

I

(Communications)

COUR DES COMPTES

AVIS N° 2/2004

de la Cour des comptes des Communautés européennes sur le modèle de contrôle unique (*single audit*) (et proposition relative à un cadre de contrôle interne communautaire)

(2004/C 107/01)

LA COUR DES COMPTES DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES,

vu le traité instituant la Communauté européenne, et notamment son article 248, paragraphe 4, deuxième alinéa,

vu la demande du Parlement européen formulée au paragraphe 48 de sa décision du 10 avril 2002 concernant la décharge relative à l'exécution du budget général de l'Union européenne pour l'exercice 2000 (Commission), invitant la Cour à élaborer un avis sur la possibilité d'introduire un seul et unique modèle d'audit pour le budget de l'Union européenne, où chaque niveau de contrôle s'appuie sur le précédent, et ce en vue de réduire la charge imposée à l'entité auditée et d'améliorer la qualité des activités d'audit, sans toutefois compromettre l'indépendance des instances d'audit concernées,

considérant que, en vertu de la même décision, il a été demandé à la Commission d'établir un rapport concernant cette même question, mais que celle-ci ne l'a pas encore établi;

considérant que l'avis de la Cour entend contribuer aux réflexions des institutions communautaires, mais qu'il ne lui interdit pas de rendre ultérieurement d'autres avis conformément à l'article 248, paragraphe 4, du traité;

considérant que, aux termes de l'article 274 du traité instituant la Communauté européenne, la Commission est responsable de l'exécution du budget conformément au principe de la bonne gestion financière et les États membres coopèrent avec la Commission pour faire en sorte que les crédits soient utilisés conformément à ce principe;

considérant que la responsabilité de la Commission en matière d'exécution budgétaire est soumise à différents modes d'exécution régis par l'article 53 du règlement (CE, Euratom) n° 1605/2002 du Conseil du 25 juin 2002 portant règlement financier applicable au budget général des Communautés européennes ⁽¹⁾;

considérant qu'il n'existe pas de définition unique et reconnue du concept de «contrôle unique» (*single audit*);

considérant qu'un contrôle interne efficient et efficace du budget de l'Union européenne est nécessaire;

considérant que des progrès considérables ont été réalisés concernant l'amélioration des systèmes de contrôle interne, mais qu'il reste possible d'en améliorer encore la conception en définissant des objectifs clairs et cohérents, en assurant une coordination efficace, en produisant des informations relatives aux coûts et aux avantages ainsi qu'en garantissant une application uniforme des règles;

considérant que les systèmes de contrôle interne portant sur les recettes et les dépenses de l'Union européenne devraient fournir l'assurance raisonnable que les recettes sont perçues et les dépenses exécutées conformément aux dispositions légales en vigueur et gérées selon le principe de l'optimisation des ressources;

considérant que la Cour des comptes européenne est l'auditeur externe de l'Union européenne et qu'elle ne fait donc pas partie intégrante du contrôle interne;

considérant que les normes internationales d'audit, diffusées notamment par la Fédération internationale des experts comptables (IFAC) et par l'Intosai, offrent un cadre pour la relation entre audit externe et contrôle interne, ainsi que pour l'utilisation de travaux accomplis par d'autres;

⁽¹⁾ JO L 248 du 16.9.2002.

eu égard aux observations et aux conclusions des travaux préparatoires effectués à l'appui du présent avis, présentées dans le document ci-joint intitulé «Informations à l'appui de l'avis de la Cour des comptes n° 2/2004 sur le modèle de contrôle unique (*single audit*) (et proposition relative à un cadre de contrôle interne communautaire)»,

A ADOPTÉ L'AVIS SUIVANT:

I. Afin de garantir un contrôle interne efficace et efficient des fonds de l'Union européenne, il conviendrait d'élaborer un cadre de contrôle interne communautaire, fondé sur des normes et des principes communs, qui devrait servir de point de départ pour développer les systèmes de contrôle interne existants ou pour en créer de nouveaux à tous les niveaux d'administration.

II. Les contrôles devraient être réalisés conformément à une norme commune et coordonnés de manière à éviter les doubles emplois. Le coût global des contrôles devrait être proportionnel à l'avantage global qu'ils procurent en termes monétaires et politiques.

III. Les contrôles devraient être effectués, être documentés et faire l'objet de rapports de manière ouverte et transparente, afin que tous les intervenants dans le système puissent en utiliser les résultats et se fonder sur eux. Le «propriétaire» des contrôles devrait être l'Union européenne, et non les différents organismes de contrôle.

IV. Pour que les contrôles soient efficaces et efficients, la réglementation sous-jacente à la politique et aux procédures applicables en la matière devrait être claire et non ambiguë, et exempte de complexité inutile.

V. Les systèmes de contrôle interne devraient être fondés sur une chaîne de procédures de contrôle, chaque niveau se voyant attribuer des objectifs spécifiques précis qui tiennent compte du

travail des autres. Les déclarations de dépenses ou de coûts supérieurs à un seuil déterminé devraient être assorties d'un certificat et d'un rapport d'audit indépendant établis selon des normes communes d'approche et de contenu.

VI. La Commission devrait définir les conditions minimales applicables aux systèmes de contrôle interne, tout en tenant compte des caractéristiques propres aux différents domaines budgétaires. Les systèmes mis en place dans chaque domaine devraient être assortis d'une campagne d'information coordonnée afin que les bénéficiaires soient bien conscients des objectifs et des conséquences éventuelles du contrôle.

VII. Les systèmes de contrôle interne devraient comprendre des mécanismes garantissant que les déficiences des systèmes eux-mêmes sont détectées et corrigées, au même titre que les erreurs et irrégularités dans les opérations, et, le cas échéant, que les recouvrements sont effectués.

VIII. Les systèmes de contrôle interne supposent un juste équilibre entre le coût que représente le contrôle d'un domaine budgétaire particulier et les avantages susceptibles d'en être tirés en termes de limitation du risque de perte et d'irrégularité à un niveau acceptable.

IX. La Commission serait tenue d'encourager l'amélioration des systèmes de contrôle interne, en partenariat avec les États membres. Il reviendrait au Conseil et au Parlement d'approuver le rapport coûts/avantages pour les différents domaines budgétaires.

X. La définition de normes et d'objectifs clairs pour les systèmes de contrôle interne permettrait à la Cour de disposer d'une base objective pour en évaluer la conception et le fonctionnement dans le cadre de ses audits.

XI. Bon nombre des normes ou principes proposés sont déjà partiellement ou entièrement respectés dans les systèmes actuels, mais d'autres devront être élaborés et mis en œuvre. Tant la réglementation que les pratiques de travail seront amenées à évoluer et exigeront un engagement considérable à la fois des institutions communautaires et des États membres.

Le présent avis a été adopté par la Cour des comptes à Luxembourg en sa réunion du 18 mars 2004.

Par la Cour des comptes

Juan Manuel FABRA VALLÉS

Président

**INFORMATIONS À L'APPUI DE L'AVIS DE LA COUR DES COMPTES N° 2/2004 SUR LE
MODÈLE DE CONTRÔLE UNIQUE (SINGLE AUDIT) (ET PROPOSITION RELATIVE À UN
CADRE DE CONTRÔLE INTERNE COMMUNAUTAIRE)**

TABLE DES MATIÈRES

	<i>Points</i>	<i>Page</i>
INTRODUCTION	1-5	4
CADRE ACTUEL DU CONTRÔLE	6-33	4
Contrôle interne	8-13	5
Audit externe	14-15	6
Forces et faiblesses des systèmes actuels	16-30	6
Imprécision et incohérence des objectifs	19-21	6
Manque de coordination	22-23	7
Absence d'information sur les coûts et les avantages	24-26	7
Mise en œuvre incohérente	27-30	7
Incidence de la réforme administrative de la Commission	31-33	8
CARACTÉRISTIQUES D'UN CADRE DE CONTRÔLE EFFICACE ET EFFICIENT POUR L'UNION EUROPÉENNE	34-56	8
Objectifs	35-36	8
Conditions	37-38	9
Structure	39-44	9
Application	45-49	10
Coûts et avantages	50-53	10
Rôles et responsabilités	54-56	11
CONCLUSION	57-59	11
Glossaire de termes et de concepts		12
ANNEXE I — Contrôle unique aux États-Unis et aux Pays-Bas		13
ANNEXE II — Dispositifs de contrôle interne dans les différents domaines du budget de l'Union européenne		16
ANNEXE III — Exemple de modèle de contrôle fondé sur une structure en chaîne pour les dépenses en gestion partagée		18

INTRODUCTION

1. En mars 2002, le Parlement européen a demandé à la Commission d'établir un rapport sur la possibilité d'introduire un modèle de contrôle (interne) unique (*single audit*) applicable au budget de l'Union européenne, où «chaque niveau de contrôle s'appuie sur le précédent, et ce en vue de réduire la charge imposée à l'entité auditée et d'améliorer la qualité des activités d'audit, sans toutefois compromettre l'indépendance des instances d'audit concernées». Le Parlement a également demandé à la Cour des comptes d'élaborer un avis sur la question ⁽¹⁾.

2. En partie parce qu'il n'existe pas de définition unanimement reconnue de la notion de contrôle unique (*single audit*) et en partie parce que, lorsque cette notion est mise en œuvre, elle l'est de manière relativement restreinte, le présent avis a été élaboré dans une perspective plus large prenant en considération l'ensemble du processus de contrôle interne et d'audit du budget de l'Union européenne ⁽²⁾.

3. La Cour a souligné dans ses rapports la nécessité d'améliorer le contrôle du budget de l'Union européenne pour aboutir à la mise en place de systèmes de contrôle interne efficaces et efficaces des recettes et des dépenses de l'Union européenne. Dans son avis, elle lance l'idée d'un cadre de contrôle interne communautaire (CCIC), établissant un cadre rationnel pour développer les systèmes de contrôle interne existants ou pour en créer de nouveaux en se fondant sur des normes et des principes communs. L'avis vise à contribuer aux réflexions des institutions communautaires sans préjudice, toutefois, de la prérogative de la Cour qui lui permet d'adopter, le cas échéant, d'autres avis, conformément à l'article 248, paragraphe 4, du traité.

