



COUR DES COMPTES EUROPÉENNE

DÉFINITION ET TRAITEMENT DES ERREURS DAS

FRANÇAIS

Introduction	4
Définition et classement des erreurs selon les différentes sources de la DAS	5
Situation générale	5
Insuffisances traitées par les nouvelles lignes directrices relatives aux erreurs DAS	6
Définitions et principes de base applicables dans le contexte des tests de validation	8
Cadre de référence pour la détermination de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes	8
Opérations sous-jacentes	9
Erreurs	9
Classification et traitement des erreurs	10
Point de départ	10
Les différentes étapes de la classification d'une erreur	12
Étape 1: Analyse visant à déterminer si des obligations juridiques sont affectées	12
Erreurs affectant les conditions de paiement	12
Erreurs affectant d'autres critères de conformité	14
Étape 2: Analyse en vue de déterminer si les erreurs sont quantifiables	15
La quantification, élément clé de l'évaluation de l'incidence financière des erreurs	15
	2

Erreurs quantifiables	15
Erreurs non quantifiables	16
Étape 3: Analyse en vue de déterminer si les erreurs sont graves, limitées ou insignifiantes	17
Différenciation des erreurs quantifiables	17
Différenciation des erreurs non quantifiables	18
Étape 4: Analyse en vue de déterminer si les erreurs sont systématiques	18
Critères permettant de déterminer le caractère systématique ou non des erreurs	18
Jugement professionnel	19
Étape 5: Analyse en vue de déterminer l'incidence globale des erreurs	19
Principes généraux	19
Élaboration des indicateurs	19

Introduction

En vertu de l'article 287 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), la Cour des comptes fournit au Parlement européen et au Conseil une déclaration d'assurance concernant la fiabilité des comptes ainsi que la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes (DAS).

Les travaux relatifs à la fiabilité des comptes ont pour but d'obtenir des éléments probants suffisants pour déterminer dans quelle mesure les recettes, les dépenses et les éléments d'actif et de passif ont été dûment enregistrés, et si les comptes annuels de l'Union européenne reflètent fidèlement la situation financière à la fin de l'exercice, ainsi que les résultats des opérations et les flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date.

Depuis la première DAS, relative à l'exercice 1994, les travaux d'audit sur la fiabilité des comptes ont été fondés sur une méthodologie et un traitement des erreurs constants, conformes aux normes internationales et qui ont fait la preuve de leur valeur. Au fil du temps, les adaptations nécessaires, par exemple suite à l'introduction de la comptabilité d'exercice, ont été apportées dans les différents plans d'enquête.

Les travaux relatifs à la légalité et à la régularité des opérations sous-jacentes visent à recueillir un niveau suffisant d'éléments probants, de nature directe ou indirecte, permettant à la Cour de parvenir, avec une assurance raisonnable, à une conclusion sur le point de savoir si les opérations sous-jacentes ont été conformes aux intentions du législateur* et de l'autorité budgétaire, et si les montants ont été correctement calculés. La question essentielle à laquelle il faut répondre est la suivante: qu'est-ce qui constitue une erreur affectant l'opinion d'audit et qui doit donc être pris en considération dans le cadre des tests de validation, de manière à permettre la formulation d'un jugement professionnel étayé et équilibré?

* *Telles qu'elles sont exprimées dans les différents types de législation de l'UE, c'est-à-dire dans les règlements, les directives, les décisions, etc.*

Définition et classement des erreurs selon les différentes sources de la DAS

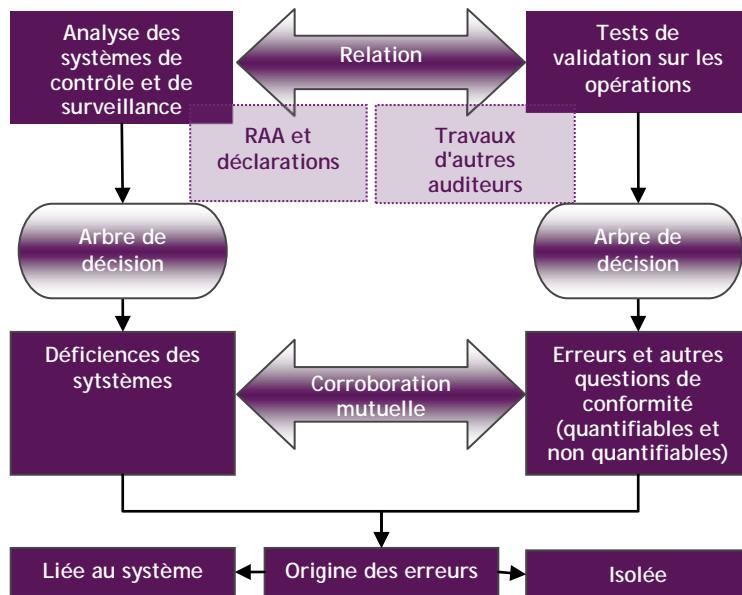
Situation générale

Les "orientations pratiques pour les travaux DAS après 2005", adoptées par la Cour début 2006, établissent un cadre pour la définition et le traitement des erreurs/déficiences affectant les systèmes de contrôle et de surveillance, ainsi que les prises de position figurant dans les rapports d'activité annuels et les déclarations des directeurs généraux, et le rapport de synthèse de la Commission. En outre, elles proposent des orientations pour l'utilisation des travaux d'autres auditeurs. Le diagramme ci-après illustre l'interaction entre les différentes sources de la DAS, ainsi que le processus itératif et les relations entre les erreurs.

