 3 jours, ou après 30 jours.

Lorsque le processus de facturation est jugé satisfaisant, le commissaire aux comptes peut le tester sur trois mois de l'exercice pour environ 7 % des clients (soit 5 à 6 clients pour des établissements comprenant 70 à 90 résidents). La sélection doit comporter des résidents ayant fait l'objet d'absence.

Le commissaire aux comptes doit également s'assurer que les créances supérieures à deux mois d'un montant significatif font l'objet d'un suivi régulier par la direction. Ce contrôle peut aussi être répété dans le cadre des contrôles de substance à la clôture des comptes lors de la validation des créances clients à déprécier.

Afin de synthétiser et de formaliser les contrôles effectués sur les mouvements de résidents et la période de séjour, des feuilles de travail, sous forme de tableaux, sont proposées en annexe XIII (TCI.B.1, TCI.B.2, TCI.B.3, TCI.B.4).

2.2. Principales charges impactant l'EBITDA

La fréquence des opérations concernant les charges de personnel et les autres achats et charges externes obligent le commissaire aux comptes à connaître les procédures mises en place afin de déceler d'éventuelles failles qui pourraient avoir un impact significatif sur les comptes. Il pourra alors décider de tester ces procédures lorsqu'elles s'avèreront théoriquement satisfaisantes afin de réduire ses contrôles sur les comptes au final.

Nous présenterons, tout d'abord les diligences à effectuer au niveau des opérations liées au personnel, puis celles liées aux autres achats et charges externes. Précisons enfin qu'il n'est pas pertinent dans le cadre de l'audit d'un EHPAD d'avoir une approche contrôle sur les autres charges impactant significativement l'EBITDA, telles que les impôts et taxes, qui feront l'objet de contrôles via une approche substantive. (cf. Partie 2 Chapitre 2)

2.2.1. Charges de personnel

Dans un EHPAD géré par un groupe privé commercial, la séparation des tâches est généralement satisfaisante, car la paie est très souvent réalisée au sein d'un pôle social, généralement situé, au siège social.

La procédure de contrôle interne prévoit souvent que des états préparatoires de paie soient élaborés au sein de l'EHPAD, les bulletins au sein du pôle social, la comptabilisation par le comptable et le paiement par une tierce personne. Le commissaire aux comptes doit cependant tout particulièrement s'assurer de la bonne circulation de l'information entre toutes ces personnes qui peuvent être géographiquement très éloignées. Il faudra notamment s'intéresser aux procédures suivantes :

- Les entrées de personnel (nouveaux contrats de travail) ;
- L'établissement des bulletins de paie ;
- Les augmentations de salaires ;
- Les sorties de personnel.

Il est donc proposé ci-dessous des contrôles à effectuer pour chacune de ces opérations.

✓ Entrées de personnel

L'objectif est de valider que chaque nouvelle embauche fait l'objet d'un contrat de travail dûment signé et que les bulletins de salaire sont conformes à ce contrat. Le commissaire aux comptes doit pour cela :

- Se faire communiquer la liste des entrées de personnel ;
- Sélectionner cinq entrées en CDI (Contrat à Durée Indéterminée) et cinq entrées en CDD (Contrat à Durée Déterminée) ;
- Demander le dernier bulletin de salaires pour ces différentes personnes ;
- Vérifier que le contrat est signé par le directeur d'établissement et par l'employé et que le niveau de l'emploi et le coefficient correspondent au poste indiqué, selon la convention

collective spécifique aux établissements accueillant des personnes âgées (Convention du 18 avril 2002 et annexe du 10 décembre 2002) ;

- Cadrer les informations figurant sur le bulletin de salaires avec le contrat de travail en s'intéressant tout particulièrement à la date d'entrée, l'emploi, le coefficient, le niveau, l'échelon et le montant du salaire brut).

Le commissaire aux comptes doit également s'assurer que le coefficient mentionné dans le contrat de travail correspond à celui mentionné dans la convention collective pour le poste considéré et que le montant du salaire brut (pour 35 heures de travail) est au moins égal à la multiplication suivante :

$$\boxed{\text{Coefficient} * \text{Valeur du point}}$$

Un pourcentage d'ancienneté vient majorer ce salaire minimum (1% par an jusqu'à 30% maximum).

Chaque année, les organisations représentatives des syndicats de salariés et d'employeurs d'EHPAD se rencontrent pour négocier la valeur du point applicable au secteur (Article 73-2 bis de la convention collective). Des petits écarts peuvent ainsi exister entre le salaire brut mentionné sur le contrat de travail et celui du bulletin de salaires.

✓ Établissement des bulletins de paie

L'objectif est double. Valider la réalité des éléments variables de paie ainsi que le calcul des bulletins de paie.

Les « plannings » et les heures de travail du personnel d'un EHPAD sont amenés à changer très régulièrement et ont un impact important sur les bulletins de salaire. Il est donc souvent réalisé un état préparatoire de paie récapitulant l'ensemble des caractéristiques de la période. Le commissaire doit se faire communiquer cet état pour deux mois dans l'année (sélectionné au hasard) afin de vérifier :

- L'existence du visa de la direction de l'EHPAD ;
- L'absence de modifications manuelles sur cet état préparatoire.

Une seconde étape consistera à vérifier la concordance des bulletins de paie avec les états préparatoires. Le commissaire aux comptes pourra vérifier les informations, par exemple, sur cinq bulletins par mois sélectionnés ayant fait l'objet d'éléments variables, dont des sorties de personnel, ce qui permettra par la même occasion de valider les données des sorties de personnel.

Le commissaire aux comptes doit vérifier l'exactitude :

- Du nombre d'heures supplémentaires ;
- Du nombre de jours de congés payés ;
- Du nombre de jours d'absences ;
- Du montant du solde de tout compte pour les départs ;
- De l'application des indemnités pour sujétions spéciales prévues dans la convention collective, telles que, l'indemnité de 10% par heure travaillée entre 19 heures et 8 heures, l'indemnité pour travail effectué les dimanches et jours fériés, la rémunération des heures d'astreinte.

À la fin de cette étape, le commissaire aux comptes doit également s'assurer :

- De la bonne utilisation des taux de cotisations sociales ;
- Du calcul correct du plafond de la sécurité sociale ;
- Du calcul correct des bulletins de paie.

Le commissaire aux comptes teste ces éléments sur le bulletin d'un cadre et celui d'un non cadre.

Des feuilles de travail permettant de synthétiser ses contrôles sont proposées en annexe XIII (TCI.C.1 ; TCI.2 ; TCI.3) de ce mémoire.

✓ Augmentations de salaires

Les augmentations de salaires interviennent essentiellement lors de la revalorisation annuelle de la valeur du point. Il convient de s'assurer que cette revalorisation a été prise en compte par l'EHPAD.

✓ Les sorties de personnel

Les nombreuses sorties de personnel, suite notamment, aux fins de CDD, obligent nécessairement le commissaire aux comptes à s'assurer que la procédure de sortie est satisfaisante et respectée. Sur la sélection précédemment faite, le commissaire aux comptes vérifie l'établissement des états de sorties (Reçu pour solde de tout compte, certificat de travail, attestation pour Pôle Emploi).

2.2.2. Autres achats et charges externes / Fournisseurs

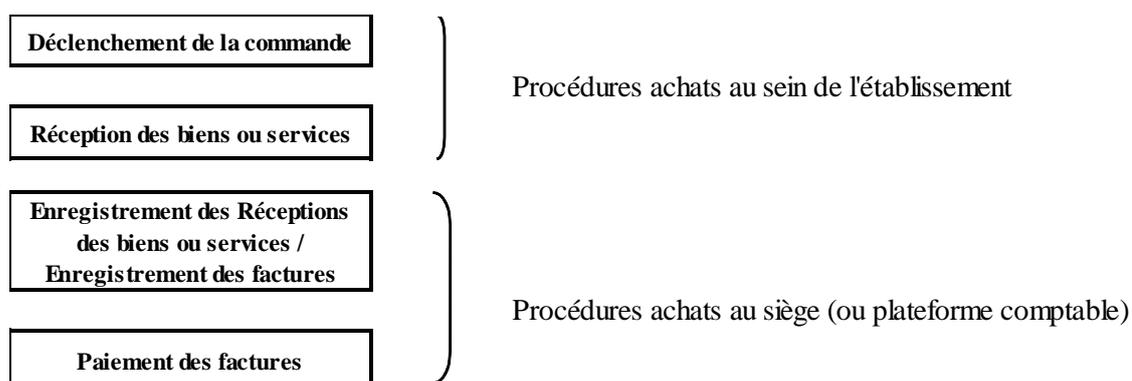
Les autres achats et charges externes sont très significatifs et les contrôles de substances dont dispose le commissaire aux comptes pour valider notamment l'exhaustivité de ce poste sont assez limités (cf. Partie 2 Chapitre 2). Il est donc préférable pour le commissaire aux comptes de s'assurer que la procédure de contrôle interne est fiable et qu'elle est respectée.

✓ Description de la procédure

L'auditeur doit s'intéresser à l'organisation mise en place et notamment aux différentes personnes intervenant dans ce processus, à leurs attributions respectives et à leur place dans l'organisation générale de l'entreprise. Il s'agit :

- Des personnes initiatrices des besoins et de la demande d'achat (intervient dans l'EHPAD);
- La personne responsable des achats (intervient au siège) ;
- La personne qui réceptionne les achats (intervient dans l'EHPAD);
- La personne qui comptabilise la facture (intervient au siège);
- La personne qui déclenche le paiement des fournisseurs (intervient au siège).

Tout comme pour les processus « paie » et « ventes », le risque d'erreur vient du fait que les personnes qui sont au sein du processus interviennent soit dans l'EHPAD, soit au siège.



L'information doit ainsi parfaitement circuler afin que les assertions particulièrement risquées sur les achats (réalité, exhaustivité, et séparation des exercices), soient validées.

Notons également que dans les groupes d'EHPAD, bien souvent, des contrats cadres sont négociés pour les principales catégories d'achat par la direction générale et la direction juridique, et qu'il convient de s'assurer, pas une revue de ces contrats, que l'EHPAD n'est pas engagé à certains niveaux d'achats

. Les charges concernées sont généralement :

- La restauration ;
- La blanchisserie ;
- Les produits d'incontinence ;
- Les dispositifs médicaux ;
- Les produits d'entretien ;

- Les assurances.

✓ Tests de contrôle interne

Afin de tester le contrôle interne, il est proposé de contrôler la procédure sur 5 factures sur 3 mois de l'année, soit 15 factures. L'équipe d'audit doit s'assurer que :

- Les achats ont bien fait l'objet de demandes par les services concernés ;
- Les bons de commandes, les bons de livraisons et les factures ont bien été cadrés ;
- Les factures ont été comptabilisées dans les bons comptes, pour les bons montants, avec le bon coefficient de déduction de la TVA et aux bonnes dates ;

Pour conclure sur les travaux permettant d'évaluer le risque d'anomalies significatives, notons que certains groupes d'EHPAD réalisent eux-mêmes des travaux d'audit interne et que le commissaire peut faire usage de ces travaux en respectant certaines démarches mentionnées au sein de la NEP-610 « Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne » :

Enfin, précisons également que si le commissaire aux comptes, lors de sa revue du contrôle interne, a constaté des faiblesses importantes, il doit, s'il le juge approprié, communiquer ces faiblesses à la direction de l'établissement⁶⁰.

A l'issue de son évaluation du risque d'anomalies significatives, qui sera facilitée par l'utilisation des questionnaires en annexe XIII (A.9 « Analyse du risque lié au contrôle interne ») et (A.10 « Analyse du risque lié à la fraude »), le commissaire aux comptes sera plus à même de déterminer l'étendue des contrôles substantifs à réaliser.

Section 2 : Planification de l'audit

Comme le précise la NEP-300 – Planification de l'audit, l'audit des comptes mis en œuvre par le commissaire aux comptes dans le cadre d'une certification des comptes annuels, doit faire l'objet d'une planification. « *Cette planification est formalisée notamment dans un plan de mission et un programme de travail* ». Conformément aux dispositions de l'article R 823-11 du Code de Commerce, ces deux documents de travail doivent faire partie du dossier de travail du commissaire aux comptes.

⁶⁰ NEP-265 « Communication des faiblesses du contrôle interne »

1. Élaboration du plan de mission

Sur la base des éléments collectés dans le cadre de la prise de connaissance de l'entité et de l'évaluation des risques, l'auditeur procède à l'élaboration du plan de mission. Il doit être élaboré en prenant notamment en compte la forme juridique de l'entité, de sa taille, de la nature de son activité⁶¹. Il conviendra donc de dédier une partie du plan de mission à la présentation de ces éléments, mais le plan de mission décrit également l'approche générale des travaux, et doit comprendre⁶² :

- L'étendue, le calendrier et l'orientation des travaux ;
- Le ou les seuils de signification retenus, et ;
- Les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail.

1.1. Présentation de l'environnement de l'établissement audité

Présenter l'environnement d'un EHPAD géré par un groupe privé commercial, c'est présenter l'EHPAD en lui-même, mais également le groupe qui le gère.

1.1.1. Présentation de l'EHPAD

L'audit des comptes annuels nécessite d'avoir une bonne connaissance de l'environnement dans lequel évolue l'entité, ce qui a été présenté dans le premier chapitre de ce mémoire, mais il faut également avoir une parfaite connaissance de l'entité elle-même. L'auditeur doit notamment s'intéresser :

- À la localisation de l'EHPAD (département ; autorités de tutelle compétentes ; concurrence géographique) ;
- À la taille de la structure (nombre de lits autorisés à exploiter, ainsi que le nombre de lits existant au sein de l'établissement, qui peut parfois être différent ; effectifs moyen sur l'exercice et à la date de clôture ; montant du chiffre d'affaires) ;
- Au type de résidents accueillis (la politique de l'établissement est-elle d'accueillir des personnes avec un niveau de dépendance important ou peu important ? GMP et PMP de

⁶¹ NEP-300 « Planification de l'audit »

⁶² Ibid.

- l'établissement ; l'EHPAD est-il autorisé à accueillir des personnes bénéficiaires de l'aide sociale ? ; de manière générale, cet EHPAD est-il soumis à des contraintes particulières ?) ;
- À l'organigramme administratif de l'EHPAD ;
 - Aux systèmes informatiques utilisés (logiciel commercial, comptable, paie...) ;
 - À la forme juridique, aux statuts de l'entité (prévoient-ils notamment l'établissement d'un rapport spécial par le commissaire aux comptes, si l'entité est une SASU ?) ;
 - À la date de clôture des comptes, la date d'arrêté des comptes et la date prévisionnelle de l'Assemblée générale approuvant les comptes (le client peut également souhaiter une intervention sur une période précise, ou avancée... ?) ;
 - Le référentiel comptable utilisé (normes françaises ou internationales) ;
 - Conseils extérieurs utilisés (expert comptable, avocat...) ;
 - Événements exceptionnels sur l'exercice nécessitant des diligences supplémentaires

1.1.2. Présentation du groupe

Il est essentiel lors de la préparation de la mission, de cerner les zones du groupe susceptibles de générer des risques afin de pouvoir écarter du programme de travail celles qui n'en présentent pas.

Il convient ainsi de rappeler :

- L'organigramme du groupe ;
- Le degré de dépendance économique de l'EHPAD à l'égard du groupe ;
- Le degré d'intervention des dirigeants du groupe sur les conditions des transactions ;
- L'ensemble des types de transactions réalisées entre les sociétés du groupe ;
- Le périmètre de consolidation et d'intégration fiscale du groupe.

1.2. Détermination des seuils d'audit

L'appréciation du caractère significatif d'une erreur dans les comptes nécessite la détermination de seuils de signification. Ainsi, *« lors de la planification de l'audit, le commissaire aux comptes détermine un seuil de signification au niveau des comptes pris dans leur ensemble et le cas échéant, des seuils de signification de montants inférieurs pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations fournies dans l'annexe »*. Il est ainsi proposé au sein de ce paragraphe des critères de détermination des seuils appropriés aux EHPAD gérés par des groupes privés commerciaux.

1.2.1. Seuils de signification

On appelle seuil de signification, le « *montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés*⁶³ ».

« *La détermination du seuil ou des seuils de signification relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes*⁶⁴ », et ressort de la responsabilité de l'auditeur. Il n'existe pas de règles précises permettant de définir le ou les seuils de signification. Au sein de ce mémoire nous nous attacherons cependant à proposer une approche mathématique aisément justifiable au sein du plan de mission, notamment lorsqu'elle est utilisée constamment dans le temps.

Il est cependant important de toujours adapter les critères de détermination des seuils aux critères de jugement des états financiers. Comme nous l'avons présenté dans le premier chapitre de ce mémoire, une importance toute particulière est attachée à l'EBITDA.

Nous proposons au sein de ce mémoire deux indicateurs pour fixer le seuil de signification :

- Dans le cadre de l'audit des comptes d'un EHPAD « mature » dont le taux d'occupation est relativement proche des 100 %, il convient de privilégier l'EBITDA, afin d'être en adéquation avec l'indicateur de performance favori des investisseurs. ;
- Dans le cadre de l'audit d'un EHPAD en croissance ou en perte de vitesse, il est plus pertinent de fixer le seuil de signification en fonction du chiffre d'affaires, qui augmente ou diminue dans les mêmes proportions que l'activité.

Nous proposons ainsi de fixer le seuil de signification à 10 % lorsque l'EBITDA est choisi et à 1% lorsque c'est le chiffre d'affaires. Ces seuils sont ceux généralement retenus par la profession lorsque ces indicateurs sont utilisés.

Dans le cadre de la maison « type », ci-dessous les seuils obtenus :

K€	Base	Taux	Seuil de signification
EBITDA	408	10%	41
Chiffre d'affaires	3 096	1%	31

Notons que dans le cas de l'EHPAD « type », prendre comme référence l'EBITDA permet d'augmenter le seuil de signification et donc les seuils d'investigation, ce qui permet de réduire les travaux de l'équipe d'audit. Cette élévation des seuils est pertinente dans le cadre d'un EHPAD dont l'activité est à maturité, car les contrôles par revue analytique deviennent très efficaces.

⁶³ NEP-320 « Anomalies significatives et seuil de signification »

⁶⁴ Ibid.

S'agissant des reclassements, le seuil de signification peut être estimé à 10 % du montant des postes affectés par le reclassement.

1.2.2. Autres seuils

✓ Seuil de planification

Ce seuil vient d'être défini au sein de la NEP-450 « Évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit », homologuée par arrêté du 19 juillet 2012. Ce seuil est uniquement utilisé pour calculer les seuils d'investigation. « *Il permet de réduire à un niveau acceptable le risque que le montant des anomalies relevées non corrigées et des anomalies non détectées excède le seuil de signification⁶⁵* ». Il est proposé de fixer ce seuil à 50 ou 75 % du seuil de signification en prenant 75 % lorsqu'aucune erreur significative n'aura été détectée l'exercice précédent et 50% dans le cas contraire ou lorsqu'il s'agira de la première année de mandat.

Ci-dessous le détail du calcul dans le cadre de la maison « type » :

K€	Base (Seuil de signification)	Taux	Seuil de planification
EBITDA	41	50% ou 75%	21 à 31
Chiffre d'affaires	31	50% ou 75%	16 à 23

✓ Seuil de remontée des ajustements

Ce seuil permet de ne pas surcharger la note de synthèse d'ajustements non significatifs dans le cadre de l'audit légal des comptes.

Nous fixons ce seuil à 5 % du seuil de signification. Ci-dessous le détail du calcul dans le cadre de la maison « type » :

K€	Base (Seuil de planification)	Taux	Seuil de remonté
EBITDA	41	5%	2
Chiffre d'affaires	31	5%	2

⁶⁵ NEP-450 « Évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit »

✓ Seuils d'investigation

Ce seuil permet de ne pas s'intéresser à des comptes dont le montant est non significatif. Il permet à l'auditeur de ne pas contrôler un compte ou groupe de compte, dont le solde est inférieur à ce seuil.

Les seuils d'investigation sont fixés par comptes, en fonction du risque d'anomalies significatives du groupe de comptes auquel ils appartiennent et en fonction de leur position au bilan (actif ou passif) ou au compte de résultat (charges ou produits).

Le risque d'anomalies significatives peut être :

- Minimum : Risque inhérent faible et tests de contrôle interne satisfaisant
- Faible : Risque inhérent élevé et tests de contrôle interne satisfaisant
- Moyen : Risque inhérent faible et tests de contrôle interne insatisfaisants (ou approche substantive).
- Élevé : Risque inhérent élevé et tests de contrôle interne insatisfaisants (ou approche substantive).

Ci-dessous le tableau récapitulatif des risques d'anomalies significatives :

Risque d'anomalies significatives		Tests de contrôle interne satisfaisants	
		Oui	Non
Risque inhérent	Faible	Minimum	Moyen
	Elevé	Faible	Elevé

Les taux permettant le calcul des seuils d'investigation résultent de l'analyse du risque d'anomalies significatives et sont répartis en fonction de la position dans le bilan (actif ou passif) et de la position du compte de résultat (charges ou produits). Ci-dessous le tableau récapitulatif des seuils à utiliser en fonction de ces deux critères :

Seuils d'investigation		Risque d'anomalies significatives			
		Minimum	Faible	Moyen	Elevé
Position	Actif / Produits	75 à 100%	50 à 75%	25 à 50%	10 à 25%
	Passif / Charges	25 à 50%	15 à 25%	10 à 15%	5 à 10%

La tranche d'investigation permet à l'équipe du commissaire aux comptes d'ajuster l'investigation des travaux en fonction des montants à auditer et des pièces justificatives à obtenir.

Précisons enfin que l'utilisation des seuils d'investigation est délicate et doit bien être appréhendée par le chef de mission. Certains soldes tels que les comptes de banques doivent être

examinés même si les soldes sont inférieurs à ces seuils. Enfin, lorsqu'un compte ou un groupe de comptes n'est pas contrôlé car le solde est inférieur au seuil d'investigation, une revue analytique du compte ou du groupe de comptes est néanmoins nécessaire pour s'assurer de l'exhaustivité du solde.

2. Elaboration du programme de travail

« Le programme de travail définit la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires, au cours de l'exercice, à la mise en œuvre du plan de mission, compte tenu des prescriptions légales et des normes d'exercice professionnel. Il indique le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de ces diligences et les honoraires correspondants⁶⁶ ».

2.1. Étendue et orientation des travaux

L'étendue et l'orientation des travaux seront naturellement fonction :

- De la structure des états financiers de l'EHPAD audité. La détermination du programme de travail nécessite de dissocier les comptes ou groupes de comptes significatifs de ceux qui sont non significatifs. Les groupes de comptes seront considérés comme « significatifs » lorsque leur solde à la clôture des comptes sera supérieur au seuil de planification. Les comptes « non significatifs », auront un solde à la clôture des comptes qui sera, soit inférieur au seuil de planification, soit supérieur à ce seuil mais seront très peu mouvementés et très peu risqués.
- Et du risque d'anomalies significatives dans ces comptes ou groupes de comptes.

Nous verrons ainsi au sein du compte de résultat et du bilan l'approche d'audit ainsi que le risque d'anomalies significatives retenu pour chaque groupe de comptes en prenant pour référence les états financiers de l'EHPAD « type » de l'étude.

2.1.1. Sur le compte de résultat

Ci-dessous le récapitulatif de l'approche retenue pour chacun des principaux postes du compte de résultat :

⁶⁶ NEP-300 « Planification de l'audit »

EHPAD		Degré de signification	Risque inhérent	Assertions risquées associées	Stratégie d'audit sur N	Test de contrôle satisfaisant Oui/Non ou N/A ?	Risque d'anomalies significatives
Compte de résultat	Chiffre d'affaires	Significatifs	Elevé	Réalité, séparation des exercices, classification, présentation et intelligibilité	Contrôle	Oui	Faible
	Transfert de charges	Non significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	Minimum
	Autres produits et charges	Significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	Moyen
	Achats consommés et charges externes	Significatifs	Elevé	Exhaustivité, réalité, séparation des exercices et classification	Contrôle	Oui	Faible
	Frais de personnel	Significatifs	Elevé	Exhaustivité, réalité, séparation des exercices et classification	Contrôle	Oui	Faible
	Impôts et taxes	Significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	Moyen
	Dotations aux amortissements & dépréciations	Significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	Moyen
	Résultat financier	Non significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	Minimum
	Résultat exceptionnel	Non significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	Minimum

Le seuil de planification ayant été fixé entre 16 et 31 k€(Cf. 1.2.2), seuls les transferts de charges, le résultat financier et le résultat exceptionnel sont inférieurs à ce seuil et donc jugés comme non significatifs et le risque d'anomalies significatives associé est « minimum ». Les risques associés à ces groupes de comptes sont faibles. Une approche d'audit substantive est ainsi retenue pour ces groupes de comptes.

Les autres postes du compte de résultat sont des postes significatifs ; néanmoins, suite à l'analyse des risques effectués dans le deuxième chapitre de ce mémoire et à l'importance des montants, seuls le chiffre d'affaires, les achats et les frais de personnel ont été considérés avec un risque inhérent « élevé ». S'agissant de tâches récurrentes, il est proposé de tester le contrôle interne de ces processus.

La matrice des risques récapitulée dans le paragraphe dédié au seuil d'investigation justifie la détermination d'un risque d'anomalies significatives « moyen », pour les postes non significatifs faisant l'objet d'une approche substantive et « faible », pour les postes faisant l'objet d'une approche contrôle. (Les tests de contrôles ont ici été considérés comme satisfaisants).

2.1.2. Sur le bilan

Ci-dessous le récapitulatif de l'approche retenue pour chacun des principaux postes du bilan :

EHPAD		Degré de signification	Risque inhérent	Assertions risquées associées	Stratégie d'audit sur N	Test de contrôle satisfaisant Oui/Non ou N/A ?	Risque d'anomalies significatives
Actif	Immobilisations / Amortissements	Significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	Moyen
	Stocks et en-cours	Non significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	Minimum
	Créances	Significatifs	Elevé	Existence	Substantif	N/A	Elevé
	Disponibilités	Significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	Moyen
	Compte de régularisation	Non significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	Minimum
Passif	Capitaux propres	Non significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	Minimum
	Dettes financières	Significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	Moyen
	Dettes fournisseurs	Significatifs	Elevé	Exhaustivité et réalité	Substantif	N/A	Elevé
	Dettes fiscales et sociales	Significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	Moyen
	Dettes diverses	Significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	Moyen
	Compte de régularisation	Non significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	Minimum

Les soldes des stocks et des comptes de régularisation étant inférieurs au seuil de planification sont non significatifs et le risque d'anomalies significatives associé est « minimum ».

Le risque d'anomalies significatives a également été jugé « minimum » pour les capitaux propres. En effet, malgré que le solde de ce compte soit supérieur au seuil de planification, ce poste ne fait souvent pas l'objet de beaucoup de mouvements si ce n'est l'affectation du résultat de l'année antérieure. Une approche d'audit substantive est ainsi retenue pour ces groupes de comptes.

Les autres postes du bilan (immobilisations/amortissement, créances, disponibilités, dettes) sont des postes significatifs, néanmoins, suite à l'analyse des risques effectués dans le deuxième chapitre de ce mémoire, seules les créances et des dettes fournisseurs ont été considérées avec un risque inhérent « élevé ».

Il n'est pas pertinent d'avoir une approche contrôle sur les postes de bilan car quelque soit le résultat des tests de contrôles, les contrôles substantifs sont toujours à effectuer. Il en découle un risque d'anomalies significatives « moyen », pour les postes de bilan ayant un risque inhérent faible et un risque d'anomalies significatives « élevé », pour les postes ayant un risque inhérent élevé.

2.2. Rédaction de la lettre de mission

Pour favoriser le bon déroulement de la mission, le commissaire aux comptes doit définir les termes et les conditions de ses interventions au sein d'une lettre de mission. Cette lettre est toujours rédigée au cours de la première année de mandat et le commissaire peut également juger nécessaire d'en rappeler les termes à son client chaque année ou réviser sa rédaction lorsque des circonstances l'exigent⁶⁷.

⁶⁷ NEP-210 « La lettre de mission du commissaire aux comptes »

Sa rédaction est libre mais la lettre de mission doit cependant nécessairement comporter certains éléments énumérés dans le NEP-210 et rappelés ci-dessous :

- « *La nature et l'étendue des interventions qu'il entend mener conformément aux normes d'exercice professionnel ;*
- *La façon dont seront portées à la connaissance des organes dirigeants les conclusions issues de ses interventions ;*
- *Les dispositions relatives aux signataires, aux intervenants et au calendrier ;*
- *La nécessité de l'accès sans restriction à tout document comptable, pièce justificative ou autre information demandée dans le cadre de ses interventions ;*
- *Le rappel des informations et documents que la personne ou l'entité doit lui communiquer ou mettre à sa disposition ;*
- *Le souhait de recevoir une confirmation écrite des organes dirigeants de la personne ou de l'entité pour ce qui concerne les déclarations faites au commissaire aux comptes en lien avec sa mission ;*
- *Le budget d'honoraires et les conditions de facturation ».*

Parmi les éléments énumérés ci-dessus, certains ne sont pas propres à l'audit d'une entité en particulier. Au sein des deux points de ce sous paragraphe, il n'est uniquement proposé que des éléments de travail sur :

- dans un premier temps, la nature et l'étendue des travaux à réaliser, justifiant une liste d'informations et documents que l'entité doit communiquer ou mettre à la disposition du commissaire aux comptes ;
- dans un second temps, un budget d'honoraires et des conditions de facturation.

2.2.1. Nature et étendue des interventions

Il est important que la lettre de mission mentionne les travaux qui incomberont à l'équipe d'audit et au client ainsi que le calendrier de réalisation de ces travaux.