4. Dans le cadre de l'élaboration de son avis, la Cour a:

- analysé les dispositifs actuels de contrôle interne du budget de l'Union européenne,
- relevé les grands principes susceptibles d'être incorporés dans le CCIC.

En outre, la Cour a analysé des concepts similaires appliqués ailleurs, et relevé les éléments susceptibles d'être repris dans le contexte de l'Union européenne (voir annexe I).

5. L'avis porte essentiellement sur les aspects relatifs aux systèmes de contrôle interne censés garantir la légalité et la régularité des recettes et des dépenses et non sur ceux censés garantir l'efficacité ou l'optimisation des ressources ⁽³⁾.

CADRE ACTUEL DU CONTRÔLE

6. L'Union européenne est une organisation unique en son genre en raison de son cadre politique et juridique, ainsi que de sa taille et de sa complexité. Les institutions communautaires et les États membres (ainsi que les pays bénéficiaires hors de l'Union) sont impliqués dans la gestion du budget et cette dernière est compliquée par le grand nombre et la diversité des régimes, ainsi que par le nombre des bénéficiaires, qui se chiffre en millions, et l'implication de nombreuses instances différentes dans les États membres, incarnant souvent des cultures administratives différentes.

7. La supervision et le contrôle du budget de l'Union européenne ne concernent pas seulement la Commission, la Cour et les autres institutions communautaires, mais également les parlements et les institutions de contrôle nationaux (voir diagramme I). Étant donné que le présent avis est centré sur le contrôle interne et l'audit externe dans l'environnement communautaire immédiat, le rôle de ces instances nationales n'est pas traité en détail.

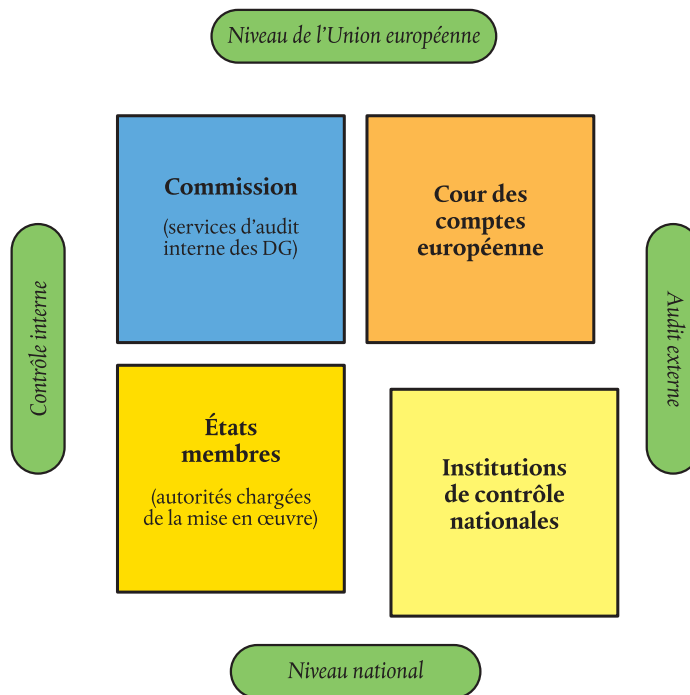
⁽¹⁾ Point 48 de la décision du Parlement européen du 10 avril 2002 concernant la décharge sur l'exécution du budget général de l'Union européenne pour l'exercice 2000 (JO L 158 du 17.6.2002).

⁽²⁾ Des considérations analogues valent également pour le contrôle interne du Fonds européen de développement.

⁽³⁾ Les aspects «optimisation des ressources» de la gestion diffèrent sensiblement de ceux de légalité et de régularité, et l'approche du contrôle interne varie en conséquence. À titre d'exemple, tant les considérations d'ordre général, telles que celles portant sur la conception globale et les systèmes de gestion des dépenses, que les aspects liés à la mise en œuvre, tels que les procédures de sélection des projets et les procédures d'appel d'offres, sont importants.

Diagramme I

Contrôle interne et l'audit externe du budget de l'Union européenne

**Contrôle interne**

8. La Commission est responsable, en coopération avec les États membres, de l'exécution du budget ⁽¹⁾ et, par suite, de l'élaboration et de la mise en œuvre de systèmes de contrôle efficaces, afin de fournir l'assurance de la bonne gestion financière. Plus de 80 % du budget de l'Union européenne sont gérés en *partenariat avec les États membres ou les pays bénéficiaires* ⁽²⁾. Le partenariat signifie que les États membres (ou les pays bénéficiaires) sont responsables de la gestion et du contrôle quotidiens de ces régimes conformément aux règles établies par l'Union, tandis que la Commission conserve la responsabilité générale du budget. La gestion comprend l'identification et la sélection des bénéficiaires, ainsi que les paiements en leur faveur. Le reste du budget [politiques internes, éléments des actions extérieures gérés directement ⁽³⁾ et administration] est géré directement par la Commission, notamment la sélection des bénéficiaires et des fournisseurs, ainsi que les paiements en leur faveur.

⁽¹⁾ L'article 274 du traité CE stipule que «Les États membres coopèrent avec la Commission pour faire en sorte que les crédits soient utilisés conformément aux principes de la bonne gestion financière.»

⁽²⁾ Pays hors de l'Union bénéficiant du budget communautaire.

⁽³⁾ La gestion des actions extérieures, qui comprend l'aide aux pays en développement, est en cours de décentralisation des services centraux vers les délégations de la Commission dans les pays tiers.

9. La Commission possède un *service d'audit interne* qui aide les responsables de l'institution à s'assurer que ses procédures sont respectées et ses objectifs atteints. Le service d'audit interne (SAI) est un service central qui réalise des audits sur des questions concernant l'institution dans son ensemble et sur certains domaines d'intérêt particulier. Il apporte également un appui technique aux structures d'audit interne des directions générales.

10. La Commission est organisée en *directions générales* (DG) qui sont responsables de la mise en œuvre des différentes politiques sectorielles et de l'exécution des parties correspondantes du budget de l'Union européenne. Des unités opérationnelles contrôlent et approuvent les paiements avant qu'ils ne soient effectués. Des unités de contrôle s'assurent *a posteriori* que les dépenses sont exécutées correctement, à la fois au sein de la Commission et dans les États membres. En outre, des structures d'audit interne aident les responsables de la DG à faire en sorte que les contrôles internes fonctionnent de manière efficace.

11. La gestion du budget est un processus complexe. Les domaines de *gestion partagée* font intervenir de nombreux niveaux administratifs depuis les services de la Commission jusqu'au paiement de l'aide communautaire aux différents bénéficiaires, en passant par les diverses combinaisons d'administrations centrales, régionales et locales dans les États membres (ou par les organismes payeurs dans le secteur agricole). Les rôles et compétences de ces différents niveaux varient, mais l'objectif général reste identique: effectuer des versements aux bénéficiaires finals à partir du budget de l'Union européenne. Les différents niveaux intermédiaires sont soumis aux contrôles de diverses instances, notamment des services de la Commission, des organismes de contrôle locaux ou nationaux, des services d'audit interne des organismes concernés, des départements ministériels et des organismes de certification.

12. En ce qui concerne la légalité et la régularité des opérations, le point sensible du processus est celui de la *frontière* où les paiements sont effectués en faveur des bénéficiaires finals. Si un paiement est effectué en faveur d'un bénéficiaire qui a fait une déclaration incorrecte ou qui ne satisfait pas aux critères applicables, l'erreur persistera dans le système, à moins qu'elle ne soit détectée et corrigée à la suite de contrôles ultérieurs.

13. L'annexe II présente des informations détaillées concernant les systèmes de contrôle interne de certains domaines budgétaires particuliers.

Audit externe

14. La *Cour des comptes européenne* est l'institution de contrôle externe de l'Union européenne et n'est donc pas une composante du contrôle interne. Elle est chargée d'assurer un contrôle indépendant de la gestion financière des fonds de l'Union européenne et de faire rapport à l'autorité budgétaire (Parlement européen et Conseil). Elle apprécie la façon dont la Commission s'est acquittée de ses fonctions concernant la bonne gestion du budget. Dans le cadre de son travail, la Cour vérifie que les états financiers sont exhaustifs et exacts, que les opérations sont légales et régulières et que les fonds ont été bien gérés. La Cour accorde une attention particulière à l'évaluation des systèmes de contrôle et formule des recommandations de mesures correctrices.

15. Chaque *État membre* possède une institution de contrôle nationale (ICN) responsable de l'audit externe indépendant du budget national. Bien que les ICN n'aient aucun rôle formel dans le contrôle interne⁽¹⁾ ou l'audit externe du budget de l'Union européenne, elles sont tenues par le traité de coopérer avec la Cour dans l'accomplissement de sa mission. Si la plupart des ICN ne contrôlent pas directement les fonds de l'Union européenne, elles sont souvent responsables du contrôle des fonds publics nationaux utilisés pour cofinancer les projets bénéficiant d'un financement communautaire. En outre, les administrations des États membres disposent souvent d'unités de contrôle et de services d'audit interne qui sont habilités à effectuer des contrôles de l'utilisation des fonds communautaires et du cofinancement national.

Forces et faiblesses des systèmes actuels

16. L'efficacité des systèmes de gestion et de contrôle des recettes et des dépenses de l'Union européenne — en termes de conception et/ou de mise en œuvre — constitue un sujet de préoccupation depuis un certain nombre d'années. Depuis sa création, la Cour a relevé de nombreux exemples d'insuffisance ou d'inexistence du contrôle — aggravées par des programmes de dépenses de l'Union européenne dont le risque d'erreur inhérent est élevé —, sources d'erreurs, d'irrégularités, et d'une utilisation inefficace ou inefficace des crédits.

17. En dépit des progrès considérables réalisés récemment en ce qui concerne l'amélioration des systèmes, la qualité de ces derniers reste variable. Il n'y a ni vision ni coordination globales des systèmes, à la fois nombreux et divers, ni mécanisme garantissant que les améliorations apportées à un système sont prises en considération dans les autres systèmes.

18. En ce qui concerne les ressources propres et les domaines où la gestion est partagée (agriculture, actions structurelles et aide de préadhésion), les systèmes diffèrent dans leur conception et leur mise en œuvre, et de nombreux aspects sont laissés à la discrétion des États membres. Même lorsqu'ils sont jugés relativement satisfaisants, comme dans le cas du système intégré de gestion et de contrôle (SIGC), la Cour relève des exemples où des améliorations sont nécessaires⁽²⁾.