Diagramme relatif aux relations entre les principales sources pour la DAS

Comme le montre le diagramme ci-après, il est nécessaire de déterminer, dans le cadre des tests de validation si l'erreur quantifiable, l'erreur non quantifiable ou d'autres problèmes de conformité sont, en raison de leur origine, tout à fait isolés (erreur dans l'échantillon) ou liés au système (systémique ou systématique). Cette évaluation peut également servir à corroborer l'analyse des systèmes de contrôle et de surveillance.

En général, l'incidence des erreurs résultant de faiblesses des systèmes est plus grande que celle des erreurs accidentelles isolées. C'est pourquoi il importe d'approfondir l'analyse des erreurs liées au système afin d'estimer avec la plus grande précision possible les conséquences financières pour la population totale et de déterminer les mesures correctrices permettant de remédier aux faiblesses affectant le système de contrôle et de surveillance.



Définition et classement des erreurs selon les différentes sources de la DAS

Insuffisances traitées par les nouvelles lignes directrices relatives aux erreurs DAS

L'expérience a montré qu'il était nécessaire de revoir les précédentes lignes directrices, en particulier la distinction entre erreurs substantielles et erreurs formelles, qui a parfois été source de confusion et s'est avérée difficile à appliquer.

*Lignes directrices précédentes
Certaines erreurs de légalité/régularité ont des effets mesurables sur le montant des opérations sous-jacentes financées par le budget de l'UE. Elles sont qualifiées de substantielles.*

D'autres erreurs de légalité/régularité consistent en des violations des mécanismes réglementaires et de contrôle, mais n'ont pas d'effet mesurable sur le montant des opérations sous-jacentes financées par le budget de l'UE. Elles sont qualifiées de formelles.

En fait, alors que le taux d'erreurs substantielles relevé dans l'échantillon était appliqué à l'ensemble de la population, seule la fréquence était prise en considération pour les erreurs formelles. Il en résultait évidemment que les erreurs formelles, bien que souvent très graves (par exemple le non-respect des procédures d'appel d'offres ou le non-respect des obligations minimales de contrôle), étaient généralement considérées comme des questions de "formalité" et étaient donc jugées moins importantes que les erreurs substantielles (même si ces dernières n'avaient qu'une incidence financière marginale).

En outre, après le renforcement des règles d'éligibilité exigeant la conservation de pièces justificatives précises et complètes, l'absence de certaines informations comptables devait parfois être considérée comme une "erreur substantielle à part entière" dans le cadre des précédentes lignes directrices. Or, dans certains cas, ce traitement donnait probablement une vision peu réaliste (de l'incidence potentielle) des problèmes (par exemple, des informations probantes attestant la réalité d'une action, mais il n'est pas efficient d'appliquer d'"autres procédures" pour quantifier les dépenses éligibles, en particulier pour les frais généraux). L'auditeur doit donc exercer son jugement professionnel pour apprécier la gravité des informations manquantes.

Définition et classement des erreurs selon les différentes sources de la DAS

De plus, de nouveaux éléments ont été introduits dans la législation, tandis que d'autres ont gagné en importance. Il convient d'en tenir compte, même s'ils n'ont aucune incidence directe sur les paiements effectués. En fait, ils sont importants dans le contexte de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes et doivent donc être pris en considération.

Une autre faiblesse des précédentes lignes directrices tenait au fait qu'elle ne donnait pas d'indication précise concernant la définition des erreurs insignifiantes ou sans gravité. Il était donc fréquent que les questionnaires utilisés pour les contrôles sur place portent sur l'ensemble de la réglementation considérée sans tenir compte du fait qu'un manquement éventuel n'aurait qu'une incidence financière limitée, voire aucune, et qu'il ne présentait donc pas d'intérêt dans le cadre de la DAS. Le fait de privilégier les questions essentielles permettra de concentrer les efforts sur les problèmes les plus importants et de contribuer à une réduction de la charge de travail liée à la DAS.

Sur la base de l'analyse qui précède, les lignes directrices révisées précisent la définition et le traitement des erreurs détectées dans le cadre de tests de validation portant sur des échantillons représentatifs couvrant les différentes politiques.



Définitions et principes de base applicables dans le contexte des tests de validation

Cadre de référence pour la détermination de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes

La partie de la déclaration d'assurance relative à la légalité et à la régularité des opérations sous-jacentes vise à informer les destinataires de la DAS que la Cour a une assurance raisonnable que les opérations sous-jacentes aux comptes annuels sont conformes aux intentions du législateur et de l'autorité budgétaire.

Etant donné qu'il est difficile de tracer une limite précise entre les notions de légalité et de régularité dans la sphère d'activité de l'UE, et que les conséquences du non-respect de ces règles sont totalement identiques dans le cadre de la DAS, aucune distinction n'est faite entre les deux notions. La Cour vérifie que les opérations sont à la fois légales et régulières.

Apriori, un jugement concernant la gravité des erreurs (un pourcentage ou un montant absolu que les parties prenantes sont prêtes à accepter) est nécessaire et doit être appliqué à la fois aux opérations sous-jacentes et à la population dans son ensemble.

Voir également norme ISA n° 320, point 7.

Par souci de cohérence, les mêmes limites s'appliquent aux opérations prises individuellement (l'"entité comptable" de base dans les tests de validation) et la population pertinente (l'"entité comptable" permettant de formuler des conclusions d'audit générales et l'opinion d'audit).

Par exemple, si toutes les opérations affectées par des erreurs restent chacune inférieure au seuil de 2 %, le taux d'erreur pour l'ensemble de l'échantillon reste également inférieur à ce niveau. En d'autres termes, une opinion défavorable n'est possible que si des erreurs supérieures au seuil de 2 % sont constatées. Il importe donc d'opérer une distinction pour être en mesure d'évaluer si le risque a été géré de manière satisfaisante dans certains domaines.

En principe, la conformité avec toutes les dispositions communautaires de nature réglementaire ou contractuelle (traité, règlement, directive, décision, protocole financier, accord financier, contrat, etc.), ainsi qu'avec les dispositions nationales applicables, peut être un élément utile à la formulation d'un jugement sur la légalité et la régularité d'une opération. Les dispositions nationales de ce type sont en principe approuvées ou prévues formellement par des décisions communautaires qui les incorporent *de facto* dans le cadre des dispositions communautaires applicables. L'auditeur devrait cependant porter un jugement équilibré sur la question de savoir si une opération doit être considérée comme légale et régulière, c'est-à-dire si elle est conforme aux intentions du législateur et de l'autorité budgétaire, et si elle a été correctement calculée. Les circulaires officielles et les modalités d'exécution internes ne font pas partie du cadre réglementaire. La non-conformité de dispositions nationales à la réglementation communautaire constitue une erreur.

Définitions et principes de base applicables dans le contexte des tests de validation

O pé rations sous-jacentes

Les opérations sous-jacentes sont les opérations de recette ou de dépense qui sont ou devraient être enregistrées dans les comptes annuels de l'UE. Toutes les opérations de ce type doivent être prises en considération, depuis la gestion centrale des institutions de l'UE jusqu'au bénéficiaire final ou jusqu'à ceux qui contribuent aux ressources propres de l'UE. Cela recouvre l'analyse de tout acte, procédure, traitement ou document, de nature juridique, administrative, financière, bancaire ou comptable, ainsi que de tout événement ou élément physique qui les sous-tend, dans les proportions nécessaires pour parvenir à un jugement solide.

E rr eurs

Toute opération (ou partie d'opération) et/ou toute action liée à celle-ci qui n'a pas été effectuée conformément aux dispositions légales et réglementaires qui lui sont applicables est considérée comme une erreur.

Parmi les erreurs affectant la légalité/régularité, il convient de distinguer celles qui concernent:

- directement les conditions du paiement (par exemple le non-respect de règles d'éligibilité ou les obligations relatives aux recouvrements);

■ d'autres critères de conformité qui n'ont aucune incidence directe sur le paiement mais qui impliquent un risque financier et/ou pourraient entraîner des corrections financières à charge des États membres ou à des amendes infligées au bénéficiaire final (par exemple le non-respect des procédures de gestion et de contrôle ou des bonnes pratiques imposées par des dispositions de l'UE).

Par leur nature même, les fraudes ne sont pas nécessairement détectées par les procédures de contrôle usuelles mises en œuvre conformément aux normes d'audit généralement admises. La Cour n'est donc pas en mesure de donner l'assurance que des cas de ce type n'existent pas. Les cas d'irrégularités intentionnelles (présumées) qui sont détectés sont traités comme des erreurs DAS et communiqués à l'OLAF.

Les erreurs qui sont détectées et corrigées à l'initiative de l'organisme gestionnaire avant la clôture des comptes de l'exercice et indépendamment des vérifications effectuées par la Cour, ne sont pas prises en considération dans le cadre de la DAS, dans la mesure où elles démontrent le bon fonctionnement du système de l'UE et où elles n'affectent plus les comptes de l'exercice.

Classification et traitement des erreurs

Point de départ

Dans le cadre de l'audit de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes, les erreurs sont pertinentes pour la DAS si on peut raisonnablement penser que, prises individuellement ou cumulées avec d'autres, elles affecteraient les décisions des destinataires de l'opinion d'audit. La politique de la Cour en matière de pertinence des erreurs reconnaît qu'il ne serait pas réaliste de supposer qu'aucune erreur ne se produit en pratique. C'est pourquoi un certain degré de tolérance est considéré comme acceptable en ce qui concerne le niveau approprié d'exactitude.

Voir également l'avis n° 2/2004 de la Cour sur le modèle de contrôle unique (single audit) (et proposition relative à un cadre de contrôle interne communautaire), JO C 107 du 30.4.2004, p. 1-20.

Conformément à l'arbre de décision présenté ci-après, les erreurs détectées au cours des audits DAS devraient donc être analysées dans le cadre d'un processus en cinq étapes visant à déterminer si et dans quelle mesure elles sont pertinentes dans le cadre de la déclaration d'assurance (la partie à gauche de la ligne hachurée), ou si elles ne le sont pas (la partie à droite de la ligne hachurée).

Les erreurs relevant de cette dernière catégorie ne sont pas pertinentes pour l'opinion dans le cadre de la DAS (erreurs insignifiantes ou sans gravité) et il ne doit normalement pas en être

fait état. La plupart des types d'erreur définis auparavant comme de "simples" erreurs formelles appartiennent à cette dernière catégorie (par exemple des retards de paiement peu importants ou sans conséquence, ou encore l'absence de certains documents non essentiels).

Lignes directrices précédentes

Le degré de gravité était déterminé en fonction de l'importance du principe enfreint, et de la gravité des faits et des conséquences effectives ou éventuelles.

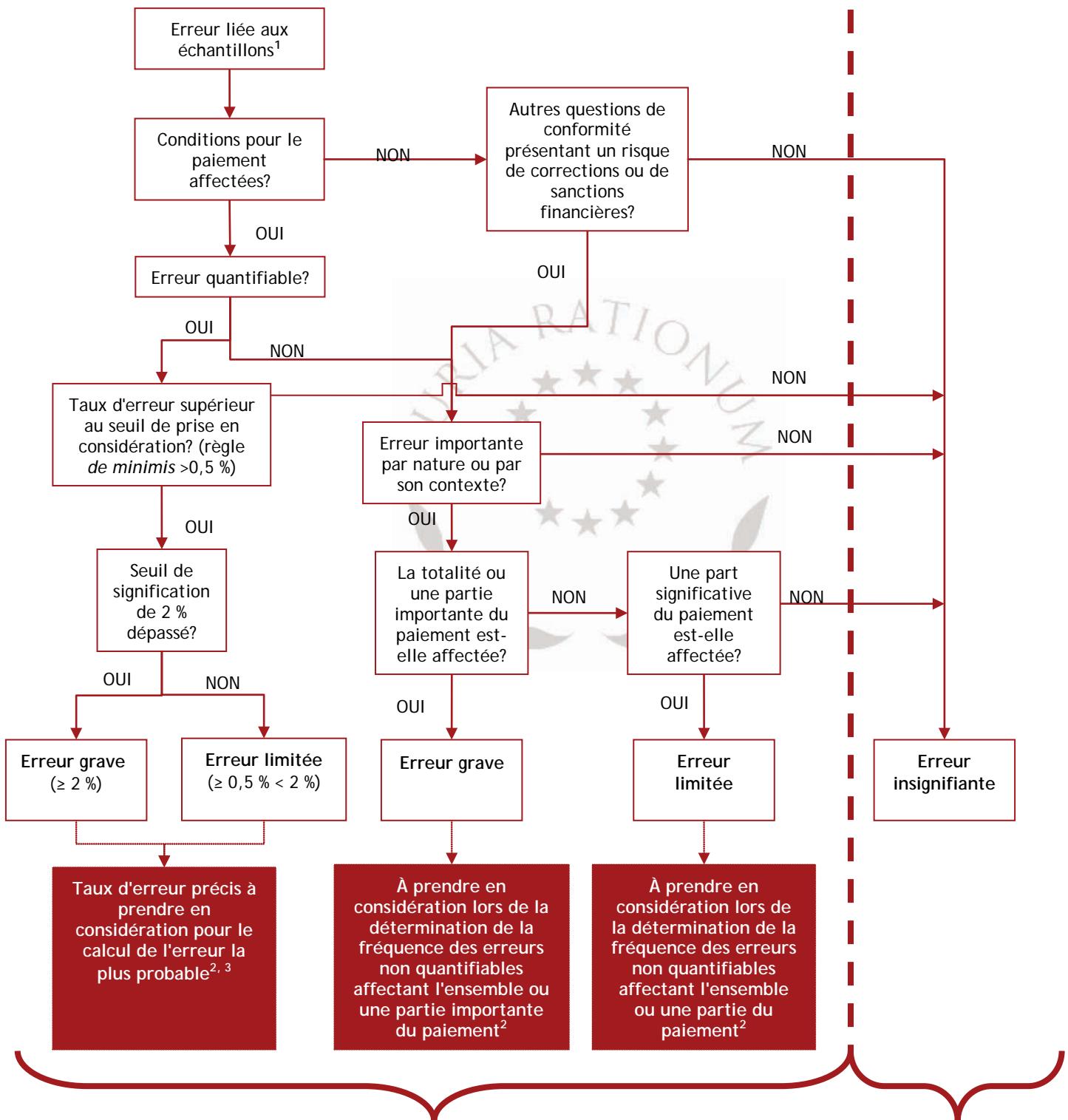
L'arbre de décision doit être appliqué pour chaque anomalie détectée au cours des travaux d'audit directement liés à l'échantillon. Des erreurs qui n'ont pas été détectées à partir de travaux de contrôle directement liés à l'échantillon représentatif (mais au cours de travaux supplémentaires effectués dans le cadre de rapports spéciaux, etc.) doivent être considérées comme des "erreurs connues". Pour ces dernières, la partie principale de l'arbre de décision peut être appliquée par analogie. Toutefois, l'incidence financière doit être estimée selon un schéma différent (voir les deux derniers paragraphes).

Lorsque, dans le cadre d'un audit de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes et du fait de contraintes imposées par les circonstances et non par l'entité auditee, l'auditeur n'est pas en mesure de déterminer s'il y a non-conformité, l'incidence du cas ne doit pas être considérée comme une erreur ("impossibilité d'exprimer une opinion").

Voir également les normes ISA 200 et ISA 700 concernant l'impossibilité d'exprimer une opinion.

Classification et traitement des erreurs

Arbre de décision pour la classification des erreurs détectées au cours des tests de validation



¹ Les erreurs connues sont traitées de la même manière, mais ne sont pas extrapolées.

² Le cas échéant, le caractère systématique de l'erreur doit être pris en considération lors de l'estimation de l'incidence financière de la déficience.

³ Si l'erreur la plus probable est inférieure au seuil de signification, il est nécessaire de porter un jugement professionnel tenant compte du niveau des erreurs quantifiables et de la fréquence des erreurs non quantifiables

Les différentes étapes de la classification d'une erreur

Étape 1: Analyse visant à déterminer si des obligations juridiques sont affectées

Erreurs affectant les conditions de paiement

La première partie de l'étape 1 de l'arbre de décision est centrée sur la question de savoir si l'erreur détectée affecte le respect des conditions de paiement. En général, les conditions de paiement sont en cause lorsque des obligations juridiques fondamentales régissant le régime d'aide ou le contrat en question sont affectées. La plupart des erreurs définies auparavant comme des erreurs substantielles relèvent de cette catégorie (comme le non-respect des critères d'éligibilité ou la non-déduction des paiements antérieurs).

Pour des raisons pratiques, on peut procéder à cette évaluation en répondant à la question suivante: le montant versé et/ou l'organisme adjudicataire aurai(en)t-il(s) été différent(s) si les procédures correctes avaient été appliquées? Il convient de fournir une réponse à cette question pour tous les niveaux de la piste d'audit.

Au niveau de la Commission, il s'agit d'erreurs touchant à l'existence d'une base juridique (règlement ou directive), d'une décision de financement, d'un engagement juridique et budgétaire, d'une validation régulière et/ou d'une autorisation de paiement, etc. Si une erreur affecte de manière significative les premières étapes du cycle de gestion financière (par exemple un engagement juridique et/ou budgétaire irrégulier) cela aura une incidence directe sur toutes les étapes ultérieures.

Aux niveaux national, régional ou intermédiaire, une mauvaise interprétation ou une mauvaise application de la base juridique peuvent dans certains cas entraîner le paiement de montants erronés, l'adoption de taux de cofinancement incorrects, des déductions de paiements non autorisées, des transferts de fonds à des bénéficiaires erronés, etc.

Les différentes étapes de la classification d'une erreur

Au niveau du bénéficiaire final, les conditions de paiement prévoient en principe le respect de critères d'éligibilité et de réalité:

- Le projet, l'activité ou le bénéficiaire doivent être éligibles par nature (dans la plupart des cas, les projets et les bénéficiaires doivent remplir des conditions particulières d'éligibilité, concernant par exemple l'âge, la taille de l'activité, des obligations minimales de qualité, des qualifications professionnelles minimales, etc.). La TVA récupérable, d'autres impôts et charges, les frais administratifs, l'amortissement et les frais qui ne sont pas directement liés à l'activité sont en général inéligibles.
- Les activités doivent être réalisées et les dépenses doivent être encourues pendant la période d'éligibilité. En outre, les dépenses éligibles doivent être attestées par des pièces justificatives adéquates (par exemple des factures acquittées ou d'autres documents comptables présentant un caractère probant équivalent).

- L'activité réalisée ou le projet mis en œuvre doivent exister physiquement (nombre de participants à la formation dispensée, superficie des terres, cheptel détenu, longueur de la route construite, etc.) et les dépenses déclarées doivent avoir été effectivement encourues.

Dans le domaine de l'agriculture, les «exigences réglementaires en matière de gestion» (ERMG) et les «bonnes conditions agricoles et environnementales» (BCAE) doivent être respectées. En cas de non-respect de ces règles, les paiements aux bénéficiaires finals peuvent faire l'objet d'une réduction.

Le règlement de la Commission qui s'applique en l'occurrence (1122/2009) dispose que les exigences en matière de conditionnalité ne constituent pas des critères d'éligibilité. Toutefois, étant donné que le non-respect de ces exigences a une incidence substantielle sur le paiement, la Cour considère ces manquements comme des erreurs affectant les conditions de paiement.

Les différentes étapes de la classification d'une erreur

Dans le contexte du contrôle visant à déterminer si les conditions de paiement sont affectées ou non, il convient de souligner le fait que les bénéficiaires/destinataires finals déclarent souvent des quantités physiques ou des dépenses éligibles supérieures au niveau requis, c'est-à-dire qu'ils prévoient une "marge de sécurité" par rapport au seuil qu'il est nécessaire d'atteindre pour déclencher un paiement. Dans ce cas, les erreurs constatées sont déduites en premier lieu de la "marge de sécurité" de quantités physiques ou de dépenses déclarées qui sont éligibles. C'est seulement si le montant de l'erreur dépasse la "marge de sécurité" que les conditions de paiement sont affectées et qu'une erreur doit être signalée (l'erreur = le seuil de déclenchement du paiement moins le solde des quantités physiques et des dépenses éligibles).

En ce qui concerne les erreurs de montant négatif, il convient de distinguer:

- celles qui résultent du bénéficiaire final qui a sous-évalué le montant auquel il aurait pu avoir droit, et qui ne sont pas prises en considération dans le cadre de la DAS;
- celles imputables à la Commission ou aux organismes chargés de la mise en œuvre des actions, et qui sont prises en considération dans le cadre de la DAS.

Erreurs affectant d'autres critères de conformité

La deuxième partie de l'étape 1 de l'arbre de décision porte sur la question de savoir si d'"autres critères de conformité" sont affectés. Ces "autres critères de conformité" sont des conditions particulières à remplir qui découlent des objectifs politiques, ainsi que des obligations juridiques ou des exigences des systèmes en cause. Le non-respect de ces obligations ne signifie cependant pas que les conditions de paiement sont affectées. Il implique l'existence d'un risque financier et/ou est susceptible d'entraîner des corrections financières à charge des États membres ou à des pénalités imposées aux bénéficiaires finals des subventions. Par conséquent le non-respect de ces "autres critères de conformité" peut être considéré comme important par sa nature ou par son contexte, même s'il n'a aucune incidence financière directe sur le paiement lui-même. En principe, la plupart des anciennes erreurs formelles "graves" relèvent de cette catégorie (comme le non-respect des exigences en matière de publicité ou le non-respect des obligations minimales de contrôle).

Lignes directrices précédentes
Le degré de gravité était déterminé en fonction de l'importance du principe qui avait été enfreint, ainsi que de la gravité des faits et des conséquences réelles ou éventuelles.

Les différentes étapes de la classification d'une erreur

Des cas concrets d'erreurs (éventuelles) peuvent résulter du renforcement des règles dans le domaine de la gestion partagée, à savoir les infractions relatives à la publicité ou aux exigences des systèmes dans le domaine des mesures structurelles, qui représentent un risque financier et/ou sont susceptibles de se traduire par des corrections financières à charge des États membres. Les décisions éventuelles concernant la mesure dans laquelle ces questions sont couvertes dans le cadre de la DAS doivent suivre la procédure décrite dans la section suivante.

Bien souvent, la décision de considérer un critère comme une "condition de paiement" ou de le traiter comme un "autre critère de conformité" relève du jugement professionnel de l'unité d'audit compétente. Si l'erreur détectée n'affecte ni une condition de paiement ni un autre critère de conformité, l'erreur est considérée comme insignifiante/sans gravité et il ne doit pas en être fait état.

Étape 2: Analyse en vue de déterminer si les erreurs sont quantifiables

La quantification, élément clé de l'évaluation de l'incidence financière des erreurs

L'étape 2 de l'analyse vise à déterminer si l'erreur constatée est quantifiable ou non.

L'évaluation globale de l'incidence financière des erreurs dans le cadre de la DAS repose sur une quantification précise de chaque erreur détectée. Toutefois, dans certains cas, la quantification d'une erreur n'est pas possible ou ne l'est qu'à un coût prohibitif. Par conséquent, les erreurs affectant les conditions de paiement ne devraient être quantifiées que s'il existe une assurance raisonnable concernant le montant en jeu ou si cette assurance peut être obtenue au moyen de procédures efficientes. Cette question revêt une importance particulière dans la mesure où, lorsque l'on extrapole les résultats d'un échantillon de type MUS, même l'erreur la moins élevée a une certaine importance (voir étape 5).

