



COMMISSION EUROPÉENNE

Fonds structurels et d'investissement européens

**Guide d'orientation à l'intention des États membres**  
**relatif au rapport annuel de contrôle et à l'avis**  
**d'audit devant être soumis par les autorités d'audit**

**et**

**relatif au traitement des erreurs détectées par les**  
**autorités d'audit en vue de l'établissement et de la**  
**notification de taux d'erreur totaux résiduels fiables**

**(Période de programmation 2014-2020)**

**Révision 2018**

***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 d'orientation est cependant sans préjudice de l'interprétation de la Cour de justice et du Tribunal, ni des décisions de la Commission.*

## TABLE DES MATIERES

|  |    |
|--|----|
| Table des matières .....   | 2  |
| Liste des acronymes et des abréviations.....   | 5  |
| Glossaire.....   | 6  |
| I. Contexte .....  | 8  |
| 1. Références réglementaires.....  | 8  |
| 2. Objectif du guide d'orientation .....   | 8  |
| 3. Calendrier des travaux d'audit .....  | 9  |
| II. Orientations concernant le RAC .....   | 10 |
| 1. Introduction .....  | 10 |
| 2. Modifications significatives du/des système(s) de gestion et de contrôle .....  | 11 |
| 3. Modifications de la stratégie d'audit .....   | 12 |
| 4. Audits des systèmes.....  | 12 |
| 5. Audits des opérations.....  | 16 |
| 6. Audits des comptes .....  | 24 |
| 7. Coordination entre les organismes d'audit et le travail de supervision de l'autorité d'audit.....   | 26 |
| 8. Autres informations .....   | 27 |
| 9. Niveau global d'assurance.....  | 29 |
| III. Orientations sur l'avis d'audit devant être présenté chaque année par l'AA pour chaque programme.....   | 31 |
| 1. Avis d'audit.....   | 31 |
| 2. Types d'avis d'audit.....   | 35 |
| 3. Programmes plurifonds, systèmes communs et avis d'audit différents par programme .  | 40 |
| 4. Avis d'audits inadéquats .....  | 40 |
| IV. Traitement des erreurs détectées par les autorités d'audit en vue de l'établissement et de la notification de taux d'erreur totaux résiduels fiables dans les rapports de contrôle annuels ..... | 41 |
| 1. Évaluation des erreurs .....  | 41 |
| 1.1 Aperçu des types d'erreurs.....  | 41 |

|              |   |    |
|--------------|---|----|
| <b>1.2</b>   | Erreurs aléatoires.....   | 42 |
| <b>1.3</b>   | Erreurs systématiques.....  | 42 |
| <b>1.4</b>   | Erreurs occasionnelles.....   | 43 |
| <b>1.5</b>   | Erreurs connues.....  | 44 |
| <b>2.</b>    | Taux d'erreur total (TER) .....   | 45 |
| <b>2.1</b>   | Calcul du TER.....  | 45 |
| <b>2.2</b>   | Cas particuliers.....   | 46 |
| <b>2.2.1</b> | Erreurs déjà détectées par l'AG, l'OI ou l'AC dans les dépenses soumises à des audits des opérations .....  | 46 |
| 2.2.1.1      | Irrégularités déjà détectées et traitées par l'AG, l'OI ou l'AC, mais non encore corrigées avant la constitution de l'échantillon par l'AA .....  | 46 |
| 2.2.1.2      | Irrégularités détectées mais insuffisamment corrigées avant la constitution de l'échantillon par l'AA .....   | 46 |
| 2.2.1.3      | Irrégularités concernant les dépenses corrigées après la constitution de l'échantillon par l'AA.....  | 46 |
| <b>2.2.2</b> | Montants irréguliers inférieurs à 250 euros.....  | 47 |
| <b>2.2.3</b> | «Marge» de dépenses au niveau des projets.....  | 47 |
| <b>2.2.4</b> | Compensation des erreurs de surestimations par les erreurs de sous-estimation .....   | 47 |
| <b>2.2.5</b> | Comment la fraude et la fraude présumée doivent-elles être prises en compte dans le taux d'erreur? .....  | 48 |
| 2.2.5.1      | Fraude.....   | 48 |
| 2.2.5.2      | Fraude présumée .....   | 48 |
| <b>2.2.6</b> | Les cas de faillite ou d'insolvabilité doivent-ils être inclus dans le taux d'erreur?.....  | 49 |
| <b>2.2.7</b> | 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)?..... | 50 |
| <b>3.</b>    | Mesures correctives.....  | 51 |
| <b>3.1</b>   | Notion d'erreur corrigée aux fins de l'établissement du RTER et de l'avis d'audit .....   | 51 |
| <b>3.2</b>   | Correction des erreurs systématiques.....   | 53 |
| <b>3.3</b>   | Correction d'erreurs lors de l'application d'un sous-échantillonnage.....   | 53 |

|   |   |    |
|---|---|----|
| 4.  | Taux d'erreur total résiduel (RTER) .....   | 54 |
| 5.  | Calcul du TER/RTER et montants faisant l'objet d'une évaluation en cours concernant la légalité et la régularité des dépenses sous-jacentes (article 137, paragraphe 2, du RDC) | 59 |
| Annexe 1 – Point 10.1 «Résultats des audits des systèmes» du modèle de RAC .....    |   | 63 |
| Annexe 2 – Point 10.2 «Résultats des audits des opérations» du modèle de RAC.....   |   | 64 |
| Annexe 3 – Diagramme du taux d'erreur total et du taux d'erreur total résiduel..... |   | 65 |
| Annexe 4 – Exemples de calcul du RTER.....  |   | 66 |
| Annexe 5 – Modèles de conclusions de projets .....                                  |   | 66 |

## LISTE DES ACRONYMES ET DES ABREVIATIONS

|                   |   |
|-------------------|---|
| AA                | Autorité d'audit  |
| AC                | Autorité de certification   |
| AG                | Autorité de gestion   |
| BEI               | Banque européenne d'investissement  |
| CCE               | Cour des comptes européenne   |
| CCI               | Code commun d'identification (numéro de référence de chaque programme, attribué par la Commission)  |
| CTE               | Coopération territoriale européenne [au titre du règlement (UE) n° 1299/2013 du Parlement européen et du Conseil du 17 décembre 2013]   |
| Fonds ESI         | Le terme «Fonds ESI» désigne tous les Fonds structurels et d'investissement européens. Le présent guide s'applique à tous les Fonds ESI, à l'exception du Fonds européen agricole pour le développement rural (Feader). |
| IF                | Instruments financiers  |
| L/R               | Légalité et régularité  |
| OI                | Organisme intermédiaire   |
| Organisme d'audit | Organisme effectuant des audits sous la responsabilité de l'AA, comme prévu à l'article 127, paragraphe 2, du RDC   |
| RAC               | Rapport annuel de contrôle  |
| RD                | Règlement délégué (UE) n° 480/2014 de la Commission du 3 mars 2014 complétant le règlement (UE) n° 1303/2013 du Parlement européen et du Conseil <sup>1</sup>   |
| RDC               | Règlement portant dispositions communes [règlement (UE) n° 1303/2013 du Parlement européen et du Conseil du 17 décembre 2013] <sup>2</sup> , tel que modifié par le règlement (UE, Euratom) 2018/1046                   |
| REC               | Règlement d'exécution (UE) 2015/207 de la Commission du 20 janvier 2015 <sup>3</sup> , tel que modifié par le règlement (UE) 2018/277   |
| RTER              | Taux d'erreur total résiduel  |
| SGC               | Système de gestion et de contrôle   |
| TER               | Taux d'erreur total   |

<sup>1</sup> [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=uriserv:OJ.L\\_.2014.138.01.0005.01.FRA](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.138.01.0005.01.FRA)

<sup>2</sup> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:32013R1303>.

<sup>3</sup> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?qid=1426689332441&uri=CELEX:32015R0207>

## GLOSSAIRE

| <b>Terme</b>                       | <b>Définition</b>  |
|------------------------------------|--|
| Anomalie                           | Synonyme d'erreur.   |
| Dépenses de l'exercice comptable N | Dépenses déclarées à la Commission sur la base desquelles l'échantillon d'opérations est sélectionné.  |
| Dossier "assurance"                | Le «dossier "assurance"» devant être soumis chaque année par les autorités des États membres au plus tard le 15 février (ou le 1 <sup>er</sup> mars dans des cas exceptionnels approuvés par la Commission) comprend: les comptes établis par l'autorité de certification, la déclaration de gestion et le résumé annuel des rapports finaux d'audit et des contrôles établis par l'autorité de gestion, ainsi que l'avis d'audit annuel et le rapport de contrôle rédigés par l'autorité d'audit. |
| Erreur                             | Aux fins du présent guide, on entend par «erreur/anomalie» une surestimation quantifiable des dépenses déclarées à la Commission à la suite d'une irrégularité.  |
| Erreur aléatoire                   | Les erreurs qui ne sont pas considérées comme des erreurs systémiques, connues ou occasionnelles sont qualifiées d'erreurs 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.   |
| Erreur connue                      | Une erreur connue est une erreur décelée en dehors de l'échantillon audité.  |
| Erreur occasionnelle               | Anomalie manifestement non représentative de la population.  |
| Erreur systémique                  | Les erreurs systémiques sont les erreurs décelées dans l'échantillon audité; et qui ont une incidence sur la population non audité; et qui se produisent dans des circonstances bien définies et similaires.<br>Elles ont généralement un point commun, comme le type d'opérations, le lieu d'exécution ou la période. Elles sont  |

| Terme                               | Définition   |
|-------------------------------------|--|
|                                     | généralement révélatrices de procédures de contrôle inefficaces au sein (d'une partie) des systèmes de gestion et de contrôle.   |
| Irrégularité                        | Définie à l'article 2, paragraphe 36, du RDC et synonyme d'erreur ou d'anomalie dans le présent document.  |
| Population                          | Ensemble des données positives de la population des dépenses déclarées à la Commission au cours de l'exercice comptable (au moyen de demandes de paiements intermédiaires) à partir desquelles l'échantillon est sélectionné [aux fins de l'article 127, paragraphe 1, du règlement (UE) n° 1303/2013] et sur lesquelles l'auditeur formule ses conclusions (avis d'audit).  |
| Procédure contradictoire            | Procédure par laquelle les (projets de) rapports d'audit sont transmis à l'entité auditée, qui est invitée à répondre/formuler des commentaires par écrit dans un délai déterminé concernant les faits décrits dans le rapport, en vue d'apporter des éclaircissements/s'accorder sur ces faits.   |
| Taux d'erreur total (TER)           | Le taux d'erreur total équivaut à la somme des erreurs suivantes: les erreurs aléatoires extrapolées (y compris les erreurs constatées dans les strates exhaustives), les erreurs systémiques délimitées et les erreurs occasionnelles non corrigées.<br>L'AA doit comparer le taux d'erreur total au seuil de signification et combiner cette évaluation avec les résultats des audits des systèmes pour parvenir à des conclusions sur le bon fonctionnement du SGC. |
| Taux d'erreur total résiduel (RTER) | Le taux d'erreur total résiduel (RTER) correspond au taux d'erreur total (TER), moins les corrections financières appliquées avant la présentation des comptes par l'État membre à la suite des erreurs constatées par l'AA, y compris les erreurs aléatoires extrapolées, les erreurs systémiques et les erreurs connues. Généralement, ces   |

| Terme | Définition   |
|-------|--|
|       | corrections sont appliquées une fois que le TER a été établi. Toutefois, les corrections financières appliquées par l'État membre après l'établissement de l'échantillon par l'AA et avant l'établissement du TER par l'AA peuvent être également déduites à partir du RTER si ces corrections ont pour but de réduire les risques constatés par l'AA. |

## I. CONTEXTE

### 1. Références réglementaires

| Règlement   | Articles   |
|---|--|
| Règlement (UE) n° 1303/2013, tel que modifié par le règlement (UE, Euratom) 2018/1046<br>Règlement portant dispositions communes<br>(ci-après le «RDC») | Article 127, paragraphe 5: Fonctions de l'autorité d'audit   |
| Règlement (UE) 2015/207, tel que modifié par le règlement (UE) 2018/277<br>Règlement d'exécution de la Commission<br>(ci-après le «REC»)                | Article 7, paragraphes 2 et 3, et annexes VIII et IX (modèles d'avis d'audit et de rapport annuel de contrôle) |
| Règlement (UE, Euratom) 2018/1046<br>Règlement financier  | Article 63: Gestion partagée avec les États membres  |

### 2. Objectif du guide d'orientation

L'objectif du présent document est de fournir des orientations sur les RAC et les avis que les États membres doivent présenter à la Commission, en vertu de l'article 127, paragraphe 5, du RDC. Ce guide s'applique à tous les Fonds ESI, à l'exception du Fonds européen agricole



pour le développement rural (Feader), et suit la structure des modèles de RAC et d'avis d'audit établis aux annexes VIII et IX du REC.

Accompagnés de la déclaration de gestion, du résumé annuel (relevant tous deux de la responsabilité de l'AG) et des comptes (relevant de la responsabilité de l'AC), le RAC et l'avis d'audit exprimé par l'AA sont des éléments importants qui permettent à la Commission d'obtenir une assurance raisonnable sur le bon fonctionnement du SGC des Fonds ESI dans les États membres, la légalité et la régularité des dépenses déclarées ainsi que l'exactitude, l'exhaustivité et la véracité des comptes.

En vertu de l'article 317 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, dans les domaines du budget communautaire qui sont gérés selon des dispositions de gestion communes, la Commission reste globalement responsable de l'exécution du budget alors que les États membres coopèrent avec celle-ci et sont responsables de l'administration et du contrôle quotidiens de la mise en œuvre des programmes.

Le processus d'assurance dans le cadre de la gestion partagée avec les États membres s'appuie sur le principe d'audit unique (voir article 148 du RDC). La Commission entend s'appuyer autant que possible sur l'avis d'audit rendu par l'AA si elle a obtenu une assurance suffisante sur la qualité des travaux d'audit réalisés par l'AA. La Commission analyse donc soigneusement le RAC et l'avis d'audit présentés par l'AA pour émettre son propre avis sur le SGC pour chaque programme.

En vertu du dernier alinéa de l'article 127, paragraphe 5, du RDC, si un SGC s'applique à plus d'un programme, un RAC unique couvrant tous les programmes peut être établi par l'AA. Les SGC communs sont traités de manière plus approfondie à la rubrique 2 du *guide d'orientation à l'intention des États membres relatif à la stratégie d'audit* (réf.: EGESIF\_14-0011).

Dans le cas de programmes plurifonds, l'AA présente un RAC précisant les Fonds concernés. Les programmes plurifonds désignent les programmes cofinancés par le FEDER et le FSE et, le cas échéant, le Fonds de cohésion.

### **3. Calendrier des travaux d'audit**

L'article 63, paragraphe 5, du règlement financier dispose que la comptabilité relative aux dépenses qui ont été engagées pendant la période de référence concernée et le résumé annuel des rapports finaux d'audit et des contrôles effectués doivent être fournis à la Commission au plus tard le 15 février de l'exercice suivant. La date limite du 15 février peut être exceptionnellement reportée au 1<sup>er</sup> mars par la Commission, moyennant communication de l'État membre concerné.

Dans le RAC à présenter pour le 15/02/N+2, l'AA fait rapport sur les audits des systèmes, les audits des opérations et les audits des comptes, effectués sur les dépenses incluses dans une demande de paiement présentée à la Commission, en ce qui concerne l'exercice comptable allant du 01/07/N au 30/06/N+1 (pour lequel le délai de soumission de la dernière demande

de paiement intermédiaire liée à l'exercice comptable est fixé au 31/07/N+1).

**Sur la base de sa stratégie d'audit, l'AA devrait mettre en œuvre tous les travaux d'audit nécessaires à l'établissement d'un avis d'audit valable pour chaque exercice comptable.** Le guide d'orientation de la Commission susmentionné relatif à la stratégie d'audit inclut, dans sa partie V, des calendriers indicatifs pour les travaux d'audit.

Étant donné qu'aucune période d'audit n'est explicitement prévue dans le RDC, l'AA doit convenir à l'avance avec l'AG et l'AC du calendrier pour la préparation des comptes concernés par le processus d'audit, en tenant compte de la nécessité d'assurer la présentation en temps voulu d'un RAC et d'un avis d'audit de qualité, conformément à l'article 127, paragraphe 5, du RDC. L'AG doit en outre mettre à la disposition de l'AA une copie de son projet de déclaration de gestion, du résumé annuel des rapports d'audit finaux et des contrôles effectués, y compris une analyse de la nature et du contenu des erreurs et lacunes détectées dans les systèmes, ainsi que le détail des mesures correctives prises ou envisagées dans ce cadre. Les États membres doivent fixer des échéances internes pour la transmission des documents entre les autorités dans le but de remplir leurs responsabilités respectives.

Les premiers RAC et avis d'audit doivent être fournis pour le 15 février 2016 et s'appuient sur les dépenses incluses dans une demande de paiement présentée à la Commission entre la date à laquelle les dépenses ont commencé à être éligibles et le 31 juillet 2015. Le dernier exercice comptable commence le 1<sup>er</sup> juillet 2023 et prend fin le 30 juin 2024, et les travaux d'audit le concernant seront inclus dans le dernier RAC, à présenter le 15 février 2025 au plus tard.

## **II. ORIENTATIONS CONCERNANT LE RAC**

Dans chaque section ci-dessous, le texte figurant dans l'encadré est un extrait du point correspondant du modèle de RAC (Annexe IX du REC).

### **1. Introduction**

- 1.1 Identification de l'autorité d'audit responsable et des autres organismes ayant pris part à l'élaboration du rapport.
- 1.2 Période de référence (c'est-à-dire l'exercice comptable)<sup>4</sup>.
- 1.3 Période d'audit (au cours de laquelle l'audit a eu lieu).
- 1.4 Identification du ou des programmes opérationnels couverts par le rapport et de ses/leurs autorités de gestion et de certification. [Lorsque le rapport annuel de contrôle couvre plusieurs programmes ou Fonds, les informations sont ventilées par programme et par Fonds, en

<sup>4</sup> Tel que défini à l'article 2, paragraphe 29, du RDC.

indiquant dans chaque point les informations spécifiques au programme et/ou au Fonds, à l'exception du point 10.2 si ces informations sont fournies au point 5.]

#### 1.5 Description des étapes de l'élaboration du rapport et de l'établissement de l'avis d'audit.

La période durant laquelle l'audit a eu lieu doit être indiquée au **point 1.3**. En particulier, les cas d'audits des systèmes réalisés entre la fin de l'exercice comptable de référence et la date de signature du RAC et ayant une incidence sur l'avis d'audit doivent être clairement indiqués. Il y a lieu de faire référence à la version de la stratégie d'audit applicable. En cas de modification de la stratégie liée à la période comptable couverte par le RAC concerné, il y a lieu de le signaler au point 3.