Imprecision et incohérence des objectifs

19. Les cadres de contrôle interne actuels des différents domaines budgétaires ont évolué coup par coup, à des moments divers, peu d'éléments attestant une action de coordination de la part de la Commission⁽³⁾. Il n'existe pas de stratégie clairement définie déterminant des objectifs généraux ou spécifiques pour les différents systèmes (précisant, par exemple, les cibles à atteindre); il est donc difficile d'établir des systèmes répondant aux critères de qualité requis, de définir l'ampleur des moyens nécessaires, d'apprécier les résultats obtenus et de fournir une base pour les contrôles ultérieurs.

20. En l'absence d'objectifs clairs, on pourrait penser, par exemple, que la finalité des systèmes de contrôle interne est de garantir ou d'assurer, de façon exhaustive, la légalité et la régularité de toutes les opérations. Cela est illusoire en raison du coût disproportionné des contrôles sur place détaillés imposés par la nature des dépenses (informations communiquées par les bénéficiaires par exemple), ainsi que par le nombre élevé des paiements et leur dispersion géographique.

21. L'agriculture et les actions structurelles sont soumises à des systèmes de contrôle définis par la réglementation. Le point crucial de ces deux systèmes est l'intensité du contrôle auprès du bénéficiaire final, dans la mesure où c'est là que la majorité des erreurs se produit. La réglementation exige un niveau de contrôle similaire dans les deux domaines. Toutefois, aucun élément probant n'indique sur quelle base cette décision a été fondée.

⁽¹⁾ Dans certains cas, l'ICN a choisi de jouer le rôle d'organisme de certification pour les organismes payeurs du secteur agricole, bien qu'il s'agisse d'une tâche spécifique qui s'inscrit dans le cadre du contrôle interne du budget de l'Union européenne.

⁽²⁾ Rapport annuel de la Cour relatif à l'exercice 2002, chapitre 4, annexe II (JO C 286 du 28.11.2003).

⁽³⁾ Par exemple, l'établissement et la diffusion des meilleures pratiques applicables en la matière.

Manque de coordination

22. Les contrôles des recettes et des dépenses de l'Union européenne se fondent sur plusieurs sources différentes: le traité, qui attribue à la Commission la responsabilité générale de l'exécution du budget, en coopération avec les États membres, le règlement financier, qui détermine la manière dont les fonds de l'Union européenne doivent être gérés, les décisions du Parlement européen et du Conseil, les règlements spécifiques du Conseil et de la Commission qui régissent certains domaines budgétaires, et les règles et pratiques nationales dans les États membres.

23. Aucune obligation formelle n'impose aux organes de contrôle de coordonner la planification de ces contrôles ni de prendre en considération les contrôles effectués par d'autres instances. Lorsque la coordination est insuffisante, les ressources risquent de ne pas être utilisées de la façon la plus efficace qui soit. Différentes instances de contrôle peuvent être amenées à entreprendre inutilement le même travail, ce qui fait peser une charge indue sur les entités auditées et donne une mauvaise image de la gestion des fonds de l'Union européenne. Certaines catégories de dépenses peuvent se situer en dehors de toute sphère de contrôle effectif. Les informations communiquées par les États membres sur les résultats des contrôles sont parfois insuffisantes ou incohérentes ⁽¹⁾.

Absence d'information sur les coûts et les avantages

24. Dans les domaines où la gestion est partagée (représentant plus de 80 % des dépenses), la majorité des coûts liés à la mise en œuvre des contrôles est supportée par les États membres ou les pays bénéficiaires. Or, le produit de ces contrôles revient au budget de l'Union européenne et ne profite donc qu'indirectement à l'État membre concerné. Cela n'incite guère les États membres à consacrer des moyens suffisants au contrôle des fonds communautaires, et explique pourquoi il fallait que la Commission en vienne à définir la nature et l'intensité des procédures de contrôle dans la réglementation.

25. On ne peut raisonnablement attendre d'un quelconque système qu'il garantisse la régularité absolue de toutes les opérations. C'est pourquoi l'étendue et l'intensité des contrôles devraient être fixées de manière à assurer un juste équilibre entre le coût global de l'exécution de ces contrôles et les bénéfices qui en sont retirés ⁽²⁾, ceux-ci pouvant être envisagés en termes de réduction ou de limitation des cas d'erreur, d'irrégularité et de mauvaise utilisation des fonds; ils peuvent l'être aussi d'un autre point de vue, par exemple par référence au sentiment qu'ont les citoyens de l'Union que le budget est bien géré.

⁽¹⁾ Rapport annuel de la Cour relatif à l'exercice 2002, point 4.23.

⁽²⁾ Le fait d'exiger le relèvement du taux minimal réglementaire des contrôles SIGC en cas de détection d'un niveau d'erreur déterminé illustre la nécessité de prendre en compte les divers risques inhérents aux différents domaines budgétaires pour l'équilibre entre coûts et avantages.

26. Le cadre actuel ne fournit aucune information concernant le coût des contrôles supporté par les États membres et par la Commission, ou concernant les avantages qu'ils procurent. En outre, le fait que les coûts soient en grande partie supportés par les États membres alors que les avantages bénéficient au budget de l'Union européenne nuit à la transparence et ne permet pas d'assurer facilement l'équilibre entre les uns et les autres.

Mise en œuvre incohérente

27. Conformément aux cadres de contrôle réglementaires couvrant l'agriculture et les actions structurelles, le contrôle détaillé des opérations sous-jacentes doit être réalisé sur la base d'une analyse des risques et de manière aléatoire. Or, ces deux approches poursuivent des objectifs très différents et incompatibles (voir point 48), ce qui, lorsqu'elles sont de surcroît insuffisamment définies dans les dispositions applicables, est facteur de confusion et de manque d'efficacité ⁽³⁾. Même lorsque les règles sont clairement énoncées, les travaux d'audit de la Cour mettent au jour des problèmes concernant la mise en œuvre ⁽⁴⁾.

28. Le niveau de décentralisation des procédures de contrôle de la Commission et des États membres est très élevé, mais, dans la pratique, la cohérence entre les différents niveaux dans certains domaines fondamentaux tels que l'approche, l'étendue, le calendrier, la couverture, les marges et le suivi n'est pas toujours assurée. En conséquence, la qualité des contrôles accuse des différences ⁽⁵⁾.

29. Pour certains domaines du budget, les déclarations de dépenses ou les états des coûts font l'objet d'audits indépendants. Les mandats définissant les modalités d'exécution des tâches et de communication des résultats sont parfois insuffisants ⁽⁶⁾. En outre, aucune procédure type n'est appliquée à la sélection des auditeurs ⁽⁷⁾.

⁽³⁾ Rapport spécial n° 10/2001 de la Cour, point 20 (JO C 314 du 8.11.2001).

⁽⁴⁾ Voir par exemple le point 4.51 du rapport annuel de la Cour relatif à l'exercice 2002.

⁽⁵⁾ Voir par exemple les points 4.27 et 5.32 du rapport annuel de la Cour relatif à l'exercice 2002.

⁽⁶⁾ Rapport annuel de la Cour relatif à l'exercice 2002, points 7.24, 7.27 et 8.11; rapport spécial n° 1/2004 de la Cour, points 44 et 45 (JO C 99 du 23.4.2004); rapport spécial n° 11/2003 de la Cour, points 76 et 77 (JO C 292 du 2.12.2003); rapport annuel de la Cour relatif à l'exercice 2001, points 3.57 et 3.58 (JO C 295 du 28.11.2002).

⁽⁷⁾ Rapport annuel de la Cour relatif à l'exercice 2002, points 7.24 et 7.25.

30. La publicité donnée à ces contrôles varie selon les régimes d'aide et les États membres et les bénéficiaires sont souvent peu conscients de la possibilité d'être soumis à un contrôle et de ses conséquences éventuelles, ce qui réduit considérablement l'effet dissuasif du système. Les sanctions susceptibles de dissuader les bénéficiaires de présenter des demandes inexactes existent dans les domaines agricole et des politiques internes à partir du sixième programme-cadre de RDT ⁽¹⁾, mais pas dans les autres domaines budgétaires ⁽²⁾.

Incidence de la réforme administrative de la Commission

31. Le vaste programme de réforme administrative ⁽³⁾ de la Commission est centré sur la mise en œuvre d'importantes améliorations de la gestion en général, et de la gestion financière en particulier. Les principes clés de cette réforme sont la simplification, la décentralisation et une responsabilité accrue des chefs de service ⁽⁴⁾. Un service d'audit interne a été créé, ainsi que des structures d'audit interne dans chaque direction générale. Un règlement financier modifié a été adopté et une réforme comptable fondamentale est en cours.

32. Parallèlement, des efforts importants ont été accomplis pour améliorer les systèmes de contrôle interne au sein de la Commission, en tenant compte de l'étendue et de la qualité des procédures de contrôle proprement dites, et en instillant une culture de contrôle dans l'ensemble de l'organisation. Ce processus a été centré sur un ensemble de 24 «standards de contrôle interne» ⁽⁵⁾ censés offrir un cadre pour l'environnement de contrôle et les systèmes de contrôle interne. Ces «standards» ont un caractère général et ne sont applicables qu'au niveau de la Commission.

33. Le rapport annuel d'activité et la déclaration du directeur général établis, depuis 2001, pour chaque direction générale, constituent des éléments essentiels du processus de réforme pour ce qui concerne le cadre de contrôle. La déclaration comprend une autoévaluation de la mise en œuvre des «standards de contrôle interne» et est censée fournir une assurance raisonnable que les procédures de contrôle en vigueur offrent les garanties nécessaires quant à la légalité et à la régularité des opérations sous-jacentes et que les ressources ont été utilisées aux fins prévues. En examinant les deux premières années d'application de cette procédure, la Cour a constaté que les directeurs généraux sont généralement en

mesure de formuler un jugement sur les systèmes en vigueur au sein de la Commission, mais qu'ils ne peuvent le faire pour ceux mis en œuvre dans les États membres pour les domaines en gestion partagée ⁽⁶⁾. En outre, la Commission a éprouvé des difficultés pour recruter le personnel possédant l'expérience nécessaire dans le domaine financier et pour promouvoir une culture de contrôle adéquate dans l'organisation ⁽⁷⁾.