Erreurs quantifiables

Les erreurs quantifiables sont celles qui ont une incidence financière directe et mesurable sur le montant des opérations sous-jacentes financées par le budget de l'UE (par exemple des erreurs de remboursement résultant de la prise en compte d'éléments inéligibles dans les déclarations de coûts ou d'un manquement grave aux règles de passation de marchés publics ("erreurs d'éligibilité"), de quantités déclarées qui ne correspondent pas à la réalité ("erreur de précision"), de coûts qui ne sont pas étayés par une facture ou par un autre document présentant une valeur probante ("erreur de réalité")). Par définition, les erreurs affectant "d'autres critères de conformité" ne relèvent pas de cette catégorie parce qu'elles n'ont aucune incidence directe sur le paiement en question.

Les différentes étapes de la classification d'une erreur

L'erreur en pourcentage et la valeur en unité monétaire de l'erreur quantifiable détectée doivent être calculées par rapport à la valeur comptable de l'opération au niveau concerné. La quantification de l'erreur porte sur la contribution de l'UE. Dans les cas de cofinancement (principalement avec les États membres), il y a donc lieu de distinguer la part financée par l'UE de celle financée par des tiers.

La quantification s'effectue par comparaison entre la valeur effective de l'opération et le montant auquel cette opération se serait élevée si elle avait été réalisée conformément aux dispositions applicables. La différence est exprimée en pourcentage de sous-estimation ou surestimation de la valeur de l'opération enregistrée. Pour la quantification des erreurs liées à la conditionnalité, il convient d'utiliser le système national de réduction des paiements pour déterminer le pourcentage d'erreur.

Erreurs non quantifiables

Dans le groupe des erreurs non quantifiables, il convient de distinguer:

- les erreurs qui concernent le non-respect d'une condition de paiement ou d'un autre critère de conformité, mais qui n'ont aucune incidence financière directe sur le montant d'une opération sous-jacente (par exemple des manquements moins graves aux règles de passation de marchés publics, n'allant pas à l'encontre des objectifs de la procédure, le non-respect des délais prévus par les textes réglementaires ou des délais de transfert des fonds de l'UE aux bénéficiaires, absence ou irrégularité de l'autorisation ou du processus de validation du paiement);
- les erreurs qui concernent le non-respect d'une condition de paiement, susceptibles d'avoir une incidence sur le montant d'une opération sous-jacente, sans toutefois que cette incidence soit mesurable (par exemple absence ou production tardive de l'analyse coûts-avantages d'un projet, absence ou insuffisance de la garantie bancaire);
- les erreurs qui concernent le non-respect d'une condition de paiement, susceptibles d'avoir une incidence financière directe sur le montant d'opérations sous-jacentes, le montant exact de l'erreur ne pouvant toutefois être déterminé en raison d'un manque d'informations (par exemple en raison de l'insuffisance des pièces justificatives de dépenses déclarées dans des cas où des informations probantes attestent qu'une action éligible a été réalisée).

Les différentes étapes de la classification d'une erreur

Pour les erreurs non quantifiables, il n'y a pas lieu, par définition, d'établir le taux d'erreur, mais d'indiquer simplement le montant de l'opération concernée. Si l'erreur non quantifiable ne touche qu'une partie précise de l'opération sous-jacente (par exemple, dans une liste de bénéficiaires devant présenter des rapports d'exécution, absence de plusieurs rapports), le montant en cause sert à déterminer si l'erreur est grave ou limitée (voir étape 3).

Étape 3: Analyse en vue de déterminer si les erreurs sont graves, limitées ou insignifiantes

Différenciation des erreurs quantifiables

L'étape 3 de l'analyse des erreurs quantifiables amène à distinguer trois catégories d'erreur. La politique de la Cour prévoit de fixer le seuil de signification à 2 % de la valeur qui reflète le mieux le niveau de l'activité financière de l'audité. En outre, lors de l'élaboration de la DAS 1995, la Cour a défini une règle de *minimis* établissant un niveau au-dessous duquel les erreurs quantifiables ne seraient pas prises en considération, sauf si elles résultent d'un acte délibéré, et ne seraient donc pas enregistrées dans le contexte de la DAS. Ces seuils étaient fixés aux niveaux suivants:

- un taux de 0,5 % pour les erreurs qui peuvent être extrapolées (parce qu'elles ont été détectées dans le cadre de tests de validation portant sur des échantillons représentatifs);
- un montant de 10 000 euros pour les "erreurs connues".

Toutes les erreurs quantifiables supérieures ou égales à 0,5 % de la valeur de l'opération en cause seront prises en considération dans l'extrapolation de l'erreur (la plus probable) (voir étape 5 "Elaboration des indicateurs"). Toutefois, comme la Cour souhaite continuer à formuler des observations sur la mesure dans laquelle les erreurs qu'elle relève sont limitées, c'est-à-dire si elles se situent entre 0,5 % et 2 % du montant des opérations en cause ("erreurs limitées"), ou graves, c'est-à-dire si elles sont supérieures à 2 % du montant de l'opération ("erreurs graves"), ces catégories devraient être enregistrées séparément. Les erreurs inférieures à 0,5 % doivent être considérées comme insignifiantes ou sans gravité; elles ne doivent donc pas être enregistrées dans le cadre de la DAS.

