

# **Guide des bonnes pratiques : L'émission et le suivi des recommandations**

**Février 2022**



Association des Institutions Supérieures de Contrôle  
ayant en Commun l'Usage du Français



Ce guide résulte des travaux du séminaire professionnel de l'AISCCUF qui s'est tenu à Marrakech en février 2020 sur le thème des recommandations. Il s'appuie sur les bonnes pratiques identifiées lors des différentes interventions ainsi que sur les documents suivants :

- les résultats de l'enquête sur les pratiques des institutions supérieures de contrôle (ISC) en matière de suivi des recommandations, effectuée par un groupe de travail d'EUROSAI,
- le guide sur les recommandations de la Cour des comptes française,
- le guide de rédaction des rapports de contrôle de la gestion de la Cour des comptes du Maroc,
- le guide sur les recommandations du CREFIAF,
- les bonnes pratiques publiées sur le site internet du Bureau du Vérificateur Général du Canada,
- différents textes de l'INTOSAI, en particulier la norme ISSAI 300 relative aux principes fondamentaux de l'audit de la performance.

Le terme « *contrôle* » est utilisé comme synonyme d'audit, d'enquête ou de vérification. Il désigne le processus aboutissant à l'envoi, sous forme publique ou non, d'un rapport. Le mot « *rapporteur* » est utilisé comme synonyme d'auditeur, d'enquêteur ou de vérificateur. Il s'agit de la personne (ou du responsable de la mission) responsable de l'instruction du dossier de contrôle et de la rédaction du rapport. Le mot « *contre rapporteur* » est utilisé comme synonyme de superviseur.

Ces bonnes pratiques étant le résultat d'un travail commun et consensuel, elles nécessitent selon les cas d'être adaptées au contexte juridique propre à chaque membre de l'AISCCUF.

Elles sont considérées comme utiles pour les contrôles de la gestion, les vérifications de la performance, les enquêtes et les évaluations de politique et les rapports sur l'exécution du budget.

Elles trouvent à s'appliquer à chaque niveau autonome de contrôle, national ou territorial.

Le présent guide a pour objet de présenter, de manière synthétique, les principes unanimement reconnus qui fondent et légitiment l'intervention d'une ISC sous la forme de recommandations et les pratiques les plus utiles qui en garantissent la qualité.

Les rapports définitifs des ISC, qu'ils soient rendus publics ou adressés aux seules entités contrôlées, comportent toujours des recommandations<sup>1</sup>. Elles ont pour vocation de contribuer

---

<sup>1</sup> Sauf exception, explicitement justifiée.

de façon significative à remédier aux faiblesses ou aux problèmes mis au jour lors du contrôle et de dégager des pistes d'amélioration.

Une recommandation exprime, sous une forme brève, une proposition dont la formulation couvre un large spectre allant du conseil avisé à l'exhortation impérieuse. Dans tous les cas, elle est dépourvue du principe de force obligatoire pour ses destinataires, sauf lorsqu'elle consiste en un rappel à la loi ou au règlement à appliquer, dont la méconnaissance pourrait ultérieurement appeler des sanctions.

Une recommandation traduit une prise de position de l'ISC visant à améliorer l'action des pouvoirs publics ou d'un organisme. Elle s'inscrit à la fin d'une séquence qui comprend trois étapes :

- la constatation : des faits ont été constatés, documentés et analysés (système de preuve),
- la problématique : un ou des problèmes ont été soulevés (analyse des causes et des effets),
- la résolution : une solution proposée (conclusion).

La recommandation s'appuie sur ces trois étapes, qui doivent apparaître explicitement dans chaque rapport ou observation, et préconise une action à lancer.

Une recommandation ne doit pas être confondue avec les analyses, avis, prises de position, scénarii, pistes de réflexion et conseils que le rapport peut contenir par ailleurs. Elle doit rester distincte et dissociée d'une opinion portée sur les états financiers. De même, elle ne peut être assimilée à un rappel aux lois et règlements. Dans ce dernier cas, les entités destinataires du rapport final n'ont pas la faculté de s'affranchir de l'injonction.

## SOMMAIRE

I.	Les sources normatives de l'émission de recommandations par les ISC .....	6
A.	Une histoire ancienne .....	6
B.	Les principes fondamentaux de l'INTOSAI .....	6
C.	Les normes et guides de contrôle de l'INTOSAI .....	7
D.	Un débat parfois encore ouvert .....	7
II.	Le processus d'élaboration et la phase rédactionnelle.....	9
A.	La recommandation, phase finale d'un processus d'analyse.....	9
B.	Une portée, une spécialisation et une destination toujours variables. ....	11
C.	La supervision.....	12
D.	L'enjeu de la formulation .....	12
III.	Le processus contradictoire et les suites définitives.....	15
IV.	Le suivi des recommandations .....	17
A.	Lignes générales .....	17
B.	Les recommandations rendues publiques .....	20
C.	Les recommandations non publiées .....	22

# I. Les sources normatives de l'émission de recommandations par les ISC

## A. Une histoire ancienne

Les ISC à caractère juridictionnel, alors même qu'elles se concentraient encore exclusivement sur les contrôles de régularité dans l'emploi des fonds publics, ont toujours connu une forme de recommandation, centrée sur le respect de la règle à appliquer.

Tel était le cas dans les arrêts définitifs rendus par ces ISC sur les comptes des comptables publics, qui pouvaient formuler des « *injonctions pour l'avenir* ». Ces dispositions, non punitives, consistaient en des rappels à la loi ou au règlement auxquels devait se conformer désormais le justiciable, sous peine de se voir sanctionner à l'issue d'un contrôle ultérieur en cas d'inapplication de ces injonctions.

Parallèlement, lorsque des infractions à des règles étaient constatées, les contrôles juridictionnels pouvaient aussi déboucher sur des communications administratives adressées par la juridiction ou, lorsqu'elle en dispose, son ministère public, pour enjoindre aux responsables d'organismes ou à leurs autorités de tutelle soit de mieux appliquer une règle perdue de vue, soit de développer un dispositif de contrôle interne, soit au contraire d'adapter, de moderniser ou d'abroger une réglementation devenue obsolète, inapplicable ou contreproductive.

Cependant, ces 30 dernières années, avec le développement des audits de performance, le recours aux recommandations a progressivement débordé du domaine de la bonne application de la réglementation pour couvrir celui de l'efficacité, de l'efficience et de l'économie de moyens. Cette évolution a été incarnée dans celle de la production des normes professionnelles internationales<sup>2</sup>.