Le **point 1.5** doit couvrir la phase de préparation, la documentation analysée, la coordination avec d'autres organismes (le cas échéant), les travaux d'audit réalisés tels que décrits aux points 4, 5 et 6 et l'établissement final de l'avis d'audit. Ce point revêt une importance particulière dans les cas où l'AA s'appuie sur les travaux d'autres organismes d'audit.

Enfin, le présent point doit également porter sur la description des contrôles de cohérence effectués par l'AA pour la déclaration de gestion aux fins de l'avis d'audit (y compris les contrôles pour vérifier la cohérence de la déclaration de gestion avec les conclusions de tous les audits et contrôles). Pour de plus amples informations, consulter le *guide d'orientation à l'intention des États membres relatif à l'établissement de la déclaration de gestion et du résumé annuel* (EGESIF\_15\_0008, tel que mis à jour).

## 2. Modifications significatives du/des système(s) de gestion et de contrôle

2.1 Détails concernant toute modification significative des systèmes de gestion et de contrôle liée aux responsabilités des autorités de gestion et de certification, en particulier eu égard à la délégation de fonctions à de nouveaux organismes intermédiaires, et confirmation du respect des articles 72 et 73 du règlement (UE) n° 1303/2013 sur la base du travail d'audit réalisé par l'autorité d'audit en vertu de l'article 127 du même règlement.

2.2 Informations concernant le suivi des organismes désignés conformément à l'article 124, paragraphes 5 et 6, du règlement (UE) n° 1303/2013.

2.3 Les dates à compter desquelles ces modifications s'appliquent, les dates de notification des modifications à l'autorité d'audit, ainsi que les incidences de ces modifications sur les audits doivent être indiquées.

On entend par modifications significatives des modifications qui pourraient avoir une incidence sur le bon fonctionnement du SGC et le degré d'assurance qu'il fournit quant à la gestion des Fonds ESI. L'AA devrait confirmer que les modifications apportées au SGC sont conformes aux articles 72, 73 et 74 du RDC sur la base des travaux d'audit réalisés.

Lorsque l'article 124, paragraphes 5 et 6 du RDC, est applicable, et que l'AA a été mandatée par l'État membre pour confirmer que le plan de mesures correctives approprié<sup>5</sup> a été mis en œuvre pendant la période probatoire, elle doit indiquer dans le RAC les travaux réalisés en la matière. Si un tel plan n'a pas été mis en œuvre avant la soumission du RAC, l'AA doit indiquer dans le RAC le calendrier convenu pour le plan, l'état d'avancement et l'incidence de cette situation sur l'avis d'audit de l'AA. Si elle n'a pas été mandatée par l'État membre, l'AA doit communiquer les informations dont elle dispose (fournies par l'organisme mandaté par l'État membre pour confirmer la mise en œuvre du plan de mesures correctives), son évaluation et son incidence sur l'avis de l'AA.

### **3. Modifications de la stratégie d'audit**

3.1 Détails concernant toute modification apportée à la stratégie d'audit, et explication des motifs. En particulier, indiquez toute modification de la méthode d'échantillonnage utilisée pour l'audit des opérations (voir section 5, ci-dessus).

3.2 Distinction entre les modifications apportées ou proposées à un stade avancé, qui n'affectent pas les travaux réalisés pendant la période de référence, et les modifications faites pendant la période de référence et qui ont une incidence sur le travail d'audit et ses résultats. Seules les modifications par rapport à la version précédente de la stratégie d'audit doivent être mentionnées.

### **4. Audits des systèmes**

4.1 Détails concernant les organismes (y compris l'autorité d'audit) qui ont effectué des audits du bon fonctionnement du système de gestion et de contrôle du programme [comme prévu à l'article 127, paragraphe 1, du règlement (UE) n° 1303/2013], ci-après les «audits des systèmes».

Les organismes mentionnés au point 4.1 concernent l'AA ou tout organisme d'audit qui réalise des audits conformément à l'article 127, paragraphe 2, du RDC, le cas échéant. Si une partie des audits des systèmes a été externalisée, les modalités contractuelles<sup>6</sup> et les tâches sous-traitées doivent être précisées. Pour les programmes plurifonds, il y a lieu d'indiquer si l'AA réalise les travaux d'audit pour tous les Fonds. Dans le cas contraire, il y a lieu de mentionner les organismes responsables pour chaque fonds.

---

<sup>5</sup> Conformément aux dispositions citées, lorsque les résultats existants en matière d'audit et de contrôle montrent que l'autorité désignée (AG ou AC) ne remplit plus les critères de désignation, l'État membre fixe, à un niveau approprié et en fonction de la gravité du problème, une période probatoire, au cours de laquelle les mesures correctives nécessaires sont prises.

<sup>6</sup> Par exemple, le nom du contractant, le champ d'application et les objectifs du contrat, la définition des tâches, etc.

4.2 Description de la base des audits réalisés, y compris la référence à la stratégie d’audit applicable, plus particulièrement à la méthode d’évaluation des risques et aux résultats qui ont conduit à établir le plan d’audit pour les audits des systèmes. Si l’évaluation des risques a été mise à jour, il y a lieu de le mentionner au point 3 ci-dessus, qui couvre les modifications de la stratégie d’audit.

Une liste complète des organismes et des fonctions couvertes par les audits des systèmes est fournie dans le programme indicatif des missions d’audit figurant dans la stratégie d’audit.

Le RAC devrait comporter des informations sur l’état d’avancement de la mise en œuvre de la stratégie d’audit en ce qui concerne les audits des systèmes réalisés jusqu’à la présentation du dossier “assurance” (y compris après la fin de l’exercice comptable). L’AA est également invitée à décrire dans ce point le type et l’intensité des procédures d’évaluation des contrôles appliquées pour les audits des systèmes notifiés (ou à se référer aux points correspondants des rapports sur l’audit des systèmes lorsque ces informations sont fournies). Dans le cas où la stratégie d’audit n’a pas été (intégralement) mise en œuvre, l’AA doit en préciser la raison, estimer l’incidence sur l’avis d’audit et indiquer le calendrier de réalisation des audits des systèmes prévus, lesquels seront inclus dans le RAC suivant ou dans un autre rapport. En tout état de cause, **l’AA est censée mettre en œuvre tous les travaux d’audit nécessaires à l’établissement d’un avis d’audit valable pour chaque exercice comptable.**

Dans le cas de programmes plurifonds, les informations susmentionnées doivent être fournies pour chaque Fonds. Si les mêmes informations sont applicables à tous les Fonds, il y a lieu de l’indiquer clairement.

4.3 En ce qui concerne le tableau figurant au point 10.1 ci-après, description des principales constatations et conclusions tirées des audits des systèmes, y compris les audits ciblés sur des domaines thématiques particuliers, tels que définis au point 3.2 de l’annexe VII du règlement (UE) 2015/207.

4.4 Indication de l’éventuel caractère systémique des problèmes décelés et des mesures prises, en quantifiant les dépenses irrégulières et les éventuelles corrections financières appliquées, conformément à l’article 27, paragraphe 5, du règlement (UE) n° 480/2014.

Dans le cadre du **point 4.3**, il convient de séparer clairement par programme et par Fonds les principales conclusions résultant des audits des systèmes. Les organismes concernés par les conclusions doivent être clairement indiqués.

Le tableau figurant au point 10.1 de l’annexe IX du REC doit être complété et annexé au RAC. Ce tableau indique, pour chaque organisme audité par l’AA, l’évaluation liée à chaque exigence principale, résultant des audits effectués lors des précédents exercices comptables de la même période de programmation. Des informations supplémentaires sur l’évaluation de ces exigences clés sont présentées dans les *Orientations pour une méthodologie commune permettant d’évaluer les systèmes de gestion et de contrôle dans les États membres* établies par la Commission (EGESIF\_14-0010 du 18.12.2014).

Le tableau du point 10.1 est généré dans l'application SFC 2014 sur la base des informations contenues dans tous les rapports soumis par l'intermédiaire de SFC 2014.

Les audits à caractère horizontal<sup>7</sup> ciblant des domaines thématiques particuliers (conformément à la stratégie d'audit et effectués en rapport avec l'exercice comptable) doivent également être inclus dans le point 4.3, notamment:

- la qualité de la sélection des projets et/ou des vérifications de gestion, notamment eu égard au respect des règles régissant les marchés publics, des règles en matière d'aides d'État, des exigences environnementales et de l'égalité des chances;
- l'établissement et la mise en œuvre d'instruments financiers, tel que prévu au titre IV du RDC;
- la qualité des vérifications de gestion liées à la mise en œuvre des instruments financiers;
- le fonctionnement et la sécurité des systèmes informatiques mis en place conformément à l'article 72, point d), à l'article 125, paragraphe 2, point d), et à l'article 126, point d), du RDC et leur connexion avec le système informatique «SFC 2014», tel que prévu à l'article 74, paragraphe 4, du RDC;
- la fiabilité des données déclarées relatives aux indicateurs et aux valeurs intermédiaires, l'adéquation des systèmes d'établissement de rapports et de gestion des données sous-jacents pour les indicateurs financiers, les indicateurs de réalisation et les indicateurs de résultat relatifs au degré de priorité des investissements et, partant, les progrès réalisés par le PO dans la réalisation de ses objectifs fournis par l'autorité de gestion en vertu de l'article 125, paragraphe 2, point a), du RDC;
- la mise en œuvre de mesures antifraude efficaces et proportionnées, tenant compte des risques recensés.

Lorsqu'aucun audit des systèmes n'a été réalisé en rapport avec l'exercice comptable, une justification appropriée doit être fournie ou des informations démontrant la conformité à la stratégie d'audit. Dans des circonstances normales, les rapports d'audit des systèmes doivent être envoyés à la Commission immédiatement après la finalisation du rapport d'audit final tout au long de l'année pour une information en temps utile. Toutefois, dans les cas exceptionnels où les audits des systèmes ont été réalisés ou finalisés en rapport avec l'exercice comptable, mais n'ont pas encore été présentés à la Commission, ils doivent l'être au plus tard en même temps que le RAC. Lorsque les audits des systèmes n'ont pas encore été finalisés au moment de la soumission du RAC, une indication des conclusions préliminaires doit être fournie dans le RAC, ainsi qu'une estimation de leur incidence sur l'évaluation globale.

---

<sup>7</sup> Les audits à caractère horizontal peuvent porter sur plusieurs Fonds ou programmes.

Dans le cadre du **point 4.4**, l'AA doit inclure des informations sur l'état d'avancement de la mise en œuvre des plans d'action faisant suite à ses audits des systèmes réalisés en rapport avec l'exercice comptable auquel le RAC fait référence. L'incidence financière doit être indiquée, ainsi que l'état d'avancement des corrections. La demande de paiement transmise à la Commission dans laquelle les corrections ont été déduites doit être indiquée.

Si aucune erreur systémique n'a été décelée, l'AA doit le confirmer dans le RAC.

Dans le cas de programmes plurifonds, les informations susmentionnées doivent être fournies pour chaque Fonds. Si les mêmes informations sont applicables à tous les Fonds, il y a lieu de l'indiquer clairement.

4.5 Informations sur le suivi des recommandations d'audit issues des audits des systèmes des exercices comptables précédents.

En cas de corrections financières résultant des audits des systèmes des précédents exercices comptables, la demande de paiement à la Commission dans laquelle les corrections ont été mises en œuvre doit être mentionnée.

4.6 Description (le cas échéant) des lacunes particulières liées aux instruments financiers ou à un autre type de dépenses auxquelles s'appliquent des règles particulières (par exemple, les aides d'État, les projets générateurs de recettes, les options de coûts simplifiés), décelées durant des audits des systèmes, ainsi que des suites données par l'autorité de gestion pour remédier à ces lacunes.

Dans le cadre du présent point, l'AA devrait décrire les travaux réalisés spécifiquement en ce qui concerne les instruments financiers et les lacunes ou irrégularités constatées, ainsi que les mesures correctives prises à cet égard. L'AA doit également décrire l'assurance concernant les instruments financiers mis en œuvre par la BEI ou d'autres institutions financières internationales, fournie par ces institutions dans le cadre des rapports de contrôle et du rapport d'audit annuel visés à l'article 40, paragraphe 1, alinéa 3, du RDC, ainsi que par les travaux d'audit réalisés directement par l'AA conformément à l'article 40, paragraphe 2, du RDC.

Les informations figurant dans le RAC doivent présenter les résultats de la vérification du respect des conditions énoncées à l'article 41, paragraphe 1, du RDC. Le Fonds soutenant l'instrument financier doit être indiqué pour les programmes plurifonds.

4.7 Niveau d'assurance obtenu à la suite des audits des systèmes (faible/moyen/élevé) et justification.

Ce point fait référence au niveau d'assurance qui peut être attribué au SGC en ce qui concerne sa capacité à assurer la légalité et la régularité des dépenses. L'évaluation de l'AA est fondée sur les résultats des audits des systèmes relatifs à l'exercice comptable, y compris, le cas échéant, les résultats des audits des systèmes réalisés au cours d'exercices comptables précédents et/ou des audits des systèmes finalisés après la fin de l'exercice comptable et jusqu'à la présentation du dossier "assurance". Si les réserves sont dues à des problèmes

détectés lors d'un audit des systèmes effectué après la fin de l'exercice comptable mais avant la présentation des comptes, il y a lieu de l'indiquer clairement dans l'avis d'audit.

Les systèmes classés dans la catégorie 1 à la suite de l'évaluation offrent un niveau d'assurance élevé quant à la légalité et à la régularité des dépenses, les systèmes classés dans la catégorie 2 offrent un niveau d'assurance moyen, les systèmes classés dans la catégorie 3 offrent un niveau d'assurance moyen ou faible en fonction de l'incidence des lacunes relevées, et les systèmes classés dans la catégorie 4 offrent un niveau d'assurance faible quant à la légalité et à la régularité des dépenses.

Dans le cas de programmes plurifonds et lorsque le niveau d'assurance obtenu pour le SGC varie entre les différents Fonds, l'AA doit clairement présenter les réserves applicables à chaque Fonds et préciser la différence.

## 5. Audits des opérations

5.1 Indication des organismes (y compris l'autorité d'audit) qui ont effectué des audits des opérations [comme prévu à l'article 127, paragraphe 1, du règlement (UE) n° 1303/2013 et à l'article 27 du règlement (UE) n° 480/2014].

L'AA devrait expliquer dans ce point les mesures prises pour surveiller les travaux des organismes qui effectuent les audits des opérations en son nom (délégation ou externalisation), conformément au cadre réglementaire de l'Union, à la stratégie d'audit et aux normes d'audit reconnues au niveau international<sup>8</sup>. L'AA doit confirmer que les travaux effectués par ces organismes sont fiables aux fins du RAC et lui permettent d'établir un avis d'audit valable.

Dans le cas de programmes plurifonds, les informations susmentionnées doivent être fournies pour chaque Fonds, le cas échéant.

Si une partie des audits des opérations a été externalisée, les modalités contractuelles<sup>9</sup> et les tâches sous-traitées doivent être précisées.

Dans le cas des programmes CTE, l'AA doit décrire la manière dont elle a veillé à ce que les règles de procédure mises en place par le groupe d'auditeurs soient respectées.

---

<sup>8</sup> Le principe fondamental de toutes les normes (par exemple la ligne directrice n° 25 des lignes directrices européennes concernant l'application des normes de contrôle de l'INTOSAI) veut que l'auditeur principal mette en œuvre des procédures d'audit **pour s'assurer que la qualité des travaux des autres auditeurs est acceptable et appropriée**. Une nouvelle exécution de certains travaux d'audit effectués par ces auditeurs peut être envisagée mais n'est pas obligatoire. La décision d'exécuter à nouveau ces travaux devrait être fondée sur le jugement et le scepticisme professionnels de l'AA.

<sup>9</sup> Par exemple, le nom et l'adresse du contractant, le champ d'application et les objectifs du contrat, la définition des tâches, etc.



5.2 Description de la méthode d'échantillonnage appliquée et informations sur la conformité de la méthode avec la stratégie d'audit.

Dans le cadre du **point 5.2**, l'AA doit décrire la méthode d'échantillonnage utilisée, conformément à l'article 127, paragraphe 7, du CDR et à l'article 28 du RD. Les écarts par rapport à la méthode d'échantillonnage définie dans la stratégie d'audit doivent être indiqués et précisés sous ce point.

5.3 Indication des paramètres utilisés pour l'échantillonnage statistique et explication des calculs et du jugement professionnel sous-jacents appliqués. Les paramètres d'échantillonnage comprennent: le niveau de signification, le degré de confiance, l'unité d'échantillonnage, le taux d'erreur escompté, l'intervalle d'échantillonnage, la valeur de la population, la taille de la population, la taille de l'échantillon, des informations sur la stratification (le cas échéant). Les calculs qui sous-tendent la sélection des échantillons et le taux d'erreur total [tels que définis à l'article 28, paragraphe 14, du règlement (UE) n° 480/2014] sont mentionnés au point 10.3 ci-après, dans un format permettant d'en comprendre les étapes fondamentales, conformément à la méthode d'échantillonnage particulière utilisée.

Dans le cadre du **point 5.3**, l'AA doit indiquer et justifier les **paramètres utilisés pour l'échantillonnage**, comme le taux d'erreur escompté, le niveau de signification, l'unité d'échantillonnage (à savoir une opération, un projet dans le cadre d'une opération ou une demande de paiement d'un bénéficiaire) et, le cas échéant, le degré de confiance utilisé conformément à l'article 28, paragraphe 11, du RD<sup>10</sup>, ainsi que l'intervalle d'échantillonnage, s'il y a lieu. Le RAC doit également préciser la taille de la population, la taille de l'échantillon, le nombre d'unités d'échantillonnage réellement auditées au cours de l'exercice comptable, s'il y a lieu. Dans le cas de périodes d'échantillonnage multiples, les données doivent être indiquées pour chaque période d'échantillonnage.

Dans le cas des États membres qui n'appartiennent pas à la zone euro, étant donné que les dépenses des bénéficiaires faisant l'objet de l'audit sont généralement engagées en monnaie nationale, il est recommandé que l'échantillonnage et les taux d'erreur correspondants reposent sur la monnaie nationale<sup>11</sup>. Cette approche vise à garantir que les fluctuations des taux de change n'auront pas d'incidence sur le calcul du taux d'erreur.

Dans le cadre de ce point, l'AA devrait également décrire son approche de la stratification (à appliquer en vertu de l'article 28, paragraphe 10, du RD), couvrant des sous-populations qui présentent des caractéristiques similaires telles que des opérations consistant en des

---

<sup>10</sup> L'article 28, paragraphe 11, du RD dispose que dans un système dont la fiabilité est jugée élevée, le degré de confiance utilisé pour l'échantillonnage des opérations ne doit pas être inférieur à 60 %. Dans un système dont la fiabilité est jugée faible, le degré de confiance utilisé pour l'échantillonnage des opérations ne doit pas être inférieur à 90 %.

<sup>11</sup> En cas de conversion, les dispositions de l'article 133 du RDC s'appliquent.

contributions financières d'un programme en faveur d'instruments financiers, des éléments de grande valeur ou des Fonds (dans le cas de programmes plurifonds).

Au cours de la période 2007-2013, il était possible d'utiliser un seul échantillon pour plusieurs programmes auxquels un même SGC s'appliquait. Cette possibilité a été maintenue pour la période 2014-2020.

En ce qui concerne les programmes auxquels un même SGC s'applique, en particulier lorsqu'on s'attend à ce que les résultats (c'est-à-dire un taux d'erreur supérieur à 2 % et/ou des lacunes à caractère systémique dans une partie des programmes relevant du même SGC) diffèrent entre les programmes, la Commission recommande que l'AA planifie ses travaux de façon à obtenir une assurance raisonnable pour le sous-groupe spécifique du(de) programme(s). Cet objectif peut être atteint en veillant à sélectionner un échantillon représentatif au niveau de la strate couvrant les dépenses déclarées pour ce sous-groupe du(de) programme(s). Lorsque l'échantillonnage statistique est utilisé pour sélectionner l'échantillon aléatoire du SGC commun, la règle de base d'un minimum de 30 unités d'échantillonnage pour cette strate s'applique, de manière à ce qu'il soit possible de formuler des conclusions pour la strate. Pour l'échantillonnage non statistique, les possibilités présentées dans le guide sur l'échantillonnage sont applicables.

De même, concernant les programmes plurifonds, si le taux d'erreur est supérieur à 2 % ou en cas de lacunes à caractère systémique, il est dans l'intérêt de l'État membre de mettre en œuvre des corrections financières ciblées pour chaque Fonds plutôt que des mesures correctives ayant une incidence sur l'ensemble du programme. La Commission recommande donc à l'AA d'obtenir une assurance raisonnable pour chaque Fonds. Cela suppose que l'échantillon sélectionné pour un programme plurifonds permette de recueillir suffisamment d'éléments probants dans le cadre de l'audit pour chaque Fonds. À cet effet, l'AA pourrait utiliser la stratification par Fonds, telle que prévue à l'article 28, paragraphe 10, du RD, en s'assurant que chaque strate ait une taille suffisante pour formuler une conclusion par strate, c'est-à-dire que la règle des 30 unités d'échantillonnage par Fonds s'applique. Ce point est particulièrement important lorsque des résultats différents sont escomptés pour les différents Fonds au titre d'un programme plurifonds.

Au moyen des modèles fournis dans le guide sur l'échantillonnage de la Commission, l'AA doit fournir à l'annexe 10.3 du RAC les tableaux de calcul, de préférence au format Excel<sup>12</sup>, nécessaires pour comprendre la méthode d'échantillonnage utilisée. Lorsque l'AA a suivi une méthode d'échantillonnage qui n'était pas prévue dans les modèles, la feuille de calcul pertinente doit être fournie à la place. La piste d'audit pour la sélection de l'échantillon doit être assurée.

Dans le cadre du point 5.3, l'AA doit également expliquer comment elle a mis en œuvre, dans la pratique, les exigences en matière de contrôle proportionnel des programmes opérationnels,

---

<sup>12</sup> Le cas échéant et à la demande des auditeurs de la Commission, les journaux informatiques des logiciels ACL, IDEA ou tout autre logiciel similaire.

comme énoncées à l'article 148, paragraphe 1, du CDR et à l'article 28, paragraphe 8, du RD, s'il y a lieu.

En particulier, l'AA devrait indiquer quelle approche a été utilisée pour la sélection de l'échantillon à la lumière des restrictions énoncées à l'article 148, paragraphe 1, du RDC:

- a) exclusion d'unités d'échantillonnage, ou
- b) remplacement d'unités d'échantillonnage.

En outre, l'AA doit présenter le calcul de l'erreur et de la précision extrapolées pour toute la population, conformément aux précisions fournies dans le *guide sur les méthodes d'échantillonnage à l'intention des autorités d'audit* (point consacré à l'incidence de l'article 148, paragraphe 1, sur la méthode d'échantillonnage).

Lorsque l'AA a utilisé l'approche autorisée à l'article 28, paragraphe 9, du RD, le point 5.3 du RAC doit indiquer la **méthodologie utilisée pour le sous-échantillonnage** au niveau de l'unité d'échantillonnage et confirmer que les erreurs détectées dans le sous-échantillon audité, le cas échéant, ont été extrapolées au niveau de l'unité d'échantillonnage (opération, projet ou demande de paiement en fonction de l'unité d'échantillonnage utilisée) avant l'extrapolation des résultats de l'échantillon à l'ensemble de la population. Dans ce cas, et aux fins du tableau 10.2 du RAC, colonne intitulée «*Dépenses relatives à l'exercice comptable audités pour l'échantillon aléatoire*», l'AA ne doit tenir compte que des dépenses réellement audités et non des dépenses déclarées pour l'unité d'échantillonnage (par exemple, opération, demande de paiement) auxquelles le sous-échantillonnage était applicable. Les données figurant dans cette colonne ne sont communiquées qu'à titre d'information et sont indépendantes du calcul du taux d'erreur extrapolé au niveau de l'unité d'échantillonnage, qui doit être appliqué à l'ensemble des dépenses déclarées pour l'unité d'échantillonnage.

Dans ce point, l'AA doit également fournir la liste des unités d'échantillonnage sélectionnées, en indiquant pour chaque unité d'échantillonnage de l'échantillon sélectionné les informations suivantes:

- a) les dépenses déclarées au cours de la période d'échantillonnage,
- b) l'erreur détectée,
- c) la strate correspondante, le cas échéant,
- d) si l'unité d'échantillonnage est une avance sur un instrument financier (IF).

Cette liste peut être ajoutée (sous forme de feuille séparée) dans la feuille de calcul contenant les calculs qui sous-tendent la sélection de l'échantillon aléatoire, ainsi que le TER et le RTER (c'est-à-dire le point 10.3).

En outre, lorsque des unités d'échantillonnage relatives aux IF ont été sélectionnées dans l'échantillon, les informations suivantes doivent également être fournies dans le RAC, idéalement dans la feuille de calcul contenant les détails du calcul du RTER:

- a) les montants des IF dans la population auditée par période d'échantillonnage (inclus dans la valeur A du calcul du RTER<sup>13</sup>);
- b) la confirmation de l'éventuelle inclusion dans l'échantillon de toutes les unités d'échantillonnage des IF de la population. Si ce n'est pas le cas, l'AA doit indiquer le montant des dépenses relatives aux unités d'échantillonnage des IF non reprises dans l'échantillon par période d'échantillonnage;
- c) le montant des IF faisant l'objet d'une évaluation en cours ou les autres montants négatifs déduits de la population (inclus dans la valeur F du calcul du RTER);
- d) les corrections financières relatives aux IF que l'AA a incluses dans la valeur H du calcul du RTER.

Les informations demandées ci-dessus visent à permettre à la Commission d'évaluer le TER/RTER, ainsi que d'apprécier le risque, en excluant les paiements d'avances sur les IF, le cas échéant<sup>14</sup>.

5.4 Rapprochement entre les dépenses totales déclarées en euros à la Commission pour l'exercice comptable et la population dont l'échantillon aléatoire a été tiré (colonne «A» du tableau figurant au point 10.2 ci-après). Le rapprochement des éléments couvre les unités d'échantillonnage négatives lorsque des corrections financières ont été appliquées pour l'exercice comptable considéré.

5.5 En présence d'unités d'échantillonnage négatives, confirmation qu'elles ont été traitées comme une population distincte, conformément à l'article 28, paragraphe 7, du règlement délégué (UE) n° 480/2014 de la Commission. Analyse des principaux résultats des audits de ces unités, notamment en vérifiant plus particulièrement si les décisions concernant l'application de corrections financières (prises par l'État membre ou la Commission) ont été comptabilisées en tant que retraits ou recouvrements.

5.6 En cas d'échantillonnage non statistique, indiquez les raisons de l'utilisation de la méthode, conformément à l'article 127, paragraphe 1, du règlement (UE) n° 1303/2013, le pourcentage des opérations/dépenses couvertes par les audits, les mesures prises pour garantir le caractère aléatoire de l'échantillon (et donc sa représentativité) et garantir un échantillon d'une taille suffisante pour permettre à l'autorité d'audit d'établir un avis d'audit valable. Un taux d'erreur extrapolé est aussi calculé en cas d'échantillonnage non statistique.

L'AA doit indiquer au **point 5.4** la valeur de la **population** ayant fait l'objet de l'échantillonnage et effectuer un rapprochement de ce montant avec le montant des dépenses déclarées par l'AC à la Commission pour l'exercice comptable<sup>15</sup>.

<sup>13</sup> Voir le tableau 2 pour le calcul du RTER au point IV.4 du présent guide.

<sup>14</sup> Voir la recommandation n° 2.a de la CCE et le point 6.35 de son rapport annuel 2016. La Commission a précisé à l'intention de la CCE et des AA lors de diverses réunions de groupes techniques tout au long de l'année 2017 qu'elle ne souhaitait pas obtenir de l'AA un avis d'audit distinct sur les dépenses déclarées pour les IF ou un calcul distinct/alternatif du TER ne tenant pas compte des IF.

La population à des fins d'échantillonnage inclut les dépenses déclarées à la Commission pour les opérations au titre d'un programme ou d'un groupe de programmes pour l'exercice comptable. Toutes les opérations pour lesquelles des dépenses déclarées ont été incluses dans une demande de paiement présentée à la Commission au cours de l'exercice faisant l'objet de l'échantillonnage doivent être reprises dans la population échantillonnée, sauf dans les cas où l'article 148, paragraphe 1, du RDC s'applique (voir également le point IV.5 ci-dessous).

Au **point 5.5**, l'AA doit confirmer que les **unités d'échantillonnage négatives** ont été traitées en tant que population distincte, conformément à l'article 28, paragraphe 7, du RD. Des explications complémentaires quant à la manière de tenir compte des unités d'échantillonnage négatives sont fournies dans le *guide sur les méthodes d'échantillonnage à l'intention des autorités d'audit*.

Si l'AA détecte des problèmes dans la population négative (par exemple, des corrections insuffisantes), elle doit analyser la gravité et l'ampleur de ces erreurs et tenir compte des résultats de cette évaluation dans son avis sur le SGC.

**En cas d'échantillonnage non statistique<sup>16</sup>**, l'AA doit indiquer au **point 5.6** le raisonnement qui a présidé à la sélection de l'échantillon, sur la base de son jugement professionnel, des exigences réglementaires et des normes d'audit applicables et reconnues au niveau international. En particulier, l'AA doit préciser comment elle a assuré le caractère aléatoire de la sélection des unités d'échantillonnage et pourquoi elle considère que l'échantillon est suffisant pour formuler un avis d'audit valable.

5.7 Analyse des principaux résultats des audits de ces opérations, décrivant le nombre d'éléments de l'échantillon audités, le montant et les types d'erreurs correspondants par opération, la nature des erreurs décelées, le taux d'erreur par strate et les principales déficiences ou irrégularités correspondantes, la limite supérieure du taux d'erreur (le cas échéant), les causes fondamentales, les mesures correctives proposées (y compris celles visant à éviter que ces erreurs se répètent dans les demandes de paiement ultérieures) et l'incidence sur l'avis d'audit. Le cas échéant, expliquer plus en détail les données présentées aux points 10.2 et 10.3 ci-après, en particulier pour ce qui est du taux d'erreur total.

5.8 Explications concernant les corrections financières relatives à l'exercice comptable appliquées par l'autorité de certification/l'autorité de gestion avant présentation des comptes à la Commission à la suite des audits des opérations, corrections forfaitaires ou extrapolées incluses, comme précisé au point 10.2 ci-après.

---

<sup>15</sup> Voir le guide sur l'échantillonnage pour de plus amples détails à cet égard.

<sup>16</sup> L'exigence réglementaire minimale de 5 % des opérations et de 10 % des dépenses correspond au « meilleur scénario » d'assurance élevée du système. À cet égard, des informations supplémentaires sont fournies dans le guide d'orientation relatif à la stratégie d'audit (voir point 4.3) – réf. EGESIF\_14-0011 et le guide de l'échantillonnage.

5.9 Comparaison du taux d'erreur total et du taux d'erreur total résiduel (tels qu'indiqués au point 10.2 ci-après) avec le niveau de signification fixé, afin d'établir si la population contient ou non des inexactitudes significatives et d'en déterminer l'incidence sur l'avis d'audit.

5.10 Informations sur les résultats de l'audit de l'échantillon complémentaire [conformément à l'article 28, paragraphe 12, du règlement (UE) n° 480/2014], le cas échéant.

5.11 Indication de l'éventuel caractère systémique des problèmes décelés et des mesures prises, en quantifiant les dépenses irrégulières et les éventuelles corrections financières appliquées.

5.12 Informations sur le suivi des audits des opérations effectués au cours des années précédentes, en particulier concernant les déficiences de nature systémique.

5.13 Conclusions tirées des résultats globaux des audits des opérations en ce qui concerne l'efficacité du système de gestion et de contrôle.

L'AA devrait effectuer tous les travaux d'audit nécessaires à l'établissement d'un avis d'audit valable pour chaque exercice comptable. Il s'agit notamment des audits de toutes les opérations sélectionnées par échantillonnage aléatoire. Lorsque l'AA n'est pas en mesure de réaliser l'audit d'une opération donnée, une justification détaillée doit être fournie dans le RAC, ainsi que les mesures prises par l'AA pour remédier à la situation et atténuer l'incidence sur l'avis d'audit, y compris l'incidence de toute limitation du champ d'application si nécessaire.

Les erreurs prises en compte dans le TER doivent correspondre à des conclusions figurant dans un rapport d'audit final, c'est-à-dire après la finalisation de la procédure contradictoire avec l'entité contrôlée.

Lorsque cette procédure contradictoire n'a pas été menée à son terme avant la soumission du RAC, il y a lieu de l'indiquer clairement et, si l'incidence est significative, un avis avec réserve peut être émis sur la base du jugement professionnel de l'AA. En ce qui concerne le calcul du TER, il convient d'inclure les erreurs préliminaires (généralement les erreurs potentielles maximales indiquées dans les projets de rapports d'audit)<sup>17</sup>.

Au **point 5.7**, l'AA doit inclure l'analyse qualitative réalisée sur les constatations établies. Le nombre et les types de constatations, leur importance et leurs causes fondamentales (particulièrement important dans les cas où le même type d'erreur se reproduit à plusieurs reprises, indiquant une lacune systémique potentielle), conformément aux estimations de l'AA, doivent être précisés.

En ce qui concerne la typologie des constatations relatives aux projets, les informations doivent être présentées sous la forme de données structurées dans SFC 2014 (voir également

---

<sup>17</sup> .5

le tableau fourni à l'annexe 5, comme convenu conjointement par la Commission et les AA pour la période de programmation 2014-2020).

En ce qui concerne les informations fournies au titre du **point 5.8**, il convient de noter que si un échantillon unique sélectionné pour un programme plurifonds ou pour un groupe de programmes couverts par un SGC commun débouche sur le calcul d'un taux d'erreur significatif, le TER et les mesures correctives qui en résultent s'appliquent à tous ces programmes et/ou Fonds, même lorsque les irrégularités détectées concernent uniquement ou plus spécifiquement un programme ou un Fonds. Il appartient toutefois à l'État membre d'examiner comment appliquer les corrections appropriées pour que le taux d'erreur total résiduel global pour le groupe des programmes et/ou Fonds concernés soit ramené à 2 % ou à un niveau inférieur.

Au **point 5.9**, l'AA doit indiquer le TER, calculé en vertu de l'article 28, paragraphe 14, du RD:

*«Sur la base des résultats des audits des opérations obtenus aux fins de l'avis d'audit et du rapport de contrôle visés à l'article 127, paragraphe 5, point a), du règlement (UE) n° 1303/2013, l'autorité d'audit est chargée de calculer un taux d'erreur total, qui est la somme des erreurs aléatoires extrapolées et, le cas échéant, des erreurs systémiques et des erreurs occasionnelles non corrigées, divisée par la population.»<sup>18</sup>*

L'évaluation du TER et de son incidence sur l'élément SGC de l'avis d'audit est présentée dans le tableau 1 au point III.1.

L'AA doit également calculer et indiquer le RTER (c'est-à-dire l'erreur résiduelle dans la population des dépenses figurant dans les comptes certifiés) après l'application des corrections financières correspondantes résultant des audits de l'AA. Le RTER doit ensuite être comparé au seuil de signification de 2 %.

Un RTER supérieur à 2 % justifie un avis avec réserve ou un avis négatif, au moins en ce qui concerne la légalité et la régularité des dépenses, mais aussi très probablement en ce qui concerne le bon fonctionnement du SGC (voir les orientations fournies au point III.1 ci-dessous). Avant la présentation du dossier "assurance", l'État membre devrait appliquer des corrections financières supplémentaires (extrapolées, notamment) visant à ramener le risque résiduel significatif (à savoir, le RTER) à 2 % ou moins; cette condition est nécessaire pour rendre un avis sans réserve sur la légalité et la régularité des dépenses certifiées dans les comptes du programme.

Outre les informations sur le TER et le RTER présentées au point 5 du RAC, le tableau figurant au point 10.2 du RAC doit également préciser le TER et le RTER (voir annexe 2 du

---

<sup>18</sup> Lorsque les dépenses déclarées incluent des unités d'échantillonnage négatives, ces dernières doivent être prises en compte comme une population séparée. Dans ce cas, le TER est calculé par rapport à la population des unités d'échantillonnage positives.

présent document). Le module de l'application SFC 2014 comprend le tableau susvisé, qui doit être directement complété.

Les calculs sous-jacents relatifs au TER et au RTER doivent être fournis au point 10. 3. du RAC. De plus amples explications sur le traitement des erreurs et des orientations supplémentaires concernant le calcul du TER et du RTER sont fournies au point IV ci-dessous.

Conformément à l'article 28, paragraphe 11, du RD, le cas échéant, l'AA doit donc expliquer, dans le cadre du **point 5.11** du RAC, si, outre les erreurs aléatoires, certaines des erreurs décelées sont systémiques ou occasionnelles.

Compte tenu des dispositions du règlement financier et du RDC<sup>19</sup> applicables aux comptes annuels pour la période 2014-2020, **les taux d'erreur révisés pour les années précédentes ne sont plus pertinents et ne doivent pas être indiqués dans le RAC**. Par conséquent, toutes les corrections financières appliquées aux dépenses de la population de l'échantillon, certifiées dans les comptes et communiquées avec le dossier "assurance", sont considérées comme définitives.

## 6. Audits des comptes

6.1 Indication des autorités/organismes qui ont effectué les audits des comptes.

6.2 Description de l'approche d'audit utilisée pour vérifier les éléments des comptes définis à l'article 137 du règlement (UE) n° 1303/2013. Elle comprend une référence au travail d'audit effectué dans le cadre des audits des systèmes (décrits en détail au point 4 ci-dessus) et des audits des opérations (décrits en détail au point 5 ci-dessus) qui présente un intérêt pour l'assurance requise concernant les comptes.

6.3 Indication des conclusions tirées de l'audit concernant l'exhaustivité, l'exactitude et la véracité des comptes, notamment une indication des corrections financières appliquées et reflétées dans les comptes à la suite des résultats des audits des systèmes ou des audits des opérations.

6.4 Indication de l'éventuel caractère systémique des problèmes décelés et des mesures prises.

L'AA doit décrire au **point 6.2** les travaux d'audit réalisés pour vérifier les comptes, dans le cadre de l'article 137 du RDC et de l'article 29 du RD, et pour étayer l'avis d'audit en ce qui concerne l'exhaustivité, l'exactitude et la véracité des comptes, en tenant compte du *guide d'orientation de la Commission concernant l'audit des comptes* (EGESIF\_15\_0016), dans sa version mise à jour.

---

<sup>19</sup> En particulier, l'article 63, paragraphes 5 et 6 du règlement financier et l'article 137, paragraphe 1, du RDC.



L'AA doit également indiquer le calendrier et les modalités de travail convenues avec l'AC et l'AG pour que l'AA puisse réaliser ses travaux d'audit sur les comptes en temps utile<sup>20</sup>.

Au **point 6.3**, l'AA doit expliquer comment elle a tiré ses conclusions quant à l'exhaustivité, l'exactitude et la véracité des comptes sur la base des diverses sources d'assurance suivantes:

- ses audits des systèmes (en particulier ceux réalisés sur l'AC, comme indiqué à l'article 29, paragraphe 4, du RD);
- ses audits des opérations<sup>21</sup>;
- les rapports d'audit finaux transmis par la Commission et la Cour des comptes;
- son évaluation de la déclaration de gestion et du résumé annuel;
- la nature et l'étendue des tests effectués sur les projets de comptes présentés par l'AC à l'AA et de toute procédure d'audit complémentaire effectuée pour rapprocher et vérifier les données figurant dans les comptes.

Concernant ce dernier point, l'AA doit décrire ses vérifications supplémentaires finales effectuées sur les projets de comptes certifiés, avant l'échéance réglementaire du 15 février, comme indiqué dans le guide d'orientation relatif à l'audit des comptes susmentionné. En particulier, l'AA doit:

1) confirmer explicitement dans le RAC qu'elle a vérifié le rapprochement effectué par l'AC en ce qui concerne les informations présentées dans les annexes 2 et 8 des comptes et leur cohérence avec les informations fournies par l'AG dans le résumé annuel (en particulier le montant indiqué dans les tableaux des sections A, B et C du résumé annuel) et

2) indiquer et expliquer les divergences constatées entre ces deux documents, le cas échéant.

L'AA doit décrire les travaux effectués à cet égard, y compris l'évaluation par l'AA de l'adéquation des explications de l'AC pour les ajustements décrits dans ces annexes et la vérification de la cohérence avec les informations divulguées dans le RAC et dans le résumé annuel. La vérification devrait porter en particulier sur les corrections financières réalisées et reflétées dans les comptes au titre du suivi des résultats des audits des systèmes et de l'audit

---

<sup>20</sup> Compte tenu du point A.39 de la norme ISA 700, l'AA formule un avis pour les comptes qui relèvent de la responsabilité de l'AC. Ainsi, tant que les comptes n'ont pas été établis et que la direction n'a pas accepté d'en prendre la responsabilité, l'AA n'est pas en mesure de conclure que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis. Cela signifie que l'AA n'est en mesure de formuler son avis sur les comptes qu'une fois que l'AC les a transmis à l'AG et à l'AA et que l'AG a présenté sa déclaration de gestion à l'AA. Il convient cependant que l'AA commence ses travaux d'audit sur les comptes avant leur finalisation par l'AC et avant la déclaration de gestion de l'AG, afin d'avoir suffisamment de temps pour établir son avis pour le 15 février de l'année n + 2. Le calendrier et les modalités de travail doivent faire l'objet d'un accord entre l'AC, l'AG et l'AA pour assurer un déroulement sans heurt du processus.

<sup>21</sup> Les audits des opérations permettent la vérification de l'exactitude des montants et de l'exhaustivité des dépenses correspondantes comprises dans les demandes de paiement (et donc dans les comptes s'ils s'avèrent entièrement légaux et réguliers). Ils permettent également le rapprochement de la piste d'audit, depuis le système comptable de l'AC jusqu'au niveau de l'opération/du bénéficiaire, par l'intermédiaire de tout OI, aspect déjà couvert dans les audits actuels.

des opérations et les vérifications de gestion effectuées après la présentation de la demande de paiement intermédiaire finale à la Commission et avant la présentation des comptes. **Une attention particulière doit être accordée aux montants faisant l'objet d'une évaluation en cours, conformément à l'article 137, paragraphe 2, du RDC, qui doivent être indiqués.**

## **7. Coordination entre les organismes d'audit et le travail de supervision de l'autorité d'audit**

7.1 Description de la procédure de coordination entre l'autorité d'audit et tout organisme d'audit réalisant des audits, comme le prévoit l'article 127, paragraphe 2, du règlement (UE) n° 1303/2013, le cas échéant.

7.2 Description de la procédure de supervision et d'examen de la qualité appliquée par l'autorité d'audit à ces organismes d'audit.

Dans le cadre du point 7.1, la procédure doit couvrir la coordination en ce qui concerne la planification et la coordination des audits ainsi que la vérification des résultats des audits en vue de parvenir à des conclusions définitives et d'établir l'avis d'audit.

Le point 7.2 devrait couvrir la description de la procédure de supervision appliquée par l'AA aux autres organismes d'audit (le cas échéant). Cette description doit inclure un aperçu de la supervision réellement effectuée en rapport avec l'exercice comptable, compte tenu de l'existence de normes d'audit ou des lignes directrices internationalement reconnues.

À cet égard, l'AA doit tenir compte de la ligne directrice n° 25 des lignes directrices européennes concernant l'application des normes de contrôle de l'INTOSAI<sup>22</sup>, qui concerne l'utilisation des travaux d'autres auditeurs et experts par les institutions supérieures de contrôle des finances publiques européennes. Cette ligne directrice mentionne spécifiquement les exigences à respecter en fonction de l'étendue de l'utilisation des travaux réalisés par d'autres auditeurs à chaque stade de l'audit, que ce soit au stade de la programmation, pour l'obtention d'informations probantes ou au stade de la conclusion du contrôle. L'étendue des procédures que l'auditeur principal doit réaliser pour obtenir des informations probantes suffisantes et appropriées montrant que le travail de l'autre auditeur répond aux objectifs de l'auditeur principal, dans le cadre de sa mission spécifique, dépend de la phase de l'audit où les travaux d'autres auditeurs peuvent être utilisés. En particulier lorsque les travaux sont utilisés comme éléments probants, l'examen de l'AA devra être plus poussé.

Des orientations supplémentaires sont fournies par la norme ISSAI 1600 sur les audits de groupe<sup>23</sup>, la norme ISSAI 1610<sup>24</sup> (qui comprend la norme ISA 610) sur l'utilisation des

<sup>22</sup> [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINES/GUIDELINES\\_FR.PDF](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINES/GUIDELINES_FR.PDF)

<sup>23</sup> <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/detail/issai-1600-special-considerations-audits-of-group-financial-statements-including-the-work-of-co.html>

travaux des auditeurs internes et la norme ISSAI 1620<sup>25</sup> sur l'utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur.

## 8. Autres informations

8.1 Le cas échéant, informations sur la fraude déclarée et les cas de fraude présumée constatés dans le cadre des audits réalisés par l'autorité d'audit (y compris les cas signalés par d'autres organismes nationaux ou européens et liés à des opérations auditées par l'autorité d'audit), ainsi que sur les mesures prises.

Au point 8.1 du RAC, l'AA doit indiquer les mesures prises en ce qui concerne les cas de fraude présumée identifiés au cours des travaux d'audit réalisés jusqu'à la présentation du RAC.

Tous les cas de fraude présumée concernant l'exercice comptable et détectés par l'AA doivent être déclarés aux services antifraude nationaux et européens spécifiques et, pour les programmes plurifonds, le Fonds concerné doit être indiqué.

Le RAC doit indiquer si les cas de fraude présumée détectés par l'AA<sup>26</sup> ont été communiqués à l'OLAF. Les fraudes présumées doivent être communiquées à l'OLAF par l'autorité désignée par l'État membre conformément aux exigences de l'article 122, paragraphe 2, du RDC ainsi qu'en vertu des actes délégués et des actes d'exécution visés dans cette disposition<sup>27</sup>.

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

L'état de la mise en œuvre de corrections financières relatives à des fraudes ou des fraudes présumées et les informations concernant la demande de paiement intermédiaire à la Commission dans laquelle les corrections ont été intégrées doit être indiqué dans le RAC, le cas échéant.

De plus amples informations et des orientations pour les mesures à prendre par les autorités nationales (y compris les AA) en vue de prévenir, de détecter et de corriger les cas de fraude

---

<sup>24</sup> <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/detail/issai-1610-using-the-work-of-internal-auditors.html>

<sup>25</sup> <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/detail/issai-1620-using-the-work-of-an-auditors-expert.html>

<sup>26</sup> Les auditeurs exécutent des procédures administratives et non pénales. Leur pouvoir et leur autorité sont par conséquent relativement limités lorsqu'il s'agit de détecter les circonstances précises des activités frauduleuses présumées. En outre, les principaux objectifs des procédures pénales et des procédures d'audit sont différents. L'audit des opérations est un acte de nature administrative, visant à évaluer la légalité et la régularité de la mise en œuvre d'un projet, tandis que la procédure pénale vise à détecter et à examiner des opérations pour démontrer l'intention de fraude.

<sup>27</sup> EU2015/1970-DA, EU2016/568-DA, EU2015/1974-IA

sont disponibles à l'adresse suivante: <http://ec.europa.eu/sfc/en/2014/anti-fraud>. Conformément à la norme ISA 240, « les auditeurs peuvent être confrontés à des circonstances qui suggèrent qu'une fraude a pu avoir lieu. En pareils cas, ils doivent informer sans délai l'autorité compétente en vue d'une action ultérieure... L'auditeur peut conclure que la fraude potentielle affecte tout le système ou seulement une partie de ce dernier, ou il peut conclure qu'il existe un ou plusieurs cas potentiels de fraude isolés. Dans tous les cas, il doit réagir rapidement et en informer les autorités pertinentes, en tenant compte de toutes les circonstances entourant l'affaire ou les affaires. L'auditeur, sur la base des éléments probants découverts, doit analyser de manière rigoureuse et approfondie la situation, structurer les éléments de preuve sur laquelle le constat est fondé et décider qui doit en être informé. En première instance, les personnes adéquates à informer sont probablement celles qui sont chargées de la gouvernance de l'entité auditée, s'il n'y a pas lieu de croire qu'elles sont impliquées dans l'affaire ou les affaires. [...] Dans le cas contraire, l'auditeur doit notifier le ou les cas directement aux autorités judiciaires, sans préjudice de toute législation nationale relative à la confidentialité des informations obtenues au cours d'un audit. Les auditeurs doivent également informer les autorités nationales responsables qui doivent notifier à la Commission (OLAF) les irrégularités et cas de fraude présumée, conformément aux règles sectorielles applicables sur le signalement des irrégularités.»<sup>28</sup>

8.2 Le cas échéant, événements intervenus après la présentation des comptes à l'autorité d'audit et avant la transmission à la Commission du rapport annuel de contrôle en vertu de l'article 127, paragraphe 5, point b), du règlement (UE) n° 1303/2013 et pris en considération lors de l'établissement du niveau d'assurance et de l'avis par l'autorité d'audit.

La notion d'événements postérieurs à la date de clôture est tirée de la norme internationale d'audit 560, moyennant les adaptations nécessaires à la gestion partagée au titre de la politique de cohésion. Comme indiqué dans cette norme, l'un des objectifs de l'auditeur est «d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés confirmant si les événements survenus entre la date de clôture et la date de son rapport et devant donner lieu à un ajustement des états financiers, ou à la communication d'informations dans ceux-ci, ont fait ou non l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable». Dans le cadre de la gestion partagée, les «états financiers» s'entendent comme les comptes établis par l'AC et sous la responsabilité de celle-ci. La «date de clôture» correspond à la date à laquelle l'AC présente les comptes à l'AA pour ses dernières vérifications.

L'hypothèse de départ est que l'AA recevra les comptes de l'AC avant leur présentation à la Commission, afin d'être en mesure de se prononcer sur leur exhaustivité, leur exactitude et leur véracité. Au cours de la période entre la réception de ces comptes et l'établissement de l'avis d'audit, l'AA peut avoir connaissance d'événements qui affectent les montants indiqués dans les comptes, et notamment les dépenses déclarées légales et régulières.

<sup>28</sup> Manuel *Le rôle des auditeurs des États membres dans la prévention et la détection de la fraude* (<https://ec.europa.eu/sfc/sites/sfc2014/files/Handbook%20the%20Role%20of%20Member%20states%27auditors%20in%20fraud%20prevention%20and%20detection%20%5BEN%5D.doc>)

Dans ce contexte, l'AA doit «mettre en œuvre des procédures d'audit conçues pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant qu'ont été identifiés tous les événements survenus entre la date de clôture [des comptes] et la date du rapport de l'auditeur [le RAC] et devant donner lieu à un ajustement des états financiers [les comptes], ou à la communication d'informations dans ceux-ci». La norme ISA 560 précise également qu'on «ne s'attend toutefois pas à ce que [l'AA] mette en œuvre des procédures d'audit additionnelles pour les éléments qui ont déjà été soumis à des procédures ayant abouti à des conclusions satisfaisantes».

Certains événements postérieurs à la date de clôture peuvent avoir une incidence importante sur le fonctionnement du SGC et/ou sur les réserves (en cas d'avis avec réserve ou d'avis négatif) et par conséquent l'AA ne peut les ignorer. Il peut s'agir d'actions positives (telles que des mesures correctives mises en œuvre après l'établissement des comptes par l'AC et avant leur présentation à la Commission) ou d'événements ayant une incidence négative (par exemple des défaillances du système ou des erreurs détectées au cours de cette période).

Le cas échéant, les autres travaux d'audit nationaux ou européens réalisés en rapport avec l'exercice comptable devraient être pris en compte.

Pour les programmes plurifonds, le Fonds concerné doit être indiqué pour chacun des événements postérieurs à la date de clôture.

En outre, l'AA est invitée à résumer au point 8 les travaux d'audit effectués et les conclusions relatives à la fiabilité des données de performance, sur la base des audits des systèmes prévus par l'exigence clé n° 6 (notamment l'aspect de la fiabilité des données de performance), de tout audit thématique spécifique concernant la fiabilité des données de performance et des audits des opérations.

## 9. Niveau global d'assurance

9.1 Indication du niveau global d'assurance concernant le bon fonctionnement du système de gestion et de contrôle, et explication de la manière dont ce niveau est obtenu en combinant les résultats des audits des systèmes (comme indiqué au point 10.1 ci-après) et des audits des opérations (comme indiqué au point 10.2 ci-après). Le cas échéant, l'autorité d'audit tient également compte des résultats d'autres travaux d'audits nationaux ou européens effectués en rapport avec l'exercice comptable.

9.2 Évaluation des éventuelles actions d'atténuation mises en œuvre, telles que les corrections financières, et évaluation de la nécessité de prendre des mesures correctives supplémentaires, d'un point de vue tant systémique que financier.

Aux fins de l'assurance globale qui doit être déclarée par l'AA au **point 9.1**:

- L'assurance relative aux comptes est fondée sur les résultats des audits des comptes (et d'autres sources d'information pertinentes, comme décrit au point 6.3 ci-dessus) et les conclusions à ce sujet doivent être reprises au point 6.3<sup>29</sup>.
- L'assurance de la légalité et de la régularité (L/R) des dépenses est basée sur le TER résultant des audits des opérations et tient compte de la mise en œuvre des corrections requises avant la présentation des comptes (c'est-à-dire le RTER – voir le point 5 ci-dessus).
- L'assurance du bon fonctionnement du SGC est fondée sur les résultats combinés des audits des systèmes (évaluation du système – voir le point 4 ci-dessus) et des audits des opérations (TER – voir le point 5 ci-dessus).

En cas de programmes plurifonds, l'AA devrait confirmer que les conclusions s'appliquent à tous les Fonds ou, en cas de conclusions différentes, expliquer comment elle parvient à une conclusion pour chaque Fonds, sur la base de son analyse des résultats des travaux d'audit réalisés.

Le niveau global d'assurance est reflété dans l'avis d'audit (voir le point III ci-dessous) auquel l'AA peut faire référence dans le présent point.

En ce qui concerne le **point 9.2**, il est recommandé à l'AA de décrire les mesures correctives prises par l'État membre sur la base des conclusions des audits des systèmes et des audits des opérations communiquées par l'AA.

D'une manière générale, l'existence d'un TER supérieur au seuil de signification confirme la présence de lacunes dans le système de gestion et de contrôle (principalement au niveau de l'exigence clé n° 4 relative aux vérifications de gestion, mais peut-être aussi d'autres exigences clés). Dans ce cas, et en particulier lorsque le SGC est classé dans la catégorie 3 ou 4, afin d'atténuer le risque d'erreurs significatives également pour les futures demandes de paiement, l'AA doit recommander aux autorités responsables de mettre en œuvre des actions assorties des mesures correctives constituant un plan d'action devant être exécuté dans des délais précis avant le dossier "assurance" suivant et visant à résoudre les défaillances du système constatées. S'il est déjà établi, le plan d'action doit être décrit de manière claire et concise dans le RAC (et dans la déclaration de gestion de l'AG). S'il n'est pas encore établi, il y a lieu d'indiquer au moins les principaux domaines des actions correctives recommandées (de plus amples informations sur le plan d'action et sur sa mise en œuvre doivent dans ce cas être fournies dans le prochain RAC, sauf si la Commission le demande plus tôt).

---

<sup>29</sup> En ce qui concerne l'élément de l'avis d'audit relatif aux comptes, de plus amples informations sont fournies dans le *guide d'orientation relatif à l'audit des comptes* (EGESIF 15\_0016\_02) de la commission, dans sa version mise à jour.

### **III. ORIENTATIONS SUR L'AVIS D'AUDIT DEVANT ETRE PRESENTE CHAQUE ANNEE PAR L'AA POUR CHAQUE PROGRAMME**

#### **1. Avis d'audit**

L'avis d'audit devant être présenté chaque année par l'AA pour chaque programme, conformément à l'article 127, paragraphe 5, du RDC, repose sur les conclusions tirées des éléments probants obtenus dans le cadre de l'audit. Le REC fournit en son annexe VIII le modèle d'avis d'audit à utiliser, couvrant les trois éléments de l'assurance (comptes, légalité et régularité des dépenses figurant dans les comptes annuels du programme, et fonctionnement du SGC). Trois types d'avis sont prévus:

- avis sans réserve
- avis avec réserve (avec incidence limitée ou significative)
- avis négatif.

L'AA rend compte de son avis d'audit par programme dans le RAC et sous forme de données structurées dans l'application SFC 2014, en indiquant les différents niveaux d'assurance possibles pour chacun des trois éléments cités ci-dessus.

Si un avis sans réserve est rendu, il s'applique aux trois éléments de l'avis d'audit, sans exception.

Pour les autres types d'avis, à savoir l'avis avec réserve ou l'avis négatif, l'AA doit indiquer dans l'avis d'audit l'élément ou la combinaison d'éléments (comptes, L/R, SGC) concerné(e).

Fondé sur l'expérience acquise en la matière, le tableau ci-après indique, pour les situations les plus fréquemment signalées, le lien entre, d'une part, l'avis d'audit (relatif au bon fonctionnement du SGC, ainsi qu'à la légalité et la régularité des dépenses) et les conclusions résultant des audits des systèmes et des audits des opérations. **Ce tableau est fourni à titre indicatif uniquement, l'autorité d'audit devant toujours faire appel à son jugement professionnel, en particulier pour les cas non prévus ci-dessous ou dans le cas de facteurs d'atténuation spécifiques recensés par l'AA, sur la base d'éléments probants.** Les mesures correctives mises en œuvre comme indiqué dans le tableau peuvent concerner des corrections financières (visant à ramener le RTER à un maximum de 2 %) ou des améliorations du système/des procédures destinées à remédier aux lacunes constatées dans le SGC et à éviter leur récurrence à l'avenir, ou une combinaison des deux.

Tableau 1: types d'avis d'audit escomptés concernant les éléments d'assurance relatifs au SGC, à la L/R et aux comptes<sup>30</sup>, sur la base de tous les résultats d'audit disponibles et avec indication des mesures correctives nécessaires.

| Type d'avis d'audit  | Élément de l'avis d'audit et assurance globale  |  |  |  | Mesures correctives nécessaires (compte tenu des conclusions de l'AA dans le RAC)<br>(corrections financières ou améliorations du système/des procédures, ou les deux) |
|--|---|--|--|--|--|
|  | Fonctionnement du SGC<br>(résultats des audits des systèmes confirmés ou modifiés par les résultats des audits des opérations – TER ou/et améliorations apportées pour remédier aux lacunes du SGC) |  | Légalité et régularité des dépenses certifiées dans les comptes  | Comptes  |  |
|  | Résultats des audits des systèmes   | TER<br>(Résultats des audits des opérations) | RTER<br>(TER atténué par les corrections financières mises en œuvre avant la présentation des comptes à la Commission) |  |  |
| <b>1 - Sans réserve</b>  | Système dans la catégorie 1 ou 2  | et TER $\leq$ 2 %                            | et RTER $\leq$ 2 %   | et ajustements à apporter aux comptes $\leq$ 2 % | Corrections des erreurs individuelles dans l'échantillon   |
| <b>2 - Avec réserve</b><br>(réserve ayant une incidence limitée) | Système dans la catégorie 2   | et/ou<br>2 % < TER < 5 %                     | NA <sup>31</sup>   | NA <sup>4</sup>                                  | Corrections des erreurs individuelles dans l'échantillon<br><br>Améliorations visant à remédier à d'éventuelles lacunes du SGC   |
| <b>3 - Avec réserve</b><br>(réserve ayant une                    | Système dans la catégorie 3   | et/ou<br>5 % $\leq$ TER $\leq$ 10 %          | et/ou RTER > 2 %   | et/ou<br>ajustements à apporter                  | Corrections financières extrapolées pour ramener le RTER à un niveau inférieur ou égal à 2 %, en tenant  |

<sup>30</sup> En ce qui concerne l'assurance relative aux comptes, des informations supplémentaires sont fournies dans le *guide d'orientation relatif à l'audit des comptes* (EGESIF\_15\_0016) tel que mis à jour.

<sup>31</sup> En ce qui concerne l'élément d'assurance relatif à la légalité/régularité et les comptes, l'avis d'audit peut être négatif (niveau significatif d'erreur résiduelle) ou émis avec ou sans réserve. Les ajustements ou les erreurs résiduelles excédant le seuil de signification pour les dépenses certifiées dans les comptes annuels sont considérés comme un problème inhérent significatif.



| Type d'avis d'audit              | Élément de l'avis d'audit et assurance globale  |  |  |  |  |
|----------------------------------|---|--|--|--|--|
|                                  | Fonctionnement du SGC<br>(résultats des audits des systèmes confirmés ou modifiés par les résultats des audits des opérations – TER ou/et améliorations apportées pour remédier aux lacunes du SGC) |  | Légalité et régularité des dépenses certifiées dans les comptes  | Comptes  | Mesures correctives nécessaires (compte tenu des conclusions de l'AA dans le RAC)<br>(corrections financières ou améliorations du système/des procédures, ou les deux) |
|                                  | Résultats des audits des systèmes   | TER<br>(Résultats des audits des opérations) | RTER<br>(TER atténué par les corrections financières mises en œuvre avant la présentation des comptes à la Commission) |  |  |
| incidence <b>significative</b> ) |   |  |  | aux comptes > 2 %                              | compte des corrections déjà appliquées à la suite des audits de l'AA (y compris les corrections des erreurs individuelles dans l'échantillon)                          |
| <b>4 - Négatif</b>               | Système dans la catégorie 4   | et/ou TER > 10 %                             | et/ou RTER > 2 %   | et/ou ajustements à apporter aux comptes > 2 % | + plan d'action pour remédier aux éventuelles défaillances du SGC<br>+ mise en œuvre des ajustements à apporter aux comptes  |

Le tableau 1 ci-dessus fournit des orientations concernant l'évaluation du niveau d'assurance relatif aux trois éléments de l'avis d'audit applicables dans les situations simples. Par exemple, si l'AA estime que le SGC est classé dans la catégorie 1 ou 2 et que le TER et le RTER sont tous deux inférieurs ou égaux au seuil de signification de 2 %, l'avis d'audit relatif au SGC et à la L/R peut être sans réserve (à moins que l'AA considère que les améliorations et actions correctives requises pour que le SGC soit classé dans la catégorie 2 nécessitent la formulation d'une réserve).

Toutefois, lorsqu'elle formule son avis d'audit, l'AA doit tenir compte des différents niveaux d'assurance et des résultats d'audit obtenus pour chaque élément de l'avis d'audit. Si des mesures correctives sont mises en œuvre au niveau du système ou de la L/R au moment de l'élaboration de l'avis d'audit, l'AA peut éventuellement revoir son évaluation initiale sur la base des résultats d'audit disponibles et des éléments de preuve obtenus. Plusieurs cas sont envisageables:

- Si le SGC est classé dans la catégorie 1 ou 2 et/ou le TER est supérieur à 2 %, cela indique qu'en dépit de l'évaluation 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. Un avis d'audit avec réserve est donc généralement jugé approprié pour le SGC (avec, éventuellement, seulement une incidence limitée, si le TER déclaré est compris entre 2 % et 5 %; néanmoins, si le RTER est supérieur à 2 %, la réserve est considérée comme ayant une incidence significative pour la L/R).
- Toutefois, dans le cas précédent, si des mesures correctives appropriées (à savoir, corrections financières, individuelles ou extrapolées, pour ramener le RTER à un niveau égal ou inférieur à 2 %) ont été mises en œuvre par l'État membre avant la finalisation du RAC, l'AA peut émettre un avis avec réserve ayant une incidence limitée en raison des améliorations devant nécessairement être apportées au SGC, tandis que l'aspect L/R n'est assorti d'aucune réserve (RTER ramené à/inférieur à 2 %).
- Par contre, si, outre les corrections financières requises, des mesures correctives apportant des améliorations permettant de remédier aux déficiences du SGC sont jugées nécessaires (en fonction de la nature et du type d'erreurs entraînant un TER supérieur à 2 % et de la gravité du TER) et sont mises en œuvre, un avis sans réserve (c'est-à-dire à la fois pour le SGC et pour la L/R) peut être émis.
- Un avis avec réserve et incidence significative doit être émis lorsque le SGC a été classé dans la catégorie 3 et/ou le TER est supérieur à 5 %. Toutefois, la réserve peut être limitée au SGC si le RTER a été ramené à un niveau égal ou inférieur à 2 % au moyen de corrections financières (individuelles et/ou extrapolées) appropriées avant que le dossier "assurance" soit soumis à la Commission. Si, en outre, l'AA dispose d'éléments probants suffisants pour corroborer la mise en œuvre effective de mesures

de correction des défaillances du système et a même pu tester leur mise en œuvre effective avant la finalisation du RAC, l'AA peut décider d'émettre un avis global sans réserve. Ou bien, si les mesures de correction des défaillances du système n'ont pas été mises en œuvre, l'avis d'audit doit être émis avec réserve en raison de la réserve affectant le SGC, même si le RTER a été ramené à un niveau inférieur ou égal à 2 %, étant donné que le SGC continue à générer des dépenses comportant un risque d'erreur supérieur à 5 %.

- Si l'AA décèle des erreurs significatives dans les comptes, l'avis doit être assorti d'une réserve, même si le SGC est classé dans la catégorie 1 ou 2 et que le TER et le RTER sont inférieurs ou égaux au seuil de signification de 2 %. Dans ce cas, la réserve ne porte que sur l'exactitude, l'exhaustivité et/ou la véracité des comptes.

## 2. Types d'avis d'audit

### Avis sans réserve:

Selon moi, et sur la base du travail d'audit réalisé:

- les comptes donnent une image fidèle, conformément aux dispositions de l'article 29, paragraphe 5, du règlement (UE) n° 480/2014;
- les dépenses figurant dans les comptes pour lesquelles un remboursement a été demandé à la Commission sont légales et régulières,
- le système de gestion et de contrôle mis en place fonctionne correctement.

Le travail d'audit réalisé ne met pas en doute les affirmations contenues dans la déclaration de gestion.

[L'organisme d'audit peut lui aussi inclure une observation, sans incidence sur l'avis, comme le prévoient les normes d'audit reconnues au niveau international. Une impossibilité d'exprimer un avis peut être prévue dans des cas exceptionnels.]

### Avis avec réserve:

Selon moi, et sur la base du travail d'audit réalisé:

- les comptes donnent une image fidèle, conformément aux dispositions de l'article 29, paragraphe 5, du règlement (UE) n° 480/2014;
- les dépenses figurant dans les comptes pour lesquelles un remboursement a été demandé à la Commission sont légales et régulières,
- le système de gestion et de contrôle mis en place fonctionne correctement.

à l'exception des aspects suivants [biffer la mention inutile]:

en ce qui concerne les éléments importants relatifs aux comptes: ...

et/ou [biffer la mention inutile]

en ce qui concerne les éléments importants relatifs à la légalité et la régularité des dépenses figurant dans les comptes pour lesquelles un remboursement a été demandé à la Commission:  
...

et/ou [biffer la mention inutile] en ce qui concerne les éléments importants relatifs au fonctionnement du système de gestion et de contrôle: ....

J'estime par conséquent que l'incidence de la ou des réserves est [limitée]/[significative].  
[biffer la mention inutile]

Cette incidence correspond à ..... [montant en euros et en %] des dépenses déclarées totales. La contribution de l'Union concernée s'élève donc à ... [montant en euros].

Le travail d'audit réalisé ne met pas/met [biffer la mention inutile] en doute les affirmations contenues dans la déclaration de gestion.

*[Dans les cas où le travail d'audit réalisé met en doute les affirmations contenues dans la déclaration de gestion, l'autorité d'audit indique dans le présent paragraphe les aspects qui ont conduit à cette conclusion.]*

[L'organisme d'audit peut lui aussi inclure une observation, sans incidence sur l'avis, comme le prévoient les normes d'audit reconnues au niveau international. Une impossibilité d'exprimer un avis peut être prévue dans des cas exceptionnels.]

L'AA doit:

- préciser et expliquer les réserves;
- évaluer leur incidence: limitée ou significative;
- quantifier l'incidence, par rapport aux dépenses déclarées et en termes absolus.

D'une manière générale, la quantification de l'incidence est obtenue en multipliant le RTER (exprimé en %) par le montant des dépenses certifiées dans les comptes, sauf si la réserve porte uniquement sur les comptes. Dans ce cas, la quantification de l'incidence correspond au montant total identifié par l'AA comme étant erroné dans les comptes.

En outre, lorsque la réserve ne concerne que le SGC (ou une partie de celui-ci), il est recommandé à l'AA d'indiquer les montants figurant dans les comptes et en rapport avec le SGC (ou cette partie de celui-ci) et d'estimer les montants concernés par la réserve<sup>32</sup>.

Comme indiqué dans le tableau figurant sous le point III.1 ci-dessus, l'incidence d'une réserve portant sur le SGC peut être considérée comme «limitée» lorsque la réserve concerne des irrégularités (non encore corrigées dans les comptes) d'un montant supérieur à 2 % mais inférieur à 5 % du montant total des dépenses certifiées dans les comptes. Si ces irrégularités atteignent ou dépassent 5 % des dépenses totales certifiées dans les comptes, la réserve correspondante doit être considérée comme «significative». Le même raisonnement s'applique lorsque le montant exact des irrégularités 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.

En ce qui concerne la réserve relative à la L/R, dans tous les cas où le RTER est supérieur à 2 %, l'incidence est considérée comme significative. De même, toute réserve relative aux comptes est considérée comme ayant une incidence significative.

Comme expliqué dans ce point, l'AA doit indiquer clairement si les réserves concernent les comptes, la légalité et la régularité des dépenses, ou le système de gestion et de contrôle.

Dans le cas des programmes plurifonds et lorsque la situation varie en fonction des Fonds, l'AA doit indiquer si et comment les réserves s'appliquent à chaque Fonds.

Avis négatif:

Selon moi, et sur la base du travail d'audit réalisé:

- les comptes donnent/ne donnent pas [biffer la mention inutile] une image fidèle, conformément aux dispositions de l'article 29, paragraphe 5, du règlement (UE) n° 480/2014;
- les dépenses figurant dans les comptes pour lesquelles un remboursement a été demandé à la Commission sont/ne sont pas [biffer la mention inutile] légales et régulières,
- le système de gestion et de contrôle mis en place fonctionne/ne fonctionne pas [biffer la mention inutile] correctement.

Cet avis négatif se fonde sur les aspects suivants [biffer la mention inutile]:

en ce qui concerne les éléments importants relatifs aux comptes: ....

et/ou [biffer la mention inutile]

---

<sup>32</sup> Cela peut être fait sur la base, par exemple, du TER, d'un taux forfaitaire, etc.

en ce qui concerne les éléments importants relatifs à la légalité et la régularité des dépenses figurant dans les comptes pour lesquelles un remboursement a été demandé à la Commission:  
...

et/ou [biffer la mention inutile]

en ce qui concerne les éléments importants relatifs au fonctionnement du système de gestion et de contrôle: ...

Le travail d'audit réalisé met en doute les affirmations contenues dans la déclaration de gestion pour les aspects suivants:

[L'organisme d'audit peut lui aussi inclure une observation, sans incidence sur l'avis, comme le prévoient les normes d'audit reconnues au niveau international. Une impossibilité d'exprimer un avis peut être prévue dans des cas exceptionnels.]

Les précisions ci-dessus concernant la quantification de l'incidence des réserves s'appliquent également aux avis négatifs.

En outre, et en particulier en cas d'avis avec réserve ou d'avis négatif, l'AA devrait indiquer les actions correctives planifiées ou prises par les différentes autorités concernées. L'AA doit vérifier si ces actions ont effectivement été mises en œuvre et rendre compte de cette mise en œuvre l'année suivante, aux points 4.5 et 5.12 du RAC.

Dans l'établissement de l'avis d'audit et la détermination des niveaux d'assurance, il importe d'appliquer un jugement professionnel approprié pour décider si la gravité des constatations justifie un avis avec réserve ou un avis négatif.

#### Limitation du champ d'application

Une limitation du champ d'application devrait être émise lorsque, sur la base de facteurs externes<sup>33</sup>, l'AA n'est pas en mesure d'effectuer tous les travaux d'audit nécessaires prévus et qui lui auraient permis de rendre un avis d'audit valable et étayé pour chacun de ses trois éléments.

Lorsqu'une **limitation du champ d'application** est jugée nécessaire, l'AA doit estimer l'incidence (éventuelle) sur les dépenses certifiées dans les comptes<sup>34</sup>. Dans le cas où cette incidence est considérée comme significative, un avis sans réserve ne peut pas être délivré. Dans cette situation, l'AA devrait émettre un avis avec réserve ou, dans des cas exceptionnels, envisager une impossibilité d'exprimer un avis.

---

<sup>33</sup> Par exemple, le refus d'une entité contrôlée de donner accès à des documents.

<sup>34</sup> L'estimation peut être basée sur les montants des comptes pour lesquels les travaux d'audit nécessaires n'ont pas pu être réalisés.

### Impossibilité d'exprimer un avis

Dans certains cas exceptionnels, l'AA peut émettre une déclaration d'impossibilité d'exprimer un avis. Ce sera le cas uniquement lorsque l'AA n'est pas en mesure d'auditer les comptes (voir ci-dessous pour les comptes «zéro»), les dépenses déclarées ou le fonctionnement du système de gestion et de contrôle en raison de facteurs extérieurs indépendants de ses responsabilités. En pareil cas, l'AA doit expliquer pourquoi elle n'a pas pu formuler un avis d'audit.

L'impossibilité d'exprimer un avis peut être formulée dans les termes suivants:

*En raison de l'importance de la question décrite dans le paragraphe ci-dessus, je n'ai pas été en mesure d'obtenir suffisamment d'éléments probants appropriés pour fonder un avis d'audit. Par conséquent, je n'exprime pas d'avis d'audit sur le ou les aspects suivants en raison de la limitation du champ d'application:*

– *les comptes;*

*et/ou [biffer la mention inutile]*

– *la légalité et la régularité des dépenses pour lesquelles un remboursement a été demandé à la Commission;*

*et/ou [biffer la mention inutile]*

– *le fonctionnement du système de gestion et de contrôle.*

### Impossibilité d'exprimer un avis en l'absence de dépenses déclarées à la Commission au cours de l'exercice comptable:

Lorsqu'aucune dépense n'a été déclarée à la Commission en ce qui concerne l'exercice comptable et que l'AC n'a pas enregistré dans ses comptes de montants concernant des contributions du programme à des instruments financiers visées à l'article 41, paragraphe 1, du RDC ou des avances sur aides d'État visées à l'article 131, paragraphe 4, du RDC, une **déclaration d'impossibilité d'exprimer un avis** (couvrant les trois éléments de l'avis) est jugée appropriée.

Cette impossibilité s'applique même si l'AA a déjà effectué certains audits des systèmes. Les résultats de ces audits doivent être consignés au point 4 du RAC. Toutefois, comme aucun montant n'a été certifié dans les comptes, une déclaration d'impossibilité d'exprimer un avis (concernant les comptes et la L/R) est jugée appropriée.

Cette approche n'est pas applicable aux cas de dépenses limitées déclarées à la Commission pour l'exercice comptable. Dans ce cas, l'AA doit émettre un avis d'audit sur la base de ses travaux d'audit.

### **3. Programmes plurifonds, systèmes communs et avis d'audit différents par programme**

Dans le cas d'un programme plurifonds, l'avis d'audit s'applique à tous les Fonds relevant de ce programme.

Lorsque plusieurs programmes sont regroupés et couverts par un SGC commun, le RDC permet à l'AA de déclarer un seul TER fondé sur un échantillon unique couvrant ces programmes regroupés et un RAC pour les programmes regroupés. Toutefois, des avis d'audit individuels doivent être émis pour chaque programme conformément à l'article 127, paragraphe 5, du RDC<sup>35</sup>. Le type d'avis d'audit peut alors différer d'un programme à un autre, malgré le regroupement des programmes. En effet, si les audits des systèmes ou l'analyse des erreurs trouvées dans l'échantillon aléatoire dans le cadre d'un SGC commun révèlent qu'un ou plusieurs programmes inclus dans ce système commun présentent des insuffisances particulières, l'AA peut envisager d'émettre un avis d'audit distinct pour ce ou ces programmes particuliers<sup>36</sup>. À cette fin, l'application SFC 2014 permet à l'AA d'introduire un avis d'audit différent pour chacun des programmes d'un même SGC. L'AA doit préciser dans le RAC les éléments probants et les conclusions de l'audit qui justifient l'émission d'avis d'audit différents dans le cadre du SGC commun.

### **4. Avis d'audits inadéquats**

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

- avis sans réserve, alors qu'aucune dépense n'a été déclarée à la Commission pour l'exercice comptable de référence (voir également l'impossibilité d'exprimer un avis ci-dessus);
- avis sans réserve alors qu'aucun audit des opérations n'a été effectué sur les dépenses de l'exercice comptable de référence;
- avis sans réserve alors que l'AA n'a pas procédé à l'audit de parties significatives des opérations de l'échantillon (incidence significative sur le TER);

---

<sup>35</sup> L'article 127, paragraphe 5, du règlement (UE) n° 1303/2013 dispose que «[l]'autorité d'audit établit: a) un avis d'audit... (b) un rapport de contrôle ... Si un système commun de gestion et de contrôle s'applique à plus d'un programme opérationnel, les informations requises au premier alinéa, point b), peuvent être regroupées dans un seul rapport».

<sup>36</sup> Pour autant que l'AA dispose d'éléments probants suffisants pour émettre des avis d'audit différents pour les programmes de l'échantillon unique dans le cadre d'un SGC commun, voir également le point 5.3 en ce qui concerne l'échantillon.



- avis sans réserve alors que le taux d’erreur total était supérieur 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 le point II.5 du présent guide) en temps utile avant la divulgation de l’avis d’audit;
- limitation du champ d’application lorsque l’AA considère que l’échantillon d’audits des opérations n’est pas représentatif et que l’AA n’a pas élargi son échantillon/constitué un échantillon complémentaire;
- déclaration d’impossibilité d’exprimer un avis en raison de la non-finalisation des procédures contradictoires pour les audits des opérations/autres audits.

#### **IV. TRAITEMENT DES ERREURS DETECTEES PAR LES AUTORITES D’AUDIT EN VUE DE L’ETABLISSEMENT ET DE LA NOTIFICATION DE TAUX D’ERREUR TOTAUX RESIDUELS FIABLES DANS LES RAPPORTS DE CONTROLE ANNUELS**

Le présent point vise à fournir des orientations aux autorités des États membres, en particulier aux autorités d’audit (AA), au sujet du traitement et de l’évaluation des erreurs relevées dans le cadre de leurs audits, et spécifiquement les audits des opérations. Ce point fournit également des éclaircissements sur le calcul du taux d’erreur total, le taux d’erreur total résiduel, les mesures correctives correspondantes et leur incidence sur l’avis d’audit de l’AA soumis au titre de l’article 127, paragraphe 5, point a), du RDC.

En outre, ce point complète également les informations contenues dans les notes d’orientation suivantes de la Commission:

- *Guide sur les méthodes d’échantillonnage à l’intention des autorités d’audit* (EGESIF\_16-0014-01 du 20.1.2017 et ses modifications ultérieures), ci-après le «guide sur l’échantillonnage»;
- *Guide d’orientation à l’intention des États membres relatif à la préparation, à l’examen et à l’approbation des comptes* (EGESIF 15\_0016), mis à jour;
- *Guide d’orientation relatif aux montants retirés, aux montants recouverts, aux montants à recouvrer et aux montants irrécouvrables* (EGESIF 15\_0017), mis à jour.

### **1. Évaluation des erreurs**

#### **1.1 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 et rectificatives, l’évaluation des erreurs relevées dans le cadre des audits des opérations effectués par l’AA (voir le point IV.3 ci-dessous). Les

erreurs constatées dans ces audits peuvent être aléatoires, systémiques, connues ou, de manière exceptionnelle, occasionnelles. Ces concepts sont expliqués aux points ci-dessous.

À la suite de l'évaluation des erreurs, l'AA doit calculer le TER (le taux d'erreur total) et le RTER (le taux d'erreur résiduel tenant compte des corrections mises en œuvre), comme expliqué aux points IV.2 et IV.4 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 dossier "assurance" et que celles-ci soient adéquatement reflétées dans les comptes du programme. Le jugement professionnel appliqué par l'AA pour l'évaluation des erreurs doit être expliqué dans le RAC.

## 1.2 Erreurs aléatoires

Les erreurs que l'AA ne considère pas comme des erreurs systémiques ou occasionnelles sont qualifiées d'erreurs aléatoires. Cette notion est basée sur la probabilité que de telles erreurs aléatoires trouvées dans l'échantillon audité sont également présentes dans la population non audité, étant donné que l'échantillon est représentatif. Ces erreurs doivent donc être intégrées aux erreurs extrapolées (voir point IV.2 ci-dessous).

L'extrapolation des erreurs aléatoires varie en fonction de la méthode d'échantillonnage choisie, comme indiqué dans le guide sur les méthodes d'échantillonnage à l'intention des autorités d'audit.

## 1.3 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 en général associées à des procédures de contrôle inefficaces dans le SGC (ou une partie de celui-ci). En effet, la détection d'une erreur systémique potentielle implique la réalisation des tâches complémentaires nécessaires à l'appréciation de l'ampleur totale de l'erreur et à sa quantification ultérieure. Cela veut dire que toutes les situations présentes dans la population 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 systémique sur la population<sup>37</sup>. L'article 143, paragraphe 1, du règlement (UE) n° 1303/2013 dispose qu'*«en cas d'irrégularité systémique, l'État membre étend ses investigations à toutes les opérations susceptibles d'être affectées»*.

Le guide sur les méthodes d'échantillonnage à l'intention des AA précise la technique d'extrapolation lorsque des erreurs systémiques et aléatoires sont décelées simultanément.

---

<sup>37</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.

Deux scénarios sont possibles pour le calcul du TER en ce qui concerne les erreurs systémiques:

- a) l'État membre a délimité l'erreur systémique dans toutes les opérations susceptibles d'être concernées, ce qui lui a permis de déterminer l'incidence exacte sur la population. L'erreur systémique détectée dans l'échantillon n'est pas extrapolée, mais est ajoutée en valeur absolue au montant d'erreur pour le calcul du TER;
- b) au moment de la déclaration à la Commission, l'État membre n'a pu que partiellement délimiter le champ d'application de l'erreur systémique dans l'ensemble de la population (pas d'informations disponibles sur l'incidence exacte de l'erreur systémique). L'erreur systémique détectée dans l'échantillon est considérée comme aléatoire (et contribue donc à l'extrapolation) aux fins du calcul du TER.

En ce qui concerne les dépenses déclarées au cours de l'exercice comptable de référence, toutes les corrections financières mises en œuvre en liaison avec les erreurs systémiques (entièrement ou partiellement) corrigées et les éventuels montants connexes retirés des comptes parce qu'une évaluation est en cours (c'est-à-dire les dépenses susceptibles d'être affectées par l'erreur systémique retirées pour vérification afin de délimiter l'erreur systémique) doivent être pris en compte pour le calcul du RTER (voir point IV.4 ci-dessous)<sup>38</sup>.

#### 1.4 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 TER 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 effectivement 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 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*

---

<sup>38</sup> Dans les cas exceptionnels où les erreurs systémiques n'ont pas encore été complètement délimitées, de telles erreurs peuvent être exclues du calcul du RTER (valeur D), à condition que 1) l'erreur systémique ne se soit produite que pour une part limitée des dépenses et 2) la totalité des dépenses potentiellement concernées par cette erreur soit retirée des comptes en vue d'une évaluation visant à délimiter avec précision l'erreur systémique.

*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. [...]»*

Cela signifie que le montant de l'erreur occasionnelle doit être ajouté au calcul du TER si elle n'a pas été corrigée, conformément au point IV.2 ci-dessous.

Si l'erreur occasionnelle a été corrigée avant la soumission du RAC concerné à la Commission [dans une demande de paiement ou dans les (projets de) comptes], elle n'est pas prise en compte dans le TER et la correction correspondante ne doit pas être prise en considération pour le calcul du RTER. 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 constate des irrégularités différentes dans la même opération, l'une d'entre elles étant considérée comme une erreur occasionnelle. Dans ce cas, l'erreur aléatoire doit être extrapolée à la population. L'erreur occasionnelle dans cette même opération est ajoutée au TER, sauf si elle est corrigée avant la soumission du RAC. L'erreur aléatoire représentant l'existence possible d'autres erreurs dans la population, elle doit être extrapolée aux dépenses restantes de la population de façon à estimer correctement le TER.

## **1.5 Erreurs connues**

Un type d'erreur particulier ne doit pas être confondu avec les erreurs systémiques: il s'agit du cas où une erreur constatée dans une opération/demande de paiement de l'échantillon permet à l'auditeur d'en découvrir une ou plusieurs autres dans la même opération en dehors de l'échantillon. Ces erreurs peuvent être qualifiées d'«erreurs connues»<sup>39</sup>. L'approche recommandée pour traiter les erreurs connues est la suivante:

L'erreur aléatoire dans l'échantillon (c'est-à-dire l'erreur qui a conduit à la détection de l'erreur connue en dehors de l'échantillon) doit être extrapolée comme toute autre erreur aléatoire. Le montant de l'erreur connue en dehors de l'échantillon n'est pas ajouté au TER.

---

<sup>39</sup> Par exemple, si un contrat est jugé contraire aux 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.

Cette recommandation découle du fait que, contrairement aux erreurs systémiques délimitées, 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 présentant ce type d'erreur subsistent dans la population. Quoiqu'il en soit, l'erreur connue doit également être corrigée.

Les erreurs connues liées aux exercices comptables précédents doivent également être corrigées. Toutefois, elles ne sont pas prises en compte dans le calcul du TER et du RTER de l'exercice comptable faisant l'objet de la déclaration.

## **2. Taux d'erreur total (TER)**

### **2.1 Calcul du TER**

En général, toutes les erreurs constatées dans le contexte de l'échantillon aléatoire utilisé pour les audits des opérations doivent être prises en compte dans le calcul du TER<sup>40</sup>. Le calcul du TER doit donc refléter l'analyse que l'AA fait des différents types d'erreurs<sup>41</sup> décelées dans le cadre des audits des opérations réalisés conformément à l'article 127, paragraphe 1, du RDC.

**Le taux d'erreur total équivaut donc à la somme des composantes pertinentes de l'erreur, à savoir les erreurs aléatoires extrapolées, les erreurs aléatoires relevées dans la (les) strate(s) exhaustive(s), le cas échéant, les erreurs systémiques bien délimitées et les éventuelles erreurs occasionnelles non corrigées.**

**Le montant de l'erreur totale ainsi obtenue est ensuite divisé par le montant des dépenses de la population d'échantillonnage de l'exercice comptable de référence pour obtenir le TER – voir également le diagramme de l'annexe 3.**

Le TER représente la meilleure estimation possible de l'erreur pour la population<sup>42</sup> de cet exercice comptable. Le TER présenté dans le RAC doit correspondre au taux d'erreur avant toute correction apportée par l'État membre à la suite des audits effectués par l'AA<sup>43</sup>.

---

<sup>40</sup> La surestimation des dépenses sans lien avec des irrégularités (comme les erreurs de plume commises par exemple lors de la copie ou de l'inscription manuelle d'informations) n'est pas considérée comme une erreur pour le calcul du TER.

<sup>41</sup> Tel que décrit au point IV.1. ci-dessus.

<sup>42</sup> Dans les cas exceptionnels où la somme des erreurs individuelles contenues dans l'échantillon et des erreurs connues résultant des travaux d'audit de l'AA (et liées aux dépenses de l'exercice comptable) est supérieure à l'extrapolation des erreurs de l'échantillon, l'AA doit considérer que, pour la population, la somme de ces erreurs constitue une meilleure estimation possible de l'erreur que l'erreur extrapolée. Dans de tels cas, les deux erreurs doivent être signalées dans le RAC.

<sup>43</sup> À l'exception de quelques cas d'erreurs détectées par l'AG ou par un autre organisme avant la sélection de l'échantillon par l'AA, comme précisé au point IV.2.2 ci-dessous.

## 2.2 Cas particuliers

### 2.2.1 *Erreurs déjà détectées par l'AG, l'OI ou l'AC dans les dépenses soumises à des audits des opérations*

#### 2.2.1.1 *Irrégularités déjà détectées et traitées par l'AG, l'OI ou l'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 total 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 (en particulier par 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.

De telles irrégularités peuvent être exclues de l'extrapolation et du calcul du TER s'il existe des preuves documentaires établissant que:

- les autorités nationales ont détecté l'irrégularité et pris les mesures nécessaires (par exemple lancement de la procédure de recouvrement) avant la constitution de l'échantillon par l'AA, et
- le montant irrégulier a été corrigé soit dans une demande de paiement au cours de l'exercice comptable, soit dans les (projets de) comptes à soumettre à la Commission.

En tout état de cause, le traitement de l'irrégularité concernée doit être déclaré et expliqué spécifiquement et clairement dans le RAC, au point 5 concernant les audits des opérations.

#### 2.2.1.2 *Irrégularités détectées mais insuffisamment corrigées avant la constitution de l'échantillon par l'AA*

Lors de ses audits, il arrive que l'AA constate qu'une irrégularité a été précédemment détectée lors d'un contrôle (effectué, en particulier, par l'AG, l'OI ou l'AC) ou d'un audit, mais que le taux de correction appliqué était inférieur à celui qui aurait dû être appliqué 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 demande de paiement présentée à la Commission, avant la constitution de l'échantillon par l'AA) pour calculer le TER.

#### 2.2.1.3 *Irrégularités concernant les dépenses corrigées après la constitution de l'échantillon par l'AA*

Dans le cadre de ses audits des opérations, l'AA peut identifier des dépenses irrégulières qui ont été corrigées (retirées ou récupérées) par l'État membre après la sélection de l'échantillon d'opérations. En ce qui concerne les dispositions pratiques à adopter par l'AA pour les audits sur place, deux cas de figure différents sont envisagés:

- (1) si les dépenses irrégulières corrigées 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 corrigée ne concerne qu'une partie des dépenses d'une opération déterminée (donc, des dépenses en partie «décertifiées») appartenant à l'échantillon constitué par l'AA, celle-ci doit contrôler l'opération pour détecter si la partie demeurant dans la demande de paiement soumise à la Commission est exempte d'erreurs.

Dans les deux cas, les dépenses irrégulières doivent être prises en compte dans le TER, à l'exception des cas mentionnés au point IV.2.2.1.1.

### ***2.2.2 Montants irréguliers inférieurs à 250 euros***

Les montants irréguliers inférieurs à 250 euros<sup>44</sup> ne doivent pas être remboursés au budget de l'Union (ils ne doivent donc pas être déduits des montants certifiés). Toutefois, ils doivent être inclus dans le calcul du TER, par l'estimation de l'erreur affectant l'ensemble de la population et le fonctionnement du système de gestion et de contrôle.

### ***2.2.3 «Marge» de dépenses au niveau des projets***

Aux fins des audits des opérations visés à l'article 127, paragraphe 1, du RDC, comme précisé à l'article 28, paragraphe 3, du règlement (UE) n° 480/2014, seules les dépenses déclarées dans les demandes de paiement présentées à la Commission constituent la population de ces audits. Par conséquent, les autorités d'audit ne doivent estimer l'erreur que pour ces dépenses.

Dès lors, la compensation avec une marge de dépenses au niveau des projets décrite dans le guide d'orientation relatif à la période 2007-2013<sup>45</sup> n'est plus applicable. Les AA qui auraient fait usage de la pratique visée au point 5.5 du guide d'orientation 2007-2013 sont priées d'adapter leur pratique en conséquence, au plus tard pour les dossiers "assurance" à soumettre en février 2020 concernant les audits des opérations relatifs à l'exercice comptable 2018/2019. Les AA doivent consulter la Commission concernant le traitement d'éventuels cas spécifiques à cet égard.

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

---

<sup>44</sup> De plus amples informations concernant le calcul du seuil de 250 euros sont fournies au point 10 du *Guide d'orientation relatif aux montants retirés, aux montants recouverts, aux montants à recouvrer et aux montants irrécouvrables* de la Commission (EGESIF 15\_0017), tel que mis à jour.

<sup>45</sup> Voir le guide du traitement des erreurs révélées dans les rapports annuels de contrôle (COCOF\_11-0041-01-FR), point 5.5.

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

### ***2.2.5 Comment la fraude et la fraude présumée doivent-elles être prises en compte dans le taux d'erreur?***

#### *2.2.5.1 Fraude*

Sont considérées comme une erreur devant être incluse dans le TER les dépenses de l'échantillon contrôlé pour lesquelles une fraude est établie dans une décision/un acte officiel d'une autorité judiciaire nationale compétente ou identifiée dans un document/rapport officiel contenant les conclusions d'une autorité compétente de l'UE ou d'une autorité nationale<sup>46</sup> à la suite d'une enquête..

#### *2.2.5.2 Fraude présumée*

Lorsque l'AA dispose d'éléments probants indiquant un cas de fraude présumée dans les dépenses de l'échantillon, les dépenses en cause peuvent être considérées comme une erreur (aléatoire, systémique ou occasionnelle) et incluses dans le TER, sur la base des éléments probants disponibles et du jugement professionnel de l'AA.

En tout état de cause, l'AA doit effectuer ses travaux d'audit sur les dépenses en cause afin de déterminer s'il existe des irrégularités dans les dépenses déclarées, sans préjudice du résultat des enquêtes pour fraude, le cas échéant. Les erreurs liées aux irrégularités détectées sont incluses dans le TER (à moins qu'elles ne relèvent déjà d'une erreur due à un cas de fraude présumée).

Lorsque des opérations ont été incluses dans l'échantillon aléatoire, mais que l'AA ne peut pas les vérifier parce que la piste d'audit est absente en raison de la conservation des pièces justificatives par les autorités compétentes dans le cadre d'un cas de fraude présumée, l'AA peut remplacer l'opération/la demande de paiement figurant dans l'échantillon par une autre en appliquant une sélection aléatoire au reste de la population, selon la même méthode d'échantillonnage, si cela peut être effectué à temps pour la soumission du RAC.

Si l'AA n'a pas remplacé l'opération/la demande de paiement en cause dans l'échantillon et si la quantification de l'irrégularité n'est pas possible sur la base des informations disponibles,

---

<sup>46</sup> La fraude peut être constatée par des organismes d'enquête administrative et pénale spécialisés dans la lutte contre la corruption et la lutte contre la fraude nationaux ou de l'UE, à savoir l'Office européen de lutte antifraude (OLAF) ou le service de coordination antifraude (AFCOS) établi dans chaque État membre.



l'AA doit indiquer dans le RAC les cas concernés par cette situation exceptionnelle et l'incidence potentielle de cette dernière sur le calcul du TER<sup>47</sup> et sur l'avis de l'AA.

### **2.2.6 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'AG lors de la sélection des opérations de cofinancement, les dépenses déclarées pour cette opération doivent-elles être incluses dans le TER?

Pour répondre à cette question, il est important de rappeler les dispositions de l'article 71, paragraphe 4, du RDC: *«les paragraphes 1, 2 et 3 ne s'appliquent pas aux contributions versées à ou par des instruments financiers ou à des opérations qui subissent l'arrêt d'une activité productive en raison d'une faillite 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. L'État membre et la Commission ne seront donc 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 TER en ce qui concerne un cas de faillite lorsque l'article 71, paragraphe 4, du RDC est applicable.

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.

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

- 1) lorsqu'il concerne une fraude établie par une autorité judiciaire nationale compétente ou identifiée par une autorité nationale ou de l'UE compétente, 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'AG (à savoir, violation de l'article 125, paragraphe 3, du RDC), auquel cas l'erreur peut être quantifiée

---

<sup>47</sup> L'incidence peut être exprimée par une augmentation du TER si une erreur quantifiée à 100 % est prise en compte pour les dépenses concernées et incluse dans le calcul du TER.

à 5 %, 10 %, 25 % ou 100 % des dépenses déclarées pour l'opération en cause, sur la base du jugement professionnel de l'AA, compte tenu des dispositions de l'article 31 du règlement (UE) n° 480/2014<sup>48</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>49</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>50</sup>, il s'agit d'une situation analogue à celle couverte par le point IV.2.2.1.1 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 (à moins qu'une erreur occasionnelle puisse être justifiée).

### ***2.2.7 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)?***

Lorsque les pièces justificatives conservées au niveau des bénéficiaires sont perdues ou endommagées à la suite d'un cas de force majeure (perte de piste d'audit suffisante, par exemple en raison d'une catastrophe naturelle), 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>48</sup> 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>49</sup> Tel qu'il ressort du point IV.2.2.1 ci-dessus.

<sup>50</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.

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, permettant à l'AA de formuler une conclusion concernant l'opération. Dans ce cas, l'AA doit indiquer cette information dans le RAC.

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'a 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 140 du RDC (disponibilité des documents) ne peut être respecté pour les opérations en question, en raison d'un cas de force majeure.

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.

Pour le calcul du taux d'erreur extrapolé en pareil cas, l'AA peut utiliser, par analogie, les formules proposées par la Commission pour le contrôle proportionnel. Ces formules, présentées dans le guide sur les méthodes d'échantillonnage à l'intention des AA, ont été conçues pour calculer le taux d'erreur pour toute la population des dépenses déclarées à la Commission, alors qu'une partie de cette population a été exclue sur la base des dispositions de l'article 148 (ou du remplacement d'unités d'échantillonnage)<sup>51</sup>.

### **3. Mesures correctives**

#### **3.1 Notion d'erreur corrigée aux fins de l'établissement du RTER et de l'avis d'audit**

Pour la Commission, la correction de chaque type d'erreur est la solution privilégiée. En effet, 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.

---

<sup>51</sup> Ces formules peuvent également être utilisées pour le calcul du taux d'erreur lorsque l'exclusion ou le remplacement d'unités d'échantillonnage a eu lieu pour une autre raison.

Toutes les erreurs détectées, y compris les erreurs aléatoires, les erreurs systémiques, les erreurs connues et les erreurs occasionnelles, doivent être corrigées.

Un RTER supérieur au seuil de signification de 2 % après prise en compte de toutes les corrections pertinentes déjà mises en œuvre indique un niveau d'erreur résiduel significatif dans les dépenses du programme. Dans ce cas, les autorités des États membres<sup>52</sup> sont tenues d'appliquer des corrections financières supplémentaires (par extrapolation) pour garantir un RTER inférieur ou égal à 2 %<sup>53</sup> et permettre à l'AA d'émettre un avis d'audit sans réserve sur la légalité et la régularité des dépenses à certifier dans les comptes du programme. En outre, toute lacune systémique identifiée devrait être atténuée de manière appropriée pour éviter la répétition d'erreurs similaires dans les futures déclarations de dépenses.

Si l'État membre décide de ne pas appliquer la correction extrapolée dans les comptes, l'AA doit l'indiquer dans son avis d'audit (un avis avec réserve sur la légalité et la régularité est jugé approprié)<sup>54</sup>.

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

1) lorsque le montant irrégulier a été déduit d'une demande de paiement intermédiaire soumise à la Commission au cours de l'exercice comptable de référence (les corrections y relatives doivent être déclarées dans l'annexe 2 des comptes du programme);

ou

2) lorsque le montant irrégulier a été déduit des (projets de) comptes du programme avant la finalisation du RAC (les corrections y relatives doivent être déclarées dans l'annexe 8 des comptes du programme).

Les montants déduits des comptes au titre de l'article 137, paragraphe 2, du RDC (c'est-à-dire les montants faisant l'objet d'une évaluation en cours) ne sont pas considérés comme des corrections financières aux fins du calcul du RTER (comme expliqué au point IV.5 ci-dessous). Toutefois, ces montants peuvent être pris en compte par l'AA pour formuler son

---

<sup>52</sup> L'AG ou l'AC conformément au SGC.

<sup>53</sup> L'annexe 4 propose des exemples de calcul de corrections financières extrapolées destinées à ramener le risque résiduel au seuil de signification (exemples B et C.2).

<sup>54</sup> Dans le cadre du suivi de l'avis avec réserve, la Commission évaluera soigneusement ces cas et, le cas échéant, prendra les mesures correctives nécessaires, y compris le lancement d'une procédure de correction financière, avec possibilité d'une correction financière nette, pour autant que les conditions énoncées à l'article 145, paragraphe 7, du RDC soient remplies.

avis d'audit lors de l'évaluation des mesures correctives prises par l'AG/l'AC pour remédier aux erreurs détectées<sup>55</sup>.

Des informations supplémentaires sur la prise en compte des corrections dans le cadre de l'avis d'audit sont fournies aux points II.9 et III.1, dans le présent point, ainsi qu'au point 6 du guide sur l'audit des comptes.

L'AA vérifie les corrections effectivement apportées par l'AG/l'AC et déclarées dans les comptes du programme dans le cadre de l'évaluation finale des projets de comptes.

### **3.2 Correction des erreurs systémiques**

Lorsqu'elle a détecté des erreurs systémiques et aux fins du RAC, l'AA doit indiquer:

- 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 ont procédé aux corrections financières nécessaires. 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 explicite attestant que le travail a été effectué dans le respect des normes et que les conclusions sont appropriées;
- 2) si l'erreur systémique n'a pas encore été complètement délimitée avant la présentation du dossier "assurance", l'État membre a au moins corrigé les dépenses irrégulières correspondantes déjà établies. Les dépenses restantes dans la partie non auditée de la population, potentiellement affectées par cette erreur systémique, peuvent alors être déduites des comptes au titre de l'article 137, paragraphe 2, du RDC en raison de la nécessité de vérifications supplémentaires;
- 3) que les autorités nationales responsables ont adéquatement corrigé toute lacune systémique afin d'atténuer le risque d'erreurs significatives dans les futures demandes de paiement.

### **3.3 Correction d'erreurs lors de l'application d'un sous-échantillonnage**

Lorsque l'AA a appliqué un sous-échantillonnage lors de ses audits des opérations et que des irrégularités ont été détectées dans des dépenses sous-échantillonnées, les autorités de l'État membre doivent au moins corriger les irrégularités individuelles constatées par l'AA sur la base du sous-échantillon contrôlé. En outre, les autorités de l'État membre (AG/AC) peuvent appliquer des corrections supplémentaires afin de réduire le risque de dépenses inéligibles

---

<sup>55</sup> Par exemple, lorsque l'AA a détecté un problème systémique et l'AG/l'AC a décidé de déduire des comptes les dépenses potentiellement concernées en vue d'une évaluation plus approfondie à des fins de quantification.

dans les comptes (tel qu'exprimé par le RTER). Les options suivantes sont notamment prévues à cet égard:

- 1) les autorités de l'État membre appliquent une correction financière correspondant à l'erreur extrapolée du sous-échantillon au niveau de l'unité d'échantillonnage;
- 2) les autorités de l'État membre établissent et corrigent le montant exact de l'erreur constatée dans l'unité d'échantillonnage, sur la base de vérifications supplémentaires effectuées sur les dépenses restantes dans l'unité d'échantillonnage. Si la vérification n'a pas été finalisée au moment de la présentation des comptes, les dépenses concernées peuvent être déduites des comptes au motif qu'une évaluation de leur légalité et de leur régularité (article 137, paragraphe 2, du RDC) est en cours afin de réduire davantage le risque de dépenses inéligibles dans les comptes.

Par conséquent, le montant de la correction appliquée au niveau de l'unité d'échantillonnage (opération, projet ou demande de paiement) à la suite de l'audit de l'AA peut différer du montant de l'erreur extrapolée au niveau de l'unité d'échantillonnage, qui est utilisée pour l'extrapolation à l'ensemble de la population.

#### **4. Taux d'erreur total résiduel (RTER)**

L'AA doit également calculer et indiquer dans le RAC le RTER, c'est-à-dire l'erreur restante dans la population après l'application des corrections financières correspondantes. Le RTER doit ensuite être comparé au seuil de signification afin de tirer une conclusion quant à la question de savoir si les dépenses certifiées dans les comptes contiennent ou non des inexactitudes significatives.

Le RTER correspond au TER (appliqué à la population déduction faite des montants faisant l'objet d'une évaluation en cours et des autres montants négatifs) diminué des corrections financières appliquées par l'État membre avant la présentation des comptes pour remédier aux erreurs constatées par l'AA (ou des autres corrections appliquées par l'État membre si ces corrections visent à réduire les risques identifiés par les audits de l'AA). Le tableau ci-dessous présente un exemple de calcul du RTER.

*Tableau 2: exemple de modèle de calcul du RTER dans lequel tous les montants faisant l'objet d'une évaluation en cours sont exclus de l'échantillon et dans lequel les erreurs significatives ont été corrigées pour atteindre le seuil de signification<sup>56</sup>*

|   |  |      |
|---|--|------|
| A | Population auditée (c'est-à-dire population d'échantillonnage positive <sup>57</sup> ) | 1000 |
|---|--|------|

<sup>56</sup> L'annexe 4 donne d'autres exemples illustrant le calcul du risque résiduel et l'incidence des différentes unités d'échantillonnage négatives sur son calcul.

<sup>57</sup> Voir le guide sur l'échantillonnage

|                |   |                    |
|----------------|---|--------------------|
| B              | Dépenses auditées   | 100                |
| C              | Erreurs décelées dans l'échantillon   | 2                  |
| D              | Taux d'erreur total (TER) après extrapolation   | 2,20 %             |
| E <sub>1</sub> | Montants au titre de l'article 137, paragraphe 2 (évaluations en cours)   | 50                 |
| E <sub>2</sub> | Autres montants négatifs après déduction des dépenses initialement déclarées au cours de l'exercice comptable de référence  | 0                  |
| F=A-E          | Population hors évaluations en cours (1000-50) et autres montants négatifs après déduction des dépenses initialement déclarées au cours de l'exercice comptable de référence <sup>58</sup>        | 950                |
| G=D*F          | Montant à risque (2,2 % * 950)  | 20,9               |
| H              | Corrections financières relatives aux erreurs détectées par l'AA ou appliquées par l'AG/l'AC si ces corrections visent à réduire les risques mis en évidence par les audits de l'AA <sup>59</sup> | 2                  |
| I=F-H          | Montant certifiable dans les comptes (950-2)  | 948                |
| J=G-H          | Montant résiduel à risque (20,9-2)  | 18,9               |
| K=J/I          | Taux d'erreur total résiduel (RTER)   | 1,99 %<br>(≤2,0 %) |

L'exemple du tableau 2 ci-dessus repose sur le scénario le plus simple, dans lequel aucune erreur systémique ou erreur connue en dehors de l'échantillon n'a été détectée et délimitée par l'AA dans le cadre de ses audits des opérations (à savoir, le TER est uniquement constitué des erreurs aléatoires extrapolées et la correction des erreurs individuelles suffit pour ramener le RTER sous le seuil de signification)<sup>60</sup>.

Les valeurs figurant dans le tableau ci-dessus doivent être établies comme suit:

**Valeur A:** Population d'échantillonnage positive utilisée par l'AA pour la constitution de son échantillon pour les audits des opérations.

**Valeur B:** Dépenses auditées dans l'échantillon (en cas de sous-échantillonnage, seules les dépenses effectivement contrôlées doivent être prises en considération).

<sup>58</sup> Dans un souci de simplification, cet exemple n'inclut aucun montant de ce type. Les corrections incluses dans la valeur H et celles déjà déduites de la population positive lors de l'établissement de la population d'audit sous la valeur A (voir guide sur l'échantillonnage, point 4.6) ne doivent pas être reprises dans ces montants.

<sup>59</sup> Corrections extrapolées ou corrections liées à des erreurs systémiques.

<sup>60</sup> Pour les cas de TER incluant une erreur systémique, les informations pertinentes sont fournies au point IV.3.2.

**Valeur C:** Toutes les erreurs détectées par l'AA dans l'échantillon.

**Valeur D:** Taux d'erreur total (erreur totale extrapolée à l'ensemble de la population d'audit).

**Valeur E:** Somme des valeurs  $E_1$  et  $E_2$ .

**Valeur  $E_1$ :** Montants déduits des comptes en raison d'une évaluation en cours de la légalité et de la régularité des dépenses sous-jacentes.

**Valeur  $E_2$ :** Autres montants négatifs, déduction faite des dépenses initialement déclarées au cours de l'exercice comptable de référence (à moins que ces montants aient déjà été déduits de la population des valeurs positives lors de l'établissement de la population d'audit A). Ces montants négatifs peuvent comprendre:

- Corrections financières liées à des irrégularités autres que celles reprises à la valeur H, par exemple:
  - corrections à la suite des vérifications de gestion effectuées sur les dépenses précédemment déclarées dans la demande de paiement pour l'exercice comptable de référence, ou
  - corrections financières liées à des cas particuliers d'irrégularités déjà détectés et traités avant la constitution de l'échantillon par l'AA, si elles ont été déduites du montant déclaré à la Commission européenne.
- Déductions non liées à des irrégularités, par exemple la correction d'erreurs de plume, (telles que les écritures comptables de contre passation ne correspondant pas à des corrections financières), 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.

À cet égard, veuillez noter que les montants négatifs après déduction des dépenses relatives à des exercices comptables précédents ne peuvent pas être inclus dans le calcul du risque résiduel.

**Valeur F:** Population d'audit (valeur A), hors montants faisant l'objet d'une évaluation en cours (valeur  $E_1$ ) et autres montants négatifs, déduction faite des dépenses initialement déclarées au cours de l'exercice comptable de référence (valeur  $E_2$ ).

**Valeur G:** Montant à risque ne tenant pas compte des éventuelles corrections financières résultant des audits de l'AA.

**Valeur H:** Corrections financières appliquées à la suite des audits de l'AA, réduisant le montant à risque de la population. Ces corrections peuvent comprendre:



- des corrections financières mises en œuvre à la suite d’audits des opérations effectués par l’AA.

Ces corrections sont généralement appliquées après la détermination du TER (par exemple, la correction liée aux erreurs aléatoires individuelles et aux erreurs systémiques). Toutefois, les corrections financières appliquées par l’État membre après la constitution de l’échantillon par l’AA peuvent également être incluses dans la valeur H, si ces corrections visent à réduire les risques identifiés à la suite des audits des opérations réalisés par l’AA. 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.