CARACTÉRISTIQUES D'UN CADRE DE CONTRÔLE EFFICACE ET EFFICIENT POUR L'UNION EUROPÉENNE

34. Pour que les citoyens de l'Union aient l'assurance que le budget européen est soumis à un contrôle interne efficace et efficient, la Cour propose l'élaboration d'un cadre de contrôle interne communautaire pour développer les systèmes de contrôle interne existants et en élaborer de nouveaux ⁽⁸⁾ selon des concepts communs, en visant l'utilisation optimale et transparente des ressources.

Objectifs

35. *Il est essentiel que les objectifs des systèmes de contrôle interne soient clairement et pleinement définis et diffusés. Les objectifs généraux seront communs à tous les systèmes de contrôle interne, tandis que les objectifs plus détaillés dépendront des caractéristiques du domaine concerné.* Les objectifs devraient préciser l'étendue (le domaine budgétaire); l'objet [la légalité et la régularité et/ou la bonne gestion financière ⁽⁹⁾]; les acteurs (les niveaux de gestion, depuis la Commission jusqu'aux instances qui effectuent les versements en faveur du bénéficiaire final); les éléments constitutifs (les procédures de contrôle fondées sur des normes et des principes communs); la finalité (assurer un contrôle efficient du domaine); les contraintes (en matière d'irrégularités, l'objectif du risque zéro n'est ni réaliste ni économique); la portée (nature et intensité du contrôle déterminées en fonction d'un équilibre acceptable entre les coûts et les avantages); la méthode (ouverture et transparence, échange d'informations, chaîne de contrôle).

36. *Les systèmes de contrôle interne devraient contribuer activement à l'amélioration de la gestion du budget de l'Union européenne en garantissant que des mesures correctrices sont prises et que les recouvrements sont effectués.* Les procédures de contrôle ne peuvent réellement améliorer la gestion financière que si toutes les mesures correctrices relatives aux erreurs dans les opérations et aux insuffisances détectées dans les systèmes eux-mêmes sont prises en temps opportun.

⁽¹⁾ Rapport spécial n° 1/2004 de la Cour, point 43.

⁽²⁾ En l'absence de sanctions et compte tenu du fait que les taux d'intérêt ne sont exigibles qu'à partir de la date de l'ordre de recouvrement, les bénéficiaires tenus de rembourser l'aide communautaire bénéficient d'un financement exempt de taux d'intérêt. Cela augmente le risque de demandes irrégulières.

⁽³⁾ COM(2000) 200.

⁽⁴⁾ Les règles applicables aux dépenses ont été simplifiées afin d'en faciliter la gestion. Le contrôle financier *ex ante* sous la forme d'une approbation centralisée a été remplacé par la responsabilisation de ceux qui autorisent les dépenses et les paiements.

⁽⁵⁾ Les «standards de contrôle interne», inspirés par le cadre COSO (voir glossaire), sont présentés dans le document SEC(2001) 2037/4. Un élément important de ce cadre est que les contrôles internes y sont reconnus comme fournissant une assurance raisonnable, mais non absolue, de la fiabilité des états financiers, de la légalité et de la régularité des opérations et de la bonne gestion financière.

⁽⁶⁾ Rapport annuel de la Cour relatif à l'exercice 2002, point 1.97.

⁽⁷⁾ Rapport annuel de la Cour relatif à l'exercice 2002, point 0.8.

⁽⁸⁾ Le CCIC a trait au contrôle interne du budget communautaire, même si certaines procédures sont susceptibles d'être qualifiées d'audit et d'être appliquées par des auditeurs (comme dans le cas de l'audit des demandes de remboursement effectuées par des auditeurs indépendants; voir point 43).

⁽⁹⁾ Voir point 5.

Conditions

37. Il convient que les contrôles soient effectués de manière ouverte et transparente, de manière à ce que tous les intervenants dans le système puissent en exploiter les résultats et se fonder sur eux. Le «propriétaire» des contrôles devrait être l'Union européenne, et non les différents organismes de contrôle. Il convient que les contrôles soient réalisés conformément à une norme appropriée. Le travail effectué, les résultats obtenus et les documents justificatifs doivent être mis à disposition afin qu'un contrôle de la qualité puisse être effectué. Il s'agit d'une condition fondamentale de l'efficacité d'un système en chaîne, l'accent étant placé sur la nature communautaire des systèmes plutôt que sur le travail de différents organismes ou unités de contrôle.

38. Pour que les systèmes de contrôle interne soient efficaces et efficients, la réglementation sous-jacente à la politique et aux procédures correspondantes devrait être claire et non ambiguë, suffisante pour garantir une bonne utilisation des fonds, mais exempte de complexité inutile. La finalité des contrôles de la légalité et de la régularité est de garantir le respect des règles et réglementations relatives aux recettes et aux dépenses de l'Union européenne. Cette réglementation devrait limiter au minimum les possibilités d'interprétation différente et s'abstenir de prévoir des obligations qui, ensuite, ne peuvent pas être vérifiées par les contrôleurs et auditeurs. Le risque que les obligations ne soient pas respectées, à dessein ou involontairement, augmente avec leur degré de contrainte et de difficulté. Des règles et réglementations bien conçues contribuent à la réalisation des objectifs politiques fixés, limitent le risque d'erreur, simplifient les contrôles indispensables et réduisent le nombre et le coût des contrôles requis pour atteindre un niveau déterminé de «risque acceptable». En outre, la réglementation devrait prévoir un dispositif qui incite les bénéficiaires à présenter des demandes exactes en renforçant les pénalités et les sanctions, ainsi qu'en étendant leur application à tous les domaines du budget.

Structure

39. Afin d'optimiser l'utilisation des ressources, les systèmes de contrôle interne devraient être fondés sur une chaîne de contrôles efficace fonctionnant conformément à des normes communes, chaque niveau se voyant attribuer des objectifs spécifiques qui tiennent compte du travail des autres. Dans les États membres, une instance devrait être chargée de fournir l'assurance que les contrôles réalisés au niveau local sont conformes aux normes et à la qualité requises, ce qui devrait permettre de s'appuyer sur les travaux ainsi accomplis⁽¹⁾. Dans le cadre de la supervision, la Commission devrait veiller à ce que les

différents niveaux des États membres fonctionnent efficacement et comme prévu. Un exemple de modèle de contrôle fondé sur une structure en chaîne figure à l'annexe III.

40. La structure des différents systèmes devra tenir compte des caractéristiques particulières du domaine budgétaire et de l'organisation des États membres. Cependant, tous les systèmes et toutes les structures devraient s'inspirer des concepts de contrôles réalisés selon une norme minimale uniforme, de confiance placée dans les contrôles effectués par d'autres, de transparence et de disponibilité des résultats, ainsi que de juste équilibre entre les coûts et les avantages.

41. Les systèmes de contrôle interne doivent reconnaître que les contrôles effectués au niveau du bénéficiaire, qui fournissent la preuve de l'existence physique et de l'exactitude des opérations sous-jacentes et des coûts, sont une composante essentielle du système. En ce qui concerne les dépenses, les paiements sont effectués aux bénéficiaires finals en fonction du respect de plusieurs conditions qui peuvent être physiques (par exemple nombre, taille ou montant) ou financières (frais encourus). L'élément crucial pour le contrôle de la légalité et de la régularité des opérations est l'existence et l'exactitude des conditions que les bénéficiaires déclarent avoir respectées, car nombre d'entre elles ne peuvent être vérifiées qu'au moyen de contrôles physiques au niveau du bénéficiaire final.

42. Les systèmes de contrôle interne doivent prendre en considération la difficulté de compenser un contrôle inefficace au niveau du bénéficiaire final par des vérifications à un niveau plus central. Par exemple, il est peu probable que l'examen d'une liste de demandes par un ministère national permette d'identifier toutes les erreurs significatives dues à des demandes inexactes ou mensongères. Si certaines erreurs peuvent être décelées au moyen d'une analyse documentaire fondée sur des données, nombre d'entre elles ne peuvent l'être que sur place. Un système bien géré dépend donc essentiellement de l'efficacité des contrôles primaires sur place, lorsque le paiement est effectué, et de contrôles secondaires également centrés sur ce niveau. Le coût du contrôle sur place et détaillé des déclarations est souvent relativement élevé par rapport à la valeur moyenne des paiements, mais l'efficacité générale des procédures de contrôle est dans une large mesure proportionnelle au nombre de contrôles effectués à ce niveau.

43. Les demandes de remboursement de dépenses ou de coûts supérieurs à un seuil déterminé devraient être accompagnées d'un certificat d'audit établi par un auditeur externe indépendant ou, dans le cas des organismes publics, par un fonctionnaire compétent. Les bénéficiaires devraient être tenus de fournir un certificat attestant de la réalité et de l'exactitude des déclarations de dépenses, ainsi que de leur conformité aux règles et dispositions réglementaires applicables⁽²⁾. Les certificats d'audit devraient s'appliquer à toutes les déclarations ou séries périodiques de déclarations d'un bénéficiaire, au-delà d'un certain seuil. Ce dernier devrait être propre aux différents mécanismes d'intervention et être défini par la Commission compte tenu du rapport coûts/avantages.

(1) Exemples d'instances présentes dans les systèmes actuels remplissant cette fonction: services spécifiques créés dans chaque État membre pour coordonner les contrôles requis par le règlement (CEE) n° 4045/89 du Conseil (JO L 388 du 30.12.1989), modifié en dernier lieu par le règlement (CE) n° 2154/2002 du Conseil (JO L 328 du 5.12.2002), en assurer le suivi et en communiquer les résultats; organismes de certification dans chaque État membre pour chaque intervention du Fonds structurel, prévus par le règlement (CE) n° 1260/1999 du Conseil (JO L 161 du 26.6.1999).

(2) Telles qu'elles sont actuellement appliquées dans les domaines des politiques internes pour le sixième programme cadre de recherche et de développement technologique (RDT).