✓ Travaux incombant aux parties prenantes

Sans rentrer dans les détails, la lettre de mission doit préciser les travaux que l'équipe d'audit sera amenée à réaliser au cours de sa mission. Il est notamment important de préciser qu'il sera réalisé :

- Des tests de contrôle interne, lors d'une période dite « intérimaire »

- Des contrôles sur les comptes
- Des confirmations auprès de tiers (banques, avocats, fournisseurs)
- Des vérifications spécifiques

En cas de première année de mandat, la lettre de mission pourra préciser que l'équipe d'audit pourrait être amenée à contacter ses prédécesseurs et prendre connaissance de leurs dossiers de travail.

Certains travaux incombent au client. Il est souhaitable de faire apparaître en annexe de la lettre de mission la liste des documents dont l'équipe d'audit aura nécessairement besoin ainsi que les délais dans lesquels ils devront être communiqués. (cf. annexe VIII). La lettre de mission doit préciser que le client devra signer en fin de mission une « lettre d'affirmation », confirmant les diverses déclarations recueillies au cours de la mission et le fait que toutes les informations importantes ont été communiquées.

✓ Équipe d'audit et calendrier de la mission

La lettre de mission doit mentionner le nom des personnes constituant l'équipe d'audit, et tout particulièrement le nom du chef de mission (ou directeur de mission) ainsi que celui de l'associé signataire.

La lettre de mission doit également mentionner les dates d'intervention de l'équipe d'audit. Nous proposons de notamment distinguer les dates du déroulement :

- De la prise de connaissance des procédures de contrôle interne et de tests de procédures, que nous proposons de traiter simultanément ;
- Des contrôles de comptes ;
- Des demandes de confirmation des tiers ;
- Des diligences spécifiques et émission des rapports.

2.2.2. Honoraires du commissaire aux comptes

Les honoraires du commissaire aux comptes sont fonction de l'importance des diligences à réaliser sur le dossier, c'est-à-dire du nombre d'heures de travail et des compétences à mettre en œuvre, c'est-à-dire du taux horaire de facturation. Le taux horaire peu varié d'un cabinet à l'autre et peut être négocié avec le client. En revanche, un nombre d'heures minimum de travail est imposé par l'article R 823-12 du Code de commerce. Ce nombre est fonction de la somme du total du bilan, des produits d'exploitation et des produits financiers.

À titre d'information nous pourrions assimiler les produits d'exploitation au chiffre d'affaires et ainsi obtenir le nombre minimum d'heures de travail pour l'audit de l'EHPAD « type » :

K€	Maison type
Total bilan	1 777
Produits d'exploitation	3 096
Produits financiers	32
Total	4 905
Nombre d'heures minimum imposé par le Code de commerce	70 à 120

Le contingent d'heures présenté ci-dessus nous amène à proposer les honoraires suivants :

Poste	% Temps de travail sur le dossier	Nombre d'heures	Taux horaires €/H	Budget honoraires €
Associé	15%	10 à 18	180 à 250	1 800 à 4 500
Chef de mission	30%	20 à 36	100 à 150	2 000 à 5 400
Collaborateur	55%	40 à 66	60 à 80	2 400 à 5 280
Total	100%	70 à 120	n.a	6 200 à 15 180

(Ci-joint en annexe VII, une proposition de répartition de 80 heures de travail entre le collaborateur, le chef de mission et l'associé signataire, sur chacune des étapes de l'audit)

La fourchette d'honoraires ci-dessus nous amène à proposer un budget tournant autour de 8 000 à 10 000 € hors taxes pour un EHPAD géré par groupe privé commercial dans lequel le commissaire aux comptes est également mandaté pour les autres entités du groupe.

Enfin, la lettre de mission devrait proposer de faire parvenir des demandes d'acomptes sur honoraires selon un échéancier également précisé dans la lettre de mission.

Chapitre 2 : Proposition de contrôles adaptés au risque d'anomalies significatives

En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes adapte son approche générale d'audit, conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires à celles réalisées pour cette évaluation⁶⁸. Ces procédures comprennent des tests de procédures et des contrôles de substance.

Au sein de ce chapitre les tests de procédures ne sont pas abordés, comme précisé dans le chapitre précédent, il a été décidé de les traiter, en même temps que la prise de connaissance du contrôle interne.

Les contrôles de substance proposés sont particulièrement composés de procédures analytiques. On appelle procédure analytique, la technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir de leurs corrélations avec d'autres informations (antérieurs, prévisionnelles, d'autres entités...) et de l'analyse des variations significatives⁶⁹. L'utilisation des procédures analytiques est très pertinente dans le cadre de l'audit légal d'un EHPAD dont le taux d'occupation est proche de 100 % et permet des gains importants de temps.

Le chapitre est divisé en deux sections, qui ont pour objet de présenter des contrôles pertinents afin de réduire le risque d'audit en scindant les risques liés à la réglementation des EHPAD, ainsi que les risques spécifiquement liés à l'établissement des états financiers.

Section 1 : Audit des risques liés à la réglementation des EHPAD

Dans le cadre de sa mission d'audit légal, le commissaire aux comptes est tenu de veiller à ce que la continuité de l'exploitation de l'entité ne soit pas compromise sur une période d'au moins douze mois. L'exploitation d'un EHPAD étant une activité réglementée, il est important de vérifier que l'établissement est en règle avec ses obligations. Les cas les plus graves d'irrégularités pouvant remettre en cause la continuité d'exploitation, en conduisant notamment à la fermeture administrative de l'EHPAD.

⁶⁸ NEP-330 « Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques

⁶⁹ NEP-520 « Procédures analytiques »

Pour cela, il doit s'intéresser à la validité des autorisations accordées à l'EHPAD, ainsi qu'à la continuité des subventions.

1. Contrôle des autorisations et audits

La validité des autorisations et habilitations est en étroite relation avec les audits et contrôles qui peuvent être opérés au sein de l'EHPAD.

1.1. Revue de l'existence et du respect des autorisations et habilitations

L'objet de ce contrôle est de s'assurer, à chaque exercice, que l'EHPAD dispose des autorisations et des diverses habilitations nécessaires à son activité et que les engagements pris par l'EHPAD au sein de la convention tripartite sont respectés.

1.1.1. Autorisation d'exploiter et autres habilitations

Le commissaire aux comptes doit veiller à ce que :

- L'autorisation d'exploiter n'est pas venue à expiration ou que son renouvellement éventuel a été délivré ;
- Toute transformation de l'établissement a bien fait l'objet d'une autorisation ;
- La convention pluriannuelle n'a pas été dénoncée par une des parties ou qu'elle n'est pas arrivée à son terme et que, dans ce cas, un renouvellement a été signé ;
- L'établissement dispose bien de l'avis favorable de la commission de sécurité et incendie ;
- L'établissement n'a jamais exploité un nombre de lits supérieur à celui autorisé ou sinon qu'un agrément a permis l'extension de la capacité autorisée initialement ;
- Les évaluations internes et externes obligatoires ont été réalisées. Tous les 5 ans, l'EHPAD doit obligatoirement réaliser un audit interne dont les travaux sont repris dans les conclusions d'un audit externe devant être réalisé une fois tous les 7 ans. Le renouvellement de l'autorisation est exclusivement subordonné aux résultats de l'évaluation externe (art. L313-1 du CASF) ;
- L'habilitation à recevoir des résidents « aide sociale » est toujours en vigueur et que la capacité d'accueil autorisée par cette habilitation n'a jamais été dépassée sans autorisation.

Pour l'habilitation à l'aide sociale la vérification peut-être effectuée via les récapitulatifs trimestriels ou mensuels communiqués par le Conseil Général et précisant, outre le montant du virement bancaire au bénéfice de l'établissement, les bénéficiaires de l'aide sociale.

1.1.2. Respect des engagements de la convention tripartite

La convention tripartite fixe des objectifs à l'EHPAD selon un échéancier et précise parfois la hauteur du montant des coûts devant être engagés. Le commissaire aux comptes doit constater, chaque année, que l'EHPAD respecte ses engagements. Il est ainsi utile de recenser au sein d'une feuille de travail tenue au sein du dossier permanent et actualisée chaque année, les engagements de l'EHPAD et de veiller à leur respect ou que des explications que les autorités peuvent être amenées à prendre en compte existent.

Il arrive ainsi que la convention prévoit un certain nombre d'embauches ou d'ETP. Ce type d'engagement est lié à l'évolution du taux d'occupation. Des mauvaises anticipations d'évolutions de ce taux peuvent justifier le non respect de l'engagement.

S'il n'existe pas d'explications au non respect de certains engagements, le commissaire aux comptes doit interroger la direction sur les mesures correctrices qui seront apportées. Si aucune mesure correctrice n'est prévue et que l'engagement est de nature à remettre en cause la continuité de l'exploitation, le commissaire aux comptes doit s'interroger sur l'opportunité du lancement de la procédure d'alerte.

1.2. Revue des audits et contrôles

Les EHPAD sont soumis à divers contrôles et audit, externes et/ou internes, dont il est important pour le commissaire aux comptes de prendre connaissance afin de se forger une opinion quant à la continuité d'exploitation de l'EHPAD.

1.2.1. Audits et contrôles externes

Ils peuvent être volontaires ou non, inopinés ou non. Le commissaire aux comptes doit prendre connaissance de ces contrôles, des conclusions émises et des éventuelles actions correctrices qui ont pu être réalisées ou que l'EHPAD devra réaliser.

On recense trois grands types de contrôles et audits externes :

- Les contrôles de conformité aux réglementations sociales et sanitaires. Lorsque des irrégularités sont constatées, l'EHPAD dispose, généralement, d'un délai pour se conformer à la réglementation.
- Les contrôles des dépenses engagées afin de s'assurer de leur conformité avec les budgets présentés et la typologie du personnel salarié (Diplômes, statuts,..) ainsi que sa répartition entre les trois activités. Des remarques sont le plus souvent émises mais des refus de prise en charge peuvent être notifiés, et des remboursements partiels de dotations reçues demandés.
- Les audits externes par des cabinets privés permettant de mesurer l'avancement des engagements donnés dans la convention tripartite et les éventuels dysfonctionnements internes.

Le commissaire aux comptes revoit les conclusions de ces contrôles et audits externes et s'assure que les corrections demandées ont bien été prises en compte par l'établissement. Une feuille de travail en annexe XIII (A.12) reprend l'ensemble des informations dont le commissaire aux comptes doit prendre connaissance.

1.2.2. Audits internes et démarche qualité

La prise en compte, par le commissaire aux comptes, de la qualité du service rendu peut paraître surprenante à première vue. D'une part, cette démarche n'entre pas dans la démarche habituelle du commissaire aux comptes et ce dernier n'est pas autorisé à s'immiscer dans la gestion des entités contrôlées. Pourtant, la prise en considération de la qualité des prestations réalisées par un EHPAD a une incidence directe sur la signature de la convention tripartite et sur le renouvellement de l'autorisation d'exploiter et donc sur la poursuite de l'activité.

Le commissaire aux comptes doit donc se faire une opinion de la qualité des prestations rendues par l'EHPAD. Pour cela, il peut s'appuyer sur les audits internes qui ont pu être réalisés ou sur des entretiens avec la direction afin d'identifier leur degré de sensibilité à ces enjeux et les démarches mises en place.

Le commissaire aux comptes peut également calculer et analyser l'évolution du taux d'encadrement :

Nombre de résidents / ETP

Un taux d'encadrement trop faible par rapport au secteur (0,682⁷⁰) peut engendrer des doutes quant à la qualité des prestations rendues ou encore permettre d'identifier du travail illégal.

Afin de s'assurer que l'ensemble des audits réalisés au cours de l'exercice ont été transmis à l'équipe d'audit, il est important que le commissaire aux comptes fasse mentionner dans la lettre d'affirmation une phrase telle que :

« Nous avons mis à votre disposition tous les rapports, avis ou positions émanant d'organismes de contrôle ou de tutelle dont le contenu pourrait avoir une incidence significative sur les états financiers »

2. Contrôle du chiffre d'affaires subventionné

Le chiffre d'affaires d'un EHPAD est composé pour environ 30% de financements publics. S'assurer de la continuité dans le temps de l'obtention de ces subventions est donc important pour le commissaire aux comptes.

2.1. Revue des budgets et comptes d'emplois

Afin d'obtenir les subventions soins et dépendance, l'EHPAD est dans l'obligation d'établir des budgets et des comptes d'emplois.

2.1.1. Budgets réglementaires

Au sein d'un EHPAD les budgets sont de deux types :

- Réglementaires, ils doivent nécessairement être réalisés par l'entité pour obtenir ses subventions ;
- D'exploitation, ils permettent le suivi au quotidien des frais engagés et le pilotage de l'EHPAD. Ces budgets sont utilisés par le commissaire aux comptes lors de la revue analytique des autres achats et charges externes. (cf. Section 2)

Les dotations soins et dépendance sont obtenues suite à l'établissement de budgets réglementaires remis aux autorités de tarification. Les propositions budgétaires et leurs annexes sont transmises au

⁷⁰ L'offre en établissements d'hébergement pour personnes âgées en 2007, Etudes et Résultats, Drees, n° 689, mai 2009

plus tard le 31 octobre de l'année qui précède celle à laquelle elles se rapportent (Article R.314-3 du Code de l'action sociale et des familles).

Si les budgets ne sont pas arrivés en temps et en heure, en cas de désaccord sur le montant finalement alloué, une action en contentieux ne sera jamais gagnée par l'EHPAD. Un EHPAD qui aurait alors commis une erreur dans ses budgets, en sa défaveur, et que l'autorité compétente ne souhaiterait pas corriger amiablement, pourrait voir ses comptes amputés d'une somme importante, nécessaire à la poursuite de l'activité.

Il est donc important pour le commissaire aux comptes de s'assurer que les budgets ont bien été transmis dans les temps aux autorités compétentes.

2.1.2. Comptes d'emploi

Avant le 30 avril N+1, l'établissement doit faire parvenir à l'autorité de tarification ses comptes d'emploi soins et dépendance afin de présenter le résultat de ces deux sections tarifaires. Deux situations sont possibles:

- Soit un excédent de dotation : les sommes perçues sont supérieures aux dépenses engagées ;
- Soit un déficit de dotations : les sommes perçues sont inférieures aux dépenses engagées.

Les déficits constatés peuvent, avec accord de l'autorité de tarification, être ajoutés aux dotations N+1 ou N+2.

Concernant les excédents soins, les EHPAD ne peuvent pas faire de profit sur le poste soins. Les dépenses doivent au moins être équivalentes au montant de la dotation soins.

Ainsi, lorsque les dépenses sont inférieures à la dotation, l'excédent soins, pourra être repris en N+1 ou N+2 par l'Agence Régionale de Santé. La reprise à 100 % de l'excédent soins n'est pas automatique. L'Agence Régionale de Santé, généralement après négociation avec la direction de l'établissement peut ne reprendre qu'une partie de cet excédent, voire laisser entièrement l'excédent à l'EHPAD. Le taux de reprise dépend beaucoup de la localisation de l'EHPAD et de la situation financière de l'Agence Régionale de Santé dont il est sous tutelle. Certaines agences reprennent systématiquement l'excédent et le contexte économique d'aujourd'hui justifie cette position. Le principe de prudence oblige donc les EHPAD à prendre en compte ce risque. Le risque de reprise est encore plus important lorsque l'EHPAD créé depuis de nombreuses années bénéficie d'une dotation supérieure au plafond légal. Dans le cadre d'un objectif de convergence tarifaire,

l'Agence Régionale de Santé de cet établissement est amenée à réduire année après année le montant de la dotation, jusqu'à passer au dessous de ce plafond. Il est fort probable que dans ce type d'EHPAD, le taux de reprise de la dotation soit proche de 100 %. Il est donc important en cas d'excédent soins constaté, que le commissaire aux comptes connaisse le montant de la dotation soins plafond. Au sein de l'annexe XIII (B.4), une partie est dédiée à ce calcul qui se fera automatiquement une fois certaines données rentrées précédemment (valeur du point ; GMP ; PMP).

Au cours de mes expériences, j'ai été amené à constater plusieurs taux de provisionnement :

- Dans certains groupes, les excédents soins sont repris à 100 % ;
- Dans un grand groupe français, une provision statistique de 33 % est calculée et appliquée à l'ensemble des EHPAD.

La comptabilisation d'une provision statistique plutôt que la reprise à 100 % de l'excédent est une position défendable dont le calcul doit être justifié et revu par le commissaire aux comptes.

Par ailleurs, les provisions sont parfois comptabilisées via une provision pour risques et charges et parfois via la constatation d'un produit constaté d'avance.

Je considère qu'il convient de privilégier la comptabilisation d'un produit constaté d'avance. En effet, le produit constaté d'avance vient diminuer le chiffre d'affaires et donc l'EBITDA, tandis que la comptabilisation d'une provision pour risques et charges n'a pas d'impact sur l'EBITDA, indicateur privilégié du secteur.

Le compte d'emploi servant de base au calcul de la provision pour excédent soins, le commissaire doit s'assurer de leur fiabilité. Il peut vérifier que sur les exercices précédents il n'y a pas eu trop d'écarts entre le résultat des comptes d'emploi proposés par l'EHPAD et ceux finalement retenus par l'Agence Régionale de Santé.

Par ailleurs, lorsqu'il s'agit de la première année d'audit des comptes annuels d'un EHPAD, et que le commissaire aux comptes constate qu'il n'a jamais été comptabilisé de provisions pour excédents soins, il convient de se faire communiquer les comptes d'emplois envoyés en N-1 et N-2 afin de constater l'absence d'excédent ou d'évaluer le montant de la provision qui aurait dû être constatée.

2.2. Chiffres d'affaires soins et dépendance

Au sein de ce paragraphe sont présentés les principaux contrôles de substance qui permettent de valider les chiffres d'affaires soins et dépendance.

2.2.1. Soins

✓ Comptabilisation et paiement de la dotation

Chaque année, une dotation soins est arrêtée par l'Agence Régionale de Santé. Dans le cadre de la revue de ce poste, l'auditeur doit s'assurer que :

- Le produit provenant de la dotation a bien été comptabilisé pour le montant notifié ;
- Le produit découle bien des virements mensuels effectués par l'Agence Régionale de Santé tout au long de l'exercice et non d'une écriture comptable permettant d'ajuster le produit avec le montant initialement notifié. Un arrêt des versements pourrait traduire un contentieux avec l'un des organismes de tutelle et remettre en cause la réalité du produit comptabilisé ;

Pour ce dernier point, un entretien avec la direction est nécessaire afin de déterminer si :

- Des diligences supplémentaires seront à mettre en œuvre, de type, consultation des correspondances avec l'autorité de tutelle, afin d'estimer les incidences éventuelles sur le chiffre d'affaires de l'EHPAD ;
- Une révision du montant de la dotation annuelle n'a pas été demandée à l'occasion d'une modification importante et imprévisible des conditions économiques de nature à augmenter de manière substantielle les charges ;
- Dans le cadre de la vérification par les autorités de tutelle de l'effectivité et de la qualité des services financés, l'EHPAD n'utilise pas les financements de manière inadéquate et que, le cas échéant, un reversement n'a pas été demandé à l'établissement.

✓ Crédits non reconductibles

L'auditeur doit s'intéresser également aux crédits non reconductibles et notamment à leur financement. Il arrive qu'une partie de ces crédits ait pour objet de financer des formations de personnel. La formation peut également avoir été remboursée par l'Organisme Paritaire Collecteur Agréé (OPCA). Certaines formations peuvent ainsi avoir été financées par deux organismes différents. Le double financement est généralement plafonné au montant du financement de

l'OPCA car celui-ci est bien souvent inférieur au montant des crédits non reconductibles. Ce double financement peut arriver, soit par erreur - l'EHPAD n'a pas fait attention que la formation avait déjà été financée - soit intentionnellement. Le commissaire aux comptes doit ainsi s'interroger sur le caractère délictueux de cette pratique.

2.2.2. Dépendance

✓ Contrôle de cohérence

Le contrôle consiste pour chaque tarif autorisé (GIR 1-2 ; GIR 3-4 ; GIR 5-6) à calculer le chiffre d'affaires théorique comme suit :

$\text{Tarif journalier de la prestation dépendance} * \text{Nombre de résidents moyen du GIR sur l'année} * 365$

Le nombre moyen de résidents pour chacun des GIR est fourni par le logiciel commercial.

Le calcul peut également être effectué par mois, ce qui est préférable car les tarifs des prestations dépendance changent le plus souvent au cours de l'année, les douze mois étant alors additionnés.

Par ailleurs, le commissaire aux comptes peut réaliser un autre contrôle dans les EHPAD où la dépendance n'est pas facturée dès le premier jour d'absence. Il peut valider que le nombre de jours facturés n'est pas supérieur au nombre de jours facturables (nombre de lits autorisé * nombre de jours sur la période).

Si le nombre de jours facturés est supérieur au nombre de jours facturables :

- Soit il y a une erreur dans le chiffre d'affaires dépendance
- Soit l'EHPAD a hébergé plus de résidents que ne le prévoit sa convention.

✓ Rapprochement avec des informations extracomptables

Ce contrôle consiste à rapprocher le chiffre d'affaires annuel tel qu'il ressort du logiciel de gestion commerciale avec le chiffre d'affaires comptabilisé à la clôture. L'auditeur doit s'assurer que la facturation ne transitant pas par la gestion commerciale est non significative ou s'explique.

✓ Autres contrôles de substance

Il convient de s'assurer de l'absence de procédures engagées avec le Conseil Général qui pourraient, le cas échéant, donner lieu à une régularisation des tarifs appliqués.

Précisons enfin que les dépenses engagées par les établissements au titre de la dépendance excèdent généralement le montant des enveloppes allouées et que ces déficits ne font jamais l'objet d'un reversement. Les excédents doivent systématiquement faire l'objet d'un provisionnement à 100 %, car ils ne sont jamais laissés au bénéfice de l'EHPAD.

La continuité de l'exploitation étant fortement dépendante de l'obtention des subventions soins et dépendance, dépendant elle-même des finances des autorités de tutelles, le commissaire aux comptes doit toujours être attentif aux changements de politique en matière de prise en charge de la dépendance et de son financement. Lorsque le groupe d'EHPAD dispose d'un responsable juridique, le commissaire aux comptes peut s'entretenir avec cette personne afin de s'assurer qu'il n'est pas passé à côté d'une évolution majeure dans le secteur.

Dans le cadre de l'exploitation au sein d'un groupe, les risques liés à la continuité d'exploitation peuvent être réduits via l'obtention d'une lettre de soutien de la société mère, garantissant la continuité de l'exploitation de l'établissement sur l'exercice postérieur à l'audit.

Notons enfin, que le commissaire aux comptes doit être particulièrement attentif aux changements de politique de gestion de la dépendance en France, qui pourraient mettre éventuellement en danger la situation financière des EHPAD.

Section 2 : Audit des risques sur les états financiers

Les états financiers sont composés du bilan, du compte de résultat et de l'annexe. Les contrôles de substances sur les postes du bilan ne comportent pas, sauf exception, de particularités, ou de difficultés propres au secteur des EHPAD.

Au sein de cette section, l'accent est donc mis sur les contrôles à opérer sur les comptes ou groupes de comptes sur les principaux postes de produits et de charges impactant le résultat d'exploitation des EHPAD.

Il est également présenté au sein du second paragraphe, les principaux contrôles à opérer lors de la revue de l'annexe des comptes annuels.

1. Contrôle de l'EBITDA

Les contrôles substantifs à opérer sur les chiffres d'affaires soins et dépendance ayant été présentés au sein de la section précédente, il n'est proposé au sein de ce paragraphe que des contrôles permettant de valider le chiffre d'affaires lié aux prestations à la charge des résidents ainsi que les principales charges impactant l'EBITDA.

1.1. Contrôle du chiffre d'affaires lié aux prestations à la charge des résidents

Sont présentés ci-dessous les contrôles de cohérence et les rapprochements à effectuer afin de valider le chiffre d'affaires « hébergement » ainsi que le chiffre d'affaires « autres prestations ».

1.1.1. Hébergement

✓ Contrôle de cohérence

Le contrôle consiste à calculer, le chiffre d'affaires théorique de façon rapide et cohérente. Le chiffre d'affaires hébergement doit logiquement ne pas s'éloigner beaucoup de celui calculé par la formule suivante :

Nombre de journées facturable * Prix moyen journalier des chambres * Taux d'occupation
--

Ou

Nombre de lits autorisés * Prix moyen du séjour * Taux d'occupation

Les calculs peuvent être faits annuellement ou mois par mois, ce qui est plus précis.

Dans la première formule, le prix moyen journalier des chambres doit être calculé de la manière suivante :

$$\frac{(\text{Prix chambre catégorie A} * \text{Nombre de chambre catégorie A}) + (\text{Prix chambre catégorie B} * \text{Nombre de chambre catégorie B}) \dots}{\text{Nombre total de chambres}}$$

Dans la formule ci-dessus nous avons pris l'exemple de deux catégories de chambres (type chambres individuelles et chambres doubles), mais dans certains EHPAD la grille des tarifs des chambres peut être plus détaillée.

Le chiffre d'affaires hébergement théorique ainsi calculé doit être proche de celui comptabilisé. Les écarts sont généralement expliqués par les hypothèses retenues dans le calcul du taux d'occupation.

Il existe deux types de taux d'occupation (TO) :

- Le taux d'occupation « physique » calculé à partir du registre des entrées et des sorties des résidents. La moyenne des résidents sur le mois est alors divisée par le nombre de lits autorisés.
- Le taux d'occupation « commercial » calculé à partir du nombre de journées facturées, rapporté au nombre de journées optimum (nombre de jours facturables * nombre de lits autorisés).

Il faut également être vigilant sur le nombre de lits autorisés utilisé pour le calcul du taux d'occupation car celui-ci peut varier au cours de l'exercice suite à une extension, par exemple.

Dans le cadre des contrôles de cohérence il convient d'utiliser le taux d'occupation « physique », plutôt que le taux d'occupation commercial. Ce dernier ne permet pas de s'assurer de l'exhaustivité de la facturation puisque l'utiliser reviendrait à calculer le chiffre d'affaires théorique à partir de données de facturation provenant de la gestion commerciale et donc identiques à celles qui ont permis de déterminer le chiffre d'affaires comptabilisé.

Le taux d'occupation « physique » peut cependant générer des écarts :

- Durant les absences des résidents, la facturation des prestations continue dans le respect des textes réglementaires ;
- Un préavis de quelques jours peut-être facturé lors de la sortie et comptabilisé au niveau de l'une des prestations contrôlées (hébergement, dépendance...) alors que le résident n'est plus présent ;
- Un forfait de remise en état, calculé sur le tarif hôtelier peut-être facturé lors de la sortie définitive. Si ce forfait est comptabilisé au niveau de l'hébergement, un écart apparaîtra.

Il arrive donc que les établissements calculent un taux d'occupation « physique » corrigé : Le résident est considéré présent tant que son contrat n'a pas pris fin. Dans ce cas, les absences provisoires ne sont prises pas en compte dans le calcul du taux d'occupation et les périodes de préavis sont comptées. Il en est de même pour le forfait de remise en état. Ce taux est ainsi proche du taux d'occupation commercial tout en provenant d'une source d'information différente.

Avant d'utiliser le taux d'occupation communiqué, le commissaire aux comptes doit donc s'assurer de la pertinence du calcul du taux d'occupation et de son suivi.

✓ Rapprochement avec des informations extracomptables

Rapprochement avec le logiciel commercial : Tout comme pour le chiffre d'affaires dépendance, ce contrôle consiste à rapprocher le chiffre d'affaires annuel tel qu'il ressort du logiciel de gestion commerciale avec le chiffre d'affaires comptabilisé à la clôture. Les écarts les plus fréquents sont liés à des refacturations intra-groupe, pour lesquelles la facturation n'est pas effectuée avec le logiciel commercial.

Rapprochement de compte de dépôts de garantie : Afin de s'assurer que des dépôts de garantie n'ont pas été comptabilisés en chiffre d'affaires, le commissaire aux comptes doit rapprocher le compte de dépôts d'un fichier de suivi des dépôts de garantie par résident. Il peut s'agir d'une balance auxiliaire ou d'un fichier de suivi tenu sur un tableur par exemple. Le commissaire s'assure que le nombre de dépôts est en adéquation avec le nombre de résidents. Des petits écarts peuvent exister provenant généralement de résidents nouvellement entrés n'ayant pas encore versé le dépôt ou de résidents sortis pour lesquels le dépôt n'aurait pas encore été remboursé.

Si le commissaire aux comptes constate que des dépôts de garantie non remboursés ont été comptabilisés en produits, le commissaire aux comptes s'assure que leur antériorité est supérieure à cinq ans.

Afin d'aider les commissaires aux comptes d'EHPAD à valider le chiffre d'affaires hébergement, des outils d'aide au contrôle sont proposés en annexe XIII (B.3) de ce mémoire. Il y est rappelé les contrôles à effectuer et des tableaux permettant de réaliser rapidement ces contrôles y sont intégrés.

1.1.2. Autres prestations

Tout comme pour l'hébergement, il convient de cadrer le chiffre d'affaires comptabilisé avec celui issu du logiciel commercial et réaliser des contrôles de cohérences. Ces derniers peuvent notamment être appliqués aux suppléments hôteliers (téléphone et téléviseur) et aux repas servis aux invités ou accompagnateurs.

✓ Suppléments hôteliers

Une location mensuelle de mise à disposition du matériel est généralement facturée. Le calcul de cohérence peut se présenter comme ci-dessous :

Tarif mensuel de la location * Nombre moyen de résidents * 12

Le nombre moyen de résidents est fourni par le logiciel commercial ou par un suivi manuel (type tableur) des contrats de location.