## B. Les principes fondamentaux de l'INTOSAI

Le Principe 7 de l'INTOSAI P-10 (Déclaration de Mexico ; cf. annexe 1) sur l'indépendance des ISC associe à cette indépendance l'existence de « *mécanismes efficaces de suivi de recommandations* ». Il prévoit explicitement que de telles recommandations exigeant des mesures correctives fassent l'objet d'un suivi à la fois interne par l'ISC et externe par les autorités destinataires.

Le Principe 3 de l'INTOSAI P-12 (Valeur et avantages des ISC ; cf. annexe 1) dispose que les recommandations formulées par les ISC ont pour objet de permettre aux autorités destinataires d'accomplir leurs responsabilités en y répondant et en prenant les mesures correctives qui s'imposent. Le principe 3 prévient en particulier (au point 4) que « *les ISC devront, sans pour*

---

<sup>2</sup> L'INTOSAI P-50 « Principes fondamentaux de l'activité juridictionnelle » se réfère lui aussi, dans son principe 8 sur l'effectivité de la compétence juridictionnelle, à un système de suivi de recommandations.

*autant compromettre leur indépendance, prodiguer des conseils quant à la meilleure utilisation pour un effet optimal, de leurs conclusions et opinions de contrôle, par exemple par la transmission de lignes directrices des bonnes pratiques ».*

Le Principe 3 de l'INTOSAI P-20 (transparence et responsabilité ; cf. annexe 1) inclut les recommandations dans la procédure contradictoire sur le rapport d'audit. Il dispose en effet que *« les conclusions des audits des ISC sont soumises à une procédure contradictoire et leurs recommandations font l'objet des commentaires et des réponses de l'entité contrôlée ».*

Le Principe 7 du même INTOSAI P-20 insiste sur la publication par les ISC de leurs conclusions et de leurs recommandations, sauf en cas de confidentialité prévue par une disposition légale spécifique, ainsi que sur l'obligation pour les ISC de *« rendre compte des mesures prises à la suite de leurs recommandations ».* Le devoir de suivi est donc formellement institué.

### **C. Les normes et guides de contrôle de l'INTOSAI**

Selon l'ISSAI 100 (principes fondamentaux du contrôle des finances publiques ; cf. annexe 2), le but de l'audit de performance est de répondre aux principales questions d'audit *« et de recommander des améliorations ».*

L'ISSAI 300 (principes fondamentaux de l'audit de la performance ; cf. annexe 2) précise, au point 40 que, *« si le mandat de l'ISC l'autorise, les auditeurs doivent veiller à formuler des recommandations constructives susceptibles de contribuer de façon significative à remédier aux faiblesses mises au jour lors de l'audit ».* Cette norme ouvre donc la possibilité théorique que le mandat de l'ISC s'oppose à la publication de recommandations. Elle formule des indications pratiques qui sont exploitées *infra* dans le présent guide.

Deux guides adoptés en 2016 recensent les bonnes pratiques en termes d'audit de la performance (GUID 3920) ou d'évaluation des politiques publiques (GUID 9020). Ils consacrent chacun une sous-partie aux recommandations et à leur suivi (cf. annexe 2). Le GUID 3920 notamment propose des lignes directrices très claires pour l'application du recours aux recommandations. Ces guides ont pour but de favoriser la pratique des recommandations en vue de renforcer l'efficacité et la qualité des ISC dans la conduite de leur travaux.

### **D. Un débat parfois encore ouvert**

En dépit de son affirmation progressive dans les sources normatives internationales, l'inclusion de recommandations à l'issue des rapports d'audit des ISC peut encore soulever quelques débats, et appelle en tout cas à éviter certains risques.

Les risques mis en avant sont généralement les suivants :

- 1- la compétence technique : l'auditeur n'est généralement pas aussi spécialiste de la matière auditée que l'organisme contrôlé et ses recommandations peuvent encourir un

reproche de faiblesse ou d'incompétence technique, surtout si elles s'éloignent du domaine de la gestion pure pour aller dans celui des missions opérationnelles de l'audit.

2- le risque d'erreur : même compétent, le contrôleur peut toujours se tromper : quelle sera sa responsabilité s'il formule une « *mauvaise* » recommandation, irréaliste, inefficace ou produisant même des effets non désirés ?

3- la confusion : il est souvent admis que le contrôleur ne doit pas se mêler des décisions à prendre par le contrôlé, sinon il interfère dans le processus de décision politique ou administrative, ce qui crée de la confusion. Le dialogue qui se noue entre contrôleur et contrôlé sur les recommandations peut brouiller les frontières. Le Parlement ou l'entité contrôlée peuvent considérer l'action de l'ISC, ses recommandations et les contrôles de suivi de leur mise en œuvre comme autant d'ingérences hors de son champ de compétence. Le risque majeur est d'aboutir au gouvernement des juges, surtout si, dans certains cas, la mise en œuvre des recommandations devenait « *obligatoire* » pour le contrôlé, et son absence de mise en œuvre susceptible d'une sanction.

4- la perte d'impartialité et le conflit d'intérêt : il est permis de se demander comment le contrôleur pourra rester objectif lorsqu'il sera ensuite amené à contrôler de nouveau l'entité qui a mis en œuvre ses propres recommandations, ou celles de l'institution à laquelle il appartient? ? Il pourrait avoir un préjugé favorable envers l'efficacité de la recommandation qu'il ou son ISC avait suggéré de mettre en œuvre. Il pourrait même avoir des difficultés à porter un jugement négatif sur les résultats insatisfaisants d'une mesure recommandée par son ISC. La combinaison du conseil et du contrôle porte potentiellement en germe des conflits d'intérêt.

5- la paternité : lorsqu'une recommandation aura été efficacement mise en œuvre, qui pourra s'en attribuer la paternité ? L'ISC ou le contrôlé ? Cela est d'autant plus vrai lorsque les recommandations s'en tiennent à reprendre des projets déjà en cours d'étude ou de mise en œuvre par le contrôlé.

Au pire, l'émission de recommandations serait susceptible de porter atteinte à l'indépendance de l'ISC, qui se mêlerait de l'administration et s'exposerait alors à des pressions, susceptibles de lui faire perdre de sa neutralité.

Face à de tels risques, qui doivent être connus pour être maîtrisés, les avantages d'un dispositif de recommandations demeurent importants :

1 - l'accumulation d'expertise : le contrôleur finit par bien connaître les sujets audités, surtout lorsqu'il y revient régulièrement. Il peut progressivement devenir un spécialiste, et l'ISC a tout intérêt à son expertise ainsi acquise pour formuler des recommandations pertinentes susceptibles d'aider efficacement l'organisme contrôlé et d'améliorer son action. Par ailleurs, lorsque le responsable de l'audit et son équipe abordent un domaine dont ils ne sont pas encore experts, la procédure même d'un contrôle ou d'un audit apporte des garanties : l'examen des pièces, le dialogue avec le contrôlé et surtout la phase contradictoire permettent à l'auditeur de vérifier qu'il dispose d'une connaissance



technique suffisante pour valider la pertinence de ses recommandations. Le processus de contrôle de la qualité (superviseur, les différents niveaux de collégialité) doit veiller à ce que le risque d'incompétence technique soit inexistant. En cas de doute, ce niveau de contrôle interne peut demander la suppression de la recommandation.