44. La gestion de ce processus doit tenir compte du fait que les auditeurs sont sélectionnés, recrutés et rémunérés par le bénéficiaire, mais qu'ils font rapport à la Commission directement ou indirectement (c'est-à-dire par l'intermédiaire des États membres). La portée et l'étendue du travail d'audit, ainsi que les obligations minimales concernant le seuil de signification, le degré de confiance, la documentation des tests d'audit, la forme et le contenu des rapports d'audit et le droit d'accès aux documents de travail, devraient être définies et normalisées.

Application

45. La Commission devrait définir les conditions minimales applicables aux systèmes de contrôle à tous les niveaux du processus, qui tiennent compte des caractéristiques particulières des différents domaines budgétaires. Cela nécessitera une analyse et une définition commune des composantes fondamentales du système et des procédures de contrôle. En ce qui concerne la légalité et la régularité des opérations, les aspects à prendre en considération sont notamment les contrôles administratifs, la séparation des tâches, la tenue de registres, la vérification des données d'entrée, les comptes de contrôle, les rapprochements et les vérifications sur place.

46. Les procédures de contrôle devraient être mises en œuvre conformément à une norme commune appropriée. Les travaux effectués et les résultats devraient être documentés sous une forme commune et être enregistrés dans une base de données mise à la disposition d'autres acteurs de la chaîne de contrôle, afin que ces derniers puissent se fonder sur eux. Un système efficace nécessite que des contrôles des opérations et des systèmes soient effectués en tout lieu et par tous les intervenants selon des normes communes appropriées en matière de méthode, de couverture et de qualité. La réalisation de contrôles conformément à une norme commune devrait permettre aux contrôleurs au niveau central de faire confiance aux contrôles effectués par d'autres acteurs de la chaîne de contrôle.

47. Cette norme commune devrait consister en une approche commune en matière de documentation, de présentation d'éléments probants et d'établissement de rapports, et ce pour tous les aspects du processus, y compris les raisons ayant motivé la sélection de l'opération ou du système, l'objectif des vérifications, la description des vérifications effectuées, les pièces justificatives, les résultats, la réaction de l'entité contrôlée ainsi que le suivi. Ces informations devraient être saisies dans des bases de données centrales et être accessibles pour tous les acteurs du processus de contrôle, dans le respect de règles de sécurité appropriées.

48. Les systèmes de contrôle devraient prévoir le recours à différentes techniques de sondage à des fins clairement définies: l'échantillonnage fondé sur une analyse de risque devrait servir à détecter des irrégularités et à y remédier; le sondage représentatif devrait être utilisé pour confirmer l'efficacité des systèmes. Les contrôles par sondage sont largement utilisés pour auditer d'importantes populations d'opérations, notamment lorsque l'auditeur entend apprécier des caractéristiques telles que le niveau moyen d'irrégularité. Le recours au contrôle par sondage est la reconnaissance qu'il n'existe pas suffisamment de ressources pour auditer (ou contrôler) chaque élément; cette technique peut être utilisée à plusieurs niveaux différents, notamment pour sélectionner des opérations au sein d'une population ou des éléments au sein d'une opération en vue d'un

audit détaillé. On peut distinguer deux grandes méthodes de sondage, utilisées à des fins différentes, à savoir celle fondée sur l'analyse de risque et celle qualifiée de représentative.

49. La mise en place des systèmes de contrôle interne devrait être assortie d'une campagne d'information efficace et coordonnée. Plus les bénéficiaires seront conscients de l'existence d'un système de contrôle efficace et des conséquences de son application, plus ils s'efforceront de présenter des demandes légales et régulières. Il serait judicieux de communiquer des informations relatives au système de contrôle à tous les bénéficiaires, de façon coordonnée et cohérente, en mettant l'accent sur l'objectif communautaire des contrôles plutôt que sur les organismes chargés de leur réalisation.

Coûts et avantages

50. La nature et l'intensité des contrôles au sein des systèmes de contrôle interne seraient déterminées par rapport aux coûts et aux avantages. Tout système de contrôle est un compromis entre le coût de la mise en œuvre des contrôles selon le niveau d'intensité défini d'une part, et les avantages que ces procédures sont susceptibles de produire, d'autre part. Dans le contexte communautaire, les avantages signifient réduire le risque de gaspillage des fonds et limiter le risque d'erreur à un niveau acceptable. Le niveau d'erreur ou d'irrégularité acceptable est susceptible de varier selon les domaines budgétaires, en fonction à la fois du coût des contrôles et du risque inhérent aux opérations faisant l'objet d'erreurs ou d'irrégularités.

51. Concrètement, le risque d'erreur acceptable serait déterminé conjointement avec l'intensité des contrôles au niveau du bénéficiaire final jugée nécessaire pour atteindre le résultat visé⁽¹⁾. Les résultats des contrôles feraient l'objet d'un suivi, et l'intensité serait adaptée en conséquence pour la période ou l'exercice suivant. Dans la pratique, il est très peu probable que le rapport coûts/avantages souhaité soit atteint immédiatement, et un «réglage» minutieux sur plusieurs années sera nécessaire, en tenant compte d'informations sur les coûts ainsi que des résultats et de l'efficacité de divers types et intensités de contrôle.

52. Le système devrait enregistrer des informations sur le coût de la réalisation des contrôles ainsi que sur les avantages concernant le risque d'irrégularité résiduel. La détermination du coût des contrôles ne devrait pas poser de problème et sera facilitée, à la Commission, par l'instauration de la gestion par activités. Une estimation exacte des dépenses encourues par les États membres sera probablement plus difficile à obtenir. L'imputation du coût des contrôles au budget de l'Union européenne serait une possibilité qui permettrait de connaître les coûts et de conférer au processus la transparence nécessaire.

⁽¹⁾ Le risque acceptable pourrait être, par exemple, fixé sur la base d'un taux d'erreur acceptable et l'intensité des contrôles définie par rapport à la proportion des opérations devant être contrôlées pour atteindre ce niveau de risque résiduel.

53. L'une des façons de mesurer les *avantages* que génèrent les procédures de contrôle et d'en assurer le suivi serait de procéder à un sondage aléatoire représentatif pour estimer le niveau résiduel d'illégalité et d'irrégularité et de le comparer au risque acceptable défini pour le domaine concerné.

Rôles et responsabilités

54. La Commission devrait être chargée de promouvoir l'amélioration des systèmes de contrôle interne, en partenariat avec les États membres, pour fournir ultérieurement l'assurance qu'ils fonctionnent efficacement. Elle serait invitée à définir les caractéristiques communes aux systèmes pour les différents domaines budgétaires et à prendre les mesures appropriées pour suivre le coût des contrôles et évaluer les avantages qui en découlent.

55. Il incomberait à l'autorité budgétaire (Commission et Conseil) d'approuver le rapport coûts/avantages dans les différents domaines politiques. Le compromis entre le coût des contrôles et les avantages susceptibles d'en être retirés est un point sensible de la stratégie de contrôle et devrait être ouvert et transparent. Étant donné son importance capitale, le rapport souhaité devrait être approuvé par les autorités politiques de l'Union, sur la base d'une proposition détaillée de la Commission tenant compte des montants à consacrer au contrôle des recettes et des dépenses et des risques pouvant être tolérés. Il est probable que les différents domaines budgétaires nécessiteront différents niveaux d'équilibre en fonction de la nature des opérations concernées et des risques qu'elles présentent.

56. La Cour des comptes, en sa qualité d'auditeur externe de l'Union européenne, effectue l'audit des systèmes de contrôle interne. Les normes d'audit internationales stipulent que les auditeurs doivent apprécier la fiabilité du contrôle interne lorsqu'ils définissent l'approche d'audit et l'étendue des tests ⁽¹⁾, et prévoient l'utilisation des travaux d'autres auditeurs ⁽²⁾. Ce dernier point suppose que les travaux des autres auditeurs respectent des normes professionnelles acceptables et qu'ils puissent être contrôlés et examinés. La définition de normes et d'objectifs clairs concernant les systèmes de contrôle interne permettrait à la Cour de disposer d'une base objective pour en évaluer la conception et le fonctionnement dans le cadre de ses audits, et par conséquent, d'accroître l'efficacité de ses travaux.

CONCLUSION

57. La Cour préconise l'instauration d'un système de contrôles internes complet et cohérent concernant le budget de l'Union européenne — fondé sur un cadre logique faisant appel à des normes et à des principes communs (cadre de contrôle interne communautaire) — qui devrait être mis en œuvre à tous les niveaux d'administration des institutions comme des États membres. La Cour estime que les contrôles internes devraient permettre d'obtenir l'assurance raisonnable de la légalité et de la régularité des opérations, ainsi que du respect des principes d'économie, d'efficacité et d'efficacité. Le coût des contrôles devrait être proportionnel aux avantages susceptibles d'en être retirés, à la fois en termes monétaires et politiques. Ce système devrait s'appuyer sur une structure logique en chaîne, où les contrôles sont réalisés, enregistrés et leurs résultats communiqués selon une norme commune permettant à tous les acteurs du système de les utiliser. Bon nombre des éléments nécessaires à l'établissement d'un tel cadre sont déjà partiellement ou entièrement présents dans les systèmes actuels, mais d'autres devraient être mise en place.

58. L'existence d'un système efficient et efficace de contrôles internes portant sur les recettes et sur les dépenses communautaires aiderait considérablement la Cour à s'acquitter de la mission d'auditeur externe de l'Union européenne que lui a conféré le traité. En se fondant sur des systèmes de contrôle bien conçus et mis en œuvre de façon satisfaisante, la Cour pourra utiliser ses propres ressources au mieux et, par conséquent, améliorer encore la qualité de ses travaux.

59. Le budget de l'Union européenne est un instrument complexe, aux aspects et niveaux de gestion multiples et différents. La définition et la mise en œuvre d'un système de contrôle commun exigeront un engagement considérable à la fois des institutions communautaires, des États membres et des pays bénéficiaires. Une participation active de tous les acteurs du contrôle financier du budget de l'Union européenne sera nécessaire, ainsi que des changements tant dans le domaine législatif que dans les pratiques de travail; de même, il faudra que la gestion du budget de l'Union européenne acquière un niveau d'ouverture et de transparence qui est encore loin d'être atteint. C'est en conjuguant leurs efforts pour assurer un contrôle efficient et efficace du budget de l'Union européenne que les institutions et les États membres de l'Union européenne démontreront leur détermination à poursuivre un objectif commun, pour le bien des citoyens.