✓ Repas servis aux invités et accompagnateurs

La formule suivante permet d'obtenir le nombre théorique moyen de repas pris dans l'année :

Chiffre d'affaires repas / Prix moyen d'un repas
--

Le chiffre obtenu peut être comparé à celui de l'année précédente ou à une liste, si celle-ci existe.

✓ Refacturation interne au groupe

Le commissaire aux comptes doit s'assurer :

- de la réalité de la charge ayant entraîné la refacturation ;
- que l'ensemble des charges à refacturer l'a été ;
- que les facturations internes ont bien été émises avec TVA, si la prestation refacturée le nécessite.

1.2. Contrôle des principales charges impactant l'EBITDA

Il n'est traité ici que des charges de personnel, des taxes assises sur les salaires ainsi que des autres achats et charges externes. Excepté la spécificité du calcul de la CVAE au sein d'un groupe intégré fiscalement, qui a été explicité au sein du deuxième chapitre du mémoire, les autres taxes et charges ne présentent pas de particularités ni de contrôles spécifiques.

1.2.1. Charges de personnel et taxes assises sur les salaires

✓ Procédures analytiques

Les procédures analytiques à réaliser sur les comptes de charges de personnel consistent à :

- Examiner la cohérence de l'évolution des charges de personnel avec l'évolution des effectifs ;

- Examiner la cohérence de l'évolution du taux moyen de charges sociales avec ceux de l'exercice précédent.

Ces ratios permettent de différencier l'effet prix (variation du salaire moyen), de l'effet volume (variation du nombre d'équivalent temps plein)

Concernant les taxes assises sur les salaires (participation à la formation professionnelle continue, Participation à l'effort construction, taxe d'apprentissage, taxes sur les salaires, contribution à l'obligation d'emploi des handicapés), la revue analytique consiste à examiner la cohérence de l'évolution de ces taxes par rapport à l'évolution des charges de personnel.

L'évolution doit être quasi identique, notamment pour ce qui est des taxes pour lesquelles il ne peut y avoir d'effet de seuils.

✓ Autres contrôles de substance

L'auditeur doit mettre en œuvre les travaux suivants :

- Rapprochement des charges de personnel comptabilisées avec le livre de paie et la Déclaration Annuelles des Données Sociales (DADS) ;
- Rapprochement des charges patronales comptabilisées avec l'extraction du logiciel de paie ;
- Contrôle du montant de la provision pour congés payés et du taux utilisé pour calculer la provision des charges sociales sur congés payés. Etant donné l'importance des taxes assises sur les salaires, il est important que le taux utilisé prenne en compte les cotisations sociales et les taxes basées sur les salaires ;
- Contrôle des montants provisionnés au titre de la rémunération variable ;
- Recalcul des taxes assises sur les salaires ;
- Contrôle du montant de l'intéressement, si un contrat d'intéressement a été mis en place. Dans les groupes d'EHPAD, il existe parfois un contrat d'intéressement pour l'ensemble des EHPAD du groupe. Le montant est alors généralement calculé en fonction de résultats consolidés. Le calcul de l'intéressement et sa répartition au sein des EHPAD doit être validé au moment de l'audit des comptes consolidés de la société mère ;
- Confirmation des avocats afin d'identifier d'éventuels litiges⁷¹.

⁷¹ NEP-501 « Caractère probant des éléments collectés »

Concernant les charges liées au personnel, même si elle n'a pas d'impact sur l'EBITDA, précisons qu'il est très important de s'assurer que l'EHPAD n'est pas soumis au versement de la participation. Comme nous l'avons vu dans le chapitre 1, l'effectif moyen de notre étude est très proche des 50 personnes obligeant le versement de la participation. L'équipe d'audit doit donc se faire communiquer un calcul précis des équivalents temps plein (ETP) entrant dans le calcul de la participation.

Précisons enfin qu'il conviendra de s'assurer du paiement de ces charges en validant au bilan le contenu des dettes sociales et fiscales.

À partir de la clôture des comptes 2013, un nouveau contrôle substantif devra être réalisé. La loi de finances rectificative pour 2012 du 29 décembre 2012 a créée le Crédit d'Impôt pour la Compétitivité et l'Emploi (CICE). Les EHPAD peuvent bénéficier de ce crédit d'impôt. Il est calculé sur les rémunérations brutes n'excédent pas 2,5 fois le Salaire Minimum Interprofessionnel de Croissance (SMIC). Pour 2013, le taux de ce crédit d'impôt est de 4 % (6% à partir de 2014) de la masse salariale éligible. Le crédit d'impôt est très significatif pour un EHPAD car la grande majorité des salariés ne gagne pas plus de 2,5 fois le SMIC. Dans un grand groupe privé d'EHPAD, le CICE moyen pour 2013 sur 115 établissements a été estimé à 55 k€par établissement.

Dans sa note d'information en date du 28 février 2013, le Collège de l'Autorité des Normes Comptables considère qu'en raison de l'objectif poursuivi par le législateur de permettre la diminution des charges de personnel par le CICE, sa comptabilisation, dans les comptes individuels, au crédit d'un sous-compte dédié du compte 64 « Charges de personnel », est justifiée.

Le commissaire aux comptes sera donc amené à valider le montant du CICE, qui impactera significativement l'EBITDA des l'EHPAD. Dans le cas, d'une comptabilisation en moins des charges de personnel, il conviendra également de s'assurer que le crédit d'impôt a été déduit dans le calcul du résultat fiscal.

1.2.2. Autres achats et charges externes

✓ Procédures analytiques

Les procédures analytiques à réaliser sur les comptes d'achats et de charges externes peuvent consister à comparer les charges comptabilisées sur l'exercice avec celles de l'exercice précédent. Il convient alors de regrouper les charges par nature :

- Restauration
- Énergie (eau, électricité, gaz...)

- Protections (couches)
- Dispositifs médicaux
- Petits équipements, fournitures diverses
- Frais de gestion du siège (« management fees »)
- Locations immobilières
- Locations mobilières
- Entretien et maintenance
- Assurance
- Personnel extérieur
- Honoraires
- Voyages et déplacements
- Frais postaux et de télécommunications

Les procédures analytiques peuvent également s'appuyer sur des budgets d'exploitation réalisés par l'EHPAD. La comptabilité générale expose le résultat d'une société en comparant les charges et les produits par nature. Le budget d'exploitation permet d'évaluer les ressources nécessaires pour atteindre les objectifs fixés compte tenu des contraintes d'ordre économique et financier actuelles et prévues.

Il est pertinent dans le cadre de l'audit d'un EHPAD de demander les budgets d'exploitation en année N-1 et de les comparer au réel de l'année N. Cette analyse permet d'identifier d'éventuelles erreurs dans la séparation des exercices et de s'assurer de la l'aptitude des gestionnaires à prévoir le niveau d'activité.

Le cas échéant, si ces procédures analytiques mettent en évidence des variations significatives ou des ratios incohérents, des investigations complémentaires sont à mener afin d'obtenir des explications et des éléments corroborant satisfaisants.

Enfin, les autres achats et charges externes peuvent également être rationalisés par rapport :

- au chiffre d'affaires ;
- au nombre de lits.

Ci-joint en annexe (XIII (A.7) et (E.3)) des tableaux permettant de réaliser ces revues analytiques. Ces tableaux se rempliront automatiquement une fois que les consignes expliquées au sein de l'annexe XIII (A.1) « Notice explicative des feuilles de travail proposées » auront été suivies.

Les variations significatives doivent être expliquées et documentées par des pièces justificatives (factures, bons de livraison, contrats...)

✓ Autres contrôles de substance

L'auditeur doit mettre en œuvre les travaux suivants :

- Demande de confirmation de solde aux fournisseurs pour lesquels les mouvements créditeurs ont été les plus importants ;
- Sélection sur le dernier mois de l'exercice et sur le premier mois de l'exercice des factures les plus importantes afin de s'assurer du rattachement au bon exercice ;
- Comparaison de la structure du compte « factures non parvenues » entre N et N-1.

Des factures non parvenues de montants significatifs peuvent notamment provenir de personnel extérieur. La pénurie de candidats pour assurer certaines fonctions au sein d'EHPAD les obligeant à faire appel à des infirmières libérales ou des intérimaires.

Le commissaire aux comptes doit également s'assurer que les refacturations intra-groupe, notamment, les frais de gestion (« management fees ») ont été entièrement et correctement répartis entre les sociétés du groupe. Ayant considéré dans les limites du mémoire que le commissaire aux comptes de l'EHPAD était également commissaire aux comptes des autres sociétés du groupe, ce contrôle pourra être opéré lors de l'audit des comptes de la société mère.

Par ailleurs, l'exhaustivité des charges intra-groupe doit faire l'objet d'un contrôle de réciprocité des comptes.

2. Contrôle de l'annexe

L'annexe fait partie intégrante des états financiers ; elle est visée par la certification délivrée par le commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission d'audit légal des comptes, au même titre que le bilan et le compte de résultat. L'annexe apporte un éclairage sur les principes, les méthodes comptables appliqués et sur le contenu de certains postes. Le commissaire aux comptes doit donc s'assurer que toutes les informations obligatoires - du fait de la réglementation (Code de commerce, décret du 29 novembre 1983, plan comptable général) - et nécessaires à la compréhension du bilan et du compte de résultat figurent dans l'annexe.

Le contenu obligatoire de l'annexe dépend de la taille de la société. L'EHPAD peut opter pour une annexe simplifiée⁷², avec moins d'informations à fournir, lorsque deux, ou moins, des trois critères suivants ne sont pas remplis :

- Total bilan > 3 650 000 €
- Chiffre d'affaires > 7 300 000 €
- Salariés permanents > 50

Si l'EHPAD dépasse au moins deux des critères ci-dessus, il est soumis à une présentation d'annexe dite « de base ».

Il n'est fait mention ici que des informations juridiques et financières qui sont particulièrement pertinentes dans le cas d'un EHPAD géré par un groupe privé commercial.

2.1. Informations juridiques

Nous verrons au sein de ce paragraphe tout d'abord les principales mentions obligatoires puis les informations qui peuvent être jugées pertinentes par le commissaire aux comptes.

2.1.1. Mentions obligatoires

Le commissaire aux comptes doit s'assurer qu'il est bien fait mention en annexe de l'identité de la société mère qui établit des comptes consolidés dans lesquels les comptes annuels de l'EHPAD sont inclus suivant la méthode de l'intégration globale (Article R 123-197 5° du Code de commerce et PCG, art. 531-3).

En cas d'intégration fiscale, l'annexe des comptes individuels de l'EHPAD doit donner au moins les indications suivantes (PCG, art. 531-3) :

- les modalités de répartition de l'impôt sur les sociétés ;
- la différence entre l'impôt comptabilisé et l'impôt pour le paiement duquel l'entreprise est solidaire ;
- la différence entre l'impôt comptabilisé et l'impôt qui aurait été supporté en l'absence d'intégration fiscale ;
- les déficits reportables ;
- la nature et le contenu spécifiques de la rubrique « impôts sur les bénéfices ».

⁷² Article R 123-200 du Code de commerce

2.1.2. Mentions pertinentes pour le commissaire aux comptes

✓ Autorisation d'exploiter

Le fonctionnement de l'EHPAD étant soumis à une autorisation d'exploiter de 15 ans, il peut être jugé pertinent de connaître la date d'obtention de l'autorisation. De même, il peut être pertinent de faire mention de la date de signature de la convention tripartite et des engagements pris par l'établissement au sein de celle-ci.

Lorsque l'EHPAD a fait l'objet d'un audit externe ou d'un autre contrôle sur l'exercice, une mention peut être fournie au niveau des événements significatifs de l'exercice, en rappelant au besoin, les conclusions de cet audit.

✓ Respect des textes légaux et réglementaires

L'activité des EHPAD étant réglementée, le commissaire aux comptes doit particulièrement être vigilant au respect des textes légaux et réglementaires. En cas d'incertitude sur ce respect, le commissaire aux comptes peut attirer l'attention du lecteur dans son rapport, en renvoyant à une mention en annexe qu'il a pu demander d'insérer, ou qu'il a jugé suffisante.

✓ Incertitude sur la continuité d'exploitation

« Lorsque, au vu des éléments collectés, le commissaire aux comptes estime que l'utilisation du principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des comptes est appropriée mais qu'il existe une incertitude sur la continuité d'exploitation, il s'assure qu'une information pertinente est donnée en annexe⁷³ ». Le commissaire aux comptes peut, par exemple, attirer l'attention sur une poursuite de l'activité conditionnée par le soutien la société mère de l'EHPAD.

Si ces mentions viennent à s'appliquer mais qu'elles ne sont pas présentées en annexe ou qu'elles ne sont pas jugées suffisantes, le commissaire aux comptes en évalue l'incidence sur son opinion⁷⁴.

2.2. Informations financières

⁷³ NEP-570 « Continuité d'exploitation »

⁷⁴ Ibid.

Tout comme pour les informations juridiques, certaines informations financières revêtent un caractère plus pertinent que d'autres dans le cadre d'un EHPAD et elles seront mises en exergue au sein de ce paragraphe en présentant tout d'abord les principales informations obligatoires puis les informations qui peuvent être jugées pertinentes par le commissaire aux comptes.

Précisons également que la validation des informations financières par le commissaire aux comptes nécessite bien évidemment de vérifier la concordance de ces informations avec la comptabilité.

2.2.1. Mentions obligatoires

✓ Entreprises liées

Le code de commerce prescrit de fournir des informations concernant les entreprises liées⁷⁵. Une entreprise est considérée comme liée à une autre lorsqu'elle est susceptible d'être incluse par intégration globale dans un même ensemble consolidable (Article R 123-196-9° du Code de commerce).

Doivent être mentionné au sein de l'annexe d'un EHPAD géré par un groupe privé commercial intégré globalement dans la consolidation de sa mère et si l'information est significative, la fraction concernant les entreprises liées dans :

- les immobilisations financières ;
- les créances et dettes ;
- les charges et les produits financiers ;
- les engagements financiers.

✓ Parties liées

Le Code de commerce prévoit qu'une information soit donnée en annexe sur les parties liées.

L'annexe des EHPAD adoptant une présentation de base doit mentionner la liste des transactions conclues entre l'EHPAD et les parties liées, lorsque ces transactions présentent un caractère significatif et qu'elles n'ont pas été conclues aux conditions normales de marché. L'information doit être recoupée avec les déclarations recueillies de la direction lors de l'évaluation du risque d'anomalies significatives.

Les EHPAD qui peuvent adopter une présentation simplifiée de l'annexe n'ont aucune information à fournir concernant les transactions réalisées avec les parties liées.

⁷⁵ Article R 123-197-6° et R 123-181 du Code de commerce

✓ Indemnités de départ en retraite

Si l'EHPAD n'a pas choisi d'appliquer la recommandation CNC n°2003-R-01, c'est à dire de comptabiliser au bilan le montant des engagements en matière de retraite, l'EHPAD doit mentionner dans son annexe, le montant de son engagement, ainsi que les hypothèses qui ont permis le calcul de cet engagement (Article L 123-13 du Code de commerce). L'importance des effectifs au sein d'un EHPAD, rend cet engagement généralement significatif et oblige le commissaire à s'assurer que le montant des engagements de retraite mentionné en annexe est bien évalué.

Le commissaire aux comptes doit s'assurer que l'ensemble des effectifs a été pris en compte et que la masse salariale utilisée est conforme à celle auparavant validée en charges de personnel. Le commissaire aux comptes doit également apprécier la pertinence des hypothèses utilisées pour le calcul de l'engagement, en s'intéressant tout particulièrement au taux de « turnover » des salariés ainsi qu'au taux d'actualisation utilisé, l'engagement étant très sensible à ce taux.

2.2.2. Mentions pertinentes pour le commissaire aux comptes

Lorsqu'il existe des excédents soins, une mention en annexe indiquant la méthode de comptabilisation et d'évaluation utilisée peut être jugée pertinente. Par exemple, lorsque l'EHPAD comptabilise une provision basée sur une estimation statistique, la mention suivante peut-être jugée suffisante : *« Une provision égale à « X » % de l'excédent soins est comptabilisée en produits constatés d'avance (ou en provision pour risques et charges), à la clôture, afin de faire face au risque de recouvrement de cet excédent par les tutelles. Le taux de provisionnement est estimé sur une base statistique des décisions antérieures rendues par les tutelles ».*

Concernant le CICE, la présentation en réduction de l'impôt pouvant être envisagé, il est opportun de faire mentionner en annexe le choix de la comptabilisation de ce crédit d'impôt en charges de personnel.

Les informations présentées ci-dessus ne sont pas exhaustives, le commissaire aux comptes pouvant le cas échéant juger que d'autres mentions sont pertinentes. Il peut notamment s'agir des événements significatifs de l'exercice, auxquels le commissaire aux comptes doit être particulièrement vigilant.

CONCLUSION

La prise en charge des personnes âgées est un sujet qui a donné lieu ces dernières années à de nombreux débats et objectifs de réforme, afin de répondre au bouleversement démographique et aux problématiques qu'entraîne l'allongement de la durée de vie en période de dépendance. Les Français souhaitent vieillir à domicile mais aujourd'hui nombreux sont ceux qui doivent être pris en charge au sein d'EHPAD.

Cette demande grandissant, d'importants acteurs financiers investissent dans des groupes privés commerciaux gérant des EHPAD afin de profiter de leur rentabilité actuelle. Le développement rapide et important de ces groupes oblige les commissaires aux comptes de ces structures à adapter leur démarche d'audit et leurs contrôles aux particularités des EHPAD gérés par ces groupes privés commerciaux.

Les risques inhérents d'un EHPAD géré par un groupe privé commercial sont multiples.

Ils peuvent être directement liés à l'activité de l'EHPAD et notamment à son caractère réglementé. La responsabilité civile ou pénale de l'EHPAD peut-être engagée dans de nombreux cas et certains dysfonctionnements peuvent entraîner des sanctions administratives lourdes telles que la fermeture de l'EHPAD. Des risques sur les comptes sont également liés à la composition et à la structure de ses états financiers, avec un chiffre d'affaires composé de trois sections tarifaires et des charges d'exploitation essentiellement composées de charges de personnel et d'autres achats et charges externes.

D'autres risques sont spécifiquement liés au fait d'appartenir à un groupe qui offre plus d'opportunités de gestion. Certaines tâches peuvent être réalisées par la société mère et de nombreuses conventions intra-groupe peuvent être signées.

La démarche d'audit et les outils de contrôle proposés au sein de ce mémoire ont pour but de permettre au commissaire aux comptes d'adapter ses contrôles à ces risques inhérents et à son évaluation du risque d'anomalies significatives afin de réduire efficacement son risque d'audit. Ces propositions s'appuient sur l'importante nécessité de bien connaître l'environnement juridique et financier de ces structures qui évolue dans un environnement en constante mutation. Cette étape essentielle permet de mieux identifier les risques inhérents juridiques, fiscaux et financiers propres aux EHPAD gérés par des groupes privés commerciaux. Les propositions faites s'appuient également sur l'importance de dissocier les risques significatifs de ceux qui ne le sont pas, afin d'adapter les contrôles aux assertions particulièrement risquées et de s'assurer de la continuité d'exploitation de l'établissement, du montant de l'EBITDA et des informations à fournir en annexe.

Il est donc privilégié un temps important à la prise de connaissance de l'environnement ainsi qu'à la détermination de la qualité du contrôle interne. Il n'est proposé de réaliser des tests de contrôle

interne que sur les cycles « ventes », « charges de personnel » et « autres achats et charges externes ». Ces groupes de comptes impactent très significativement l'EBITDA et sont composés de tâches répétées de nombreuses fois durant l'exercice.

Pour les autres groupes de comptes, il est privilégié des contrôles substantifs qui seront très largement réduits par l'utilisation de revues analytiques, qui sont très efficaces au sein de ces structures.

Par ailleurs, tous ces contrôles seront facilités pas l'utilisation des feuilles de travail proposées en annexe et au sein d'un fichier Excel, dans lequel beaucoup de données viennent se remplir automatiquement, ce qui permet un gain de temps important.

Avec 30 à 35 % du chiffre d'affaires qui dépend de subventions publiques, le commissaire aux comptes doit également parfaitement se tenir informé de leurs évolutions. Les difficultés financières rencontrées par l'Etat français pourraient être en partie répercutées sur ces subventions augmentant ainsi le reste à la charge des résidents.

De même, actuellement certains groupes d'EHPAD réclament que la dotation soins considérée à ce jour comme du chiffre d'affaires dans le champ de la TVA mais exonéré de celle-ci, soit considéré comme du chiffre d'affaires hors champ de TVA ce qui entrainerait notamment la suppression du coefficient de déductibilité pour les charges dites « mixtes ».

Ces changements dans l'environnement des EHPAD pourraient avoir un impact significatif sur les EHPAD que le commissaire aux comptes devra prendre en compte afin de toujours adapter sa démarche et ses contrôles à l'environnement de la structure auditée.

BIBLIOGRAPHIE

DOCTRINE PROFESSIONNELLE

- ✓ Normes d'Exercice Professionnel et code de déontologie – Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes – Paris : CNCC, édition à jour au 04 mai 2010.
- ✓ Mémento pratique Francis Lefebvre – Audit et commissariat aux comptes – 2011-2012 – Partie : « Démarche générale de l'audit financier » p : 465-629
- ✓ Mémento pratique Francis Lefebvre – Groupes de sociétés – 2011-2012 – Parties : « Structure du groupe » p : 80-109 ; « Conventions entre sociétés du groupe » p : 403-427 ; « Relations individuelles de travail » p : 1079-1124
- ✓ Mémento pratique Francis Lefebvre – TVA – 2012-2013 – Partie : « Détermination du montant de taxe déductible » p : 593-630
- ✓ Note d'informations N°2 CNCC, « Rapport spécial sur les conventions réglementées », janvier 1999, p. 43

MÉMOIRES D'EXPERTISE COMPTABLE

- ✓ CALLANQUIN Olivier – *La gestion des risques dans les opérations intra-groupes : répercussions sur la mission du commissaire aux comptes* – Session novembre 2011
- ✓ GEORGET Frédéric – *La démarche d'audit du commissaire aux comptes adaptée aux risques sectoriels et financiers des maisons de retraite médicalisées commerciales* – Proposition de mise en œuvre de diligences spécifiques – Session mai 2004
- ✓ LELU Fabien – *La mission annuelle du commissaire aux comptes dans les petites entreprises : caractéristiques et solutions. Proposition d'un outil d'audit assisté par ordinateur* – Session de novembre 2004

- ✓ LE MER Sophie – *Préparer le renouvellement de la convention tripartite : enjeux, méthodologie et avantages* – Session décembre 2009 – Partie 1 p : 5-20.
- ✓ MELIN Emilie – *Les incidences de la sécurité incendie en EHPAD : vers un management moderne* – Session décembre 2007

OUVRAGES GENERAUX

- ✓ BRAMI Gérard, *Les recommandations de bonnes pratiques professionnelles juridiques, financières et budgétaires dans les EHPAD*, Les Etudes Hospitalières, 2009, 187 p.
- ✓ BRAMI Gérard, *Le nouveau fonctionnement des EHPAD – Droit et pratiques institutionnelles en gérontologie*, Les Études Hospitalière, 2009, 355 p.
- ✓ LE ROUX Jean-Marc, *Liste des comptes du Plan comptable des établissements et services sociaux et médico-sociaux privés*, Presses de l'EHESP, 11ème édition, 2011, 65p.
- ✓ LHUILLIER Jean-Marc, *La responsabilité civile, administrative et pénale dans les établissements et services sociaux et médico-sociaux*, Editions ENSP, 4ème édition, 2006, 386p.
- ✓ LHUILLIER Jean-Marc, *Le droit des usagers dans les établissements et services sociaux et médico-sociaux*, Editions de l'ENSP, 2ème édition, 2005, 187p.
- ✓ RACINE Gilbert, *La démarche qualité dans les établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes*, Berger-Levrault, 2001, 191p.

ARTICLES

- ✓ BROUSSY Luc (2011), « Dépendance et maison de retraite : les Français toujours aussi perplexes », Le mensuel des Maisons de retraite, Avril, n°140, pp.4-6.
- ✓ DELNESTE. Y (2011), « Cenon (33) : arrêté de fermeture pour la maison de retraite », Journal Sud Ouest, 19 mai.
- ✓ GUILLET Dominique (2007), « Les budgets des maisons de retraite ou EHPAD », janvier, R.F.C 395, p.20.
- ✓ LEVRAY Nathalie (2011), « 10 questions sur le financement des EHPAD », La gazette santé social, mars, n°72, pp.43-44.
- ✓ « Les big four et les four middle », Mensuel des maisons de retraites, n°147, janvier 2012, p.13
- ✓ « Maisons de retraite : 120 fermetures administratives en deux ans », Le Figaro, 26 mars 2004, p. 1
- ✓ Ordre des Experts Comptables (2008), « Analyses sectorielles TPE – Maison de retraite », Expert Comptable Media.

DIVERS (RAPPORTS, REVUES, ENQUETES)

- ✓ BENEDIC Franck, « Maisons de retraite médicalisées à l'Horizon 2013 », Étude du groupe Xerfi, novembre 2009, 250 p.
- ✓ « Enquête auprès des établissements d'hébergement pour personnes âgées », Drees, juin 2010
- ✓ Eurostaf (Groupe les Echos) – Les mutations du secteur des EHPAD – Septembre 2010, 230 p.

