



Fonds structurels et d'investissement européens

Mise à jour du guide du traitement  
des erreurs révélées dans les rapports annuels de  
contrôle, à l'intention des États membres

**(Période de programmation 2007-2013)**

(Annexe de la note d'orientation relative aux rapports annuels de  
contrôle et aux avis annuels: COCOF 09/0004/01-EN du  
18.2.2009 et EFFC/0037/2009-EN du 23.2.2009)

**AVERTISSEMENT:** *Le présent document a été rédigé par les services de la Commission. Il se fonde sur la législation de l'Union applicable pour fournir des conseils d'ordre technique aux collègues et aux autres organismes chargés de surveiller, de contrôler ou de mettre en œuvre les Fonds structurels et d'investissement européens [sauf en ce qui concerne le Fonds européen agricole pour le développement rural (Feader)] sur la manière d'interpréter et d'appliquer les dispositions de l'Union en la matière. Dans ce document, les services de la Commission interprètent et expliquent ces dispositions pour faciliter l'exécution des programmes et promouvoir les bonnes pratiques. Le présent guide est cependant sans préjudice de l'interprétation de la Cour de justice et du Tribunal, ni des décisions de la Commission.*

## Table des matières

LISTE DES ACRONYMES ET DES ABREVIATIONS .....	4
GLOSSAIRE .....	5
1. INTRODUCTION .....	7
2. ÉVALUATION DES ERREURS .....	8
2.1. Aperçu des types d'erreurs .....	8
2.2. Erreurs systémiques .....	8
2.3. Erreurs aléatoires .....	9
2.4. Erreurs occasionnelles .....	9
2.5. Taux d'erreur total extrapolé .....	10
3. SYSTEMES COMMUNS ET AVIS D'AUDIT DIFFERENTS PAR PROGRAMME .....	11
4. AVIS D'AUDITS INADEQUATS .....	12
5. MESURES CORRECTIVES .....	12
5.1. Notion d'erreur corrigée aux fins de l'établissement de l'avis d'audit .....	12
5.2. Mesures correctives ultérieures .....	14
5.3. Correction de chaque type d'erreur .....	15
5.4. Correction financière extrapolée .....	16
6. TPER ET ASSURANCE SUR LE BON FONCTIONNEMENT DU SGC .....	17
7. CAS PARTICULIERS .....	20
7.1. Erreurs détectées par l'AA dans des dépenses également considérées comme irrégulières par l'AG, l'OI ou l'AC .....	20
7.1.1. Irrégularités déjà détectées et traitées par l'OI/AG/AC, mais non encore corrigées avant la constitution de l'échantillon par l'AA .....	20
7.1.2. Irrégularités détectées lors de contrôles effectués par l'OI ou l'AG mais insuffisamment corrigées avant la constitution de l'échantillon par l'AA .....	21
7.1.3. Irrégularités concernant des dépenses retirées après la constitution de l'échantillon par l'AA .....	21
7.2. Compensation avec une «marge» de dépenses au niveau des projets .....	21
7.3. Compensation des erreurs de surestimations par les erreurs de sous-estimation .....	22
7.4. Comment la fraude et les soupçons de fraude doivent-ils être indiqués dans le RAC et pris en compte dans le taux d'erreur? .....	22
7.5. Les cas de faillite ou d'insolvabilité doivent-ils être inclus dans le taux d'erreur? .....	23
7.6. Quelle approche devrait adopter l'AA en cas de perte ou d'endommagement des pièces justificatives des opérations de	

l'échantillon du fait d'un cas de force majeure (catastrophes naturelles par exemple)? .....	25
ANNEXE 1 – TAUX D'ERREUR TOTAL EXTRAPOLE .....	27
ANNEXE 2 – TABLEAU DES DEPENSES DECLAREES ET DES AUDITS DES ECHANTILLONS .....	28
ANNEXE 3 – TABLE DE CORRELATION ENTRE LES SECTIONS DE L'ANCIEN GUIDE ET LES SECTIONS DE LA MISE A JOUR DU TRAITEMENT DES ERREURS .....	29

## LISTE DES ACRONYMES ET DES ABREVIATIONS

AA	Autorité d'audit
RAA	Rapport annuel d'activité (de chaque direction générale de la Commission)
RAC	Rapport annuel de contrôle
AC	Autorité de certification
FC	Fonds de cohésion
COCOF	Comité de coordination des Fonds
DAS	Déclaration d'assurance fournie par la Cour des comptes européenne sur la mise en œuvre du budget de l'Union
FEP	Fonds européen pour la pêche
FEDER	Fonds européen de développement régional
FSE	Fonds social européen
OI	Organisme intermédiaire
ISA	Norme internationale d'audit
AG	Autorité de gestion
SGC	Système de gestion et de contrôle
MUS	Échantillonnage en unités monétaires
TPER	Taux d'erreur total extrapolé

## GLOSSAIRE

Terme	Définition
Erreur occasionnelle	Anomalie manifestement non représentative de la population. L'existence d'erreurs occasionnelles ne doit être signalée que de manière tout à fait exceptionnelle et dûment motivée.
Période d'audit	L'autorité d'audit doit présenter un rapport sur les travaux d'audit réalisés pendant la période d'audit (du 01/07/N au 30/06/N+1) au plus tard le 31/12/N+1. La période d'audit est la période au cours de laquelle l'AA effectue ses travaux d'audit des systèmes et d'audit des opérations.
Procédure contradictoire	Procédure par laquelle les (projets de) rapports d'audit sont transmis à l'entité auditée, qui est invitée à répondre par écrit dans un délai déterminé.
Erreur	Aux fins du présent guide, on entend par erreur/irrégularité/anomalie une surestimation quantifiable des dépenses certifiées déclarées à la Commission.
Dépenses de l'exercice N	Dépenses déclarées à la Commission sur la base desquelles l'échantillon d'opérations est sélectionné.
Irrégularité	Synonyme d'erreur ou d'anomalie.
Erreur connue	Une erreur connue est une erreur décelée en dehors de l'échantillon audité.
Anomalie	Synonyme d'erreur ou d'irrégularité.
Population	Ensemble complet de données à partir desquelles l'échantillon est sélectionné [aux fins de l'article 62, paragraphe 1, point b), du règlement (CE) n° 1083/2006] et sur lesquelles l'auditeur souhaite formuler des conclusions.
Erreur aléatoire	Les erreurs qui ne sont pas considérées comme des erreurs systémiques sont qualifiées d'aléatoires. Cette notion est basée sur la probabilité que les erreurs aléatoires trouvées dans l'échantillon audité sont également présentes dans la population non audité.

Terme	Définition
Taux d'erreur résiduel (RER)	<p>Le taux d'erreur résiduel correspond au TPER diminué des corrections financières éventuellement appliquées par l'État membre à la suite des erreurs constatées par l'AA dans ses audits des opérations, y compris les erreurs aléatoires extrapolées ou les irrégularités systémiques. Généralement, ces corrections sont appliquées une fois que le TPER a été établi. Toutefois, les corrections financières appliquées par l'État membre après la sélection de l'échantillon par l'AA et avant l'établissement du TPER par l'AA peuvent être également déduites du RER si ces corrections ont pour but de réduire les risques constatés par le TPER.</p> <p>Des explications complémentaires sur le RER sont présentées au point 5.1 du présent guide.</p>
Erreur systémique	<p>Les erreurs systémiques sont les suivantes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- les erreurs décelées dans l'échantillon audité; et</li> <li>- qui ont une incidence sur la population non auditée;</li> <li>- qui se produisent dans des circonstances bien définies et similaires.</li> </ul> <p>Elles présentent généralement un point commun, comme le type d'opérations, le lieu d'exécution ou la période. Elles sont généralement révélatrices de procédures de contrôle inefficaces au sein (d'une partie) des systèmes de gestion et de contrôle.</p>
Taux d'erreur total extrapolé (TPER)	<p>Le taux d'erreur total extrapolé est égal à la somme des erreurs suivantes: erreurs aléatoires extrapolées, erreurs systémiques et erreurs occasionnelles.</p> <p>Pour tirer des conclusions sur l'ensemble de la population couverte par l'échantillon, l'AA doit comparer le taux d'erreur total extrapolé avec le seuil de signification.</p>

## 1. INTRODUCTION

Le présent document vise à fournir des orientations aux autorités des États membres, en particulier aux AA, en clarifiant les principaux points soulevés par celles-ci au cours de la période de programmation 2007-2013 au sujet du traitement et de l'évaluation des erreurs relevées dans le cadre de leurs audits des opérations. Le guide fournit également des précisions sur le calcul du taux d'erreur total extrapolé, les mesures correctives correspondantes et l'incidence sur l'avis d'audit de l'AA présenté en vertu de l'article 62, paragraphe 1, point d), ii), du règlement (CE) n° 1083/2006 et de l'article 61, paragraphe 1, point e) ii), du règlement (CE) n° 1198/2006.

Le présent document est une mise à jour des guides de la Commission COCOF 11-0041-01-EN du 7 décembre 2011 et EFFC/87/2012 du 9 novembre 2012, tenant compte des enseignements tirés depuis lors de l'évaluation des RAC de 2012, 2013 et 2014. Le présent guide consolide en un seul document les précisions fournies aux AA depuis 2011, moyennant leur mise à jour appropriée, s'il y a lieu. L'annexe 3 présente un tableau comparant la structure de l'ancien guide et du guide actualisé relatif au traitement des erreurs. Le présent guide constitue la base du guide relatif au traitement des erreurs pour la période de programmation 2014-2020, qui sera publié prochainement.

Le présent guide est un document commun de la direction générale de la politique régionale et urbaine, de la direction générale de l'emploi, des affaires sociales et de l'égalité des chances et de direction générale des affaires maritimes et de la pêche. En tant que tel, il doit être appliqué par les AA qui sont appelées à établir des RAC dans le cadre de programmes cofinancés par le FEDER, le FC, le FSE ou le FEP.