⁽¹⁾ Norme d'audit 3.3.1 de l'Intosai.

⁽²⁾ Norme internationale d'audit 600 diffusée par l'IFAC (International Federation of Accountants).

GLOSSAIRE DE TERMES ET DE CONCEPTS

Analyse de risque: Technique utilisée pour identifier les opérations susceptibles de contenir des erreurs.

Audit externe: Examen indépendant de la gestion financière d'une organisation qui rend compte aux acteurs intéressés de l'exhaustivité et de l'exactitude des états financiers et qui présente des rapports objectifs concernant différents aspects de la gestion. La Cour des comptes européenne est l'auditeur externe de l'Union européenne.

Audit interne: Fonction indépendante au sein d'une organisation, qui aide les responsables à faire en sorte que des systèmes soient mis en place et qu'ils fonctionnent efficacement. L'audit interne fait partie du contrôle interne.

Contrôle interne: L'ensemble du système de contrôles financier et autres, y compris la structure organisationnelle, les méthodes, les procédures et l'audit interne mis en place par la direction afin de contribuer au fonctionnement régulier, économique, efficient et efficace de l'entité, de garantir le respect des politiques de gestion, de protéger les actifs et les ressources, d'assurer l'exactitude et l'exhaustivité des registres comptables et de produire en temps utile des informations financières et de gestion fiables.

Contrôles réglementaires: Systèmes et procédures de contrôle prévus par la réglementation.

COSO: *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* — Organisation bénévole du secteur privé, créée par des organismes comptables/ d'audit professionnels, dont le but est d'améliorer la qualité de la présentation des informations financières grâce à l'éthique d'entreprise, à des contrôles internes efficaces et au gouvernement d'entreprise. Voir www.coso.org

Gestion directe: Cas où la gestion, l'administration et le contrôle de certains domaines du budget communautaire relèvent entièrement de la Commission.

Gestion indirecte ou partagée: Cas où la Commission est responsable de la gestion, de l'administration et du contrôle de certains domaines relevant du budget communautaire en partenariat avec les États membres.

Institution de contrôle nationale (ICN): L'organe public d'un État chargé de rendre compte au parlement national et d'effectuer un audit externe indépendant de l'exécution du budget national.

Intosai: Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques — organisme international et indépendant qui vise à promouvoir l'échange d'idées et d'expériences entre les institutions supérieures de contrôle dans le domaine du contrôle des finances publiques. Voir www.intosai.org.

Procédures de contrôle: Procédures permettant de contrôler et de vérifier l'exactitude d'opérations ou le caractère approprié de systèmes et leur conformité aux règles et règlements applicables en la matière. Les contrôles peuvent être *administratifs* (et porter, par exemple, sur la cohérence ou l'exactitude apparente des demandes) ou effectués *sur place* (et porter, par exemple, sur la réalité physique des coûts ou des éléments faisant l'objet de demandes).

Sondage fondé sur le risque: Sondage fondé sur l'analyse de risque pour repérer les opérations susceptibles d'être erronées et devant être vérifiées.

Sondage représentatif aléatoire: Technique de sondage fondée sur une méthode statistique destinée à obtenir l'estimation d'une caractéristique donnée pour une population d'opérations, telle que le niveau moyen d'irrégularités. Bien qu'elle puisse servir à déterminer les domaines présentant des risques particuliers, cette technique ne se prête ni à la découverte ni à la correction d'erreurs spécifiques.

Système: Ensemble de procédures et de processus de gestion, d'administration et/ou de contrôle mis en œuvre de façon cohérente et uniforme pour une catégorie définie d'opérations ou un domaine budgétaire.

Système de contrôle interne: Système de procédures de contrôle mis en place par les responsables pour prévenir, détecter et corriger les erreurs et les irrégularités et assurer la réalisation des objectifs de l'entité.

Utilisation d'autres contrôles: Cas où un auditeur/contrôleur s'appuie sur les travaux d'autres auditeurs, ou contrôleurs, pour formuler une opinion. L'auditeur/contrôleur doit obtenir des éléments probants attestant que les travaux effectués par des tiers l'ont été conformément à une norme adéquate.

ANNEXE I

CONTRÔLE UNIQUE AUX ÉTATS-UNIS ET AUX PAYS-BAS

Le terme — et la notion — de contrôle unique sont utilisés aux États-Unis d'Amérique (*Single Audit Act*, loi sur le contrôle unique) et aux Pays-Bas (approche de contrôle unique). La présente annexe donne une vue d'ensemble de ces deux exemples et dégage les éléments qu'il est possible de mettre en parallèle dans le contexte de l'Union européenne.

États-Unis

Près d'un sixième (soit 300 milliards de dollars) du *budget fédéral* des États-Unis est dépensé par des organisations indépendantes du gouvernement central et des États. Ces organisations peuvent bénéficier de multiples subventions à différents titres. Dans le passé, la même organisation faisait donc l'objet de plusieurs audits, se chevauchant parfois dans le temps et portant souvent sur les mêmes éléments. Cette situation a entraîné un accroissement du coût global de l'audit et faisait peser une charge indue sur les audités. Le *Single Audit Act* (loi sur le contrôle unique) de 1984 s'est attaché à résoudre le problème en prévoyant qu'une organisation prise dans son ensemble pouvait n'être l'objet que d'un seul audit (par exemple, celui de ses états financiers) — en lieu et place de différents audits pour différents types de fonds — et en édictant des normes d'audit uniformes.

«Le contrôle unique est destiné à permettre la réalisation d'un audit du bon rapport coût/efficacité des entités non fédérales. L'efficacité peut être considérablement renforcée lorsqu'en lieu et place de multiples audits de différents programmes fédéraux, un seul contrôle est effectué en prenant l'organisation dans son ensemble. Les parties concernées par le processus d'audit connaissent au préalable les attentes auxquelles elles doivent répondre et les résultats auxquels aboutira l'audit. En outre, le fait d'être régulièrement soumis à un audit structuré favorise l'acquisition, par les audités, d'une certaine discipline dans les pratiques comptables.»

L'auditeur formule une opinion indiquant si la présentation des états financiers par l'audité est fidèle à la réalité, fournissant ainsi un instrument qui permet d'évaluer la situation financière de l'entité auditée.

Une approche d'audit fondée sur le risque permet de couvrir les programmes fédéraux à haute dotation et à haut risque et rend possible le contrôle de programmes à dotation peu élevée et à haut risque.»

«Les rapports résultant du contrôle unique ne sont pas censés présenter un audit détaillé de toutes les contributions fédérales ni fournir des informations financières détaillées pour chacune des subventions. Procéder de la sorte serait hors de prix.»⁽¹⁾

Les caractéristiques de la mise en œuvre du modèle américain de contrôle unique sont les suivantes:

- un contrôle unique est requis pour les organisations bénéficiaires dont les dépenses excèdent 300 000 dollars par exercice. Les organisations dont les dépenses annuelles sont inférieures à ce seuil sont tenues de mettre leurs documents comptables à disposition pour examen ou pour contrôle,
- les organisations bénéficiaires sont tenues de veiller au bon fonctionnement des contrôles internes et de respecter l'ensemble des règles et des règlements applicables en la matière,
- il incombe à l'organisation bénéficiaire d'organiser la réalisation d'un contrôle (y compris la désignation d'un auditeur), de veiller à ce que ce contrôle soit correctement mené à terme, de présenter le rapport à la date requise et de prendre des mesures correctrices suite aux constatations,
- les dépenses engendrées par le contrôle unique sont couvertes par la subvention fédérale,
- le contrôle est effectué conformément aux normes d'audit du gouvernement (*Government Auditing Standards*) et l'auditeur est tenu: i) de formuler une opinion sur les états financiers et sur l'échéancier des dépenses de la subvention fédérale; ii) de comprendre le fonctionnement des contrôles internes dans le cadre des programmes fédéraux et de tester ces contrôles, et iii) de formuler une opinion sur le respect des conditions afférentes au programme,

⁽¹⁾ Extrait de *Highlights of the Single Audit Process* (Grandes lignes du processus de contrôle unique), octobre 2001, publié par le *Grants Management Committee* (commission de gestion des subventions) of the *Chief Financial Officers Council*.

- après avoir accusé réception du rapport de contrôle unique, l'agence fédérale versant la subvention dispose de six mois pour prendre une décision de gestion sur chaque constatation. Cette décision précise la mesure correctrice nécessaire, y compris le remboursement des fonds. L'audité a le droit de faire appel de cette décision,
- afin que les contrôles internes uniques soient réalisés conformément à la norme requise, les agences fédérales peuvent effectuer une revue du contrôle de la qualité des documents de travail.

En ce qui concerne les aspects qui seraient pertinents dans le contexte de l'Union européenne, il importe de relever ce qui suit:

- la structure américaine est plus simple que celle de l'Union européenne. Les ministères fédéraux traitant directement avec les organisations responsables de la mise en œuvre des programmes, la structure de gestion et de contrôle se rapproche nettement plus d'une structure horizontale (pas de réel effet de «cascade»). Le contrôle unique est donc plus limité et plus facile à définir et à maîtriser puisque aucune organisation intermédiaire n'intervient,
- l'approche américaine ne prévoit pas la mise en œuvre de normes communes relatives aux *contrôles internes*, bien que leur examen fasse partie intégrante des tâches de l'auditeur chargé du contrôle unique. L'ampleur du contrôle (nombre de bénéficiaires et montant relativement peu élevé des demandes) dans le contexte communautaire requiert une réflexion spécifique sur ce point,
- les travaux des *auditeurs internes* ne sont pas particulièrement pris en considération (excepté, sans doute, une évaluation de leur rôle au sein de la structure de contrôle interne prise dans son ensemble),
- pour une importante partie du budget de l'Union européenne (par exemple, l'agriculture), il existe beaucoup *plus de bénéficiaires individuels*, dont un petit nombre seulement reçoit des aides d'un montant élevé. Dans le cas des Fonds structurels, il y a davantage de bénéficiaires importants, mais ils sont peu nombreux à gérer plusieurs aides,
- le modèle américain est plus proche des *dépenses* communautaires relevant de *la gestion directe*. Le recours à une approche d'audit uniformisée, et notamment à un rapport type, serait particulièrement intéressant, tout comme l'utilisation d'un système de «décision de gestion» (*management decision*),
- la *désignation* d'un auditeur par l'entité auditée introduit un élément de risque (sous-qualification ou manque d'indépendance des auditeurs); cependant, il est possible de compenser ce risque par un mandat précis et complet, l'établissement de rapports circonstanciés et une revue des documents de travail,
- l'attention particulière accordée aux *mesures correctrices* montre la nature positive et dynamique du processus,
- *le financement* de l'audit au moyen de la subvention fédérale améliore considérablement la transparence et la maîtrise du processus.