- ✓ Groupe KORIAN – Document de référence – Année 2011
- ✓ Groupe ORPEA – Document de référence – Année 2011
- ✓ Groupe MEDICA – Document de référence – Année 2011
- ✓ JACQUET David, LELONG Patrick (2011), « Le guide de la dépendance », J.T.L éditions.
- ✓ Le mensuel des Maisons de retraite – Le Top 15 des groupes commerciaux, N° 137, Janvier 2011, p.9.
- ✓ « Les Français et le grand âge », TNS Sofres, mai 2011
- ✓ Ordre des Experts Comptables - Analyses sectorielles TPE, « Maison de retraite » – 2011, 73 p.
- ✓ PLA. A, BEAUMEL. C, « Le bilan démographique 2010 », Division enquêtes et études démographiques, Insee.
- ✓ PREVOT.J, « L'offre en établissement d'hébergement pour personnes âgées en 2007 », Drees, N°689, mai 2009
- ✓ Rapport de la Cour des comptes, « Les personnes âgées dépendantes », novembre 2005, p. 13

SITES INTERNETS

- ✓ Site de l'agence nationale de l'évaluation et de la qualité des établissements et services sociaux et médico-sociaux
www.ansm.santé.gouv.fr
- ✓ Portail des agences régionales de santé

www.ars.santé.fr

- ✓ Site de la Compagnie Nationale des Commissaire aux Comptes
www.cncc.fr
- ✓ Site de l'Ecole des Hautes Études en Santé Publique
www.ehesp.fr
- ✓ EHPA Presse, éditeur du mensuel des Maisons de retraite
www.ehpa.fr
- ✓ Site de recherche d'EHPAD
www.planete-maison-de-retraite.fr
- ✓ Site du ministère en charge de la santé
www.santé.gouv.fr
- ✓ Site d'informations financières sur les sociétés
www.sociétés.com
- ✓ Site du Syndicat National des Etablissements et Résidence privées pour Personnes Agées
www.synerpa.fr
- ✓ Sites de groupes d'EHPAD privés commerciaux

ANNEXES

Annexe I	Part des EHPAD dans le parc des établissements de retraite français.....	129
Annexe II	Part des EHPAD à but lucratif dans le parc des EHPAD français.....	129
Annexe III	Liste des 20 plus grands groupes privés commerciaux en 2011	130
Annexe IV	Bilan de l'EHPAD type	131
Annexe V	Compte de résultat de l'EHPAD type.....	132
Annexe VI	Tableau de revue d'une convention	134
Annexe VII	Répartition du contingent d'heures.....	135
Annexe VIII	Lettre de mission – Liste des documents à préparer pour le commissaire aux comptes	136
Annexe IX	Etude empirique – Collecte des données bilancielle	137
Annexe X	Etude empirique – Collecte des données du compte de résultat	139
Annexe XI	Contrat d'intéressement.....	141
Annexe XII	Fermeture d'EHPAD	147
Annexe XIII	Sommaire des feuilles de travail Excel	148

Annexe I Part des EHPAD dans le parc des établissements de retraite français

	31.12.2010		
	Nombre de structures	Part EHPAD	Part dans le total
Logements foyers	2 806		27%
<i>dont EHPAD</i>	442	16%	6%
Maisons de retraite	7 530		72%
<i>dont EHPAD</i>	6 700	89%	94%
Autres établissements	118		1%
<i>dont EHPAD</i>	20	17%	0%
Total	10 454		100%
<i>dont EHPAD</i>	7 162	69%	100%

Source : DGCS (FINESS)

Annexe II Part des EHPAD à but lucratif dans le parc des EHPAD français

	31.12.2010		
	Nombre de structures	Part par type d'établissement	Part par type de gérance
<i>EHPAD public</i>	313	71%	10%
<i>EHPAD privés à but non lucratif</i>	118	27%	5%
<i>EHPAD privés à but lucratif</i>	11	2%	1%
Logements foyers	442	100%	
<i>EHPAD public</i>	2 964	44%	90%
<i>EHPAD privés à but non lucratif</i>	2 059	31%	94%
<i>EHPAD privés à but lucratif</i>	1 677	25%	99%
Maisons de retraite	6 700	100%	
<i>EHPAD public</i>	6	30%	0%
<i>EHPAD privés à but non lucratif</i>	12	60%	1%
<i>EHPAD privés à but lucratif</i>	2	10%	0%
Autres établissements	20	100%	
<i>Total EHPAD public</i>	3 283	46%	100%
<i>Total EHPAD privés à but non lucratif</i>	2 189	31%	100%
<i>Total EHPAD privés à but lucratif</i>	1 690	24%	100%
Total	7 162	100%	

Source : DGCS (FINESS)

Annexe III Liste des 20 plus grands groupes privés commerciaux en 2011

Nom du groupe	Rang France	Etablissements en France	Nombre de lits en France	Nombre de lits par établissements
Orpéa	1	198	16 659	84
DVD	2	185	14 387	78
Korian	3	127	11 099	87
Médica France	4	136	10 838	80
Le Noble Age	5	30	2 714	90
Emera	6	31	2 694	87
Colisée Patrimoine (Jardin de Cybèle)	7	34	2 670	79
Groupe Imbert (IGH)	8	38	2 665	70
Domidep	9	31	1 962	63
SGMR	10	26	1 760	68
Réseau Osiris	11	19	1 380	73
Résidalya	12	19	1 355	71
Didier Germain	13	20	1 272	64
Maisons de famille	14	14	1 208	86
Dolcéa Création GDP Vendôme	15	13	1 188	91
Total	n.a	921	73 851	80

Source : Le mensuel des maisons de retraite

Annexe IV Bilan de l'EHPAD type

Rubriques	2010			% Brut	% Net
Capital souscrit non appelé	I				
IMMO. INCORPORELLES					
Frais d'établissement	166	166	0	0%	0%
Frais de recherche et développement					
Concessions, brevets, droits similaires	4 647	4 498	149	0%	0%
Fonds commercial	72 412		72 412	3%	4%
Autres immobilisations incorporelles					
Avances,acomptes immob. incorpor.					
IMMOBILISATIONS CORPORELLES					
Terrains	4 178	2 480	1 698	0%	0%
Constructions	122 465	64 447	58 018	5%	3%
Installations techniq., matériel, outillage	150 755	114 479	36 276	7%	2%
Autres immobilisations corporelles	510 434	291 122	219 312	22%	12%
Immobilisations en cours	9 660		9 660	0%	1%
Avances et acomptes					
IMMOBILISATIONS FINANCIERES					
Participations évaluées selon mise en équivalence					
Autres participations	92 543		92 543	4%	5%
Créances rattachées à participations					
Autres titres immobilisés	67		67		
Prêts	3 936		3 936	0%	0%
Autres immobilisations financières	20 677	306	20 371	1%	1%
TOTAL I	991 939	477 496	514 442	44%	29%
STOCKS ET EN-COURS					
Matières premières, approvisionnements	11 066		11 066	0%	1%
En-cours de production de biens					
En-cours de production de services					
Produits intermédiaires et finis					
Marchandises					
Avances, acomptes versés/commandes	2 245		2 245	0%	0%
CREANCES					
Créances clients et comptes rattachés	124 701	21 134	103 567	5%	6%
Autres créances	896 506	2 542	893 964	39%	50%
Capital souscrit et appelé, non versé					
DIVERS					
Valeurs mobilières de placement					
Disponibilités	237 280		237 280	10%	13%
COMPTES DE REGULARISATION					
Charges constatées d'avance	14 541		14 541	1%	1%
TOTAL II	1 286 340	23 677	1 262 663	56%	71%
Charges à répartir/plsrs exercices	III				
Primes rembours des obligations	IV				
Écarts de conversion actif	V				
TOTAL GENERAL (Ià V)	2 278 279	501 173	1 777 105	100%	100%

Rubriques	2010	%
RESULTAT D'EXPLOITATION (II - III)	361 112	
Bénéfice attribué ou perte transférée Perte supportée ou bénéfice transféré		
Produits financiers de participations (5) Prod. des autres val. Mob. et créances de l'actif immo.	658	0%
Autres intérêts et produits assimilés (5) Reprises sur provisions, transferts charges	30 930	1%
Différences positives de change Prod. nets sur cessions de valeurs mob. de placement	378	0%
PRODUITS FINANCIERS TOTAL IV	31 966	1%
Dotations financières aux amortissements et prov. Intérêts et charges assimilées (6) Différences négatives de change Charges nettes sur cess. de valeurs mob. de placement	20 014	1%
CHARGES FINANCIERES TOTAL V	20 014	1%
RESULTAT FINANCIER (IV - V)	11 952	
RESULTAT COURANT AVANT IMPOTS	373 064	
Produits exceptionnels sur opérations de gestion Autres pdts exceptionnels sur opérations en capital Reprises provisions, transferts charges	2 740 18 700 5 458	
PRODUITS EXCEPTIONNELS TOTAL VI	26 898	
Charges exceptionnelles sur opérations de gestion Autres charges except. sur opérations en capital Dotations exceptionnelles aux amort. et provisions	12 681 4 746 2 459	
CHARGES EXCEPTIONNELLES TOTAL VII	19 886	
RESULTAT EXCEPTIONNEL (VI - VII)	7 012	
Participations des salariés aux résultats de l'entreprise Impôts dus sur les bénéfices	125 032	4%
TOTAL VIII	125 032	
TOTAL DES PRODUITS hors except (I + II + IV)	3 336 017	
TOTAL DES CHARGES hors except (III + V + VIII)	3 087 985	
RESULTAT NET	255 044	

Annexe VI Tableau de revue d'une convention

Nature de la convention :		N° de la fiche type :	
Noms des contractants	Date de signature	Date d'autorisation	Conditions particulières

Annexe VII Répartition du contingent d'heures

En heures	Collaborateur	Chef de mission	Associé	Total heures	%
Prise de connaissance de l'environnement	1	2	1	4	5%
Prise de connaissance des risques inhérents	1	2	1	4	5%
Evaluation du risque d'anomalies significatives	5	1	1	7	9%
Planification de la mission	0	3	1	4	5%
Evaluation du risque d'anomalies significatives et planification de la mission	7	8	4	19	24%
Tests de contrôle interne	18	2	2	22	28%
Contrôle des comptes	14	6	1,5	22	27%
Note de synthèse	0	4	1	5	6%
Contrôles	32	12	4,5	49	61%
Contrôle de l'annexe	2	0,5	0,75	3	4%
Vérifications spécifiques	1	0,5	0,75	2	3%
Emission des rapports	0	2	1	3	4%
Finalisation de la mission	3	3	2,5	9	11%
Divers (Mise à jour dossier permanent, archivage..)	2	1	1	4	5%
Total heures	44	24	12	80	100%
%	55%	30%	15%	100%	

Annexe VIII Lettre de mission – Liste des documents à préparer pour le commissaire aux comptes

- Comptes annuels définitifs (bilan, compte de résultat et annexe) ;
- Statuts à jour ;
- Dossier de révision de l'expert-comptable (S'il y a un expert comptable) ;
- Documentation comptable et pièces justificatives ;
- Courriers avec l'Agence Régionale de Santé ;
- Analyse et suivi de la subvention Agence Régionale de Santé ;
- Position retenue par la société au regard de la comptabilisation de la subvention ;
- Cadrage du chiffre d'affaires comptabilisé avec le chiffre d'affaires issu du logiciel commercial à la date de clôture des comptes ;
- Rapprochements bancaires à la date de clôture des comptes et relevés de comptes ;
- Journal de payes cumulé sur l'année ainsi que la DADS ;
- Cadrage entre le journal de paye, la DADS et la comptabilité ;
- Bulletins de salaire de l'ensemble du personnel ;
- Nombre d'équivalents temps plein (ETP) ;
- Bordereau de cotisations sociales du dernier trimestre ou dernier mois ;
- Déclarations de TVA (CA 3) ;
- Avis d'impositions des diverses taxes ;
- Cadrage de TVA annuel ;
- Journal des achats du dernier mois avant la clôture et du premier mois après la clôture ;
- Etat des immobilisations et des dotations aux amortissements de la période ;
- Factures des principales immobilisations acquises sur l'exercice;
- Balance auxiliaire et âgée clients et fournisseurs à la date de clôture de comptes ;
- Documents justificatifs des litiges (salariés, clients, fournisseurs) en cours ;
- Procès verbaux des assemblées générales signés de l'exercice ;
- Contrats de travail des personnes embauchées sur l'exercice ;
- Données de sorties du personnel sorti sur l'exercice ;
- Contrats de séjours des résidents entrés sur l'exercice ;
- Fiche de prix par chambre à la date de clôture ;
- Liste des conventions réglementées.

NB : Cette liste n'est pas exhaustive et peut évoluer au cours de l'audit.

Annexe IX Etude empirique – Collecte des données bilancielles

Groupe	Etablissement	Département	Actif immobilisé	Incorporel	Corporel	Financier	Actif circulant	Stocks	Créances	Disponibilités	Autres actifs circulant	Compte de régularisation	Total Actif	Capitaux propres	Provisions	Dettes	Financières	Fournisseurs	Fiscales et sociales	Autres	Compte de régularisation	Total Passif
DVD	Challans	85	67 000	0	67 000	0	372 000	3 000	366 000	3 000	0	4 000	443 000	-419 000	0	862 000	444 000	188 000	229 000	1 000	0	443 000
DVD	Tiers temps Toulouse	31	663 300	0	576 800	86 500	281 000	4 300	171 500	105 200	0	42 200	986 500	245 100	8 800	712 600	72 400	139 700	320 000	180 500	20 000	986 500
DVD	Tiers temps Saint-Quentin	2	585 800	200	546 600	39 000	398 600	6 200	280 900	111 400	100	11 200	995 600	401 500	0	594 100	98 700	207 000	222 600	65 800	0	995 600
DVD	Résidence le bocage	85	783 000	0	781 000	2 000	222 000	4 000	135 000	83 000	0	24 000	1 029 000	281 000	0	748 000	504 000	31 000	201 000	12 000	0	1 029 000
DVD	Tiers temps Anglet	64	397 400	1 000	357 100	39 300	618 900	3 700	550 600	50 900	13 700	27 800	1 044 100	517 300	4 400	522 400	45 900	144 100	281 400	51 000	0	1 044 100
DVD	Tiers temps Agen	47	307 300	30 500	154 300	122 500	749 100	6 300	620 500	122 300	0	5 600	1 062 000	466 300	27 000	568 700	124 400	138 600	234 300	71 400	0	1 062 000
DVD	Tiers temps Pau	64	283 800	0	171 000	112 800	788 700	6 500	658 500	123 700	0	8 300	1 080 800	568 400	50 000	462 400	118 700	113 700	177 200	12 800	0	1 080 800
DVD	Themis les lis	16	291 800	600	246 200	45 000	819 200	4 000	562 000	174 600	78 600	3 400	1 114 400	347 500	35 000	698 100	112 600	184 200	177 600	223 700	33 800	1 114 400
DVD	Tiers temps Bordeaux	33	718 500	0	678 800	39 700	522 400	5 300	371 000	145 300	800	8 100	1 249 000	428 800	35 100	785 100	156 500	194 000	218 300	216 300	0	1 249 000
DVD	Résidence les adrets	92	653 600	1 800	504 400	177 400	613 900	5 300	504 900	103 700	0	6 400	1 303 900	500 800	50 000	753 100	144 800	96 800	240 100	271 400	0	1 303 900
DVD	Themis marmande	47	390 800	122 000	182 100	86 700	919 500	5 400	852 300	56 200	5 600	48 900	1 359 200	693 400	6 600	659 200	62 900	252 700	335 400	8 200	0	1 359 200
DVD	Tiers temps Compiègne	60	459 700	0	338 400	121 300	935 800	3 600	787 100	145 000	100	4 100	1 399 600	642 900	0	662 100	80 500	105 800	292 300	183 500	94 600	1 399 600
DVD	Tiers temps Reims	51	1 214 700	0	1 170 500	44 200	201 230	4 200	177 900	12 600	6 530	5 800	1 421 730	125 200	25 000	1 271 500	577 200	132 000	218 300	344 000	30	1 421 730
DVD	Tiers temps Gap	5	606 600	900	378 800	226 900	830 600	6 400	693 900	130 000	300	4 400	1 441 600	610 400	27 800	803 400	143 300	318 500	326 500	15 100	0	1 441 600
DVD	Résidence du cap	92	814 800	253 100	383 500	178 200	676 200	9 800	315 900	350 100	400	8 200	1 499 200	36 600	24 000	1 438 600	162 400	150 900	271 900	853 400	0	1 499 200
DVD	Themis les grands chenes	81	312 700	0	231 300	81 400	1 237 000	2 900	1 180 000	53 800	300	5 700	1 555 400	1 208 200	14 800	325 400	34 000	82 300	199 600	9 500	7 000	1 555 400
DVD	La résidence Médicis	78	548 000	362 000	186 000	0	1 238 000	1 000	1 057 000	177 000	3 000	9 000	1 795 000	613 000	20 000	1 147 000	180 000	544 000	338 000	85 000	15 000	1 795 000
DVD	Résidence saint louis	84	703 500	0	649 100	54 400	1 090 600	7 000	968 300	98 100	17 200	30 800	1 824 900	600 900	0	1 224 000	114 400	374 600	435 900	299 100	0	1 824 900
DVD	Themis château dranem	91	1 463 200	330 000	946 000	187 200	516 600	7 300	245 800	263 400	100	13 700	1 993 500	-937 100	0	2 930 600	227 100	493 000	350 500	1 860 000	0	1 993 500
DVD	Tiers temps Le plessis bouchard	95	1 096 700	0	682 700	414 000	1 112 100	0	951 300	160 800	0	0	2 208 800	1 121 200	0	1 087 600	0	72 200	1 015 400	0	0	2 208 800
DVD	Tiers temps brunoy	91	1 240 500	0	1 188 500	52 000	1 073 900	0	1 073 800	0	100	0	2 314 400	1 025 200	0	1 289 200	29 500	4 100	213 100	1 042 500	0	2 314 400
DVD	Tiers temps Paris	75	1 588 900	0	1 513 100	75 800	895 500	0	767 400	126 500	1 600	15 800	2 500 200	1 735 000	300	764 900	191 800	139 500	292 900	140 700	0	2 500 200
DVD	Tiers temps rochefort	17	1 350 700	86 900	1 005 400	258 400	1 289 500	12 500	916 600	346 100	14 300	31 000	2 671 200	886 200	7 300	1 753 100	272 100	575 700	717 900	187 400	24 600	2 671 200
DVD	Themis pompairain	79	1 548 100	886 800	547 800	113 500	1 075 000	6 000	931 100	125 900	100	59 100	2 682 200	1 366 600	0	1 314 500	126 400	331 200	834 300	22 600	1 100	2 682 200
DVD	Tiers temps Lyon	69	1 415 300	700	1 268 100	146 500	1 505 200	3 200	1 348 700	150 700	2 500	14 100	2 934 600	1 689 200	13 300	1 232 100	201 100	334 300	459 000	237 700	0	2 934 600
DVD	Themis les rivalières	27	1 842 300	1 166 100	493 900	182 300	1 353 600	7 200	368 100	978 300	0	19 100	3 215 000	567 100	0	2 647 900	167 600	129 500	355 200	1 995 600	0	3 215 000
DVD	Diemoz	38	940 000	840 000	100 000	0	2 620 000	10 000	2 590 000	20 000	0	10 000	3 570 000	-360 000	0	3 930 000	2 650 000	650 000	530 000	100 000	0	3 570 000
DVD	Themis Jean Rostand	92	1 018 400	243 900	665 000	109 500	4 950 600	25 000	4 828 300	89 300	8 000	8 600	5 977 600	397 200	40 000	5 540 400	122 300	232 100	416 800	4 769 200	0	5 977 600
Korian	La demeure saint clair	50	612 400	260 200	264 300	87 900	262 500	2 800	259 500	200	0	2 000	876 900	30 300	56 400	790 200	367 200	130 400	252 100	40 500	0	876 900
Korian	Le mariau	45	412 800	0	343 200	69 600	650 800	2 400	648 400	0	24 800	1 088 400	355 700	48 000	684 700	176 500	108 000	336 400	63 800	0	0	1 088 400
Korian	Résidence les aînés du lauragais	31	580 700	0	513 200	67 500	552 900	8 000	449 800	95 100	0	5 000	1 138 600	-39 300	67 200	1 110 700	437 800	154 400	330 600	187 900	0	1 138 600
Korian	Le bois clémént	77	184 800	0	180 900	3 900	1 163 900	3 400	1 132 400	28 100	0	5 000	1 353 700	528 300	56 900	768 500	214 600	107 100	446 800	0	0	1 353 700
Korian	La ménardière	37	592 900	0	587 000	5 900	775 900	2 800	773 100	0	0	2 600	1 371 400	624 700	30 900	715 800	194 100	112 200	337 900	71 600	0	1 371 400
Korian	Les fontaines	83	837 600	212 600	558 600	66 400	556 500	5 400	550 400	600	100	1 900	1 396 000	372 200	11 400	1 012 400	181 200	193 900	429 500	207 800	0	1 396 000
Korian	Le rayon dor	17	459 800	0	402 000	57 800	1 072 700	400	1 072 200	100	0	1 400	1 533 900	380 700	15 900	1 137 300	350 200	151 000	529 900	106 200	0	1 533 900
Korian	Aluceance santé	68	462 600	85 000	341 000	36 600	1 056 800	1 400	1 041 700	13 700	0	28 900	1 548 300	543 600	91 500	913 200	187 300	151 900	536 200	37 800	0	1 548 300
Korian	Villa spinale	88	507 500	0	410 100	97 400	1 061 000	1 100	1 052 400	7 500	0	2 200	1 570 700	652 500	13 300	904 900	177 300	219 300	377 900	130 400	0	1 570 700
Korian	L'escoda	25	692 900	0	588 100	104 800	958 900	3 100	955 700	100	0	5 800	1 657 600	694 700	4 800	958 100	169 400	232 400	472 500	83 800	0	1 657 600
Korian	Au fil du temps	77	450 900	0	333 700	117 200	1 210 400	400	1 203 200	400	6 400	1 662 600	708 600	25 300	928 700	190 700	287 000	408 500	42 500	0	0	1 662 600
Korian	Les amarantes	37	326 900	0	326 900	0	1 353 500	1 600	1 351 800	100	0	5 400	1 685 800	930 200	1 200	754 400	203 900	139 900	390 100	20 500	0	1 685 800
Korian	Les blés dor	81	313 400	0	300 300	13 100	2 055 800	5 600	2 049 900	300	0	2 400	2 371 600	1 560 600	63 400	747 600	197 100	100 200	429 700	20 600	0	2 371 600
Korian	Les issambres	17	1 790 000	1 397 100	329 900	63 000	821 000	2 800	818 200	0	0	1 200	2 612 200	1 531 500	80 600	1 000 100	254 500	165 300	488 100	92 200	0	2 612 200
Korian	Thalatta	14	4 111 500	722 000	3 275 400	114 100	14 114 000	19 900	-1 369 200	8 200	34 600	4 419 200	-1 369 200	2 100	5 786 300	4 914 800	261 700	521 300	88 500	0	0	4 419 200
Korian	Korian Brume	75	1 037 400	0	705 100	332 300	3 186 900	2 900	3 183 200	800	0	224 900	4 449 200	2 804 000	38 300	1 606 900						

Groupe	Établissement	Département	Actif immobilisé	Incorporel	Corporel	Financier	Actif circulant	Stocks	Créances	Disponibilités	Autres actifs circulant	Compte de régularisation	Total Actif	Capitaux propres	Provisions	Dettes	Financières	Fournisseurs	Fiscales et sociales	Autres	Compte de régularisation	Total Passif
Groupe Imbert	Les romarines	26	645 000	518 300	118 100	8 600	306 800	11 500	140 900	152 900	1 500	5 300	957 100	-759 700	326 700	1 390 100	799 100	125 000	348 400	117 600	0	957 100
Groupe Imbert	Résidence Les érables	59	729 500	239 700	107 900	381 900	351 800	9 700	317 300	24 800	0	11 300	1 092 600	100 500	195 500	796 600	336 100	88 600	313 100	58 800	0	1 092 600
Groupe Imbert	La reine mathilde	14	220 400	0	82 900	137 500	927 000	10 500	916 400	100	0	8 400	1 155 800	539 400	25 000	591 400	240 800	79 600	250 100	20 900	0	1 155 800
Groupe Imbert	La thébaïde	30	1 145 000	0	584 300	560 700	62 000	9 100	48 400	1 200	3 300	3 200	1 210 200	160 100	0	1 050 100	638 800	74 500	335 200	1 600	0	1 210 200
Groupe Imbert	La vivaroise	7	296 400	64 600	231 100	700	1 109 100	16 800	1 088 000	900	3 400	3 700	1 409 200	805 900	0	603 300	155 700	149 600	280 400	17 600	0	1 409 200
Groupe Imbert	La bérangère (4 age)	60	1 423 100	180 300	1 231 500	11 300	198 700	14 100	38 500	146 100	0	4 800	1 626 600	-245 300	22 200	1 815 300	1 382 300	94 800	288 900	49 300	34 400	1 626 600
Groupe Imbert	Van Gogh	84	461 400	0	230 700	230 700	1 218 800	8 400	1 209 800	600	0	3 700	1 683 900	512 400	18 000	1 153 500	707 600	114 400	268 100	63 400	0	1 683 900
Groupe Imbert	Saint Laurent	69	819 400	0	180 300	639 100	1 066 900	14 100	968 400	84 400	0	25 600	1 911 900	554 800	0	1 357 100	772 400	197 500	323 700	63 500	0	1 911 900
Groupe Imbert	Le lac de calot	33	1 323 900	0	1 323 900	0	650 100	8 300	636 800	5 000	0	5 300	1 979 300	430 500	10 800	1 512 300	979 200	204 700	304 400	24 000	25 700	1 979 300
Groupe Imbert	Les bois de galfard	4	957 300	0	956 500	800	598 400	14 300	542 100	41 900	100	434 000	1 989 700	-540 200	43 000	2 486 900	1 968 100	179 800	304 300	34 700	0	1 989 700
Groupe Imbert	Résidence du clair mont	42	105 800	0	30 400	75 400	2 169 600	11 500	2 136 300	21 800	0	4 500	2 279 900	1 853 900	30 000	396 000	48 200	76 300	254 000	17 500	0	2 279 900
Groupe Imbert	Verts Monts	69	247 500	100	246 900	500	2 742 300	13 400	2 704 000	24 800	100	3 700	2 993 500	594 300	22 000	756 300	237 400	90 900	385 900	42 100	1 620 900	2 993 500
Groupe Imbert	Val de l'arc	13	1 352 300	1 100	131 400	1 219 800	1 879 800	7 800	1 849 600	22 200	200	239 200	3 471 300	1 727 100	0	1 744 200	1 130 800	142 200	419 800	51 400	0	3 471 300
Groupe Imbert	Résidence Présence	77	2 775 100	1 352 500	203 600	1 219 000	756 400	12 300	741 700	2 300	100	4 700	3 556 200	724 300	0	2 811 900	2 120 000	157 500	460 500	73 900	0	3 556 200
Groupe Imbert	Urgaux	1	666 600	0	666 400	200	2 979 400	11 400	2 929 600	36 100	2 300	8 100	3 654 100	825 700	37 600	2 790 800	2 289 300	146 800	309 800	44 900	0	3 654 100
Groupe Imbert	Margaux	69	4 155 800	0	1 653 800	2 502 000	115 900	14 000	30 400	71 500	0	13 000	4 284 700	912 300	25 000	3 347 400	2 738 500	138 900	420 200	49 800	0	4 284 700
Le noble age	Villa depiklaure	78	122 500	600	105 000	16 900	876 100	12 400	453 100	410 500	100	5 700	1 004 300	-112 600	39 500	1 029 900	249 000	390 700	369 400	20 800	47 500	1 004 300
Le noble age	Arcade de fontenay	92	502 200	1 700	500 500	0	801 200	32 300	147 400	621 400	100	5 400	1 308 800	214 900	8 000	1 073 900	548 700	151 100	279 000	95 100	12 000	1 308 800
Le noble age	Istuis	31	521 400	0	471 300	50 100	846 600	20 000	28 200	798 400	0	600	1 368 600	174 300	0	1 194 300	777 200	101 300	305 400	10 400	0	1 368 600
Le noble age	Le parc des vignes	80	409 200	0	409 200	0	1 014 400	40 700	698 800	274 900	0	700	1 424 300	249 200	109 000	1 066 100	592 900	122 300	322 000	28 900	0	1 424 300
Le noble age	Parc de la Plesse	49	20 200	0	20 000	200	1 502 500	32 600	1 71 800	1 298 100	0	1 500	1 524 200	346 500	0	1 134 600	458 500	230 800	363 000	82 300	43 100	1 524 200
Le noble age	Les jardins d'olonne	85	76 200	600	75 600	0	1 451 100	23 500	1 359 300	68 300	0	8 900	1 536 200	328 400	52 400	889 900	217 700	200 000	358 200	114 000	265 500	1 536 200
Le noble age	La chézalrière	44	765 500	0	462 900	302 600	941 900	42 700	100 900	798 300	0	6 100	1 713 500	498 000	0	1 171 300	660 200	132 600	334 500	44 000	44 200	1 713 500
Le noble age	Creisker	44	244 600	0	244 600	0	1 531 400	20 100	96 000	1 415 300	0	4 200	1 780 200	421 900	5 000	1 281 300	480 900	293 800	388 600	118 000	72 000	1 780 200
Le noble age	La parc de la touques	14	1 061 400	369 500	267 900	424 000	959 200	10 000	129 900	819 300	0	5 900	2 026 500	416 900	5 000	1 490 500	774 700	212 400	444 500	58 900	14 200	2 026 500
Le noble age	Les jardins de Mar Vivo	83	732 200	324 500	407 700	0	1 408 300	16 900	379 300	992 400	19 700	3 700	2 144 200	356 100	0	1 486 600	490 300	542 200	372 300	81 800	301 500	2 144 200
Le noble age	Le parc saint charles	28	1 176 600	676 000	499 600	1 000	1 202 100	25 400	78 600	1 098 000	100	17 900	2 396 600	456 600	53 800	1 695 200	1 055 300	155 000	361 500	123 400	191 000	2 396 600
Le noble age	Le verger de vincennes	94	2 357 800	521 300	178 900	1 657 600	1 687 300	24 900	520 200	1 142 100	100	1 700	4 046 800	663 300	505 600	2 819 900	1 702 900	400 500	538 600	178 000	58 000	4 046 800
SGMR	Les opalines miribel	1	69 300	0	21 200	48 100	422 600	1 500	237 500	183 400	200	1 100	493 000	50 800	8 700	433 500	214 300	105 500	101 600	12 100	0	493 000
SGMR	Les opalines fraisans	39	301 800	33 600	264 600	3 600	278 100	900	267 400	1 400	8 400	4 400	584 300	12 300	1 200	495 800	186 700	83 400	177 000	48 700	75 000	584 300
SGMR	Les opalines Paray le monial	71	81 800	0	81 600	200	502 400	3 600	494 700	200	3 900	4 400	588 900	93 800	5 800	440 300	162 300	103 900	159 700	14 400	49 000	588 900
SGMR	Les opalines Clairfontaine	13	237 800	11 100	182 400	44 300	355 400	3 800	102 400	248 700	500	121 700	714 900	-229 900	46 900	897 900	210 000	301 100	237 400	149 400	0	714 900
SGMR	Les opalines Clermont	63	237 800	11 100	182 400	44 300	355 400	3 800	102 400	248 700	500	121 700	714 900	-229 900	46 900	897 900	210 000	301 100	237 400	149 400	0	714 900
SGMR	Les opalines la ciotat	13	280 900	80 800	199 800	300	688 400	3 400	345 500	339 500	0	5 600	974 900	249 200	30 300	695 400	251 800	122 100	260 500	61 000	0	974 900
SGMR	Les opalines Athis	51	136 700	15 200	121 300	200	867 900	3 500	393 800	470 600	0	87 800	1 092 400	288 300	7 400	666 700	231 300	192 300	253 500	9 600	130 000	1 092 400
SGMR	Les opalines saint Chamond	42	44 200	0	44 000	200	1 026 300	5 800	1 020 400	100	0	93 300	1 163 800	158 300	4 700	1 001 200	529 800	213 200	222 800	35 400	0	1 163 800
SGMR	Les opalines Le pradet	83	104 100	0	103 700	400	1 076 400	6 400	1 068 200	400	0	1 800	1 185 200	384 000	17 100	773 100	375 000	119 000	259 600	19 500	11 000	1 185 200
SGMR	Les opalines charmay	69	104 000	500	57 600	45 900	1 088 300	3 900	758 200	319 300	6 900	50 800	1 243 100	563 400	7 300	665 400	249 900	177 000	208 000	30 500	7 000	1 243 100
SGMR	Les opalines charmay	13	676 500	0	675 800	700	691 200	7 100	574 400	109 500	200	4 700	1 372 400	251 500	33 400	1 023 500	209 000	169 800	370 600	274 100	64 400	1 372 400
SGMR	Les opalines Santenay	21	347 000	201 200	145 300	500	1 023 800	5 100	1 018 300	400	0	45 800	1 416 600	419 700	19 900	811 000	374 000	182 000	252 000	3 000	166 000	1 416 600
SGMR	Les opalines Auxerre	89	280 100	0	279 700	400	1 330 900	4 200	1 326 700	0	0	66 700	1 677 700	624 800	5 600	1 040 800	489 000	209 500	273 100	69 200	6 500	1 677 700
SGMR	Les opalines Champigny	94	757 300	506 700	248 300	2 300	1 085 200	5 300	837 400	242 300	200	3 200	1 845 700	616 300	13 800	1 006 100	487 600	144 900	277 500	96 100	209 500	1 845 700
SGMR	Les opalines Marseille	13	201 300	0	201 000	300	2 013 800	4 200	2 008 600	0	1 000	87 400	2 302 500	232 700	14 600	2 055 200	1 242 800	203 000	268 800	340 600	0	2 302 500
SGMR	Les opalines Chambay	39	1 946 500	0	166 000	1 780 500	740 500	1 000	739 200	300	0	105 600	2 792 600	24 300	79 600	2 503 400	1 655 700	244 000	578 500	25 200	185 300	2 792 600
Réseau oméris	Tolstoi	69	110 000	0	89 000	21 000	209 000	3 000	116 000	90 000	0	0	319 000	-327 000	0	646 000	171 000	131 000	177 000	167 000	0	319 000
Réseau oméris	Le 6E	69	302 000	0	283 000	19 000	67 000	0	66 000	0	1 000	88 000	457 000	41 000	0	416 000	176 000	68 000	171 000	1 000	0	457 000
Réseau oméris	Résidence du château	69	608 000	0	604 000	4 000	88 000	3 000	83 000	1 000	1 000	3 000	699 000	-368 000	0	1 067 000	683 000	179 000	178 000	27 000	0	699 000
Réseau oméris	Do cercle	69	136 000	0	98 000	38 000	686 000	1 000	684 000	0	1 000	5 000	827 000	89 000	65 000	673 000						