2 - Le risque d'émettre une recommandation non pertinente est limité par plusieurs garde-fous, au premier rang desquels la contradiction et le contrôle qualité. Cela n'élimine pas le risque d'évolutions postérieures à l'audit qui atténuent la portée d'une recommandation, voire la rendent inutile ou inadaptée. Le suivi des recommandations est la phase au cours de laquelle l'ISC peut modifier ou supprimer une recommandation de ce type.

3 - Le risque de confusion entre contrôleur et contrôlé, parfois véhiculé par certains médias ou par une partie de l'administration mécontente des conclusions d'un audit, est un risque inexistant dès lors que l'ISC reste dans son cœur de mission en émettant des recommandations dont la vocation est de viser au « *meilleur emploi* » des fonds publics (en cela, elles sont le corollaire obligé du contrôle traditionnel du « *bon emploi* » de ces fonds). La politique de communication de l'ISC n'a dans ce cas aucun mal à dénier la moindre propension au « *gouvernement des juges* ».

4 - un processus plus collaboratif : en formulant des recommandations et en s'assurant de leur mise en œuvre, le contrôleur montre qu'il se préoccupe de la réalité à laquelle est confrontée le contrôlé, que ses travaux ne sont pas théoriques et disjoints de l'action concrète de l'audit. Se construit ainsi un processus collaboratif entre auditeur et audité, plus vertueux que le processus séparatif (« *chacun chez soi* ») et qui produit plus de résultats concrets.

5 - une valeur ajoutée visible : la valeur ajoutée de l'ISC à travers les recommandations qu'elle publie est plus visible pour les autorités politiques, les citoyens et les médias. La mise en œuvre d'améliorations ou de solutions à des problèmes posés apporte une réponse concrète, positive et dans la durée à la question : « *à quoi sert l'ISC ?* »

6 - un indicateur de performance de l'ISC : la mesure de la mise en œuvre des recommandations formulées par une ISC peut servir d'indicateur pour sa performance, dès lors que les critères de mesure sont objectifs et non biaisés, et que les données qui les alimentent sont fiables.

## **II. Le processus d'élaboration et la phase rédactionnelle**

### **A. La recommandation, phase finale d'un processus d'analyse**

Parce qu'elles sont consécutives à des analyses et à une problématisation, les recommandations apparaissent dans le cours du déroulement du contrôle. Elles répondent à des questions qui se

posent en premier lieu aux rapporteurs : quelles mesures efficaces et réalistes pourraient être prises pour résoudre les difficultés signalées ?

Au stade de la maturation et de la rédaction des recommandations, les rapporteurs doivent s'assurer que les recommandations sont le fruit d'un rapport équilibré dont le système de preuve est suffisamment explicite pour fournir au destinataire final (et éventuellement au public) les informations permettant d'en comprendre la portée et la légitimité.

Une fois convaincus de leur intérêt et de leur pertinence, les rapporteurs doivent veiller à ce que les recommandations soient en état de convaincre le lecteur et, plus encore, le ou les destinataires. En effet, les recommandations retiennent particulièrement l'attention des autorités et des responsables des entités contrôlées qui sont appelées à prendre position sur leur mise en œuvre<sup>3</sup>. C'est pourquoi, au-delà de leur formulation (cf. *infra*), les recommandations doivent être appuyées par une analyse préalable, condition première de l'adhésion des destinataires.

Le passage du rapport qui précède la recommandation doit ainsi démontrer et rendre manifeste l'impact significatif de l'amélioration envisagée, qu'il s'agisse d'une diminution des coûts, d'une simplification de l'administration, du renforcement de la qualité et du volume des services rendus aux usagers, « *d'une amélioration de l'efficacité, de l'incidence ou des avantages pour la société* »<sup>4</sup>, etc.

Le rapport contient possiblement des analyses et démonstrations, des scénarii ou hypothèses, qui peuvent conduire les entités sous contrôle à engager des réflexions nouvelles ou prendre de mesures à leur initiative<sup>5</sup>. De même, lorsque des lacunes sont signalées, le rapport peut les signaler sans les traduire *in fine* sous forme de recommandations. Celles-ci portent prioritairement sur des problèmes importants ou des lacunes graves<sup>6</sup>.

Il en résulte que la liste des recommandations ne peut pas et ne doit pas constituer pas le résumé du rapport. Cette précaution ne diminue en rien leur importance particulière. Parce qu'elles visent « *à améliorer les résultats des entités contrôlées par l'institution des bonnes pratiques de gestion et l'éviction voire, l'éradication des gaspillages et des fraudes* »<sup>7</sup>, elles traduisent un engagement fort de l'ISC qui prend la responsabilité d'indiquer à l'entité des pistes de progrès et d'action.

Les recommandations résultant d'un choix méthodique, leur nombre est laissé à l'appréciation de l'ISC pour chaque cas particulier. Un consensus se dégage cependant pour limiter le nombre de recommandations autant que possible.

---

<sup>3</sup> Guide de rédaction des rapports de contrôle de la gestion de la Cour des comptes du Maroc, p. 64.

<sup>4</sup> ISSAI 300, pp. 34-35.

<sup>5</sup> Comme le signale opportunément le CREFIAF, Guide de vérification de performance, p. 125-7 : « *Il n'est toutefois pas nécessaire de faire des recommandations pour chacune des constatations de la vérification (...) Pour certaines constatations, il peut être difficile d'émettre une recommandation. Dans de tels cas, la vérification peut encore faire une contribution importante en portant à l'attention de l'entité vérifiée et des destinataires du rapport une analyse de la situation* ».

<sup>6</sup> BVG, 8020, Recommandations et réponses de l'entité, juillet 2020 : « *Il n'est pas nécessaire de formuler une recommandation pour chacune des constatations de l'audit (...) Il n'est pas nécessaire de formuler une recommandation pour chacune des constatations – seulement pour celles visant des faiblesses graves* ».

<sup>7</sup> CREFIAF, Guide de vérification de performance, p. 40.

Au total, toute recommandation qui ne trouve pas dans le texte qui la précède les éléments qui l'étayent et les conclusions qui l'annoncent, aussi judicieuse paraît-elle, doit être proscrite. En d'autres termes, la recommandation ne doit porter en elle aucune idée ou aucun élément nouveaux qui n'aient été précédemment analysés.