Pays-Bas

La définition et la mise en œuvre du contrôle unique aux Pays-Bas se révèlent quelque peu différentes et voire même plus ambitieuses qu'aux États-Unis. La première phase concerne l'audit des ministères par l'auditeur externe, à savoir l'institution supérieure de contrôle nationale néerlandaise. Cela signifie que l'ISC néerlandaise s'appuie sur les travaux des auditeurs internes des ministères, après avoir défini des normes et des orientations communes concernant la réalisation de ces travaux. La seconde phase concerne un niveau inférieur de la chaîne de contrôle, où les auditeurs des ministères s'appuient sur les travaux effectués par les auditeurs des autorités locales concernant l'utilisation des fonds nationaux qu'elles gèrent. Le ministère élabore un mandat, dans lequel il précise les points que l'auditeur régional ou local doit aborder dans le cadre de son opinion.

La *première phase* a été mise en place dans le cadre d'une action de grande envergure visant à améliorer la qualité du contrôle financier et des travaux d'audit des ministères, et comprenant la mise en œuvre d'un système approprié de procédures de contrôle interne. Le service d'audit central du ministère des finances a joué un rôle essentiel en suivant de près les ministères et en informant régulièrement le parlement des progrès réalisés. Des pressions politiques et le soutien de l'ISC néerlandaise ont permis d'obtenir des améliorations considérables. Ces améliorations comportaient, entre autres, la garantie d'une communication efficace d'informations en temps opportun ainsi que la mise en place de systèmes d'information et de comptabilité informatisés adéquats et compatibles entre eux. Une attention particulière a été accordée à la création d'unités d'audit interne solides et efficaces au sein de chaque ministère et l'obligation de présenter une opinion d'audit annuelle a été officialisée. Les opinions reposent sur des audits financiers, eux-mêmes fondés sur des analyses de risque. Des normes d'audit interne, compatibles avec celles de l'ISC néerlandaise, ont été élaborées et diffusées. L'ISC néerlandaise, quant à elle, a défini des normes relatives à la révision des travaux du service d'audit interne.

La *seconde phase* a porté sur le niveau inférieur de la gestion des finances publiques aux Pays-Bas, c'est-à-dire les autorités régionales et locales. Ces organisations disposent de leurs propres structures en matière d'obligation de rendre compte, notamment l'audit local et des procédures de décharge. Le contrôle unique concernait les fonds émanant du gouvernement central et gérés par ces organismes, tels que des subventions versées à des fins particulières représentant près de 20 % du budget national. Dans le passé, des certificats d'audit étaient requis pour toutes les subventions; cependant, à l'instar de l'expérience américaine, cela se traduisait, non seulement par un lourd fardeau pour les entités auditées, mais aussi par une multitude d'exigences en matière d'audit et de rapports, formulées de manière non coordonnée par les ministères responsables des différentes subventions.

Selon un arrêté ministériel de 1989, les *objectifs* de la politique néerlandaise en matière de contrôle unique concernant les niveaux inférieurs consistaient à:

- rationaliser les activités d'audit,
- mettre en place des flux d'information efficaces et efficaces,
- obtenir une vue d'ensemble suffisante de la légalité/régularité et de l'efficacité de la gestion financière pour les tâches de gestion partagée,
- lever les obstacles à la décentralisation et à la déréglementation.

Dans le cadre de cette seconde phase, le contrôle unique repose d'une part sur l'obligation des autorités locales ou d'un autre organisme de ne présenter qu'un seul ensemble d'états financiers par an et, d'autre part, sur la présentation d'un certificat d'audit relatif à ces états financiers confirmant que les subventions émanant du gouvernement central sont conformes aux exigences correspondantes. Le contrôle à un niveau inférieur est effectué de façon à respecter également les exigences imposées à ceux réalisés à un niveau plus élevé.

Le contrôle unique aux Pays-Bas a fortement contribué à souligner la nécessité de disposer d'une *réglementation* cohérente, concrète et applicable en matière d'utilisation des crédits nationaux. Il est difficile de contrôler efficacement la conformité, que ce soit au moyen d'un contrôle unique ou autrement, dès lors que la réglementation est elle-même insuffisante ou inadéquate. De ce fait, le contrôle unique a eu un effet stimulant pour l'amélioration de la clarté, de l'efficacité et de la pertinence de la réglementation. Une autre évolution récente est la tendance à établir des états financiers qui, outre la présentation des données financières et comptables de base, s'articulent autour de la réalisation d'objectifs stratégiques et d'indicateurs de performance.

En ce qui concerne la *pertinence* de ce modèle par rapport au contexte de l'Union européenne, il convient de préciser que:

- le concept de contrôle unique n'est qu'un concept d'audit, et en tant que tel, il ne couvre pas directement la définition et la mise en œuvre des procédures de contrôle,
- la structure administrative néerlandaise est un peu plus complexe que celle des États-Unis, tout en étant moins que dans le cas des recettes et des dépenses de l'Union européenne,
- la conception néerlandaise du contrôle unique place l'ISC néerlandaise au-dessus et en dehors du processus. L'ISC néerlandaise a pris des mesures efficaces portant sur la révision des travaux d'autres auditeurs en vue de leur utilisation,
- la mise en œuvre du contrôle unique néerlandais n'a été ni rapide ni simple, bien qu'il ait été mis en place dans un contexte national relativement restreint.

La conception néerlandaise du contrôle unique impose une responsabilité et une charge de travail considérables aux structures d'audit interne des ministères et implique que des ressources suffisantes soient disponibles pour accomplir les tâches nécessaires.

ANNEXE II

DISPOSITIFS DE CONTRÔLE INTERNE DANS LES DIFFÉRENTS DOMAINES DU BUDGET DE L'UNION EUROPÉENNE

Les **ressources propres** sont les recettes permettant de financer le budget de l'Union européenne. Plus de 80 % des ressources propres proviennent du PNB et de la TVA et sont versées par les États membres sous la forme de virements mensuels. Le solde est financé par les droits de douane, les prélèvements agricoles et les cotisations «sucre». Ils sont perçus par les administrations des États membres (les autorités douanières, par exemple), qui sont tenues de procéder à des contrôles appropriés pour garantir que les montants perçus sont exacts et qu'ils sont perçus dans leur intégralité. Les DG de la Commission effectuent des contrôles de surveillance pour s'assurer que les États membres remplissent leurs obligations. Un système d'audits conjoints [Joint Audit Arrangement (JAA)] a été élaboré dans le domaine des ressources propres traditionnelles depuis 1994 et concerne la coopération entre la Commission et les services d'audit interne de la plupart des États membres. Ce système a permis d'élaborer des programmes et des instruments d'audit communs en mettant particulièrement l'accent sur l'évaluation de la pertinence des systèmes de contrôle portant sur la constatation et le paiement des ressources propres. Trois États membres (Danemark, Pays-Bas et Autriche) ont adopté intégralement cette méthodologie. Celle-ci implique que le service d'audit interne des autorités douanières nationales mette en œuvre les procédures d'audit convenues avec la Commission. *Le coût de ces contrôles est financé par l'État membre. Quelque 25 % des droits de douane perçus sont retenus par les administrations des États membres.*

Avec des paiements à hauteur de 43 521 millions d'euros en 2002, les **dépenses agricoles** représentent plus de la moitié des dépenses de l'Union européenne. Ces dépenses comprennent des millions de paiements relativement peu élevés, versés à des millions d'exploitants agricoles différents via une grande diversité de régimes d'aide. Les paiements sont effectués par des organismes payeurs, mis en place et financés par les États membres en application de la réglementation arrêtée par la Commission. Chaque année, les organismes payeurs font l'objet d'un audit indépendant réalisé par un organisme de certification, qui évalue si les demandes de financement adressées à la Commission sont exactes, si les systèmes de contrôle requis fonctionnent et si les contrôles nécessaires ont été effectués. Les organismes payeurs sont tenus de procéder à un certain nombre de contrôles dans le cadre du système intégré de gestion et de contrôle (SIGC), dans lequel sont enregistrés les paiements liés aux surfaces ou au nombre d'animaux déclarés. Le SIGC comporte à la fois des contrôles administratifs des demandes de paiement et des contrôles sur place des bénéficiaires. Les dépenses non concernées par le SIGC, telles que l'aide à la production et à la transformation et les restitutions à l'exportation, doivent être contrôlées ⁽¹⁾ par un organisme de coordination de l'État membre sur la base d'une analyse de risque et en fonction des montants en cause. *Le coût de ces contrôles est à la charge des États membres.*

Avec des paiements à hauteur de 23 499 millions d'euros en 2002, les dépenses au titre des **actions structurelles** représentent 28 % des dépenses de l'Union européenne. Ces dépenses comprennent des paiements en faveur de projets éligibles dans le cadre de programmes opérationnels, ainsi que, fréquemment, le remboursement de frais aux organismes publics mettant en œuvre des projets de construction ou de formation. Ces dépenses sont gérées par les administrations des États membres [autorités de gestion et de paiement ⁽²⁾] qui sélectionnent les projets et versent les paiements aux bénéficiaires. Le contrôle financier des dépenses communautaires incombe en premier lieu aux États membres. Dans la seconde moitié des années 90, la Commission a adopté un règlement ⁽³⁾ arrêtant les exigences administratives et de contrôle relatives aux dépenses effectuées dans le cadre des actions structurelles, en réponse aux critiques mettant en cause la qualité de la gestion. Celles-ci prévoient la mise en place d'un organisme indépendant chargé d'établir une déclaration à la clôture de l'intervention, sur l'exactitude, la légalité et la régularité des dépenses présentées à la Commission pour remboursement. Ces déclarations sont largement fondées sur l'examen d'un pourcentage défini (5 %) des dépenses sous-jacentes, visant à contrôler l'efficacité des systèmes de gestion et de contrôle ainsi que les opérations proprement dites. En novembre 2002, la Commission a présenté une proposition au groupe technique des Fonds structurels intitulée «contrat de confiance». Ce contrat n'ajoute aucune nouvelle exigence réglementaire, mais repose sur une coordination efficace des contrôles de l'Union européenne et des contrôles nationaux, sur une présentation par les États membres d'une stratégie de contrôle adaptée et sur l'établissement de rapports annuels présentant de manière circonstanciée les résultats des activités de contrôle. En retour, les États membres seraient moins contrôlés par la Commission. *Le coût de ces contrôles est à la charge des États membres.*