Annexe X Etude empirique – Collecte des données du compte de résultat

Établissement	Département	Chiffre d'affaires hors taxes	Produits d'exploitation	Valeur ajoutée	EBE	Résultat d'exploitation	Résultat courant avant impôt	Résultat net	Effectif
Challans	85	2 614 000	2 614 000	1 614 000	107 000	-7 000	-4 000	-4 000	42
Tiers temps Toulouse	31	3 395 300	3 395 300	1 950 800	100 300	18 000	22 200	15 000	48
Tiers temps Saint-Quentin	2	2 562 600	2 562 600	1 533 800	210 000	154 400	147 400	111 300	34
Résidence le bocage	85	1 053 000	1 053 000	649 701	159 000	132 000	120 000	74 000	32
Tiers temps Anglet	64	3 066 600	3 066 600	1 890 500	516 200	475 600	476 900	317 600	37
Tiers temps Agen	47	2 785 300	2 785 300	1 642 400	314 700	295 600	296 300	198 800	36
Tiers temps Pau	64	2 900 400	2 898 400	1 814 100	434 700	377 300	379 800	219 200	37
Themis les Iis	16	1 773 800	1 773 800	1 085 000	149 300	132 400	133 200	116 200	27
Tiers temps Bordeaux	33	3 693 800	3 693 100	2 062 200	411 900	378 000	378 000	393 900	42
Résidence les adrets	92	3 869 800	3 869 800	2 285 700	459 700	275 100	269 000	177 300	43
Themis marmande	47	3 750 600	3 750 600	2 238 900	333 900	354 300	356 400	234 000	47
Tiers temps Compiègne	60	2 789 200	2 789 200	1 860 800	458 100	408 500	412 000	281 200	36
Tiers temps Reims	51	2 996 600	2 996 600	1 659 500	100 800	16 600	100	-200	n.c.
Tiers temps Gap	5	3 357 700	3 357 700	2 069 600	612 500	499 600	497 900	332 500	39
Résidence du cap	92	3 717 000	3 717 000	2 144 200	402 700	394 900	368 600	250 100	37
Themis les grands chenes	81	2 382 500	2 382 500	1 637 200	236 100	205 500	203 400	138 800	38
La résidence Médicis	78	3 604 000	3 604 000	2 192 000	408 000	241 000	258 000	154 000	n.c.
Résidence saint louis	84	4 553 000	4 553 000	2 945 700	580 000	510 800	513 700	299 600	61
Themis château dranem	91	4 191 300	4 191 300	2 042 200	6 600	-102 200	-171 900	-171 900	49
Tiers Temps Le plessis bouchard	95	5 629 700	5 629 700	4 069 200	1 535 000	1 488 800	1 493 200	701 300	n.c.
Tiers temps brunoy	91	3 557 200	3 557 200	2 699 900	859 200	722 900	707 000	472 800	49
Tiers temps Paris	75	3 737 300	3 737 300	2 345 900	976 300	905 000	901 600	600 700	31
Tiers temps rochefort	17	6 715 200	6 715 200	4 153 300	926 400	777 500	780 500	467 200	84
Themis pompairain	79	5 385 400	5 385 400	3 541 700	906 100	788 400	789 100	457 000	72
Tiers temps Lyon	69	4 541 400	4 541 400	2 845 800	604 100	516 200	520 600	300 400	n.c.
Themis les rivalières	27	3 355 700	3 355 700	1 841 400	-9 100	-49 700	51 700	35 300	59
Dizmoz	38	3 190 000	3 190 000	1 600 000	180 000	60 000	20 000	-20 000	n.c.
Themis Jean Rostand	92	3 956 300	3 956 300	2 692 300	403 300	421 200	340 400	227 600	49
La demeure saint clair	50	2 047 700	2 046 700	999 700	114 300	72 500	62 400	32 600	n.c.
Le mariau	45	2 663 700	2 663 500	1 747 600	287 100	245 600	266 300	178 700	n.c.
Résidence les aînés du lauragais	31	2 941 300	2 941 300	1 897 100	-65 400	-186 300	-193 200	-189 400	n.c.
Le bois clément	77	3 673 600	3 671 500	2 300 900	402 400	495 300	515 600	339 300	61
La ménardière	37	2 912 100	2 912 100	2 147 000	629 000	611 900	650 100	441 200	45
Les fontaines	83	2 700 200	2 698 500	1 839 500	247 500	180 400	183 300	121 900	49
Le rayon d'or	17	3 722 500	3 722 500	2 120 000	136 000	208 300	227 100	112 000	60
Alsace santé	68	3 111 500	3 110 900	2 051 200	385 600	356 300	369 500	254 800	53
Villa spinale	88	2 981 000	2 981 000	1 796 500	347 900	374 400	411 200	277 700	54
L'esconda	25	3 474 900	3 474 300	2 255 500	428 700	386 700	410 900	273 700	65
Au fil du temps	77	3 344 300	3 344 300	2 106 000	419 100	411 600	451 400	302 000	51
Les amarantes	37	3 348 800	3 347 300	1 937 300	476 500	556 200	601 700	402 200	53
Les blés d'or	81	3 357 100	3 356 200	2 206 000	355 700	330 100	397 500	264 600	61
Les issambres	17	3 948 800	3 948 800	2 316 800	268 400	287 800	307 500	196 200	n.c.
Thalata	14	4 028 400	4 028 400	2 716 400	7 600	-170 500	-355 800	-358 800	n.c.
Korian Brune	75	5 489 600	5 489 600	3 601 200	1 328 100	1 294 600	1 380 000	809 400	67
Aubier de cybèle	83	2 740 800	2 740 800	1 422 800	213 100	192 800	227 400	267 800	62
La colombe	34	2 097 300	2 097 300	1 163 400	49 800	23 200	21 900	25 500	n.c.
Résidence d'automne des sables	85	2 557 700	2 564 800	1 781 500	448 600	452 300	459 000	238 800	39
Résidence d'automne de Dinard	35	2 844 300	2 844 300	1 963 800	580 300	572 100	578 400	200 700	47
Résidence d'automne de laxou	54	2 897 300	2 902 100	1 922 700	481 900	490 500	496 500	337 000	47
Le môle d'angoulins	17	3 110 000	3 112 500	2 039 800	395 800	313 000	307 600	196 600	52
Résidence d'automne de saint malo	35	3 518 400	3 518 400	2 454 900	657 200	637 500	642 400	455 700	50
Résidence d'automne de lyon	69	3 280 300	3 280 300	2 176 100	572 700	599 000	606 200	417 600	47
Les oliviers	6	2 961 600	2 986 400	1 922 300	-20 700	-166 000	-197 600	-183 100	57
Bel air	92	4 508 500	4 508 500	2 710 400	532 000	467 400	474 000	329 200	n.c.
Résidence des pins	11	3 310 200	3 310 200	1 811 300	182 100	258 600	269 900	197 500	51
Caston de foix	9	2 697 000	2 697 600	1 678 200	75 900	206 800	227 100	155 600	45
Résidence d'automne de lille	59	3 412 500	3 419 200	2 213 500	455 700	446 300	439 700	295 100	54
Résidence de Chaintreuveville	77	2 631 100	2 642 000	1 830 300	368 800	370 300	399 900	267 900	n.c.
Les jardins d'hestia	69	3 727 800	3 739 800	2 431 400	505 900	454 700	481 000	318 100	45
Résidence les iris	85	2 995 800	2 995 800	1 797 100	331 200	349 000	356 500	226 300	47
Aquarelle	84	2 704 500	2 704 500	1 682 200	174 600	100 100	96 400	95 900	43
La roseraie	13	3 578 600	3 578 600	2 237 700	171 200	163 800	312 700	312 700	53

Établissement	Département	Chiffre d'affaires hors taxes	Produits d'exploitation	Valeur ajoutée	EBE	Résultat d'exploitation	Résultat courant avant impôt	Résultat net	Effectif
Les romarines	26	2 662 600	2 662 600	1 736 700	-30 600	-57 000	-92 900	69 900	52
Résidence les érables	59	2 696 600	2 696 600	1 597 900	36 300	-123 000	-131 700	-90 000	44
La reine mathilde	14	2 166 100	2 166 100	1 346 400	118 900	98 000	124 200	65 900	36
La thébaïde	30	2 688 900	2 688 900	1 778 400	249 100	190 800	165 700	64 500	41
La vivaroise	7	2 476 100	2 476 100	1 611 900	131 000	88 200	118 300	77 200	n.c
La béringeraie (4 age)	60	2 413 800	2 413 800	1 551 800	59 400	-48 400	-99 800	-65 800	40
Van Gogh	84	2 793 600	2 793 600	1 834 600	225 700	178 500	195 400	120 300	43
Saint Laurent	69	2 958 600	2 958 600	1 807 900	70 200	15 500	48 600	34 200	44
Le lac de calot	33	2 629 300	2 629 300	1 649 100	205 700	163 800	167 900	108 300	40
Les bois de galpard	4	2 795 100	2 795 100	1 879 400	357 800	345 000	301 300	203 400	41
Résidence du clair mont	42	1 888 200	1 888 200	1 128 900	-134 100	-172 200	-78 400	-79 100	36
Verts Monts	69	3 176 200	3 176 200	2 110 200	282 100	251 800	336 000	347 500	47
Val de l'arc	13	2 954 700	2 954 700	1 767 400	127 500	104 600	30 200	-108 000	46
Résidence Présence	77	4 515 000	4 515 000	3 061 500	854 900	845 700	809 300	461 500	54
Utrillo	1	3 206 300	3 206 300	2 567 500	948 200	951 100	970 700	642 500	45
Margaux	69	3 576 900	3 576 900	2 820 400	972 300	902 500	843 100	519 200	48
Villa d'épidaure	78	4 275 000	4 275 000	2 100 900	-158 100	-131 500	-130 200	-206 500	56
Arcade de fontenay	92	3 329 300	3 329 300	1 911 100	159 000	191 600	186 800	124 400	44
Isatis	31	3 112 400	3 074 000	1 894 900	316 200	245 700	230 100	151 100	54
Le parc des vignes	80	3 718 200	3 718 200	2 324 000	257 700	219 900	238 700	203 100	49
Parc de la Plesse	49	4 038 400	4 038 400	2 504 300	418 300	427 300	420 100	302 000	56
Les jardins d'olonne	85	4 520 200	4 520 200	2 588 400	470 900	579 200	579 000	320 100	59
La chézelière	44	3 979 000	3 979 000	2 425 800	327 700	303 100	299 600	197 400	53
Cresker	44	4 443 400	4 443 400	2 700 400	540 500	558 200	548 200	413 600	56
La parc de la touques	14	5 126 800	5 126 800	3 010 800	619 800	611 100	697 200	473 300	61
Les jardins de Mar Vivo	83	4 855 300	4 855 300	2 400 900	404 000	368 000	365 600	309 800	49
Le parc saint charles	28	4 349 800	4 349 800	2 721 300	604 700	564 100	529 200	331 100	52
Le verger de vincennes	94	6 500 100	6 500 100	3 758 600	894 600	721 600	854 600	634 900	68
Les opalines miribel	1	719 200	719 200	394 200	40 400	71 700	68 000	42 400	20
Les opalines fraisans	39	1 366 200	1 366 200	513 100	-61 400	-48 700	-48 100	-125 100	32
Les opalines Paray le monial	71	1 382 900	1 382 900	691 200	120 700	126 200	134 800	85 400	36
Les opalines Clairfontaine	13	2 017 500	2 017 500	974 400	148 700	112 300	111 500	111 000	45
Les opalines Clermont	63	2 017 500	2 017 500	974 400	148 700	112 300	111 500	111 000	45
Les opalines la ciotat	13	1 995 400	1 995 400	1 108 100	306 400	293 400	299 500	198 900	40
Les opalines Athis	51	1 935 400	1 935 400	1 032 700	318 200	318 500	319 700	203 000	38
Les opalines saint Chamond	42	1 800 400	1 800 400	928 300	160 700	210 100	232 700	149 900	40
Les opalines Le pradet	83	2 126 900	2 126 900	1 288 500	455 200	435 800	460 000	290 000	43
Les opalines charmay	69	1 622 100	1 621 500	895 800	347 200	399 600	450 000	288 400	38
Les opalines penne mirabeau	13	1 954 200	1 954 200	1 111 400	355 600	314 200	314 100	184 600	47
Les opalines Santenay	21	1 868 700	1 868 700	1 146 600	468 900	501 300	522 500	331 300	40
Les opalines Auxerre	89	2 338 800	2 338 800	1 452 400	651 300	706 300	737 900	469 700	43
Les opalines Champigny	94	2 875 800	2 875 800	1 707 800	867 200	836 400	819 400	516 800	45
Les opalines Marseille	13	1 937 200	1 937 200	1 052 200	307 400	316 500	356 800	226 000	39
Les opalines Chamblay	39	1 783 500	1 783 500	851 500	122 100	97 400	92 500	11 100	41
Tolstoi	69	2 010 000	2 010 000	1 283 000	71 000	43 000	77 000	85 000	n.c
Le 6E	69	2 457 000	2 457 000	1 240 000	23 000	25 000	29 000	27 000	29
Résidence du château	69	2 527 000	2 527 000	1 415 000	106 000	70 000	42 000	41 000	36
Du cercle	69	3 558 000	3 558 000	1 944 000	120 000	120 000	143 000	80 000	37
Joseph Forest	69	2 767 000	2 767 000	1 417 000	-44 000	249 200	218 600	211 600	41
Résidence Ambroise Pare	69	4 034 900	4 034 900	2 128 800	162 500	170 700	187 400	131 500	n.c
Sergent Berthet	69	4 567 000	4 567 000	2 401 000	322 000	303 000	454 000	300 000	54
Le parc des mauves	45	3 944 000	3 944 000	2 216 000	374 000	334 000	345 000	194 000	55
Sté d'exploit* de la résidence Antinéa	11	2 864 000	2 864 000	1 274 000	-117 000	-171 000	-129 000	-113 000	72
MDF La Cerisaie	31	2 891 600	2 891 600	1 348 000	-175 500	-90 700	-65 800	-76 800	72
MDF Les Etangs	91	3 090 900	3 090 900	1 289 900	469 000	449 400	443 500	302 900	40
Maison de famille	34	3 106 000	3 118 000	1 825 000	549 000	487 000	556 000	365 000	49
MDF La Chataigneraie	95	2 712 300	2 723 000	2 048 800	876 700	641 700	645 400	433 900	46
La détente	77	1 192 000	1 192 000	737 000	227 000	156 000	167 000	114 000	22
Résidence Sainte Anne	49	983 000	983 000	638 000	234 000	171 000	193 000	124 000	24
La vallée bleue	18	2 140 000	2 140 000	1 185 000	274 000	23 000	6 000	28 000	55
Résidence le flore	91	2 813 000	2 812 000	1 013 000	122 000	-125 000	146 000	-68 000	60
Maurepas	78	2 222 400	2 222 400	1 538 600	722 800	758 000	770 800	476 000	n.c
Moyenne		3 112 190	3 112 519	1 887 435	346 491	311 978	321 646	204 589	47
Médiane		2 971 300	2 983 700	1 851 100	317 200	294 500	304 400	199 800	46

Annexe XI Contrat d'intéressement

ACCORD D'INTERESSEMENT

– Exercices 2012 à 2014 –

ENTRE LES SOUSSIGNES :

La société , entreprise dominante, au sens des articles L.2232-30 et suivants du Code du travail, agissant pour son compte propre et pour le compte de l'ensemble de ses filiales et sous-filiales détenues à plus de 50%, et de l'association Formadep, ci-dessous dénommée « Groupe », dûment représentée par Directrice des Ressources Humaines Groupe

D'une part,

ET

Les organisations syndicales représentatives dans le groupe dûment représentées par :

- **Le syndicat CFDT Santé Sociaux**, représenté par Mme en sa qualité de coordonnatrice syndicale, dûment mandatée à cet effet par courrier du 21 février 2012, la délégation syndicale CFDT étant, en outre, composée de en qualité de secrétaire.
- **Le syndicat CFTC Santé Sociaux**, représenté par en sa qualité de coordonnatrice syndicale, dûment mandaté à cet effet par courrier du 8 mars 2012.
- **Le syndicat CGT Santé Privée**, représenté par en sa qualité de coordonnatrice syndicale, dûment mandatée à cet effet par courrier du 23 février 2012, la délégation syndicale CGT étant, en outre, composée de et en qualité de secrétaire.
- **Le syndicat FO Santé Privée**, représenté par en sa qualité de coordonnatrice syndicale, dûment mandatée à cet effet par courrier du 20 février 2012, la délégation syndicale FO étant, en outre, composée de en qualité de secrétaire.

D'autre part,

IL A ETE CONVENU CE QUI SUIT :

PREAMBULE

Il est convenu entre les parties de conclure le présent accord d'intéressement de groupe en application des dispositions des articles L.3311-1 et suivants du Code du travail, notamment l'article L.3344-1 autorisant la mise en place de l'intéressement des salariés au sein d'un groupe d'entreprises juridiquement indépendantes ayant établi entre elles des liens financiers et économiques.

Il est rappelé que les activités des sociétés filiales du groupe visées dans le présent accord sont :

- l'hébergement des personnes âgées dépendantes,
- les soins de suite et de réadaptation,
- la psychiatrie,
- les activités de siège.

Un accord d'intéressement a été signé au niveau du Groupe le 30 juin 2009. Cet accord de groupe, conclu pour une durée déterminée de trois ans, est arrivé à expiration le 31 décembre 2011, le dernier versement d'intéressement devant intervenir en 2012 au titre de l'exercice 2011.

Les parties se sont donc rencontrées pour négocier un nouvel accord d'intéressement valant pour l'ensemble des salariés du Groupe en France pour une durée de **trois exercices (2012, 2013 et 2014)**.

La conclusion de cet accord a pour objet d'associer l'ensemble des salariés du groupe en France aux gains qui peuvent être réalisés du fait d'une meilleure efficacité et d'une meilleure organisation des établissements et du siège.

L'intéressement lié à la performance du groupe sera mesuré au travers d'un indicateur économique : l'**EBITDAR France** (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, Amortization and Restructuring or Rent Costs). Il s'agit du solde intermédiaire de gestion privilégié par le Groupe pour suivre la performance opérationnelle de ses établissements indépendamment de sa politique immobilière. Il est constitué de l'excédent brut d'exploitation des secteurs opérationnels avant charges locatives.

Le seuil de déclenchement de l'intéressement est unique pour la holding et ses filiales et sous-filiales.

Les sommes attribuées aux salariés en application du présent accord ne se substituent à aucun élément de rémunération en vigueur antérieurement dans l'une des sociétés concernées.

Les signataires s'engagent à accepter le résultat tel qu'il ressort des calculs, et en conséquence, ne considèrent pas l'intéressement comme un avantage acquis.

ARTICLE 1 OBJET DU PRESENT ACCORD

Le présent accord a pour objet de fixer :

- Le cadre d'application et la durée de l'accord,
- Les modalités d'intéressement retenues,
- Les critères et les modalités servant au calcul et à la répartition des produits de l'intéressement,
- L'époque des versements,
- Les modalités d'information collective et individuelle du personnel.

ARTICLE 2 CHAMP D'APPLICATION DU PRESENT ACCORD

2.1 Le présent accord s'applique à l'ensemble des sociétés composant le Groupe en France, c'est-à-dire la société ainsi que l'ensemble de ses filiales et sous-filiales en France détenues à plus de 50% au jour de signature des présentes, selon la liste annexée au présent accord.

Le présent accord s'applique également à l'association FORMADEP, organisme de formation du Groupe.

2.2 Après la signature du présent accord, toute société faisant l'objet d'un rachat au cours d'un exercice ne sera adhérente au titre de l'exercice suivant que si un avenant est conclu. L'avenant devra être déposé auprès de la DIRECCTE compétente.

2.3 Par ailleurs, le présent accord d'intéressement ne pourra être applicable aux entreprises intégrant ou ayant intégré le Groupe, et au sein desquelles des accords d'intéressement sont en vigueur, qu'à l'expiration desdits accords d'intéressement. Les parties rappellent en effet que deux accords d'intéressement ne peuvent coexister au sein d'une même entreprise.

2.4 Toute entreprise pour laquelle la condition de détention majoritaire du capital n'est plus satisfaite est exclue de plein droit du bénéfice du présent accord. Cette exclusion prend effet à compter du 1^{er} jour du mois suivant le jour où la condition de détention du capital cesse d'être remplie. L'intéressement au titre de la période de calcul au cours de laquelle intervient l'exclusion est calculé prorata temporis jusqu'à la date de l'exclusion.

L'exclusion d'une entreprise du périmètre du présent accord sera notifiée, sans autre formalité, aux signataires du présent accord ainsi qu'à la DIRECCTE du lieu de dépôt du présent accord.

ARTICLE 3 SALARIES BENEFICIAIRES

Le présent accord s'applique à l'ensemble des établissements des sociétés du Groupe en France dans les conditions fixées à l'article 2.

Peuvent seuls bénéficier des droits du présent accord les salariés des sociétés susvisées comptant trois mois d'ancienneté continue ou discontinue dans le Groupe en France.

L'ancienneté requise prend en considération tous les contrats exécutés (CDD ou CDI) au cours de l'exercice de calcul et des douze mois qui le précèdent.

SP. SL

ARTICLE 4 MODALITES ET CALCUL DE L'INTERESSEMENT

Article 4.1 Indicateur retenu

Les parties s'entendent pour prendre en considération l'**EBITDAR France**, avant intéressement, sur la base des résultats consolidés.

Il s'agit du solde intermédiaire de gestion privilégié par le Groupe pour suivre la performance opérationnelle de ses établissements indépendamment de sa politique immobilière. Il est constitué de l'excédent brut d'exploitation des secteurs opérationnels avant charges locatives.

En cas d'entrée ou de sortie de sociétés du champ d'application du présent accord, l'**EBITDAR France** retenu fera l'objet d'un retraitements afin que l'objectif de croissance soit apprécié à périmètre constant. Ainsi, ne seront retenues que les sociétés comprises dans le champ d'application du présent accord durant la totalité des exercices à considérer.

Article 4.2 Modalités de calcul du montant global de l'intéressement

L'objectif de croissance de l'**EBITDAR France** du Groupe est :

- pour l'année 2012 : de +6.5% par rapport à l'**EBITDAR France** 2011 ;
- pour l'année 2013 : de +6.5% par rapport à l'**EBITDAR France** 2012 ;
- pour l'année 2014 : de +6.5% par rapport à l'**EBITDAR France** 2013 ;

Cet objectif de croissance de l'**EBITDAR France** est déterminé chaque année à partir de l'**EBITDAR France** constaté lors de l'arrêté des comptes consolidés.

Néanmoins, le droit à intéressement collectif naît dès lors qu'une croissance de 4% de l'**EBITDAR France** avant intéressement du Groupe est constatée chaque année.

L'enveloppe globale d'intéressement sera déterminée, en tenant compte d'une croissance inférieure ou supérieure à l'objectif de 6.5% de croissance de l'**EBITDAR France**, de la manière suivante pour chaque entreprise du Groupe (sous réserve des dispositions des articles 4.3 et 6 du présent accord) :

Croissance EBITDAR France	Calcul pour chaque société du Groupe
+ 2 points au moins (soit 8,5% de croissance annuelle)	700€* x Nombre ETP payés sur l'année (plafond atteint)
+ 1.5 points au moins (soit 8% de croissance annuelle)	680€* x Nombre ETP payés sur l'année
+ 1 point au moins (soit 7,5% de croissance annuelle)	630€* x Nombre ETP payés sur l'année
+ 0.5 point au moins (soit 7% de croissance annuelle)	580€* x Nombre ETP payés sur l'année
Objectif EBITDAR France (soit 6.5% de croissance annuelle)	520€* x Nombre ETP payés sur l'année
- 0.5 point au plus (soit 6% de croissance annuelle)	420€* x Nombre ETP payés sur l'année
- 1 point au plus (soit 5,5% de croissance annuelle)	300€* x Nombre ETP payés sur l'année
- 1.5 points au plus (soit 5% de croissance annuelle)	200€* x Nombre ETP payés sur l'année
- 2 points au plus (soit 4,5% de croissance annuelle)	120€* x Nombre ETP payés sur l'année

C.O
S.P. 5

- 2.5 points au plus (soit 4 % de croissance annuelle)	50€* x Nombre ETP payés sur l'année
- 3 points au plus (soit 3,5% de croissance annuelle)	0€ x Nombre ETP payés sur l'année

En tout état de cause, l'enveloppe globale d'intéressement est plafonnée à la somme de 700 euros multipliée par le nombre d'ETP payés sur l'exercice.

**Les montants (bruts, hors forfait social) indiqués constituent des paliers qui ne peuvent pas être proratisés, et qui ne se cumulent pas entre eux.*

Article 4.3 Intéressement et participation

Dans les sociétés du Groupe qui dégagent une réserve spéciale de participation, le montant de cette dernière s'impute sur l'enveloppe d'intéressement telle que définie à l'article 4.2.

Ainsi, pour chacune de ces sociétés, les sommes issues de la participation seront comparées au produit du montant maximum d'intéressement (entre 50 et 700 euros, cf. art. 4.2) et du nombre d'ETP payés au cours de l'année dans la société (ex. : 500€ x 70 ETP payés) :

- Si l'enveloppe de participation est supérieure ou égale à l'enveloppe d'intéressement, aucun intéressement ne sera versé.
- Si l'enveloppe de participation est inférieure à l'enveloppe d'intéressement, cette dernière sera réduite du montant de l'enveloppe de participation.

ARTICLE 5 PLAFONNEMENT LEGAL

Au cas où les calculs ci-dessus conduiraient à un dépassement par rapport au plafond autorisé par l'article L.3314-8 du Code du travail, le montant global de la prime serait réduit afin de ne pas dépasser sur l'exercice considéré 20% du total des salaires bruts versés aux personnes concernées.

Il est aussi précisé que les conditions fixées par la loi n°2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail sont remplies du fait de l'amélioration des dispositions prévues au présent accord par rapport à celles fixées par le précédent accord d'intéressement signé le 30 juin 2009.

ARTICLE 6 REPARTITION INDIVIDUELLE DE L'INTERESSEMENT

Une fois calculée selon les modalités définies aux articles 4.2 et suivants du présent accord, l'enveloppe d'intéressement par entreprise sera répartie individuellement en fonction du temps de présence uniquement, c'est-à-dire du nombre d'heures (ou de jours) travaillés dans l'année par les salariés.

Il est rappelé que le montant d'intéressement tel que fixé à l'article 4.2 (entre 50 et 700€) constitue le montant maximum individuel par salarié.

Sont considérés comme temps de présence :

- les congés payés,
- les congés légaux et conventionnels pour événements familiaux,
- les congés légaux et conventionnels pour maternité et adoption, incluant les congés pathologiques,

C.O.
S.P.

- les périodes de suspension du contrat de travail pour accident du travail, accident de trajet ou maladie professionnelle,
- les heures de délégation des représentants du personnel,
- et plus généralement les périodes légalement assimilées à du temps de travail effectif et rémunérées comme telles.

En cas d'arrivée ou de départ d'un collaborateur en cours d'exercice, l'intéressement sera réparti au prorata de son temps de présence au sein du Groupe.

ARTICLE 7 VERSEMENT DE L'INTERESSEMENT

L'intéressement calculé selon les modalités fixées ci-dessus est versé à chaque salarié au plus tard à la fin du 7^{ème} mois suivant la période à laquelle se rapporte l'intéressement (soit au plus tard le 31 juillet).

Les salariés qui le souhaiteront pourront verser tout ou partie de leur prime d'intéressement dans le plan d'épargne groupe (PEG) institué par l'accord du 10 octobre 2006, ce dans les conditions et selon les modalités définies par le règlement de ce plan.

L'intéressement versé aux salariés est exonéré de toutes charges sociales mais est soumis à la CSG et à la CRDS au taux en vigueur au jour de versement, ainsi qu'à l'impôt sur le revenu. En revanche, en cas d'affectation au PEG, l'intéressement n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu en l'état actuel de la réglementation.

Si, pour quelque raison que ce soit, les sommes attribuées au titre de l'intéressement en application du présent accord devaient être requalifiées en éléments de salaire, l'accord cesserait alors de produire ses effets de manière automatique.

ARTICLE 8 MODALITES D'INFORMATION COLLECTIVE ET INDIVIDUELLE DU PERSONNEL

Article 8.1 Information collective

L'application du présent accord sera suivie par une commission ad-hoc constituée par les organisations syndicales représentatives signataires du présent accord.