Les différentes étapes de la classification d'une erreur

La règle de *minimis* fixée à 0,5 % ne doit pas être appliquée pour des erreurs individuelles dont le montant est supérieur à un million d'euros. Différents seuils exprimés en chiffres absolus peuvent être fixés en fonction du volume financier et du domaine politique en cause.

Différenciation des erreurs non quantifiables

L'étape 3 de l'analyse des erreurs non quantifiables nécessite la prise en considération d'autres éléments que la valeur. Ces appréciations qualitatives sont fondées sur les notions d'"important par nature" et d'"important par son contexte". L'importance par nature de l'élément considéré tient à ses caractéristiques inhérentes ainsi qu'à des aspects tels que des obligations d'information spécifiques ou le grand intérêt de la question sur le plan politique ou dans l'opinion publique. L'importance liée au contexte concerne les éléments qui sont importants du fait des circonstances. Le degré de gravité de l'erreur est déterminé en fonction de l'importance des principes qui ont été enfreints, ainsi que de la portée des faits et des conséquences effectives ou potentielles.

Si la totalité ou une partie importante (plus de 10 %) du paiement est affectée par le problème, l'erreur en question est définie comme grave. Si la déficience concerne une part significative du montant en cause (entre 2,5 % et 10 %), l'erreur en question est qualifiée de limitée. Si le problème affecte moins de 2,5 % du montant en cause, l'erreur est définie comme insignifiante ou sans gravité et ne doit pas être enregistrée dans le cadre de la DAS.

Étape 4: Analyse en vue de déterminer si les erreurs sont systématiques

Critères permettant de déterminer le caractère systématique ou non des erreurs

L'étape 4 de l'analyse invite (implicitement) à déterminer le caractère systématique ou non des erreurs. Dans ce contexte, il importe de préciser si l'erreur est isolée (par exemple une erreur arithmétique due à une erreur humaine) ou systématique (par exemple la saisie par un employé d'un facteur inexact dans une circulaire administrative ou dans une base de données utilisée pour calculer un certain nombre de paiements).

Lorsqu'une erreur est définie comme systématique, il faut en déterminer les causes. Par ailleurs, s'il est raisonnablement possible d'en estimer l'étendue pour l'exercice en question, il convient d'indiquer avec toute la précision possible la valeur totale de la population des opérations touchées par l'erreur, en excluant le montant connu de l'erreur dans l'opération échantillonnée.

Les différentes étapes de la classification d'une erreur

Jugement professionnel

Cette distinction sera parfois difficile à opérer (par exemple une erreur arithmétique répétée d'un employé). La fréquence d'erreur au-dessous de laquelle l'erreur est considérée comme isolée et au-dessus de laquelle elle est considérée comme systématique dépend du jugement professionnel de l'auditeur. Des travaux complémentaires (analyse d'autres opérations) seront souvent nécessaires pour que l'auditeur puisse conclure que l'erreur revêt un caractère systématique.

Étape 5: Analyse en vue de déterminer l'incidence globale des erreurs

Principes généraux

L'appréciation de l'incidence globale des erreurs est déterminée en fonction d'éléments qualitatifs et quantitatifs. L'évaluation qualitative doit prendre en considération l'importance des règles qui ont été enfreintes, ainsi que la gravité des faits et des conséquences effectives ou potentielles. L'évaluation quantitative se fonde en particulier sur des indicateurs tels que la fréquence des erreurs et le taux d'erreur (la plus probable).

Élaboration des indicateurs

Les erreurs quantifiables détectées au cours de l'audit d'échantillons représentatifs servent de base à l'extrapolation du taux d'erreur (la plus probable). L'extrapolation consiste à multiplier le taux cumulé d'erreurs décelées dans l'échantillon par l'intervalle de tirage de l'échantillon, ce qui revient, en principe, à appliquer à la population totale le taux d'erreur constaté dans l'échantillon vérifié.

L'intervalle de tirage de l'échantillon est obtenu en divisant le volume financier de la population à contrôler par le nombre d'opérations figurant dans l'échantillon.

S'agissant des erreurs non quantifiables détectées au cours des audits d'échantillons représentatifs, la fréquence des erreurs graves et limitées décelées dans l'échantillon est appliquée à la population totale. Pour la présentation d'informations statistiques concernant la situation d'ensemble des erreurs graves et limitées, les taux d'erreurs quantifiables et non quantifiables sont agrégés.

Les erreurs relevées dans le cadre de travaux complémentaires en dehors des échantillons représentatifs ("erreurs connues") ne sont pas extrapolées à l'ensemble de la population. Elles sont prises en compte sur la base des montants ou des nombres d'erreurs en cause exprimés en chiffres absolus.