



**HAL**  
open science

## Les centres techniques industriels : spécificités et impacts sur l'audit des comptes

Faustine Suco

► **To cite this version:**

Faustine Suco. Les centres techniques industriels : spécificités et impacts sur l'audit des comptes. Gestion et management. 2013. dumas-00934327

**HAL Id: dumas-00934327**

**<https://dumas.ccsd.cnrs.fr/dumas-00934327>**

Submitted on 21 Jan 2014

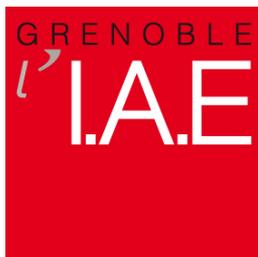
**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



Mémoire de stage

# Les Centres Techniques Industriels : Spécificités et impacts sur l'audit des comptes



EXPERTS & PARTENAIRES

*Expertise comptable & Commissariat aux comptes*

Présenté par : SUCO Faustine

Tuteur universitaire : DISLE Charlotte

Tuteur entreprise : FARGEIX Alexis

Entreprise : Experts et Partenaires

Master 2 professionnel – Formation initiale  
Master Finance  
Spécialité Comptabilité et Contrôle de l'Audit  
2012 - 2013



**upmf**  
Grenoble  
Université Pierre-Mendès-France  
Sciences sociales & humaines

## Note de synthèse

---

Les centres techniques ont pour objet, depuis la loi n°48-1228 du 12 juillet 1948 qui fixe leurs statuts, « de promouvoir le progrès des techniques et participer à l'amélioration du rendement et à la garantie de la qualité dans l'industrie ».

L'objectif des centres techniques industriels est d'innover, en anticipant les évolutions et les besoins de l'industrie, mais également de diffuser leurs recherches à l'aide de congrès et d'articles, et de transférer les résultats aux entreprises qui en ont besoin.

Pour ce faire, ils disposent de ressources publiques (taxes affectées, dotations budgétaires...) et de ressources propres rémunérant leur activité commerciale.

Ces différents types de ressources engendrent des difficultés de traitement fiscal, notamment quant à la taxe sur la valeur ajoutée et l'impôt sur les sociétés.

L'obligation d'établir des comptes annuels entraîne parfois l'intervention d'un commissaire aux comptes. Celui-ci est alors confronté aux particularités des CTI lors de son audit.

D'une manière générale, les risques que retrouveront les auditeurs dans le cadre d'une mission d'audit des comptes de centres techniques industriels sont le non-respect du principe de séparation des exercices et le non-respect des règles fiscales.

Ce mémoire propose une approche pour le commissaire aux comptes en présentant les centres techniques industriels et en expliquant les difficultés majeures qui peuvent être rencontrées.

## *Mots clés*

---

Centres techniques industriels

Taxe affectée

Fiscalité

Séparation des exercices

Audit légal

## *Remerciements*

---

En premier lieu, il m'apparaît important de remercier les personnes ayant permis la rédaction de ce mémoire.

Je souhaite tout d'abord remercier l'équipe enseignante de l'IAE de Grenoble, et notamment Madame Charlotte DISLE, professeur tuteur, pour avoir suivi mon stage et l'élaboration de mon mémoire.

J'adresse également mes remerciements au cabinet EXPERTS & PARTENAIRES :

- à messieurs FARGEIX, MARTIN et MESNARD, associés du cabinet, pour avoir accepté de m'accueillir pendant cinq mois, et avoir mis à ma disposition des ressources personnelles ainsi que celles de leur cabinet ;

- à monsieur FARGEIX, plus particulièrement, pour m'avoir aidée à l'élaboration de ce mémoire ;

- à madame LEONARD, pour m'avoir accompagnée tout au long du stage ;

- à madame SEUX, pour avoir répondu aux questions que j'ai pu lui poser au cours du stage ;

- au reste de l'équipe, qui m'a accueillie au mieux et m'a confié du travail, tout en répondant à mes questions éventuelles.

## Sommaire

---

Note de synthèse.....	2
Mots clés.....	3
Remerciements.....	4
Sommaire .....	5
Liste des abréviations.....	7
Avant-propos .....	8
Introduction .....	9
<b>1. Particularités juridiques et économiques .....</b>	<b>11</b>
<b>1.1. Présentation générale .....</b>	<b>11</b>
1.1.1. Création et actualité .....	11
1.1.2. Objectifs et activités .....	12
<b>1.2. Organisation .....</b>	<b>13</b>
1.2.1. Le conseil d'administration.....	13
1.2.2. Contrôle de l'Etat.....	14
<b>1.3. Les ressources des CTI .....</b>	<b>16</b>
1.3.1. Ressources privées .....	16
1.3.1. Ressources publiques .....	17
<b>2. Particularités fiscales.....</b>	<b>19</b>
<b>2.1. Taxe parafiscale et taxe affectée .....</b>	<b>19</b>
2.1.1. De la taxe parafiscale.....	19
2.1.2. ...à la taxe affectée.....	20
<b>2.2. Taxe sur la valeur ajoutée .....</b>	<b>23</b>
2.2.1. Des règles confuses .....	23
2.2.2. Un éclaircissement bienvenu .....	25
<b>2.3. Autres impôts et taxes.....</b>	<b>30</b>
2.3.1. Impôt sur les sociétés .....	30
2.3.2. Autres taxes .....	32

3. Impact des particularités sur la mission d'audit légal .....	34
3.1. Généralités relatives à la mission du commissaire aux comptes .....	34
3.1.1. Prise de connaissance de l'entité .....	34
3.1.2. Planification de la mission .....	35
3.1.3. Le rapport du commissaire aux comptes .....	36
3.2. Audit du contrôle interne .....	36
3.2.1. Objectifs de l'audit du contrôle interne .....	36
3.2.2. Analyse des procédures.....	38
3.2.3. Contrôles de la comptabilité analytique et des procédures .....	40
3.3. Intervention pour l'audit d'un CTI .....	41
3.3.1. Contrôle du cycle vente.....	42
3.3.2. Contrôle du cycle fiscal.....	46
Conclusion .....	52
Références bibliographiques .....	55
Annexe.....	59

## *Liste des abréviations*

---

CTI : Centre technique industriel

TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée

CAC : Commissaire Aux Comptes

PMI : Petites et Moyennes entreprises Industrielles

AFNOR : Association Française de NORMalisation

DIN : Deutsches Institut für Normung

IS : Impôt sur les Sociétés

CFE : Cotisation Foncière des Entreprises

CNCC : Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

NEP : Norme d'Exercice Professionnel

IFACI : Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne

## *Avant-propos*

---

Dans le cadre du master finance, option Comptabilité et Contrôle de l'Audit, j'ai pu effectuer un stage de vingt semaines au sein de l'entreprise EXPERTS & PARTENAIRES.

Il s'agit d'un cabinet d'expertise comptable et de commissariat aux comptes basé à SEYSSINET PARISET. Ce cabinet compte aujourd'hui plus de 25 personnes, dont 3 experts comptables commissaires aux comptes associés, messieurs FARGEIX, MARTIN et MESNARD.

La société est inscrite à l'Ordre des Experts Comptables de Lyon ainsi qu'à la Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes de Grenoble, pour l'exercice de ses deux corps de métiers.

Les métiers et compétences qu'EXPERTS & PARTENAIRES propose à ses clients sont nombreux : comptabilité, social, juridique, conseil, informatique, fiscalité...

Travailler pour ce cabinet m'a permis de mettre en pratique et d'approfondir des connaissances en comptabilité mais également en audit. Mon activité a en effet été répartie entre l'expertise comptable et le commissariat aux comptes.

J'ai toutefois été amenée à travailler 80 % du temps sur des missions d'audit légal, au cours desquelles j'ai pu me rendre chez des clients exerçant des activités variées, du géomètre au fabricant de pièces en aluminium, en passant par l'électroménager, l'industrie du papier, la promotion immobilière...

Auditer des sociétés foncièrement différentes m'a permis de constater que, bien qu'elles évoluent sur des marchés distincts et que leurs activités ne présentent pas les mêmes risques, les sociétés clientes du cabinet sont dans l'ensemble constituées de façon similaire.

Cependant, l'audit d'un certain type de société m'a interpellée ; je n'y ai pas retrouvé les points communs que j'avais relevés au cours des audits précédents.

C'est en travaillant sur le cycle ayant trait au capital social que je me suis aperçue que ladite société ne possédait pas de capital social et ne réunissait pas d'assemblée générale. Cela m'a poussée à approfondir mes investigations.

C'est pourquoi j'ai décidé de rédiger mon mémoire de fin d'étude sur les particularités des Centres Techniques Industriels.

## Introduction

---

Les centres techniques industriels ont vu le jour dans les années 1940 lorsque des laboratoires et des institutions ont été mis en place en vue d'organiser la profession de différents secteurs industriels.

Toutefois, c'est en 1948 que le terme de « centre technique industriel » au sens actuel apparaît. Après la seconde guerre mondiale, l'économie française est déstructurée. De nombreuses organisations sont dissoutes pour avoir coopéré avec le régime de Pétain. C'est pourquoi le gouvernement Ramadier fait voter la loi n°48-1228 du 12 juillet 1948, qui fixe les statuts des centres techniques industriels et redéfinit leur mission. Dès lors, les centres techniques « ont pour objet de promouvoir le progrès des techniques et participer à l'amélioration du rendement et à la garantie de la qualité dans l'industrie »<sup>1</sup>.

Les CTI ont donc un statut juridique propre. Ils témoignent d'une volonté commune des industriels et des pouvoirs publics de s'unir pour répondre aux besoins de l'industrie.

Compte tenu de la nature des ressources allouées à ces organismes, l'état bénéficie d'un contrôle économique et financier sur les centres techniques industriels.

En effet, à l'origine ceux-ci étaient principalement financés par des taxes parafiscales et des subventions étatiques.

Aujourd'hui, dans une optique de réduction des budgets, les centres techniques ont dû développer une activité de prestations de services aux entreprises de leurs secteurs respectifs, entraînant des traitements fiscaux différents pour leur activité.

L'obligation d'établir des comptes annuels entraîne parfois l'intervention d'un commissaire aux comptes. Celui-ci est alors confronté aux particularités des CTI lors de son audit.

---

<sup>1</sup> loi n°48-1228 du 12/07/1948 fixant le statut juridique des centres techniques industriels. Art 2.

Quelles diligences spécifiques le commissaire aux comptes doit-il mettre en œuvre pour l'audit de centres techniques industriels, compte tenu des nombreuses particularités que présentent ces organismes et afin d'appréhender au mieux les risques spécifiques encourus ?

Pour tenter de trouver une réponse à cette interrogation, il conviendra dans un premier temps de présenter les particularités juridiques et économiques des centres techniques industriels, d'étudier plus en détail leurs statuts et leur organisation, leurs activités, le contrôle effectué par l'état et les ressources dont ils disposent.

Dans un deuxième temps, les aspects fiscaux seront traités. Ici seront expliqués les différents impôts et taxes auxquels les centres techniques sont soumis mais également ceux dont ils profitent.

Pour finir, au vu des deux premières parties, l'impact de ces particularités sur la mission d'audit légal par le commissaire aux comptes sera étudié. Seront alors mis en exergue les principaux risques que présentent les centres techniques.

## 1. Particularités juridiques et économiques

---

Il est important pour le commissaire aux comptes de bien maîtriser, préalablement à son intervention, les particularités de l'entreprise qu'il audite.

### 1.1. Présentation générale

#### 1.1.1. Création et actualité

A l'origine, les centres techniques industriels sont régis par la loi n°48-1228 du 12 juillet 1948.

Cette loi a été abrogée par l'Ordonnance 2004-545 du 11 juin 2004, modifiant la partie législative du code de la Recherche. C'est par cette ordonnance de 2004 que les CTI sont intégrés au code de la recherche, et régis par les articles L342-1 à 13 de ce même code.

Pendant longtemps, le législateur ne s'est plus préoccupé de ces organismes, ne s'est plus penché sur les questions diverses et a laissé libre cours à l'interprétation des textes de loi, notamment en matière de TVA.

Ces dernières années, le législateur s'est davantage intéressé aux CTI et à tenter de clarifier leur situation.

C'est notamment pour les 60 ans de ces centres que le Secrétaire d'Etat chargé de l'Industrie et de la Consommation et porte-parole du Gouvernement, Luc Chatel, organise à Bercy la commémoration de cet anniversaire, le 22 juillet 2008, au cours de laquelle il signe des contrats de performance.

Le réseau des centres techniques a également été reçu par la commission des affaires économiques de l'Assemblée Nationale le 31 octobre 2012.

En 2013, les CTI ont également été audités par l'Assemblée Nationale dans le cadre de la mission d'information parlementaire sur les coûts de production en France.

Les Centres Techniques Industriels sont des établissements d'utilité publique, créés à la demande de l'autorité administrative compétente (à l'origine, les ministres de l'industrie et du commerce) par arrêté, après accord des organisations syndicales représentatives de la branche. Ils sont créés dans des « branches d'activité où l'intérêt général le commande »<sup>2</sup>.

### 1.1.2. Objectifs et activités

Les centres techniques industriels permettent de développer des activités de recherche et développement que les PME ne pourraient réaliser seules (voir exemple ci-dessous). C'est d'ailleurs en majorité au profit de ces PME qu'ils travaillent, bien que leurs découvertes profitent également aux autres entreprises.

Leur objectif n'est pas seulement de rechercher l'innovation. Leur rôle est également d'anticiper les évolutions et les besoins de l'industrie, de diffuser leurs recherches à l'aide de congrès et d'articles, mais également de transférer les résultats aux entreprises qui en ont besoin.

C'est ainsi que la société Bourgeois, PMI basée en Haute-Savoie et dernière entreprise d'électroménager de France s'est adressée au Centre Technique des Industries Mécaniques (CETIM) alors qu'elle avait décidé de renouveler sa gamme de produits.

Des recherches ont alors été menées pour apporter un avantage concurrentiel à l'entreprise en améliorant les performances économiques et énergétiques de l'entreprise et de ses produits. Le CETIM a non seulement mené ces recherches, mais il a également accompagné la PMI pour qu'elle fasse sienne les nouvelles méthodes.<sup>3</sup>

Les centres techniques industriels constituent aujourd'hui un réseau de 3200 chercheurs, ingénieurs et techniciens.

---

<sup>2</sup> Article L342-1 du code de la recherche, selon les termes de la loi 48-1228 de 1948.

<sup>3</sup> Prise de parole de Monsieur BABOLAT, PDG de l'entreprise Bourgeois, lors de l'audition des CTI par la commission des affaires économiques le 31 octobre 2012

Le dernier adhérent au réseau des CTI est le Pôle Européen de la Plasturgie en novembre 2010.

Avec ce dernier CTI, le réseau couvre dorénavant 34 secteurs, grâce à 22 centres<sup>4</sup> parmi lesquels :

- Le CETIM, centre technique des industries mécaniques ;
- Le CTP, centre technique du papier ;
- Le CTC, centre technique de la chaussure, de la maroquinerie et du cuir ;
- Le FCBA, institut technologique forêt, cellulose, bois, construction et ameublement.

Ces 34 secteurs couvrent 1,5 million d'emplois directs en France et environ 65 000 entreprises.

## 1.2. Organisation

### 1.2.1. Le conseil d'administration

La loi 1948 a précisé le mode d'administration des centres techniques industriels. Cette partie des statuts est reprise par les articles L342-3 et L342-4 du code de la recherche. Les CTI sont donc administrés par des Conseils d'Administration formés de trois collèges.

- Le premier composé des « représentants des chefs d'entreprises » de l'industrie concernée, afin de toujours répondre à la demande des entreprises du secteur.
- Le second composé de « représentant du personnel technique de la branche d'activité intéressée (cadre et non cadre) ».
- Le dernier, de « représentants de l'enseignement technique supérieur ; des personnalités particulièrement compétentes soit au titre de l'industrie intéressée soit au titre des usagers ».

Les membres de ce conseil devaient à l'origine être nommés par arrêté du Ministre chargé de l'Industrie et du Commerce. Cette obligation ne figure plus aujourd'hui dans les

---

<sup>4</sup> Liste exhaustive des 22 centres en annexe

textes de loi, mais il convient de se référer aux statuts de chaque centre, qui généralement le précisent.

En effet, le conseil d'administration est chargé d'arrêter les statuts du centre administré dès sa constitution.

Le budget d'un centre est également établi par son conseil d'administration, après approbation du bilan et du résultat financier arrêtés annuellement par le directeur du centre.

Toujours d'après les textes de loi, les centres techniques industriels bénéficient de la personnalité morale ainsi que d'une autonomie financière et administrative.

Cependant, ils restent sous contrôle de l'Etat.

### 1.2.2. Contrôle de l'Etat

Avant même la constitution d'un centre celui-ci est déjà sous contrôle de l'Etat. En effet, nous avons vu que sa création est décidée par arrêté ministériel.

Mais ce contrôle se retrouve également au sein de l'organisation du centre.

Le directeur du CTI est nommé par le conseil d'administration, mais cette élection est soumise au contrôle de « l'autorité administrative compétente » qui doit approuver la nomination.

A l'origine, la loi de 1948 prévoyait que l'élection soit soumise au contrôle du « ministre de l'industrie et du commerce ».

Lors du projet de loi de finance 2013, ces organismes sont sous tutelle du ministère du redressement productif.

Lors du projet de loi de finance de 2012, ils étaient sous tutelle du ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie.

Ces modifications courantes sont la raison de la modification du texte originel en « autorité administrative compétente ».

De plus, un commissaire du Gouvernement assiste aux réunions du conseil d'administration. Il n'a pas le droit de vote au cours de ces réunions, mais peut faire

opposition aux décisions prises, entraînant une suspension de la décision. L'autorité compétente consulte alors le conseil d'administration avant de rendre une décision.

Officiellement, c'est le décret n°2001-461 du 28 mai 2001 qui soumet les « centres techniques industriels bénéficiant du concours financier de l'Etat au contrôle économique et financier de l'Etat ». Les modalités d'exercice de ce contrôle sont alors décidées par un arrêté de même date, « fixant les modalités spéciales d'exercice du contrôle économique et financier de l'Etat sur les centres techniques industriels ».

Cet arrêté indique que non seulement le « contrôleur d'Etat » assiste au conseil d'Administration, comme le prévoient les statuts, mais qu'il doit être consulté pour un certain nombre de décisions, notamment relatives aux immobilisations, à la rémunération et au financement bancaire.

Il doit également être consulté « sur les propositions budgétaires et leurs modifications, les projets de décision ayant une incidence financière non prévus au budget ou modifiant le budget ainsi que sur le projet d'arrêté des comptes ».

Le budget des CTI est donc également soumis à l'approbation étatique, par l'intermédiaire du commissaire au Gouvernement assistant aux réunions.

Les thèmes de recherche des CTI sont également contrôlés par l'Etat puisque des contrats de performances pluriannuels sont signés pour formaliser le partenariat public/privé.

Ces contrats sont signés par l'Etat, les organisations professionnelles et les centres techniques industriels. Ils garantissent une bonne utilisation des ressources.

A l'heure actuelle, ils contiennent fréquemment des objectifs relatifs au développement durable et à la normalisation.

Les objectifs de normalisation conduisent à travailler en coopération avec l'AFNOR, dans l'optique de revaloriser la Norme Française quand la DIN (*Deutsches Institut für Normung*), norme allemande, est aujourd'hui de plus en plus la référence.

Le contrôle que l'Etat exerce peut s'expliquer par la nature des ressources des centres techniques.

### 1.3. Les ressources des CTI

Les centres techniques industriels disposent de deux types de ressources, les ressources communes et les ressources propres.

Cinq ressources sont prévues dans le code de la recherche, conformément à la loi 1948 :

- Crédits alloués ou produit de taxes affectées dans les conditions prévues par les lois de finances ;
- Subventions ;
- Revenus de leurs biens et valeurs ;
- Dons et legs ;
- Rémunérations pour services rendus.

#### 1.3.1. Ressources privées

Les rémunérations pour services rendus correspondent aux rémunérations pour prestations de services réalisées auprès des entreprises du secteur. Cette activité de prestations de services se développe de plus en plus.

L'industrie française souffre en effet d'une image de secteur sinistré. Elle a besoin de renouveau, mais est majoritairement constituée de PME qui n'ont pas les moyens de développer la recherche.

C'est pourquoi les CTI interviennent, afin de transmettre la connaissance et de permettre aux entreprises d'être compétitives en améliorant leurs services. Ces prestations auprès des entreprises suivent les besoins du marché.

Il existe toutefois une autre raison au développement des ressources privées : les CTI reçoivent de moins en moins de fonds publics et sont contraints de trouver d'autres ressources.

### 1.3.1. Ressources publiques

La dotation budgétaire de l'Etat est en baisse considérable. Six centres techniques sont concernés par cette ressource : Le CTP, le CTIF, l'IFT, le CTTN / IREN, l'ITERG et le FCBA<sup>5</sup>.

*Tableau récapitulatif des dotations budgétaires reçues par les CTI<sup>6</sup>*

	2010	2011	2012	2013
<b>Dotation budgétaire de l'Etat (en millions d'euros)</b>	35,2	28	26	23,4
<b>Variation</b>		- 2 %	- 7 %	- 9,6 %

La dotation budgétaire est en baisse. En 2010, les CTI bénéficiaient de 35,2 M€ de dotation, alors qu'il est prévu une dotation de seulement de 23,4 millions d'euros en 2013. Une diminution des dotations budgétaires de 33 % a donc été réalisée entre 2010 et 2013.

Les autres CTI bénéficient de taxes affectées. Le FCBA quant à lui bénéficie également de cette taxe, bien qu'il reçoive une dotation budgétaire.

*Tableau récapitulatif des taxes affectées perçues par les CTI*

	2011	2012
<b>Taxes affectées (en millions d'euros)</b>	119,5	112,7

De 2011 à 2012, une diminution des taxes affectées de 5,7 % est également constatée.

La diversification de l'activité des CTI due notamment à la diminution de ces ressources publiques est à l'origine de particularités fiscales non négligeables.

---

5 centre technique du papier (CTP) ; centre technique des industries de la fonderie (CTIF) ; institut français du textile et de l'habillement (IFTH) ; centre technique de la teinture et du nettoyage (CTTN / IREN), l'institut technique d'études et recherche des corps gras (Iterg) ; centre forêt, cellulose, bois, ameublement (FCBA).

<sup>6</sup> Données chiffrées issues des projets de loi finance pour 2012 et 2013 et de la lettre pour la recherche appliquée n°10 du réseau des CTI (octobre 2010)

<http://www.reseau-cti.com/documents/lra10octobre2010-1-.pdf>

## PARTIE 2

### PARTICULARITES FISCALES

## 2. Particularités fiscales

---

### 2.1. Taxe parafiscale et taxe affectée

*NB : Les taxes parafiscales ont été supprimées, remplacées par les taxes affectées.*

#### 2.1.1. De la taxe parafiscale...

Les taxes parafiscales étaient des taxes perçues par des organismes autres que l'Etat, les collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs. Elles ne pouvaient être versées que dans un intérêt économique et social et uniquement si un décret du Conseil d'Etat le prévoyait.

Les taxes parafiscales ont été instaurées le 2 janvier 1959 par l'ordonnance n°59-2, portant loi organique relative aux lois de finances. Ces taxes ne concernaient pas uniquement les centres techniques industriels, mais seules celles relatives à ces derniers seront traitées ici.

Elles étaient versées par les entreprises à des comités professionnels de développement économique (CPDE), lesquels en reversaient tout ou partie aux centres techniques de leur secteur. Les centres bénéficiant des taxes parafiscales étaient prévus individuellement par un décret, valable cinq ans au maximum.

Ainsi, le Décret n°92-661 du 9 juillet 1992 instituant une taxe parafiscale au profit du Centre Technique Interprofessionnel Etablissement National Technique pour l'Amélioration de la Viticulture prévoyait que la taxe soit versée à l'Office national interprofessionnel des vins, qui se chargeait de la reverser en intégralité au centre technique.

A l'origine, cette taxe avait été instaurée par le décret n°86-1405 du 31 décembre 1986.

Les décrets prévoyaient également l'assiette de la taxe, son fait générateur, et son montant maximal.

Le montant réel des taxes était toutefois déterminé annuellement, dans chaque loi de finance.

Ces taxes parafiscales ont été supprimées au 31 décembre 2003, fin du délai accordé au Gouvernement par la loi organique n°2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001, pour mettre en place une réforme de la parafiscalité.

Cette réforme a été décidée, entre autres raisons, afin de s'harmoniser avec le droit communautaire. L'affectation d'imposition à des organismes autres que l'Etat a été limitée au financement des missions de services publics.

### 2.1.2. ...à la taxe affectée

Pour compenser la perte occasionnée par la suppression des taxes parafiscales, des taxes affectées ont été mises en place par la loi de finance rectificative pour 2003. Les centres techniques industriels sont cette fois directement bénéficiaires des taxes.

C'est ainsi par exemple que le centre technique du cuir qui se trouvait bénéficiaire en 2003 de 55 % de la taxe parafiscale versée au comité interprofessionnel de développement des industries du cuir, de la maroquinerie et de la chaussure (CIDIC) se vit affecter une taxe fiscale calculée sur la même assiette.

La taxe parafiscale était fondée « sur les ventes des cuirs bruts (sauf ovins), de cuirs et peaux finis ou semi-finis, d'articles de maroquinerie, d'articles chaussants, et de produits divers du cuir, ainsi que sur les importations et exportations extra-communautaires ».

En 2003, elle était de 0,18 % de cette assiette.

Le CTC, comme la majorité des centres technique, n'a subi aucune modification de taux suite à la modification de la parafiscalité, puisque le taux de la taxe créée pour le développement des industries du cuir, de la maroquinerie, de la ganterie et de la chaussure était toujours de 0,18 %, dont 55 % pour le CTC et 45 % pour le CIDIC.

Les taxes affectées sont prévues par loi de finances. Ces lois précisent :

- l'objectif de la taxe : financer les missions données aux CTI par la loi du 22 juillet 1948, telles qu'elles sont indiquées dans la première partie de ce rapport ;
- les entreprises qui en sont redevables : les entreprises d'un secteur sont redevables de la taxe affectée au centre correspondant à ce secteur ;
- l'affectation de la taxe ;
- l'assiette de la taxe ;
- le taux ;
- les modalités de déclaration et de paiement de la taxe : les entreprises doivent déclarer leur chiffre d'affaires imposable, selon les modalités prévues par la loi instituant la taxe dont elles sont redevables et disposent de délais pour s'acquitter de leur dû. A défaut, pénalités et recours sont prévus par les textes ;
- l'obligation d'établir une comptabilité distincte pour les opérations financées par le produit de la taxe.

Par exemple, l'article 71 de la loi de finance rectificative pour 2003 du 30 décembre 2003 instaure, entre autres, la « taxe pour le développement des industries de l'ameublement ». Il stipule que cette taxe est affectée au centre technique du bois et de l'ameublement (CTBA, aujourd'hui FCBA) mais également au centre technique des industries de la mécanique (CETIM). L'article précise également les redevables de cette taxe : « les fabricants établis en France et les importateurs des produits du secteur de l'ameublement ».

Sont en outre stipulés les éléments constitutifs du chiffre d'affaires entrant dans l'assiette de la taxe, le fait générateur et l'exigibilité, ainsi que les opérations exonérées (comme les reventes en l'Etat).

La loi de finance indique les modalités d'affectation de la taxe entre les deux centres bénéficiaires. La taxe pour le développement des industries de l'ameublement est répartie proportionnellement au chiffre d'affaires et aux importations réalisés par le secteur intéressé. Son taux est de 0,14 %.

Chaque année, les taxes affectées sont recensées dans le cadre de la préparation du projet de loi de finance.

Aujourd'hui, les taxes affectées sont discutées. En effet, le projet de loi de finance pour 2012 introduit le plafonnement et l'écrêtement des ressources fiscales affectées à certains organismes et opérateurs de l'Etat.

A compter de 2012, elle ne prévoit l'application du plafond que pour trente-et-un établissements dont sept CTI et CTBE, comme le CTC et le FCBA. Ces trente-et-un organismes représentent au total quarante-huit taxes affectées.

En réponse aux inquiétudes formulées par le réseau des centres techniques industriels, un amendement a été proposé au Sénat pour que les CTI et les CPDE ne soient pas soumis à ce plafonnement.

En effet, beaucoup craignent que ces centres et comités souffrent de la diminution de leurs moyens et que leurs actions soient mises en péril.

L'amendement a été refusé, les CTI sont donc restés concernés.

D'après cette même loi, la plupart des organismes concernés ne devrait pas être affectée outre-mesure par ce plafonnement puisque le plafond est en fait généralement le montant de la prévision qu'ils ont établi. Cela signifie qu'il faudra reverser à l'Etat les produits dégagés grâce à la taxe et excédant la prévision.

Par exemple, le centre technique de la conservation des produits agricoles avait prévu pour 2012 un rendement de 2,5 M€. Le plafond pour 2012 est donc fixé à 2,5 M€.

Cependant, certains organismes sont également soumis à l'écrêtement des taxes. Le plafond fixé est inférieur aux prévisions de rendement, en raison de l'évolution de ces organismes sur les dernières années durant lesquelles leurs recettes ont augmenté plus rapidement que la taxe qui leur était affectée. Cet écrêtement ne concerne à cette date aucun CTI.

En 2012, le plafonnement des taxes n'avait donc pas un impact considérable sur les centres techniques. En revanche, le projet de loi de finance pour 2013 n'a pas réévalué les

plafonds appliqués, et a élargi le champ d'application au centre technique interprofessionnel des fruits et légumes. Les craintes des centres pourraient s'avérer justifiées si les prochaines lois de finance poursuivent dans cette optique.

Tous les centres ne sont pas financés par cette taxe. En effet, dans certains secteurs connaissant de fortes difficultés, l'Etat a remplacé les taxes parafiscales, et donc aujourd'hui les taxes affectées, par une dotation budgétaire.

C'est le cas par exemple pour la papeterie : les entreprises de ce secteur ne sont pas soumises à cette taxe pour ne pas être pénalisées compte tenu des difficultés qu'elles rencontrent. C'est pour cette raison que cinq des centres techniques ne reçoivent pas de taxe affectée, et que le FCBA bénéficie d'un complément de cette taxe par dotation budgétaire, comme indiqué dans la première partie de ce rapport.

## 2.2. Taxe sur la valeur ajoutée

Comme nous l'avons exposé précédemment, les centres techniques industriels disposent principalement de trois types de ressources : taxes fiscales affectées, dotations budgétaires et revenus de prestations de services aux entreprises.

Ces trois types des ressources ont engendré des difficultés de traitement quant à la taxe sur la valeur ajoutée, notamment parce qu'elles correspondent à la rémunération d'activités différentes.

### 2.2.1. Des règles confuses

En ce qui concerne l'activité commerciale des centres techniques, celle réalisée auprès d'entreprises et directement rémunérée par celles-ci, aucune difficulté de traitement n'est à signaler. En effet, ces prestations se situent par nature dans le champ d'application de la TVA et sont donc soumises à cette taxe, en fonction des règles en vigueur, notamment des règles de territorialité.

En revanche, la situation est plus complexe pour ce qui a trait aux ressources publiques rémunérant les activités d'intérêt général. De nombreuses problématiques se sont posées au fil du temps.

Une approche chronologique sera adoptée ici, afin de comprendre l'évolution de la situation.

En 1996, l'instruction 3 A-3-96 clarifie les conditions d'assujettissement à la TVA des centres techniques industriels, en ce qui concerne les taxes affectées.

Les règles sont alors les suivantes : les activités des CTI n'entrent dans le champ d'application de la TVA que si deux conditions sont réunies :

- Les services rendus sont financés par une taxe due par des entreprises exerçant des activités de même nature et qui bénéficient des missions du CTI.
- Le montant de la taxe acquittée par les entreprises est en rapport avec l'avantage obtenu.

Plus d'informations existent sur ces deux conditions mais ne seront pas reprises ici. En effet, les règles ont récemment évolué.

Ces conditions n'étant pas réunies pour tous les CTI, les dispositions applicables en matière de TVA étaient différentes et s'évaluaient pour chaque centre.

Si les taxes étaient exclues du champ d'application de la TVA, le centre devenait un assujetti partiel, effectuant à la fois des opérations non imposables et des opérations imposables. (Cette situation était valable jusqu'à l'instruction 3 D-1-07 du 9 mai 2007 relative à la taxe sur la valeur ajoutée et au droit à déduction.)

Depuis la suppression des taxes parafiscales, un raisonnement par analogie avait été appliqué, assimilant le traitement des taxes affectées au traitement des taxes parafiscales. Ce raisonnement n'avait été ni recommandé ni approuvé explicitement par un texte de loi, entraînant un risque de redressement fiscal.

Quant à la dotation budgétaire de l'Etat, la réglementation reste floue jusqu'à un arrêt de la cour de justice des communautés européennes (CJCE) du 6 octobre 2005, débouchant sur l'instruction 3 A-7-06 du 16 juin 2006.

Jusqu'à cette date, trois comportements étaient relevés dans les centres disposant d'une dotation budgétaire.

- Un premier comportement consistait à reverser la TVA collectée sur la dotation et récupérer la TVA grevant les dépenses couvertes par cette dotation.
- Un second comportement consistait à ne pas acquitter la TVA sur la dotation mais à ne pas non plus récupérer la TVA sur les dépenses financées par cette dotation.
- Le dernier type de comportement était de ne pas acquitter la TVA sur ces fonds, mais de récupérer malgré tout la TVA sur les dépenses couvertes par ceux-ci.

### 2.2.2. Un éclaircissement bienvenu

Il est probable que ce manque de cohérence ait conduit l'administration à se prononcer sur le comportement à adopter, dans un souci d'harmonisation.

Ainsi, l'instruction 3 D-1-06 du 27 janvier 2006 et l'instruction 3 A-7-06 du 16 juin 2006 traitent respectivement des conditions d'exercice du droit à déduction et des subventions directement liées au prix d'opérations imposables.

En effet, les subventions directement liées au prix d'opérations imposables entrent dans l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée.

Ces subventions compléments de prix sont versées par une entité différente de l'entité bénéficiaire et du client de celle-ci. Elles constituent la contrepartie totale ou partielle d'une réduction de prix et permettent au client de l'entité bénéficiaire de payer un prix inférieur au prix du marché ou au prix de revient.

L'instruction 3 A-7-06 présente également les subventions n'étant pas directement liées au prix d'opérations imposables.

En s'appuyant sur la liste donnée par l'instruction, il ressort que les dotations budgétaires allouées par l'Etat et les taxes affectées entrent dans le champ d'application de la TVA mais n'y sont pas soumises.

En effet, il est notamment indiqué que les subventions « dont le montant est déterminé globalement compte tenu des coûts totaux d'exploitation de l'activité économique de cette dernière, et qui ne sont pas directement liées à une opération taxable de cette entreprise » ne sont pas des subventions compléments de prix.

En 2007, une refonte de la TVA intervient. L'instruction 3 D-1-07 refond le droit à déduction qui est dès lors fondé sur la notion d' « opération économique ».

Dorénavant, la TVA est déterminée selon trois coefficients multiplicateurs :

- le coefficient d'assujettissement (CAS) égal à la proportion d'utilisation du bien pour des activités dans le champ d'application de la TVA. Dans le cadre de l'acquisition d'un immeuble par exemple,  $CAS = \frac{\text{surface affectée à des opérations imposables}}{\text{surface affectée à des opérations hors champ}}$  ;

- le coefficient de taxation (CAT) égal à la proportion d'utilisation du bien pour des activités soumises à TVA. Dans le cadre du même exemple,

$$CAT = \frac{\text{surface affectée au service de locations d'immeubles meublés à usage professionnel soumis à TVA}}{\text{surface affectée à des opérations imposables}} ;$$

- le coefficient d'admission (CAD), défini par la réglementation.

Les centres techniques industriels sont particulièrement concernés par le coefficient d'assujettissement et le coefficient de taxation.

Le 30 mars 2009, une nouvelle instruction, publiée au bulletin officiel des impôts sous le numéro 3 A-3-09, s'intéresse à « la situation des activités d'intérêt général des centres techniques industriels financés par des ressources publiques ». C'est la première fois depuis 1996 que le législateur fait le point sur les règles s'appliquant aux centres techniques.

L'instruction clarifie certaines zones d'ombres. Il en ressort principalement les points développés ci-après.

Les activités d'intérêt général (financées par dotation ou taxe affectée) suivantes sont hors du champ d'application de la TVA :

- les activités de normalisation, qui ne sont pas susceptibles de générer des recettes commerciales ;
- les activités « consistant en la réalisation d'actions collectives de promotion ».

Ces activités seront alors considérées uniquement pour le calcul du coefficient d'assujettissement.

Les sommes versées aux CTI pour financer ces activités ne sont pas soumises à TVA, puisqu'elles ne constituent pas des subventions complémentaires de prix, profitent à l'ensemble des opérateurs du secteur concerné et ne constituent pas la contrepartie de livraisons de biens ou prestations de services individualisées.

En revanche, les prestations de services individualisées directement rémunérées par leurs bénéficiaires sont dans le champ de la TVA et sont imposables.

Les « activités de recherche fondamentale ou appliquée, les études ou la veille technologique effectuées [...] constituent des activités économiques qui entrent dans le champ d'application de la TVA ».

Ainsi, une dépense engagée dans le cadre d'un projet de recherche pour une entreprise est déductible et le produit dégagé par ce projet est imposable. Les coefficients sont alors de un.

Toutefois, même si les subventions publiques sont versées pour financer les activités de recherche susmentionnées, elles ne constituent pas la contrepartie de livraisons de biens ou de prestations de services individualisées : elles restent donc exonérées de TVA. De sorte que, si les dépenses engagées au profit de l'activité de recherche ne sont pas engagées pour

un projet rémunéré directement, celles-ci seront grevées d'un coefficient de taxation nul et ne seront donc pas déductibles, malgré la nature de l'activité.

L'instruction 3 A-4-08 du 13 juin 2008 traitant de la taxe sur la valeur ajoutée quant aux activités d'enseignement, de formation et de recherche précise également que les travaux de recherches ne sont imposables que s'ils se traduisent par la réalisation d'une prestation de services ou d'une livraison de biens directe au profit d'un tiers.

Le droit à déduction est maintenant clairement limité aux dépenses réalisées par un assujetti pour la réalisation d'opérations qui ouvrent droit à déduction. Un lien direct et immédiat doit être présent entre la dépense et une opération imposable à venir, ou entre la dépense et l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti.

Ainsi, selon la réforme instaurée en 2007, si une dépense est réalisée exclusivement pour les activités du centre situées dans le champ d'application de la TVA (recherche, formation, enseignement supérieur, location d'immeubles aménagés à usage professionnel...), le coefficient d'assujettissement est égal à un.

A contrario, pour une dépense engagée dans le cadre d'une activité hors champ, le CAS sera nul.

Si la dépense est à usage mixte (en partie pour des activités hors champ, en partie pour des activités imposables), le coefficient sera calculé selon la formule précédemment donnée.

Conformément à la réglementation en vigueur, les centres techniques industriels (et autres entités) peuvent choisir d'appliquer un coefficient d'assujettissement unique calculé annuellement pour toutes les dépenses à usage mixte. Sur autorisation administrative, ils peuvent même appliquer un coefficient unique à la totalité de leurs dépenses.

Le coefficient de taxation des centres techniques est déterminé de manière forfaitaire comme suit :

$$\frac{\text{Montant total annuel du CA afférent aux opérations ouvrant droit à déduction}}{\text{Montant total annuel du CA imposable qu'il soit taxé ou exonéré}}$$

Le numérateur inclut les subventions directement liées au prix alors que sont exclues du dénominateur les subventions non imposables, bien que dans le champ d'application de la TVA. Cette exclusion a été décidée dans un souci d'égalité entre les redevables partiels (réalisant des opérations taxées et des opérations exonérées) et ceux qui réalisent uniquement des opérations taxées.

En effet, sans cette exclusion, les redevables partiels auraient souffert de la diminution de leur droit à déduction alors même que les autres n'auraient subi aucun impact du fait de ces subventions.

Trois précisions non négligeables pour le commissaire aux comptes sont apportées quant aux activités de recherche :

- Les activités de recherches, études et veille technologique n'ouvrent droit à déduction que dans le cas où elles « s'inscrivent dans une démarche de valorisation économique de leurs résultats ».
- Les dépenses de promotion ou de valorisation d'une filière n'ouvrent pas droit à déduction si elles présentent un caractère collectif. Ainsi, « un examen des comptes d'emploi des taxes affectées ou des dotations budgétaires » des centres est recommandé.
- Si une dépense n'est plus utilisée au profit d'activités imposables, une régularisation s'impose par rapport au droit à déduction.

Le traitement de la taxe sur la valeur ajoutée constitue donc un des éléments les plus complexes des centres techniques industriels. Toutefois, d'autres aspects fiscaux sont à suivre.

## 2.3. Autres impôts et taxes

L'instruction 6 E-8-97 du 28 mai 1997 prévoit que les centres techniques industriels soient soumis à l'impôt sur les sociétés, la taxe d'apprentissage et la taxe professionnelle, mais quelques précisions méritent d'être apportées, d'autant que depuis 1997, la situation des CTI a évolué.

### 2.3.1. Impôt sur les sociétés

Dès 1988, les CTI sont soumis à l'impôt sur les sociétés (IS), dans tous les cas. Depuis 1997, l'administration considère que les CTI sont « en principe » soumis à cet impôt. En effet, les activités qu'ils exercent peuvent être lucratives, bien que leur objectif ne soit pas la recherche de profit, puisqu'elles permettent aux entreprises du secteur de réaliser une économie ou d'améliorer leurs conditions de fonctionnement.

L'instruction reconnaît l'existence de taxes parafiscales ne s'analysant pas comme « la rémunération d'un service de caractère lucratif rendu aux parties versantes et leur permettant de diminuer leurs charges, d'accroître leurs recettes ou d'améliorer leurs conditions de fonctionnement » puisque ces taxes sont versées de manière générale et obligatoire. Ainsi, il est prévu que les activités financées par les taxes parafiscales ne sont pas à retenir dans l'assiette de l'impôt.

Pour définir quels CTI seront imposés sur la base de la taxe qu'ils reçoivent, l'instruction précise comment apprécier la nature des activités financées par ces taxes.

Les activités exonérées sont celles qui ne constituent pas des services à caractère lucratif rendus aux entreprises payant la taxe. Ainsi, si les activités financées par la taxe « bénéficient inégalement aux entreprises redevables », elles sont hors de l'assiette de l'IS.

L'administration précise que pour retenir le caractère inégal, il faut que la taxe soit due par des catégories socioprofessionnelles hétérogènes. Peu importe ici que les entreprises redevables aient ou non recours aux CTI ; dès lors qu'elles appartiennent à une catégorie socioprofessionnelle homogène, l'activité financée par la taxe fait partie intégrante de l'assiette de l'impôt.

L'hétérogénéité de la catégorie socioprofessionnelle s'apprécie en fonction de la nature de l'activité des entreprises ou de la branche professionnelle de celles-ci. La catégorie socioprofessionnelle est hétérogène lorsqu'elle regroupe des entreprises exerçant des activités de nature différente (production, distribution...) ou des entreprises appartenant à plusieurs branches d'activités professionnelles.

Sont en revanche exclues de l'assiette les activités financées par une taxe ne permettant pas à tous les cotisants de retirer un avantage analogue de l'action du centre dans les situations suivantes :

- certains redevables de la taxe ne sont pas bénéficiaires des services du CTI, ou certains bénéficiaires ne sont pas redevables de la taxe ;
- l'intérêt présenté par l'action du CTI n'est pas pris en compte dans les modalités de calcul de la taxe.

Le cas échéant, le centre est conduit à exclure le produit de ses activités exonérées et à réintégrer les frais correspondant lors de la détermination de leur résultat fiscal.

Se pose alors la question de la répartition des charges communes à des activités imposables et d'autres non imposables. Celle-ci est réalisée proportionnellement à la part représentée par la taxe parafiscale dans les ressources hors TVA totales du centre pour l'exercice en cours.

Il est à noter qu'aucune précision n'a été apportée quant à la suppression des taxes parafiscales et leur remplacement par des taxes affectées. Rien ne laissant présager le contraire, le même raisonnement est appliqué.

De même, aucune indication n'est donnée pour le traitement des dotations budgétaires. Il est possible de considérer que l'activité financée par ces dotations ne s'analyse pas comme un véritable service à caractère lucratif, et dans ce cas d'exonérer cette activité. Attention toutefois à ne pas perdre de vue que l'administration ne s'étant jamais prononcée sur le sujet, les centres exonérant ces activités encourent un risque fiscal.

### 2.3.2. Autres taxes

#### ***Taxe sur les salaires***

Depuis l'instruction 3 A-3-09 du 30 mars 2009, les centres techniques industriels sont exonérés de la taxe sur les salaires.

#### ***Cotisation foncière des entreprises***

En principe, les centres techniques sont redevables de la CFE dans les conditions de droit commun, suivant le code 1447 du code général des impôts. Pour ce qui concerne les activités communes financées par des taxes, la particularité du financement peut limiter la portée de l'imposition.

Comme pour l'impôt sur les sociétés, les activités ne correspondant pas à des services à caractère lucratif rendu aux parties versantes et leur permettant de diminuer leurs charges, accroître leurs recettes ou améliorer leurs conditions de fonctionnement n'entrent pas dans la base d'imposition de la CFE.

Après avoir recensé les particularités que le commissaire aux comptes se doit de connaître pour appréhender les risques que présente sa mission, il convient de s'intéresser à cette dernière.

## PARTIE 3

# IMPACT DES PARTICULARITES SUR LA MISSION D'AUDIT LEGAL

### 3. Impact des particularités sur la mission d'audit légal

---

Les centres techniques industriels ne sont pas légalement soumis à l'intervention d'un commissaire aux comptes. Toutefois, sur initiative du commissaire de l'Etat, celle-ci est souvent prévue. La société se soumet alors aux obligations d'un audit légal, bien que la loi ne prévoient pas cet audit. Ainsi, le commissaire aux comptes est chargé de mettre en œuvre les diligences nécessaires à la réalisation de sa mission et se conformer aux dispositions légales et réglementaires de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC).

#### 3.1. Généralités relatives à la mission du commissaire aux comptes

##### 3.1.1. Prise de connaissance de l'entité

Compte tenu des particularités énoncées dans les deux premières parties du présent mémoire, le commissaire aux comptes peut identifier les risques principaux qu'il conviendra d'auditer plus attentivement.

Comme le confirme la Norme d'Exercice Professionnel (NEP) n°315 traitant de la « connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives » ; la prise de connaissance de l'entité auditée est une étape primordiale et préalable à l'audit. Le commissaire aux comptes doit acquérir une « connaissance suffisante de l'entité, notamment de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et afin de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit permettant de fonder son opinion sur les comptes ».

Une anomalie significative est définie par la NEP 320 comme une « information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information financière ou comptable ».

Ce n'est donc qu'après avoir étudié l'environnement de l'entreprise (réglementation, secteur d'activité, autres facteurs externes...), les caractéristiques de l'entité (nature des activités, gouvernement d'entreprise, politique d'investissement, financement...), ses

objectifs, et les éléments du contrôle interne que le commissaire pourra planifier sa mission et intervenir auprès de l'entité.

### 3.1.2. Planification de la mission

Une fois les étapes préalables effectuées, le commissaire aux comptes pourra établir un programme de travail. D'après la NEP-300 relative à la planification de l'audit, « le programme de travail définit la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires, au cours de l'exercice, à la mise en œuvre du plan de mission, compte tenu des prescriptions légales et des normes d'exercice professionnel ; il indique le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de ces diligences et les honoraires correspondants. ».

Le programme de travail est donc une étape importante de la planification de la mission du commissaire aux comptes. Cette planification lui permettra de « porter une attention appropriée aux aspects de l'audit qu'il considère essentiels, d'identifier et de résoudre les problèmes potentiels dans des délais adaptés et d'organiser la mission de façon efficace. »<sup>7</sup>

A l'occasion du programme de travail, le commissaire aux comptes déterminera donc les cycles sur lesquels il devra réaliser des contrôles plus ou moins approfondis.

Lors de cette planification il déterminera le seuil de signification défini par la NEP 320 comme le « montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés » (NEP 320).

Cette planification lui permettra de réaliser un audit fiable, lui permettant de certifier que les comptes sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle de la structure, ainsi que le stipule l'article L823-9 du code de commerce.

---

<sup>7</sup> Norme d'Exercice Professionnel (NEP) 300

### 3.1.3. Le rapport du commissaire aux comptes

Une fois la prise de connaissance de l'entité effectuée, le contrôle interne analysé et l'intervention auprès du client réalisée selon les modalités prévues par le programme de travail préalablement établi, le commissaire aux comptes peut rendre son opinion sur la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes.

Il aura alors le choix entre trois possibilités :

- certifier les comptes sans réserve ;
- certifier les comptes en émettant toutefois des réserves ;
- refuser de certifier.

La certification des comptes par le commissaire aux comptes est réalisée dès lors qu'il obtient « l'assurance raisonnable » que les comptes ne présentent pas d'anomalie significative. Il lui est impossible d'obtenir une certitude absolue, bien que celle-ci soit élevée.

Des réserves peuvent être émises en cas de désaccord, mais également en cas d'impossibilité pour le commissaire aux comptes de réaliser un contrôle, un inventaire des stocks par exemple, entraînant l'incapacité de valider la partie des comptes relative à ces stocks.

## 3.2. Audit du contrôle interne

L'audit du contrôle interne est une étape préalable à la planification de la mission sur laquelle il convient de revenir plus en détail.

### 3.2.1. Objectifs de l'audit du contrôle interne

Le contrôle interne est notamment défini par l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI) comme étant « un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. » Il est composé de moyens, comportements, procédures et actions adaptés à la société.

Le contrôle interne a plusieurs objectifs :

- Il contribue à permettre à l'entreprise de maîtriser ses activités, en réalisant efficacement ses opérations et en utilisant ses ressources de manière optimale. Les risques significatifs peuvent également être pris en compte grâce au contrôle interne.
- Il vise à assurer la conformité aux lois et règlements, l'application des instructions données par la direction, « le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs » et la fiabilité des informations financières.

Ainsi, dans le cadre de l'audit légal la prise de connaissance du contrôle interne est très importante, comme le rappellent les NEP 315 et 330.

Cette prise de connaissance permet de déterminer un niveau de risque lié au contrôle, qui permettra ensuite, combiné au risque inhérent, de déterminer le niveau des contrôles à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes.

En effet, la NEP 200 « Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes » définit ainsi les risques évoqués :

- le risque d'anomalies significatives dans les comptes est propre à l'entité. Il est composé du risque lié au contrôle et du risque inhérent.
  - « Le risque lié au contrôle correspond au risque qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue ni détectée par le contrôle interne de l'entité et donc non corrigée en temps voulu.
  - Le risque inhérent correspond à la possibilité que, sans tenir compte du contrôle interne qui pourrait exister dans l'entité, une anomalie significative se produise dans les comptes.
- le risque de non-détection est propre à la mission d'audit : il correspond au risque que le commissaire aux comptes ne parvienne pas à détecter une anomalie significative. »

Ainsi, plus le risque d'anomalies significatives est important plus le risque de non détection doit être faible. L'analyse du contrôle interne va donc permettre au commissaire aux comptes de concevoir les procédures d'audit à mettre en œuvre pour disposer de suffisamment d'éléments probants pour formuler son opinion sur les comptes.

L'analyse du contrôle interne de l'entreprise s'effectue préalablement à la clôture de l'exercice. Elle consiste tout d'abord à prendre connaissance des procédures mises en place par l'entreprise.

### 3.2.2. Analyse des procédures

Afin de contrôler que l'objectif de réalisation et d'optimisation des opérations du contrôle interne est rempli dans le centre technique industriel qu'il audite, le commissaire aux comptes pourrait par exemple se poser les questions suivantes :

- Existe-t-il des procédures permettant de s'inquiéter de l'affectation conforme aux besoins du secteur des ressources allouées par l'Etat et/ou les entreprises du secteur ?
- A propos de l'activité commerciale, le centre propose-t-il des prix conformes aux prix du marché ? Les prix pratiqués permettent-ils de couvrir les coûts de revient ?
- Les procédures mises en place permettent-elles efficacement de garantir le respect des directives fournies par la direction ?
- Ces directives sont-elles en adéquation avec les principes comptables imposés ?
- Les états financiers reflètent-ils la situation financière ?
- Suffisamment d'informations sont-elles données pour permettre une interprétation fidèle des opérations réalisées ?

Dans un second temps, et plutôt dans l'optique de vérifier la fiabilité des informations, le commissaire aux comptes se demandera si les procédures du contrôle interne permettent de vérifier le respect des assertions d'audit. Une assertion est définie par la NEP-500 comme un critère « dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes ».

Le commissaire aux comptes pourra notamment se pencher sur les assertions concernant le solde des comptes et leur présentation à la clôture de l'exercice. Il s'agit de :

- l'existence : les actifs et les passifs comptabilisés à la fin de la période existent.

Concernant cette assertion, le commissaire aux comptes peut se demander si les procédures de contrôle interne permettent de s'assurer que les soldes reflètent la réalité. Les factures à établir notamment, sont-elles représentatives de l'avancement du contrat ?

- les droits et obligations : l'entité détient et contrôle les droits sur les actifs, et les dettes correspondent aux obligations de l'entité. Les événements se sont produits et se rapportent à l'entité.

Ici, le CAC peut vérifier si les procédures respectent le principe de la non compensation des comptes. Par exemple, une dette fournisseur ne devra pas être compensée par une créance, bien que le tiers soit le même.

- l'exhaustivité : toute opération survenue, dès lors qu'elle nécessite d'être traduite par une écriture comptable, est comptabilisée.

Ainsi, tout ce qui concerne l'activité publique des CTI mais également leur activité commerciale doit être traduit dans les comptes. Les écritures correspondant aux impôts et taxes sur ces opérations doivent également être réalisées. Le contrôle interne prévoit-il que toute opération soit comptabilisée et étudiée au regard de l'impôt ?

- l'évaluation et l'imputation : « les actifs et les passifs sont inscrits dans les comptes pour des montants appropriés et tous les ajustements résultant de leur évaluation ou imputation sont correctement enregistrés ».

Le contrôle interne permet-il de s'assurer que les éventuelles dépréciations et provisions sont constatées ? Par exemple, les pertes éventuelles sur les contrats à long termes sont-elles comptabilisées ?

- La présentation et l'intelligibilité : « l'information financière est présentée et décrite de manière appropriée, et les informations données dans l'annexe des comptes sont clairement présentées ».

Dans le cas des CTI, et compte tenu des diverses ressources dont ils disposent, les annexes doivent par exemple faire apparaître l'origine du chiffre d'affaires.

En lien avec les vérifications précédentes, le contrôle interne doit également permettre de s'assurer du respect de la législation et des règles prévues par la direction.

Les deux premières parties de ce mémoire ont présenté les difficultés liées aux activités et aux ressources variées des centres techniques industriels.

Le traitement de ces différentes activités peut se révéler compliqué. Avec ces difficultés viennent des risques non négligeables de non-respect de certains principes comptables, volontairement ou non. Le respect du principe de séparation des exercices peut être facilité par le contrôle interne.

L'utilisation d'une comptabilité analytique pourrait être la clé, permettant des procédures de contrôle interne complètes et répondant aux objectifs préalablement définis.

### 3.2.3. Contrôles de la comptabilité analytique et des procédures

Une comptabilité analytique peut permettre au centre d'isoler clairement les activités et d'affecter correctement les dépenses et recettes à un exercice.

La comptabilité analytique du centre peut lui permettre :

- de réduire le risque de mauvaise affectation des résultats à une activité soumise ou non à TVA ;
- d'évaluer au mieux le pourcentage d'avancement des contrats pour pouvoir utiliser la méthode de comptabilisation à l'avancement. La comptabilisation des contrats pluriannuels à l'avancement est en effet la méthode préférentielle retenue par le plan comptable général. De plus, si le centre est conduit à présenter ses comptes en normes IFRS, cette méthode est obligatoire.

Chaque année, la taxe affectée et la dotation budgétaire sont réévaluées selon les chiffres présentés. L'importance d'un Cut Off maîtrisé est donc maximale.

La comptabilité analytique est très importante car les fonds publics ne doivent pas être affectés à des prestations privées.

Des difficultés considérables sont engendrées par le mélange d'une activité publique et une activité privée.

Tenir une comptabilité analytique est d'autant plus important depuis que les taxes affectées sont soumises à un reversement à l'Etat, si elles ont été mal évaluées et dépassent le plafond annoncé. Il devient donc de plus en plus essentiel pour un centre technique industriel de tenir une comptabilité analytique.

La présence d'une comptabilité analytique et de procédure de contrôle interne adaptées ne garantissent toutefois pas la bonne utilisation de ces outils. Le commissaire aux comptes pourra donc observer la réelle application des procédures, pour estimer si le contrôle interne limite réellement le risque d'anomalies significatives.

Ce n'est qu'après avoir réalisé ces contrôles que le commissaire aux comptes pourra intervenir afin de réaliser ses contrôles finaux. En effet, même s'il a déterminé que le contrôle interne est fiable, cela n'est pas suffisant pour conclure à la sincérité et la régularité des comptes.

### 3.3. Intervention pour l'audit d'un CTI

Lors de son intervention auprès du client audité, le commissaire aux comptes suivra son programme de travail pour auditer l'entreprise, selon différents cycles.

Les cycles généralement retrouvés sont :

- le cycle client/vente ;
- le cycle fournisseurs/achats ;
- le cycle personnel/social ;
- le cycle immobilisations ;
- le cycle financement (trésorerie, comptes courants, emprunts...) ;
- le cycle fiscal (Etat/impôts et taxes).

Au vu des particularités juridiques économiques et fiscales relevées, le commissaire aux comptes pourra décider d'approfondir le contrôle de certains cycles.

Pour ce qui est des centres techniques industriels, les risques majeurs proviennent du non-respect des législations fiscales et comptables, et du risque de non séparation des exercices. Les contrôles porteront donc principalement sur les cycles client/vente et Etat/impôts et taxes.

Les autres cycles nécessitant un contrôle approfondi seront déterminés selon le centre.

Toutefois, il convient de ne pas oublier que chacun des cycles sera audité, même s'il ne fait pas l'objet de contrôles approfondis.

### 3.3.1. Contrôle du cycle vente

Pour ce qui est de leur activité commerciale, les centres techniques ont le plus souvent recours à la facturation à l'avancement dans le cadre de leurs contrats pluriannuels.

Dans un premier temps, l'auditeur pourra prendre connaissance des contrats significatifs du centre, en cours lors de sa mission.

Sur ces contrats, il peut réaliser plusieurs tests. Le premier, concernant le pourcentage d'avancement, le cas échéant.

Puisque la méthode de comptabilisation à l'avancement consiste à comptabiliser le résultat réalisé sur un exercice en fonction de l'avancement des travaux, il convient de contrôler le pourcentage d'avancement déterminé par le centre technique pour établir ses factures.

L'article 380-1 du Plan Comptable Général prévoit que le pourcentage d'avancement peut être déterminé selon les deux méthodes suivantes :

- « par le rapport entre les coûts des travaux et services exécutés à la date de clôture et le total prévisionnel des coûts d'exécution du contrat ;
- par des mesures physiques ou études permettant d'évaluer le volume des travaux ou services exécutés ».

Le commissaire aux comptes pourra donc s'assurer de l'exactitude des calculs. La certitude que ces pourcentages sont justes ne pourra toutefois pas être totale. En effet, non seulement un pourcentage d'avancement n'est jamais un élément certain, mais le commissaire se fiera à d'autres informations données par l'entreprise pour vérifier ces calculs, informations qu'il n'est pas nécessairement en mesure de vérifier. Afin de limiter les risques, il est impératif de rapprocher les informations contenues dans des états établis par la comptabilité analytique et celles obtenues par le biais de la comptabilité générale. A défaut, les états de la comptabilité analytique sont exclus par l'auditeur qui ne les utilisera pas.

Ces tests ont pour objet de vérifier la cohérence des factures établies, ou de suivre l'avancement des contrats relevés l'année précédente afin de déceler d'éventuels oublis de facturation.

Après avoir vérifié la cohérence des pourcentages d'avancement, l'auditeur pourra contrôler la facturation de ces contrats, pour vérifier notamment :

- que la facturation de l'exercice n'a pas été oubliée ;
- qu'une facture n'a pas été établie alors qu'elle n'aurait pas dû l'être. Par exemple, une facture pourrait être établie pour un avancement du contrat à 50 % alors que le pourcentage d'avancement n'aurait pas évolué depuis l'exercice précédent, exercice au cours duquel la facturation correspondante avait été réalisée.

Contrôler le pourcentage d'avancement des contrats et leur facturation va donc surtout permettre de vérifier l'exhaustivité des factures comptabilisées, la réalité du chiffre d'affaires comptabilisé, et le respect du principe de séparation des exercices.

Cela permet également de contrôler que les éventuelles pertes à terminaison prévues ont été provisionnées.

Pour les contrats comptabilisés à l'achèvement, plus rares mais pas inexistantes, il conviendra de contrôler les factures, après avoir fait le point sur les contrats terminés au

cours de l'exercice, afin de vérifier de la même manière que précédemment les assertions d'audit.

L'auditeur analysera également les comptes clients, par le biais d'une circularisation des tiers ou de contrôles d'apurement. Cela renforcera son opinion quant à l'exhaustivité des soldes.

L'activité commerciale peut être plus ou moins dominante selon le centre technique industriel audité. Les contrôles précédents pourront être minimisés si l'activité est marginale.

Concernant la taxe affectée, le commissaire aux comptes peut avant toute autre chose vérifier la concordance de la comptabilité et du calcul fixé par la loi de finance. Les déclarations mensuelles de chiffre d'affaires devant être envoyées par les redevables de la taxe affectée pourront servir de base à cette vérification. Il n'est pas nécessaire d'approfondir ce calcul qui consiste seulement à vérifier, par sondage, l'exactitude du calcul réalisé par le redevable.

Dans ce cadre, le cut-off ne correspond pas à des factures à établir ou des produits constatés d'avance comme cela est le cas pour l'activité commerciale.

Ici, il s'agirait plutôt de vérifier que les taxes affectées au titre d'un exercice ont bien été comptabilisées sur cet exercice.

Ainsi, une taxe que le centre n'aurait pas encore reçue devra apparaître en produit à recevoir.

Pour ce qui est de la dotation budgétaire allouée par l'Etat, l'avancement d'un projet n'est pas non plus applicable. Le centre technique industriel doit affecter la dotation reçue au titre d'un exercice en totalité sur cet exercice. Cette dotation est ventilée entre les projets par les dirigeants, selon les besoins et les objectifs du centre. Bien entendu, un projet d'affectation a été approuvé par le conseil d'administration : il convient de respecter les principales affectations prévues.

Ainsi, de même que pour la taxe affectée, les seuls éléments de cut-off susceptibles d'être identifiés ici sont les versements anticipés ou retardataires de la dotation.

Finalement, le principe de la séparation des exercices est aisément vérifiable lorsqu'il s'agit de taxes affectées ou de dotations budgétaires.

Plus de problèmes se posent lorsque les centres techniques reçoivent des subventions dans le cadre de leur activité de recherche.

En effet, le paiement de ces subventions se fait fréquemment en fonction d'un avancement du projet de recherche, ou encore sur présentation d'états de dépenses généralement attestés par l'expert-comptable.

Dans cette situation, le commissaire aux comptes doit étudier les conditions de la subvention et l'avancement du projet. Ainsi, s'il est prévu que le centre reçoive une subvention couvrant 10 % des dépenses d'un projet, le commissaire pourra par exemple vérifier que la subvention à recevoir comptabilisée corresponde bien à la différence entre la subvention perçue et 10 % des dépenses engagées.

D'autres subventions prévoient un déblocage annuel indifférent de l'avancement du projet. Dans ce cas, l'auditeur vérifie que les versements sont affectés à la bonne période comptable.

Ainsi, une première étape consiste à sonder les subventions pour vérifier leur mode d'affectation, puis à contrôler cette dernière.

Les contrôles réalisés dans le cadre du cycle clients vont être plus ou moins exhaustifs, selon le risque retenu après analyse du contrôle interne du centre technique industriel. Parfois, le commissaire aux comptes ne disposera pas d'éléments lui permettant d'être assuré de la fiabilité du pourcentage d'avancement, notamment à défaut d'une comptabilité analytique exploitable.

Si aucun contrôle compensatoire ne permet à l'auditeur de s'assurer de l'affectation correcte et de l'exactitude des comptes, il le prendra très certainement en compte pour formuler son opinion.

Un autre cycle présente des risques importants que l'auditeur tentera d'encadrer au mieux. Il s'agit du cycle fiscal.

### 3.3.2. Contrôle du cycle fiscal

Après de nombreuses années sans modification, durant lesquelles les situations étaient traitées par analogie avec les anciennes règles en vigueur, le contexte fiscal n'a que très récemment évolué. Le commissaire aux comptes doit donc consciencieusement contrôler les textes et surveiller l'apparition de nouveaux éclaircissements.

Les contrôles les plus délicats se situent sans doute au niveau de la taxe sur la valeur ajoutée.

Le commissaire aux comptes doit s'assurer que le centre technique industriel audité traite bien chaque situation comme elle doit l'être au regard de la TVA.

En effet, comme expliqué dans la deuxième partie de ce rapport, les centres techniques industriels ne doivent pas appliquer le même régime de TVA selon l'affectation de leurs dépenses.

Il est indispensable que le centre technique industriel affecte ses dépenses au projet auquel elles se réfèrent. Sans cette affectation, le coefficient de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée ne pourrait pas être calculé et la TVA déduite ou collectée serait inexacte.

Une fois encore, l'intérêt de la comptabilité analytique et d'un contrôle interne fiable est démontré.

Il n'est pas possible de raisonner par type d'activité : recherche, normalisation, promotion collective...

En effet, d'autres critères entrent en compte.

Les activités d'intérêt général financées par dotation ou taxe affectée sont hors du champ d'application de la TVA pour ce qui est de la normalisation et des actions de promotion collective.

Dans ce cas, les dépenses ne sont pas déductibles puisque le coefficient d'assujettissement est nul.

La taxe affectée et la dotation budgétaire ne sont pas réputées comme étant la contrepartie d'une prestation individualisée, notamment puisqu'elles sont réparties entre les différents projets de l'entreprise. Ainsi, elles ne sont pas soumises à TVA.

En revanche, ce n'est pas parce que le centre a financé un projet de recherche par le biais d'un organisme public que ce projet n'est pas soumis à TVA. Il n'est pas impossible que la prestation soit individualisée. Cette étude est à réaliser au cas par cas.

C'est pourquoi, lorsque les activités de recherche sont financées par ces moyens, elles ne sont pas imposables : les dépenses ne sont pas déductibles et les produits ne sont pas imposables. Le coefficient de taxation à appliquer est en effet nul.

Attention toutefois à ne pas généraliser le traitement de la TVA sur l'activité de recherche : celle-ci est soumise à TVA lorsqu'elle résulte de prestations individualisées, ce qui est le cas pour les contrats conclus avec les entreprises du secteur.

L'auditeur doit porter une attention particulière sur ces activités de recherches, études et veille technologique. Celles-ci n'ouvrent droit à déduction que dans le cas où elles « s'inscrivent dans une démarche de valorisation économique de leurs résultats ».

Le commissaire aux comptes peut réaliser des tests par sondage, sur des dépenses significatives pour lesquelles la TVA a été déduite. Il peut alors vérifier le projet auquel elles se rapportent, le financement et la nature de ce projet, pour s'assurer que le traitement fiscal de ces dépenses est approprié.

Des sondages peuvent également être effectués pour les produits comptabilisés sur lesquels aucune TVA n'a été reversée.

Ces deux types de sondages permettent de s'assurer qu'un oubli, voire une fraude, n'a pas conduit à diminuer le montant de la TVA reversé à l'Etat.

Le risque de redressement fiscal sera ainsi diminué.

Le commissaire aux comptes doit également vérifier les coefficients de taxation ou d'assujettissement appliqués dans le cadre de dépenses mixtes. Si le centre applique un coefficient unique pour chaque dépense, seuls les coefficients appliqués à des dépenses significatives seront contrôlés. Dans le cas de l'application d'un coefficient proportionnel, le commissaire aux comptes pourra demander une explication aux responsables pour s'assurer de la cohérence du calcul. Il pourra vérifier quelques éléments du calcul si cela lui semble pertinent.

Si une dépense n'est plus utilisée au profit d'activités imposables, une régularisation s'impose par rapport au droit à déduction. Ainsi, le commissaire aux comptes pourra contrôler que les éléments activés ayant fait l'objet d'une déduction totale ou partielle lors de leur acquisition sont toujours affectés à des activités permettant la déduction initialement effectuée. Dans le cas contraire, il s'assurera que la régularisation a bien été réalisée, et que son calcul n'est pas erroné.

L'auditeur doit avoir conscience que les règles étant difficiles, les responsables du centre peuvent avoir rencontré des difficultés d'interprétation des textes. Ainsi, les contrôles sont indispensables quelle que soit la confiance accordée au client.

En matière d'impôt sur les sociétés, une distinction est également à faire entre les activités.

Pour l'activité commerciale, celle-ci étant invariablement lucrative et au service des parties qui la rémunère, l'impôt est dû.

En revanche, les activités rémunérées par taxes affectées ne sont pas nécessairement prise en compte dans l'assiette de l'IS.

Comme précédemment évoqué, les activités financées par la taxe sont hors de l'assiette de l'IS si elles ne peuvent bénéficier équitablement aux entreprises redevables. L'administration considère que tel est le cas si ces entreprises exercent des activités de nature différente ou n'appartiennent pas à la même branche d'activités professionnelles. Cette exonération est également prévue si certains bénéficiaires d'une activité du CTI ne sont pas redevables de la taxe ou inversement.

Si les activités profitent également aux entreprises redevables, la taxe affectée est à inclure dans l'assiette de l'impôt.

L'auditeur peut sélectionner quelques projets pour vérifier s'ils correspondent à une activité exonérée d'IS ou non.

Il lui faut s'intéresser ensuite à la détermination du résultat fiscal. Il vérifie alors que les taxes qui ont été déduites extra-comptablement étaient bien exonérées d'impôt. Le cas échéant, il vérifiera également que les dépenses engagées pour les activités financées par ces taxes non imposées ont été réintégrées pour déterminer le résultat fiscal.

Le traitement des taxes affectées n'a toutefois pas été clairement exprimé par l'administration. Il est considéré identique à celui des anciennes taxes parafiscales. Il convient donc de suivre l'évolution de ce point dans les textes de lois à venir. Un risque de redressement fiscal apparaît ici.

Mais le risque le plus important demeure dans le traitement des activités financées par dotation budgétaire, puisque l'administration n'a jamais évoqué ce mode de financement au regard de l'IS.

Le centre technique industriel choisit en principe d'exonérer totalement l'activité de recherche collective financée par cette dotation. Le commissaire aux comptes pourra mentionner cette pratique et les risques qu'elle occasionne dans ses conclusions, sans toutefois qu'elle ne remette en question son opinion sur les comptes.

Depuis que la loi de finance pour 2012 a introduit le plafonnement et l'écrêtement des ressources fiscales affectées à certains organismes et opérateurs de l'Etat, l'auditeur doit également prendre garde à cet aspect.

Il s'enquiert du plafonnement qui est éventuellement appliqué au centre technique qu'il audite. A défaut d'une information sur le plafond appliqué dans la loi de finance pour l'année en cours, il se reportera aux lois de finance précédentes, puisque les décisions en matière de plafonnement de la taxe affectée sont permanentes tant qu'elles ne sont pas modifiées.

Si le centre est soumis à ce plafonnement, il faut vérifier que le montant des produits dégagés grâce aux activités financées par les taxes affectées n'excède pas le plafond.

A l'heure actuelle, le plafond qui s'applique aux centres techniques concernés est la prévision de rendement qu'ils ont publié pour 2012, hormis pour le Centre technique interprofessionnel des fruits et légumes. Pour celui-ci, le plafonnement correspond à la prévision pour 2013 puisqu'il a été ajouté aux organismes soumis au plafonnement par le projet de loi de finance pour 2013.

S'il s'avère que le plafond est dépassé, l'auditeur doit s'assurer que le produit excédant le plafond est bien reversé à l'Etat. Bien que le reversement doive être effectué au plus tard le 31 décembre, le centre peut l'avoir volontairement ou non décalé à l'exercice suivant. Il faudra alors s'interroger sur la constatation d'une charge à payer, pour respecter ici encore le principe de séparation des exercices.

En fonction des faiblesses relevées lors de l'examen du contrôle interne, l'auditeur pourra choisir de contrôler d'autres cycles de manière approfondie.

Une fois les éléments probants réunis et les contrôles effectués, le commissaire aux comptes pourra passer à la partie administrative de sa mission et réaliser les synthèses et rapports adéquats.

## CONCLUSION

## Conclusion

---

L'audit des comptes d'un centre technique industriel suppose de bien connaître les nombreuses particularités qui qualifient ces entreprises.

Ainsi, tant sur le point juridique que sur le point fiscal, la situation des centres techniques mérite d'être analysée, afin de bien comprendre quels risques le commissaire aux comptes aura à maîtriser.

D'une manière générale, les risques que retrouveront les auditeurs dans le cadre d'une mission d'audit des comptes de centres techniques industriels sont le non-respect du principe de séparation des exercices et le non-respect des règles fiscales.

Ces risques sont en effet directement liés au fonctionnement des centres techniques industriels.

Le commissaire aux comptes s'appuie sur le contrôle interne et la comptabilité analytique du centre audité afin de déterminer le niveau de risque de non détection qu'il lui est possible de prendre. Il prend connaissance des procédures appliquées dans l'entreprise et apprécie la qualité de celles-ci.

L'importance de ces deux outils est majeure dans le cadre des centres techniques industriels. En effet, sans contrôle interne ou comptabilité analytique, il est très difficile, si ce n'est impossible, de certifier que les dépenses et les ressources sont correctement affectées.

Or, l'affectation des ressources et des dépenses au titre d'une activité de recherche collective n'induit pas le même traitement fiscal que leur affectation à une activité de recherche privée, par exemple.

De plus, si les dépenses ne sont pas affectées à un projet en particulier, ce qui se fait généralement à l'aide d'une comptabilité analytique, l'appréciation du pourcentage d'avancement des contrats est compromise.

Si le commissaire aux comptes ne peut pas effectuer de tests substantifs sur ces pourcentages d'avancement, il ne sera peut-être pas en mesure de disposer de suffisamment d'éléments probants pour certifier que les assertions d'audit, dont la séparation des exercices, sont respectées.

De l'affectation des opérations à une activité découle le traitement de ces opérations. Celui-ci diffère principalement au niveau de la prise en compte des résultats dans l'assiette de l'impôt sur les sociétés et des conditions de déductibilité de la TVA.

Les centres techniques sont généralement soumis à l'impôt sur les sociétés, mais certains cas d'exonération sont prévus, notamment lorsque les recherches réalisées grâce à la perception de taxes affectées ne bénéficient pas à toutes les entreprises redevables de cette taxe.

En ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée, un raisonnement par analogie a longtemps été appliqué, assimilant taxes affectées et taxes parafiscales. Aujourd'hui, des éclaircissements ont été apportés par le législateur. Ainsi, les cas où la taxe affectée est soumise à TVA sont aujourd'hui clairement énoncés.

Cependant, le législateur ne s'est pas prononcé sur la totalité des questions que soulève l'audit d'un centre technique industriel.

En effet, mention n'est jamais faite du traitement des dotations budgétaires allouées par l'Etat au niveau de l'impôt sur les sociétés.

Finalement, le commissaire aux comptes se doit de comprendre au préalable la situation particulière des centres techniques industriels pour planifier sa mission. Il lui faut ensuite réunir les éléments probants nécessaires pour obtenir l'assurance raisonnable que les comptes sont sincères et fidèles, notamment dans le cadre des cycles clients et fournisseurs. Toutefois, sa mission est rendue difficile par la complexité des règles applicables et les zones d'ombres que le législateur n'a pas encore levées.

## REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

## Références bibliographiques

---

### Généralités :

Sites internet recensant la documentation législative utilisée :

- <http://www.legifrance.gouv.fr/>
- <http://www.finances.gouv.fr/>
- <http://www.senat.fr/>

Loi n°48-1228 du 12 juillet 1948, *fixant le statut juridique des centres techniques industriels*

Ordonnance n°2004-545 du 11 juin 2004, *modifiant la partie législative du code de la Recherche*

Réseau des CTI :

<http://www.reseau-cti.com/>

Réseau CTI, *Livre blanc des centres techniques industriels ; le rôle de la recherche industrielle dans la compétitivité des entreprises et des territoires*

Code de la Recherche, articles L342-1 à 13.

Audition des CTI par la commission des affaires économiques, le 31 octobre 2012 :

<http://www.archive-host.com/videop.php?id=jCgjZqd50yUFscrabhi3iue81Tzux>

Décret n°2001-461 du 28 mai 2001, *soumettant les centres techniques industriels bénéficiant du concours financier de l'Etat au contrôle économique et financier de l'Etat*

Arrêté du 28 mai 2001, *fixant les modalités spéciales d'exercice du contrôle économique et financier de l'Etat sur les centres techniques industriels*

Mémoire d'expertise comptable : FARGEIX Alexis, *L'audit des centres techniques Industriels par le commissaire aux comptes : les diligences particulières liées au respect du principe de séparation des exercices et de la législation fiscale*, session novembre 2007

### Taxes parafiscales et taxes affectées :

Ordonnance n°59-2, 2 janvier 1959, *portant la loi organique relative aux lois de finances.*

Décret n°92-661 du 9 juillet 1992, *instituant une taxe parafiscale au profit du centre technique interprofessionnel Etablissement national technique pour l'amélioration de la viticulture*

Décret n°86-1405 du 31/12/1986, *instituant une taxe parafiscale au profit du centre technique interprofessionnel "établissement national technique pour l'amélioration de la viticulture"*

Loi organique n°2001-692 du 1er août 2001, *relative aux lois de finances*

Loi de finance rectificative pour 2003

Projet de loi de finance pour 2012

<http://www.senat.fr/commission/fin/pjlf2012/articles/16ter/16ter2.html>

Projet de loi de finance pour 2013

<http://www.assemblee-nationale.fr/14/projets/pl0235.asp>

Lettre pour la recherche appliquée n°10 du réseau des CTI d'octobre 2010

<http://www.reseau-cti.com/documents/lra10octobre2010-1-.pdf>

### **Taxe sur la Valeur Ajoutée :**

Instruction 3 D-1-07 du 9 mai 2007, *taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : droit à déduction. Refonte de l'annexe II*

Instruction 3 D-1-06 du 27 janvier 2006, *TVA : conditions d'exercice du droit à déduction*

Instruction 3 A-7-06 du 16 juin 2006, *TVA : subventions directement liées au prix d'opérations imposables*

Instruction 3 A-3-09, du 30 mars 2009, *Taxe sur la valeur ajoutée et taxe sur les salaires : situation des activités d'intérêt général des centres techniques industriels financées par des ressources publiques*

### **Impôt sur les sociétés :**

Instruction 6 E-8-97 du 28 mai 1997

### **CFE :**

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, BOI 10-20-20-20 :

<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/791-PGP.html?identifiant=BOI-IF-CFE-10-20-20-20-20120912>

### **Audit légal :**

Code de Commerce, article L823-9

NEP n°315, *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives*

NEP n°300, *La planification de l'audit.*

NEP n°320, *Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit*

NEP n°330, *Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques*

NEP n°500, *Caractère probant des éléments collectés.*

Plan Comptable Général, article 380-1

### **Contrôle Interne :**

Site de l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne : [www.ifaci.com](http://www.ifaci.com)

# ANNEXES

## Annexe

### Liste des adhérents au réseau CTI

CERIB	Centre d'Etude et de Recherche de l'Industrie du Béton
CTCPA	Centre Technique de la Conservation des Produits Agricoles
CTMNC	Centre Technique de Matériaux Naturels de Construction
IFPC	Institut Français des Productions Cidricoles
LRCCP	Laboratoire de Recherche et de Contrôle du Caoutchouc et du Plastique
PEP	Centre technique de la Plasturgie et des composites
ASQUAL	ASsociation QUALité
ACTIA	Association de Coordination Technique pour L'industrie Agro-alimentaire
COREM	Comité de coordination des centres de Recherche En Mécanique
CETIM	Centre TEchnique des Industries Mécaniques
CETIAT	Centre TEchnique des Industries Aérauliques et Thermique
CTICM	Centre Technique Industriel de la Construction Métallique
CTDEC	Centre Technique de l'Industrie du Décolletage
IS	Institut de Soudure
CTC	Centre Technique du Cuir, de la chaussure et de la maroquinerie
CTP	Centre Technique du Papier
CTIF	Centre Technique des Industries de la Fonderie
IFTH	Institut Français du Textile et de l'Habillement
CTTN IREN	Centre Technique de la Teinture et du Nettoyage
ITERG	Institut Technique d'Etudes et Recherche des corps Gras
FCBA	Centre Forêt, Cellulose, Bois, Ameublement
CETEHOR	CENtre TEchnique du Comité Francéclat (Comité professionnel de développement de l'Horlogerie, de la bijouterie, de la joaillerie, de l'ORfèvrerie et des arts de la table)

## L'AUTEUR

Je soussigné(e) : Faustine SUCO

Courriel pérenne : faustine.suco@gmail.com

**Attention** : courriel à signaler si vous souhaitez le diffuser sur DUMAS

**N'AUTORISE PAS** la diffusion de mon mémoire

**AUTORISE** la diffusion de mon mémoire en texte intégral sur la base DUMAS

Diffusion immédiate du mémoire

Diffusion différée du mémoire : date de mise en ligne : **01/01/2014**  
(Embargo possible sur l'accès au texte intégral entre 15 jours et 10 ans.  
Pendant cette période, seule une notice bibliographique est visible)

Je certifie que :

- mon mémoire est exempté d'éléments non libres de droit ou qui pourraient porter atteinte au respect de la vie privée.
- conformément à la loi "Informatique et libertés" du 6 janvier 1978 modifiée en 2004, je pourrai à tout moment demander modifier l'autorisation de diffusion que j'ai donnée par l'envoi d'une simple lettre ou un courriel au service documentaire de l'IAE.
- je renonce à toute rémunération pour la diffusion effectuée dans les conditions précisées ci-dessus.
- j'agis en l'absence de toute contrainte.

Fait à Grenoble, le 24 juin 2013

Signature de l'étudiant(e)

Précédée de la mention « bon pour accord »

bon pour accord



N.B. : Ce document signé doit figurer à la fin de la version électronique du mémoire de stage et/ou de recherche.

[www.iae-grenoble.fr](http://www.iae-grenoble.fr)