Cette commission se réunira après le calcul des produits de l'intéressement ou de leur répartition en vue de recevoir les informations correspondantes et de vérifier les modalités d'application de l'accord.

Il lui sera possible de prendre connaissance à cette occasion, des éléments ayant servi de base au calcul de l'intéressement.

Les résultats annuels de l'intéressement seront arrêtés par l'employeur. Ils feront l'objet ensuite d'un rapport commun sur le fonctionnement du système et sur le montant de l'intéressement attribué aux salariés.

Annexe XII Fermeture d'EHPAD



CONSEIL GENERAL DE LA CHARENTE-MARITIME
Date : 8 novembre 2010

COMMUNIQUE DE PRESSE

Fermeture de l'EHPAD « La Tour-Chemin de Guerre » à Rochefort et Tonnay-Charente Mesure de protection des résidents

Le 25 octobre 2010, le Président du Conseil général de la Charente-Maritime et le Directeur Général de l'Agence Régionale de Santé de Poitou-Charentes ont pris conjointement un arrêté de fermeture totale et définitive de la maison de retraite (Etablissement d'Hébergement pour Personnes Agées Dépendantes) « La Tour-Chemin de Guerre » au 1^{er} décembre 2010.

Cet établissement, d'une capacité de 37 lits, se répartit sur deux sites :
- 25 lits au 22 rue Toufaire à Rochefort,
- 12 lits, résidence du chemin de Guerre, à La Noue à Tonnay-Charente.

En effet, suite à des plaintes récurrentes, tant des familles que du personnel, 4 inspections se sont déroulées dans l'établissement le 16 octobre 2008, le 24 février 2009, le 24 novembre 2009 et le 5 juillet 2010.

Suite à chacune de ces inspections, un courrier de mise en demeure a été adressé au gestionnaire, lui demandant de remédier impérativement à de nombreux dysfonctionnements.

Ainsi, les inspecteurs et médecins inspecteurs ont pu relever notamment :
- l'insuffisance en nombre et en qualification de personnel,
- l'absence de protocole de soins et de projet d'établissement,
- l'absence de respect des normes en matière de soins, de préparation, de stockage et de distribution des médicaments, d'hygiène, de restauration collective et d'entretien du linge,
- l'incapacité du gestionnaire à mettre en place une organisation qui respecte les besoins des personnes âgées dépendantes.

Par ailleurs, les locaux sont complètement inadaptés et vétustes. Aussi, il avait été demandé au gestionnaire le 12 avril 2009, la réalisation d'un nouveau bâtiment dont l'échéance était fixée à la fin de l'année 2010. Or, le permis de construire est caduc depuis le 27 juin 2010.

Les conditions techniques minimales d'organisation, de sécurité et de fonctionnement n'étant pas respectées malgré plusieurs mises en demeure, la fermeture administrative de l'établissement est apparue inévitable.

Les familles ont reçu un courrier les informant de la situation. Elles seront accompagnées par les services du Conseil général et de l'Agence Régionale de Santé pour les aider à trouver un nouvel hébergement.

Cette décision de fermeture s'inscrit dans le cadre de la politique de lutte contre la maltraitance menée par le Conseil général de la Charente-Maritime et l'Agence Régionale de Santé de Poitou-Charentes.

Dès ce matin, une équipe du Conseil général et de l'Agence Régionale de Santé, qui comprend notamment deux médecins, se rend dans l'établissement pour évaluer la situation sanitaire de chaque résident.

Délégation Territoriale de la Charente-Maritime
2 avenue de Fétilly
17021 La Rochelle Cedex 1
Contact presse : Agnès Giffard
Téléphone : 05 49 42 30 36
Email : agnes.giffard@ars.santp.fr

Conseil Général
85, boulevard de la république
17076 La Rochelle Cedex 9
Contact presse : Marielle Weiss
GSM : 05 14 42 02 99
Email : marielle.weiss@cg17.fr

Annexe XIII Sommaire des feuilles de travail Excel

1) Feuilles de travail générales		Référence
Notice explicative		A.1
Actif		A.2
Passif		A.3
Compte de résultat		A.4
Soldes Intermédiaires de Gestion (SIG)		A.5
Ratios		A.6
Compte d'exploitation		A.7
Questionnaire sur les risques inhérents (RI)		A.8
Questionnaire sur le contrôle interne (RC)		A.9
Questionnaire sur la fraude (RF)		A.10
Plan de mission		A.11
Revue des autorisations et habilitations		A.12
2) Feuilles de travail sur les comptes par cycle		
Synthèse du cycle "Clients/Ventes"		B
Cadrage de la balance auxiliaire et agée		B.1
Revue des créances clients		B.2
Chiffre d'affaires hébergement		B.3
Chiffre d'affaires soins		B.4
Chiffre d'affaires dépendance		B.5
Synthèse du cycle "Personnel"		C
Cadrage de la paie		C.1
Revue des dettes sociales		C.2
Synthèse du cycle "Impôts et taxes"		D
Calcul du coefficient de TVA		D.1
Synthèse du cycle "Fournisseurs/achats"		E
Cadrage de la balance auxiliaire et agée		E.1
Revue du cut off des achats		E.2
Revue des variations significatives des charges		E.3
Synthèse du cycle "Capitaux propres et provisions"		F
Tableau de passage des capitaux propres		F.1
Tableau de passage des provisions pour risques et charges		F.2
Synthèse du cycle "Immobilisations"		G
Tableau de passages des immobilisations		G.1
Revue des acquisitions		G.2
Tableau de passage des amortissements		G.3
Synthèse du cycle "Trésorerie"		H
3) Feuilles de travail sur les tests de contrôle interne		
Chiffre d'affaires		
Contrat type		TCLB.1
Procédure d'entrée des résidents		TCLB.2
Procédure de sortie des résidents		TCLB.3
Facturation durant le séjour		TCLB.4
Personnel		
Cadrage des bulletins de salaires avec les contrats de travail		TCLC.1
Éléments variables de paie		TCLC.2
Sorties de personnel		TCLC.3
Achats		
Factures d'achats		TCL.E.1

NOTICE EXPLICATIVE DES FEUILLES DE TRAVAIL PROPOSEES

1. Données signalétiques

Référence

A.1

Saisir les données signalétiques relatives au dossier à traiter :

Nom du dossier :	Ehpad
Département de l'ehpad :	75
Effectif (ETP) N :	52
Effectif (ETP) N-1 :	45
Date clôture de N :	31/12/2010
Date clôture de N-1 :	31/12/2009
Nom du Cabinet :	Cabinet

2. Traitement des balances

2.1) Coller les balances N et N-1 dans les feuilles correspondantes, en se positionnant sur la cellule A2.

(La première ligne des feuilles "Balance N / N-1" n'est pas modifiable).

Ces balances doivent comporter les 4 colonnes usuelles : Compte / Intitulé / Solde Débit / Solde Crédit

2.2) Affecter à chaque compte du compte de résultat le numéro correspondant indiqué dans l'onglet "Compte d'exploitation"

Les balances ne doivent pas contenir de comptes alphanumériques

Les balances ne doivent pas contenir des 609000, 401000... Il doit par exemple être intégré des comptes 609100, 401100...

Les balances ne doivent pas contenir de comptes 12XXXX

3. Fonctionnement et apports des feuilles de travail

3.1) Une fois les balances N et N-1 implantées, le bilan, le compte de résultat de l'EHPAD et les SIG vont se générer.

Des ratios vont automatiquement se calculer et pouvoir être comparés aux ratios de la maison type, ainsi qu'aux ratios obtenus à partir des données des 124 EHPAD de l'étude empirique. Les ratios issus de l'étude empirique varient automatiquement en fonction du département de l'EHPAD, puisqu'il est fait une distinction entre les EHPAD situés en Ile de France et hors Ile de France.

3.2) La revue analytique du compte de résultat au sein de la feuille de travail "Compte d'exploitation" sera automatique

3.3) L'objectif de ces feuilles de travail étant de gagner du temps, de nombreuses cases grisées se remplissent automatiquement en fonction de données remplies pas ailleurs.

Il en est notamment ainsi :

Des références. Il est proposé dans le sommaire des références pour chaque feuille de travail, mais celles-ci se modifieront automatiquement au sein des feuilles de travail si des changements sont réalisés au sein de ce sommaire

Des dates

Des données comptables (Soldes, libellé des comptes) qui se remplissent automatiquement une fois le numéro de compte saisi

Des calculs arithmétiques

Des observations et conclusions des feuilles de travail qui vont remplir automatiquement les synthèses par cycle

4. Liste des abréviations :

MT	Maison Type
BAP	Bon A Payer
AGO	Assemblée Générale Ordinaire
AGE	Assemblée Générale
FNP	Factures Non
CCA	Charges Constatées
CCA	Charges Constatées
Ref.	Référence
BG	Balance Générale

BILAN ACTIF

Référence

A.2

Eur

Période : 31/12/10

Rubriques	31/12/2010			31/12/09	Variation absolue	Variation en %	% Total Bilan	Taux MT
	Brut	Amortissement , provisions	Net	Net				
Capital souscrit non appelé	0		0	0	0			0%
IMMO. INCORPORELLES								
Frais d'établissement	0	0	0	0	0			0%
Frais de recherche et développement	0	0	0	0	0			0%
Concessions, brevets, droits similaires	0	0	0	0	0			0%
Fonds commercial	0	0	0	0	0			1%
Autres immobilisations incorporelles	0	0	0	0	0			0%
Avances,acomptes immob. incorpor.	0	0	0	0	0			0%
IMMOBILISATIONS CORPORELLES								
Terrains	0	0	0	0	0			0%
Constructions	0	0	0	0	0			10%
Installations techniq., matériel, outillage	0	0	0	0	0			3%
Autres immobilisations corporelles	0	0	0	0	0			7%
Immobilisations en cours	0	0	0	0	0			0%
Avances et acomptes	0	0	0	0	0			0%
IMMOBILISATIONS FINANCIERES								
Participations évaluées selon mise en équivalence	0	0	0	0	0			0%
Autres participations	0	0	0	0	0			1%
Créances rattachées à participations	0	0	0	0	0			0%
Autres titres immobilisés	0	0	0	0	0			0%
Prêts	0	0	0	0	0			0%
Autres immobilisations financières	0	0	0	0	0			3%
TOTAL I	0	0	0	0	0			25%
STOCKS ET EN-COURS								
Matières premières, approvisionnements	0	0	0	0	0			0%
En-cours de production de biens	0	0	0	0	0			0%
En-cours de production de services	0	0	0	0	0			0%
Produits intermédiaires et finis	0	0	0	0	0			0%
Marchandises	0	0	0	0	0			0%
Avances, acomptes versés/commandes	0	0	0	0	0			0%
CREANCES								
Créances clients et comptes rattachés	0	0	0	0	0			4%
Autres créances	0	0	0	0	0			62%
Capital souscrit et appelé, non versé	0	0	0	0	0			0%
DIVERS								
Valeurs mobilières de placement	0	0	0	0	0			2%
Disponibilités	0	0	0	0	0			4%
COMPTES DE REGULARISATION								
Charges constatées d'avance	0	0	0	0	0			2%
TOTAL II	0	0	0	0	0			75%
Charges à répartir/plsrs exercices	0	0	0	0	0			0%
Primes rembours des obligations	0	0	0	0	0			0%
Ecart de conversion actif	0	0	0	0	0			0%
TOTAL GENERAL (I à V)	0	0	0	0	0			100%

BILAN PASSIF

Référence

A.3

Eur

Période : 31/12/2010

Rubriques	31/12/2010	31/12/2009	Variation absolue	Variation en %	% Total Bilan	Taux MT
	Net	Net				
CAPITAUX PROPRES						
Capital social ou individuel	0	0	0			3%
Primes d'émission, de fusion, d'apport...	0	0	0			1%
Ecart de réévaluation	0	0	0			1%
Réserve légale	0	0	0			0%
Réserves statutaires ou contractuelles	0	0	0			0%
Réserves réglementées	0	0	0			0%
Autres réserves	0	0	0			17%
Report à nouveau	0	0	0			0%
RESULTAT DE L'EXERCICE	0	0	0			15%
Subventions d'investissement	0	0	0			0%
Provisions réglementées	0	0	0			0%
TOTAL I	0	0	0			37%
AUTRES FONDS PROPRES						
Produit des émissions de titres participatifs	0	0	0			0%
Avances conditionnées	0	0	0			0%
TOTAL II	0	0	0			0%
PROV. POUR RISQUES ET CHARGES						
Provisions pour risques	0	0	0			3%
Provisions pour charges	0	0	0			0%
TOTAL III	0	0	0			3%
DETTES						
Emprunts obligataires convertibles	0	0	0			0%
Autres emprunts obligataires	0	0	0			0%
Emprunts et dettes auprès des étbs de crédit	0	0	0			7%
Emprunts et dettes financières divers	0	0	0			16%
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours	0	0	0			0%
Dettes fournisseurs et comptes rattachés	0	0	0			14%
Dettes fiscales et sociales	0	0	0			17%
Dettes sur immo. et comptes rattachés	0	0	0			0%
Autres dettes	0	0	0			6%
COMPTES DE REGULARISATION						
Produits constatés d'avance	0	0	0			0%
TOTAL IV	0	0	0			60%
Ecart de conversion passif	0	0	0			0%
TOTAL GENERAL (I à V)	0	0	0			100%

COMPTE DE RESULTAT

Référence

A.4

Eur

Période : 31/12/10

Rubriques	31/12/2010	31/12/2009	Variation absolue	Variation en %	% du Total	Taux MT
Ventes de marchandises	0	0	0			0%
Production vendue de biens	0	0	0			0%
Production vendue de services	0	0	0			96%
CHIFFRES D'AFFAIRES NETS TOTAL I	0	0	0			96%
Production stockée	0	0	0			0%
Production immobilisée	0	0	0			0%
Subventions d'exploitation	0	0	0			0%
Reprises sur provisions, amortissements, transfert	0	0	0			2%
Autres produits	0	0	0			0%
PRODUITS D'EXPLOITATION TOTAL II	0	0	0			2%
Achats de marchandises (y compris droits de douane)	0	0	0			0%
Variation de stock de marchandises	0	0	0			0%
Achats de matières premières et autres appro.	0	0	0			4%
Variation de stock matières premières et appro.	0	0	0			0%
Autres achats et charges externes	0	0	0			35%
Impôts, taxes et versements assimilés	0	0	0			5%
Salaires et traitements	0	0	0			37%
Charges sociales	0	0	0			13%
Dotations aux amortissements immobilisations	0	0	0			2%
Dotations aux provisions immobilisations	0	0	0			0%
Dotations aux provisions sur actif circulant	0	0	0			0%
Dotations aux provisions pour risques et charges	0	0	0			1%
Autres charges	0	0	0			0%
CHARGES D'EXPLOITATION TOTAL III	0	0	0			97%
RESULTAT D'EXPLOITATION (II - III)	0	0	0			

COMPTE DE RESULTAT

Eur

Période : 31/12/10

Bénéfice attribué ou perte transférée	0	0	0	0	0%
Perte supportée ou bénéfice transféré	0	0	0	0	0%
Produits financiers de participations	0	0	0	0	1%
Prod. des autres val. Mob. et créances de l'actif immo.	0	0	0	0	0%
Autres intérêts et produits assimilés	0	0	0	0	1%
Reprises sur provisions, transferts charges	0	0	0	0	0%
Différences positives de change	0	0	0	0	0%
Prod. nets sur cessions de valeurs mob. de placement	0	0	0	0	0%
PRODUITS FINANCIERS TOTAL IV	0	0	0	0	2%
Dotations financières aux amortissements et prov.	0	0	0	0	0%
Intérêts et charges assimilées	0	0	0	0	0%
Différences négatives de change	0	0	0	0	0%
Charges nettes sur cess. de valeurs mob. de placement	0	0	0	0	0%
CHARGES FINANCIERES TOTAL V	0	0	0	0	0%
RESULTAT FINANCIER (IV - V)	0	0	0	0	
RESULTAT COURANT AVANT IMPOTS	0	0	0	0	
Produits exceptionnels sur opérations de gestion	0	0	0	0	2%
Autres pdts exceptionnels sur opérations en capital	0	0	0	0	0%
Reprises provisions, transferts charges	0	0	0	0	0%
PRODUITS EXCEPTIONNELS TOTAL VI	0	0	0	0	2%
Charges exceptionnelles sur opérations de gestion	0	0	0	0	0%
Autres charges except. sur opérations en capital	0	0	0	0	0%
Dotations exceptionnelles aux amort. et provisions	0	0	0	0	0%
CHARGES EXCEPTIONNELLES TOTAL VII	0	0	0	0	0%
RESULTAT EXCEPTIONNEL (VI - VII)	0	0	0	0	
Participations des salariés aux résultats de l'entreprise	0	0	0	0	0%
Impôts dus sur les bénéfices	0	0	0	0	3%
TOTAL VIII	0	0	0	0	3%
TOTAL DES PRODUITS (II + IV + VI)	0	0	0	0	
TOTAL DES CHARGES (III + V + VII + VIII)	0	0	0	0	
RESULTAT NET	0	0	0	0	

SOLDES INTERMEDIAIRES DE GESTION

Référence **A.5**

Eur

Période : 31/12/10

Rubriques	31/12/2010	31/12/2009	Variation absolue	Variation en %
Ventes de marchandises	0	0	0	
- Coût direct d'achat	0	0	0	
+/- Variation du stock de marchandises	0	0	0	
Marge commerciale (I)	0	0	0	
+ Production vendue	0	0	0	
+ Production stockée	0	0	0	
+ Production immobilisée	0	0	0	
Production de l'exercice	0	0	0	
- Matières premières et approvisionnements consommés	0	0	0	
- Sous traitance directe	0	0	0	
Marge brute sur production (II)	0	0	0	
Marge brute globale (I + II)	0	0	0	
- Service extérieurs et autres charges externes	0	0	0	
Valeur ajoutée produite	0	0	0	
+ Subvention d'exploitation	0	0	0	
- Impôts, taxes et versements assimilés	0	0	0	
- Salaires et traitements	0	0	0	
- Charges sociales	0	0	0	
Excédent brut d'exploitation	0	0	0	
+ Reprise sur amortissements et provisions	0	0	0	
- Dotations aux amortissements sur immobilisations	0	0	0	
- Dotations aux provisions sur immobilisations	0	0	0	
- Dotations aux provisions sur actif circulant	0	0	0	
- Dotations aux provisions pour risques et charges	0	0	0	
+ Autres produits de gestion courante	0	0	0	
- Autres charges de gestion courante	0	0	0	
Résultat d'exploitation	0	0	0	
+ Bénéfice attribué (quote part sur opérations en commun)	0	0	0	
- Perte supportée (quote part sur opérations en commun)	0	0	0	
+ Produits financiers de participations	0	0	0	
+ Produits des autres valeurs mobilières et créances	0	0	0	
+ Autres intérêts et produits assimilés	0	0	0	
+ Reprise sur provisions financières	0	0	0	
+ Différences positives de change	0	0	0	
+ Produits nets sur cessions valeurs mobilières placement	0	0	0	
- Dotations financières aux amortissements et provisions	0	0	0	
- Intérêts et charges assimilées	0	0	0	
- Différences négatives de change	0	0	0	
- Charges nettes sur cessions valeurs mobilières placements	0	0	0	
Résultat courant avant impôts	0	0	0	
+ Produits exceptionnels sur opérations de gestion	0	0	0	
+ Produits exceptionnels sur opérations en capital	0	0	0	
+ Reprises sur provisions & transferts de charges exceptionnels	0	0	0	
- Charges exceptionnelles sur opérations de gestion	0	0	0	
- Charges exceptionnelles sur opérations en capital	0	0	0	
- Dotations exceptionnelles aux amortissements et provisions	0	0	0	
Résultat exceptionnel	0	0	0	
- Participation des salariés aux résultats	0	0	0	
- Impôt sur les bénéfices	0	0	0	
Résultat Net Comptable	0	0	0	

RATIOS CLES					A.6
	31/12/10	31/12/09	Variation en %	Taux moyen par zone géographique	Taux Maison type
1- Structure du compte de résultat					
<i>Frais de personnel</i> <i>Chiffre d'affaires net</i>				Pas d'information	48%
<i>EBITDA</i> <i>Chiffre d'affaires net</i>				Pas d'information	9%
<i>Valeur ajoutée</i> <i>Chiffre d'affaires net</i>				61%	Pas d'information
<i>Résultat d'exploitation</i> <i>Chiffre d'affaires net</i>				Pas d'information	9%
<i>Résultat net</i> <i>Chiffre d'affaires net</i>				8%	8%
2 - Structure de l'actif					
<i>Actifs corporels immobilisés net</i> <i>Total du bilan</i>				Pas d'information	20%
<i>Actifs circulants</i> <i>Total du bilan</i>				Pas d'information	75%
<i>Liquidités</i> <i>Total du bilan</i>				12%	6%
3 - Structure du passif					
<i>Capitaux propres</i> <i>Total du bilan</i>				36%	37%
<i>Dettes</i> <i>Total du bilan</i>				Pas d'information	60%

Cabinet	COMPTE D'EXPLOITATION				Référence	A.7
Client					Date	
Ehpad					Collaborateur	
	31/12/10	31/12/09	Var° Absolue	Var° %	N°	
Hébergement	0	0	0			1
Dépendance	0	0	0			2
Convention soin	0	0	0			3
Autres prestations	0	0	0			4
Autres produits	0	0	0			5
Total des produits	0	0	0			
Personnel	0	0	0			6
<i>Charges / ETP</i>	0	0	0			
Intérim	0	0	0			7
<i>Charges / ETP</i>	0	0	0			
Transfert charges	0	0	0			8
Taxes assises sur les salaires	0	0	0			9
<i>Charge / Charges de personnel</i>	0	0	0			
Total personnel interne + externe	0	0	0			
Restauration	0	0	0			10
<i>Charges / CA</i>	0	0	0			
Energie (Eau, électricité, gaz...)	0	0	0			11
<i>Charge / Lits</i>	0	0	0			
Protections (Couches)	0	0	0			12
<i>Charges / CA</i>	0	0	0			
Dispositifs médicaux	0	0	0			13
<i>Charges / CA</i>	0	0	0			
Petits équipements, fournitures divers	0	0	0			14
<i>Charges / CA</i>	0	0	0			
Frais de gestion du siège ("Management fees")	0	0	0			15
<i>Charges / CA</i>	0	0	0			
Locations immobilières	0	0	0			16
<i>Charge / Lits</i>	0	0	0			
Locations mobilières	0	0	0			17
<i>Charges / CA</i>	0	0	0			
Entretiens et maintenance	0	0	0			18
<i>Charges / CA</i>	0	0	0			
Assurance	0	0	0			19
<i>Charges / CA</i>	0	0	0			
Honoraires	0	0	0			20
<i>Charges / CA</i>	0	0	0			
Voyages et déplacements	0	0	0			21
<i>Charges / CA</i>	0	0	0			
Frais postaux et télécommunications	0	0	0			22
<i>Charges / CA</i>	0	0	0			
TVA non déductible	0	0	0			23
<i>Charges / Autres achats et charges externes</i>	0	0	0			
Autres impôts et taxes	0	0	0			24
Autres charges	0	0	0			25
EBITDA	0	0	0			

Cabinet	COMPTE D'EXPLOITATION			Référence	A.7
Client				Date	
Ehpad				Collaborateur	
Dotations et reprises aux amortissements et dépréciations	0	0	0		26
EBIT	0	0	0		
Résultat financier	0	0	0		28
Resultat exceptionnel	0	0	0		29
Impôt sur les bénéfices	0	0	0		30
Résultat net	0	0	0		
Résultat de la balance	0	0			
Solde BG	0	0			
Ecart BG / feuille de trav	0	0			
<u>Commentaires</u>					

Cabinet		ANALYSE DU RISQUE INHERENT	Référence	A.8			
Client			Date				
Ehpad			Fait par				
Date clôture	31/12/10		Revu par				
QUESTIONS			Oui	Non	N/A	COMMENTAIRES	Réf FT
1 - Risques liés à l'environnement juridique de l'EHPAD							
1.1 Risques liés à l'activité							
La responsabilité civile ou pénale de l'établissement a-t-elle déjà été mise en cause ?							
L'EHPAD a-t-il déjà fait l'objet d'une fermeture administrative ?							
L'EHPAD dispose-t-il d'un animal ? Les vaccins adéquats ont-ils été réalisés ?							
Les installations paraissent-elles vétustes ?							
De nombreuses sorties sont-elles organisées par l'EHPAD ?							
De nombreux vols sont-ils constatés au sein de l'EHPAD ?							
1.2 Risques liés à l'exploitation au sein d'un groupe							
La normalité d'acte de gestion a-t-elle déjà été remise en cause ?							
Y a-t-il un nombre important de conventions réglementées ?							
Le commissaire aux comptes doit-il émettre un rapport sur ces conventions ?							
2 - Risques liés à l'environnement financier de l'EHPAD							
2.1 Risques liés à son organisation et son environnement							
La direction manque-t-elle d'intérêt pour la qualité de l'information comptable et financière ?							
La direction est-elle attentive aux travaux du commissaire aux comptes ?							
La direction et le personnel comptable ont-ils les connaissances et l'expérience nécessaires pour établir les comptes ?							
Le turn over au service comptabilité est-il important ?							
L'information circule-t-elle mal au sein la société ?							
2.2 Risques liés à l'établissement de ses comptes							
Un expert comptable intervient-il pour l'arrêté des comptes annuels ?							
Les contrôles précédents ont-ils fait apparaître des anomalies significatives dans l'information comptable et financière ?							
Les spécificités comptables, fiscales, sociales du secteur sont-elles connues et correctement appliquées ?							
Existe-t-il de nombreuses parties liées ?							
2.3 Risques liés à sa situation financière							
Les ratios de structures financières, de rentabilité, de délais de paiements, et autres ratios sont-ils conformes à ceux du secteur d'activité ?							
La direction a-t-elle tendance à optimiser l'EBITDA ?							
2.4 Risques liés au cycle "Ventes / Clients"							
L'établissement a-t-il des bénéficiaires de l'aide sociale ?							
Les résidents verse-t-il un dépôt de garantie à leur entrée dans l'EHPAD ?							
L'EHPAD a-t-il des créances importantes en compte courant ?							
2.5 Risques liés au cycle "Personnel"							
L'EHPAD a-t-il connu des problèmes dans le cadre de contrôles sociaux ?							
Les conflits collectifs ou sociaux sont-ils fréquents ?							
L'EHPAD rencontre-t-il des difficultés de recrutement ?							
La paie est-elle réalisée au sein d'un pôle social ?							
2.6 Risques liés au cycle "Achats/ Fournisseurs"							
L'EHPAD est-il soumis à des niveaux d'achats suite à des contrats cadres ?							
Les dirigeants ont-ils tendances à comptabiliser des charges d'exploitation en charges ?							
2.7 Risques liés au cycle "Impôts et taxes"							
L'EHPAD a-t-il connu des problèmes dans le cadre de contrôles fiscaux ?							
Le groupe facture-t-il de la TVA dans ses refacturations intragroupes ?							
L'EHPAD est-il intégré fiscalement ?							
2.8 Risques liés au cycle "Immobilisations"							
Constate-t-on une variation importante des immobilisations ?							
2.9 Risques liés au cycle "Autres comptes"							
Les montants comptabilisés en comptes divers sont-ils importants ?							
Conclusion:			F	M	E		
Niveau général du risque							

Cabinet	ANALYSE DU RISQUE LIE AU CONTÔLE INTERNE	Référence	A.9		
Client		Date			
Ehpad		Fait par			
Date clôture		31/12/10	Revu par		
QUESTIONS	Oui	Non	N/A	COMMENTAIRES	Réf FT
1- Risque lié à l'environnement général du contrôle interne					
Les contrôles des exercices précédents ont-ils mis en lumière l'existence de nombreuses faiblesses de contrôle interne ?					
Y a-t-il un organigramme et un manuel de procédures ?					
Le personnel paraît-il compétent et intègre ?					
Les installations font-elles l'objet d'un suivi régulier ?					
Quel est le ratio d'encadrants par rapport au nombre de résidents lors des sorties organisées par l'EHPAD ? Est-il jugé suffisant ?					
Quel est le ratio d'encadrants par rapport au nombre de résidents lors des sorties organisées par l'EHPAD ? Est-il jugé suffisant ?					
Si des vols ont eu lieu, des démarches ont-elles été réalisées afin d'y remédier ?					
La direction est-elle consciente de la nécessité d'un contrôle interne performant ?					
2- Risque lié au système comptable					
La comptabilité paraît-elle bien tenue et est-elle à jour ?					
Le personnel comptable a-t-il une formation appropriée ?					
Y a-t-il une comparaison régulière entre les budgets et les réalisations ?					
Un ou plusieurs contre-pouvoirs limitent-ils les pleins pouvoirs de la direction ?					
3- Risque au niveau des opérations juridiques					
3-1 Risque lié aux contrats de séjour					
L'EHPAD utilise-t-il un contrat de séjour "type" pour toutes les entrées ?					
Une procédure prévoit-elle de vérifier que toutes les mentions obligatoires y sont mentionnées ?					
La direction a-t-elle connaissance des conventions abusives ?					
La décision d'admission est-elle faite par le directeur ?					
La procédure d'entrée prévoit-elle la signature du contrat par le résident et son représentant légal ?					
La procédure d'entrée prévoit-elle de s'assurer de l'identité du représentant légal ?					
Le registre des entrées est-il tenu à jour ?					
L'accès aux données des résidents est-il sécurisé ?					
3-2 Risque lié aux opérations intragroupes					
3-2-1 Degré de dépendance économique de l'EHPAD					
Les comptes sont-ils consolidés ?					
La société est-elle intégrée fiscalement ?					
Les prestations informatiques sont-elles centralisées ?					
La gestion de la paie est-elle centralisée ?					
La tenue de la comptabilité est-elle centralisée ?					
D'autres services sont-ils centralisés ?					
Les achats sont-ils groupés ?					
La politique financière est-elle centralisée ?					
Y a-t-il un contrat d'intéressement groupe ?					
L'EHPAD est-il largement bénéficiaire ou déficitaire ?					
3-2-2 Degré d'intervention des dirigeants du groupe					
Les dirigeants sont-ils actionnaires de la société mère ?					
Les dirigeants sont-ils impliqués dans le résultat de l'EHPAD ?					
Les dirigeants reçoivent-ils des primes en fonction du résultat groupe ?					
3-2-3 Existence de règles régissant les transactions intragroupes					
Des conventions écrites existent-elles ?					
Y a-t-il des procédures écrites ?					
Les règles sont-elles continues dans le temps ?					
L'EHPAD applique-t-il la réglementation sur les conventions ?					
Les transactions réalisées répondent-elles aux besoins des sociétés contractantes ?					