Par exemple, la recommandation suivante : « *Maîtriser l'évolution de la masse salariale grâce à une optimisation des moyens déjà existants* », particulièrement concise, ne trouve sa pertinence que dans le texte qui la précède, dans lequel le caractère critique de l'évolution de la masse salariale aura été démontré ainsi que le caractère suffisant des outils de gestion disponibles pour la maîtriser mais jusqu'à présent mal utilisés.

## **B. Une portée, une spécialisation et une destination toujours variables.**

Les recommandations ont pour but de supprimer les causes des lacunes, anomalies ou défaillances observées. Les difficultés avérées ou potentielles susceptibles d'être corrigées par la mise en œuvre des recommandations sont de divers ordres et influent sur la manière de les concevoir et de les rédiger. Les problèmes soulevés peuvent concerner, par exemple :

- la difficulté des pouvoirs publics ou d'un organisme à atteindre les objectifs qu'ils s'étaient fixés par manque de moyens ou de compétences, par défaut d'analyse, de contradictions internes, de continuité politique, etc.
- des actes caractérisés de mauvaise gestion conduisant à des dépenses inutiles, à des défauts d'investissements, ou reposant sur des outils de pilotage inadéquats, etc.
- des situations de risques qui, bien que non encore réalisés, paraissent inacceptables du fait des dommages potentiels encourus, etc.

Les recommandations varient également dans leur portée et leur formulation selon qu'elles portent sur des questions de gestion (immobilières, informatiques, financières, de ressources humaines) ou sur des questions de politiques publiques.

Parce que l'importance pour l'avenir de la mise en œuvre des recommandations est variable, il peut être utile dans le récapitulatif qui les présentent toutes de les qualifier et de les classer selon leur nature stratégique, nationale ou locale, ou selon leur portée opérationnelle.

La portée d'une recommandation varie également en fonction du destinataire, qu'il soit membre du gouvernement ou directeur d'un petit établissement. C'est la raison pour laquelle elle doit préciser de manière explicite quelles sont les institutions ou personnes à qui elle s'adresse pour suite à donner<sup>8</sup>. Il importe de vérifier que les destinataires de la recommandation ont la responsabilité et la compétence pour les mettre en œuvre<sup>9</sup>. Lorsqu'une recommandation s'adresse à plusieurs destinataires, les rapporteurs doivent s'assurer qu'ils disposent des moyens

---

<sup>8</sup> ISSAI 300, p. 15 ; 34-35. Idem dans BVG, 8020, Recommandations et réponses de l'entité, juillet 2020 : « *Les recommandations doivent être adressées à une entité précise ou, si plus d'une entité est concernée, à des entités clairement définies* ».

<sup>9</sup> Guide de rédaction des rapports de contrôle de la gestion de la Cour des comptes du Maroc, p. 65.

de s'associer en vue de sa mise en œuvre et que chacun comprendra la part qui lui revient dans l'effort commun.

Le critère commun de toutes les recommandations est de traiter de secteurs qui pourraient poser des risques importants pour l'entité si les déficiences relevées n'étaient pas corrigées. Elles tiennent compte des recommandations formulées dans les rapports d'audit précédents, s'il y a lieu<sup>10</sup>.

## **C. La supervision**

Durant cette phase, le contre rapporteur (ou réviseur, ou superviseur) qui est chargé du contrôle qualité et du respect des normes professionnelles émet un avis, si possible écrit, sur les recommandations proposées par les rapporteurs. Dans son avis, il s'assure que les rapporteurs ont pris en considération tous les points de vue pertinents<sup>11</sup> et veille à ce que les recommandations soient :

- alignées sur des preuves adéquates et suffisantes, bien documentées et traduites sous forme de constatations et de conclusions ;
- « *appropriées* »<sup>12</sup>, c'est-à-dire adaptées à leur finalité et à leur(s) destinataire(s), celui(ceux)-ci étant bien identifié(s).

## **D. L'enjeu de la formulation**

La formulation joue, dans le cas des recommandations, un rôle qui dépasse l'impératif de bonne écriture propre au rapport lui-même. Les rapporteurs, le contre rapporteur et l'ISC doivent porter un soin particulier à leur rédaction. Parmi les principes qui peuvent être érigés en bonnes pratiques et faire l'objet d'un examen systématique, les points suivants sont parmi les plus communs aux différentes ISC de l'AISSCUF.

### **Sur la structure**

- Les recommandations doivent être identifiables en tant que telles par des procédés graphiques qui leur sont propres et les rendent immédiatement reconnaissables (encadré, police de caractères adaptée, numérotation). Elles peuvent être utilement précédées de la mention « *recommandation n° X* ».

- Le fait qu'elles se situent à la fin du développement qui les motive (cf. *supra*) améliore leur identification et leur articulation par rapport à l'analyse qui les sous-tend. Cela n'interdit pas d'en faire un récapitulatif placé en tête ou à la fin du rapport.

- Elles doivent être claires et brèves. Elles sont formulées sans détours, simplement et peuvent être bien comprises sans autre contexte. Lorsqu'elles utilisent un ou des mots

---

<sup>10</sup> BVG, 8020, Recommandations et réponses de l'entité, juillet 2020.

<sup>11</sup> ISSAI 300, p. 15.

<sup>12</sup> CREFIAF, Guide de vérification de performance, p. 44.

techniques, ceux-ci doivent avoir été définis dans le texte qui précède. Par souci de clarté, elles peuvent comprendre la définition de la mesure à prendre<sup>13</sup>.

- Elles doivent énoncer de manière précise ce qui est attendu de ses destinataires<sup>14</sup>, lesquels sont nommément désignés, au moins par leur fonction.

- Elles doivent se présenter comme une action à accomplir et ne laisser aucune ambiguïté quant à leur caractère prescriptif. L'utilisation d'infinitifs (*cesser, restreindre, développer, mettre un terme à*, etc.) ou de conditionnels (*devrait cesser, pourrait développer*, etc.) est une manière simple d'établir une recommandation.

- Elles doivent disposer d'une échéance de réalisation explicite leur donnant son caractère opérationnel et son horizon de réalisation (*développer d'ici la prochaine rentrée scolaire, prévoir dans le prochain contrat d'objectifs et de moyens, mettre un terme avant la fin de l'année, placer en extinction d'ici le 31 décembre n+2, dans six mois, avant la fin de 2021, au terme de la convention, sans attendre*, etc.). Dans certains cas, l'expression peut être plus lâche (*court, moyen et long terme*). Le choix de la solution temporelle doit être effectué avec soin par les rapporteurs.

- Elles sont formulées de manière positive, en signalant l'amélioration attendue (*en vue de permettre aux usagers de bénéficier pleinement de ... , afin de réduire le risque de ...*), voire en quantifiant l'objectif à atteindre (montant d'économies à réaliser), et en évitant tout vocable inutilement stigmatisant (« *afin de mettre un terme à cette situation regrettable* », etc.)

### **Sur le message**

- Les recommandations sont énoncées de manière suffisamment générale pour indiquer clairement ce qui doit être fait mais en laissant aux représentants de l'entité le soin d'établir comment cela sera fait. Elles insistent plus sur la fin, le but à atteindre, que sur les moyens à employer pour y parvenir, mais il est possible qu'elles indiquent des pistes possibles.

- Elles sont pratiques ou réalistes, c'est-à-dire que les échéances qu'elles proposent correspondent à un délai raisonnable, en prenant en compte les contraintes, notamment juridiques ou matérielles.

- Elles évitent d'entraîner des coûts supplémentaires non compensés par des économies, et elles n'augmentent pas le fardeau administratif, c'est-à-dire que les coûts de mise en œuvre ne l'emportent pas sur les avantages attendus.

- Elles sont axées sur les résultats en indiquant les conséquences attendues, idéalement en termes mesurables. Dès lors qu'une recommandation vise à réduire la dépense publique, les économies réalisables doivent, dans la mesure du possible, être chiffrées. Un ordre de grandeur des économies possibles est donné lorsque le chiffrage est difficile. Le chiffrage est de la responsabilité de l'ISC<sup>15</sup>.

#### **Exemple de recommandations porteuses d'économie chiffrées**

**Projet de recommandation n° 5** : Réviser pour la rentrée 2019-2020 la politique d'exonération de droits universitaires (enjeu : 0,85 M€).

<sup>13</sup> Guide de rédaction des rapports de contrôle de la gestion de la Cour des comptes du Maroc, p. 65.

<sup>14</sup> Guide de rédaction des rapports de contrôle de la gestion de la Cour des comptes du Maroc, p. 65.

<sup>15</sup> Guide sur les recommandations de la Cour des comptes française, p.4.

**Projet de recommandation n° 4** : Poursuivre l’optimisation de l’occupation des locaux, mettre un terme aux baux tels qu’envisagé dans le SPSI de 2017, et travailler sur toutes les hypothèses de limitation des coûts (enjeu : 2,4 M€ à terme).

**Projet de recommandation n° 7** : Maîtriser l’évolution de la masse salariale grâce à une optimisation des moyens déjà existants (enjeu : 1 % de masse salariale = 1,7 M€).

- Elles sont rédigées de manière à pouvoir faire l’objet d’un suivi, permettant de déterminer si les mesures proposées ont été prises. Elles sont « *affermissables* », c’est-à-dire que leur mise en œuvre peut être vérifiée par le constat d’une ou plusieurs mesures effectives ou la cessation d’une pratique.

- Elles sont uniformes et cohérentes par rapport aux autres recommandations du rapport et tiennent compte des recommandations faites dans des rapports antérieurs, le cas échéant.

Ces lignes générales appellent des précautions :

- Parmi les défauts les plus communs, figurent les recommandations multiples, ou « *à tiroirs* », qui ne se contentant pas d’isoler une action et son résultat attendu mais proposent une série d’actions à entreprendre. Le principal inconvénient de ce procédé est d’en compliquer le suivi. Il sera difficile, sinon impossible, d’évaluer la mise en œuvre d’une recommandation de ce type, dont certains aspects auront été mis en œuvre, d’autres oubliés ou refusés<sup>16</sup>. D’une manière générale, les « *sous-recommandations* » doivent être évitées.

- De même, certaines recommandations ne sont pas assez resserrées pour en assurer un suivi fiable. Ce sont celles qui, en général, commencent par « *réfléchir à, projeter, étudier la possibilité de, envisager de lancer une analyse etc.* », qui peuvent donner lieu de la part de l’entité contrôlée à l’affirmation d’une mise en œuvre sans que rien de concret produisant un impact ne soit en fait réalisé. Trop génériques, ces recommandations affaiblissent la tonicité de leur message, ne favorisent pas la réactivité des responsables, peuvent constituer des sources de divergences d’interprétation et compliquent inutilement le processus de suivi<sup>17</sup>.

- L’absence d’échéance temporelle contribue également à affaiblir *ab initio* la capacité de suivi.

- Les recommandations qui préconisent ou supposent des modifications législatives sont d’une nature sensible. Elles doivent faire l’objet de discussions et d’un avis préalable du Parquet général ou du service juridique de l’ISC, et être signalées au chef de l’ISC.

**Critères de qualité des recommandations (rendues publiques ou non)**

Qualités de la recommandation	Objectif de la recommandation
la pertinence et le caractère réaliste : la recommandation est pleinement et solidement étayée par les observations ; elle est axée sur les résultats.	la clarté : chaque recommandation ne traite que d’une seule question. En outre, elle propose une ou des actions

<sup>16</sup> Certes, « *une recommandation peut porter sur une seule lacune ou un certain nombre de constatations de même nature ou de lacunes connexes* » (CREFIAP, Guide de vérification de performance, p. 126-7). Il faut veiller dans ce cas que la mise en œuvre les englobe toutes. Guide sur les recommandations de la Cour des comptes française, p.4 : « *la recommandation doit contenir une idée unique* ».

<sup>17</sup> Guide de rédaction des rapports de contrôle de la gestion de la Cour des comptes du Maroc, p. 67.

<b>le caractère spécifique et synthétique</b> : la recommandation doit contenir une idée unique ; elle est courte (de l'ordre de trois lignes).	spécifiques. Dans ce cas, chacune d'elles doit être clairement définie et séparée des autres par des numéros.
<b>la visibilité</b> : les recommandations sont numérotées ; elles sont récapitulées au début ou à la fin de la communication définitive, dans l'ordre de leur mention ou par ordre d'importance.	Ces mesures aident les administrations à mieux comprendre et mettre en œuvre les recommandations. La recommandation est le fruit du développement qui la soutient et assure la description et l'analyse du problème.
<b>l'entité responsable</b> de la mise en œuvre est clairement identifiée, dès l'élaboration de la recommandation ; elle est mentionnée dans la recommandation.	
<b>le caractère opérationnel et mesurable</b> : les indicateurs permettant de vérifier sa mise en œuvre doivent être identifiés ; ils le sont dès l'élaboration de la recommandation.	<b>Le suivi.</b> L'ISC doit évaluer sans équivoque si, et dans quelle mesure, une recommandation a été mise en œuvre.
<b>La nature « affermissible »</b> : la mise en œuvre peut être vérifiée par le constat d'une ou plusieurs mesures effectives ou la cessation d'une pratique. Doit se déduire de la seule lecture de la recommandation.	La recommandation doit être rédigée de façon à rendre cette évaluation aussi simple que possible. L'obligation d'un suivi des recommandations peut être explicitement mentionnée dans le rapport. Par exemple : « À l'issue de son contrôle, la [ISC] formule les N recommandations et N rappels aux lois et règlements suivants. Elle en assurera le suivi ».
<b>Cadrement temporel</b> : toute recommandation dispose de son horizon temporel qui, précis ou non, doit être compris par le destinataire.	

L'annexe 2 du présent guide reprend quelques-unes de qualités attendues d'une recommandation.

### III. Le processus contradictoire et les suites définitives

Le processus qui mène de la recommandation provisoire à la recommandation définitive met en jeu l'éthique professionnelle propre aux ISC par la voie de la contradiction et le processus qualité qui englobe d'autres acteurs que les seuls rapporteurs.

Il est toutefois de bonne pratique d'attendre des rapporteurs qu'ils présentent leur projet de recommandations aux entités contrôlées afin que ces dernières leur fassent connaître, durant l'instruction, l'accueil qu'elles leur réservent<sup>18</sup>. Ce dialogue permet aux rapporteurs de nourrir leur argumentaire et d'ajuster éventuellement la formulation des recommandations dans le rapport final en vue de les rendre plus réalistes, positives et acceptables.

À cette étape, les discussions entre le responsable de l'équipe de contrôle et la direction de l'entité audité portent sur le caractère approprié et pratique des recommandations provisoires et les réponses probables de l'entité. Le contre-rapporteur doit être avisé du résultat de ces discussions, et peut y participer comme observateur.

<sup>18</sup> CREFIAF, Guide de vérification de performance, p. 126-7.

Les rapporteurs et le contre-rapporteur doivent mesurer quelles sont les recommandations susceptibles d'attirer l'adhésion des destinataires et celles qui pourraient, au contraire, entraîner un désaccord, afin de pouvoir en rendre compte à l'ISC. Une recommandation qui n'entraîne pas l'adhésion des responsables est par nature problématique. Il convient, avant de la rendre définitive, de mesurer les conséquences d'un désaccord persistant entre l'ISC et les responsables concernés.

Les recommandations provisoires sont présentées par les rapporteurs devant l'ISC, elles sont commentées par le contre-rapporteur, appelé, es qualités, à émettre un avis de conformité au référentiel de qualité attendu<sup>19</sup>. Il en va de même pour le Parquet général ou le Service juridique de l'ISC qui peut donner son avis sur les recommandations provisoires. Enfin, l'ISC, le plus souvent réunie en collège de délibération, informée des conditions d'adhésion de l'entité contrôlée, ayant visé les avis préalables reçus, examine les recommandations avec attention et les modifie si nécessaire. L'ISC, responsable de ses rapports définitifs, se réserve le droit de retirer du rapport toute recommandation qui n'entraîne pas sa conviction.

L'ISC adresse alors le rapport provisoire aux entités contrôlées afin de leur donner « *l'occasion de formuler des observations sur les constatations, conclusions et recommandations d'audit.* »<sup>20</sup> Après délibéré portant sur l'examen des réponses, les recommandations sont arrêtées par l'ISC de manière définitive.

Si le rapport de l'ISC est rendu public, les réponses de l'entité contrôlée sont annexées au rapport définitif. Dans l'hypothèse où les réponses ne sont pas parvenues avant la date de publication, l'ISC indique dans le rapport que la réponse n'a pas été transmise à temps pour respecter le calendrier de production.

Les réponses des entités contrôlées sont encadrées de manière différente selon les ISC. Dans la plupart des cas, la réponse est libre, dans sa forme comme dans son contenu. Elle peut porter sur les recommandations et/ ou sur les analyses du rapport. Au Canada, le Bureau du vérificateur général procède autrement en s'attachant spécialement aux recommandations.

#### **Les réponses des entités contrôlées selon le Bureau du vérificateur général (BVG) du Canada**

Le BVG a fixé des limites concernant la teneur et la publication des réponses de l'entité. Non seulement il ne publie généralement pas des réponses vagues aux rapports d'audit, mais ne publie pas non plus les réponses qui ne correspondent à aucune des recommandations qui ont été formulées ou qui ne correspondent à aucune des nouvelles recommandations formulées dans le cas d'un suivi d'un audit précédent.

Les entités ne peuvent utiliser des réponses pour réfuter les constatations de l'audit. Les litiges relatifs à la validité et à l'exhaustivité des constatations de l'audit sont réputés avoir été traités au cours de discussions préalables.

Les réponses se trouvent à la suite des recommandations auxquelles elles se rattachent et doivent clairement indiquer si l'entité est d'accord ou non avec les recommandations. Toute réponse doit contenir 200 mots au maximum. Si l'entité accepte la recommandation, elle doit décrire les mesures qu'elle prévoit mettre en œuvre pour y donner suite. Si l'entité refuse la recommandation, elle doit préciser les raisons de son refus dans sa réponse, qui seront également intégrées au rapport d'audit.

<sup>19</sup> Guide sur les recommandations de la Cour des comptes française, p.5.

<sup>20</sup> ISSAI 300, p. 22.



La réponse, qui commence toujours par « *Recommandation acceptée* » ou « *Recommandation refusée* », doit se poursuivre dans le sens de l'affirmation choisie. Elle doit comprendre les mesures prévues, le calendrier d'exécution et un cadre de responsabilité clair afin de faciliter tout suivi éventuel. Le BVG détermine si la formulation de la réponse est appropriée et suffisante.

Si l'acceptation de l'entité est conditionnelle ou partielle, l'équipe d'audit peut, en dernier recours seulement et après en avoir discuté avec le vérificateur général adjoint et, dans le cas d'un examen spécial, changer la réponse en « *Recommandation acceptée en partie* ». L'équipe d'audit doit alors en faire part à l'entité. Il s'agit d'une possibilité qui s'offre aux équipes d'audit, mais non aux entités et ne devrait être utilisée que dans des circonstances exceptionnelles.

Le BVG encourage le comité d'audit de l'entité à jouer un rôle actif dans l'examen et l'évaluation du caractère approprié des réponses de l'entité aux recommandations. Pour les audits visant plusieurs entités, la réponse peut être commune ou chaque entité peut répondre séparément. L'équipe d'audit informera l'entité auditée de tout changement significatif apporté à ses réponses définitives au cours du processus de révision.

D'après BVG, 8020, Recommandations et réponses de l'entité, juillet 2020.

Si tous les membres de l'AISCCUF publient les réponses des entités contrôlées en cas de publication du rapport définitif, ce n'est pas nécessairement le cas des rapports non publiés. Dans ce cas, les réponses et positions des entités contrôlées sont mentionnées et discutées dans le rapport définitif.

## **IV. Le suivi des recommandations**

### **A. Lignes générales**

#### **A défaut d'être rendu obligatoire par les textes, le suivi est une nécessité**

Il peut arriver pour certaines ISC qu'aucun suivi ne soit requis aux termes de la loi. Ce vide juridique n'exonère pas les ISC de mettre en œuvre des mécanismes pour veiller à ce que les ministères et les organismes donnent suite aux recommandations <sup>21</sup>.

Conformément aux normes de l'INTOSAI, « *les ISC possèdent leur propre système interne de suivi pour veiller à ce que les entités contrôlées donnent suite de façon satisfaisante à leurs observations et à leurs recommandations* »<sup>22</sup>.

#### **Il y a différents types de suivi possibles**

D'une manière générale, tout rapport doit comporter une évaluation de la mise en œuvre des recommandations précédentes<sup>23</sup>. Il existe toutefois des rapports spécifiques uniquement consacrés au suivi des recommandations ou décisions adoptées lors d'un précédent contrôle.

---

<sup>21</sup> INTOSAI P-10, « *Lignes directrices de l'INTOSAI et pratiques exemplaires liées à l'indépendance des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques* », INTOSAI Professional Standards Committee, Principe 7 « *L'existence de mécanismes efficaces de suivi des recommandations des ISC* », p. 8-10.

<sup>22</sup> INTOSAI P-10, « *Lignes directrices de l'INTOSAI et pratiques exemplaires liées à l'indépendance des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques* », INTOSAI Professional Standards Committee, Principe 7 « *L'existence de mécanismes efficaces de suivi des recommandations des ISC* », p. 8-10.

<sup>23</sup> « *Les auditeurs doivent aussi déterminer si les entités concernées ont pris les mesures appropriées pour donner suite à toutes les recommandations formulées lors d'audits antérieurs* ». ISSAI 300, p. 32.

Dans ce cas, une distinction s’opère dans le suivi des recommandations selon que le rapport définitif ait été publié ou non.

<b>Rapport publié</b>		<b>Rapport non publié</b>
Un rapport de contrôle de suivi par entité	Rapport général de suivi des suites de l’ISC	Un rapport de contrôle de suivi par entité

Les rapports publiés peuvent donner lieu à un rapport circonscrit à la seule entité contrôlée, dont l’objet explicite est le suivi des recommandations. Ils peuvent également donner lieu à une synthèse annuelle qui couvre l’ensemble des recommandations émises par l’ISC pour un millésime donné. Cette dualité est clairement retenue par l’INTOSAI<sup>24</sup>.

Les rapports non publiés peuvent donner lieu à un rapport de suivi *ad hoc* (cf. *infra*).

Les rapports de suivi sont établis selon plusieurs méthodes possibles. Lorsqu’ils portent sur un ensemble de contrôles d’une année donnée, et face au nombre de contrôles à prendre en compte, il peut être de bonne pratique de demander à chaque entité concernée la suite qu’elle a réservée aux recommandations qui lui avaient été adressées. Dans ce cas, les rapporteurs du suivi travaillent sur une base déclarative. Lorsque le suivi ne porte que sur une seule entité, il est plus aisé de procéder par un questionnaire assorti d’un contrôle sur place.

### **Les recommandations trouvent leur sens dans leur suivi**

Dans tous les cas, l’importance de ces travaux de suivi est d’autant plus grande qu’ils fournissent un outil de suivi de l’action de l’ISC et de mesure de sa performance. Ainsi, pour la Cour des comptes française, les résultats de la synthèse annuelle qui prend la forme d’un chapitre du rapport public annuel nourrit également les indicateurs de performance de la Cour tels que publiés dans les documents budgétaires soumis au Parlement. Le suivi des recommandations est donc une forme de suivi de la qualité des travaux<sup>25</sup> et, plus spécifiquement, de la qualité des recommandations.

Le suivi consiste en l’examen, par des rapporteurs désignés à cet effet, des mesures correctrices prises par l’entité auditée, ou par une autre partie responsable. C’est une activité indépendante du contrôle initial, qui augmente la valeur du processus et en renforce l’incidence.

Le suivi encourage aussi les entités auditées et les autres utilisateurs des rapports à prendre au sérieux ces derniers, et en particulier leurs recommandations.

Le suivi de la mise en œuvre des recommandations vise aussi à déterminer si l’entité contrôlée a résolu de façon adéquate les problèmes sous-jacents et remédié à la situation à l’origine de

<sup>24</sup> Cette double possibilité est prévue par l’ISSAI 300, p. 37 : « Les résultats d’un suivi peuvent être présentés séparément ou faire l’objet d’un rapport consolidé, qui à son tour peut comporter une analyse de différents audits et éventuellement souligner des tendances et des thèmes communs à un certain nombre de domaines concernés par le rapport. Le suivi peut aider à mieux comprendre la valeur ajoutée apportée par l’audit de la performance en ce qui concerne une période ou un domaine donnés. »

<sup>25</sup> ISSAI 140, contrôle qualité pour l’ISC, p.19.

ceux-ci dans un délai raisonnable<sup>26</sup>. C'est la raison pour laquelle le suivi est en soi une vérification de la performance<sup>27</sup>.

Il peut paraître utile que le suivi des recommandations soit confié à l'équipe chargée du premier contrôle, notamment pour l'examen de questions complexes nécessitant une connaissance approfondie du sujet. Toutefois, les questions d'impartialité évoquées *supra* peuvent alors se poser. Par ailleurs, la permanence des équipes n'est pas toujours possible et ne constitue pas une obligation opposable à l'ISC à laquelle il revient de s'assurer que la nouvelle équipe a disposé du temps nécessaire pour se familiariser avec le sujet à vérifier<sup>28</sup>.

### **Les principales questions à se poser au moment de planifier le suivi**

*L'entité a-t-elle disposé de suffisamment de temps pour régler les questions soulevées à l'origine ?* La notion de délai raisonnable, déterminé par l'ISC, permet aussi aux rapporteurs de s'assurer que les recommandations sont encore pertinentes au moment du suivi<sup>29</sup>. Il importe de noter que certaines recommandations ne peuvent être mise en œuvre que dans le moyen terme ou qu'elles nécessitent des mesures préparatoires longues dont l'entité contrôlée ne maîtrise pas toujours les délais de réalisation. Ces situations n'invalident pas l'intérêt du suivi, mais il est alors nécessaire d'aboutir à une qualification adaptée (recommandation en cours de mise en œuvre, recommandation dont la réalisation ne peut qu'être différée à ce jour, etc.)