Le présent guide doit être considéré comme un complément et être lu conjointement avec les lignes directrices existantes de la Commission, à savoir:

- Note d'orientation relative aux rapports annuels de contrôle et aux avis annuels pour les Fonds structurels et le Fonds de cohésion du 18.2.2009, réf. COCOF 09/0004/01-FR et du 23.2.2009, réf. EFFC/0037/2009-EN, ci-après la «note d'orientation relative aux RAC et aux avis»;
- Guide de l'échantillonnage pour les autorités d'audit du 4.4.2013, réf. COCOF 08/0021/03-FR, ci-après le «guide de l'échantillonnage»;
- Document de guidance pour une méthodologie commune permettant d'évaluer les systèmes de gestion et de contrôle dans les États membres<sup>1</sup>, réf. COCOF 08/0019/01-FR du 6.6.2008 et EFFC/27/2008 du 12.9.2008, ci-après le «guide de l'évaluation des SGC»;

---

<sup>1</sup> Voir la note COCOF 08/0019/01-FR, qui prévoit quatre catégories pour l'évaluation des systèmes: Catégorie 1: bon fonctionnement; seules des améliorations mineures sont nécessaires (fiabilité élevée); catégorie 2: fonctionnement correct, mais des améliorations sont nécessaires (fiabilité moyenne); catégorie 3: fonctionnement partiel; des améliorations substantielles sont nécessaires (fiabilité moyenne); catégorie 4: mauvais fonctionnement général (faible fiabilité).

- Document d’orientation à l’intention des autorités de certification concernant la déclaration des montants retirés, des montants recouverts, des montants à recouvrer et des montants considérés comme non recouvrables pour la période de programmation 2007-2013, du 27.3.2010, réf. COCOF 10/0002/00/FR, ci-après le «document d’orientation à l’intention des AC».

## 2. ÉVALUATION DES ERREURS

### 2.1. Aperçu des types d’erreurs

Comme l’exigent les normes d’audit internationales, notamment la norme ISA 530, le RAC doit présenter, outre les mesures correctives, l’évaluation des erreurs relevées dans le cadre des audits des opérations effectués par l’AA (voir section 5 ci-dessous). Les erreurs constatées dans ces audits peuvent être aléatoires, systémiques ou, de manière exceptionnelle, occasionnelles. Ces concepts sont expliqués aux points 2.2, 2.3 et 2.5 ci-après.

À la suite de l’évaluation des erreurs, l’AA doit calculer le TPER, comme expliqué au point 2.5 ci-dessous. L’AA doit s’efforcer de planifier ses travaux pour faire en sorte que l’évaluation soit effectuée correctement et que les États membres puissent prendre les mesures correctives en temps utile avant la soumission du RAC. Le jugement professionnel appliqué par l’AA pour l’évaluation des erreurs doit être expliqué dans le RAC.

### 2.2. Erreurs systémiques

Les erreurs systémiques sont des erreurs décelées dans l’échantillon audité, qui ont un impact sur la population non audité et se produisent dans des circonstances bien déterminées et similaires. Elles sont généralement révélatrices de procédures de contrôle inefficaces au sein (d’une partie) des systèmes de gestion et de contrôle. L’identification d’une erreur systémique potentielle entraîne la réalisation de travaux complémentaires nécessaires pour la détermination de sa portée totale et sa quantification. Cela veut dire que toutes les situations susceptibles de contenir une erreur du même type que celle qui a été détectée dans l’échantillon doivent être identifiées, pour permettre la délimitation de l’incidence totale de l’erreur sur la population<sup>2</sup>. L’article 98, paragraphe 4, du règlement (CE) n° 1083/2006 et l’article 96, paragraphe 4, du règlement (CE) n° 1198/2006 disposent qu’«*en cas d’irrégularité systémique, l’État membre étend ses investigations à toutes les opérations susceptibles d’être affectées*».

Si l’AA a l’assurance raisonnable que la partie de la population affectée par les erreurs systémiques est entièrement délimitée et qu’il n’existe aucune autre unité de la population susceptible d’être affectée par des erreurs similaires, le montant des erreurs systémiques doit être ajouté aux erreurs aléatoires extrapolées pour constituer le TPER. L’extrapolation des erreurs aléatoires trouvées dans

---

<sup>2</sup> Il se peut, par exemple, qu’une erreur concernant l’ingénierie financière ait été détectée dans une opération cofinancée dans le cadre d’un axe prioritaire. Il est possible que cette erreur se produise également dans d’autres opérations du même axe prioritaire. L’AA doit déterminer si tel est le cas, en coopération avec l’autorité de gestion.



l'échantillon à l'ensemble de la population exige l'utilisation par l'AA des formules définies à l'appendice 1 du guide de l'échantillonnage.

Le montant des erreurs systémiques trouvées dans l'échantillon n'est ni pris en compte ni représenté dans l'erreur aléatoire extrapolée, mais il y est ajouté aux fins du calcul du TPER (voir point 2.5). Toutefois, toute erreur aléatoire relevée dans les opérations affectées par les erreurs systémiques (outre la ou les erreurs systémiques) doit être extrapolée et prise en compte dans le taux d'erreur aléatoire extrapolé.

Il existe un type d'erreur particulier, qui ne doit pas être confondu avec les erreurs systémiques, à savoir lorsqu'une erreur constatée dans une opération de l'échantillon permet à l'auditeur d'en découvrir une ou plusieurs autres en dehors de l'échantillon de la même opération; ces erreurs pouvant être qualifiées d'«erreurs connues». Par exemple, si un contrat est jugé illégal au regard des règles régissant les marchés publics, il est probable qu'une partie des dépenses irrégulières liées à ce contrat apparaisse dans une demande de paiement ou une facture appartenant à l'échantillon audité et il se peut que les dépenses restantes liées à cette opération aient fait l'objet de demandes de paiement ou de factures non incluses dans l'échantillon, au sein de la population auditée ou de la population de l'année précédente.

L'approche recommandée pour traiter les erreurs connues consiste à extrapoler les erreurs aléatoires dans l'échantillon (y compris l'erreur qui a permis de trouver l'erreur connue) à l'ensemble des dépenses (sans déduire le montant des erreurs connues de la population). Dans ce cas, l'erreur connue n'est pas ajoutée au TPER. Cette recommandation découle du fait que, contrairement aux erreurs systémiques, la délimitation de l'erreur connue s'effectue généralement au niveau de l'opération où l'erreur a été décelée. Ce processus ne permet pas de confirmer si d'autres opérations affectées par ce type d'erreur subsistent dans la population. Dans ce contexte, l'erreur connue doit être corrigée comme tout autre type d'erreur. Les erreurs connues liées aux années précédentes doivent également être corrigées.

### **2.3. Erreurs aléatoires**

À la suite de l'évaluation des erreurs par l'AA, les erreurs qui ne sont pas considérées comme des erreurs systémiques sont qualifiées d'aléatoires. Cette notion est basée sur la probabilité que les erreurs aléatoires trouvées dans l'échantillon audité sont également présentes dans la population non auditée, étant donné que l'échantillon est représentatif. Ces erreurs doivent donc être intégrées aux erreurs extrapolées (voir point 2.5 du présent guide).

L'extrapolation des erreurs aléatoires varie en fonction de la méthode d'échantillonnage choisie, décrite dans le guide de l'échantillonnage.

### **2.4. Erreurs occasionnelles**

Une erreur qui n'est manifestement pas représentative de la population est appelée erreur occasionnelle. Un échantillon statistique étant représentatif de la population, les erreurs occasionnelles ne doivent être signalées que de manière tout à fait exceptionnelle et dûment motivée. Le recours fréquent, non justifié, à cette notion risque de compromettre la fiabilité du calcul du TPER et de l'avis d'audit de l'AA.

L'AA est tenue de fournir dans le RAC un niveau élevé de certitude quant au fait qu'une erreur dite occasionnelle n'est pas représentative de la population et d'expliquer quelles sont les procédures d'audit supplémentaires qu'elle a appliquées pour se prononcer sur l'existence d'une erreur occasionnelle, comme l'exige la norme ISA n° 530, qui dispose ce qui suit:

*«A.19 Lorsque l'auditeur a établi qu'une anomalie constituait une exception, il peut l'exclure de l'extrapolation des anomalies à l'ensemble de la population. Il lui faut toutefois tenir compte de l'effet de cette anomalie, si elle n'est pas corrigée, en plus de l'extrapolation des anomalies qui ne constituent pas des exceptions.*

*A.22 Dans le cas des tests de détail, le total des anomalies extrapolées et, le cas échéant, des anomalies exceptionnelles représente, pour l'auditeur, la meilleure estimation de l'anomalie affectant la population. Lorsque les anomalies extrapolées plus, le cas échéant, les anomalies exceptionnelles dépassent l'anomalie acceptable, l'échantillon ne fournit pas une base raisonnable pour tirer des conclusions sur la population testée. [...]*»

Autrement dit, lorsque l'AA décide d'exclure une erreur occasionnelle du calcul de l'erreur extrapolée, le montant de l'erreur occasionnelle doit être ajouté au calcul du TPER s'il n'a pas été corrigé, conformément au point 5.1 du présent guide. Si l'erreur occasionnelle a été corrigée avant la soumission du RAC concerné à la Commission, il n'est pas pris en compte dans le TPER. Cette méthode n'est applicable qu'aux erreurs occasionnelles au sens de la norme susvisée, compte tenu de leur caractère exceptionnel.

Un cas particulier peut se produire lorsque l'AA relève une irrégularité dans une opération (comme le non-respect des règles régissant les marchés publics pour un contrat spécifique) et que la même opération est également affectée par une erreur occasionnelle. Dans ce cas, l'erreur aléatoire ne doit pas être extrapolée à la population. L'erreur occasionnelle dans cette même opération est ajoutée au TPER, sauf si elle est corrigée avant la soumission du RAC. Cela tient au fait que l'erreur aléatoire représente d'autres erreurs possibles dans la population et doit être extrapolée aux dépenses restantes de la population de façon à estimer correctement le TPER.

## **2.5. Taux d'erreur total extrapolé**

Dans le RAC, l'AA doit faire figurer le TPER et le comparer au seuil de signification afin de tirer une conclusion quant à la question de savoir si la population à partir de laquelle l'échantillon aléatoire a été sélectionné contient des inexactitudes significatives<sup>3</sup>. Le TPER correspond à l'effet estimé des erreurs constatées dans les systèmes de gestion et de contrôle, exprimé en pourcentage de la

---

<sup>3</sup> Comme il ressort de l'article 17, paragraphe 4, deuxième alinéa, du règlement (CE) n° 1828/2006 de la Commission et de l'article 43, paragraphe 4, deuxième alinéa, du règlement (CE) n° 498/2007 de la Commission: *«lorsque, pour un programme opérationnel, le taux d'erreur extrapolé est supérieur au seuil de signification, l'autorité d'audit en analyse le caractère significatif et prend les mesures nécessaires, notamment en formulant des recommandations appropriées qu'elle consigne dans le rapport annuel de contrôle.»*

population pour l'année N. Il doit refléter l'analyse que l'AA fait des erreurs décelées dans le cadre des audits des opérations réalisés conformément à l'article 62, paragraphe 1, point b), du règlement (CE) n° 1083/2006 et à l'article 61, paragraphe 1, point b), du règlement (CE) n° 1198/2006.

**Le TPER est égal à la somme des éléments pertinents (à savoir les erreurs aléatoires extrapolées, les erreurs systémiques et les erreurs occasionnelles non corrigées) divisée par la population de l'année N – voir diagramme de l'annexe 1.**

Si des erreurs systémiques sont décelées dans l'échantillon audité et si leur portée dans la population non audité est délimitée de manière précise, les erreurs systémiques affectant la population sont ajoutées à l'erreur totale extrapolée, comme indiqué ci-dessus. Si cette délimitation n'a pas lieu avant la présentation du RAC, les erreurs systémiques concernées doivent être traitées comme des erreurs aléatoires aux fins du calcul de l'erreur aléatoire extrapolée<sup>4</sup>.

### 3. SYSTEMES COMMUNS ET AVIS D'AUDIT DIFFERENTS PAR PROGRAMME

Les informations relatives au TPER doivent être présentées dans la section du RAC concernant les audits sur des échantillons d'opérations. Par ailleurs, le «tableau des dépenses déclarées et des contrôles des échantillons» à joindre au RAC [comme il ressort du tableau 9 de l'annexe VIII du règlement (CE) n° 1828/2006] doit indiquer le TPER – voir l'annexe 2 du présent document.

Le RAC est transmis à la Commission via l'application SFC 2007. Le module correspondant dans SFC 2007 comprend le tableau susvisé, que l'AA doit remplir. Les informations sur le TPER doivent figurer dans une colonne séparée, après la colonne intitulée «Montant et pourcentage (taux d'erreur) des dépenses irrégulières dans l'échantillon aléatoire».

S'il est correct, d'un point de vue méthodologique, d'indiquer le TPER pour les programmes relevant d'un SGC commun, l'avis d'audit n'est pas toujours identique pour tous les programmes d'un même système.

Le règlement (CE) n° 1083/2006 dispose, en son article 62, paragraphe 1, point d), que *«lorsqu'un système commun s'applique à plusieurs programmes opérationnels, les informations visées au point i) peuvent être reprises dans un rapport unique, et l'avis et la déclaration visés aux points ii) et iii) peuvent couvrir tous les programmes opérationnels concernés»* (soulignement ajouté).

Par conséquent, si les audits des systèmes ou l'analyse des erreurs trouvées dans l'échantillon aléatoire d'un SGC commun révèlent qu'un programme spécifique inclus dans ce système commun présente des insuffisances particulières, l'AA peut envisager d'émettre un avis d'audit distinct pour ce programme particulier. C'est pourquoi l'application SFC 2007 permet aux AA d'introduire un avis différent pour chacun des programmes d'un même SGC. Dans ce cas, l'AA doit préciser dans le

---

<sup>4</sup> Les erreurs constatées au cours des audits des systèmes (évaluation des contrôles) ne sont pas ajoutées à l'erreur totale extrapolée, mais doivent être corrigées et présentées dans la section 4 du RAC. Les conclusions tirées des audits des systèmes doivent être prises en considération dans l'avis d'audit figurant dans le RAC, avec le résultat des audits des opérations.

RAC les éléments probants étayant les différents avis d'audit pour le ou les programmes séparés de l'évaluation du SGC commun dont ils relèvent.

Pour que l'AA dispose de suffisamment d'éléments probants pour formuler des avis d'audit différents pour les programmes relevant d'un SGC commun (également dans la perspective de la clôture<sup>5</sup>), la Commission recommande que, lorsque des résultats différents sont escomptés pour certains de ces programmes, l'AA planifie ses travaux de façon à obtenir une assurance raisonnable pour le ou les programmes spécifiques. Cet objectif peut être atteint en garantissant une strate représentative couvrant les dépenses respectives déclarées. Lorsque l'échantillonnage statistique est utilisé pour sélectionner l'échantillon aléatoire du SGC commun, la règle d'au moins 30 unités d'échantillonnage pour cette strate s'applique. Pour l'échantillonnage non statistique, les possibilités présentées dans le guide de l'échantillonnage sont applicables.

#### **4. AVIS D'AUDITS INADEQUATS**

La Commission considère qu'il y a avis d'audit inadéquat notamment dans les cas suivants:

- avis sans réserve alors qu'aucun audit des opérations n'a été effectué sur les dépenses de l'année N;
- avis sans réserve alors que l'AA n'a pas procédé à l'audit de toutes les opérations de l'échantillon;
- avis sans réserve alors que les taux d'erreur totaux extrapolés étaient supérieurs au seuil de signification et/ou que des faiblesses considérables avaient été détectées dans les audits des systèmes, sans que les autorités nationales aient pris les mesures correctives appropriées (voir la section 5 du présent guide) en temps utile avant la divulgation de l'avis d'audit;
- déclaration d'impossibilité d'exprimer un avis due à la non-finalisation des procédures contradictoires pour les audits des opérations.

#### **5. MESURES CORRECTIVES**

##### **5.1. Notion d'erreur corrigée aux fins de l'établissement de l'avis d'audit**

Toutes les erreurs, y compris les erreurs aléatoires, les erreurs systémiques et les erreurs occasionnelles, doivent être corrigées<sup>6</sup>.

Aux fins d'un avis d'audit sans réserve, les dépenses déclarées à la Commission doivent être corrigées de telle sorte que le RER des dépenses pour l'année

---

<sup>5</sup> À la clôture, il sera nécessaire d'obtenir une assurance suffisante pour chaque programme. Voir l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa, du règlement (CE) n° 1828/2006 (pour le FEDER, le FC et le FSE) et l'article 43, paragraphe 5, du règlement (CE) n° 498/2007 (pour le FEP).

<sup>6</sup> En ce qui concerne les erreurs connues, voir les deux derniers paragraphes du point 2.2 ci-dessus.

considérée ne dépasse pas 2 % et que les lacunes relevées dans les systèmes soient ramenées à un niveau acceptable pour garantir que les erreurs seront évitées dans les futures déclarations de dépenses.

Le RER correspond au TPER diminué des corrections financières éventuellement appliquées par l'État membre à la suite des erreurs constatées par l'AA dans ses audits des opérations, y compris les erreurs aléatoires extrapolées ou les irrégularités systémiques. Généralement, ces corrections sont appliquées une fois que le TPER a été établi. Toutefois, les corrections financières appliquées par l'État membre après la sélection de l'échantillon par l'AA et avant l'établissement du TPER par l'AA peuvent être également déduites à partir du RER si ces corrections ont pour but de réduire les risques constatés par le TPER. C'est par exemple le cas lorsque des corrections ont été apportées sur la base des travaux réalisés par l'AG pour déterminer la portée des irrégularités systémiques constatées par l'AA dans ses audits des opérations. En tout état de cause, outre le jugement professionnel appliqué par l'AA lors de l'examen des corrections financières à prendre en compte dans le calcul du RER, l'AA doit avoir l'assurance raisonnable que les corrections financières à prendre en compte dans le RER sont effectivement des corrections de dépenses irrégulières et non, par exemple, des corrections d'erreurs de plume, des écritures comptables inversées ne correspondant pas à des corrections financières, des recettes de projets générateurs de recettes, un transfert d'opérations d'un programme à l'autre (ou au sein d'un programme) ou des décisions de gestion concernant l'annulation d'un projet et qui n'ont aucun lien avec les irrégularités constatées dans le cadre de ce projet. Enfin, les corrections liées à des irrégularités isolées<sup>7</sup> qui ne figurent pas en tant que telles dans le TPER (par exemple les cas particuliers d'erreurs occasionnelles corrigées avant la soumission du RAC, les irrégularités déjà détectées et traitées par l'OI, l'AG et l'AC, mais pas encore corrigées avant la constitution de l'échantillon par l'AA<sup>8</sup>) ne devraient pas être comptabilisées dans le RER afin d'éviter une sous-estimation.

En vertu de l'article 70 du règlement (CE) n° 1083/2006 et de l'article 70 du règlement (CE) n° 1198/2006 du Conseil, les États membres (AG ou AC, conformément au SGC) doivent corriger les irrégularités et recouvrer les montants indûment versés. Ils ont le choix entre deux possibilités:

- procéder, dès qu'ils constatent l'irrégularité, au retrait des dépenses irrégulières du programme en les déduisant de la déclaration de dépenses suivante, libérant de la sorte des fonds de l'UE qui peuvent dès lors être affectés à d'autres opérations;
- laisser dans un premier temps les dépenses dans le programme en attendant le résultat de la procédure de recouvrement auprès des bénéficiaires des subventions

---

<sup>7</sup> Une irrégularité isolée est une erreur ponctuelle sans lien avec d'autres erreurs dans la population ou insuffisances dans les systèmes. Voir la section 1.4 de la décision de la Commission du 19 octobre 2011 portant «approbation des orientations définissant les principes, les critères et les barèmes indicatifs à appliquer pour la détermination des corrections financières effectuées par la Commission en vertu des articles 99 et 100 du règlement (CE) n° 1083/2006 du Conseil du 11 juillet 2006».

<sup>8</sup> Dans les conditions spécifiées au point 7.1.1 du présent guide.

indûment versées et ne déduire les montants concernés de la déclaration de dépenses suivante qu'une fois que le recouvrement auprès du bénéficiaire a eu lieu.

Aux fins de l'avis d'audit, une erreur est considérée comme corrigée dans les cas suivants:

1) lorsque le montant irrégulier a été déduit (par retrait ou par recouvrement) d'une demande de paiement intermédiaire soumise à la Commission avant la finalisation du RAC. ou

2) lorsque la dépense en cause a été (ou est) corrigée au niveau national (avant la finalisation du RAC) à l'aide d'un des trois moyens suivants:

a) engagement formel par l'autorité compétente (AG ou AC), signalé à l'AA et/ou à la Commission, indiquant que les dépenses irrégulières seront corrigées dans la demande de paiement intermédiaire suivante;

b) retrait enregistré au niveau national dans le système comptable et de surveillance de l'autorité de certification;

c) lancement, par l'État membre, de la procédure de recouvrement des dépenses irrégulières auprès du ou des bénéficiaires<sup>9</sup>.

L'AA doit être tenue informée des corrections effectivement apportées.

## **5.2. Mesures correctives ultérieures**

L'État membre (AG ou AC suivant le SGC) doit prendre les mesures correctives qui s'imposent au regard de l'analyse des résultats des audits des systèmes et des opérations communiqués par l'AA.

L'existence d'un TPER supérieur au seuil de signification en cas de SGC classé en catégorie 3 ou 4 confirme la présence de graves insuffisances dans le système. Dans ce cas, les autorités nationales responsables s'engagent à appliquer un plan d'action visant à corriger les insuffisances systémiques, assorti de délais rigoureux, afin d'atténuer le risque d'erreurs significatives dans les futures déclarations de dépenses. Ce plan d'action doit être décrit de manière claire et concise dans le RAC. Il ne peut être considéré par l'AA comme un événement ultérieur et son incidence ne peut donc être prise en compte lors de l'élaboration de l'avis d'audit que si les actions ont effectivement été mises en œuvre et que l'AA dispose d'éléments qui en apportent clairement la preuve.

Si les mesures correctives sont mises en œuvre avant la soumission du RAC à la Commission et que l'AA dispose de suffisamment d'éléments qui en apportent la preuve (voir point 5.1), ces mesures correctives peuvent être considérées comme des événements ultérieurs qui ont eu lieu après la période d'audit. Ces événements ultérieurs doivent figurer dans le RAC pour indiquer que les erreurs relevées ont fait l'objet d'un suivi approprié par les autorités nationales. L'AA peut prendre en considération ces événements lors de l'établissement du niveau d'assurance et de

---

<sup>9</sup> Autrement dit, un ordre de recouvrement a été émis par l'organisme responsable.

l'avis. Comme le prévoit la note d'orientation sur les RAC<sup>10</sup>, «certains événements ultérieurs peuvent avoir une incidence importante sur le fonctionnement des systèmes de gestion et de contrôle et/ou sur les réserves (en cas d'avis avec réserve ou d'avis négatif) et l'autorité d'audit ne peut par conséquent les ignorer». Il peut s'agir d'actions positives (telles que des mesures correctives mises en œuvre après la période d'audit) ou d'événements d'une nouvelle situation ayant un impact négatif (par exemple, des défaillances du système ou des erreurs détectées après la période d'audit).

Si les mesures correctives concernent des dépenses irrégulières, l'AA ne peut en tenir compte de la manière prévue au paragraphe précédent qu'à condition que les dépenses affectées aient été corrigées conformément au point 5.1 ci-dessus.

### **5.3. Correction de chaque type d'erreur**

Pour la Commission, la correction de chaque type d'erreur est la solution privilégiée en cas d'erreurs systémiques. En effet, dans ce cas, l'analyse et la correction de chaque type d'erreur est la solution qui correspond le mieux à l'évaluation des erreurs requise par les normes d'audit internationales, et notamment la norme ISA 530. L'AA doit donc s'efforcer de planifier ses travaux pour faire en sorte que l'État membre puisse recourir à cette solution en temps utile avant la soumission du RAC.

Comme indiqué au point 2.2, l'AA doit évaluer les erreurs relevées dans ses audits des opérations. Lorsque des erreurs systémiques sont relevées et aux fins du RAC, l'AA doit confirmer ce qui suit:

1) que le montant total des dépenses déclarées à la Commission qui sont affectées par ces erreurs systémiques est établi et que les autorités responsables procéderont aux corrections financières nécessaires dès que possible. La délimitation de l'erreur systémique dans les dépenses non auditées peut être effectuée par l'AG, sous la supervision de l'AA. Dans la pratique, cette supervision suppose que l'AA examine la qualité du travail de l'AG et fournisse dans le RAC une confirmation écrite expresse attestant que le travail a été effectué dans le respect des normes et que les conclusions sont appropriées;

2) que les autorités nationales responsables s'engagent à appliquer un plan d'action visant à corriger les insuffisances systémiques, assorti de délais rigoureux, afin d'atténuer le risque d'erreurs significatives dans les futures déclarations de dépenses. Ce plan d'action doit être décrit de manière claire et concise dans le RAC.

Les erreurs aléatoires peuvent soit constituer la seule source d'erreur décelée dans l'échantillon audité, soit venir s'ajouter aux erreurs systémiques. L'AA doit calculer les dépenses à risque en appliquant le taux d'erreur extrapolé (relatif aux erreurs aléatoires trouvées dans l'échantillon d'opérations audité et calculé en tenant compte de l'appendice 1 du guide de l'échantillonnage) à la population concernée par les erreurs aléatoires. Pour ce faire, il y a lieu d'utiliser la formule figurant ci-dessous au point 5.4.

---

<sup>10</sup> Voir point 8 de la note d'orientation relative aux rapports annuels de contrôle et aux avis annuels.

#### 5.4. Correction financière extrapolée<sup>11</sup>

Lorsque l'analyse des erreurs relevées dans les audits des opérations de l'AA n'a pas permis de constater des erreurs systémiques ou occasionnelles (ou lorsque cette évaluation n'a pas été achevée à temps pour le RAC), l'État membre<sup>12</sup>, après l'obtention du TPER, peut décider d'éliminer les dépenses irrégulières déclarées pour obtenir un taux d'erreur résiduel ne dépassant pas 2 %.

Cela permettra à l'AA, sous réserve des critères énoncés à la section 6 ci-dessous, de rendre un avis sans réserve, pour autant que l'AA puisse confirmer dans le RAC qu'il a été remédié aux déficiences du SGC qui produisent les erreurs supérieures au seuil de signification ou que des mesures correctives ont été prises comme indiqué ci-dessus aux points 5.2 et 5.3.

Dans le cas où une correction financière extrapolée est appliquée sur la base du taux d'erreur aléatoire extrapolé (lorsque le taux d'erreur total extrapolé est constitué uniquement d'erreurs aléatoires), le taux d'erreur extrapolé est appliqué à l'ensemble de la population. Le montant qui en résulte est ensuite diminué des erreurs décelées dans l'échantillon (à corriger séparément<sup>13</sup>), ce qui correspond au montant de la correction extrapolée requise. Il s'agit là du scénario le plus simple, dans lequel aucune erreur systémique n'a été détectée par l'AA dans le cadre de ses audits des opérations<sup>14</sup>.

Dans les conditions exposées ci-dessus, la Commission considérera qu'une correction financière extrapolée est appropriée lorsqu'elle est calculée dans les limites de l'intervalle compris entre A et B:

A: Correction financière extrapolée = erreur aléatoire extrapolée - erreurs dans l'échantillon
B: Correction financière extrapolée = erreur aléatoire extrapolée - (population * 2 %) - erreurs dans l'échantillon

---

<sup>11</sup> Elle est sans préjudice d'une étude approfondie par la Commission, lorsque le risque résiduel cumulé au moment de l'élaboration du RAC et pendant la période pluriannuelle dépasse 2 %. Dans ce cas, la Commission peut demander des mesures correctives complémentaires, puisque cela peut indiquer que le SGC du ou des programmes en question n'a pas encore corrigé les risques constatés par l'AA au cours de la durée de vie du ou des programmes.

<sup>12</sup> L'AG ou l'AC conformément au SGC.

<sup>13</sup> Les erreurs dans l'échantillon ne sont corrigées qu'une seule fois.

<sup>14</sup> Aux fins du calcul de la correction financière, les corrections apportées en ce qui concerne les erreurs systémiques doivent être déduites de la correction financière extrapolée.

Si des erreurs systémiques sont constatées dans le cadre des audits des opérations de l'AA et que ces erreurs sont délimitées pour l'ensemble de la population (voir le point 2.2 ci-dessus), il en résulte que, lorsque l'on extrapole les erreurs aléatoires trouvées dans l'échantillon à l'ensemble de la population, l'AA doit déduire le montant des erreurs systémiques de la population, chaque fois que cette valeur fait partie de la formule d'extrapolation, comme expliqué en détail à l'appendice 1 du guide de l'échantillonnage.



Exemple:

Taux d'erreur aléatoire extrapolé: 4 %

Population: 1 000 millions d'euros

Erreurs dans l'échantillon (déjà rectifiée): 3 millions d'euros

Correction comprise entre 37 millions et 17 millions d'euros:

A: 37 millions d'euros =  $(4 \% * 1\ 000 \text{ millions d'euros}) - 3 \text{ millions d'euros}$

B: 17 millions d'euros =  $(4 \% * 1\ 000 \text{ millions d'euros}) - (2 \% * 1\ 000) - 3 \text{ millions d'euros}$

## 6. TPER ET ASSURANCE SUR LE BON FONCTIONNEMENT DU SGC

Aux fins de l'avis d'audit à établir par l'AA, l'assurance quant au bon fonctionnement du SGC se fonde sur les résultats combinés des audits des systèmes et des audits des opérations (section 5 ci-dessus).

Conformément à l'annexe VII du règlement (CE) n° 1828/2006, et comme indiqué à la section 8 de la note d'orientation sur les RAC et les avis de 2009, en cas d'avis avec réserve, l'AA est tenue de fournir une estimation de l'incidence de cette réserve. La note d'orientation précise en outre que *«la quantification de cette incidence peut être effectuée en tenant compte de ce que le taux d'erreur prévu déterminé pour les dépenses dans l'année de référence est applicable, ou sur une base forfaitaire en tenant compte de toutes les informations que l'autorité d'audit peut avoir à sa disposition»*. L'AA peut également préciser dans le paragraphe concerné de l'avis si l'incidence des réserves est limitée ou significative.

La quantification de l'incidence peut être effectuée soit sur la base du TPER (ou du RER dans le cas où les mesures correctives ont été mises en œuvre dans l'État membre avant la finalisation du RAC) établi pour l'exercice N, soit sur une base forfaitaire, en tenant compte de toutes les informations à la disposition de l'AA au moment de l'établissement de l'avis d'audit.

L'incidence d'une réserve peut être considérée comme «limitée» lorsque la réserve concerne des irrégularités (non encore corrigées au moment de la présentation du RAC à la Commission) correspondant à des dépenses d'un montant supérieur à 2 % mais inférieur à 5 % du montant total des dépenses certifiées pour l'exercice N. Si ces irrégularités dépassent 5 % des dépenses totales certifiées pour l'exercice N, la réserve correspondante doit être considérée comme «significative». Le même raisonnement s'applique lorsque le montant exact de l'irrégularité ne peut pas être quantifié avec précision par l'AA et qu'un taux forfaitaire est utilisé; tel peut être le cas pour les déficiences à caractère systémique.

Toutes les erreurs doivent être quantifiées par l'AA. En général, toutes les erreurs constatées dans le cadre de l'échantillon aléatoire utilisé pour les audits des opérations doivent être prises en compte dans le calcul du TPER, à l'exception des erreurs occasionnelles (voir le point 2.4 ci-dessus) et les cas particuliers décrits aux points 7.1.1 et 7.5 ci-après. Sans cette quantification, le TPER ne peut être considéré comme fiable dans la mesure où il est probablement sous-estimé en raison des erreurs qui n'ont pas été quantifiées. Dans ce cas, l'avis d'audit doit être avec réserve.

Les erreurs prises en compte dans le TPER doivent correspondre à des conclusions figurant dans un rapport d'audit final, c'est-à-dire après la clôture de la procédure contradictoire avec l'entité auditée. Dans les cas, dûment motivés, où cette procédure contradictoire n'a pas été menée à son terme avant la soumission du RAC, la portée des travaux peut être limitée et une opinion avec réserve peut être fournie sur la base du jugement professionnel de l'AA. La quantification<sup>15</sup> de la réserve dans l'avis d'audit peut s'effectuer sur la base du montant d'erreur maximal que l'AA juge raisonnable compte tenu des informations dont elle dispose.

Le TPER présenté dans le RAC doit correspondre au taux d'erreur avant toute correction apportée par l'État membre à la suite des audits des opérations effectués par l'AA. L'avis d'audit de l'AA se fonde sur le TPER et sur les mesures correctives éventuellement appliquées par l'État membre avant la soumission du RAC, conformément au point 5 ci-dessus<sup>16</sup>.

Il ressort de l'expérience que le lien entre l'avis d'audit (concernant le bon fonctionnement du SGC, ainsi que la légalité et la régularité des dépenses) et les conclusions résultant des audits des systèmes et des audits des opérations suit généralement le modèle expliqué ci-dessous. Le tableau suivant est fourni à titre indicatif uniquement, l'autorité d'audit devant toujours faire appel à son jugement professionnel, en particulier pour les cas qui ne seraient pas prévus ci-dessous. Comme indiqué au point 5 ci-dessus, les mesures correctives peuvent concerner des corrections financières (visant à ramener le RER sous la barre des 2 % ou à ce niveau) ou des améliorations destinées à remédier aux insuffisances constatées dans le SGC (non couvertes par les corrections financières), ou une combinaison des deux.

Opinion d'audit	Évaluation de l'AA sur		
	le fonctionnement du SGC (résultats des audits des systèmes)	TPER (résultats des audits des opérations)	Mise en œuvre <sup>17</sup> des mesures correctives par l'État membre
1-Sans réserve	Catégorie 1 ou 2	et TPER ≤ 2 %	Mesures correctives (par exemple erreurs dans l'échantillon) mises en œuvre.
2 - Avec réserve (les réserves ont	Catégorie 2	et/ou 2 % < TPER ≤	Sauf si des mesures correctives adéqua

<sup>15</sup> Voir point 7 de la note d'orientation relative aux rapports annuels de contrôle et aux avis annuels.

<sup>16</sup> Dans le cas particulier où une dépense irrégulière a déjà été constatée et traitée par les autorités nationales (mais pas encore corrigée avant la constitution de l'échantillon), il est possible que l'AA décide d'exclure cette irrégularité lorsqu'elle extrapole les erreurs de l'échantillon à la population, sous réserve de certaines conditions (voir point 7.1.1 ci-dessous). L'AA doit indiquer dans le RAC, dans la section concernant les audits des opérations, si cette situation s'est produite, le montant des dépenses pour l'irrégularité en question et si l'erreur a été corrigée.

<sup>17</sup> Voir section 5 du présent document.

Opinion d'audit	Évaluation de l'AA sur		
	le fonctionnement du SGC (résultats des audits des systèmes)	TPER (résultats des audits des opérations)	Mise en œuvre <sup>17</sup> des mesures correctives par l'État membre
une incidence limitée)		5 %	(y compris des corrections financières et sont mises en œuvre (avis sans réserve possible)
3 - Avec réserve (les réserves ont une incidence significative)	Catégorie 3	et/ou $5\% < \text{TPER} \leq 10\%$	Mesures correctives non intégralement mises en œuvre (y compris si des corrections financières sont mises en œuvre mais que des déficiences à caractère systémique subsistent).
4 - Avis négatif	Catégorie 4	et/ou $\text{TPER} > 10\%$	Mesures correctives non intégralement mises en œuvre (y compris si des corrections financières sont mises en œuvre mais que des déficiences à caractère systémique subsistent).

Si l'AA considère que le SGC relève de la catégorie 2 et que le TPER est inférieur au seuil de signification de 2 %, l'avis d'audit peut être sans réserve.

En revanche, si le SGC est classé dans la catégorie 1 ou 2 et que le TPER est supérieur à 2 %, cela indique qu'en dépit de l'évaluation relativement positive résultant des audits des systèmes effectués par l'AA, le SGC n'est, dans la pratique, pas suffisamment efficace pour assurer la prévention, la détection et la correction des irrégularités et le recouvrement des montants indûment perçus. Un avis d'audit avec réserve est donc jugé approprié<sup>18</sup> dans ce cas. En revanche, si le RER est inférieur ou égal à 2 %, lorsque des mesures correctives ont été mises en œuvre par l'État membre avant la soumission du RAC à la Commission (voir point 5.2 ci-dessus), l'AA peut émettre un avis sans réserve.

Un avis avec réserve doit être délivré lorsque le SGC relève de la catégorie 3 et/ou que le TPER est supérieur à 2 %, sauf lorsque le RER est inférieur ou égal à 2 % et que des

<sup>18</sup> L'expression «jugé approprié» signifie que l'AA doit faire usage de son jugement professionnel pour tirer les conclusions appropriées de son travail.

mesures correctives (y compris celles concernant les déficiences à caractère systémique) ont été mises en œuvre avant la finalisation du RAC. Dans ce cas, l'AA peut émettre un avis sans réserve.

Si le TPER est supérieur à 5 % et/ou que le SGC se trouve en catégorie 3 ou 4, un avis avec réserve doit être délivré.

Si le TPER est supérieur à 10 % et/ou que le SGC se trouve en catégorie 4, un avis négatif doit être délivré.

## **7. CAS PARTICULIERS**

### **7.1. Erreurs détectées par l'AA dans des dépenses également considérées comme irrégulières par l'AG, l'OI ou l'AC**

#### *7.1.1. Irrégularités déjà détectées et traitées par l'OI/AG/AC, mais non encore corrigées avant la constitution de l'échantillon par l'AA*

Comme indiqué plus haut, d'une manière générale toutes les irrégularités constatées doivent être prises en compte pour le calcul du taux d'erreur extrapolé et doivent figurer dans le RAC. Il peut s'agir d'irrégularités détectées par l'AA (lors de ses audits des opérations) qui ont déjà été constatées par un autre organisme national (l'AG, l'OI, ou l'AC) avant la constitution de l'échantillon par l'AA, mais qui n'ont pas été corrigées par l'État membre avant la soumission du RAC<sup>19</sup>.

Toutefois, s'il existe des preuves documentaires établissant que les autorités nationales concernées (AG, OI ou AC) ont détecté cette irrégularité et pris les mesures nécessaires (par exemple lancement de la procédure de recouvrement) avant la constitution de l'échantillon par l'AA, et que le montant irrégulier a été corrigé avant la soumission du RAC, l'irrégularité peut être exclue de l'extrapolation des erreurs de l'échantillon à la population.

En tout état de cause, le traitement de l'irrégularité concernée doit être signalé et expliqué dans le RAC dans la section relative aux audits des opérations, étant donné qu'une correction de ce type aura une incidence sur le risque résiduel cumulé calculé par la Commission aux fins du rapport annuel d'activité (RAA) des services concernés.

Par principe, l'AG doit faire en sorte que ses contrôles de gestion (vérifications administratives ou sur place) permettent de prévenir, déceler et corriger les irrégularités avant que les dépenses soient déclarées à la Commission. Toutefois, compte tenu du caractère pluriannuel du système de contrôle, il est possible que les contrôles sur place permettent de déceler des erreurs passées inaperçues précédemment lors des contrôles documentaires.

---

<sup>19</sup> Comme indiqué ci-dessus, la correction peut consister à déduire les dépenses irrégulières (par retrait ou par recouvrement) d'une déclaration de dépenses soumise à la Commission, ou à inscrire les dépenses en cause en tant que recouvrement en instance dans le système comptable de l'AC.

### *7.1.2. Irrégularités détectées lors de contrôles effectués par l'OI ou l'AG mais insuffisamment corrigées avant la constitution de l'échantillon par l'AA*

Lors d'un audit, une AA constate qu'une irrégularité a été précédemment détectée lors d'un contrôle effectué par un autre organisme, mais que le taux de correction appliqué était inférieur à celui que l'OI ou l'AG auraient dû appliquer selon l'AA. Dans ce cas, il doit être tenu compte de la différence entre le montant résultant de la correction au taux déterminé par l'AA et le montant réellement corrigé (au niveau de la déclaration à la Commission, avant la constitution de l'échantillon par l'AA) pour calculer le TPER.

### *7.1.3. Irrégularités concernant des dépenses retirées après la constitution de l'échantillon par l'AA*

Une fois l'échantillon d'opérations sélectionné, l'AA peut trouver, dans les opérations à auditer, des dépenses irrégulières ayant été retirées ou «décertifiées» par l'État membre. En ce qui concerne les dispositions pratiques à adopter par l'AA pour les audits sur place, deux situations différentes sont envisagées:

- (1) si les dépenses irrégulières «décertifiées» concernent toutes les dépenses d'une opération donnée appartenant à l'échantillon constitué par l'AA, celle-ci n'est pas tenue d'auditer l'opération sur place. L'échantillon ne doit pas être modifié, c'est-à-dire que l'opération concernée ne doit pas être remplacée par une autre;
- (2) si la dépense irrégulière «décertifiée» ne concerne qu'une partie des dépenses d'une opération déterminée appartenant à l'échantillon constitué par l'AA, l'organisme doit contrôler l'opération sur place pour détecter si la partie non décertifiée est exempte d'erreurs.

Dans les deux cas, les dépenses irrégulières doivent être prises en compte dans le taux d'erreur.

## **7.2. Compensation avec une «marge» de dépenses au niveau des projets**

Il peut arriver qu'au cours de l'année N, les dépenses que le bénéficiaire déclare à l'AG (ou l'OI) pour une opération donnée soient supérieures à ce qui avait été prévu au budget au cours de l'année N. C'est ce qu'on appelle une «marge» de dépenses. La déclaration des dépenses éligibles à la Commission est en tout état de cause limitée au montant maximal fixé dans la convention de subvention et le budget approuvé pour l'opération en question.

Ce qui précède est sans préjudice de l'article 98 du règlement (CE) n° 1083/2006. Lorsque l'État membre décide, conformément à cette disposition, d'appliquer une correction financière à une opération isolée en annulant tout ou partie de la participation publique (ou lorsque la Commission propose ce type de correction financière en vertu des articles 99 et 100, paragraphe 4, du même règlement), la participation provenant des fonds annulés peut être réutilisée pour d'autres opérations que celles faisant l'objet de la correction. L'article 98, paragraphe 3, précise que la réutilisation de la participation qui est annulée pour l'opération qui a fait l'objet de la correction n'est pas autorisée.

Voici un exemple de compensation avec une marge de dépenses au niveau des projets: Le budget du projet prévoit des dépenses d'un montant de 100 000 euros et un cofinancement public de 40 % des dépenses, dans la limite de 40 000 euros. Le bénéficiaire a déclaré les dépenses de 110 000 euros à l'autorité de gestion et a perçu la subvention maximale d'un montant de 40 000 euros. L'AA effectue un audit du montant de 110 000 euros déclaré par le bénéficiaire et trouve des dépenses inéligibles pour un montant de 9 000 euros. Dans ce cas, même si des dépenses inéligibles sont relevées dans les dépenses totales de l'opération ayant fait l'objet de l'audit (y compris la marge qui faisait partie des dépenses auditées), il reste encore un montant de dépenses éligibles suffisant autorisant l'octroi de la subvention publique maximale de 40 000 euros au bénéficiaire<sup>20</sup>. Dans ce cas, l'AA peut juger qu'aucune erreur n'est à signaler étant donné qu'il n'y a pas d'incidence sur le remboursement de l'Union, dans la mesure où la marge existait au moment où l'AA a trouvé les dépenses inéligibles en question. Toutefois, le fait que toutes les dépenses, y compris la marge, ont été considérées comme éligibles par l'AG peut indiquer la nécessité d'améliorer leurs vérifications. Dans ce cas, l'AA doit recommander à ces autorités d'améliorer ou de renforcer leurs vérifications.

On peut également citer l'exemple dans lequel, pour le projet susmentionné, le bénéficiaire a déclaré à l'AG des dépenses de 110 000 euros. L'AA audite les 110 000 euros déclarés pour le projet et trouve des dépenses inéligibles d'un montant de 15 000 euros. Le bénéficiaire a droit à une subvention maximale de 38 000 euros (95 000 euros \* 40 %). L'erreur détectée (5 000 euros) a une incidence sur les dépenses déclarées comme éligibles à la Commission. Dans ce cas, l'AA doit inclure cette erreur dans le TPER. Les autorités nationales pourraient devoir émettre un ordre de recouvrement au bénéficiaire (par exemple si l'opération est achevée) et le montant maximal de la subvention est réduit en conséquence.

### **7.3. Compensation des erreurs de surestimations par les erreurs de sous-estimation**

Étant donné que la notion d'erreur a trait à des surestimations injustifiées de dépenses, les erreurs de sous-estimation ne doivent pas être déduites des surestimations dans le calcul du TPER.

### **7.4. Comment la fraude et les soupçons de fraude doivent-ils être indiqués dans le RAC et pris en compte dans le taux d'erreur?**

Le RAC doit indiquer les mesures prises en ce qui concerne les cas de fraude ou soupçons de fraude identifiés au cours des travaux d'audit ou avant la présentation du RAC.

Le RAC doit indiquer si les cas de fraude ou soupçons de fraude ont été communiqués à l'OLAF. Si cela est autorisé par les règles nationales pour les enquêtes en cours, l'AA doit recueillir des informations sur la nature de la fraude et

---

<sup>20</sup> Cette manière de procéder est conforme à l'article 98, paragraphe 3, du règlement (CE) n° 1083/2006 [ou à l'article 96, paragraphe 3, du règlement (CE) n° 1198/2006 pour le FEP], dans la mesure où il n'y a pas d'annulation de la contribution publique en faveur de l'opération en cause, c'est-à-dire que les 40 000 euros seraient toujours financés par les dépenses publiques.

évaluer s'il s'agit d'un problème systémique et, dans l'affirmative, si des mesures d'atténuation ont été prises.

Conformément à l'article 27, point c), du règlement (CE) n° 1828/2006, on entend par «*soupçon de fraude*», *une irrégularité donnant lieu à l'engagement d'une procédure administrative ou judiciaire au niveau national afin de déterminer l'existence d'un comportement intentionnel, en particulier d'une fraude telle que visée à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, point a), de la Convention relative à la protection des intérêts financiers des Communautés européennes, établie sur la base de l'article K.3 du traité sur l'Union européenne*».

Lorsque des opérations ont été incluses dans l'échantillon aléatoire, mais que l'AA ne peut pas les vérifier en raison de la conservation des pièces justificatives par les autorités judiciaires (à savoir en raison d'un soupçon de fraude), les trois cas suivants sont prévus:

1) lorsque l'AA dispose d'éléments probants indiquant un soupçon de fraude pour l'opération de l'échantillon concernée (par exemple, rapport de police) ou lorsque l'existence d'une fraude est confirmée par les autorités judiciaires nationales compétentes, les dépenses en cause sont considérées comme une erreur (aléatoire, systémique ou occasionnelle) et incluses dans le TPER. Si, après la soumission du RAC, l'AA obtient des informations permettant de conclure que le soupçon de fraude n'a pas été confirmé, l'AA peut revoir le TPER et en informer la Commission dans le RAC suivant;

2) lorsqu'il n'existe pas suffisamment d'informations ou d'éléments probants, l'AA peut remplacer l'opération de l'échantillon concernée par une autre en appliquant une sélection aléatoire au reste de la population, en utilisant la même méthode d'échantillonnage, si cela peut être effectué à temps pour la soumission du RAC. Dans le cas contraire, l'AA peut envisager de comptabiliser l'opération initialement retenue avec zéro erreur (si aucune irrégularité n'a été décelée) et inclure les dépenses respectives dans la population pour le calcul de l'erreur extrapolée;

3) si l'AA n'a pas remplacé l'opération échantillonnée en cause et que la quantification de l'irrégularité n'est possible qu'après la soumission du RAC pour l'année de référence en question, un TPER révisé doit être calculé par l'AA et transmis à la Commission dans les meilleurs délais. L'AA doit indiquer dans le RAC les cas concernés par cette situation exceptionnelle et son incidence sur l'avis de l'AA.

Il est évident que, si l'AA peut vérifier les opérations faisant l'objet de soupçons de fraude car les pièces justificatives correspondantes sont à la disposition de l'AA, il appartient à celle-ci de déterminer, sur la base de ses propres travaux, s'il existe des irrégularités dans les dépenses déclarées, sans préjudice du résultat des enquêtes pour fraude, le cas échéant.

#### **7.5. Les cas de faillite ou d'insolvabilité doivent-ils être inclus dans le taux d'erreur?**

Lorsque l'AA a inclus dans son échantillon une opération qui fait l'objet d'une procédure de faillite ou d'insolvabilité, de sorte que les objectifs de l'opération ou d'autres conditions d'octroi de la subvention ne peuvent pas être remplis (par exemple, aides d'État liées à la création d'emplois dans l'entreprise bénéficiaire),

mais qu'il n'y a aucune indication particulière de négligence de la part de l'autorité de gestion lors de la sélection des opérations de cofinancement, les dépenses déclarées pour cette opération doivent-elles être incluses dans le TPER?

Pour répondre à cette question, il est important de noter que le règlement n° 539/2010 a ajouté un paragraphe 5 à l'article 57 du règlement (CE) n° 1083/2006: «*Les paragraphes 1 à 4 ne s'appliquent pas à toute opération qui connaît une modification importante comme la conséquence de l'arrêt de l'activité de production dû à une banqueroute non frauduleuse*».

À la lumière de cette disposition, la Commission considère que, en cas d'arrêt de l'activité de production dû à une faillite non frauduleuse, l'État membre sera dispensé d'enquêter sur l'irrégularité concernée et de procéder aux corrections financières correspondantes, et l'État membre et la Commission ne seront pas tenus de prendre les mesures nécessaires pour recouvrer les montants indûment perçus.

Le corollaire de ce raisonnement est qu'il n'y a pas d'erreur à prendre en considération dans le TPER en ce qui concerne un cas de faillite lorsque l'article 57, paragraphe 5, du règlement (CE) n° 1083/2006 est applicable.

Un cas d'insolvabilité ou de faillite ne constituerait une erreur à prendre en considération dans le TPER que dans deux situations:

1) lorsqu'il concerne une fraude établie par les autorités judiciaires nationales compétentes, auquel cas, la correction doit correspondre à la totalité des dépenses concernées;

2) lorsqu'il résulte de l'absence de procédure de sélection adéquate par l'autorité de gestion [à savoir, violation de l'article 60, point a), du règlement (CE) n° 1083/2006]. Dans ce cas, l'erreur peut être quantifiée à 5 %, 10 %, 25 % ou 100 % des dépenses déclarées pour l'opération en cause, ainsi qu'il ressort de la décision de la Commission relative aux corrections financières<sup>21</sup>.

Si l'un des deux cas susmentionnés est applicable, l'AA doit également tenir compte de la date à laquelle la faillite a eu lieu, dans le sens suivant<sup>22</sup>:

1) Si l'insolvabilité est survenue avant la constitution de l'échantillon par l'AA et que l'AG a réagi sans délai par la dénonciation de la convention de subvention et le lancement d'une procédure de recouvrement<sup>23</sup>, il s'agit d'une situation

---

<sup>21</sup> Décision de la Commission du 19 octobre 2011 portant approbation des orientations définissant les principes, les critères et les barèmes indicatifs à appliquer pour la détermination des corrections financières effectuées par la Commission en vertu des articles 99 et 100 du règlement (CE) n° 1083/2006 du Conseil du 11 juillet 2006.

Une quantification à 100 % serait justifiée lorsque l'AG n'a pas vérifié si la situation financière du bénéficiaire était satisfaisante (c'est-à-dire qu'elle n'aboutirait pas à la faillite) et qu'il s'agissait d'une condition à vérifier avant la sélection de l'opération.

<sup>22</sup> Tel qu'il ressort du point 8.1.1 ci-dessus.

<sup>23</sup> L'action de l'AG peut également dépendre des règles et procédures nationales relatives aux procédures d'insolvabilité et de faillite. L'AA doit faire appel à son jugement professionnel pour analyser le délai de réaction de l'AG à la situation concrète de faillite ou d'insolvabilité concernée.



analogue à celle couverte par le point 7.1.1 ci-dessus. Dans ce cas, l'irrégularité peut être exclue de l'extrapolation des erreurs aléatoires à la population.

- 2) Si l'insolvabilité est survenue après la constitution de l'échantillon par l'AA (par conséquent, les mesures nécessaires sont prises par l'AG uniquement après la constitution de l'échantillon), l'irrégularité doit être considérée comme une erreur aléatoire qui doit figurer dans l'extrapolation des erreurs aléatoires.

Il est évident que l'existence de cas d'insolvabilité / de faillite ne remet pas en cause la nécessité pour l'AA de s'assurer que les dépenses liées à l'opération en question sont légales et régulières en ce qui concerne le reste des dispositions applicables.

#### **7.6. Quelle approche devrait adopter l'AA en cas de perte ou d'endommagement des pièces justificatives des opérations de l'échantillon du fait d'un cas de force majeure (catastrophes naturelles par exemple)?**

À la suite des catastrophes naturelles survenues en Europe centrale, certaines AA ont souhaité savoir quelle approche adopter lorsque les pièces justificatives conservées au niveau des bénéficiaires étaient perdues ou endommagées à la suite de ces catastrophes naturelles (perte de piste d'audit suffisante).

L'AA doit demander aux autorités nationales concernées de reconstituer la piste d'audit à l'aide des documents conservés sous forme électronique et d'autres sources (par exemple, contractants, fournisseurs, banques). Toutefois, cette reconstitution de la piste d'audit doit être effectuée dans des limites raisonnables (du point de vue de l'effort administratif et du temps nécessaire), dans la mesure où il se peut que cette reconstitution entraîne des difficultés excessives ou injustifiées pour l'entité auditée en raison des faits et circonstances. Le jugement professionnel s'impose pour tirer cette conclusion<sup>24</sup>.

Il se peut également que, même si la piste d'audit est incomplète, la documentation manquante ne soit pas essentielle pour déterminer si les dépenses sont éligibles. Dans ce cas, l'AA doit indiquer une limitation du champ d'application si l'opération en question fait l'objet d'un audit.

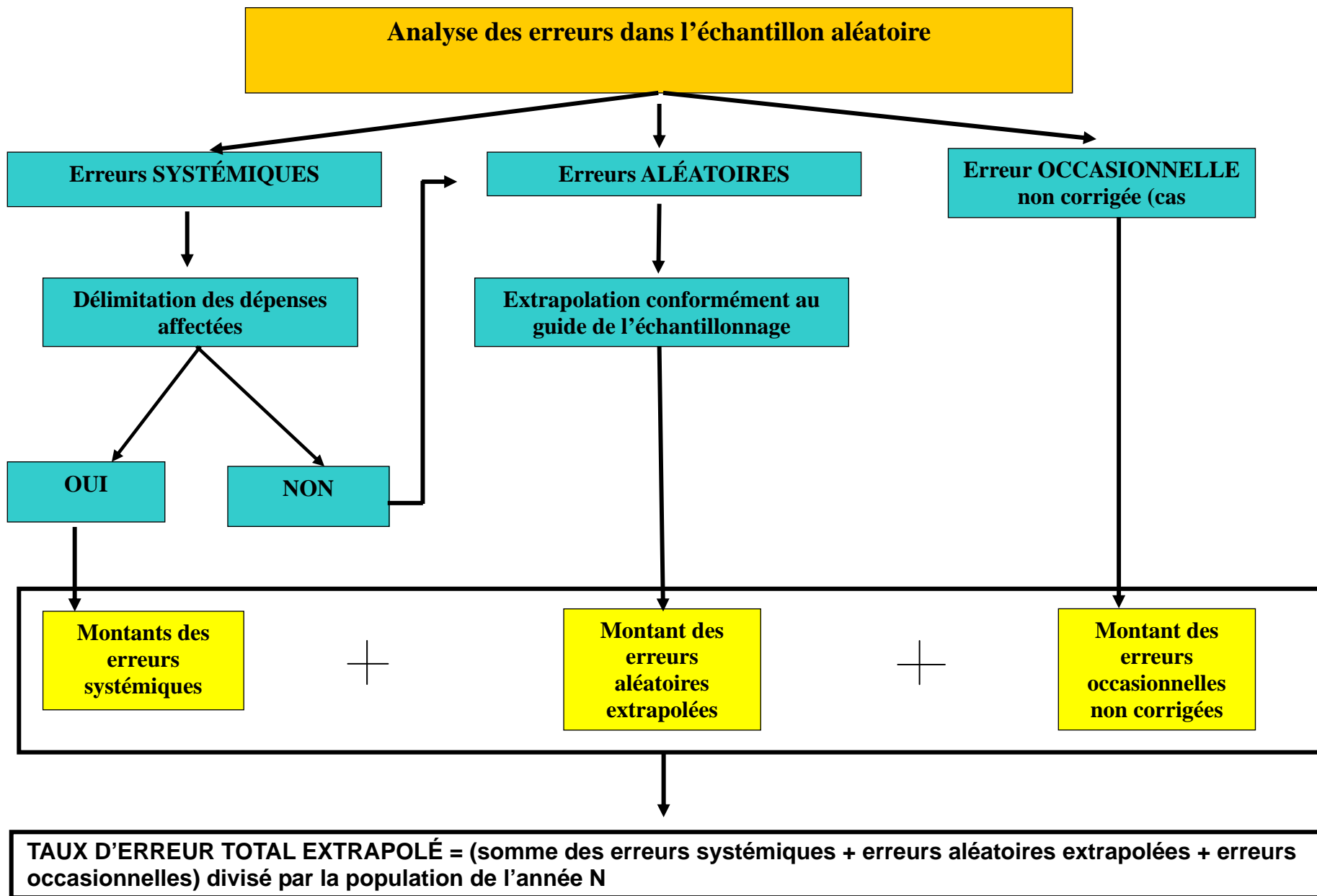
Pour les opérations où la piste d'audit ne peut de fait pas être reconstituée (au moins partiellement) en raison d'un cas de force majeure (par exemple, du fait de catastrophes naturelles) ou lorsque les coûts de cette reconstitution sont supérieurs à l'avantage de garantir la piste d'audit, l'AG doit obtenir la confirmation (par exemple, une lettre du bénéficiaire ou de l'OI) que tel était le cas et qu'aucune des tentatives pour retrouver cette documentation n'ont abouti. Cette information devrait être acceptable pour les autorités d'audit nationales. À partir de cette confirmation, l'AG pourrait alors conclure que l'article 19 du règlement (CE) n° 1828/2006 (portant sur la disponibilité des documents) ne peut être respecté pour les opérations en question, en raison d'un cas de force majeure.

---

<sup>24</sup> Voir les pages 6 à 10 du *U.S. Government Accountability Office (GAO)* sur les "Government Auditing Standards: Temporary Exemptions and Guidance in Response to Hurricanes Katrina and Rita" (<http://www.gao.gov/govaud/hurricanedocument.pdf>).

L'AG doit disposer d'une liste de toutes les opérations concernées, qui devraient alors être exclues de la population à partir de laquelle l'échantillon est sélectionné, si le cas de force majeure est survenu auparavant. Si l'AA a déjà sélectionné ces opérations pour l'audit sur place et qu'il n'existe pas d'autres procédures possibles afin de vérifier l'éligibilité des dépenses, le remplacement par d'autres opérations est envisagé.

**ANNEXE 1 – TAUX D'ERREUR TOTAL EXTRAPOLE**



## ANNEXE 2 – TABLEAU DES DEPENSES DECLAREES ET DES AUDITS DES ECHANTILLONS

Fonds	Référence (n° CCI)	Programme	Dépenses déclarées dans l'année de référence <sup>25</sup>	Dépenses de l'année de référence auditées pour l'échantillon aléatoire		Montant et pourcentage (taux d'erreur) des dépendes irrégulières dans l'échantillon aléatoire <sup>26</sup>		Taux d'erreur total extrapolé <sup>27</sup>	Autres dépendes auditées <sup>28</sup>	Montant des dépendes irrégulières dans d'autres échantillons de dépenses	Total cumulé des dépenses déclarées	Total cumulé des dépenses auditées <sup>29</sup> en % du total cumulé des dépenses déclarées
				Montant <sup>30</sup>	% <sup>31</sup>	Montant	%					
								%				

<sup>25</sup> Cette colonne fait référence à la population à partir de laquelle l'échantillon aléatoire a été tiré, c'est-à-dire le montant total des dépenses éligibles déclarées à la Commission pour l'année N, déduction faite des unités d'échantillonnage négatives, s'il y a lieu. Si, par exemple, 23 millions d'euros ont été déclarés comme dépenses admissibles et que ce montant inclut 3 millions d'euros d'unités d'échantillonnage négatives, le montant qui doit être indiqué dans la colonne A s'élève à 26 millions d'euros, étant donné que ce chiffre correspond à la population de montants positifs. Le cas échéant, des explications doivent être fournies dans le RAC, dans la section concernant les audits des opérations.

<sup>26</sup> Quand l'échantillon aléatoire couvre plus d'un Fonds ou programme, le montant et le pourcentage (taux d'erreur) des dépenses irrégulières est indiqué pour l'ensemble de l'échantillon et ne peut être fourni par programme ou Fonds. En cas de stratification, des informations complémentaires par strate doivent être fournies dans le RAC, dans la section concernant les audits des opérations.

<sup>27</sup> La notion de taux d'erreur total extrapolé est expliquée au point 2.6 du présent guide.

<sup>28</sup> S'il y a lieu, la colonne «autres dépenses auditées» reprend les dépenses auditées en cas de contrôle d'un échantillon supplémentaire pour l'année de référence.

<sup>29</sup> Inclut les dépenses auditées pour l'échantillon aléatoire et les autres dépenses auditées.

<sup>30</sup> Montant des dépenses auditées [en cas d'application de sous-échantillonnage, seul le montant des éléments de dépenses effectivement audités doit être repris dans cette colonne].

<sup>31</sup> Pourcentage des dépenses auditées par rapport aux dépenses déclarées à la Commission pour l'année de référence.

**ANNEXE 3 – TABLE DE CORRELATION ENTRE LES SECTIONS DE L’ANCIEN GUIDE ET LES SECTIONS DE LA MISE A JOUR DU TRAITEMENT DES ERREURS**

<b>Sections des documents COCOF 11-0041-01-FR du 7.12.2011 et EFFC/87/2012 du 9.11.2012</b>	<b>Section correspondante dans la mise à jour du guide du traitement des erreurs</b>
1. Introduction	1. Introduction
2. Évaluation des erreurs	2. Évaluation des erreurs
2.1 Démarche établie dans les orientations précédentes de la Commission	[remplacé par la nouvelle section «2.1. Aperçu des types d’erreurs»]
2.2 Erreurs systémiques	2.2 Erreurs systémiques
2.3 Erreurs aléatoires	2.3 Erreurs aléatoires
2.4 Erreurs occasionnelles	2.4 Erreurs occasionnelles
2.5 Traitement des erreurs en cas de procédure contradictoire inachevée	[inclus dans la section 6]
2.6 Taux d’erreur total extrapolé	2.5 Taux d’erreur total extrapolé
3. Communication des taux d’erreur du RAC via le système SFC 2007	3. Communication des taux d’erreur du RAC via le système SFC 2007
4. Avis d’audits inadéquats	4. Avis d’audits inadéquats
5. Mesures correctives	5. Mesures correctives
5.1 Notion d’erreur corrigée aux fins de l’établissement de l’avis d’audit	5.1 Notion d’erreur corrigée aux fins de l’établissement de l’avis d’audit
5.2 Mesures correctives ultérieures	5.2 Mesures correctives ultérieures
5.3 Option 1: correction financière extrapolée	5.4 Correction financière extrapolée
5.4 Option 2: correction de chaque type d’erreur	5.3 Correction de chaque type d’erreur
5.5 Compensation avec une «marge» de dépenses	7.2 Compensation avec une «marge» de dépenses
[nouvelle section de la mise à jour du guide du traitement des erreurs.]	6. TPER et assurance sur le bon fonctionnement du SGC
6. Conséquences d’un taux d’erreur	[Section supprimée étant donné qu’elle

Sections des documents COCOF 11-0041-01-FR du 7.12.2011 et EFFC/87/2012 du 9.11.2012	Section correspondante dans la mise à jour du guide du traitement des erreurs
élevé sur l'échantillonnage	est couverte par les sections 8.1, 5.11 et 8.2.2 du guide de l'échantillonnage, mis à jour en 2013.]
7. Erreur la plus probable et limite d'erreur supérieure	Idem
8. Cas particuliers	7. Cas particuliers
8.1 Erreurs détectées par l'AA dans des dépenses également considérées comme irrégulières par l'autorité de gestion, l'organisme intermédiaire ou l'autorité de certification	7.1 Erreurs détectées par l'AA dans des dépenses également considérées comme irrégulières par l'autorité de gestion, l'organisme intermédiaire ou l'autorité de certification
8.1.1 Irrégularités déjà détectées et traitées par l'OI/AG/AC, mais non encore corrigées avant la constitution de l'échantillon par l'AA	7.1.1 Irrégularités déjà détectées et traitées par l'OI/AG/AC, mais non encore corrigées avant la constitution de l'échantillon par l'AA
8.1.2 Irrégularités détectées lors de contrôles effectués par l'OI/l'AG mais insuffisamment corrigées avant la constitution de l'échantillon par l'AA	7.1.2 Irrégularités détectées lors de contrôles effectués par l'OI/l'AG mais insuffisamment corrigées avant la constitution de l'échantillon par l'AA
8.1.3 Irrégularités concernant des dépenses «décertifiées» après la constitution de l'échantillon par l'AA	7.1.3 Irrégularités concernant des dépenses «décertifiées» après la constitution de l'échantillon par l'AA
8.2 Compensation des erreurs de surestimation par les erreurs de sous-estimation pour parvenir à une EPP (erreur la plus probable) globale	7.3 Compensation des erreurs de surestimation par les erreurs de sous-estimation pour parvenir à une EPP (erreur la plus probable) globale
[nouvelle section de la mise à jour du guide du traitement des erreurs.]	7.4 Comment la fraude et les soupçons de fraude doivent-ils être indiqués dans le RAC et prises en compte dans le taux d'erreur?

Sections des documents COCOF 11-0041-01-FR du 7.12.2011 et EFFC/87/2012 du 9.11.2012	Section correspondante dans la mise à jour du guide du traitement des erreurs
[nouvelle section de la mise à jour du guide du traitement des erreurs.]	7.5 Les cas de faillite ou d'insolvabilité doivent-ils être inclus dans le taux d'erreur?
[nouvelle section de la mise à jour du guide du traitement des erreurs.]	7.6. Quelle approche devrait adopter l'AA en cas de perte ou d'endommagement des pièces justificatives des opérations de l'échantillon du fait d'un cas de force majeure (catastrophes naturelles par exemple)?
Annexe 1 – Taux d'erreur total extrapolé	Annexe 1 – Taux d'erreur total extrapolé
Annexe 2 – Tableau des dépenses déclarées et des audits des échantillons	Annexe 2 – Tableau des dépenses déclarées et des audits des échantillons