Cabinet	ANALYSE DU RISQUE LIE AU CONTÔLE INTERNE			Référence	A.9
Client				Date	
Ehpad				Fait par	
Date clôture				31/12/10	Revu par
QUESTIONS	Oui	Non	N/A	COMMENTAIRES	Réf FT
4- Risque au niveau des opérations financières					
4-1 Risque lié au cycle "Ventes / Clients"					
Un responsable compétent et clairement défini approuve-t-il les conditions					
La procédure d'entrée prévoit-elle le cadrage entre les contrats et le logiciel					
La facturation est-elle établie dès la fin (échue) ou le début du mois (à échoir) ?					
Y a-t-il un suivi régulier des comptes clients et des retards de paiements ?					
Lors des sorties de résidents, les données sur la dernière facture sont-elles cadrer					
Est-il validé que le solde du compte client et du dépôt de garantie sont nuls après la					
Les remboursements éventuels sont-ils validés par la direction ?					
4-2 Risque lié au cycle "Personnel"					
Y a-t-il une procédure d'embauche du personnel ?					
Un contrat de travail est-il signé pour chaque entrée de personnel ?					
Est-il réalisé un état préparatoire de paie validé par la direction ?					
Les montants payés aux salariés sont-ils contrôlés par la direction ?					
Les augmentations du point sont-elles prises en compte ?					
Les documents de sorties sont-ils réalisés à chaque fin de contrat ?					
4-3 Risque lié au cycle "Achats / Fournisseurs"					
Les commandes font-elles l'objet d'une procédure d'autorisation ?					
Les livraisons font-elles l'objet d'un contrôle qualitatif et quantitatif ?					
Si oui, ces contrôles sont-ils matérialisés ?					
Les factures sont-elles rapprochées des bons de réception et des bons de commandes ?					
Les factures comportent-elles l'imputation comptable, un visa de saisie et les références du règlement ?					
Conclusion:	F	M	E		
Niveau général du risque					

Cabinet	ANALYSE DU RISQUE LIE A LA FRAUDE (NEP 240)	référence	A.10		
Client		date			
Ehpad		Fait par			
date clôture		31/12/10	Revu par		
QUESTIONS	Oui	Non	N/A ou N/S	COMMENTAIRES	Réf FT
1 - Risques généraux					
Les dirigeants sont-ils intègres dans leur comportement ?					
Les relations entre les dirigeants et le commissaire aux comptes sont-elles tendues ?					
La direction a-t-elle tendance à "jouer" sur le résultat pour des raisons fiscales ?					
Est-il envisagé une cession à court ou moyen terme ?					
Y a-t-il des mouvements importants avec les parties liées ?					
Les dirigeants sont-ils conscients du risque de fraude ?					
Y a-t-il une insuffisance de séparation des fonctions ?					
Les codes d'accès informatiques sont-ils bien protégés ?					
Des risques de fraudes avaient-ils été identifiés au cours des exercices précédents ?					
La direction a-t-elle apprécié le risque que les comptes comportent des anomalies significatives de fraudes ?					
A-t-elle mis en place des procédures pour identifier les risques de fraudes et y répondre ?					
A-t-elle connaissance de fraudes avérées ou suspectées ?					
2 - Risques spécifiques					
La TVA est-elle facturée dans les opérations intragroupes ?					
Les rémunérations sont-elles étroitement liées au résultat de l'EHPAD ?					
Les dirigeants sont-ils soumis à une pression importante (Difficultés de l'EHPAD, Exigence de niveau d'EBITDA) ?					
A-t-elle communiqué avec les employés sur l'éthique de l'EHPAD ?					
Les formations financées par l'OPCA sont-elles également prises en charge par l'OPCA ?					
Conclusion:					
Niveau général du risque	F	M	E		

PLAN DE MISSION

- 1. INFORMATIONS GENERALES ET PERMANENTES**
 - 1.1. Nature de la mission
 - 1.2. Présentation de l'entité
 - 1.3. Présentation du groupe
 - 1.4. Principaux interlocuteurs
 - 1.5. Système d'information
 - 1.6. Conseils extérieurs
 - 1.7. Principaux chiffres sur N et N-1
 - 1.8. Evénements marquants sur l'exercice

- 2. RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES**
 - 2.1. Principaux risques inhérents
 - 2.2. Le risque lié au contrôle interne
 - 2.3. Le risque lié à la fraude
 - 2.4. Synthèse des risques

- 3. PLANIFICATION DE LA MISSION**
 - 3.1. Equipe d'audit, dates d'intervention et d'émission des rapports
 - 3.2. Prévisions et répartition des interventions
 - 3.3. Programme contrôle et répartition des tâches

- 4. SEUILS D'AUDIT**
 - 4.1. Seuils de signification
 - 4.2. Seuils de planification
 - 4.3. Seuils de remontée des ajustements
 - 4.4. Seuils d'investigation

- 5. PROGRAMME DE TRAVAIL**
 - 5.1. Compte de résultat
 - 5.2. Bilan

1. INFORMATIONS GENERALES ET PERMANENTES

1.1. Nature de la mission

Notre mission s'inscrit dans le cadre d'une mission légale de commissariat aux comptes pour l'exercice clos le **31/12/10** d'une durée de **12** mois.
 Le mandat en cours porte sur les comptes des exercices à inclus.
 Date de début du mandat : La certification porte sur les comptes sociaux.

1.2. Présentation de l'entité

Dénomination	Ehpad	Capital social	0
Adresse		Forme juridique	
		Siret	
		Code APE	8710A
Principaux actionnaires		Organes de direction	
Filiales		Convention collective	3307
Activité	Hébergement médicalisé pour personnes âgées	Référentiel comptable	

Date de clôture exercice	31-déc.-10	Date de clôture exercice précédent	31-déc.-09
Date d'arrêté des comptes			
Date prévisionnelle de l'AG approuvant les comptes			
Durée de l'exercice (en mois)	12 m	Durée de l'exercice précédent (en mois)	

Si l'entité est une SASU, les statuts prévoient-ils l'émission d'un rapport spécial ? (Oui / Non)	
Si l'entité est une EURL, le gérant est-il l'associé unique ? (Oui / Non)	
La société est-elle intégrée fiscalement ? (Oui / Non)	

Coordonnées de l'ARS		Politique de l'établissement en matière de GIR accueillis	
Coordonnées du Conseil Général		GMP de l'EHPAD	
EHPAD de même type à proximité		PMP de l'EHPAD	
Nombre de lits autorisés		Autorisation d'accueillir des bénéficiaires de l'aide sociale (Oui/Non)	
Nombre de lits au sein de l'EHPAD		Autres contraintes particulières	

1.3. Présentation du groupe

Organigramme du groupe obtenu ? (oui / non)

	Faible	Moyen	Elevé
Degré de dépendance de l'EHPAD vis-à-vis du groupe			
Degré d'intervention des dirigeants			

1.4. Principaux interlocuteurs

Organigramme administratif obtenu ? (oui / non)

Principaux interlocuteurs	Noms
Directeur	
Directeur adjoint	
Responsable comptable	
Autres (Préciser le poste)	

1.5. Système d'information

Fonction	Noms
Logiciel comptable	
Logiciel commercial	
Logiciel paie	
Logiciel immobilisations	
Autres logiciels	

1.6. Conseils extérieurs

Expert comptable		Avocat / Conseil juridique	
Cabinet		Cabinet	
Expert comptable (signataire)		Avocat (Signataire)	
Responsable du dossier		Responsable du dossier	
Nature de la mission		Nature de la mission	
Communication du dossier			

1.7. Principaux chiffres sur N et N-1

	31-déc.-10		31-déc.-09		Variations	
	Montant (Eur)	% du CA	Montant (Eur)	% du CA	Montant (Eur)	%
Exploitation						
CA HT	0		0		0	
Résultat d'exploitation	0		0		0	
Résultat net	0		0		0	
Effectif	52		45		7	

Commentaires éventuels

1.8. Evénements marquants sur l'exercice

--

2. RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES

2.1. Principaux risques inhérents

2.1.1 - Risques liés au secteur des ehpad
<p>1) <u>Risque de non continuité de l'exploitation</u></p> <p>Obligation de :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Signer une convention tripartite pour toute ouverture, extension ou transformation d'un ehpad, - Se soumettre à une visite de conformité aux conditions techniques minimales, - Réaliser une auto-évaluation à communiquer tous les 5 ans aux autorités ayant délivré l'autorisation, - Réaliser une évaluation externe au cours des 7 années suivant l'autorisation et au plus tard 2 ans avant la date de renouvellement de l'autorisation. <p>- Environnement concurrentiel et en concentration</p> <p>2) <u>Risques financiers</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Evolution tarifaire - Changement d'orientation de la politique publique en faveur de la prise en charge de la dépendance <p>3) <u>Risques liés aux budgets</u></p> <p>Les ehpad doivent déposer avant le 31/10 de l'exercice précédent celui auquel il se rapporte un budget prévisionnel auprès de certaines autorités, sous un format fixé par arrêté, qui prévoit une présentation des charges et des produits par section d'imputation tarifaire. 2 risques majeurs :</p> <ul style="list-style-type: none"> - La direction pourrait être tentée d'aligner les dépenses réelles au niveau du budget alloué afin d'assurer la reconduction des subventions. - Des transferts de charges entre la section hébergement et soins <p>4) <u>Autres risques</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Risque sanitaire (Risques liés au climat, épidémie, pandémie, intoxication alimentaire) - Risque lié aux bâtiments (incendie...) - Risques sociaux (Pénurie de personnel, non respect de la convention collective...)

3.1.2 - Risques juridiques et fiscaux

1) Risque lié à l'activité

- Responsabilité civile contractuelle de l'EHPAD: En cas de non respect des contrats
- Responsabilité délictuelle: Fait d'autrui, fait des animaux, fait des bâtiments, vol
- Responsabilité pénale: En cas de défaut de sécurité ou d'atteintes au droits des résidents.
- Perte du droit d'exploiter (convention tripartite non signée)

Les risques liés sont le versement de dommages et intérêts ou la fermeture ou moins temporaire de l'EHPAD

2) Risques liés à l'exploitation au sein d'un groupe

- L'acte anormal de gestion: Perte du droit à déduction de charges
- Non respect de la réglementation sur les conventions (Nullité des conventions, dommages et intérêts)
- Non application de la TVA dans les refacturations internes
- Irrégularité dans le calcul de la Cotisation sur la Valeur Ajoutée des Entreprises

2.1.2 - Risques sur les comptes

1) Risques liés au cycle Chiffre d'affaires / Clients

- Chiffre d'affaires (Réalité, séparation des exercices)
- Créances (Réalité, existence, évaluation)

2) Charges

- Exhaustivité et réalité des charges
- Séparation des exercices
- Classification des charges

2.2. Le risque lié au contrôle interne

Environnement général, système comptable et opérations juridiques:

Chiffre d'affaires:

Paie :

Autres achats et charges externes :

2.3. Le risque lié à la fraude

2.4. Synthèse des risques

Exercice	31-déc.-10		
	F	M	E
Appréciation du risque			
Risque inhérent			
Risque lié au contrôle			
Risque de fraude			

3. PLANIFICATION DE LA MISSION

3.1. Equipe d'audit, dates d'intervention et d'émission des rapports

	Nom	Initiales
Associé signataire		
Responsable mission		
Collaborateurs		

Date intervention intérim	
Date intervention final	
Date prévisionnel d'émission des rapports	

3.2. Prévisions et répartition des interventions

Calcul du nombre d'heures théorique d'audit

	31-déc.-10	31-déc.-09
Produits d'exploitation	0	0
Produits financiers	0	0
Total bilan	0	0
Base barème en Euros	0	0
Nombre d'heures théorique		

3.3. Programme contrôle et répartition des tâches

En heures	Collabora- teur	Chef de mission	Associé	Total	%
Prise de connaissance de l'environnement	1	2	1	4	5%
Prise de connaissance des risques inhérents	1	2	1	4	5%
Evaluation du risque d'anomalies significatives	5	1	1	7	9%
Planification de la mission	0	3	1	4	5%
Evaluation du risque d'anomalies significatives et planification de la mission	7	8	4	19	24%
Tests de contrôle interne	18	2	2	22	28%
Contrôle des comptes	14	6	1,5	22	27%
Note de synthèse	0	4	1	5	6%
Contrôles substantifs et synthèse	32	12	4,5	49	61%
Contrôle de l'annexe	2	0,5	0,75	3	4%
Vérifications spécifiques	1	0,5	0,75	2	3%
Emission des rapports	0	2	1	3	4%
Finalisation de la mission	3	3	2,5	9	11%
Divers (Mise à jour dossier permanent, archivage..)	2	1	1	4	5%
Total heures	44	24	12	80	100%
%	55%	30%	15%	100%	

4. SEUILS D'AUDIT

4.1. Seuils de signification

K€	Base	Taux	Seuil de signification
EBITDA		10%	0
Chiffre d'affaires		1%	0

Justification

4.2. Seuils de planification

K€	Base (Seuil de planification)	Taux	Seuil de planification
EBITDA		50% ou 75%	
Chiffre d'affaires		50% ou 75%	

Justification

4.3. Seuils de remontée des ajustements

K€	Base (Seuil de planification)	Taux	Seuil de planification
EBITDA		5%	0
Chiffre d'affaires		5%	0

4.4. Seuils d'investigation

Seuils d'investigation		Risque d'anomalies significatives			
		Minimum	Faible	Moyen	Elevé
Position	Actif / Produits	75 à 100%	50 à 75%	25 à 50%	10 à 25%
	Passif / Charges	25 à 50%	15 à 25%	10 à 15%	5 à 10%

5. PROGRAMME DE TRAVAIL

5.1. Compte de résultat

EHPAD	Degré de signification	Risque inhérent	Assertions risquées associées	Stratégie d'audit sur N	Test de contrôle satisfaisant Oui/Non ou N/A ?	Test de contrôle satisfaisant Oui/Non ou N/A ?	Risque d'anomalies significatives
Chiffre d'affaires	Significatifs	Elevé	Réalité, séparation des exercices, classification, présentation et intelligibilité	Contrôle	Oui	Oui	Faible
Transfert de charges	Non significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	N/A	Minimum
Autres produits et charges	Significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	N/A	Moyen
Achats consommés et charges externes	Significatifs	Elevé	Exhaustivité, réalité, séparation des exercices et classification	Contrôle	Oui	Oui	Faible
Frais de personnel	Significatifs	Elevé	Exhaustivité, réalité, séparation des exercices et classification	Contrôle	Oui	Oui	Faible
Impôts et taxes	Significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	N/A	Moyen
Dotations aux amortissements & dépréciations	Significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	N/A	Moyen
Résultat financier	Non significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	N/A	Minimum
Résultat exceptionnel	Non significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	N/A	Minimum

5.2. Bilan

EHPAD	Degré de signification	Risque inhérent	Assertions risquées associées	Stratégie d'audit sur N	Test de contrôle satisfaisant Oui/Non ou N/A ?	Test de contrôle satisfaisant Oui/Non ou N/A ?	Risque d'anomalies significatives
Immobilisations / Amortissements	Significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	N/A	Moyen
Stocks et en-cours	Non significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	N/A	Minimum
Créances	Significatifs	Elevé	Existence	Substantif	N/A	N/A	Elevé
Disponibilités	Significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	N/A	Moyen
Compte de régularisation	Non significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	N/A	Minimum
Capitaux propres	Non significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	N/A	Minimum
Dettes financières	Significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	N/A	Moyen
Dettes fournisseurs	Significatifs	Elevé	Exhaustivité et réalité	Substantif	N/A	N/A	Elevé
Dettes fiscales et sociales	Significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	N/A	Moyen
Dettes diverses	Significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	N/A	Moyen
Compte de régularisation	Non significatifs	Faible	N/A	Substantif	N/A	N/A	Minimum

Cabinet		REVUE DES AUTORISATIONS ET HABILITATIONS	Référence	A.12		
Client			Date			
Ehpad			Fait par			
Date clôture	31/12/10		Revu par			
QUESTIONS		Oui	Non	N/A ou N/S	COMMENTAIRES	Réf FT
1- Autorisation d'exploiter						
L'EHPAD est-il autorisé à exploiter ?					Date de l'autoisation :	
L'autorisation de 15 ans est-elle venue à expiration ?					Date du terme :	
Si oui à la question précédente, le renouvellement a-t-il été opéré ?						
Nombre de lits autorisés à exploiter ?					Nombre :	
Nombre de lits dans l'EHPAD ?					Nombre :	
L'EHPAD a-t-il exploité plus de lits que le nombre autorisé ?						
Si oui à la question précédente, une autorisation d'extension a-t-elle été délivrée ?						
L'EHPAD est-il autorisé à accueillir des résidents bénéficiaires de l'aide social ?					Nombre :	
Si oui à la question précédente, l'EHPAD a-t-il dépassé ce nombre ?						
2- Convention tripartite						
L'EHPAD a-t-il signé une convention tripartite ?					Date de signature :	
La convention a-t-elle été dénoncée par une des parties ?						
La convention d'une durée de 5 ans est-elle arrivé à son terme ?					Date du terme :	
Si oui à la question précédente, une nouvelle convention a-t-elle été signée ?						
L'EHPAD s'est-il engagé à réaliser des travaux, des embauches ou tout autre dépense... ?					Rappel des engagements:	
Si oui à la question précédente, l'EHPAD respect-il ses engagements ?						
3- Commission de sécurité et incendie						
La commission de sécurité et incendie a-t-elle réalisé des contrôles ?					Date d'intervention :	
L'EHPAD dispose-t-il d'un avis favorable ?						
4- Audits et contrôles externes						
Des contrôles externes ont-ils eu lieu durant l'exercice ?						
Contrôle de conformité aux réglementations sociales et sanitaires ?					Date d'intervention :	
Contrôle des dépenses engagées via les subventions accordées ?					Date d'intervention :	
Autres ?					Date d'intervention :	
Le contrôle interne quinquenal a-t-il été réalisé ?					Date d'intervention :	
Le contrôle externe septennal a-t-il été réalisé ?					Date d'intervention :	
Quelles sont les conclusions de ces contrôles ?						
Les actions correctrices ont-elles été réalisées ?						
5- Audits internes et démarche qualité						
La direction est-elle sensible aux enjeux de la démarche qualité ?						
L'EHPAD a-t-il réalisé un audit interne ?					Date d'intervention :	
Quelles sont les conclusions de ces contrôles ?						
Les actions correctrices ont-elles été réalisées ?						

Cabinet	SYNTHESE cycle clients/Chiffre d'affaires	Référence	B
Client		Date	
Ehpad		Fait par	
Date clôture		31/12/10	Revu par
<u>1. Travaux effectués et référencement</u>			
1) Cadrage Balance auxiliaire / Balance générale / Grand livre auxiliaire 2) Revue des créances clients 3) Contrôle du chiffre d'affaires hébergement 4) Contrôle du chiffre d'affaires soins 5) Contrôle du chiffre d'affaires dépendance			
<u>2. Synthèse de la revue analytique et faits majeurs</u>			
<u>3. Méthodes comptables (permanence, changements) et informations dans l'Annexe</u>			
<u>4. Ajustements, observations et points à suivre</u>			
<u>5. Conclusion sur le cycle</u>			

Cabinet		CLIENTS	Référence	B.1																																								
Client			Date																																									
Ehpad			Collaborateur																																									
Date clôture	31/12/2010	RAPPROCHEMENT BALANCE AUXILIAIRE / BALANCE GENERALE	Revu par																																									
<p>Objectifs :</p> <p>Cadrer les comptabilités auxiliaires avec la comptabilité générale</p>																																												
<table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>D</th> <th>C</th> <th>Réf F.T.</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>BALANCE GENERALE</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td> CLIENTS (411)</td> <td>0</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>BALANCE AUXILIAIRE</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td> TOTAL BALANCE</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>GRAND LIVRE AUXILIAIRE</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td> TOTAL GRAND LIVRE</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>BILAN</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td> CLIENTS</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td> CLIENTS CREDITEURS</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>						D	C	Réf F.T.	BALANCE GENERALE				CLIENTS (411)	0			BALANCE AUXILIAIRE				TOTAL BALANCE				GRAND LIVRE AUXILIAIRE				TOTAL GRAND LIVRE				BILAN				CLIENTS				CLIENTS CREDITEURS			
	D	C	Réf F.T.																																									
BALANCE GENERALE																																												
CLIENTS (411)	0																																											
BALANCE AUXILIAIRE																																												
TOTAL BALANCE																																												
GRAND LIVRE AUXILIAIRE																																												
TOTAL GRAND LIVRE																																												
BILAN																																												
CLIENTS																																												
CLIENTS CREDITEURS																																												
<p>Observations :</p>																																												
<p>Conclusions :</p>																																												

Cabinet	CLIENTS	Reference	B.2		
Client		Date		Population totale	0
Ehpad		Collaborateur		total contrôle	0
Date clôture		31/12/2010	Revu par		% contrôlé

Objectifs : Vérification par sondage de l'apurement sur l'exercice N+1 des créances en soldes
S'assurer que les créances anciennes non soldées sont reclassées en douteux et provisionnées

Selection : A partir de la Balance auxiliaire clients, sélection des soldes les plus importants et analyse de leur antériorité

Résident	solde fin exercice en K€	Analyse antériorité			Avoirs (N+1) sur factures (N-1)	Reglements (N+1) reçus en K€	Solde restant du à date du XX/XX/XX	Observations (AAE, douteux...)	A reclasser en douteux en K€	réf P.J.
		< 3 mois	de 3 à 6 mois	> 6 mois						
TOTAL	0	0	0	0	0	0	0		0	

Observations :

Conclusions :

Cabinet	PRODUITS		Référence	B.3																									
Client			Date																										
Ehpad			Collaborateur																										
Date clôture	31/12/2010	CONTRÔLE CHIFFRE D'AFFAIRES HEBERGEMENT	Revu par																										
Objectifs :				Réf. FT																									
L'auditeur : 1) réalise un contrôle de cohérence pour valider l'exhaustivité et la réalité du chiffre d'affaires hébergement 2) s'assure de la pertinence du calcul du taux d'occupation 3) cadre le logiciel commercial avec la balance générale pour valider l'exhaustivité et la réalité du chiffre d'affaires																													
1) Contrôle de cohérence																													
<table border="1"> <thead> <tr> <th>Compte (CA hébergement)</th> <th>Libellé</th> <th>31/12/2010</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">TOTAL</td> <td style="text-align: center;">0</td> </tr> </tbody> </table>			Compte (CA hébergement)	Libellé	31/12/2010										TOTAL		0												
Compte (CA hébergement)	Libellé	31/12/2010																											
TOTAL		0																											
<table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>31/12/2010</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Taux d'occupation sur l'exercice</td> <td> </td> </tr> <tr> <td>Nombre de lits dans la maison</td> <td> </td> </tr> <tr> <td>Nombre de lits louables sur l'année</td> <td style="text-align: center;">0</td> </tr> <tr> <td>Prix moyen d'un lit</td> <td> </td> </tr> <tr> <td>CA Hébergement théorique moyen sur l'ex</td> <td style="text-align: center;">0</td> </tr> </tbody> </table>				31/12/2010	Taux d'occupation sur l'exercice		Nombre de lits dans la maison		Nombre de lits louables sur l'année	0	Prix moyen d'un lit		CA Hébergement théorique moyen sur l'ex	0															
	31/12/2010																												
Taux d'occupation sur l'exercice																													
Nombre de lits dans la maison																													
Nombre de lits louables sur l'année	0																												
Prix moyen d'un lit																													
CA Hébergement théorique moyen sur l'ex	0																												
Ecart entre le CA comptabilisé et théorique			0																										
2) Pertinence du calcul du taux d'occupation																													
	Oui	Non																											
S'agit-il d'un TO physique ?																													
S'agit-il d'un TO commercial ?																													
S'agit-il d'un TO physique "corrigé" ?																													
La méthode de calcul est-elle identique à N-1 ?																													
Y-a-t-il eu une augmentation de lits durant la période ?																													
Si oui à la question précédente, cette augmentation a-t-elle été prise en compte ?																													
L'évolution par rapport à N-1 est-elle cohérente ?																													
3) Cadrage de la comptabilité avec le logiciel commercial																													
<table border="1"> <thead> <tr> <th>Compte</th> <th>Libellé</th> <th>31/12/2010</th> <th>LOGICIEL DE FACTURATION</th> <th>Ecart</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">TOTAL</td> <td style="text-align: center;">0</td> <td style="text-align: center;">0</td> <td style="text-align: center;">0</td> </tr> </tbody> </table>					Compte	Libellé	31/12/2010	LOGICIEL DE FACTURATION	Ecart																TOTAL		0	0	0
Compte	Libellé	31/12/2010	LOGICIEL DE FACTURATION	Ecart																									
TOTAL		0	0	0																									
Observations:																													
Conclusion:																													

Cabinet	PRODUITS			Référence	B.4														
Client				Date															
Ehpad				Collaborateur															
Date clôture	31/12/2010	CONTRÔLE DU CA SOINS		Revu par															
Objectifs :					Réf. FT														
L'auditeur vérifie que :																			
1) le chiffre d'affaires soins correspond à celui notifié avec par l'ARS																			
2) Les excédents soins ont été provisionnés																			
3) si le montant de la dotation soin dépasse le plafond, l'ensemble de l'excédent soin est provisionné																			
4) L'ensemble de la dotation a été versée par l'ARS																			
4) Les crédits non reproductibles (CNR) n'ont pas été déjà financé par l'OPCA																			
1) Rapprochement entre les comptes de chiffre d'affaires soins et le montant de la subvention accordée																			
<table border="1"> <thead> <tr> <th>Compte</th> <th>Libellé</th> <th>31/12/2010</th> <th>Subvention Accordée</th> <th>Ecart</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>						Compte	Libellé	31/12/2010	Subvention Accordée	Ecart									
Compte	Libellé	31/12/2010	Subvention Accordée	Ecart															
2) Provisionnement de l'excédent soins																			
<table border="1"> <thead> <tr> <th>Chiffre d'affaire soins</th> <th>Charges de soins</th> <th>Résultat soin</th> <th>Provision</th> <th>Taux de provision</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>					Chiffre d'affaire soins	Charges de soins	Résultat soin	Provision	Taux de provision										
Chiffre d'affaire soins	Charges de soins	Résultat soin	Provision	Taux de provision															
<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Où est comptabilisé la provision ?</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Prov. pour risques et charges</td> <td>Prod. constatés d'avance</td> </tr> </tbody> </table>					Où est comptabilisé la provision ?		Prov. pour risques et charges	Prod. constatés d'avance											
Où est comptabilisé la provision ?																			
Prov. pour risques et charges	Prod. constatés d'avance																		
3) Comparaison dotation soin Vs Plafond soin																			
<table border="1"> <tr> <td>Dotation soin</td> <td></td> <td>Valeur annuelle du point</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Plafond soin</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ecart</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table> <p>si < 0, la provision pour excédent soin doit être de 100%</p>					Dotation soin		Valeur annuelle du point		Plafond soin				Ecart						
Dotation soin		Valeur annuelle du point																	
Plafond soin																			
Ecart																			
4)																			
<table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>Oui</th> <th>Non</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>L'ensemble de la dotation soin a-t-elle été versée par l'ARS ?</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Si non, un entretien avec la direction a-t-il été réalisé afin d'en connaître les raisons et les éventuelles conséquences ?</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>L'EHPAD a-t-il reçu des CNR pour des formations ?</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ces CNR n'ont-ils pas fait l'objet d'un remboursement par l'OPCA ?</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>						Oui	Non	L'ensemble de la dotation soin a-t-elle été versée par l'ARS ?			Si non, un entretien avec la direction a-t-il été réalisé afin d'en connaître les raisons et les éventuelles conséquences ?			L'EHPAD a-t-il reçu des CNR pour des formations ?			Ces CNR n'ont-ils pas fait l'objet d'un remboursement par l'OPCA ?		
	Oui	Non																	
L'ensemble de la dotation soin a-t-elle été versée par l'ARS ?																			
Si non, un entretien avec la direction a-t-il été réalisé afin d'en connaître les raisons et les éventuelles conséquences ?																			
L'EHPAD a-t-il reçu des CNR pour des formations ?																			
Ces CNR n'ont-ils pas fait l'objet d'un remboursement par l'OPCA ?																			
Observations:																			
Conclusion:																			

Cabinet	PRODUITS	Référence	B.5
Client		Date	
Ehpad		Collaborateur	
Date clôture		31/12/2010	Revu par
CADRAGE CA DEPENDANCE / DEPENSES LIEES A LA DEPENDANCE			

Objectifs :

L'auditeur vérifie :

- 1) La cohérence du chiffre d'affaires dépendance
- 2) que le nombre de jours facturés n'est pas supérieur au nombre de jours facturables
- 3) que le chiffre d'affaires comptabilisé cadre avec le logiciel de gestion
- 4) que les éventuels excédents dépendance sont provisionnés à 100%

1) Contrôle de cohérence

Compte	Libellé	31/12/2010
Chiffre d'affaires dépendance		0

	Nombre de jours sur l'année	Tarifs	CA théorique
GIR 1			0
GIR 2			0
GIR 3			0
GIR 4			0
GIR 5			0
GIR 6			0
TOTAL	0		0

Ecart entre CA dépendance comptabilisé et théorique **0**

2) Comparaison entre le nombre de jours facturés et facturables

Nombre de jours dépendance facturés	0	(Ce montant doit être < 0)
Nombre de jours dépendance facturables	0	
Ecart	0	

3) Comparaison entre le chiffre d'affaires comptabilisé et issu du logiciel commercial

Chiffre d'affaires comptabilisé	0
Chiffre d'affaires logiciel commercial	0
Ecart	0

4) qu'il n'existe pas d'excédent dépendance non provisionné

Compte	Libellé	31/12/2010
	Protections	
	DAP sur matériel dépendance	
	Masse salariale dépendance	
	Autres	
TOTAL		0

Bénéfice (ou perte (-)) sur la dépendance **0** (Ce montant doit être < 0)

	Oui	Non
Existe-t-il un excédent dépendance ?		
Si oui, est-il provisionné à 100%		

Observations:

Conclusion:

Cabinet	SYNTHESE cycle personnel	Référence	C
Client		Date	
Ehpad		Fait par	
Date clôture		31/12/10	Revu par

1. Travaux effectués et référencement

1) S'assurer de l'exhaustivité des charges de personnel en rapprochant celles comptabilisées avec le livre de paie et la DADS

2) S'assurer du paiement des charges sociales en cadrant les soldes des dettes sociales avec les bordereaux du 4ème trimestre

3) S'assurer de la bonne évaluation des provisions (Congés payés, primes)

4) S'assurer du montant des primes payées en N+1 provisionnées en N

5) S'assurer de la bonne évaluation de l'intéressement et de la participation si applicable

6) S'assurer de la bonne estimation du CICE

2. Synthèse de la revue analytique et faits majeurs

	N	N-1	Var.	Var. %
Taux d'encadrement				

3. Méthodes comptables (permanence, changements) et informations dans l'Annexe

4. Ajustements, observations et points à suivre

5. Conclusion sur le cycle

Cabinet	PERSONNEL			Référence	C2	
Client				Date		
Ehpad				Collaborateur		
Date clôture				31/12/2010	Revu par	
Objectifs :						
S'assurer du paiement des charges sociales en cadrant les dettes sociales avec les bordereaux du 4ème trimestre						
Comptes	LIBELLES	Solde comptable (1)	Bordereau 4T (2)	Bordereau de régularisation annuelle (3)	Ecart (1)-(2)-(3)	Renvoi pour justification
						1
						2
						3
						4
						5
						6
Renvoi	<i>Analyse et justification des écarts (après comptabilisation des OD d'ajustement)</i>					
1						
2						
3						
4						
5						
6						
Observations :						
Conclusions :						

Cabinet	SYNTHESE cycle impôts et taxes	Référence	D
Client		Date	
Ehpad		Fait par	
Date clôture		31/12/10	Revu par

1. Travaux effectués et référencement

- 1) Recalcul du coefficient de déductibilité de la TVA
- 2) Revue de l'évolution des taxes assises sur les salaires par rapport à l'évolution de la masse salariale
- 3) Recalcul des autres taxes significatives
- 4) Rapprochement des taxes comptabilisées avec les avis d'imposition
- 5) Contrôle du rapprochement entre le chiffre d'affaires déclaré et le chiffre d'affaires comptabilisé
- 6) Revue du calcul de l'impôt sur les sociétés
- 7) Revue de l'écriture d'intégration fiscale

2. Synthèse de la revue analytique et faits majeurs

3. Méthodes comptables (permanence, changements) et informations dans l'Annexe

Quel est la conception de comptabilisation de l'intégration fiscale retenue ?