L'aide de préadhésion est l'autre domaine budgétaire où le recours au cofinancement avec les pays bénéficiaires est très fréquent. Les dépenses, représentant un montant total de 1 752 millions d'euros en 2002, visent à aider les pays concernés à préparer leur adhésion à l'Union européenne et sont essentiellement effectuées au moyen de trois Fonds — à savoir, Sapard, qui concerne le développement rural, et PHARE et ISPA, qui portent sur le développement structurel. Ces crédits servent à financer des projets d'investissement ainsi que des actions, telles que les programmes de jumelage, visant à renforcer les capacités institutionnelles; ils sont gérés par des organismes situés dans les pays concernés et homologués par la Commission. *Le coût de ces contrôles est à la charge des États membres.*

⁽¹⁾ Règlement (CEE) n° 4045/89 du Conseil (JO L 388 du 30.12.1989), modifié en dernier lieu par le règlement (CE) n° 2154/2002 (JO L 328 du 5.12.2002).

⁽²⁾ Article 9 du règlement (CE) n° 1260/1999 du Conseil (JO L 161 du 26.6.1999).

⁽³⁾ Règlement (CE) n° 2064/97 de la Commission, remplacé par le règlement (CE) n° 438/2001 de la Commission (JO L 63 du 3.3.2001).

En ce qui concerne les dépenses dans le domaine des **politiques internes**, la Commission rembourse partiellement les dépenses encourues par les entités juridiques privées ou publiques participant aux actions de la Communauté. En 2002, les paiements ont représenté 6 567 millions d'euros. Le cofinancement s'effectue par le biais du remboursement des dépenses éligibles ou des frais encourus et justifiés par le bénéficiaire final. La Commission effectue des contrôles financiers et non financiers, y compris des audits financiers *ex post*, au niveau du bénéficiaire final. Pour les programmes-cadres de RDT, qui représentent plus de la moitié des dépenses effectuées dans le cadre des politiques internes, la Commission charge des auditeurs indépendants d'effectuer une partie de ces audits pour son compte, sur la base d'orientations normalisées. En 1999, la Commission a fixé pour objectif l'audit de 10 % des contractants qui participent aux programmes-cadres de RDT du cinquième programme-cadre (1998-2002). Depuis le sixième programme-cadre (2002-2006), les déclarations financières doivent être assorties d'un certificat d'audit attestant l'éligibilité et la réalité des dépenses faisant l'objet des demandes de financement. Cependant, la Commission a toujours la responsabilité d'évaluer si les dépenses étaient nécessaires à la mise en œuvre de l'action. *La fourniture des certificats d'audit est considérée comme une dépense éligible et est entièrement remboursée par l'Union européenne jusqu'à un plafond déterminé.*

Les **actions extérieures** sont directement gérées par la Commission et comprennent des paiements effectués pour financer des projets d'aide au développement éligibles en dehors de l'Union, le plus souvent dans les pays en développement. En 2002, ces paiements ont représenté 4 424 millions d'euros. Dans un contexte de décentralisation, les délégations de la Commission, chargées d'effectuer les paiements et de contrôler les projets, gèrent une part de plus en plus importante des dépenses. Certaines dépenses transitent par des organisations non gouvernementales, alors que d'autres sont effectuées directement par les services centraux de la Commission (également chargés de réaliser des contrôles). Les déclarations de dépenses relatives à certains projets font l'objet d'un audit indépendant. *Le coût de ces contrôles est imputé au budget de l'Union européenne.*

Les **dépenses administratives** concernent le fonctionnement des institutions communautaires et sont gérées directement par la Commission (ou l'institution concernée). Ces dépenses, représentant quelque 5 212 millions d'euros en 2002, correspondent pour une large part au paiement des traitements et d'autres frais de personnel, ainsi qu'à des dépenses immobilières. Elles sont contrôlées par les services des institutions concernées, et *le coût de ce contrôle est à la charge du budget de l'Union européenne.*

ANNEXE III

EXEMPLE DE MODÈLE DE CONTRÔLE FONDÉ SUR UNE STRUCTURE EN CHAÎNE POUR LES DÉPENSES EN GESTION PARTAGÉE

Cet exemple montre comment un modèle de contrôle fondé sur une structure en chaîne pourrait être appliqué aux dépenses en gestion partagée. Les structures devraient être adaptées aux domaines budgétaires particuliers et aux structures organisationnelles de l'État membre.

Les contrôles **primaires** sont les contrôles portant sur les demandes de subvention ou les déclarations, effectués par l'organisme payeur (niveau local). Ils comprennent généralement des vérifications administratives ainsi que des contrôles physiques sur place pour les demandes présentant un risque particulier.

Les contrôles **secondaires** sont effectués au niveau local par une unité ou un organisme de contrôle fonctionnellement distinct, qui s'assure que les systèmes et contrôles primaires fonctionnent bien, et réalise ensuite des contrôles d'opérations fondés sur une analyse des risques, en fonction du risque acceptable.

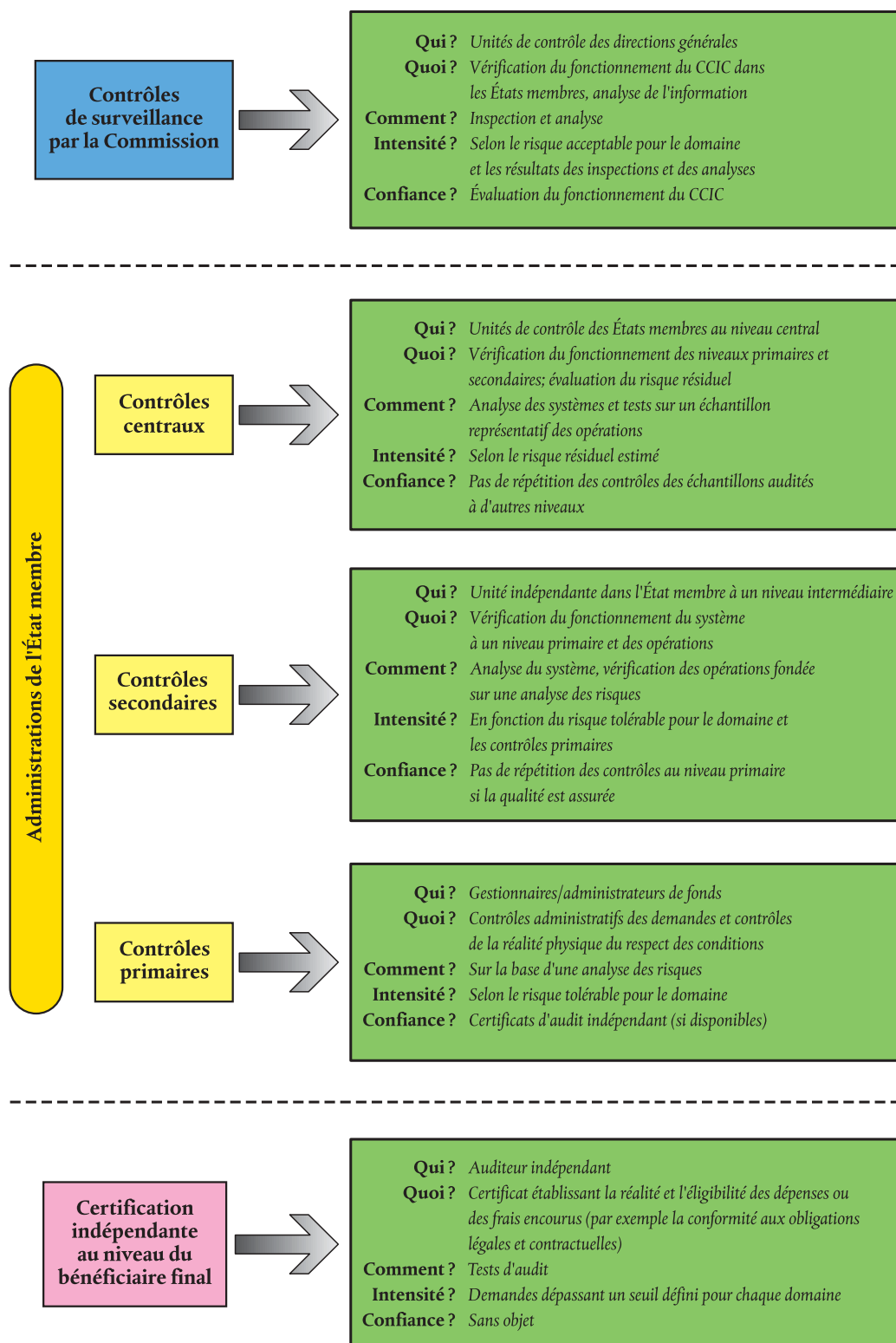
Les contrôles **centraux** sont effectués au niveau central ou régional de l'État membre et portent sur le fonctionnement des contrôles primaires et secondaires. Ils donnent lieu à des tests sur des échantillons représentatifs afin d'évaluer le risque résiduel dans la population.

Au moyen de contrôles de **surveillance**, la Commission supervise le processus mis en place dans l'État membre en veillant à ce qu'il fonctionne correctement et en assurant le suivi du rapport coûts/avantages.

Voir diagrammes II et III.

Diagramme II

CCIC — Niveaux de contrôle interne pour une structure en chaîne



NB: La structure doit être adaptée aux besoins des domaines budgétaires particuliers et à l'organisation de l'État membre.

Diagramme III

CCIC — Vue d'ensemble des responsabilités et des tâches