Toutes les corrections incluses dans le calcul du RTER sous la valeur H à la suite d’audits des opérations doivent figurer dans la colonne F du tableau figurant au point 10.2 du RAC (Résultats des audits des opérations):

Tableau 3

Résultats des audits des opérations

| Numéro CCI du programme | Intitulé du programme | A  | B   |  | C  | D                       | E  | F  | G                            | H   |
|-------------------------|-----------------------|--|---|--|--|-------------------------|--|--|------------------------------|---|
|                         |                       | Montant en euros correspondant à la population dont l'échantillon a été tiré (*) | Dépenses relatives à l'exercice comptable auditées pour l'échantillon aléatoire |  | Montant des dépenses présentant des irrégularités dans l'échantillon aléatoire | Taux d'erreur total (%) | Corrections appliquées à la suite du taux d'erreur total | Taux d'erreur total résiduel (F = (D * A) - E) | Autres dépenses auditées (*) | Montant des dépenses irrégulières dans les autres dépenses auditées |
|                         | Montant (*)           | % (%)  |   |  |  |                         |  |  |                              |   |
|                         |                       |  |   |  |  |                         |  |  |                              |   |

Les corrections pertinentes prises en compte dans la colonne F doivent correspondre aux montants déclarés à la dernière ligne des annexes 2 et 8 des comptes.

- Corrections financières mises en œuvre concernant des erreurs connues en dehors de l'échantillon audité;
- Corrections financières mises en œuvre pour remédier aux erreurs détectées par l'AA lors des audits des systèmes (y compris les audits thématiques);

Les erreurs constatées dans les audits de systèmes (évaluation des contrôles) ne sont pas ajoutées à l'erreur totale (TER), mais doivent être corrigées et présentées au point 4 du RAC et peuvent être prises en compte pour le calcul du RTER dans la valeur H.

En tout état de cause, outre le jugement professionnel nécessaire lors de l'examen des corrections financières à prendre en compte dans le calcul à la valeur H, l'AA doit avoir l'assurance raisonnable que les corrections financières sont effectivement des corrections finales résultant des audits de l'AA et non des dépenses au titre des évaluations en cours et autres déductions mentionnées à la valeur E.

Les montants négatifs liés aux retraits de dépenses d'exercices comptables antérieurs ne peuvent pas être inclus dans les valeurs E et H.

**Valeur I:** Le montant à certifier dans les comptes, sous réserve d'éventuelles corrections supplémentaires visant à ramener le RTER à 2 % ou moins, le cas échéant.

**Valeurs J et K:** Ces valeurs fournissent des informations sur le risque résiduel affectant les dépenses certifiées dans les comptes (en montant absolu et en pourcentage, c'est-à-dire le RTER).

## **5. Calcul du TER/RTER et montants faisant l'objet d'une évaluation en cours concernant la légalité et la régularité des dépenses sous-jacentes (article 137, paragraphe 2, du RDC)**

La notion de montants dont la légalité et la régularité font l'objet d'une évaluation en cours est introduite par l'article 137, paragraphe 2, du règlement n° 1303/2013. L'article 137, paragraphe 2, du règlement dispose ce qui suit:

*«2. Lorsqu'une dépense figurant précédemment dans une demande de paiement intermédiaire présentée pour l'exercice comptable est exclue de ses comptes par un État membre en raison d'une évaluation en cours de sa légalité et de sa régularité, tout ou partie de la dépense établie par la suite comme étant légale et régulière peut figurer dans une demande de paiement intermédiaire se rapportant aux exercices comptables ultérieurs».*

Les principes généraux suivants doivent être respectés lorsqu'il s'agit de traiter des montants dont la légalité et la régularité font l'objet d'une évaluation en cours, en vue du calcul du TER/RTER:

- Tous les audits des opérations doivent être effectués et les résultats doivent être pris en considération pour le calcul du TER, qui devrait être extrapolé comme expliqué dans le guide sur l'échantillonnage.
- L'extrapolation des erreurs détectées dans l'échantillon de l'AA ne dépend pas de la classification de certains montants en tant qu'évaluation en cours, même dans les cas où une procédure contradictoire concernant les audits des opérations réalisés par l'AA n'est pas encore finalisée, comme expliqué ci-après.
- Le RTER reflète uniquement le risque résiduel affectant les dépenses certifiées dans les comptes. Par conséquent, les montants faisant l'objet d'une évaluation en cours (en application de l'article 137, paragraphe 2) doivent être retirés de la population pour le calcul du RTER.
- Si l'État membre décide d'exclure des comptes du programme une partie des dépenses de la population en raison d'une évaluation en cours de la légalité et de la régularité de ces dépenses, le montant ainsi exclu faisant l'objet de l'évaluation en cours ne doit pas inclure le montant des éventuelles corrections financières mises en œuvre à la suite de la détection d'une erreur par l'AA<sup>61</sup>.

---

<sup>61</sup> Exemple: Dans une opération d'un montant de 5 000 euros, l'AA a détecté une erreur de 1 000 euros, de sorte que l'AC a décidé de déduire un montant de 1 000 euros des comptes. Dans le même temps, l'AG a décidé d'exclure des comptes toutes les opérations d'un axe prioritaire pour un montant total de dépenses déclarées de 200 000 euros (y compris l'opération en question de 5 000 euros) pour évaluer le risque lié aux conditions en matière d'aides d'État. Dans ce cas, le montant à retirer temporairement en raison d'une évaluation en cours doit

Des exemples de modèles de calcul du RTER incluant des montants faisant l'objet d'une évaluation en cours sont repris à l'annexe 4.

En outre, en ce qui concerne l'établissement des montants faisant l'objet d'une évaluation en cours ( $E_1$ ) et le traitement des erreurs détectées lors d'audits des opérations réalisés par les AA, ainsi que le calcul du TER et du RTER, l'AA doit appliquer l'approche suivante aux résultats des audits des opérations:

---

être de 199 000 euros (200 000 euros – 1 000 euros de correction pour l'opération individuelle pour laquelle une erreur a été détectée).

**a) Montants des erreurs déclarées dans le rapport d’audit final de l’AA (audits des opérations finalisés):**

- Tous les montants irréguliers détectés au cours des audits des opérations doivent être inclus dans le calcul du TER, à l’exception des erreurs connues et des erreurs occasionnelles corrigées (valeur C du tableau 2, point IV.4).
- Toutes les corrections financières correspondantes appliquées, tant individuelles qu’extrapolées, déduites des comptes, interviennent dans le calcul du RTER (et sont prises en compte dans la valeur H au tableau 2). Ces corrections sont considérées comme définitives et, dès lors, ne peuvent être traitées comme des évaluations en cours et ne doivent pas être incluses dans la valeur E au tableau 2.
- Si les corrections financières correspondantes ne sont pas appliquées, à savoir si elles ne sont pas déduites des comptes (par exemple parce que l’AG/l’AC n’adhère pas à la conclusion de l’audit ou à la recommandation de correction), l’AA n’en tient pas compte dans le calcul du RTER. L’AA doit le déclarer dans le RAC et en tenir compte dans son avis d’audit.

**b) Montants préliminaires d’erreurs (audits des opérations inachevés):**

De tels cas ne se produisent normalement qu’exceptionnellement<sup>62</sup>, étant donné que toute AA diligente est censée planifier ses audits des opérations de manière à ce qu’elle puisse terminer ses travaux d’audit en temps utile pour finaliser le RAC et émettre un avis d’audit étayé dans le cadre du dossier “assurance”.

- Tous les montants d’erreur correspondant à l’erreur préliminaire maximale détectée dans l’opération et déclarés dans les projets de rapports d’audit de l’AA<sup>63</sup> doivent être inclus dans le calcul du TER (valeur C au tableau 2).
- En ce qui concerne le calcul du RTER, les montants des erreurs potentielles doivent être traités comme des montants faisant l’objet d’une évaluation en cours (et donc, être déduits des comptes au titre de l’article 137, paragraphe 2, du RDC et inclus dans la valeur E<sub>1</sub> dans le tableau 2), à moins que les autorités de l’État membre ne décident de

---

<sup>62</sup> Situation exceptionnelle susceptible de remettre en cause le bon fonctionnement de l’exigence clé n° 16 de l’AA, qui est une condition essentielle au bon fonctionnement du SGC [voir l’article 30 du règlement (UE) n° 480/2014].

<sup>63</sup> Si le projet de rapport d’audit n’a pas encore été émis, il convient de prendre en considération le montant du niveau maximal de l’erreur potentielle estimée sur la base des travaux déjà réalisés par l’AA. Si l’AA n’a pas encore entamé son travail d’audit pour les dépenses en cause, il y a lieu de tenir compte d’une erreur préliminaire de 100 %.

déduire ces montants en tant que corrections financières définitives (incluses dans la valeur H au tableau 2).

- Comme déjà mentionné au point II.5 ci-dessus, toute correction financière extrapolée appliquée pour ramener le RTER à un niveau égal ou inférieur à 2 % est considérée comme définitive. Cela vaut également lorsque le TER/RTER a été calculé en incluant des montants préliminaires d'erreurs en raison du non-achèvement des audits/de l'existence d'une procédure contradictoire concernant l'opération. Les corrections financières extrapolées qui en résultent ne peuvent donc pas être révisées ultérieurement, même si, par la suite, les dépenses contrôlées de l'opération correspondante sont considérées comme éligibles dans le rapport d'audit final de l'AA<sup>64</sup>.

---

<sup>64</sup> Compte tenu du calcul annuel du risque résiduel, il est donc important de veiller à ce que les audits des opérations soient planifiés et organisés de manière à permettre à l'AA de disposer d'un TER définitif en temps utile pour les comptes.

## ANNEXE 1 – POINT 10.1 «RESULTATS DES AUDITS DES SYSTEMES» DU MODELE DE RAC

| Entité auditée | Fonds (PO plurifonds) | Intitulé de l'audit | Date du rapport d'audit final | Programme opérationnel: [CCI et nom du PO]  |      |      |      |      |      |      |      |      |       |       |       | Évaluation globale (catégorie 1, 2, 3, 4)<br>[conformément à l'annexe IV, tableau 2, du règlement (UE) n° 480/2014] | Remarques |       |
|----------------|-----------------------|---------------------|-------------------------------|---|------|------|------|------|------|------|------|------|-------|-------|-------|---|-----------|-------|
|                |                       |                     |                               | Exigences clés (le cas échéant)<br>[conformément à l'annexe IV, tableau 1, du règlement (UE) n° 480/2014] |      |      |      |      |      |      |      |      |       |       |       |   |           |       |
|                |                       |                     |                               | EC 1  | EC 2 | EC 3 | EC 4 | EC 5 | EC 6 | EC 7 | EC 8 | EC 9 | EC 10 | EC 11 | EC 12 |   |           | EC 13 |
| AG             |                       |                     |                               |   |      |      |      |      |      |      |      |      |       |       |       |   |           |       |
|                |                       |                     |                               |   |      |      |      |      |      |      |      |      |       |       |       |   |           |       |
| OI             |                       |                     |                               |   |      |      |      |      |      |      |      |      |       |       |       |   |           |       |
|                |                       |                     |                               |   |      |      |      |      |      |      |      |      |       |       |       |   |           |       |
| AC             |                       |                     |                               |   |      |      |      |      |      |      |      |      |       |       |       |   |           |       |
|                |                       |                     |                               |   |      |      |      |      |      |      |      |      |       |       |       |   |           |       |

Remarque: les parties grisées du tableau ci-dessus correspondent aux exigences clés qui ne s'appliquent pas à l'entité faisant l'objet de l'audit.

## ANNEXE 2 – POINT 10.2 «RESULTATS DES AUDITS DES OPERATIONS» DU MODELE DE RAC

| Fonds | Numéro CCI du programme | Intitulé du programme | A  |   | B                     |                 | C                           |   | D | E | F | G | H | I |
|-------|-------------------------|-----------------------|--|---|-----------------------|-----------------|-----------------------------|---|---|---|---|---|---|---|
|       |                         |                       | Montant en euros correspondant à la population dont l'échantillon a été tiré <sup>65</sup> | Dépenses relatives à l'exercice comptable auditées pour l'échantillon aléatoire | Montant <sup>70</sup> | % <sup>71</sup> | Opérations couvertes (en %) | Couverture de l'échantillon aléatoire non statistique <sup>66</sup> |   |   |   |   |   |   |
|       |                         |                       |  |   |                       |                 |                             |   |   |   |   |   |   |   |

<sup>65</sup> La colonne «A» fait référence à la population dont l'échantillon aléatoire a été tiré, c'est-à-dire le montant total des dépenses éligibles comptabilisées dans le système comptable de l'autorité de certification qui ont été incluses dans les demandes de paiement présentées à la Commission [conformément à l'article 137, paragraphe 1, point a), du règlement (UE) n° 1303/2013], 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, veuillez fournir des explications au point 5.4 ci-dessus.

<sup>66</sup> Pour un échantillon établi selon une méthode d'échantillonnage non statistique

<sup>67</sup> Le taux d'erreur total correspond à la somme des erreurs aléatoires extrapolées et, le cas échéant, des erreurs systémiques et des erreurs occasionnelles non corrigées, divisée par la population, conformément à l'article 28, paragraphe 14, du RD. Lorsque les dépenses déclarées incluent des unités d'échantillonnage négatives, ces dernières doivent être prises en compte comme une population séparée. Dans ce cas, le TER est calculé par rapport à la population des unités d'échantillonnage positives. Le TER est calculé avant l'application de corrections financières relatives à l'échantillon audité ou à la population dont l'échantillon aléatoire est tiré. Lorsque l'échantillon aléatoire porte sur plusieurs Fonds ou programmes, le taux d'erreur total (calculé) indiqué dans la colonne «E» concerne l'ensemble de la population. Lorsque la stratification est utilisée, des informations complémentaires par strate sont fournies au point 5.7 ci-dessus.

<sup>68</sup> Pour des explications complémentaires sur le RTER, voir la section 5 du présent guide.

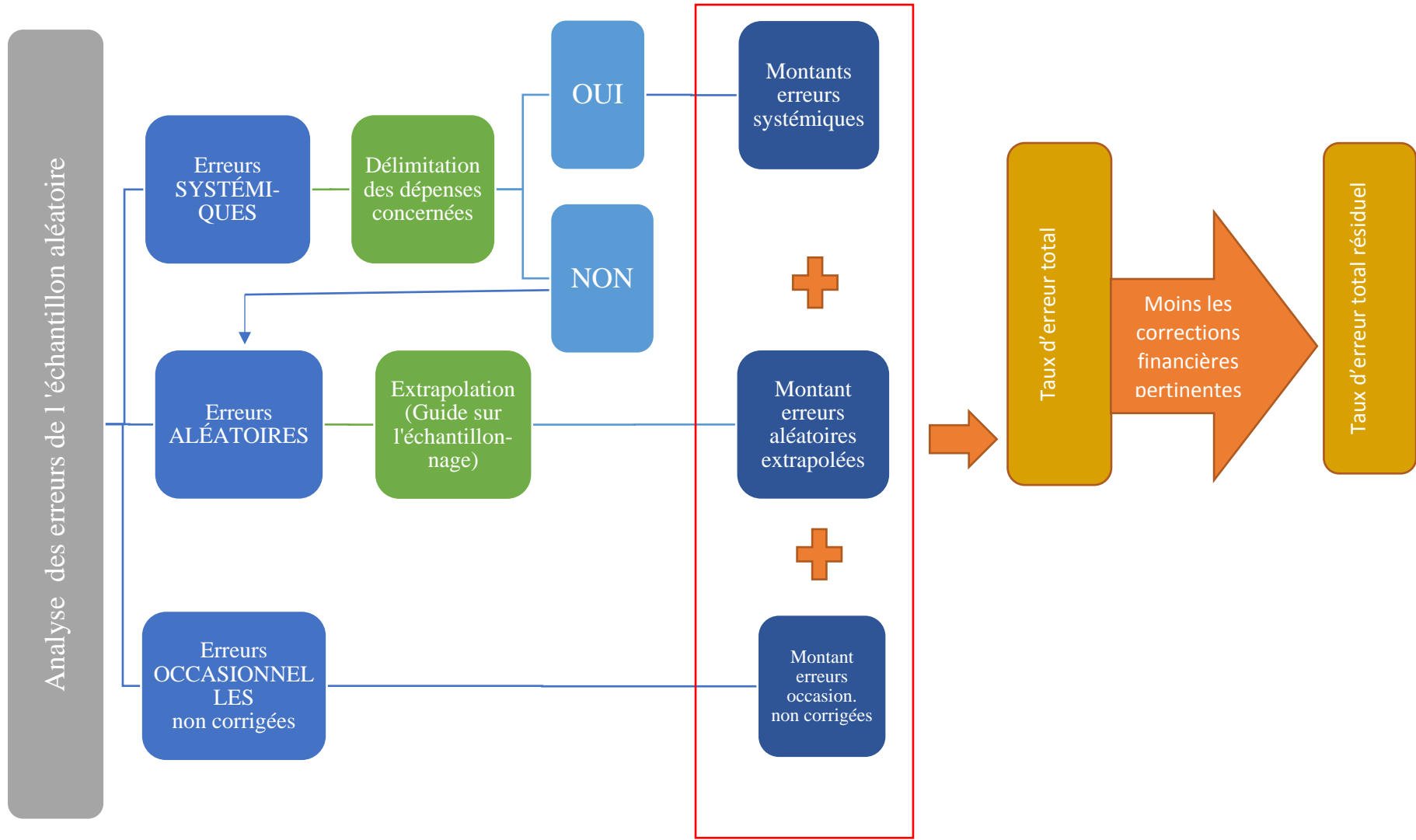
<sup>69</sup> Le cas échéant, la colonne «H» fait référence aux dépenses auditées dans le cadre d'un échantillon complémentaire.

<sup>70</sup> Montant des dépenses auditées [en cas d'application du sous-échantillonnage au titre de l'article 28, paragraphe 9, du règlement (UE) n° 480/2014, seul le montant des éléments des dépenses effectivement auditées conformément à l'article 27 de ce même règlement est repris dans cette colonne].

<sup>71</sup> Pourcentage des dépenses auditées par rapport à la population.



### ANNEXE 3 – DIAGRAMME DU TAUX D'ERREUR TOTAL ET DU TAUX D'ERREUR TOTAL RESIDUEL



**ANNEXE 4 — EXEMPLES DE CALCUL DU RTER**

**ANNEXE 5 — MODELES DE CONCLUSIONS DE PROJETS**