4. Ajustements, observations et points à suivre

5. Conclusion sur le cycle

Cabinet	SYNTHESE cycle Fournisseurs/charges	Référence	E
Client		Date	
Ehpad		Fait par	
Date clôture		31/12/10	Revu par
<u>1. Travaux effectués et référencement</u>			
<p>Les contrôles de substances sur les comptes fournisseurs et achats consistent essentiellement dans la réalisation de contrôles relatifs aux assertions exhaustivité (des enregistrements), réalité (des charges) et classification des charges</p> <p>1) Revue analytiques de comptes de charges 2) Vérifier la confirmation des soldes par les fournisseurs (Circularisations fournisseurs sélectionnés par les mouvements créditeurs) 3) Revue des journaux d'achats du dernier mois de clôture et du premier mois de l'exercice suivant 4) Cadrage de la balance auxiliaire fournisseurs avec la balance générale et le grand livre auxiliaire 5) Revue analytique des factures non parvenues 6) Revue de l'exhaustivité des refacturations groupe</p>			
<u>2. Synthèse de la revue analytique et faits majeurs</u>			
<u>3. Méthodes comptables (permanence, changements) et informations dans l'Annexe</u>			
<u>4. Ajustements, observations et points à suivre</u>			
<u>5. Conclusion sur le cycle</u>			

Cabinet		FOURNISSEURS	Référence	E1																																								
Client			Date																																									
Ehpad			Collaborateur																																									
Date clôture	31/12/2010	RAPPROCHEMENT BALANCE AUXILIAIRE / BALANCE GENERALE	Revu par																																									
<p>Objectifs :</p> <p>Cadrer les comptabilités auxiliaires avec la comptabilité générale</p>																																												
<table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>D</th> <th>C</th> <th>Réf F.T.</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>BALANCE GENERALE</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td> FOURNISSEURS (401)</td> <td></td> <td>0</td> <td></td> </tr> <tr> <td>BALANCE AUXILIAIRE</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td> TOTAL BALANCE</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>GRAND LIVRE AUXILIAIRE</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td> TOTAL GRAND LIVRE</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>BILAN</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td> FOURNISSEURS</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td> FOURNISSEURS DEBITEURS</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>						D	C	Réf F.T.	BALANCE GENERALE				FOURNISSEURS (401)		0		BALANCE AUXILIAIRE				TOTAL BALANCE				GRAND LIVRE AUXILIAIRE				TOTAL GRAND LIVRE				BILAN				FOURNISSEURS				FOURNISSEURS DEBITEURS			
	D	C	Réf F.T.																																									
BALANCE GENERALE																																												
FOURNISSEURS (401)		0																																										
BALANCE AUXILIAIRE																																												
TOTAL BALANCE																																												
GRAND LIVRE AUXILIAIRE																																												
TOTAL GRAND LIVRE																																												
BILAN																																												
FOURNISSEURS																																												
FOURNISSEURS DEBITEURS																																												
<p>Observations :</p>																																												
<p>Conclusions :</p>																																												

Cabinet	FOURNISSEURS	Référence	E.2	Données du sondage						
Client		Date								
Ehpad		Collaborateur								
Date clôture		31/12/2010	CUT OFF		Revu par					
Objectifs :	Vérification par sondage de la séparation des exercices Sélection de factures fournisseurs sur le journal d'achat du dernier mois de l'exercice Sélection de factures fournisseurs sur le journal d'achat du premier mois de l'exercice suivant			<table border="1"> <tr> <td>Total Factures période</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Total factures contrôlées</td> <td></td> </tr> <tr> <td>% contrôle</td> <td></td> </tr> </table>	Total Factures période		Total factures contrôlées		% contrôle	
Total Factures période										
Total factures contrôlées										
% contrôle										
Sélection :	Sélectionné toutes les factures supérieurs au seuil d'investigation									

N

N° Pièce	Nom fournisseur	Date Enr. Comptable	Date Fact.	Montant HT	Imputation comptable	Nature de la pièce	Date BL	Cut-off OK Oui / Non	CCA à comptabiliser	CCA comptabilisées	Ecart	Réf.
TOTAL												

N+1

N° Pièce	Nom fournisseur	Date Enr. Comptable	Date Fact.	Montant HT	Imputation comptable	Nature de la pièce	Date BL	Cut-off OK Oui / Non	FNP à comptabiliser	FNP comptabilisées	Ecart	Réf.
TOTAL												

Observations :

Conclusions :

Cabinet		FOURNISSEURS			Référence	E.3
Client					Date	
Ehpad					Collaborateur	
Date clôture	31/12/2010	CHARGES EXTERNES : ANALYSE DES VARIATIONS			Revu par	
<p>Objectifs : Expliquer les variations importantes d'un exercice sur l'autre Rechercher les éventuels charges non comptabilisées</p> <p>Selection : Compte pour lesquels la variation est supérieur à ... Compte pour lesquels la variation est inférieur à...</p>						
N° compte	libellé	solde 31/12/2010	solde 31/12/2009	Variation	Analyse justification	
<p>Observations :</p>						
<p>Conclusions :</p>						

Cabinet	SYNTHESE cycle capitaux propres et provisions	Référence	F
Client		Date	
Ehpad		Fait par	
Date clôture		31/12/10	Revu par
<u>1. Travaux effectués et référencement</u>			
<u>Capitaux propres</u>			
1) L'affectation du résultat est conforme à la décision de l'assemblée générale et aux statuts			
2) Les dispositions relatives à la dotation à la réserve légale sont respectées			
3) Les capitaux propres ne sont pas inférieurs à la moitié du capital social			
4) Les éventuels autres mouvements sont correctes et justifiés			
<u>Provisions</u>			
1) Tous les risques et charges sont provisionnés.			
2) Les provisions sont correctement évaluées			
<u>2. Synthèse de la revue analytique et faits majeurs</u>			
<u>3. Méthodes comptables (permanence, changements) et informations dans l'Annexe</u>			
<u>4. Ajustements, observations et points à suivre</u>			
<u>5. Conclusion sur le cycle</u>			

Cabinet		CAPITAUX PROPRES				Référence	F.1																																																	
Client						Date																																																		
Ehpad						Collaborateur																																																		
Date clôture	31/12/2010					Revu par																																																		
<p>Objectif :</p> <p>Les contrôles de substances sur les comptes de capitaux propres consistent essentiellement dans la réalisation de contrôles relatifs aux assertions de régularité des enregistrements et d'existence des soldes.</p> <p>L'auditeur vérifie que :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) L'affectation du résultat est conforme à la décision de l'assemblée générale et aux statuts 2) Les dispositions relatives à la dotation à la réserve légale sont respectées 3) Les capitaux propres ne sont pas inférieurs à la moitié du capital social 4) Les éventuels autres mouvements sont correctes et justifiés 																																																								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th rowspan="2">N° compte</th> <th rowspan="2">Libellé</th> <th rowspan="2">31/12/2009</th> <th colspan="2">Ref 1</th> <th colspan="2">Ref 2</th> <th rowspan="2">Balance générale</th> <th rowspan="2">Ecart</th> </tr> <tr> <th>AGO ou AGE</th> <th>AGO ou AGE</th> <th>AGO ou AGE</th> <th>AGO ou AGE</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>								N° compte	Libellé	31/12/2009	Ref 1		Ref 2		Balance générale	Ecart	AGO ou AGE	AGO ou AGE	AGO ou AGE	AGO ou AGE																																				
N° compte	Libellé	31/12/2009	Ref 1		Ref 2		Balance générale				Ecart																																													
			AGO ou AGE	AGO ou AGE	AGO ou AGE	AGO ou AGE																																																		
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th>Ref</th> <th>Date des AGO ou AGE</th> <th>Description de l'opération</th> <th>Référence</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>2</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>								Ref	Date des AGO ou AGE	Description de l'opération	Référence	1				2																																								
Ref	Date des AGO ou AGE	Description de l'opération	Référence																																																					
1																																																								
2																																																								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th></th> <th>Oui</th> <th>Non</th> <th>Commentaires</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Les dispositions relatives à la réserve légale sont-elles respectées ?</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Les capitaux propres sont-ils inférieurs à la moitié du capital social ?</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>									Oui	Non	Commentaires	Les dispositions relatives à la réserve légale sont-elles respectées ?				Les capitaux propres sont-ils inférieurs à la moitié du capital social ?																																								
	Oui	Non	Commentaires																																																					
Les dispositions relatives à la réserve légale sont-elles respectées ?																																																								
Les capitaux propres sont-ils inférieurs à la moitié du capital social ?																																																								
<p>Observations :</p> <div style="background-color: #cccccc; height: 40px; width: 100%;"></div>																																																								
<p>Conclusion :</p> <div style="background-color: #cccccc; height: 40px; width: 100%;"></div>																																																								

Cabinet		PROVISION RISQUES ET CHARGES	Référence	F.2					
Client			Date						
Ehpad			Collaborateur						
Date clôture	31/12/2010		Revu par						
Objectifs :									
Les contrôles de substances sur les comptes de provisions pour risques et charges consistent essentiellement dans la réalisation de contrôles relatifs aux assertions exhaustivité et évaluation									
L'auditeur vérifie que :									
1) Tous les risques et charges sont provisionnés.									
2) Les provisions sont correctement évaluées									
Compte	Tiers concerné	Nature du risque ou du litige	Observations - Avancement	Ref pièces justificatives	31/12/2009	Dotation	Reprise	31/12/2010	Préciser le traitement fiscal de la Dotation et de la Reprise (déduc, non déduc, imposable, non imposable)
TOTAL					0	0	0	0	
N° de compte									
Solde comptable									
Ecart									
Il est incontournable d'envoyer et de recevoir une confirmation de l'avocat des litiges en cours									
Observations :									
Conclusion :									

Cabinet	SYNTHESE cycle immobilisations	Référence	G
Client		Date	
Ehpad		Fait par	
Date clôture		31/12/10	Revu par
<u>1. Travaux effectués et référencement</u>			
<u>Immobilisations</u>			
1) s'assurer que des dépenses de type charges d'entretien n'ont pas un caractère immobilisable			
2) revoir les principales acquisitions de l'exercice (Caractère immobilisable, propriété juridique, récupération de la TVA)			
3) rapprocher le fichier des immobilisations avec la comptabilité (via le tableau de passage ci-dessous)			
4) Vérifier le calcul des dotations aux amortissements pour les acquisitions supérieures au seuil d'investigation			
5) Vérifier le montant de la TVA récupérée sur les acquisitions supérieures au seuil d'investigation			
<u>Amortissements</u>			
1) rapproche le fichier des immobilisations avec la comptabilité (via le tableau de passage ci-dessous)			
2) revoir pour les acquisitions supérieures au seuil d'investigations le calcul de la dotation			
3) s'assure de la permanence des méthodes d'amortissements			
<u>2. Synthèse de la revue analytique et faits majeurs</u>			
<u>3. Méthodes comptables (permanence, changements) et informations dans l'Annexe</u>			
<u>4. Ajustements, observations et points à suivre</u>			
<u>5. Conclusion sur le cycle</u>			

Cabinet		IMMOBILISATIONS				Référence	G.1		
Client						Date			
Ehpad						Collaborateur			
Date clôture	31/12/2010					Revu par			
Objectifs :									
Les contrôles de substances sur les comptes d'immobilisations consistent essentiellement dans la réalisation de contrôles relatifs aux assertions exhaustivité, régularité, évaluations des enregistrements et des soldes									
1) s'assurer que des dépenses de type charges d'entretien n'ont pas un caractère immobilisable									
2) revoir les principales acquisitions de l'exercice (Caractère immobilisable, propriété juridique, récupération de la TVA) (Cf. Onglet Immobilisations (2))									
3) rapprocher le fichier des immobilisations avec la comptabilité (via le tableau de passage ci-dessous)									
N° de compte	Intitulés	31-déc-09	+	Réf.	-	Réf.	31-déc-10	BG	Ecart
Immobilisations incorporelles									
Logiciel immobilisations									
		0	0		0		0	0	0
Immobilisations corporelles									
Logiciel immobilisations									
		0	0		0		0	0	0
Immobilisations en cours									
Logiciel immobilisations									
		0	0		0		0	0	0
		0	0		0		0	0	0
Observations :									
Conclusions :									

Cabinet	CONTRÔLE FACTURES D'IMMOBILISATIONS	Référence	G.2
Client		Date	
Ehpad		Collaborateur	
Date de clôture		31/12/2010	Revu par

Objectifs :

- 4) Vérifier le calcul des dotations aux amortissements pour les acquisitions supérieures au seuil d'investigation
- 5) Vérifier le montant de la TVA récupérée sur les acquisitions supérieures au seuil d'investigation

Coefficient de déduction de TVA N-1:

Date Facture	N° facture	Type d'immobilisation	Coefficient de déduction	Montant facture HT	Montant TVA sur facture	TVA récupérée	TVA récupérable	Ecart	Référence

Date Facture	Fournisseur	N° facture	Montant Immobilisation	Taux prorata temporis	Taux amortissement	DAP à comptabiliser	DAP comptabilisées	Ecart	Commentaires

Observations :

Conclusions :

Cabinet	SYNTHESE cycle trésorerie	Référence	H
Client		Date	
Ehpad		Fait par	
Date clôture		31/12/10	Revu par
<p><u>1. Travaux effectués et référencement</u></p> <p>Les contrôles de substances sur les comptes de trésorerie consistent essentiellement dans la réalisation de contrôles relatifs aux assertions exhaustivité (des enregistrements), existence (des soldes)</p> <p>1) Contrôler les rapprochements bancaires 2) Vérifier la confirmation des soldes par les banques (Circularisations bancaires)</p> <p><u>2. Synthèse de la revue analytique et faits majeurs</u></p> <p><u>3. Méthodes comptables (permanence, changements) et informations dans l'Annexe</u></p> <p><u>4. Ajustements, observations et points à suivre</u></p> <p><u>5. Conclusion sur le cycle</u></p>			

Ehpad		PROCEDURE VENTES : EVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE	Référence	TCLB.1																											
Fait par :			Date																												
Revu par :																															
<p>Objectif : Revoir le contrat type :</p> <p>1) S'assurer de l'existence des mentions obligatoires 2) S'assurer de l'absence de conventions abusives</p> <p>Travaux effectués :</p> <p>Revue du contrat type</p>																															
<p>1) Les mentions obligatoires suivantes sont-elles mentionnées au sein du contrat type ?</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>Oui</th> <th>Non</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Définition des objectifs de la prise en charge</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Prestations réalisées</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Conditions de séjour et d'accueil</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Conditions de facturation, y compris des absences et hospitalisations</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>2) Est-il fait mention des conventions abusives suivantes ?</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>Oui</th> <th>Non</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Maintien de la facturation dépendance pendant l'hospitalisation</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Facturation forfaitaire après le décès ou la libération de la chambre destinée à remettre en état la chambre</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Facturation de la totalité du mois en cas de décès ou de libération de la chambre</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>Observations :</p> <p style="background-color: #cccccc; height: 20px; margin-top: 5px;"></p> <p>Conclusion :</p> <p style="background-color: #cccccc; height: 20px; margin-top: 5px;"></p>						Oui	Non	Définition des objectifs de la prise en charge			Prestations réalisées			Conditions de séjour et d'accueil			Conditions de facturation, y compris des absences et hospitalisations				Oui	Non	Maintien de la facturation dépendance pendant l'hospitalisation			Facturation forfaitaire après le décès ou la libération de la chambre destinée à remettre en état la chambre			Facturation de la totalité du mois en cas de décès ou de libération de la chambre		
	Oui	Non																													
Définition des objectifs de la prise en charge																															
Prestations réalisées																															
Conditions de séjour et d'accueil																															
Conditions de facturation, y compris des absences et hospitalisations																															
	Oui	Non																													
Maintien de la facturation dépendance pendant l'hospitalisation																															
Facturation forfaitaire après le décès ou la libération de la chambre destinée à remettre en état la chambre																															
Facturation de la totalité du mois en cas de décès ou de libération de la chambre																															

Ehpad		PROCEDURE VENTE: TEST DE CONTRÔLE INTERNE (ENTREE D'UN RESIDENT)	Référence	TCLB.2
Fait par :			Date	
Revu par :				

Objectif : S'assurer de l'exhaustivité et de la réalité du chiffre d'affaires

Travaux effectués :

- 1) Sélection de 25% des entrées de l'exercice
- 2) Validation des éléments juridiques
- 3) Validation des éléments financiers (Cadrage contrats et logiciel commercial)

Résidents	Au niveau du contrat									Registre des entrées	Ref
	VISA de la direction Oui / Non	Signature du résident Oui / Non	Signature du tuteur ou équivalent Oui / Non	Utilisation du contrat type Oui / Non	Date d'entrée	GIR	Montant du dépôt de garantie	Prestations optionnelles	Tarif facturation	L'entrée est-elle indiquée ?	

Résidents	Au niveau du logiciel commercial				Écarts				Commentaires
	GIR	Montant du dépôt de garantie	Prestations optionnelles	Tarif facturation	GIR	Montant du dépôt de garantie	Prestations optionnelles	Tarif facturation	

Observations

Conclusions

Ehpad		PROCEDURE VENTE : TEST DE CONTRÔLE INTERNE (SEJOUR D'UN RESIDENT)	Référence	TCLB.4
Fait par :			Date	
Revu par :				

Objectif : S'assurer de l'exhaustivité et de la réalité du chiffre d'affaires

Travaux effectués :

1) Sélection sur 3 mois de l'exercice des factures de 7% des clients
2) Validation des factures avec les contrats

Mois			Au niveau du contrat			Arrêté conseil général	Au niveau de la facture					Ref
Résidents	Date facture	Date de comptabilisation	GIR	Prix prestations hébergement	Facturation des absences	Tarif dépendance	GIR	Tarif dépendance appliqué	Prix des prestations hébergement	Facturation des absences satisfaisante	Imputation de l'APA	

Mois			Au niveau du contrat			Arrêté conseil général	Au niveau de la facture					Ref
Résidents	Date facture	Date de comptabilisation	GIR	Prix prestations hébergement	Prix prestations hébergement	Tarif dépendance	GIR	Tarif dépendance appliqué	Prix des prestations hébergement	Facturation des absences satisfaisante	Imputation de l'APA	

Mois			Au niveau du contrat			Arrêté conseil général	Au niveau de la facture					Ref
Résidents	Date facture	Date de comptabilisation	GIR	Prix prestations hébergement	Prix prestations hébergement	Tarif dépendance	GIR	Tarif dépendance appliqué	Prix des prestations hébergement	Facturation des absences satisfaisante	Imputation de l'APA	

	Oui	Non
Le taux de TVA appliqué aux prestations hébergement est-il de 5,5% ?		
Le taux de TVA appliqué aux prestations dépendance est-il de 5,5% ?		
Le taux de TVA appliqué aux autres prestations est-il de 19,6% ?		
Les créances supérieures à deux mois font-elles l'objet d'un suivi régulier ?		

Observations

Conclusions

Ehpad	PROCEDURE PAIE : TESTS DE CONTRÔLE INTERNE	Référence	TCIC2																																																																																																														
Fait par :																																																																																																																	
Revu par :		Date																																																																																																															
<p>Objectif :</p> <p>1) Vérifier que l'état préparatoire de paie est visé par le directeur ou toutes personne à qui cette responsabilité a été allouée et qu'aucune modification manuelle existe</p> <p>2) S'assurer que le directeur ou toute personne à qui cette responsabilité a été déléguée vérifie l'exactitude des éléments de paie figurant sur le bulletin avec l'état préparatoire envoyé pour l'établissement de la paie.</p> <p>Travaux effectués :</p> <p>1) Obtenir les états préparatoires de paie pour 2 mois de l'année et valider leur signature par le directeur (ou tout autre personne responsable)</p> <p>2) Sélection, à partir des états préparatoires 5 personnes par mois qui présentent des éléments variables</p> <p>3) Remonter aux bulletins correspondants et vérifier la cohérence générale des éléments variables avec l'état préparatoire et avec le planning ou tout autres élément probants</p>																																																																																																																	
<table border="1" style="margin: auto;"> <tr> <td colspan="4">Visa directeur</td> </tr> <tr> <td style="width:10%;">Mois</td> <td style="width:20%;">Sur chaque feuille</td> <td style="width:20%;">En fin d'état</td> <td style="width:50%;">Modifications manuelles</td> </tr> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> </tr> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> </tr> </table>				Visa directeur				Mois	Sur chaque feuille	En fin d'état	Modifications manuelles																																																																																																						
Visa directeur																																																																																																																	
Mois	Sur chaque feuille	En fin d'état	Modifications manuelles																																																																																																														
<table border="1" style="margin: auto;"> <tr> <td colspan="10">Sur le bulletin</td> </tr> <tr> <th style="width:10%;">Mois de l'état</th> <th style="width:15%;">Nom et prénom</th> <th style="width:10%;">Heures supplémentaires Oui/Non</th> <th style="width:10%;">Congés payés Oui/Non</th> <th style="width:10%;">Primes Oui/Non</th> <th style="width:10%;">Absences Oui/Non</th> <th style="width:10%;">Autres Oui/Non</th> <th style="width:10%;">Rapprochement bulletins / Etat préparatoire satisfaisant ? Oui/Non</th> <th style="width:10%;">Rapprochement planning et état préparatoire satisfaisant ? Oui/Non</th> <th style="width:10%;">Ref.</th> </tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> </table>				Sur le bulletin										Mois de l'état	Nom et prénom	Heures supplémentaires Oui/Non	Congés payés Oui/Non	Primes Oui/Non	Absences Oui/Non	Autres Oui/Non	Rapprochement bulletins / Etat préparatoire satisfaisant ? Oui/Non	Rapprochement planning et état préparatoire satisfaisant ? Oui/Non	Ref.																																																																																										
Sur le bulletin																																																																																																																	
Mois de l'état	Nom et prénom	Heures supplémentaires Oui/Non	Congés payés Oui/Non	Primes Oui/Non	Absences Oui/Non	Autres Oui/Non	Rapprochement bulletins / Etat préparatoire satisfaisant ? Oui/Non	Rapprochement planning et état préparatoire satisfaisant ? Oui/Non	Ref.																																																																																																								
Observations :																																																																																																																	
Conclusion :																																																																																																																	

Ehpad		PROCEDURE PAIE : TESTS DE CONTRÔLE INTERNE							Référence		TCLC3		
Fait par :									Date				
Revu par :													
Objectif :		S'assurer que le directeur ou toute personne à qui cette responsabilité a été déléguée vérifie l'exactitude des éléments de paie figurant sur le bulletin avec l'état préparatoire envoyé pour l'établissement de la paie.											
Travaux effectués :		1) Sélection de 5 départs sur l'état des sorties 2) Remonter aux bulletins correspondants et vérifier la cohérence générale des éléments variables avec le planning ou tout autres élément probants											
D'après état des mouvements			D'après dernier bulletin					Existence					
Nom	Date entrée	Date de départ	Calcul des heures sup	Calcul des jours CP	Calcul des primes	Calcul des absences	Calcul du solde de tout compte	Solde de tout compte	Attestation assefic	Certificat travail	Cause du départ	Observations	Réf.
Observations													
Conclusions													

Ehpad		PROCEDURE ACHATS : TESTS DE CONTRÔLE INTERNE	Référence	TCLEI
Fait par :			Date	
Revu par :				

Objectifs : S'assurer de l'existence des charges, de la classification comptable et de la bon calcul de la TVA non récupérable

Travail effectué : **Taux de TVA récupérable N-1 :** _____

- 1) Sélection de 3 mois sur l'exercice (Par exemple Février, Avril, Juillet)
- 2) Sélection dans le journaux d'achats de ces 3 mois, de 5 opérations.
- 3) Vérifier l'existence de pièces justificatives, de la concordance avec le bon de livraison (BL), et de la bonne comptabilisation de la charge et de la TVA non récupérable
- 4) Vérifie l'existence du visa de l'ordonnateur, et du "bon à payer" (BAP)

Mois : _____																
Date	Objet facture	Référence Facture	Nom frs	Imputation Comptable	Cadrage (Objet facture / Imputation) Observations	Montant facture TTC	Montant enregistrement comptable TTC	Ecart	TVA récupérée	TVA récupérable	Ecart (TVA récupéré - TVA récupérable)	BAP de la direction (Oui / Non)	Visa de l'ordonnateur (Oui / Non)	Existence BL et BC (Oui / Non)	BAP de la directrice (Oui / Non)	Référence

Mois : _____																
Date	Objet facture	Référence Facture	Nom frs	Imputation Comptable	Cadrage (Objet facture / Imputation) Observations	Montant facture TTC	Montant enregistrement comptable TTC	Ecart	TVA récupérée	TVA récupérable	Ecart (TVA récupéré - TVA récupérable)	BAP de la direction (Oui / Non)	Visa de l'ordonnateur (Oui / Non)	Existence BL et BC (Oui / Non)	BAP de la directrice (Oui / Non)	Référence

Mois : _____																
Date	Objet facture	Référence Facture	Nom frs	Imputation Comptable	Cadrage (Objet facture / Imputation) Observations	Montant facture TTC	Montant enregistrement comptable TTC	Ecart	TVA récupérée	TVA récupérable	Ecart (TVA récupéré - TVA récupérable)	BAP de la direction (Oui / Non)	Visa de l'ordonnateur (Oui / Non)	Existence BL et BC (Oui / Non)	BAP de la directrice (Oui / Non)	Référence

LEHPAD est-il engagé à des niveaux d'achats dans le cas de contrats cadres ?

Oui	Non
-----	-----

Observations

Conclusion: