



Dijon, le 26 février 2018

Le président

PVH/DSC/FB

Réf. : 18-ROD2-MLC-05

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

P.J. : 1 rapport d'observations définitives.

Lettre recommandée avec accusé de réception

Monsieur le Directeur,

Je vous prie de bien vouloir trouver ci-joint le rapport comportant les observations définitives de la chambre sur la gestion de l'Etablissement d'Hébergement pour Personnes Agées Dépendantes (EHPAD) Saint-Sauveur à Moutiers-Saint-Jean concernant les exercices 2009 et suivants ainsi que les réponses qui y ont été apportées.

Je vous rappelle que ce document revêt un caractère confidentiel qu'il vous appartient de protéger jusqu'à sa communication au conseil d'administration. Il conviendra de l'inscrire à l'ordre du jour de sa plus proche réunion, au cours de laquelle il donnera lieu à débat. Dans cette perspective, le rapport sera joint à la convocation adressée à chacun de ses membres.

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

En application de l'article R. 243-14 du code des juridictions financières, je vous demande d'informer le greffe de la date de la plus proche réunion de votre assemblée délibérante et de lui communiquer en temps utile copie de son ordre du jour.

Par ailleurs, je vous précise qu'en application des dispositions de l'article R. 243-17 du code précité, le rapport d'observations et les réponses jointes sont transmises à Mme la Préfète de la région Bourgogne-Franche-Comté, à Mme la Directrice régionale des finances publiques Bourgogne-Franche-Comté, à M. le Président du conseil départemental de la Côte d'Or, à M. le Président du conseil d'administration de l'EHPAD de Saint-Sauveur à Moutiers-Saint-Jean et à M. le Directeur de l'agence régionale de santé Bourgogne-Franche-Comté.

Je vous prie de recevoir, Monsieur le Directeur, l'assurance de ma considération très distinguée.

Monsieur Marc LE CLANCHE

*Directeur de l'EHPAD Saint-Sauveur
à Moutiers-Saint-Jean*

Pierre VAN HERZELE

8 place de l'Hôpital

21500 MOUTIERS-SAINT-JEAN

Chambre régionale
des comptes
Bourgogne-Franche-Comté



RAPPORT D'OBSERVATIONS DEFINITIVES
ETABLI A LA SUITE DE L'EXAMEN DE LA GESTION DE
L'EHPAD SAINT SAUVEUR DE MOUTIERS-SAINT-JEAN

(Département de la Côte d'Or)

- Exercices 2009 et suivants -

Chambre régionale
des comptes
Bourgogne-Franche-Comté



La chambre régionale des comptes Bourgogne-Franche-Comté a examiné la gestion de l'établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (EHPAD) Saint-Sauveur à Moutiers-Saint-Jean pour les exercices 2009 et suivants.

Le contrôle a porté principalement sur les points suivants :

- la gouvernance ;
- la convention tripartite ;
- la tarification ;
- les budgets prévisionnels et le plan global de financement pluriannuel ;
- la fiabilité des comptes ;
- la situation financière ;
- la gestion des ressources humaines ;
- les investissements.

À travers son contrôle, la chambre s'est attachée, compte tenu des objectifs fixés par l'organe délibérant de la commune, à évaluer les résultats obtenus et à apprécier l'économie des moyens mis en œuvre, tout en s'assurant de la régularité des actes de gestion correspondants.

L'entretien préalable prévu par l'article L. 243-1 du code des juridictions financières a eu lieu le 2 mars 2017 entre le magistrat rapporteur et M. Jean-Louis Barbotte, ordonnateur ; celui avec M. Maurice Grégoire, ancien ordonnateur, a eu lieu le 6 mars 2017.

A la date de notification du présent rapport, la direction de l'EHPAD est assurée par M. Marc Le Clanche, en qualité de directeur par intérim.

Dans sa séance du 4 avril 2017, la chambre a formulé les observations provisoires ci-après présentées sur certains des points examinés à l'occasion du contrôle.

Après avoir examiné les réponses qui lui ont été adressées, la chambre a arrêté dans sa séance du 17 novembre 2017 les observations définitives ci-après présentées.

S O M M A I R E

1.	PRESENTATION DE L'EHPAD	9
1.1.	L'activité et le taux d'occupation	9
1.2.	L'effectif	10
1.2.1.	L'effectif en équivalents temps plein, ETP	10
1.2.2.	Le taux d'encadrement	11
1.2.3.	L'évolution de la masse salariale	11
1.2.4.	Les heures supplémentaires	12
1.2.5.	L'absentéisme	12
1.2.6.	Les comptes épargne-temps	13
1.3.	Le partenariat avec les organismes extérieurs	13
2.	LA GOUVERNANCE	14
2.1.	Un directeur commun pour deux EHPAD	14
2.2.	Les réunions du conseil d'administration et du conseil de vie sociale	15
3.	LA CONVENTION TRIPARTITE	15
4.	LA CLASSIFICATION DES RESIDENTS ET LA TARIFICATION	16
4.1.	La classification des résidents	16
4.2.	La tarification	18
4.2.1.	Les décisions tarifaires de la dotation globale de soins	18
4.2.2.	Les décisions tarifaires de la dotation budgétaire globale afférente à la dépendance	19
4.2.3.	Les tarifs journaliers hébergement	20
4.3.	Le prix de journée	21
4.4.	Le coût net journalier global par résident	22
5.	UN NON-RESPECT DES REGLES BUDGETAIRES ET COMPTABLES FAUSSANT L'ANALYSE DE LA SITUATION FINANCIERE DE L'ETABLISSEMENT	23
5.1.	Une insincérité budgétaire	23
5.1.1.	Des budgets prévisionnels insincères	23
5.1.2.	Une mauvaise évaluation du plan global de financement pluriannuel	24
5.1.3.	L'absence de report du déficit d'investissement	24
5.2.	Une présentation non fidèle de la situation de l'établissement	25
5.2.1.	Un état de la dette erroné	25
5.2.2.	L'absence d'inventaire et l'inexactitude de l'état de l'actif	26
5.2.3.	Des durées d'amortissement non justifiées	27
5.2.4.	Des intérêts moratoires non liquidés	27
5.3.	Une inexactitude comptable	28
5.3.1.	L'absence de rattachement des charges et des produits	28
5.3.2.	L'absence de constitution de provisions pour litiges	29
5.3.3.	La non-intégration des immobilisations en cours	30
5.3.4.	L'évolution des comptes de réserves et de report à nouveau et la violation du principe de l'affectation des résultats	31

5.4.	Une situation financière faussée	35
5.4.1.	Les résultats de l'EHPAD	35
5.4.2.	L'évolution des produits et des charges.....	38
5.4.3.	La capacité d'autofinancement	41
5.4.4.	La dette	42
5.4.5.	Le fonds de roulement (FDR), le besoin en fonds de roulement (BFDR) et la trésorerie	45
5.4.6.	Des lignes de crédit de trésorerie	47
5.4.7.	Conclusion sur la situation financière	47
6.	LES INVESTISSEMENTS	48
6.1.	Le financement des investissements	48
6.2.	La rénovation et l'extension de l'EHPAD de Moutiers-Saint-Jean	48
6.2.1.	Présentation du projet	48
6.2.2.	La mise en œuvre du projet	49
6.2.3.	Le financement de l'opération.....	50
6.2.4.	Le paiement de la TVA sur les immobilisations en attente d'intégration	51
6.3.	La création d'une « Maison'âge »	52

SYNTHÈSE

L'établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes Saint-Sauveur à Moutiers-Saint-Jean est situé au nord du département de la Côte d'Or, à une quinzaine de kilomètres au sud-ouest de Montbard.

L'établissement dispose de 3 budgets : budget principal, budget annexe de la dotation non affectée et budget « Maison'âge ».

L'analyse de la chambre porte essentiellement sur l'EHPAD, donc le budget principal. Le budget « Maison'âge » est en effet dédié à la gestion d'une structure annexe à l'établissement pour l'accueil de personnes âgées. Cette unité comportant 3 studios a été réhabilitée en 2009, ce qui a généré des coûts importants (emprunt de 350 milliers d'euros). Les résultats sont déficitaires depuis 2012. Le taux d'occupation était extrêmement faible jusqu'au second semestre 2016.

Pour ce qui concerne l'EHPAD, 47 lits étaient autorisés jusqu'en 2010, puis 52 de 2010 à 2013 ; il dispose désormais de 57 lits installés depuis 2013, à la suite d'une opération de rénovation-extension des locaux. Dix places sont dédiées à une unité de vie pour personnes atteintes de troubles cognitifs. Près des 2/3 des résidents appartiennent au groupe iso-ressources 1-2, impliquant la présence constante d'intervenants. Cet établissement est occupé à plus de 97 % en moyenne et dispose selon la direction d'un effectif de 45,61 équivalents temps plein en 2015.

L'établissement est signataire d'une convention tripartite applicable entre 2008 et 2012, mais elle n'a pas été renouvelée, ce qui constitue une difficulté sérieuse, d'autant que l'ordonnateur ne dispose pas de tableaux de bord de gestion, ne tient pas de comptabilité d'engagement de la dépense et encore moins de comptabilité analytique.

La tarification ternaire (soins, dépendance, hébergement) qui est appliquée à l'égard des résidents a évolué régulièrement. Néanmoins, la non augmentation du tarif hébergement en 2012 et la baisse du tarif dépendance en 2013 ont constitué une erreur stratégique et de gestion au moment où un chantier coûteux était lancé.

L'EHPAD pratiquait un tarif d'hébergement s'élevant à 58,86 € par jour fin 2015, contre 62 € pour la moyenne des EHPAD en Côte d'Or.

Une augmentation du tarif hébergement de 5,29 € a été appliquée en 2015. Malgré cette forte augmentation de prix, la situation demeure très préoccupante : l'établissement s'est fortement endetté et n'est plus en mesure de payer ses factures courantes alors même qu'il n'y a aucun problème d'impayés de la part des résidents.

Le non-respect des règles budgétaires et comptables atteint un tel niveau à l'EHPAD Saint-Sauveur durant la période contrôlée qu'il est de nature à fausser la situation financière de l'établissement et l'analyse des autorités de tutelle.

La chambre relève à cet égard :

- des budgets prévisionnels insincères ;
- l'absence de report du déficit d'investissement ;
- un état de la dette erroné ;
- l'absence d'inventaire et l'inexactitude de l'état de l'actif ;
- des durées d'amortissement injustifiées ;
- l'absence de rattachement des charges et produits ;
- l'absence de constitution de provisions pour litiges ;
- la non intégration des immobilisations en cours ;
- une affectation des résultats erronée ;
- un manque de transparence des choix réalisés, facilité par l'établissement de documents lacunaires qui, au surplus, ne concordent pas toujours avec les documents du comptable et des autorités de tutelle.

L'analyse réalisée permet néanmoins d'établir que l'EHPAD de Moutiers-Saint-Jean est dans une situation particulièrement périlleuse car tous les indicateurs de gestion sont inquiétants.

Le résultat budgétaire net de l'établissement tous budgets cumulés avec les reports antérieurs est négatif à partir de 2012, excepté pour l'exercice 2013, bien que le résultat d'exploitation du budget principal soit redevenu positif à partir de 2014.

Le résultat d'exploitation est fortement impacté par les dépenses de fonctionnement qui se sont considérablement accrues. Les charges d'exploitation, tous budgets cumulés, ont augmenté de 65 % entre 2009 et 2015, de manière plus rapide que les produits, du fait en particulier de charges de personnel non maîtrisées et de charges financières élevées.

L'établissement n'a quasiment jamais disposé de capacité d'autofinancement sur la période contrôlée, ce qui ne lui permettait pas d'investir dans de bonnes conditions.

Le fonds de roulement net global est négatif à partir de 2013, ce qui malgré la diminution du besoin en fonds de roulement ne permet pas de retrouver une situation de trésorerie positive.

La trésorerie nette est négative de 2012 à 2015. Les disponibilités sont insuffisantes pour régler les dépenses courantes malgré le recours à une ligne de crédit de trésorerie et l'utilisation en fonctionnement d'un emprunt souscrit en 2014 alors que les travaux immobiliers réalisés dans le cadre du marché de réhabilitation-extension étaient déjà terminés depuis plus d'un an. Le compte au trésor était de 13 643 € au 31 décembre 2014, et de 15 137 € au 31 décembre 2015, alors même que des tirages sur une ligne de trésorerie à hauteur de 350 000 € restent à rembourser depuis fin 2014.

Les délais de paiement des factures sont anormalement élevés, plus de 50 jours, et les intérêts moratoires sur dépenses courantes de fonctionnement atteignaient 37 346,96 € en mars 2016. Les plus anciennes factures sur lesquelles portent les intérêts moratoires datent du mois d'octobre 2014.

L'établissement est dans une situation de surendettement avec une dette de près de 5,4 millions d'euros à la fin de l'année 2015. La capacité d'autofinancement brute ne permet pas de rembourser les annuités en capital à partir de 2012 ; la capacité de désendettement est également beaucoup trop élevée cette année-là et l'endettement est 1,8 fois plus élevé que les recettes annuelles de fonctionnement au 31 décembre 2015.

Malgré des dotations favorables des autorités de tutelle, l'établissement, en ne respectant pas les règles budgétaires et comptables, ce qui l'a amené, entre autres, à fixer des tarifs à un niveau beaucoup trop bas compte tenu de sa situation financière réelle, a commis des erreurs à la fois stratégiques et de gestion évidentes.

Les difficultés de gestion de l'EHPAD résultent essentiellement de la réalisation de l'opération de réhabilitation-extension du bâtiment initial qui s'est déroulée entre 2009 et 2013 pour un coût global avoisinant 7,4 millions d'euros.

Le plan de financement initial était flou : l'obtention d'emprunts pour 2,5 M€ serait intervenue dès 2005 et des subventions pour 2,5 M€ auraient été annoncées des années avant la réalisation des travaux.

Globalement, l'opération immobilière a été très mal maîtrisée ; les problèmes semblent s'être accumulés lors de son déroulement, ce qui a généré surcoûts et contentieux judiciaires. La réception de la dernière tranche n'est intervenue qu'en février 2013 pour une fin des travaux envisagée lors de l'élaboration du planning prévisionnel pour octobre 2011.

Alors que l'amortissement des emprunts a commencé dès 2008, que le chantier est arrivé à son terme en 2013 et que la réception des travaux est réalisée, les biens immobiliers n'ont toujours pas été intégrés à l'actif au compte 21, de sorte qu'aucun amortissement n'a été pratiqué à ce jour concernant ces éléments d'actif.

En outre, la TVA à 5,5 % qui devait s'appliquer aux travaux effectués, d'un montant de 387 000 euros, dont 338 000 euros à verser aux services fiscaux, n'a toujours pas été payée. L'emprunt souscrit pour y faire face a d'ailleurs été utilisé pour payer d'autres dépenses de fonctionnement.

En conclusion, au-delà de la régularisation indispensable de sa situation financière et comptable, l'EHPAD Saint-Sauveur de Moutiers-Saint-Jean doit sans aucun doute assurer la pérennité de son redressement par des choix de gestion particulièrement prudents et une augmentation de ses tarifs.

RECAPITULATIF DES RECOMMANDATIONS

Recommandation n° 1 : La chambre recommande à l'établissement d'établir une prévision budgétaire plus sincère de la masse salariale en se dotant des outils nécessaires.

Recommandation n° 2 : La chambre rappelle l'obligation du report du déficit cumulé d'investissement et recommande à l'établissement de reporter et résorber ce dernier.

Recommandation n° 3 : La chambre recommande la mise en concordance des données portant sur l'état des emprunts figurant dans les comptes administratifs avec les informations figurant dans les documents comptables et les pièces contractuelles.

Recommandation n° 4 : La chambre recommande à l'établissement de tenir l'inventaire des biens meubles et immeubles conformément à l'instruction budgétaire et comptable M22 applicable aux établissements médico-sociaux et d'ajuster le compte 2151 dans l'état de l'actif.

Recommandation n° 5 : La chambre recommande de mettre en place une procédure de paiement des factures prévoyant la liquidation des intérêts moratoires.

Recommandation n° 6 : La chambre recommande le rattachement de l'ensemble des charges et des produits à chacun des exercices comptables, que ce soit les montants principaux, les intérêts moratoires, les amortissements ou les autres opérations budgétaires.

Recommandation n° 7 : La chambre recommande la constitution de provisions pour litiges en conformité avec les dispositions de l'instruction M22 et d'instaurer une politique de provisionnement permettant d'anticiper les charges susceptibles d'altérer significativement le résultat budgétaire.

Recommandation n° 8 : La chambre recommande à l'établissement d'intégrer dans son patrimoine les immobilisations afin de procéder à leur amortissement sans retard, dans un souci de fiabilité des comptes, conformément à l'instruction budgétaire et comptable M22 applicable aux établissements sociaux et médico-sociaux

1. PRESENTATION DE L'EHPAD

L'EHPAD Saint-Sauveur se situe dans la commune de Moutiers-Saint-Jean, village de 250 habitants, commune du canton de Montbard, dans le nord de la Côte d'Or, aux portes de l'icounais. L'hôpital Saint-Sauveur a été fondé à Moutiers-Saint-Jean par Louis XIV pour accueillir des personnes sans ressources, vivant dans une grande misère. Aux bâtiments datant du XVII^{ème} siècle a été adjointe une construction neuve terminée en février 2013, dans laquelle se situent les chambres des résidents.

L'EHPAD bénéficie de la dotation budgétaire globale afférente à la dépendance. Il a vocation à accueillir des personnes âgées affectées par le syndrome d'Alzheimer. Il est habilité à l'aide sociale et peut percevoir l'aide personnalisée au logement.

L'établissement dessert principalement une quinzaine de communes et est rattaché au réseau gérontologique du Nord de la Côte d'Or. Depuis le 10 décembre 2009, la direction de l'établissement est commune avec celle de l'EHPAD de Laignes éloigné de 42 kilomètres.

1.1. L'activité et le taux d'occupation

La capacité d'accueil de l'établissement a évolué durant la période contrôlée.

Un arrêté du 31 décembre 2010 a autorisé la création de 5 places supplémentaires d'hébergement au sein de l'EHPAD, dont la mise en place a été effective à partir du début du mois d'août 2011. La capacité de l'établissement est ainsi passée de 47 à 52 places, dont 1 place d'hébergement temporaire.

La capacité d'accueil de l'établissement a ensuite été portée à 57 places à compter du 1^{er} janvier 2012, la totalité des places pouvant être occupée à partir du 17 février 2013.

L'EHPAD de Moutiers-Saint-Jean dispose donc depuis 2013 d'une capacité de 57 lits, parmi lesquels 10 sont dédiés à une unité de vie pour personnes atteintes de troubles cognitifs (unité de soins Alzheimer et démences apparentées). En outre, à l'extérieur de l'EHPAD, un bâtiment de trois logements abrite un établissement d'hébergement pour personnes âgées EHPA, dit « Maison'âge », de cinq lits qui a vocation à accueillir des résidents en GIR 4, 5 ou 6. Cette unité assure un rôle de transition avant une orientation vers l'EHPAD ou avant un retour à domicile.

L'EHPAD de Moutiers-Saint-Jean fonctionne au plein de ses capacités avec un taux d'occupation avoisinant 97 %. Son activité a progressé, la capacité ayant augmenté et le taux d'occupation passant de 91,60 % en 2011, année impactée par des travaux, à 98 % en 2015.

Tableau n° 1 – Activité, taux d'occupation

	capacité	nombre de jours d'ouverture	activité théorique	journées réalisées	taux d'occupation
2008	47	366	17 202	17 066	99,21%
2009	47	365	17 155	16 887	98,44%
2010	47	365	17 155	17 024	99,24%
2011	52	365	18 980	17 385	91,60%
2012	52	365	18 980	17 809	93,83%
2013	57	365	20 805	20 040	96,32%
2014	57	365	20 805	20 754	99,75%
2015	57	365	20 805	20 390	98,01%

Source : analyse des comptes administratifs du Conseil Général de la Côte d'Or de 2011 à 2014 (p.3) ainsi que la tarification des prestations d'hébergement et de dépendance budget 2015 du Conseil Général de la Côte d'Or du 12 mars 2015 (p3) et compte administratif 2015.

1.2. L'effectif

Le bilan social de 2015 (p.19) indique que l'EHPAD Saint-Sauveur de Moutiers-Saint-Jean emploie 54 agents physiques au 31 décembre 2015 dont 90 % de femmes.

1.2.1. L'effectif en équivalents temps plein, ETP

Tableau n° 2 – Évolution des effectifs

	2010		2011		2012		2013		2014		2015	
Personnel	Eff. Th.	Nbre ETP	Eff. Th.	Nbre ETP	Eff. Th.	Nbre ETP	Eff. Th.	Nbre ETP	Eff. Th.	Nbre ETP	Eff. Th.	Nbre ETP
Direction	0,20	0,20	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50
Administration			2,50	2,25	2,50	2,25	2,50	2,50	2,50	2,50	2,50	1,67
Cuisine	2,75	3,00	2,75	3,57	2,75	3,00	2,75	3,00	2,75	3,00	2,75	3,08
Animation	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	0,93	1,00	0,80	1,00	0,80	1,00	0,80
ASH -	8,85	7,74	8,60	8,50	8,60	9,62	8,60	10,36	8,20	7,67	8,00	8,08
Aide Soignante-AMP	15,00	15,60	18,00	17,10	18,00	16,89	18,60	18,83	19,53	19,23	20,00	17,81
Psychologue	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,10	0,20		0,20		0,20	
Infirmière	4,00	3,60	4,00	3,40	4,00	3,07	4,00	2,98	4,00	3,74	4,00	3,70
Autres Auxiliaires	1,00		1,00		1,00		1,00		1,00		1,00	
Médecin	0,30	0,10	0,30	0,10	0,30	0,10	0,30	0,03	0,30	0,20	0,30	0,30
AES			1,25	1,00	1,25	1,00	1,25	1,00	1,25	1,00	1,25	1,00
Total ETP budgétaires	33,30	31,44	40,10	37,62	40,10	37,46	40,70	40,00	41,23	38,64	41,50	36,94
ASH -*								2,50		2,58		3,42
Emplois Aidés						3,54		3,22		5,00		5,25
Total ETP	33,30	31,44	40,10	37,62	40,10	41,00	40,70	45,72	41,23	46,22	41,50	45,61

Source : données transmises par la direction.

* ASH qualifiés employés en remplacement de congés maladie et maternité d'aides-soignantes.

L'effectif théorique correspond à l'effectif autorisé par les autorités de tutelle. Les remplacements de congé maladie et maternité ainsi que les contrats aidés en sont exclus.

La chambre constate que le total équivalents temps plein du personnel permanent est systématiquement inférieur à l'effectif autorisé sur la période contrôlée car l'établissement a choisi de compenser l'absence du personnel permanent par un recours aux contrats à durée déterminée et aux contrats aidés, ce qui permet de réduire l'impact de la masse salariale. L'EHPAD disposait ainsi de facto d'un personnel moins bien formé et précaire.

L'effectif en équivalents temps plein tient compte de l'ensemble des personnels de l'EHPAD quel que soit leur statut : fonctionnaires stagiaires et titulaires, contractuels à durée indéterminée ou déterminée ; il était de 45,61 au 31 décembre 2015.

1.2.2. Le taux d'encadrement

Tableau n° 3 – Taux d'encadrement des résidents

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Nombre de résidents	47,00	52,00	52,00	57,00	57,00	57,00
ETP constatés	31,44	37,62	41,00	45,72	46,22	45,61
Taux d'encadrement	0,67	0,72	0,79	0,80	0,81	0,80

Source : Tableau établi par la chambre après prise en compte des données transmises par la direction.

Le taux d'encadrement des hébergés s'est amélioré régulièrement, passant de 0,67 agent par hébergé en 2010 à 0,80 agent en 2015.

1.2.3. L'évolution de la masse salariale

Tableau n° 4 – La présentation de la masse salariale du personnel non médical dans les comptes administratifs

Année	Source: comptes administratifs § 5.3.2		
	Tableau des rémunérations		
	Budget exécutoire (2)	Compte administratif (3)	Ecart entre budget exécutoire et compte administratif (2)-(3)
2012	1 394 134	1 491 948	-97 814
2013	1 421 598	1 624 932	-203 334
2014	1 485 168	1 792 727	-307 559
2015	1 510 601	1 849 022	-338 421

Selon les données inscrites aux comptes administratifs, la masse salariale a progressé de 357 milliers d'euros, soit de 23,93 % entre 2012 et 2015.

Sur la seule année 2014, elle a progressé de plus de 10,33 % pour le personnel non médical, essentiellement en raison d'une part de la revalorisation de la rémunération de certaines catégories de personnel et d'autre part de la suppression de l'inscription en zone de revitalisation rurale (ZRR) dont bénéficiait l'établissement. Néanmoins l'EHPAD a bénéficié d'un remboursement de près de 100 000 € provenant des emplois d'avenir financés par l'agence de services et de paiement (ASP).

En outre, la chambre observe une sous-évaluation systématique du montant des rémunérations prévues dans le budget par rapport à ce qui a été payé, écart constitutif d'une véritable insincérité budgétaire, qui ne permet pas une information correcte des membres du conseil de surveillance et des organismes de tutelle.

Recommandation n° 1 : La chambre recommande à l'établissement d'établir une prévision budgétaire plus sincère de la masse salariale en se dotant des outils nécessaires.

1.2.4. Les heures supplémentaires

Tableau n° 5 – Heures supplémentaires effectuées non encore récupérées et non encore rémunérées au 31/12

	2012	2013	2014	2015
Nombre d'heures supplémentaires	237	323,5	252,37	335,75
Evolution N/N-1	nc	36,5%	-22%	33%
Nombre d'heures supplémentaires (moyenne personnel infirmier)	22,25	20,25	8,56	28,60
Nombre d'heures supplémentaires (moyenne personnel aide-soignant et ASHQ)	5,77	10,23	3,16	8,00
Nombre d'heures supplémentaires (moyenne par agent, tout statut non médical confondu)	9,80	10,40	7,21	10,49

Source : bilans sociaux 2013, et 2014 et 2015 (inclus dans les rapports d'activité 2013, 2014 et 2015).

D'après les bilans sociaux, l'augmentation des heures supplémentaires en 2013 s'explique par l'augmentation de la capacité (+ 10 lits) qui a nécessité la réorganisation des services, par une charge de travail supplémentaire durant l'installation et l'aménagement de nouvelles chambres et locaux ainsi que par une hausse de l'absentéisme.

1.2.5. L'absentéisme

Le taux d'absentéisme global a marqué une baisse sensible en 2014 après 3 exercices en hausse puis a réaugmenté en 2015 car trois agents étaient en position de congé maternité et un agent placé en maladie professionnelle.

Tableau n° 6 – Taux d'absentéisme global

	2011	2012	2013	2014	2015
Personnel non médical	9,33%	8,05%	11,74%	7,79%	9,20%
Dont personnel soignant	9,15%	8,01%	11,54%	5,20%	6,80%

Source : bilans sociaux 2013, et 2014 et 2015 (inclus dans les rapports d'activité 2013, 2014 et 2015).

Le taux d'absentéisme contribue à gonfler les dépenses de personnel dans le budget de l'établissement durant la période contrôlée.

À cet égard, la chambre observe l'inconséquence de la note de service 2016.08 qui indiquait que ; « à compter du 1^{er} juin 2016, les agents qui accepteront de revenir travailler suite à un rappel d'encadrement pourront, s'ils le souhaitent demander le paiement de ces heures de travail effectuées en sus de leur planning ». Une telle position de principe ne pouvait qu'être de nature à augmenter les difficultés budgétaires de l'établissement. Le directeur par intérim a d'ailleurs dans une note 2016.18 supprimé ce paiement systématique des heures supplémentaires : « désormais, et ce à compter du 1^{er} octobre 2016, les heures supplémentaires ne seront plus payées aux agents mais feront l'objet de récupération ».

1.2.6. Les comptes épargne-temps

Le bilan social de 2015 indique que 5 agents détiennent un CET pour un montant total de 84 jours stockés.

La chambre rappelle que l'article 4 de l'arrêté du 17 avril 2014 fixant les modalités de comptabilisation et de transfert des droits au titre du compte épargne-temps des agents titulaires et non titulaires de la fonction publique hospitalière impose la constatation d'une provision pour chaque jour épargné. Or aucune provision n'a été constituée à ce titre par l'EHPAD de Moutiers-Saint-Jean.

De plus, le suivi de ce compte épargne-temps est défectueux car l'EHPAD n'a pas été en mesure de fournir les décomptes annuels des personnes concernées par un compte épargne-temps, qui ne figurent au demeurant pas dans leur dossier individuel.

1.3. Le partenariat avec les organismes extérieurs

L'EHPAD Saint-Sauveur de Moutiers-Saint-Jean a des relations avec les partenaires suivants aux termes de la convention pluriannuelle tripartite du 16 octobre 2008 :

- les opérateurs du maintien à domicile : aide à domicile en milieu rural et centre de soins infirmiers à Fain-les-Moutiers ;
- les établissements de santé (le centre hospitalier intercommunal de Châtillon-sur-Seine et le réseau gérontologique de Haute Côte d'Or) ;
- les institutions sociales et médico-sociales voisines (Les Aînés Ruraux) ;
- les associations gérontologiques locales (les Amis de la Réôme et les amis du val de Brenne).

Ainsi, le 18 juillet 2005 a été signée une convention cadre relative aux modalités de coopération entre l'établissement et le centre hospitalier intercommunal de Châtillon-sur-Seine et Montbard. L'objectif de cette coopération était la mise en place de protocoles et d'échanges portant sur la mise en place de bonnes pratiques thérapeutiques et les soins à prodiguer aux personnes âgées.

La chambre observe que la convention du 26 juillet 2005 conclue entre l'EHPAD et les amis de la vallée de la Réôme, association qui a notamment pour objectif de contribuer à rompre la solitude des résidents, est trop générale. Ainsi, cette association est amenée à occuper des locaux et à disposer de moyens matériels sans que les conditions de ces contributions soient précisément définies.

Le 6 janvier 2012, l'établissement a signé une convention constitutive d'un groupement de commandes pour la maintenance, le contrôle technique et les fournitures d'atelier avec des établissements hospitaliers et médico sociaux de Haute Côte d'Or.

En marge de ces coopérations, l'établissement s'est engagé à maintenir des relations étroites avec le comptable public, dans le cadre d'une convention de partenariat signée le 18 septembre 2006. Entre autres points sont recensés quelques engagements réciproques :

- faire le point régulièrement sur les difficultés majeures dans le cadre de rencontres périodiques, au moins semestrielles. Des analyses approfondies permettront de déterminer les dysfonctionnements et de définir les moyens à mettre en œuvre ;
- développer le partage de l'information ;
- développer la gestion de trésorerie ;
- le trésorier propose d'offrir ses prestations de conseils.

À compter de 2015, les difficultés de trésorerie apparues et des relations tendues entre l'ancien ordonnateur et la comptable ont compliqué les échanges professionnels et la comptable n'a plus été invitée aux conseils d'administration jusqu'à l'arrivée du directeur par intérim.

2. LA GOUVERNANCE

2.1. Un directeur commun pour deux EHPAD

Depuis 2003, M. Maurice Grégoire assurait la direction en intérim de l'EHPAD Saint-Sauveur en sa qualité de directeur adjoint du CHI de Chatillon-Montbard. Au 1^{er} février 2011, le directeur a été mis à disposition de l'EHPAD de Laignes par son établissement d'origine, à hauteur de 40 % puis de 50 % à partir du 1^{er} mai 2011.

Par arrêté du 15 mars 2012, pris par la directrice générale du centre national de gestion du ministère de la santé, M. Maurice Grégoire a été nommé directeur des EHPAD de Laignes et de Moutiers-Saint-Jean. Il a pris ses fonctions sur le poste de direction commune le 1^{er} avril 2012.

Malgré l'existence d'une convention de direction commune, d'une durée de validité de 5 années, à compter du jour de la nomination du directeur, datée du 10 décembre 2009, mise en place pour prévoir la répartition des charges entre les EHPAD, la chambre s'interroge sur la distance entre les établissements concernés alors que plusieurs maisons de retraite sont géographiquement plus proches.

Cette convention a pris fin à son terme de 5 ans le 10 décembre 2014. Or, le procès-verbal du conseil d'administration du 23 janvier 2015 indique que « les membres du conseil d'administration, à l'unanimité, approuvent le principe d'extension de la direction commune institué depuis 2010 entre les EHPAD de Laignes et de Moutiers-Saint-Jean, portant principalement sur l'extension de la durée portée à la date du 31 janvier 2017 ». En application de cette délibération, un avenant n° 2 en date du 23 janvier 2015 a été signé et présente un effet rétroactif. En effet, il proroge la convention de direction commune du 1^{er} janvier 2015 au 31 janvier 2017 : dès lors, entre le 10 décembre 2014 et le 1^{er} janvier 2015 subsiste curieusement un vide.

De plus, il est à noter que contrairement à la convention initiale et à l'avenant n° 1, les signataires de cet avenant de prorogation ne sont pas les présidents des conseils d'administration des EHPAD mais M. GRÉGOIRE, en tant que directeur de l'EHPAD de Laignes et un adjoint des cadres, le représentant en qualité de directeur de l'EHPAD de Moutiers-Saint-Jean.

Des économies d'échelle ont pu être dégagées du fait de la mutualisation des deux EHPAD. Un partenariat est instauré entre les deux EHPAD basé sur une convention de partage des moyens, signée le 23 janvier 2015. Cette convention a pour objectif la mutualisation d'une partie des moyens des deux EHPAD avec l'intention d'optimiser les dépenses réalisées pour la maintenance, l'administration, la blanchisserie, la restauration et l'animation.

L'établissement précise que les économies dégagées concernent essentiellement le groupe 2 notamment dans le cadre des fonctions mutualisées : la cadre supérieure de santé et une adjointe des cadres hospitaliers sont réparties sur les deux structures et les astreintes sont communes en ce qui concerne le service d'entretien.

2.2. Les réunions du conseil d'administration et du conseil de vie sociale

L'alinéa 2 de l'article R. 315-23-1 du code de l'action sociale et des familles (CASF) stipule que « le règlement intérieur de chaque établissement fixe le nombre des séances du conseil d'administration qui ne peut être inférieur à quatre séances par an ainsi que les modalités de convocation de ses membres ».

Le conseil d'administration est réuni régulièrement, entre 4 et 5 fois par an.

La chambre constate que les comptes rendus de ces réunions du conseil d'administration sont assez sommaires : de l'ordre de 1 à 2 pages, ils renvoient à des documents annexes. Un point sur le recouvrement des frais d'hébergement est systématiquement fait, ce qui permet que les procédures soient rapidement enclenchées en cas d'impayés, y compris envers les obligés alimentaires.

Les décisions sont généralement prises à l'unanimité.

Le conseil de vie sociale s'est réuni régulièrement durant la période contrôlée.

3. LA CONVENTION TRIPARTITE

Les établissements assurant l'hébergement des personnes âgées mentionnés à l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles (CASF) ne peuvent accueillir des personnes âgées dépendantes que s'ils ont conclu une convention pluriannuelle, respectant le cahier des charges établi par arrêté ministériel, avec le président du conseil départemental et le directeur général de l'agence régionale de santé, conformément à l'article L. 313-12 du CASF, selon la version en vigueur jusqu'au 30 décembre 2015.

La convention, établie notamment à partir d'un rapport d'évaluation interne qui doit être communiqué par l'établissement conformément à l'article D 312-203 alinéa 2 du CASF, entend notamment :

- définir les engagements de l'établissement en matière de prise en charge, de qualité, de sécurité et d'efficience pour la personne âgée accueillie dans le respect des règles déontologiques et éthiques, notamment au regard du bilan de la convention précédente ;
- définir les conditions de fonctionnement de l'EHPAD ;
- préciser les modalités d'évaluation de leurs activités et de la qualité des prestations qu'ils délivrent conformément à l'article L. 312-8 du CASF ;
- rappeler enfin les modalités d'intervention financière de chacune des parties.

La dernière convention tripartite signée par le préfet, le président du conseil général et le directeur de l'EHPAD concerne la période 2008-2012. Elle a été signée le 16 octobre 2008 avec effet au 1^{er} janvier 2008. L'ordonnateur n'a pas été en mesure de produire l'ensemble des 19 annexes de cette convention tripartite.

Une évolution de la convention par avenant annuel était prévue (article 14) sur la base de négociations par les parties signataires « afin de prendre en compte les modifications substantielles des conditions de réalisation de la présente convention et suite aux ajustements tarifaires annuels ». Enfin, l'article 15 de la convention consacrée aux conditions de renouvellement indiquait que « huit mois avant le terme quinquennal, les parties engageront des négociations sur l'initiative de l'établissement contractant, afin d'arrêter les conditions dans lesquelles la convention peut être renouvelée ».

Aux termes de l'article L. 313-12 du CASF, selon la version en vigueur jusqu'au 30 décembre 2015, lorsque « la convention pluriannuelle ne peut pas être renouvelée avant son arrivée à échéance en raison d'un refus de renouvellement par le directeur de l'agence régionale de santé ou le président du conseil départemental, elle est réputée prorogée pendant une durée maximale d'un an ». La convention ne pouvait donc excéder la date limite de fin décembre 2013.

Or la chambre constate que, depuis lors, aucune nouvelle convention n'a été signée. Le rapport d'activité du directeur portant sur l'année 2014 signale que la convention tripartite signée le 1^{er} janvier 2008 est arrivée à terme à la fin de 2012 mais que l'établissement n'a pas été retenu par l'ARS pour engager en 2014 le renouvellement de sa convention.

L'article 58 de la loi n° 2015-1776 du 28 décembre 2015 relative à l'adaptation de la société au vieillissement a modifié l'art L. 312 du CASF, de sorte que le recours au contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens (CPOM), qui était précédemment optionnel, a remplacé le dispositif des conventions tripartites. Comme les conventions tripartites, les CPOM ont une durée de 5 ans et associent l'ARS et le conseil départemental à l'établissement. De façon plus directe que la convention tripartite, le CPOM détermine les éléments pluriannuels du budget des établissements et des services. De surcroît, il fixe les modalités d'affectation des résultats en lien avec ses objectifs.

La chambre observe que, pour l'heure, l'absence d'objectifs déterminés par l'ensemble des partenaires concernés ne facilite pas la gestion de l'établissement et que dans un contexte budgétaire difficile et alors que des choix de gestion doivent être faits, la signature d'un CPOM devient une urgente nécessité. Elle prend acte de ce que l'ARS précise en réponse à la communication des observations provisoires de la chambre que la négociation du CPOM des EHPAD de Moutiers-Saint-Jean et Laignes (direction commune) est programmée par arrêté conjoint du directeur de l'ARS et du président du conseil départemental pour l'année 2018, pour une entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2019.

4. LA CLASSIFICATION DES RESIDENTS ET LA TARIFICATION

4.1. La classification des résidents

Les groupes iso-ressources moyens pondérés (GMP) et le pathos moyen pondéré (PMP) pris en référence n'ont pas évolué. Dans l'article 3 de la convention tripartite, à effet du 1^{er} janvier 2008, les données relatives à l'état de dépendance des résidents font apparaître un groupe iso-ressources moyen pondéré (GMP)¹ fixé à 781, validation réalisée le 11 juillet 2007. Et c'est sur cette base que les dotations sont calculées par le conseil départemental.

¹ Le cumul de l'ensemble des GIR des personnes présentes dans l'établissement à un instant "t" permet à l'établissement de déterminer le GMP (Gir Moyen Pondéré), qui est le niveau moyen de dépendance des résidents et permet à la structure de percevoir des moyens en conséquence. Plus le niveau de dépendance des résidents est élevé, plus le GMP est élevé.

Le dernier GMP validé, le 11 juillet 2007, étaient certes de 781 mais, à compter de 2010, le conseil départemental a pris en compte un GMP de 785.

La chambre constate que ce GMP moyen retenu par l'autorité de tarification est supérieur à la réalité de la dépendance constatée depuis 2010 à l'EHPAD de Moutiers-Saint-Jean. :

Tableau n° 7 – Évolution de la situation des résidents selon leur girage et GMP moyen estimé

	2007		2009		2010		2011		2012		2013		2014		2015	
	Nombre de journées réelles	Nombre moyen de résidents	Nombre de journées réelles	Nombre moyen de résidents	Nombre de journées réelles	Nombre moyen de résidents	Nombre de journées réelles	Nombre moyen de résidents	Nombre de journées réelles	Nombre moyen de résidents	Nombre de journées réelles	Nombre moyen de résidents	Nombre de journées réelles	Nombre moyen de résidents	Nombre de journées réelles	Nombre moyen de résidents
GIR 1	NC	9	2 594	7	3 555	10	2 594	7	1 371	4	2 834	8	2 409	7	2 647	7
GIR 2	NC	22	9 955	27	8 930	24	9 955	27	11 321	31	8 252	23	8 707	24	10 749	29
GIR 3	NC	6	1 478	4	1 222	3	1 478	4	1 575	4	3 658	10	4 131	11	3 035	8
GIR 4	NC	7	3 171	9	1 778	5	3 171	9	3 073	8	4 468	12	4 156	11	1 260	4
GIR 5	NC	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	497	1	1 740	5
GIR 6	NC	-	-	-	1 040	3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL		44	17 198	47	16 525	45	17 198	47	17 340	47	19 212	53	19 900	54	19 431	53
GMP moyen estimé	785		787		768		771		762		732		719		753	

Source : analyse des comptes administratifs par le conseil départemental (p.6 ou 7).

Ainsi le GMP moyen estimé sur l'année 2015 à partir des journées facturées est de 753 ; la valeur nette du point GIR réelle s'élève donc en réalité à 7,69 € contre 6,27 € autorisé au budget (valeur moyenne départementale accordée en 2015 : 6,52 €).

Le pathos moyen pondéré (PMP)² de l'établissement a, quant à lui, été validé le 24 août 2007 à 320 par la Direction Régionale du Service Médical et demeure fixé à ce montant pour l'ARS. Toutefois, selon les rapports d'activité 2014 et 2015, au 31 décembre il était respectivement de 252,15 et 254,49, soit bien inférieur.

Ainsi aucune nouvelle validation, ni du PMP ni du GMP, n'a été communiquée à la direction depuis 2007. Étant donné que ces indices permettent le calcul des dotations et sachant que le GMP et le PMP ont en réalité nettement diminué par rapport à 2007, toute nouvelle validation, notamment dans le cadre d'un CPOM, entraînerait vraisemblablement automatiquement une baisse des dotations et par conséquent dégraderait la situation financière de l'établissement.

Compte tenu du fait que la pérennité de cette situation favorable est incertaine, la chambre invite l'établissement à faire preuve de la plus grande prudence dans sa gestion.

² Le "Pathos Moyen Pondéré" ou PMP est un indicateur synthétique de charge en soins médicaux et techniques pour une population donnée. Il correspond, dans cette population, à la somme des points de niveaux de soins dans les huit postes de ressources pondérés par un coefficient variable selon les postes, exprimé en moyenne par individu. Un même GMP peut recouvrir des situations cliniques différentes (prédominance locomotrice ou mentale du handicap) mais correspond à des charges en soins de base identiques ne faisant intervenir qu'un seul type de professionnels (les aides-soignantes). Le modèle PATHOS permet d'évaluer les niveaux de soins nécessaires pour la prise en charge de la poly-pathologie des personnes âgées en établissement.

4.2. La tarification

L'établissement signataire de la convention tripartite applique une tarification ternaire³ :

- un **tarif journalier pour les soins** qui est pris en charge par le forfait soins qui inclut les soins médicaux et paramédicaux nécessaires pour traiter les troubles physiques ou psychiques des résidents. Il recouvre également les soins paramédicaux liés à la dépendance. Il est versé directement à l'établissement par l'assurance maladie.
- un **tarif journalier pour la dépendance** qui correspond à toutes les dépenses effectuées par l'établissement pour aider les résidents à accomplir les actes essentiels de la vie et qui ne sont pas liées aux soins médicaux et paramédicaux. Le tarif dépendance est fixé par le conseil départemental.
- un **tarif journalier pour l'hébergement** qui comprend les dépenses d'entretien (nettoyage, blanchissage, etc.) et d'administration (accueil, personnel administratif, etc.), la restauration et les activités d'animation qui ne sont pas liées à la dépendance des personnes accueillies. Il est fixé par le conseil départemental si l'établissement est habilité à l'aide sociale.

4.2.1. Les décisions tarifaires de la dotation globale de soins

La dotation globale de soins de l'EHPAD Saint-Sauveur à Moutiers-Saint-Jean pour les divers exercices examinés est retracée dans le tableau ci-dessous :

Tableau n° 8 - Évolution de la dotation globale de soins

En euros	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Dotation globale de soins	780 546,73	713 298,00	757 266,00	763 924,84	770 231,04	844 391,17	770 974,01	837 064,58

Source : arrêtés portant fixation du montant de la dotation globale de financement, émanant de l'ARS.

La capacité de l'établissement augmente à partir de 2013. Cette augmentation du nombre de lits ne se retranscrit pas dans l'attribution de la dotation globale de soins en 2013 et 2015 car l'ARS a constaté des résultats excédentaires sur la section soins en 2011 et en 2013 qui sont venus minorer la dotation soins de 50 000 € en 2013 et de 56 744,52 € en 2015.

Les tarifs journaliers de soins selon les GIR 1 et 2, GIR 3 et 4, GIR 5 et 6 ont été fixés comme suit :

Tableau n° 9 - Évolution du tarif journalier soins selon la catégorie du résident

En euros	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Tarif journalier soins GIR 1 et 2	42,46	33,44	50,25	43,63	41,38	47,44	43,50	45,34
Tarif journalier soins GIR 3 et 4	62,23	30,68	37,24	35,83	30,60	34,84	31,47	34,38
Tarif journalier soins GIR 5 et 6	51,98	22,63			-	-	-	23,42
Résidents de moins de 60 ans	47,80	43,68	46,37	41,38	nc	nc	nc	nc

Source : arrêtés portant fixation du montant de la dotation globale de soins, émanant de l'ARS.

³ La TVA ne s'applique pas à la tarification des EHPAD.

Les fluctuations des tarifs journaliers soins et dépendance sont induites notamment par les prévisions budgétaires.

Selon l'article R. 314-166 du code de l'action sociale et des familles (CASF), dans sa version en vigueur jusqu'au 24 décembre 2016, ces tarifs journaliers sont obtenus « selon les modalités de calcul précisées dans l'annexe 3-1 :

- 1 - en prenant en compte la totalité des charges d'exploitation autorisées imputables à chaque élément de tarification ;
- 2 - en diminuant les charges d'exploitation mentionnées au 1° des produits d'exploitation, autres que ceux relatifs à la présente tarification, mentionnés aux 2° à 8° du II de l'article R. 314-12 imputables à chaque élément de tarification ;
- 3 - en incorporant, le cas échéant, les résultats conformément aux dispositions de l'article R. 314-51.

La somme des éléments mentionnés aux 1°, 2° et 3° est divisée par un nombre de journées égal à la moyenne des journées effectivement constatées les trois dernières années ou, en cas de circonstances particulières, par le nombre de journées prévisionnelles pour l'exercice considéré. »

Le calcul du tarif journalier soins dépend également de la part de chaque GIR dans la production totale des points GIR et de la somme des charges relatives aux aides-soignants et aux AMP (aides médico-psychologiques) imputables à la section tarifaire soins.

Ainsi le tarif journalier soins est étroitement lié aux budgets présentés par l'établissement.

4.2.2. Les décisions tarifaires de la dotation budgétaire globale afférente à la dépendance

La dotation budgétaire globale afférente à la dépendance de l'EHPAD Saint-Sauveur à Moutiers-Saint-Jean est retracée dans le tableau ci-dessous :

Tableau n° 10 - Évolution de la dotation budgétaire globale afférente à la dépendance

en €	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Dotation budgétaire globale afférente à la dépendance	148 314,90	153 963,16	194 312,78	172 566,85	190 162,84	199 229,75	206 994,94	214 191,31

Source : arrêtés de dotation budgétaire globale afférente à la dépendance du Conseil Départemental.

Dans chaque établissement, il existe 3 tarifs dépendance correspondant respectivement aux GIR 1 et 2, aux GIR 3 et 4 et aux GIR 5 et 6. Le classement dans ces deux derniers GIR n'ouvre pas droit à l'aide personnalisée d'autonomie (APA). La dotation APA couvre les tarifs des GIR 1 à 4 diminués du ticket modérateur (GIR 5 et 6). Les groupes iso-ressources (GIR) au nombre de six permettent de classer les personnes en fonction des différents stades de perte d'autonomie.

Les prix de journées dépendance, fixés par le département selon le « girage » des hébergés, comme indiqués dans les documents relatifs à la tarification des prestations d'hébergement et de dépendance 2009 à 2016⁴ de l'EHPAD de Moutiers-Saint-Jean, sont les suivants :

⁴ Que ce soit les prix de journée hébergement ou dépendance, ils représentent le prix moyen appliqué sur une année. En cela, le prix est différent de celui des arrêtés qui est proratisé.

Tableau n° 11 - L'évolution des prix de journées dépendance

en €	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
GIR 1 et 2	17,60	17,61	18,36	18,86	18,61	18,69	19,59	20,66
GIR 3 et 4	11,17	11,17	11,65	11,97	11,81	11,86	12,43	13,11
GIR 5 et 6	4,74	4,75	4,94	5,08	5,01	5,03	5,27	5,56
Moins de 60 ans	58,91	61,12	64,71	64,83	65,16	68,24	74,33	76,99

Source : Documents du conseil départemental sur la tarification des prestations d'hébergement et de dépendance 2009 à 2016.

Le prix de journée dépendance est obtenu selon les modalités de calcul précisées dans le code de l'action sociale en son annexe 3-1 et reprises en partie par l'article R. 314-166 cité précédemment. Ce prix de journée dépendance augmente régulièrement dans l'établissement sur la période 2009 à 2016 avec une légère baisse en 2013.

Le prix de journée moyen appliqué en 2016 est de 20,66 € par jour pour les GIR 1 et 2 ; de 13,11 € pour les GIR 3 et 4 et de 5,56 € pour les GIR 5 et 6 (le coût de 5,56 € correspond au ticket modérateur que tous les résidents doivent payer, quel que soit leur « girage »).

4.2.3. Les tarifs journaliers hébergement

Le prix de journée de la section hébergement, autorisé par le conseil départemental, quel que soit le GIR du résident, a progressé de 35,60 % entre 2009 et 2016 :

Tableau n° 12 - Évolution des tarifs journaliers hébergement

En €	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Tarif proposé par l'EHPAD	43,87	45,84	47,88	50,00	49,39	51,35	55,48	58,29
Tarif journalier hébergement autorisé (moyenne du tarif sur l'année)	43,50	45,29	48,29	48,29	48,77	51,96	57,25	58,98
Tarif appliqué au cours de l'année (dans le cadre des arrêtés)	44,70	45,40	50,33	46,28	51,22	52,32	58,86	59,23

Source : Documents du conseil départemental sur la tarification des prestations d'hébergement et de dépendance 2009 à 2016 et arrêtés des prix de journée 2009 à 2016.

Les prix de journée de l'hébergement ont augmenté régulièrement sur la période avec une pause en 2012.

Concernant l'exercice 2012, des mesures ont été prises pour alléger la tarification. Ainsi lors de la réunion du conseil de vie sociale du 4 mai 2011, le directeur annonce que « le budget de l'EHPAD est de 2 millions d'euros et qu'il y a un excédent de 100 000 euros correspondant en grande partie aux moyens supplémentaires qui ont été accordés avant l'ouverture du nouveau bâtiment. 50 000 € seront affectés sur l'année 2012 afin de permettre une diminution du prix de journée du tarif hébergement entre 1,30 et 1,40 € ».

Le procès-verbal du conseil d'administration du 28 juin 2012 a acté une baisse significative du tarif hébergement : « les administrateurs actent cette situation favorable et souhaitent que le prix de journée n'évolue pas à la hausse dans l'avenir, de manière trop importante. Le prix de journée de 46,28 euros, au 1^{er} juillet 2012, est considéré, à l'unanimité, comme performant ». Ce coût correspond à l'arrêté de prix de journée 2012 du conseil départemental fixé à 46,28 € à compter du 1^{er} juillet 2012. Cela représente la proratisation du prix de journée applicable en 2012, de 48,29 €.

Cette décision de ne pas augmenter ce prix en 2012 est surprenante compte tenu de la nécessité pour l'établissement d'être prudent dans ses choix de gestion et des projets d'investissement en cours de réalisation.

Le procès-verbal du conseil de vie sociale du 17 avril 2014 relate l'intervention du directeur faisant état d'un coût mensuel d'hébergement s'élevant à 1 612 € à l'EHPAD de Moutiers-Saint-Jean, contre 2 800 € au plan national, soit 56 % de différence.

L'EHPAD de Moutiers-Saint-Jean pratique un tarif d'hébergement fin 2015 s'élevant à 58,86 €. Il se situe à un niveau inférieur à la moyenne des EHPAD de Côte d'Or qui est d'environ 62 €.

En 2016, le tarif moyen journalier d'hébergement est de 58,98 € en chambre simple.

4.3. Le prix de journée

Le prix de journée moyen applicable pour chaque année, acté par le conseil départemental a progressé de la façon suivante, selon le « girage » de l'hébergé :

➤ Les hébergés de plus de 60 ans à l'EHPAD

Tableau n° 13 - Prix de journée hébergement + dépendance fixés par le département

En €		2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
GIR 1 et 2	Hébergement	43,50	45,29	48,29	48,29	48,77	51,96	57,25	58,98
	Dépendance	17,60	17,61	18,36	18,86	18,61	18,69	19,59	20,66
	Total journalier	61,10	62,90	66,65	67,15	67,38	70,65	76,84	79,64
	Tarif mensuel	1 894,10	1 949,90	2 066,15	2 081,65	2 088,78	2 190,15	2 382,04	2 468,84
GIR 3 et 4	Hébergement	43,50	45,29	48,29	48,29	48,77	51,96	57,25	58,98
	Dépendance	11,17	11,17	11,65	11,97	11,81	11,86	12,43	13,11
	Total journalier	54,67	56,46	59,94	60,26	60,58	63,82	69,68	72,09
	Tarif mensuel	1 694,77	1 750,26	1 858,14	1 868,06	1 877,98	1 978,42	2 160,08	2 234,79
GIR 5 et 6	Hébergement	43,50	45,29	48,29	48,29	48,77	51,96	57,25	58,98
	Dépendance	4,74	4,75	4,94	5,08	5,01	5,03	5,27	5,56
	Total journalier	48,24	50,04	53,23	53,37	53,78	56,99	62,52	64,54
	Tarif mensuel	1 495,44	1 551,24	1 650,13	1 654,47	1 667,18	1 766,69	1 938,12	2 000,74

Source : Documents du conseil départemental sur la tarification des prestations d'hébergement et de dépendance 2009 à 2016.

On constate une progression du prix total journalier (hébergement + dépendance) donc du tarif mensuel sur la période contrôlée. Cependant, ces tarifs ont eu plutôt tendance à stagner entre 2011 et 2013 alors même que des investissements importants étaient consentis ; ce qui est une des causes de la dégradation de la situation financière de l'établissement.

➤ Le prix de journée en EHPA

Selon le PV du conseil de vie sociale du 11 juin 2010, le prix de journée à l'EHPA « Maison'âge » était fixé à 33 euros en 2009 et à 33,36 euros en 2010. S'y ajoutent les prix des communications téléphoniques, les éventuels frais de repas (4,50 € par repas) et de lavage du linge (1,36 € le kg).

Les prix de journée pour les bénéficiaires de l'aide sociale départementale de l'EHPA « Maison'âge » ont été fixés par le conseil départemental de Côte d'Or, à compter du 1^{er} février de chaque année, à 33,63 € pour une personne seule et à 53,81 € pour un couple de 2011 à 2013, puis en 2014 à respectivement 33,97 € et 54,35 € ; en 2015 à respectivement 33,99 € et 54,38 € et en 2016 à respectivement 34,20 € et 54,72 €.

Tableau n° 14 - Prix de journée en EHPA

En €	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Personne seule en studio	33,63	33,63	33,63	33,97	33,99	34,20
Couple en studio	53,81	53,81	53,81	54,35	54,38	54,72

Source : arrêtés des prix de journée EHPA 2011 à 2016.

4.4. Le coût net journalier global par résident

Le coût net journalier global par résident est calculé en rapportant le total des charges nettes toutes sections tarifaires confondues (charges diminuées des recettes en atténuation) à la capacité installée de l'établissement.

Ainsi le coût net journalier global par résident a nettement augmenté sur la période passant de 104,55 € en 2009 à 139,72 € en 2015.

Tableau n° 15 – Évolution du coût net journalier global par résident

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Charges nettes toutes sections tarifaires confondues (charges diminuées des recettes en atténuation)	1 793 596 €	1 707 962 €	1 939 692 €	2 185 454 €	2 325 313 €	2 429 716 €	2 906 921 €
Capacité installée (en lits)	47	47	52	52	57	57	57
Coût net journalier global par résident EHPAD de Moutiers St Jean	104,55 €	99,56 €	102,20 €	115,15 €	111,77 €	116,79 €	139,72 €

Source : comptes de gestion.

En conclusion, la chambre relève qu'alors même que le GMP est inférieur sur la période au GMP de référence de 2007, le coût net journalier global par résident augmente significativement. L'établissement n'a donc pas suffisamment maîtrisé ses charges alors même que le niveau de tarification, inférieur à la moyenne des EHPAD de Côte d'Or, constitue une erreur stratégique de gestion.

5. UN NON-RESPECT DES REGLES BUDGETAIRES ET COMPTABLES FAUSSANT L'ANALYSE DE LA SITUATION FINANCIERE DE L'ETABLISSEMENT

La chambre constate le non-respect des règles budgétaires et comptables sur la période contrôlée. Elle observe une très grande insincérité budgétaire, une image non fidèle de la situation de l'établissement ainsi qu'une inexactitude comptable qui faussent totalement la perception de la situation financière réelle de l'EHPAD.

5.1. Une insincérité budgétaire

5.1.1. Des budgets prévisionnels insincères

Le tableau ci-dessous a été élaboré de 2012 à 2015 à partir des analyses des comptes administratifs par le département, concernant les montants autorisés pour les sections hébergement et dépendance. Les autres données sont issues des rapports d'activité.

Tableau n° 16 - Évolution des dépenses figurant aux budgets prévisionnels de 2012 à 2015

En €		Budget 2012			Budget 2013			Budget 2014			Budget 2015		
		Autorisé	Réalisé	Taux de réalisation en %	Autorisé	Réalisé	Taux de réalisation en %	Autorisé	Réalisé	Taux de réalisation en %	Autorisé	Réalisé	Taux de réalisation en %
Dépenses afférentes à l'exploitation courante	Hébergement	168 317	319 364	190	254 345	312 431	123	255 617	283 946	111	283 012	287 682	102
	Dépendance	13 559	18 081	133	12 756	21410	168	17 307	24 364	141	13 123	24 525	187
	Soins	NC	5 797	NC	NC	11785	NC	28 731	12 507	44	29 019	10 477	36
Dépenses de personnel	Hébergement	384 698	560 930	146	388 580	581031	150	390 523	627 906	161	394 428	687 291	174
	Dépendance	278 958	293 526	105	312 376	328 075	105	312 376	352 959	113	320 517	339 307	106
	Soins	NC	642 059	NC	NC	741604	NC	811260	808 862	100	850 416	844 201	99
Dépenses afférentes à la structure	Hébergement	396 719	343 337	87	429 340	346 985	81	580 448	330 680	57	561413	762 214	136
	Dépendance	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Soins	NC	13 000	NC	NC	13 335	NC	4 400	1779	40	4 444	4 347	98

Source : analyse des comptes administratifs par le conseil départemental 2012 à 2015 et rapports d'activité 2012 à 2015.

L'examen de la réalisation des budgets prévisionnels fait ressortir des écarts importants, voire très importants selon les différents postes de dépenses, comme indiqué au tableau ci-dessus. Ainsi en est-il des dépenses de personnel qui ont connu des taux de réalisation élevés par rapport aux prévisions ; pour l'hébergement de 2012 à 2015, ces taux sont respectivement de 146 ; 150 ; 161 et 174 %.

La chambre relève que de tels écarts montrent une volonté de sous-estimer les charges réelles de l'établissement. D'ailleurs, le département, dans son analyse du compte administratif 2014, indique que « depuis plusieurs années, l'établissement sollicite un crédit en personnel toujours en deçà des dépenses réelles », c'est pourquoi « il est demandé pour la prochaine campagne budgétaire 2016 de bien vouloir présenter aux tutelles un budget sincère ».

Ainsi, l'information du conseil d'administration, lors de la présentation des budgets, était insuffisante et insincère.

5.1.2. Une mauvaise évaluation du plan global de financement pluriannuel

L'annexe n° 19 à la convention tripartite de 2008-2012 présente un tableau des dépenses et des ressources prévisionnelles d'investissement en précisant les travaux à réaliser jusqu'en 2020.

Entre 2008 et 2020, les signataires de la convention avaient validé un résultat de la section d'investissement excédentaire de plus de 500 000 € chaque année avec même des pics en 2008 (+2 M€), 2009 (+2,1 M€) et 2010 (+3,6 M€) alors que de 2009 à 2015, seuls les exercices 2011 et 2014 ont connu un excédent d'investissement, l'exercice 2010 ayant connu un déficit de 2 260 791 €.

Le plan pluriannuel d'investissement est repris dans le tableau suivant.

Tableau n° 17 – Plan pluriannuel d'investissement 2008-2015

En €	2 008	2 009	2 010	2 011	2 012	2 013	2 014	2 015
Recettes prévues PPI	2 628 843	3 838 823	6 315 553	3 821 398	1 162 389	1 151 486	1 134 627	1 112 053
Dépenses prévues PPI	626 136	1 773 114	2 672 068	2 902 395	253 868	249 880	250 396	250 686
Résultat prévu PPI	2 002 707	2 065 709	3 643 485	919 003	908 520	901 606	884 230	861 367
Résultat réel d'investissement		-178 041	-2 260 791	601 183	-584 555	-633 704	342 059	-236 439

Source : convention annuelle tripartite de l'EHPAD Saint-Sauveur de Moutiers-Saint-Jean, signée le 16 octobre 2008, annexe 19, PPI.

Certes, l'exercice de la prévision des investissements est difficile et les travaux ont débuté plus tard que prévu mais la chambre remarque que le plan pluriannuel d'investissement était totalement incohérent dans les résultats prévisionnels d'investissement.

5.1.3. L'absence de report du déficit d'investissement

En application de l'article R. 314-11 du CASF, le résultat cumulé à la clôture de l'exercice est constitué par le résultat constaté à la clôture de l'exercice précédent augmenté ou diminué de la différence entre les titres et les mandats émis au cours de l'exercice sur les comptes de la section d'investissement. Il est reporté dans son intégralité sur l'exercice suivant dans le cadre d'une décision modificative sur une ligne budgétaire 001 « Excédent ou déficit cumulé d'investissement reporté » en dépenses de la section d'investissement s'il est déficitaire ou en recettes de la section d'investissement s'il est excédentaire.

L'article R. 314-15 du CASF prévoit que la section d'investissement doit être présentée en équilibre au même titre que la section d'exploitation.

Or l'établissement n'a plus reporté le déficit d'investissement, à partir de 2014, dans les documents budgétaires alors-même que celui-ci est conséquent : au 31/12/2015, il était de 787 897 €.

Tableau n° 18 – Résultat de la section d'investissement

Au 31/12 en €	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Résultat de la section d'investissement		-178 040,76	-2 260 791,21	601 182,64	-584 555,16	-633 704,17	342 059,37	-236 439,21
Résultat cumulé de la section d'investissement	2 162 391,24	1 984 350,48	-276 440,73	324 741,91	-259 813,25	-893 517,42	-551 458,05	-787 897,26

Source : comptes administratifs et comptes de gestion.

Les documents budgétaires se caractérisent donc par une insincérité budgétaire. L'établissement n'a pas tenu compte du déficit cumulé de la section d'investissement afin d'équilibrer cette section, ce qui devra être pris en compte dans le cadre du budget 2017 afin de le résorber. Ce déficit cumulé atteint 969 000 € au 31 décembre 2016.

Recommandation n° 2 : La chambre rappelle l'obligation du report du déficit cumulé d'investissement et recommande à l'établissement de reporter et résorber ce dernier.

5.2. Une présentation non fidèle de la situation de l'établissement

5.2.1. Un état de la dette erroné

Le cadre normalisé des comptes administratifs « 4.3.2 tableau des emprunts en cours » n'est pas exhaustif car il omet notamment de recenser un emprunt du RSI accordé pour un montant total de 70 000 euros sans intérêt en commission du 11 juillet 2007 pour une durée de 12 ans et une première échéance fixée au 15 avril 2012. Ce prêt a donné lieu tous les ans à une annuité de remboursement en capital de 5 833,34 euros à partir de l'exercice 2012 au compte 1678.

De plus, toujours en comparant l'état de la dette transmis par la comptable et le tableau des emprunts en cours du compte administratif 2015, on note l'absence dans ce dernier document d'un prêt de 29 303 € contracté auprès de la CRAM Bourgogne-Franche-Comté dont la première date de versement fut le 7 août 2012.

Les renseignements concernant les prêts ne permettent pas avec certitude d'identifier ceux-ci, dans la mesure où certaines informations comme le numéro du prêt sont absentes, alors même que le cadre normalisé de présentation du compte administratif fixé par l'arrêté du 23 décembre 2014 prévoit un détail complet des prêts dans ses annexes figurant du 4.3.3.2.1 à 4.3.3.2.7. De plus, la date de souscription est parfois erronée ; par exemple les comptes administratifs 2014 et 2015, pages 50 et 47, mentionnent un emprunt souscrit le 9 mai 2015 au lieu du 9 mai 2014.

Le tableau des emprunts en cours du compte administratif 2014 laisse apparaître un encours de dette en fin d'exercice précédent de 7 310 460,64 euros au lieu de 5 030 460,70 euros alors même que le montant total du capital emprunté est de 6 161 500 euros. De plus, dans le tableau des emprunts en cours du compte administratif 2015, le capital emprunté additionne les montants de prêts renégociés avec le nouvel emprunt et le total de l'encours de la dette prend en compte celui des prêts renégociés en excluant celui du nouvel emprunt. Par conséquent, ni le capital emprunté, ni l'encours de la dette n'est juste dans le compte administratif 2015.

Recommandation n° 3 : La chambre recommande la mise en concordance des données portant sur l'état des emprunts figurant dans les comptes administratifs avec les informations figurant dans les documents comptables et les pièces contractuelles.

5.2.2. L'absence d'inventaire et l'inexactitude de l'état de l'actif

Il n'y a pas d'inventaire dressé des biens appartenant à l'établissement, ni même de liste exhaustive, fiable et sincère de biens détenus ou acquis au cours du temps, qui auraient été numérotés et suivis dans leur amortissement et leur cession ou destruction.

En revanche, un état de l'actif qui recense quelques-uns des biens les plus importants a été établi. Sur la base de ce document, il a été procédé au rapprochement de l'état de l'actif de l'établissement, tel qu'il a été arrêté au 31 décembre 2015, avec le compte de gestion de l'année 2015, arrêté à la même date. Ce rapprochement fait ressortir un écart de 256 892,85 €.

Ce constat s'explique par le fait qu'une partie du 2151 du compte de gestion est mis dans une ligne à part au 215 dans l'état de l'actif et que ce dernier ne comptabilise pas les autres lignes du 215.

Tableau n° 19 – Rapprochement de l'état de l'actif avec les montants inscrits en comptabilité au 31.12.2015 (en €)

N° de compte	Libellé	Etat de l'actif net pour l'exercice 2015	Compte de gestion	Ecart entre le compte de gestion et l'état de l'actif
205	Concessions droits similaires brevets	7 181,27	7 181,27	-
208	Autres immobilisations corporelles	8 642,63	8 642,63	-
212	Agencements terrains plantations	6 426,51	6 426,51	-
2131	Bâtiments	349 923,72	349 923,72	-
2135	Installations générales agencements construction	847 271,80	847 271,80	-
213		1 197 195,52	1 197 195,52	-
2151	Installations complexes spéciales	35 638,76	292 531,61	256 892,85
2153	Installations à caractère spécifique	279 116,25	279 116,25	-
2154	Matériel et outillage	455 942,02	455 942,02	-
215	Installations	256 892,85	1 027 589,88	770 697,03
2181	Installations	72 684,66	72 684,66	-
2182	Matériel de transport	44 247,35	44 247,35	-
2183	Matériel de bureau et informatique	83 740,38	83 740,38	-
2184	Mobilier	289 466,24	289 466,24	-
2185	Cheptel	3 810,00	3 810,00	-
2188	Autres immobilisations corporelles	7 715,48	7 715,48	-
218		Non indiqué	501 664,11	
TOTAL CONSTATE		2 491 807,07	2 748 699,92	256 892,85
TOTAL AFFICHE		2 748 699,92		

Source : compte de gestion et état de l'actif net pour l'exercice 2015 (en €).

Recommandation n° 4 : La chambre recommande à l'établissement de tenir l'inventaire des biens meubles et immeubles conformément à l'instruction budgétaire et comptable M22 applicable aux établissements médico-sociaux et d'ajuster le compte 2151 dans l'état de l'actif.

5.2.3. *Des durées d'amortissement non justifiées*

Le certificat administratif du 8 décembre 2011 définit les durées d'amortissement pour certains comptes. Or en examinant le tableau des amortissements arrêté au 31 décembre 2015, à l'intérieur d'un même compte, les durées d'amortissement peuvent varier sans raison apparente.

Alors même que les immobilisations au compte 2154 devaient être amorties sur une durée de 10 ans, certaines sont amorties sur 15 ans : ainsi des chariots d'une valeur de 975,94 € et une baignoire d'une valeur de 34 656,88 €.

La chambre s'interroge sur la durée d'amortissement choisie pour les biens inscrits à l'inventaire, qui semble excessivement longue dans certains cas.

De même, la chambre s'étonne de la durée d'amortissement de certains biens immobiliers. À titre d'exemple, pour une construction sur sol propre au compte n° 2135 libellé « bâtiment hébergement » est indiquée une durée d'amortissement de 68 ans (du 1/1/1988 au 31/12/2056), pour un montant de 324 814,59 €. Au regard de la pratique générale, même si l'établissement est libre de choisir sa durée d'amortissement, cette durée d'amortissement apparaît excessive pour un bâtiment.

5.2.4. *Des intérêts moratoires non liquidés*

Les délais de paiement des factures dépassent parfois largement les 50 jours réglementaires. Certains fournisseurs, notamment d'alimentation ou de fourniture d'énergie pourraient cesser leur production, d'autres se retrouver en difficultés financières.

Outre cette menace, il s'avère que des intérêts moratoires dus sur des factures imputées en fonctionnement sont en attente de paiement depuis octobre 2014 pour un montant total évalué par la comptable de l'établissement à 37 346,96 € en mars 2016. La chambre constate que la pratique de l'établissement, du fait de la faiblesse de la trésorerie, est d'enregistrer mois par mois les factures reçues dans un tableau Excel en définissant des priorités de paiement.

La comptable a informé régulièrement le directeur des obligations qui pèsent sur les ordonnateurs en rappelant que le décret n° 2013-269 du 29 mars 2013 relatif à la lutte contre les retards de paiement dans la commande publique leur fait obligation de liquider des intérêts moratoires et une indemnité forfaitaire dans le cas de retards de paiement.

La chambre observe que l'omission de liquider et verser les intérêts moratoires dus aux créanciers est une pratique de gestion irrégulière et risquée puisque d'une part elle minimise artificiellement la dette de l'établissement et que d'autre part le montant de cette dette a vocation à s'élever très rapidement ; ainsi le taux des intérêts moratoires était de 8 % au 1^{er} juillet 2016.

Recommandation n° 5 : La chambre recommande de mettre en place une procédure de paiement des factures prévoyant la liquidation des intérêts moratoires.

5.3. Une inexactitude comptable

La présentation des documents budgétaires et comptables exige qu'ils soient fiables et sincères, et les données y figurant doivent refléter la réalité des comptes de l'établissement.

5.3.1. L'absence de rattachement des charges et des produits

L'instruction M22 du 31 mars 2009 prévoit le rattachement des charges et des produits à l'exercice concerné.

Tableau n° 20 – Solde des comptes de rattachements des charges et des produits

arrondis en €	Libellé	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
c/1688	ICNE	-	-	10 274	7 719	13 093	-	19 180
c/408	Fournisseurs- factures non parvenues	52 469	-	6 421	1 538	482	27 907	133 689
c/418	Redevables- produits à recevoir	-	-	-	-	-	-	-
c/4281	Personnel- prime de service à répartir	-	35 000	35 000	10 000	16 240	-	-
c/4282	Personnel- Dettes provisionnées pour congés à payer	-	-	-	-	-	-	-
c/4286	Personnel- Autres charges à payer	18 670	-	-	-	-	8 905	2 877
c/4287	Personnel - Produits à recevoir	-	-	-	-	-	-	1 680
c/4382	Organismes sociaux- charges sociales sur congés à payer	-	-	-	-	-	-	-
c/4386	Organismes sociaux- autres charges à payer	-	-	-	-	-	-	-
c/4387	Organismes sociaux- produits à recevoir	-	-	-	-	-	-	220
c/4482	Etat- Charges fiscales sur congés à payer	-	-	-	-	-	-	-
c/4486	Etat- Autres charges à payer	-	-	-	-	-	-	2 632
c/4487	Etat- produits à recevoir	-	-	-	-	-	-	-
c/4682	Divers- Charges à payer sur ressources affectées	-	-	-	-	-	-	-
c/4684	Divers- Produits à recevoir sur ressources affectées	-	-	-	-	-	-	-
c/4686	Divers- charges à payer	-	-	-	-	-	-	591
c/4687	Divers- produits à recevoir	-	-	-	-	-	46 015	8 553

Source : comptes de gestion.

L'établissement n'a pas procédé à tous les rattachements de charges et de produits.

En effet, on note l'absence de rattachement des intérêts courus non échus en 2014, bien que cette opération ait été passée à la fin de l'exercice 2015.

De même a été constatée l'absence de rattachement de nombreuses factures de fournisseurs en attente de paiements, notamment faute de crédits budgétaires ouverts.

Enfin, les intérêts moratoires, d'ordre public en raison du paiement tardif de certaines factures, auraient dû figurer dans les comptes de rattachement.

Recommandation n° 6 : La chambre recommande le rattachement de l'ensemble des charges et des produits à chacun des exercices comptables, que ce soit les montants principaux, les intérêts moratoires, les amortissements ou les autres opérations budgétaires.

5.3.2. L'absence de constitution de provisions pour litiges

Le solde des provisions sur la période contrôlée est présenté dans le tableau suivant :

Tableau n° 21 –Solde des provisions arrondis (en €)

N° de compte	libellé	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
1412	Provisions réglementées destinées à renforcer la couverture du BFR - dotation	-	-	-	-	-	-	60 000
142	Provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations	138 968	138 968	138 968	138 968	-	-	-
Total c/14	PROVISIONS REGLEMENTEES	138 968	138 968	138 968	138 968	-	-	60 000
1572	provisions pour gros entretiens ou grandes révisions	90 395	153 645	153 645	153 645	100 000	100 000	1
1582	provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer	7 622	7 622	7 622	7 622	-	-	-
1588	autres provisions pour charges	2 000	2 000	2 000	2 000	-	-	-
Total c/15	PROVISIONS	100 017	163 267	163 267	163 267	100 000	100 000	1
TOTAL c/14 et c/15		238 985	302 235	302 235	302 235	100 000	100 000	60 001

Source : comptes de gestion.

Les provisions réglementées sont des provisions ne correspondant pas à l'objet normal d'une provision. Elles sont comptabilisées en application de dispositions législatives ou réglementaires.

En 2015 a été constituée une provision réglementée de 60 000 € destinée à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement financée par l'autorité de tarification. En 2010, l'établissement avait constitué une provision au compte 1572 de 63 250 €.

En 2009 et en 2013, l'établissement a procédé à des reprises de provisions constituées, et les a portées en produits exceptionnels en comptabilité, comme suit :

1/ Au compte 78742 : en 2009, 50 000 € et en 2013, 138 968 € repris sur les provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations.

2/ Au compte 78748 : en 2013, 63 267 € repris sur les comptes de provisions réglementés n° 1572 (pour 53 645 €) n° 1582 (pour 7 622 €) et n° 1588 (pour 2 000 €).

Par ailleurs, eu égard aux litiges de l'établissement avec l'URSSAF et diverses entreprises dans le cadre de l'opération de réhabilitation et extension de l'établissement, il eût été prudent de constituer des provisions pour litiges, en portant au crédit du compte 1511 « Provisions pour litiges » (par débit c/6815) un montant destiné à assurer le paiement éventuel de dommages-intérêts, d'indemnités et en tout état de cause des frais de procès qui seront à supporter par l'EHPAD. L'instruction M22 précise que « lorsque la charge est probable, une provision doit être constituée dès la naissance d'un risque avant tout jugement et être maintenue (en l'ajustant si nécessaire) tant que le jugement n'est pas définitif. » Ainsi l'établissement doit instaurer une politique de provisionnement permettant d'anticiper les charges susceptibles d'altérer significativement le résultat budgétaire.

Recommandation n° 7 : La chambre recommande la constitution de provisions pour litiges en conformité avec les dispositions de l'instruction M22 et d'instaurer une politique de provisionnement permettant d'anticiper les charges susceptibles d'altérer significativement le résultat budgétaire.

5.3.3. La non-intégration des immobilisations en cours

L'examen du compte 23 « immobilisations en cours », entre 2009 et 2015, fait apparaître un solde qui cumule les constructions faisant l'objet du marché de rénovation-construction, notamment, sans qu'il y ait d'intégration dans le patrimoine de l'établissement de ces éléments, et par conséquent, sans qu'il y ait de possibilité d'amortir ces biens. Or, s'agissant du compte 23, « immobilisations en cours », l'instruction M22 a prévu que soient enregistrées, « à son débit, les dépenses afférentes aux immobilisations en cours », mais que « dans tous les cas, lorsque l'immobilisation est achevée, les dépenses portées au compte 23 sont virées à la subdivision intéressée du compte 21 par opération d'ordre non budgétaire. »

Le compte 23 « immobilisations en cours » tel que retracé au tableau ci-dessous, montre que l'EHPAD passe de 1 837 milliers d'euros en 2009 à 7 048 milliers d'euros en 2015, de biens immobilisés en cours d'intégration dans le patrimoine de l'établissement, aucun transfert au compte 21 n'ayant eu lieu sur cette période.

**Tableau n° 22 – Évolution du compte 23 « immobilisations en cours »
selon les comptes de gestion**

<i>En milliers d'€</i>	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
c/23	1 837	4 307	5 559	6 413	7 042	7 048	7 048

Source : compte de gestion.

La comptable de l'établissement avait alerté le directeur sur l'obligation de procéder rapidement à l'intégration au chapitre 21 des opérations relatives aux travaux, inscrits au compte 2313, compte tenu de l'achèvement des travaux d'extension et de restructuration en février 2013 et de la mise en service du bâtiment dans les semaines suivantes. Or, depuis, l'intégration comptable par transfert des comptes 23 au compte 21 n'a toujours pas été réalisée et les amortissements n'ont pas été comptabilisés.

Recommandation n° 8 : La chambre recommande à l'établissement d'intégrer dans son patrimoine les immobilisations afin de procéder à leur amortissement sans retard, dans un souci de fiabilité des comptes, conformément à l'instruction budgétaire et comptable M22 applicable aux établissements sociaux et médico-sociaux

5.3.4. L'évolution des comptes de réserves et de report à nouveau et la violation du principe de l'affectation des résultats

5.3.4.1. L'évolution du solde des comptes de réserves et de reports à nouveau

Elle est présentée dans le tableau suivant :

Tableau n° 23 – Évolution des comptes de réserves et de reports à nouveau

En €	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Soldes des réserves							
Réserve des plus-values nettes (c/1064)	32 085	33 585	33 585	33 585	33 585	33 585	33 585
Excédent affecté à l'investissement (c/10682)	277 842	278 603	278 732	279 396	279 709	283 439	286 670
Excédent affecté à la couverture du besoin de fonds de roulement (c/10685)	51 312	51 312	51 312	51 312	51 312	131 312	131 312
Réserve de compensation(c/10686)	47 584	119 809	236 137	319 488	346 373	347 547	347 547
dont Services relevant de l'article R.314-74 du CASF (c/106861)	4 586	4 586	4 586	4 586	0	0	0
dont EHPAD section tarifaire hébergement (c/1068631)	42 997	53 612	99 163	121 792	0	10 000	10 000
dont EHPAD section tarifaire dépendance (c/1068632)				7 661	0	0	0
dont EHPAD section tarifaire soins (c/1068633)		61 611	117 719	165 638	332 993	336 499	336 499
dont Autres services relevant de l'article L.312-1 du CASF - Maison de retraite(c/1068661)			14 669	19 812	13 380	1 047	1 047
Total des réserves	408 822	483 309	599 765	683 780	710 979	795 882	799 112
Solde des reports à nouveau							
Report à nouveau excédentaire(c/110)	0	0	50 000	108 000	0	30 096	62 554
dont EHPAD section tarifaire hébergement (c/11031)			50 000	50 000	0	30 096	61 311
dont EHPAD section tarifaire dépendance (c/11032)				8 000	0	0	0
dont EHPAD section tarifaire soins (c/11033)				50 000	0	0	1 243
Report à nouveau déficitaire (c/119)	-52 846	-15 179	-31 884	-13 930	-78 087	-84 811	-127 855
dont EHPAD section tarifaire hébergement (c/11931)					-65 484	-43 656	-36 088
dont EHPAD section tarifaire dépendance (c/11932)	-16 121	-15 179	-31 884	-13 930	-12 603	-41 155	-91 767
dont EHPAD section tarifaire soins (c/11933)	-36 725	0,01	0,01	0,01	0	0	0
Dépenses refusées par l'autorité de tarification (c/114)	-	-	-	-	-	-	-
Total des reports	-52 846	-15 179	18 116	94 070	-78 087	-54 715	-65 301

Source : comptes de gestion.

La part des résultats affectés en réserves augmente, notamment celle concernant la réserve de compensation (c/10686) liée à la section tarifaire soins.

Le report à nouveau déficitaire augmente sur la période surtout après 2012 sous l'impulsion des sections hébergement et dépendance.

Le tableau ci-dessus met en évidence l'affectation des résultats telle qu'elle a été réalisée comptablement.

À ce titre, certaines observations peuvent être effectuées :

5.3.4.2. Les documents retraçant l'affectation des résultats sont lacunaires

La reconstitution de l'affectation des résultats est assez difficile à retracer dans la corrélation entre ce qui a été décidé dans le cadre du compte administratif et la retranscription dans le compte de gestion.

L'instruction codificatrice n° 09-006-M22 du 31 mars 2009 (tome I : le cadre comptable) indique que dans la pratique, au vu du mécanisme de l'affectation des résultats, cette dernière se déroule de la manière suivante :

« La délibération du conseil d'administration concernant l'affectation du résultat de l'exercice N doit être prise lors de la séance du vote du compte administratif en N+1. Or, la décision motivée par laquelle l'autorité de tarification affecte le résultat intervient, dans la plupart des cas, en N+2.

Le comptable devra donc, dans cette hypothèse, passer les éventuelles écritures rectificatives au vu de la nouvelle délibération d'affectation des résultats reprenant la décision de l'autorité de tarification, au cours de l'exercice N+2. Il est alors conseillé au comptable de constituer un dossier permettant de reconstituer l'historique de l'affectation des résultats. Ainsi, une copie de la délibération d'affectation du résultat N faite en N+1, du tableau C2 retraçant cette affectation, et de la nouvelle délibération la modifiant en N+2 pourraient être conservées. »

La chambre constate que dans l'ensemble des comptes de gestion, transmis à la chambre, aucun des tableaux C1 à C3 (détermination du résultat d'exploitation de l'exercice N-1 à affecter au cours de l'exercice N, tableau général d'affectation des résultats de l'exercice N-1 au cours de l'exercice N, situation des comptes 110, 111, 114 et 119 à la clôture de l'exercice N) relatifs à l'affectation des résultats ne sont complétés.

5.3.4.3. L'affectation des résultats est erronée

Au vu des analyses des comptes administratifs par les autorités de tutelle que sont le département et l'ARS, l'affectation des résultats est problématique.

⇒ Pour ce qui concerne L'ARS

La chambre constate qu'aucune dépense n'a été refusée par l'autorité de tarification alors même que certains résultats adoptés par l'EHPAD ne sont pas entérinés par elle :

- L'analyse du compte administratif 2010 par l'ARS retient un résultat de 99 920,88 € et non de 56 107,88 € en raison de 6 187 € de dépenses imputées à tort sur la section hébergement au lieu de la section soins et de 50 000 € de crédits non reconductibles non inclus par l'établissement dans le calcul de son résultat.
En outre, l'ARS a affecté 50 000 € en réserves pour investissement et 49 920,88 € en déduction de la dotation soins 2012 alors que l'établissement avait affecté 56 107,88 € en réserve de compensation.

Au vu de ces modifications, aucune rectification n'a été effectuée par l'établissement.

- L'analyse du compte administratif 2013 par l'ARS adopte un résultat de la section soins à affecter de 56 744,52 € en 2013 alors que l'EHPAD ne retient un résultat comptable que de 3 506,16 €. Cette différence découle de dotations aux amortissements retenues par l'ARS à hauteur de 10 097,01 € au lieu de 11 768,45 € et d'une reprise de l'excédent 2011 de 50 000 € non prise en compte par l'établissement. L'ARS précise alors que l'affectation des 3 506,16 € « proposée par le gestionnaire sur la réserve de compensation ne peut être retenue, compte tenu du plafond autorisé à 15 %. L'excédent sera donc repris sur la dotation soins 2015. » Encore une fois, aucune rectification n'a été effectuée.
- L'analyse du compte administratif 2014 par l'ARS fait ressortir un résultat à affecter de 97 024,07 € alors que 1 243,16 € ont été affectés en report à nouveau excédentaire par l'EHPAD. Cela s'explique par une dépense de 90 € non imputable à la section soins, des dépenses de personnel imputables à hauteur de 771 338,01 € et non 808 862,24 € à la section soins et par 1 833,32 € d'amortissements imputables à la section soins et inscrits sur la section d'hébergement. De plus, 20 000 € de crédits non reconductibles ont été ajoutés aux produits par l'ARS. En outre, l'ARS indique que « l'affectation proposée en report à nouveau est retenue. L'excédent viendra en déduction de la dotation soins 2016 ».
- En conclusion, de 2009 à 2014, les analyses de l'ARS font ressortir outre des résultats retenus différents, sauf pour les exercices 2009 et 2011, des erreurs d'imputation de dépenses notamment entre les sections hébergement et soins. Ainsi les charges sont souvent mal justifiées, ce que souligne l'ARS dans ses observations sur le compte administratif 2014 : « il convient de préciser que l'établissement, une fois encore, n'a pas ou peu fourni de justificatifs aux dépenses de soins réalisés malgré nos sollicitations ».

⇒ Pour ce qui concerne le département

- L'analyse du compte administratif 2012 par le département indique la modification du résultat hébergement qui fait écho à la modification adoptée par l'ARS du résultat soins. Le résultat hébergement à affecter est alors de - 177 574,66 € et non de - 191 861,91 €, ce qui modifie la reprise de la réserve de compensation qui est de 112 090,90 € et non de 126 378,15 €.
- Le résultat 2014 hébergement retenu par le département est de 11 214,90 € et non 31 214,90 € puisque 20 000 € de produits avaient été imputés à tort dans la section hébergement au lieu de la section soins.
- Enfin, une reprise d'une réserve de compensation relative à l'EHPA, pour 1 047,25 €, a été incorporée à tort à la section dépendance 2015 de l'établissement.

⇒ Le tableau suivant met en exergue les différences constatées.

Tableau n° 24 – Les différences sur l'affectation des résultats

		Résultat à affecter			Différence	Décision affectation	
		Retenu par l'EHPAD	Retenu par le département	Retenu par l'ARS		EHPAD	Autorités de tutelle
CA 2009	Hébergement	12 114,56	12 114,56		0,00	1500 € en réserve des plus-values nettes et 10 614,56 € en réserve de compensation	1500 € en réserve des plus-values nettes et 10 614,56 € en réserve de compensation
	Dépendance	-15 178,53	-15 178,53		0,00	en report à nouveau déficitaire	en report à nouveau déficitaire
	Soins	61 611,35		61 611,35	0,00	en réserve de compensation	en réserve de compensation
CA 2010	Hébergement	95 551,02	101 738,02		-6 187,00	45 551,02 € en réserve de compensation + 50 000 € en report à nouveau excédentaire	51738,02 € en réserve de compensation + 50 000 € en report à nouveau excédentaire
	Dépendance	-23 505,82	-23 505,82		0,00	en report à nouveau déficitaire	en report à nouveau déficitaire
	Soins	56 107,88		99 920,88	-43 813,00	56 107,88 € en réserve de compensation	50 000 € en réserve d'investissement + 49 920,88 € en déduction dotations soins 2012
CA 2011	Hébergement	66 442,07	66 442,07		0,00	16 442,07 € en réserve de compensation + 50 000 € en report à nouveau excédentaire	16 442,07 € en réserve de compensation + 50 000 € en report à nouveau excédentaire
	Dépendance	15 660,78	15 660,78		0,00	7 660,78 € en réserve de compensation + 8 000 € en report à nouveau excédentaire	7 660,78 € en réserve de compensation + 8 000 € en report à nouveau excédentaire
	Soins	104 105,27		104 105,27	0,00	54 105,27 € en réserve de compensation + 50 000 € en report à nouveau excédentaire	54 105,27 € en réserve de compensation + 50 000 € en déduction dotations soins 2013
CA 2012	Hébergement	-191 861,91	-177 574,66		-14 287,25	126 378,15 € en reprise de la réserve de compensation + 65 483,76 € en report à nouveau déficitaire	112 090,90 € en reprise de la réserve de compensation + 65 483,76 € en report à nouveau déficitaire
	Dépendance	-14 695,38	-14 695,38		0,00	7 660,78 € en reprise de la réserve de compensation + 7 034,60 € en report à nouveau déficitaire	7 660,78 € en reprise de la réserve de compensation + 7 034,60 € en report à nouveau déficitaire
	Soins	167 355,62		103 068,38	64 287,24	en réserve de compensation	en réserve d'investissement
CA 2013	Hébergement	120 095,90	120 095,90		0,00	80 000 € en réserve de trésorerie + 10 000 € en réserve de compensation + 30 095,90 € en report à nouveau excédentaire	80 000 € en réserve de trésorerie + 10 000 € en réserve de compensation + 30 095,90 € en report à nouveau excédentaire
	Dépendance	-36 465,36	-36 465,36		0,00	en report à nouveau déficitaire	en report à nouveau déficitaire
	Soins	3 506,16		56 744,52	-53 238,36	en réserve de compensation	en déduction dotations 2015
CA 2014	Hébergement	31 214,90	11 214,90		20 000,00	en report à nouveau excédentaire	en report à nouveau excédentaire
	Dépendance	-52 957,10	-52 957,10		0,00	en report à nouveau déficitaire	en report à nouveau déficitaire
	Soins	1 243,16		97 024,07	-95 780,91	en report à nouveau excédentaire	déduction dotations 2015
CA 2015	Hébergement	106 545,62	106 545,62		0,00	en report à nouveau excédentaire	40 000 € en réserve de compensation puis apurement du report à nouveau déficitaire
	Dépendance	-51 269,95	-52 317,20		1 047,25	en report à nouveau déficitaire	en report à nouveau déficitaire
	Soins	-88 050,06		-20 828,95	-67 221,11	en report à nouveau déficitaire	en reprise sur réserve de compensation de déficits

Source : comptes administratifs de l'établissement et leur analyse par les autorités de tutelle.

Les autorités de tutelle se sont rencontrées au début de l'année 2017 afin de modifier les résultats sur les exercices 2013, 2014 et 2015. Ainsi le résultat dépendance 2013 a été ramené à - 38 775,82 €, le résultat hébergement 2014 a été ramené à 12 958,22 € et le résultat soins 2015 a été ramené à - 31 305,54 €.

Cependant, la chambre observe que la totalité des dépenses rejetées par l'ARS n'est pas reprise sur les sections d'hébergement et de dépendance, ce qui pose le problème de la validité du résultat global de l'exercice de l'EHPAD.

5.3.4.4. Un manque de transparence dommageable

- La chambre observe qu'il ressort des comptes de gestion qu'aucune rectification décidée par le département ou l'ARS n'a été retranscrite, faussant ainsi les résultats réels de l'établissement.
- En outre, l'EHPAD a étalé son résultat à affecter, négatif, sur plusieurs années. Cela est particulièrement vrai pour la section dépendance où à partir de 2012, systématiquement, tous les résultats à affecter ont été répartis sur trois années. La chambre observe que cette pratique, au-delà d'un manque de transparence mis en évidence par le département, ne paraissait pas forcément pertinente. À titre d'exemple, 7 034,60 € de report déficitaire en 2012 ont été étalés sur 3 ans, 2013, 2014 et 2015, ce qui au vu du faible montant en cause paraît aberrant.
- Les procès-verbaux du conseil d'administration, extrêmement sommaires, ne retracent pas de débat sur ces points.
- Or en application de l'article R. 314-51 du code de l'action sociale et des familles (CASF) « I.- L'affectation du résultat du budget général, ou le cas échéant des budgets principal et annexes, ainsi que, pour les établissements mentionnés au I de l'article L. 313-12, de chaque section d'imputation tarifaire, est décidée par l'autorité de tarification ». Le conseil d'administration aurait dû donc délibérer les résultats adoptés par les autorités de tarification.

5.4. Une situation financière faussée

5.4.1. Les résultats de l'EHPAD

Les résultats de l'EHPAD de Moutiers-Saint-Jean figurent dans le tableau ci-après, exposés en détail pour chaque catégorie de résultat.

Tableau n° 25 – Évolutions des résultats de l'établissement entre 2009 et 2015

En €	Résultats	Budget principal	Budget annexe (DNA)	Budget annexe (Maison'Age)	Total établissement
2009	Résultat d'exploitation (1)	207 035	761	0	207 796
	Résultat financier (2)	-75 576	0	0	-75 576
	Résultat courant (3 = 1+2)	131 459	761	0	132 220
	Résultat exceptionnel (4)	-20 065	0	0	-20 065
	Résultat de l'exercice (5= 3 + 4)	111 394	761	0	112 155
	Reports à nouveau des exercices antérieurs	-52 846	0	0	-52 846
	Résultat budgétaire net	58 547	761		59 309
2010	Résultat d'exploitation (1)	269 967	128	28 783	298 878
	Résultat financier (2)	-95 337	0	-14 115	-109 451
	Résultat courant (3 = 1+2)	174 630	128	14 669	189 427
	Résultat exceptionnel (4)	-39 677	0	0	-39 677
	Résultat de l'exercice (5= 3 + 4)	134 953	128	14 669	149 750
	Reports à nouveau des exercices antérieurs	-15 179	0	0	-15 179
	Résultat budgétaire net	119 775	128	14 669	134 572
2011	Résultat d'exploitation (1)	216 956	664	18 873	236 493
	Résultat financier (2)	-126 212	0	-13 730	-139 942
	Résultat courant (3 = 1+2)	90 744	664	5 143	96 552
	Résultat exceptionnel (4)	63 418	0	0	63 418
	Résultat de l'exercice (5= 3 + 4)	154 162	664	5 143	159 970
	Reports à nouveau des exercices antérieurs	-31 884	0	0	-31 884
	Résultat budgétaire net	122 278	664	5 143	128 086
2012	Résultat d'exploitation (1)	-17 768	536	6 897	-10 335
	Résultat financier (2)	-169 637	0	-13 329	-182 965
	Résultat courant (3 = 1+2)	-187 405	536	-6 431	-193 300
	Résultat exceptionnel (4)	48 565	-223	0	48 342
	Résultat de l'exercice (5= 3 + 4)	-138 840	313	-6 431	-144 958
	Reports à nouveau des exercices antérieurs	-13 930	0	0	-13 930
	Résultat budgétaire net	-152 770	313	-6 431	-158 889
2013	Résultat d'exploitation (1)	-4 105	3 230	577	-299
	Résultat financier (2)	-166 414	0	-12 910	-179 324
	Résultat courant (3 = 1+2)	-170 519	3 230	-12 333	-179 623
	Résultat exceptionnel (4)	287 397	500	0	287 897
	Résultat de l'exercice (5= 3 + 4)	116 878	3 730	-12 333	108 275
	Reports à nouveau des exercices antérieurs	-78 087	0	0	-78 087
	Résultat budgétaire net	38 791	3 730	-12 333	30 188
2014	Résultat d'exploitation (1)	94 523	3 325	-1787	96 061
	Résultat financier (2)	-135 551	0	-12 472	-148 023
	Résultat courant (3 = 1+2)	-41 028	3 325	-14 260	-51 962
	Résultat exceptionnel (4)	44 702	-95	0	44 607
	Résultat de l'exercice (5= 3 + 4)	3 674	3 230	-14 260	-7 356
	Reports à nouveau des exercices antérieurs	-84 811	0	0	-84 811
	Résultat budgétaire net	-81 137	3 230	-14 260	-92 167
2015	Résultat d'exploitation (1)	128 755	2 896	-8 711	122 940
	Résultat financier (2)	-155 752	0	-9 056	-164 808
	Résultat courant (3 = 1+2)	-26 997	2 896	-17 767	-41 868
	Résultat exceptionnel (4)	47 156	0	0	47 156
	Résultat de l'exercice (5= 3 + 4)	20 159	2 896	-17 767	5 288
	Reports à nouveau des exercices antérieurs	-127 855	0	0	-127 855
	Résultat budgétaire net	-107 696	2 896	-17 767	-122 567

Le résultat de l'exercice s'est dégradé de manière très importante à partir de 2012 où il est négatif comme en 2014 et faible en 2015, mais pas en 2013 grâce à des produits exceptionnels encaissés sur le budget principal qui ont permis d'afficher un résultat exceptionnel de 287 397 € sur cet exercice correspondant en grande partie aux reprises sur autres provisions réglementées (138 968 € au compte 78742 et 63 267,45 € au compte 78748).

Les résultats d'exploitation des trois budgets de l'établissement ont été également réduits fortement, au point d'être négatifs en 2012 et 2013. Pour le budget principal, il est négatif de 17 768 € en 2012 et de 4 105 € en 2013. En revanche, il est positif en 2014 (94 523 €) et en 2015 (128 755 €).

Les résultats d'exploitation du budget principal se sont redressés à partir de 2013 essentiellement en raison de l'augmentation des produits de l'hébergement. Par section, ils se présentent comme suit.

**Tableau n° 26 – les résultats d'exploitation du budget principal
(sans reprise des exercices antérieurs)**

<i>En €</i>		2012	2013	2014	2015
hébergement	<i>charges</i>	1 223 631	1 240 447	1 242 532	1 737 187
	<i>produits</i>	981 769	1 382 370	1 295 575	1 865 560
	<i>résultat</i>	-241 862	141 924	53 043	128 374
dépendance	<i>charges</i>	311 607	349 484	377 322	363 832
	<i>produits</i>	297 273	320 933	326 710	343 667
	<i>résultat</i>	-14 334	-28 552	-50 612	-20 165
soins	<i>charges</i>	660 856	766 725	823 148	859 024
	<i>produits</i>	778 212	770 231	824 391	770 974
	<i>résultat</i>	117 356	3 506	1 243	-88 050
Résultat comptable		-138 840	116 878	3 674	20 159

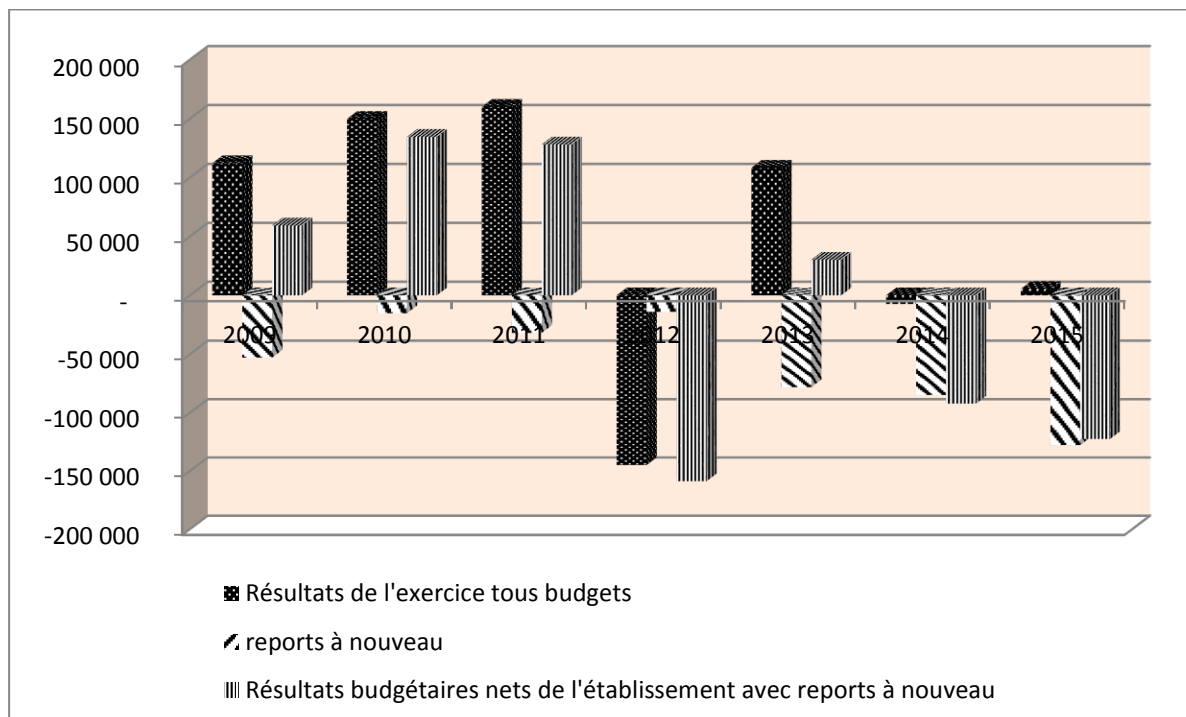
Source : rapports d'activité et comptes administratifs « le détail par section tarifaire des charges et produits » et « l'affectation des résultats » 2012 à 2015.

Cependant, ces résultats constatés par section par l'établissement ne décrivent pas exactement la réalité comptable. En effet, au-delà des rectifications qui ont été effectuées par les autorités de tutelle, les imputations tarifaires définies par section selon l'annexe 3-2 rattachée à l'article R. 314-163 du CASF, en vigueur jusqu'au 24 décembre 2016, n'ont pas été respectées par l'établissement.

Partant de ce constat, le directeur par intérim, dans le rapport explicatif du budget prévisionnel 2017, a demandé à ce qu'il soit procédé à un rétablissement des imputations tarifaires par section conformément à la réglementation comptable, notamment aux comptes 60622, 60626 et 606261. Ainsi les produits d'entretien et les fournitures hôtelières, sauf le compte 606261 "couches, alèses et produits absorbants" à imputer à 100 % dans la section dépendance, doivent être répartis à hauteur de 70 % sur l'hébergement et de 30 % sur la dépendance alors que 100 % de ces dépenses étaient imputés en hébergement.

La situation comptable telle que présentée par l'établissement, compte tenu des reports à nouveaux des exercices antérieurs, se traduit par un déficit en 2012, 2014 et 2015.

Tableau n° 27 - Résultats budgétaires de l'exercice de l'EHPAD de Moutiers-Saint-Jean, tous budgets cumulés, avec les reports antérieurs



Source : comptes de gestion.

Au total, la situation financière de l'EHPAD Saint-Sauveur de Moutiers-Saint-Jean est caractérisée par des résultats budgétaires nets déficitaires sur les exercices 2012 (- 158 889 €), 2014 (- 92 167 €), et 2015 (- 122 567 €), qui accusent la prise en compte de reports à nouveau déficitaires. Si la réalité comptable avait été respectée notamment dans la présentation des budgets primitifs, les tarifs auraient sans aucun doute été augmentés, permettant d'éviter de tels résultats budgétaires négatifs.

Le point de rupture avec l'équilibre se situe en 2012, année qui sera suivie de sérieuses turbulences, puisqu'à partir de cet exercice, l'établissement se retrouve dans une situation financière délicate malgré des dotations des autorités de tutelle supérieures à ce qu'elles devraient être si on tenait compte de la réalité du GMP et du PMP pour chaque exercice. De nombreux signes confortent ce constat, notamment le recours à un concours financier à court terme avec des tirages sur une ligne de crédit de trésorerie.

5.4.2. L'évolution des produits et des charges

5.4.2.1. L'évolution des produits

• Produits de la tarification

Les recettes de fonctionnement ont augmenté de 56,44 % entre 2009 et 2015, alimentées essentiellement par le chapitre 017 « Produits de la tarification », le nombre de journées facturées connaissant une progression de 20,74 % entre 2009 et 2015, coïncidant avec l'augmentation de la capacité de l'établissement.

Tableau n° 28 – Évolution des produits de la tarification du budget principal

En €	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Evolution de 2009 à 2015
Total recettes de fonctionnement (classe 7)	1 904 989	1 842 915	2 094 638	2 057 254	2 473 534	2 446 676	2 980 201	56,44
017 produits de la tarification	1 759 324	1 739 622	1 924 311	1 918 537	2 068 581	2 247 433	2 333 587	32,64
% des produits de la tarification dans les recttes de fonctionnement	92,35	94,40	91,87	93,26	83,63	91,86	78,30	-15,21
Nombre de journées	16 887	17 024	17 385	17 809	20 040	20 754	20 390	20,74

Sources : comptes de gestion (tableaux B1 et D4) et analyse des comptes administratifs par le conseil départemental.

- Dotations et produits par secteur soins, hébergement et dépendance**

Le tableau ci-dessous présente les données jusqu'en 2015.

Ainsi pour 2015, la dotation globale versée par l'ARS s'élève à 770 974,01 € et la dotation globale versée par le conseil départemental s'est élevée à 206 994,94 €.

Tableau n° 29 - Évolution des produits de l'activité du budget principal de l'établissement de Moutiers-Saint-Jean

En €		2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Compte 73171	Tarif hébergement (E.H.P.A.D.) - Département	163 415	167 981	149 745	148 076	Compte remplacé par le compte 73522 à partir de 2013		
Compte 73172	Tarif hébergement (E.H.P.A.D.) - Hébergé	561 361	594 609	690 529	694 976	Compte remplacé par le compte 73531 à partir de 2013		
Compte 7341	Tarif dépendance- Tarif dépendance couvert par l'APA	12 632	6 425	16 763	196 979	Compte remplacé par le compte 73521 à partir de 2013		
Compte 7342	Tarif dépendance - Participation du résident au tarif dépendance	93 054	100 913	108 682	100 293	Compte remplacé par les comptes 73532 et 73533 à partir		
Compte 7344	Tarif dépendance - Dotation budgétaire globale (APA)	148 315	153 963	194 313	Compte remplacé par le compte 7341 en 2012			
Compte 7361	Tarifs soins (E.H.P.A.D.) - Dotation globale de financement soins hors forfait journalier relatif aux frais de transport en accueil de jour	780 547	713 298	757 266	763 925	Compte remplacé par le compte 73511 à partir de 2013		
Compte 7362	Tarifs soins (E.H.P.A.D.) - Hébergé	0	2 433	7 013	14 287	Compte supprimé		
Compte 73511	Produits à la charge de l'assurance maladie - Quote-part de la tarification globalisée commune des établissements et services sociaux et médico-sociaux sous CPOM					770 231	844 391	Compte subdivisé
Compte 7351111	- Accueil temporaire - Accueil avec hébergement							770 974
Compte 73521	Produits à la charge du département - Quote-part de la tarification globalisée commune des établissements et services sociaux et médico-sociaux sous CPOM					190 163	Compte subdivisé	
Compte 735212	- Part afférente à la dépendance						199 230	206 995
Compte 73522	Produits à la charge du département - Tarification de l'hébergement complet					276 630	Compte subdivisé	
Compte 735221	-Part afférente à l'hébergement						215 214	297 198
Compte 735222	-Part afférente à la dépendance						86 593	44 208
Compte 73531	Produits à la charge de l'utilisateur - Part afférente à l'hébergement					748 963	819 114	921 749
Compte 73532	Produits à la charge de l'utilisateur - Part afférente à la dépendance (tarif GIR 5-6)					72 544	75 412	79 988
Compte 73533	Produits à la charge de l'utilisateur - Part afférente à la dépendance (en fonction des ressources)					10 050	7 479	12 477
Compte 73	DOTATIONS ET PRODUITS DE TARIFICATION	1 759 324	1 739 622	1 924 311	1 918 537	2 068 581	2 247 433	2 333 587

Source : comptes de gestion.

Quant au budget annexe « Maison'âge », les produits diminuent à partir de 2012 entraînant un déficit du résultat qui s'accroît.

Tableau n° 30 - Évolution des produits de l'activité du budget annexe de l'EHPA « Maison'âge »

En €	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Département (c/73171)	10 702	19 598	24 617	-	-	-
Dont résidents (c/73172)	11 888	4 316	572	-	-	-
Part afférente à l'hébergement (c/73531)	-	-	-	10 869	9 563	3 616
Produits de l'activité (c/73)	22 590	23 914	25 189	10 869	9 563	3 616

Source : comptes de gestion.

5.4.2.2. L'évolution des charges d'exploitation

- Les charges d'exploitation du budget principal ont augmenté de 65 % entre 2009 et 2015 (+ 1 166 447 €).

Tableau n° 31 - Évolution des charges d'exploitation du budget principal de l'EHPAD Saint-Sauveur de Moutiers-Saint-Jean

En euros	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Evolution de 2009 à 2015 (en %)
Total des charges d'exploitation	1 793 596	1 707 962	1 940 476	2 196 095	2 356 656	2 443 002	2 960 042	65
ACHATS ET VARIATION DES STOCKS (c/60)	187 302	208 592	253 278	269 173	292 118	268 262	284 444	52
dont Achats stockés ; autres approvisionnements (c/602)	104 435	-	-	-	-	-	-	-
dont Achats non stockés de matières et fournitures (c/606)	82 868	208 592	253 278	269 173	292 118	268 262	284 444	243
SERVICES EXTERIEURS (c/61)	38 669	43 042	38 145	52 101	71 045	74 708	87 847	127
AUTRES SERVICES EXTERIEURS (c/62)	147 057	50 750	102 130	78 636	55 645	54 794	47 025	-68
dont Prestations de blanchissage à l'extérieur (c/6281)	14 018	14 733	4 114	-	-	-	-	-
dont autres (c/6288)	64 103	17 136	14 659	34 124	33 373	36 694	16 956	-74
IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES (c/63)	125 922	112 330	134 597	158 289	168 130	180 607	174 074	38
CHARGES DE PERSONNEL (c/64 sauf 6419)	1 024 984	1 047 970	1 186 310	1 333 922	1 480 766	1 607 821	1 689 431	65
dont Rémunérations du personnel non médical (c/641 sauf 6419)	776 502	776 191	907 780	1 023 633	1 118 868	1 180 160	1 206 051	55
dont Rémunération du personnel médical (c/642)	3 855	3 883	3 893	3 893	973	8 696	16 071	317
dont Charges de sécurité sociale et de prévoyance - Personnel non médical (c/6451)	228 742	244 063	248 086	280 149	306 244	385 981	432 152	89
dont Charges de sécurité sociale et de prévoyance - Personnel médical (c/6452)	559	562	561	542	135	2 836	5 275	843
AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE (c/65)	9 704	3 830	3 049	7 419	3 443	824	1 818	-81
CHARGES FINANCIERES (c/66 sauf 6611 en recettes)	105 395	97 295	126 212	179 911	174 133	148 644	474 555	350
CHARGES EXCEPTIONNELLES (c/67)	2 896	6 078	13 210	12 895	1 404	4 324	40 609	1 302
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, AUX DEPRECIATIONS ET AUX PROVISIONS (c/68)	151 666	138 075	83 546	103 749	109 973	103 019	160 238	6
dont Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions : charges d'exploitation (c/681)	75 303	74 825	83 546	103 749	109 973	103 019	100 238	33

Source : comptes de gestion.

- Les charges d'exploitation tous budgets cumulés suivent la même trajectoire en augmentant de 63 % entre 2009 et 2015 (+ 1 186 342 €).

Tableau n° 32 - Évolution des charges d'exploitation tous budgets cumulés de l'EHPAD Saint-Sauveur de Moutiers-Saint-Jean

<i>En €</i>	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Evolution de 2009 à 2015 (en %)
Budget principal	1 793 596	1 707 962	1 940 476	2 196 095	2 356 656	2 443 002	2 960 042	65
Budget annexe DNA	3 261	3 372	2 938	3 386	566	718	1 386	-57
Budget annexe Maisonâge	0	14 115	25 730	38 467	25 623	25 511	21 770	NS
Total classe 6	1 796 856	1 725 449	1 968 360	2 227 306	2 351 502	2 455 946	2 930 077	63

Source : comptes de gestion.

- L'évolution des charges de personnel

Elles ont progressé de 65 % entre 2009 et 2015, passant de 1 024 984 € à 1 689 431 € (+ 664 446 €) hors remboursements, augmentant même de 13 % entre 2010 et 2011, de 12 % entre 2011 et 2012 et de 9 % entre 2013 et 2014.

Le directeur expliquait dans le compte rendu de la réunion du conseil de vie sociale du 9 octobre 2014 qui s'inscrivait dans le cadre de la décision modificative n°1 de l'exercice 2014 « qu'en section d'exploitation les crédits afférents aux dépenses du personnel ne suffisent pas à payer les salaires, en raison notamment d'un reclassement ayant eu lieu en février dernier (plus de 50.000 euros) ». Il indiquait que « ce poste pourra être revu lors de la prochaine convention tripartite qui permettra la prise en compte de la revalorisation des coûts d'exploitation des différents personnels (exemple le coût d'une aide-soignante qui était estimé à 35 000 euros par an en 2008 est de 38 000 euros en 2014). »

En 2014 également, la direction a renforcé le service hôtelier et de restauration avec la présence de 5 jeunes en emplois d'avenir ; l'ARS a remboursé plus de 100 000 € afférents aux traitements de ces emplois d'avenir.

Enfin le bilan social de 2014 relève la suspension des exonérations ZRR appliquées jusqu'alors en déduction des cotisations dues à l'URSSAF ; ce qui a engendré une augmentation des charges patronales.

La chambre observe l'incidence de cette hausse des dépenses de personnel sur le résultat de l'établissement et considère qu'elle atteste d'une grande imprudence dans la gestion de l'EHPAD.

5.4.3. La capacité d'autofinancement

Tableau n° 33 - Évolution de la capacité d'autofinancement

<i>En €</i>	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Capacité brute d'autofinancement	260 545	287 825	222 275	-73 857	-23 977	65 508	25 305
Remboursement des dettes financières (hors CLTR et cautionnement)	93 909	621 275	123 941	188 771	190 476	236 912	206 229
Capacité d'autofinancement nette	166 636	-333 450	98 334	-262 628	-214 453	-171 404	-180 924

Source : calcul à partir des comptes de gestion.

À partir de 2010, et hormis pour l'exercice 2011, la CAF brute ne permet pas de rembourser les annuités en capital de la dette. La CAF nette est donc négative et ne permet pas d'envisager d'investissements.

5.4.4. La dette

5.4.4.1. Présentation des caractéristiques des emprunts souscrits

Le tableau ci-dessous présente les emprunts souscrits au 31 décembre 2015 par l'EHPAD, y compris, les emprunts qui ont été refinancés.

Tableau n° 34 – Caractéristiques des emprunts souscrits

Organisme prêteur	Date de souscription	Date de versement	N° de l'emprunt	Montant	Taux	Durée	Type de prêt	Observations
Caisse d'épargne	16/12/2005	23/01/2007	3242143	22 000	1%	10 ans	Taux fixe échéance constante	Convention autonomie
RSI Bourgogne	11/07/2007	10/02/2012	07071 RSI	70 000	0%	12 ans	Sans intérêt	Convention humanisation des locaux
CRAM Bourgogne-FC	03/06/2008	22/10/2009	ASV n°24-2008	539 500	0%	20 ans	Sans intérêt	Convention de prêt à la construction
CRAM Bourgogne-FC	03/06/2008	07/08/2012	ASV n°25-2008	29 303	0%	10 ans	Sans intérêt	Convention de prêt à l'équipement
Crédit foncier	23/08/2010	23/04/2012	6853938S	2 400 000	2,88%	32 ans	Taux proportionnel annuel (index livret A)	Prêt locatif social
Crédit agricole	09/05/2014	13/05/2014	391991	350 000	3,93%	15 ans	Taux fixe échéance constante	Prêt destiné à rembourser la TVA
Caisse d'Epargne	07/07/2015	25/07/2015	9588704	2 490 000	2,75%	30 ans	Taux fixe	Refinance 2 emprunts
TOTAL				5 900 803				
Caisse d'épargne	13/06/2007		3247977	350 000	4,30%	25 ans	Taux fixe échéance constante	réaménagé et remplacé (destiné à financer les travaux d'aménagement)
Caisse d'épargne	22/02/2008		3265607	2 500 000	3,77%	30 ans	Taux fixe échéance linéaire	réaménagé et remplacé (destiné à financer les travaux de restructuration et d'extension)

Source : état de la dette transmis par la trésorerie.

Des emprunts ont été souscrits dès 2007 (0,35 M€) et ensuite 2008 (2,5 M€) alors que les travaux immobiliers n'étaient pas encore lancés. Ce décalage a généré un coût financier inutile pour l'établissement.

L'emprunt n° 9588704, dont le contrat a été signé le 7 juillet 2015, pour une durée de 30 ans au taux de 2,75 % pour un montant de 2 490 000 € correspond au réaménagement d'une part de l'emprunt du 22 février 2008 d'un montant de 2 500 000 €, et d'autre part de l'emprunt de 350 000 € signé le 13 juin 2007, sur une durée de 25 ans au taux de 4,30 % pour le budget annexe « Maison'âge ».

Afin de profiter du niveau bas des taux d'intérêt en vigueur en 2015, le directeur a engagé un projet de refinancement de la dette de l'établissement avec la Caisse d'épargne. Consultés, les membres du conseil d'administration ont décidé à l'unanimité le 25 juin 2015, de contracter auprès de la Caisse d'épargne de Bourgogne Franche-Comté un emprunt de 2 490 000 euros, au taux de 2,75 % sur 30 ans, échéances trimestrielles, amortissement constant du capital, soit une annuité en capital de 83 000 €.

Ce prêt est destiné à refinancer le capital restant dû, au 27 juillet 2015, de deux prêts ainsi que les indemnités de réaménagement :

- Premier Prêt

Capital restant dû après échéance du 25 juin 2015 : 1 895 833,43 € ;

Indemnité de réaménagement contractuelle : 274 000 €.

- Deuxième Prêt

Capital restant dû après échéance du 25 juillet 2015 : 275 363,37 € ;

Indemnité de réaménagement contractuelle : 44 803,20 €.

En plus des indemnités de réaménagement, l'EHPAD a dû verser les intérêts courus non échus du premier prêt (12 110,69 €) et la commission de montage (5 000 €), soit un montant total de 17 110,69 €.

Ce réaménagement permet à l'EHPAD d'abaisser de près de 25 000 € ses charges annuelles mais étale de nouveau la durée de remboursement sur 30 ans, sachant que les dettes renégociées faisaient déjà l'objet d'un remboursement depuis en moyenne 7 ans, et lui fait supporter une indemnité de réaménagement de 318 803,20 € incluse dans le capital emprunté.

Ainsi la note de gestion de la dette établie par la Caisse d'épargne indique qu'avec le réaménagement de la dette, le coût financier est supérieur de 390 740,81 €.

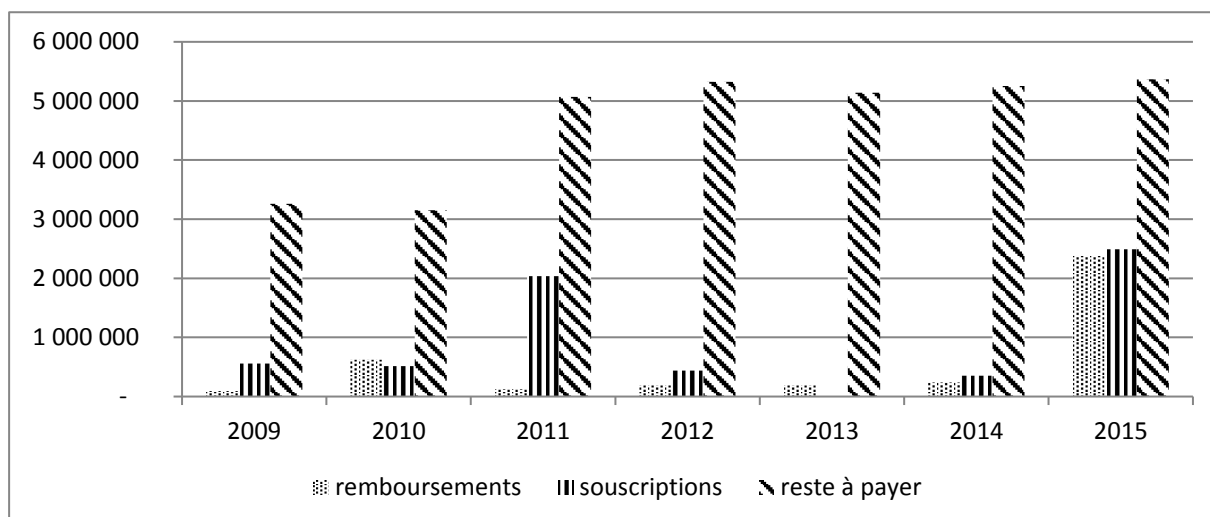
Ce réaménagement augmente l'encours de la dette et les remboursements s'étalent jusqu'en 2045.

5.4.4.2. État de la dette de l'EHPAD de Moutiers-Saint-Jean

Tableau n° 35 – Situation de l'endettement de l'établissement

Encours de la dette en € (c/1641+167)	Balance d'entrée	Débit (remboursements et refinancement)	Crédits (souscriptions)	Solde (reste à payer) au 31 décembre
2009	2 795 405	93 909	560 500	3 261 996
2010	3 261 996	621 275	514 000	3 154 721
2011	3 154 721	123 941	2 039 093	5 069 874
2012	5 069 874	188 771	441 303	5 322 406
2013	5 322 406	190 476	7 000	5 138 930
2014	5 138 930	236 912	350 000	5 252 019
2015	5 252 019	2 377 425	2 490 000	5 364 593
Total		3 832 708	6 401 896	

Source : comptes de gestion.



Source : comptes de gestion.

Concernant l'exercice 2014, l'établissement a souscrit un emprunt de 350 000 € auprès du Crédit agricole, le 9 mai 2014, amortissable sur 15 ans au taux fixe de 3,93 % (soit une annuité en capital et intérêts de 30 993,88 €) et d'un coût total de 468 346,61 €. Cet emprunt qui devait être affecté au remboursement de la TVA selon le précédent directeur a finalement servi à payer des dépenses d'exploitation.

Au 31 décembre 2015, le niveau de l'endettement de l'établissement s'établit à 5 364 593 €.

5.4.4.3. Ratios relatifs à la dette

➤ Ratio encours de la dette/produits toutes activités

Tableau n° 36 – ratio encours dette/produits toutes activités

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Encours de la dette (en €)	3 261 996	3 154 721	5 069 874	5 322 406	5 138 930	5 252 019	5 364 593
Total produits (en €)	1 909 011	1 875 199	2 129 114	2 092 988	2 491 120	2 461 876	2 988 486
Ratio encours de la dette/produits toutes activités (en %)	171	168	238	254	206	213	180

Source : comptes administratifs et comptes de gestion.

Les ressources annuelles de l'EHPAD n'arrivent plus à garantir la dette globale dont le montant est 1,8 fois supérieur aux produits en 2015.

➤ Ratio de désendettement assuré par la CAF (« durée apparente »)

Tableau n° 37 – ratio encours dette/CAF brute

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Encours de la dette (en €)	3 261 996	3 154 721	5 069 874	5 322 406	5 138 930	5 252 019	5 364 593
Capacité brute d'autofinancement (en €)	260 545	287 825	222 275	-73 857	-23 977	65 508	25 305
Ratio (années)	13	11	23	non significatif	non significatif	80	212

Source : comptes de gestion.

L'examen des ratios de désendettement confirme l'aggravation de l'endettement associée à des capacités très fortement réduites de l'établissement à rembourser sa dette. Ainsi, la durée résiduelle de la dette passe de 13 années en 2009 à 212 années en 2015, compte tenu d'une CAF brute de 25 305 € sur cet exercice, alors que la moyenne régionale est respectivement de 11,9 et 11 années.

Au vu de l'endettement, la chambre constate que l'établissement est dans une situation critique.

5.4.5. *Le fonds de roulement (FDR), le besoin en fonds de roulement (BFDR) et la trésorerie*

5.4.5.1. Détermination du FDR, du BFDR et de la trésorerie

Il s'agit essentiellement d'appréhender les marges de manœuvre dont dispose l'établissement dans sa gestion courante. Le calcul des différents agrégats est basé sur l'arrêté du 17 juillet 2007 modifiant l'arrêté du 22 octobre 2003 et fixant le modèle de bilan financier d'un établissement ou service social ou médico-social (cf. annexe 6).

Tableau n° 38 – FDR, BFDR, Trésorerie

<i>En €</i>	2 009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Biens stables d'équipement	3 641 239	6 150 049	8 143 899	9 084 234	9 757 255	9 787 302	10 118 743
Financement stables	5 373 237	5 558 005	8 127 765	8 486 099	8 740 846	9 126 045	9 307 045
Fonds de roulement d'investissement	1 731 998	-592 043	-16 135	-598 135	-1 016 409	-661 257	-811 698
Biens stables d'exploitation	52 846	15 179	31 884	158 889	78 087	92 167	127 855
Financements stables d'exploitation	450 035	623 106	799 654	781 035	605 960	608 954	606 701
Fonds de roulement d'exploitation	397 189	607 928	767 769	622 146	527 873	516 787	478 846
Fonds de roulement net global	2 129 187	15 884	751 635	24 012	-488 536	-144 470	-332 853
Biens d'exploitation	810 767	553 233	485 360	261 791	228 209	277 097	225 132
Financements d'exploitation	159 149	926 159	92 696	131 242	82 885	76 996	203 423
Besoin en fonds de roulement	651 618	-372 925	392 664	130 549	145 324	200 101	21 709
Fonds de roulement	2 129 187	15 884	751 635	24 012	-488 536	-144 470	-332 853
Besoin en fonds de roulement	651 618	-372 925	392 664	130 549	145 324	200 101	21 709
Trésorerie	1 477 569	388 810	358 971	-106 537	-633 860	-344 571	-354 562

Source : *comptes de gestion.*

Si le fonds de roulement d'exploitation est positif sur la période contrôlée, ce n'est pas le cas du fonds de roulement d'investissement qui est négatif à partir de 2010 notamment en raison des investissements consentis pour réaménager et étendre l'établissement. L'actif brut étant supérieur aux ressources, l'établissement connaît un important besoin de financement à long terme.

Ainsi le fonds de roulement net global positif jusqu'en 2012 devient négatif à partir de 2013 jusqu'en 2015 (- 332 853 €).

Si l'on excepte l'exercice 2010 qui comprend dans les financements d'exploitation un montant de recettes à régulariser de 813 265 €, correspondant au versement d'un prêt de 800 000 € non régularisé, le besoin en fonds de roulement est réel mais connaît une nette diminution sur la période contrôlée (21 709 € en 2015).

Les créances d'exploitation de l'établissement ont nettement diminué entre 2009 et 2011 puis se stabilisent à partir de 2012, ce qui conduit à ce que le besoin en fonds de roulement suive quasiment la même trajectoire à l'exception de l'exercice 2010.

Cette diminution du besoin en fonds de roulement demeure cependant insuffisante pour conduire à une situation de trésorerie positive.

La trésorerie de l'actif qui enregistrait des placements en compte à terme en 2009 pour 1 M€ se retrouve à un niveau très inquiétant en fin de période contrôlée. L'établissement ne dispose pas des ressources suffisantes pour faire face au décalage entre l'encaissement de ses recettes et le paiement de ses dépenses. La situation de trésorerie apparaît donc négative à partir de 2012 pour atteindre - 354 562 € au 31 décembre 2015.

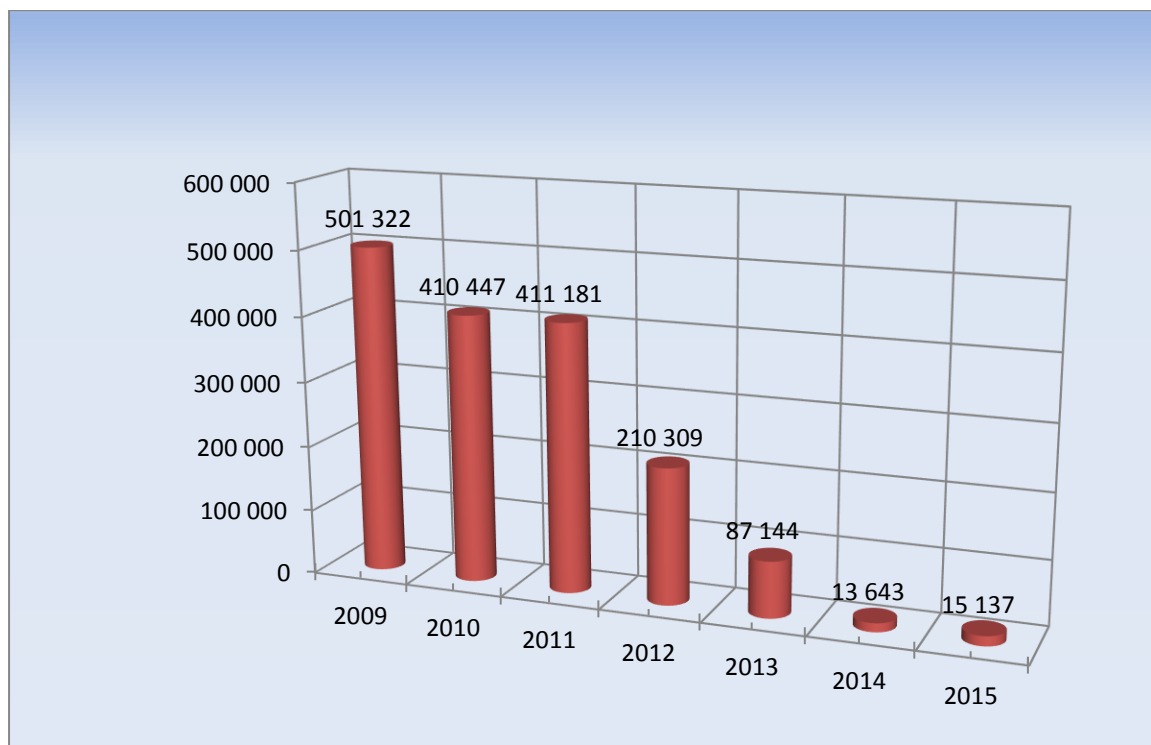
Au 31 décembre 2014, les disponibilités étaient à un niveau très bas ; elles s'élevaient à 13 643 €. Au 31 décembre 2015, elles s'élèvent à 15 137 €.

5.4.5.2. La trésorerie

La trésorerie représente l'ensemble des disponibilités permettant de financer les dépenses à court terme. C'est le montant des disponibilités à vue facilement mobilisables permettant de couvrir sans difficulté les dettes qui arrivent à échéance.

En fait partie le compte 515, constitué des dépôts réalisés sur le compte au trésor, et dont l'évolution entre le 31 décembre 2009 et le 31 décembre 2015 est particulièrement inquiétante. A la date du 9 novembre 2016, il restait 6 815 € au compte 515.

Tableau n° 39 – Évolution du compte de dépôt de fonds au Trésor (En €)



Source : comptes de gestion.

En revanche, la trésorerie nette correspond à la différence entre la trésorerie d'actifs (liquidités détenues par l'établissement) et la trésorerie de passif (dettes financières à court terme). La trésorerie nette n'est donc autre que la différence entre les actifs circulants financiers et les dettes financières à court terme. On peut également traduire cela comme la différence entre le fonds de roulement net (fonds propres et dettes à long terme) et le besoin en fonds de roulement (fonds nécessaire pour l'exploitation).

Si la trésorerie nette est négative, cela signifie que l'établissement ne dispose pas des fonds nécessaires pour couvrir ses dépenses et encore moins pour penser à investir. Il ne pourrait donc que solliciter de nouvelles sources de financement (emprunts bancaires...) pour satisfaire ses besoins de financement.

L'EHPAD voit sa trésorerie nette diminuer dès 2009 pour devenir négative à partir de 2012 ; elle est de -354 562 € au 31 décembre 2015 (cf. annexe 7).

Les problèmes de trésorerie sont tels que l'ARS a accordé en 2016, au titre du retour à l'équilibre de l'établissement, 100 000 € de crédits non reconductibles, afin d'assurer le paiement des salaires du mois de décembre.

5.4.6. Des lignes de crédit de trésorerie

L'EHPAD a souscrit une ligne de crédit de trésorerie à partir de la fin de l'exercice 2012. Elle a alors été tirée à hauteur de 300 000 € puis en 2013 à hauteur de 400 000 €. Au 31 décembre 2013, 700 000 € restaient à rembourser. En 2014, l'établissement a remboursé 400 000 € mais fonctionnait encore avec une ligne de trésorerie reconductible annuellement, d'un montant de 350 000 €. Au 31 décembre 2014, la ligne de trésorerie restant à rembourser était de 350 000 €, montant toujours non remboursé au 31 décembre 2015. Cette ligne de trésorerie renouvelée au 1^{er} décembre 2015 l'a été de nouveau au 1^{er} décembre 2016.

Tableau n° 41 - Détail du compte 51931 « lignes de crédit de trésorerie »

En €	2012	2013	2014	2015
Tirages	300 000	400 000	50 000	-
Remboursement	-	-	400 000	-
Montant à rembourser au 31/12	300 000	700 000	350 000	350 000

Source : compte de gestion.

La chambre constate que cette ligne de trésorerie de 350 000 € ainsi que l'emprunt de 350 000 € souscrit le 9 mai 2014 ont été utilisés pour régler des dépenses de fonctionnement.

5.4.7. Conclusion sur la situation financière

Il résulte de l'analyse que l'EHPAD Saint-Sauveur est dans une situation financière très dégradée, tous les indicateurs de gestion étant inquiétants.

Le résultat budgétaire net de l'établissement tous budgets cumulés avec les reports antérieurs est négatif à partir de 2012, excepté pour l'exercice 2013, bien que le résultat d'exploitation du budget principal soit redevenu positif à partir de 2014.

Le résultat d'exploitation est fortement impacté par les dépenses de fonctionnement qui se sont considérablement accrues du fait en particulier de charges de personnel non maîtrisées et de charges financières élevées.

L'établissement n'a quasiment jamais disposé de capacité d'autofinancement sur la période contrôlée, ce qui ne lui permettait pas d'investir dans de bonnes conditions.

Le fonds de roulement net global est négatif à partir de 2013, ce qui malgré la diminution du besoin en fonds de roulement ne permet pas de retrouver une situation de trésorerie positive.

La trésorerie nette est négative en fin de période contrôlée. Les disponibilités sont insuffisantes pour régler les dépenses courantes malgré le recours à une ligne de crédit de trésorerie et l'utilisation d'un emprunt souscrit en 2014 alors que les travaux immobiliers réalisés dans le cadre du marché de réhabilitation-extension étaient déjà terminés depuis plus d'un an. Les délais de paiement des factures étant particulièrement longs, des intérêts moratoires pourraient être décomptés depuis le mois d'octobre 2014.

L'établissement est dans une situation de surendettement avec une dette de quasiment 5,4 millions d'euros à la fin de l'année 2015 et une capacité de désendettement beaucoup trop élevée sur la période contrôlée.

Malgré des dotations favorables des autorités de tutelle, l'établissement, en ne respectant pas les règles budgétaires et comptables, ce qui a conduit entre autres à fixer des tarifs à niveau beaucoup trop bas compte tenu de la situation financière réelle de l'établissement, a commis une lourde erreur stratégique ainsi que de gestion.

6. LES INVESTISSEMENTS

L'état de vétusté des bâtiments a motivé la mise en œuvre d'investissements très importants, notamment l'extension de la structure initiale.

6.1. Le financement des investissements

Tableau n° 42 - Tableau de financement des investissements de 2009 à 2015

<i>En euros</i>	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Capacité d'autofinancement brute	260 545	287 825	222 275	-73 857	-23 977	65 508	25 305
Remboursement des dettes financières (hors CLTR et cautionnement)	93 909	621 275	123 941	188 771	190 476	236 912	206 229
Capacité d'autofinancement nette	166 636	-333 450	98 334	-262 628	-214 453	-171 404	-180 924
Investissement (débit des c/20,21,23)	1 780 117	2 508 810	2 370 957	940 334	688 134	30 047	12 638
Besoin de financement	1 613 481	2 842 260	2 272 623	1 202 962	902 588	201 451	193 562
Apports et subventions de l'année	324 573	214 408	607 174	34 036	366 767	195 517	47 757
Emprunts nouveaux	560 500	514 000	2 039 093	441 303	7 000	350 000	118 408
Total des financements	885 073	728 408	2 646 267	475 339	373 767	545 517	166 165
Apport (+) ou prélèvement (-) sur fonds de roulement	-728 408	-2 113 852	373 644	-727 623	-528 821	344 066	-27 397

Source : comptes de gestion.

Ce tableau montre que les investissements ont été importants sur le début de la période contrôlée alors que la capacité d'autofinancement était faible voire négative et que les financements étaient essentiellement constitués des emprunts.

À partir de 2014, les investissements étaient terminés, ce qui implique que les emprunts contractés depuis lors, hors refinancement, ont servi essentiellement au règlement de dépenses de fonctionnement.

La chambre observe que l'emprunt n'a pas vocation à assurer le fonctionnement courant d'un EHPAD.

6.2. La rénovation et l'extension de l'EHPAD de Moutiers-Saint-Jean

6.2.1. Présentation du projet

La convention tripartite du 16 octobre 2008 exposait dans ses objectifs (Titre II, article 4) un projet architectural et environnemental consistant en la restructuration et l'agrandissement de l'établissement.

Tableau n° 43 – Présentation du projet architectural

Objectif	Situation actuelle	Description de l'action à mettre en place	Coût	Échéance
Conformité des bâtiments avec les dispositions de la loi n° 2005-102 sur l'accessibilité	chambres < 17 m² et dotées d'un cabinet de toilette inaccessible aux personnes handicapées	Créer ou reconfigurer des chambres individuelles de plus de 20 m² dotées de cabinet de toilette accessibles	6 100 M€	2009/2010
Restructuration et agrandissement de l'établissement	Absence de lieux de vie commune	Création de lieux de vie en nombre important et spécialisés selon l'usage projeté		
	Déficit d'équipements de bain collectifs	Création de salles de bains		

Source : convention tripartite du 16 octobre 2008 (Titre II, article 4).

Le rapport de présentation dressé le 16 février 2009, conjointement par le conducteur de l'opération, la DDE de la Côte d'Or et le maître d'ouvrage, expose les données principales relatives à l'opération d'extension, de restructuration et de mise aux normes des bâtiments :

- définition des besoins :
 - construction d'un bâtiment neuf de 37 lits (SU de 1792 m²) sur 6 niveaux ;
 - restructuration d'une aile pour obtenir 12 lits réhabilités sur 3 niveaux ;
 - restructuration d'une aile pour obtenir 8 lits réhabilités sur 3 niveaux ;
- fixation des délais : le délai total des travaux prévus est de 28 mois à partir du mois d'avril 2009, soit jusqu'au mois d'août 2011 ;
- détermination du coût d'objectif : le montant de l'opération s'élève à 8 M€ TTC ;
- allotissement du marché : l'opération comporte 19 lots, pour un montant total HT de 5 431 225,65 €. Les prix sont révisables ;
- mode de passation : appel d'offres ouvert et marché négocié. En effet, par suite d'offres largement supérieures à l'estimation du maître d'œuvre (+13 % en moyenne), le pouvoir adjudicateur, après avis de la commission d'appel d'offres réunie le 17 octobre 2008, a déclaré infructueux tous les lots, a mis en place la procédure de marché négocié conformément à l'article 35-I-1 du code des marchés publics et a décidé de ne retenir que les offres économiquement les plus avantageuses.

Les paiements afférents au marché de réhabilitation-extension se sont élevés à 7 035 842,20 € HT, soit 7 422 813,60 € TTC.

6.2.2. La mise en œuvre du projet

La première pierre a été posée le 10 juillet 2009 et la commission de sécurité d'arrondissement a autorisé le fonctionnement de l'établissement le 28 février 2013.

Le planning prévisionnel d'exécution des travaux a prévu 3 phases s'étalant du 21 avril 2009 au 24 octobre 2011, date de réception prévue du chantier. Or, à chacune de ces phases des retards considérables dans l'exécution sont à déplorer : ainsi 278 jours de retard pour la phase 1 ; 360 jours de retard pour la phase 2 et 472 jours de retard pour la phase 3. En prenant en compte 165 jours d'intempéries, on peut considérer que le chantier a subi 307 jours de retard réel.

La chambre souligne une véritable dérive du calendrier initial, la réception de la dernière tranche de travaux n'étant intervenue qu'en février 2013 alors que la fin des travaux était envisagée lors de l'élaboration du planning prévisionnel pour octobre 2011.

En outre, ces retards dans l'exécution du chantier ont largement affecté la situation financière de l'établissement qui n'a pu fonctionner à plein régime à l'échéance prévue.

La chambre observe enfin que l'amortissement des emprunts a démarré dès 2008 alors que l'amortissement des bâtiments n'était toujours pas effectif en 2016.

6.2.3. Le financement de l'opération

➤ Le coût prévisionnel

Le procès-verbal du conseil de vie sociale du 7 décembre 2007 détaille le financement prévisionnel des travaux, évalués à 6,030 M€ :

- emprunt de 2,5 M€ au taux de 3,70 %, signé en 2005 ;
- autofinancement à hauteur de 100 000 € ;
- subvention de 2,5 M€ versée dans le cadre du contrat de dépendance ;
- subvention des caisses de retraite complémentaire de 70 000 €, avec une réservation de 2 lits ;
- inscription au futur contrat de plan État-Région pour 609 000 € ;
- subvention de la caisse REUNICA.

➤ Le coût final

Le plan de financement dans sa version finale datée du 3 janvier 2014, c'est-à-dire tel que réalisé, a été examiné. Il est assez différent du plan prévisionnel.

Tableau n° 44 - Tableau de financement de l'opération d'extension et de mise en conformité, dressé par l'ordonnateur dans sa version finale du 03-01-2014 (TTC)

En €			Observations
Autofinancement sur 8 ans		352 218	302 035,28 de provisions antérieures
	sous-total	352 218	
Subventions	Conseil Général	391 034	non amortie
	contrat plan et CNSA	1 287 910	non amortie
	Caisses de retraite	46 473	non amortie
	sous-total	1 725 417	
Prêts sans intérêts	CRAM	568 003	amorti sur 20 ans pour 639 500 et 10 ans pour 29 303
	Caisse de retraite (RSI)	70 000	amorti sur 15 ans
	sous-total	638 003	
Emprunts	Caisse d'épargne	2 500 000	amorti sur 30 ans
	Crédit foncier PLS	2 400 000	amorti sur 25 ans
	Caisse d'Epargne		
	sous-total	4 900 000	
TOTAL DES RESSOURCES		7 615 638	

Le total des ressources s'élève à 7 615 638,25 € avec une subvention du conseil général indiquée de 391 034 €, non prévue dans le cadre des plans de financement antérieurs.

Au final, le coût de l'opération réalisée n'étant que de 7 422 813,60 € TTC l'ordonnateur a acheté du mobilier en sus à hauteur de 303 095 €, ce qui la porte à 7 725 908,21 €, dépassant le total des ressources à hauteur de 110 269,96 €.

La chambre observe en outre que l'opération de cession ou de destruction du matériel ancien n'est retracée ni dans l'inventaire ni dans les comptes de l'EHPAD.

6.2.4. Le paiement de la TVA sur les immobilisations en attente d'intégration

L'article 278 sexies du CGI dispose que: « La taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux réduit de 5,5 % en ce qui concerne : [...] 8/ Les livraisons de locaux aux établissements mentionnés aux 6° et 7° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles, agissant sans but lucratif et dont la gestion est désintéressée, de même pour la seule partie des locaux dédiée à l'hébergement s'agissant des établissements mentionnés au 2° du I du même article, lorsqu'ils hébergent à titre permanent ou temporaire des personnes handicapées, ou des personnes âgées remplissant les critères d'éligibilité au prêt prévu à l'article R. 331-1 du code de la construction et de l'habitation, et que ces locaux font l'objet d'une convention entre le propriétaire ou le gestionnaire des locaux et le représentant de l'État dans le département ».

L'opération d'intégration dans le patrimoine de l'établissement des immobilisations réalisées dans le cadre des marchés d'extension de bâtiment (transfert de la valeur des biens du compte 23 au compte 21) est considérée comptablement comme une livraison à soi-même.

Conformément au 2 de l'article 266 du CGI, la base d'imposition des livraisons à soi-même d'immeubles est constituée par le prix de revient total de l'immeuble, y compris le coût des terrains ou leur valeur d'apport.

Le 7 février 2013, les ouvrages ont été réceptionnés mais le dépôt de la déclaration d'achèvement des travaux à la mairie n'a été effectué que le 4 novembre 2014, déclaration reçue le 7 novembre, soit presque 21 mois après.

Or la chambre rappelle qu'en application du II de l'article 270 du CGI, le redevable dispose d'un délai qui court jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle est intervenu l'achèvement de l'immeuble pour liquider la taxe afférente à la livraison à soi-même sur sa déclaration. L'EHPAD avait donc au maximum jusqu'au 31 décembre 2015 pour déposer la déclaration de TVA, ce qui n'a été fait que le 9 février 2017 suite à une vérification de comptabilité des services fiscaux.

En effet, le retard de liquidation de la taxe exigible au titre des livraisons à soi-même d'immeubles a justifié un contrôle des services fiscaux qui ont arrêté le montant de la TVA collectée à 386 971 € dont il faut déduire 49 299 € de crédit de TVA, soit 337 672 €. En outre, des intérêts de retard ont été décomptés au taux de 0,40 % par mois de retard (du 1^{er} janvier 2016 au 28 février 2017), soit 17 559 € de pénalités dont l'établissement a demandé la remise.

Or, l'établissement ne dispose pas de trésorerie pour honorer ce montant alors même que celui-ci devait être intégré dans le plan de financement initial et qu'un emprunt de 350 000 € avait été contracté pour régler cette TVA.

La chambre observe que, cette dette n'ayant pas été apurée, les recettes d'emprunt ont donc servi au paiement de dépenses de charges courantes sans qu'aucune provision n'ait été constituée.

L'établissement doit donc emprunter de nouveau pour pouvoir solder cette dette vis-à-vis de l'administration, de presque 338 000 € hors intérêts de retard, lui permettant ainsi d'intégrer les immobilisations en cours au compte 21 et de budgéter en 2017 les dotations aux amortissements qui nécessiteront sans aucun doute d'augmenter les tarifs journaliers d'hébergement et ainsi de stabiliser la situation financière de l'établissement.

6.3. La création d'une « Maison'âge »

Dans le cadre d'un budget annexe, le budget annexe « Maison'âge », la direction a pris la décision de réaliser au cours des années 2008 et 2009 la réhabilitation d'un vieux bâtiment situé en dehors de l'enceinte de l'EHPAD, permettant de recevoir des résidents en attente d'être intégrés au sein de la maison de retraite. Cette structure annexe à l'établissement, qualifiée d'EHPA, permet de loger des résidents autonomes de façon temporaire, avant leur admission en EHPAD.

Le coût des travaux de réfection des locaux, des équipements et de la mise aux normes a généré des investissements à hauteur de 350 000 €.

Sans se prononcer sur son intérêt pour les personnes âgées concernées, la chambre constate que l'objectif de fonctionnement de la « Maison'âge » n'a pas été atteint au cours des exercices suivant son inauguration, avec un taux d'occupation d'à peine 14 % entre 2012 et 2015, même si depuis le second trimestre 2016 et jusqu'en février 2017 l'établissement a été complet ; en mars 2017, un logement était vacant.

Le résultat budgétaire net de ce budget annexe, au cours des derniers exercices, est déficitaire : - 6 431 € en 2012 ; - 12 333 € en 2013 ; - 14 260 € en 2014 et -17 767 € en 2015.

Tableau n° 45 – Résultat budgétaire net du budget annexe EHPA

<i>en €</i>	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Recettes de fonctionnement	28 783	30 873	32 035	13 290	11 251	4 003
Dépenses de fonctionnement	14 115	25 730	38 467	25 623	25 511	21 769
Résultat	14 669	5 143	-6 431	-12 333	-14 260	-17 767

Source : comptes de gestion.

En conclusion, le coût de réhabilitation et de fonctionnement du bâtiment s'avère exorbitant au regard de l'utilisation qui en est faite et sans rapport avec les capacités financières de l'EHPAD.

Cette opération distincte de l'EHPAD est à mettre en perspective avec le fait que la rénovation-extension laisse de côté le pôle administratif de l'EHPAD dont l'exiguïté et l'état de vétusté des locaux doivent être soulignés. Si ceux-ci font actuellement l'objet d'un nouveau projet, celui-ci n'est pas susceptible d'être réalisé avant que l'établissement soit revenu à meilleure fortune.

-oOo-