*Les recommandations sont-elles toujours pertinentes ?* Une recommandation utile au moment de sa formulation peut perdre de sa valeur, voire sa signification, du fait de changements législatifs ou réglementaires, d'événements imprévus, etc. Il peut aussi arriver que la mise en œuvre d'une recommandation soit hors de portée de l'entité contrôlée, par manque de moyens ou parce que l'opération à réaliser ne dépend pas que d'elle. Dans le cas où des recommandations ne sont plus d'actualité, l'équipe devra être en mesure de démontrer qu'elles ne sont plus pertinentes pour l'entité.

*La vérification doit-elle porter sur la seule mise en œuvre des recommandations, ou les questions qui ont justifié leur formulation doivent-elles être vérifiées de nouveau ?* Il n'y a pas de réponse définitive à cette question. Dans tous les cas, un rapport de suivi peut justifier qu'un contrôle approfondi soit à nouveau programmé.

Au total, la périodicité du suivi des recommandations est laissée à l'appréciation de l'ISC. Dans le cas d'un suivi de plusieurs contrôles portant sur une année donnée, il est concevable de lancer l'enquête auprès des différentes entités pour le millésime N-3. Dans le cas des contrôles portant sur une seule entité, la périodicité peut être portée à cinq ans.

### **Tous les rapports de suivi disposent d'un système de cotation**

Il peut être fixe (cf. *infra*), ou plus développé, à partir d'un système d'appréciation tournant le plus généralement autour de la notion de « *satisfaction / insatisfaction* ». Ces appréciations portent sur la recommandation elle-même (« *la recommandation est estimée mise en œuvre de*

---

<sup>26</sup> ISSAI 300, p. 36.

<sup>27</sup> CREFIAF, Guide de vérification de performance, p. 145-6.

<sup>28</sup> CREFIAF, Guide de vérification de performance, p. 145-6.

<sup>29</sup> CREFIAF, Guide de vérification de performance, p. 145-6.

*manière satisfaisante* ») ou sur l'amélioration attendue (« *Dans l'ensemble, les progrès réalisés pour mettre en œuvre les recommandations de la vérification du (date) de (sujet) ont été satisfaisants/insatisfaisants* »).

La synthèse du rapport porte quant à elle une appréciation générale et mesurable. Par exemple : « *L'entité a complètement mis en œuvre neuf des quinze recommandations formulées lors de la vérification initiale, soit un taux de mise en œuvre de 60 %* ». Dans ce cas, l'ISC concentre sa cotation sur la notion de « *mise en œuvre complète* ». Elle peut faire suivre cette appréciation d'une explication développée, par exemple : « *Dans l'ensemble, des progrès satisfaisants ont été réalisés depuis 2005 pour appliquer nos recommandations. Les recommandations touchant le contrôle, la gestion financière et la gestion des ressources humaines ont été complètement mises en œuvre. Cependant, les progrès sont insatisfaisants en ce qui concerne l'archivage des décisions importantes ainsi que l'établissement d'une situation exhaustive du patrimoine.*»<sup>30</sup>

## **B. Les recommandations rendues publiques**

### **Le suivi par entité contrôlée**

Certains membres de l'AISCCUF privilégient un suivi des recommandations par entité. Ainsi, un rapport de suivi permet d'évaluer les progrès réalisés par les entités dans la mise en œuvre des recommandations formulées au cours d'un audit de performance précédent, ou dans la résolution des problèmes visés par les recommandations. Dans leur ensemble, les progrès seront jugés insatisfaisants si l'entité n'a pas mis entièrement en œuvre les recommandations les plus importantes du rapport initial<sup>31</sup>.

Le plus généralement, le rapport de suivi reconduit les recommandations qui n'ont pas été mises en œuvre, éventuellement amendées ou actualisées. Dans ce cas, la recommandation est explicitement qualifiée de « *maintenue* » ou de « *maintenue et modifiée* »<sup>32</sup>.

Le rapport de suivi peut dresser des constatations et proposer des conclusions portant sur de nouveaux enjeux. L'équipe de contrôle peut faire de nouvelles recommandations à ce sujet. Il en résulte que les recommandations qui découlent des travaux de suivi doivent être séparées des recommandations nouvelles<sup>33</sup>. Ces dernières sont explicitement qualifiées de « *recommandations nouvelles* ».

Dans tous les cas, ces rapports de suivi par entité relèvent des mêmes normes professionnelles que les rapports initiaux. Il en va de même pour les recommandations. Les réponses de l'entité sont intégrées à la version définitive du rapport<sup>34</sup> **qui, dans sa forme et sa présentation, est un rapport comme les autres.**

---

<sup>30</sup> Exemples tirés de : CREFIAF, Guide de vérification de performance, p. 148.

<sup>31</sup> BVG, 8020, Recommandations et réponses de l'entité, juillet 2020.

<sup>32</sup> Cette pratique n'est pas générale. Les normes établies par le BVG précisent que le texte faisant état du suivi ne reproduit généralement pas les recommandations du contrôle précédent dont il est question. BVG, 8020, Recommandations et réponses de l'entité, juillet 2020.

<sup>33</sup> BVG, 8020, Recommandations et réponses de l'entité, juillet 2020.

<sup>34</sup> Cette égalité des normes entre rapport initial et rapport de suivi est consensuelle. BVG, 8020, Recommandations et réponses de l'entité, juillet 2020. CREFIAF, Guide de vérification de performance, p. 145-6.

## **Le suivi global et annuel**

Pour les suites rendues publiques, certaines ISC comme la Cour des comptes française ou la Cour des comptes marocaine, procèdent par un suivi global.

Chaque année, une note précise le calendrier et les priorités attendues de la campagne de suivi des recommandations.

L'ensemble des recommandations émises par l'ISC sont intégrées de manière exhaustive dans une base de données. Chaque année, au moment de la préparation du suivi des suites, un millésime (par exemple l'année N-3) fait l'objet d'une extraction. Après que certaines recommandations obsolètes ou caduques ont été retirées de ce document, chaque administration ou entité concernée reçoit l'état qui la concerne directement et est appelée à répondre dans un délai fixé d'un commun accord. Les recommandations et réponses sont alors réparties entre plusieurs rapporteurs, selon la compétence de la formation à laquelle ils appartiennent. Toutes les recommandations et réponses sont ainsi analysées et donnent lieu à une cotation fixe couvrant cinq cas de figure :

- Totalement mise en œuvre (les recommandations ayant donné lieu à prise en compte satisfaisante).
- Mise en œuvre en cours (celles pour lesquelles la prise en compte est étalée dans le temps ; la perspective est ici clairement la mise en œuvre totale) ;
- Mise en œuvre incomplète (celles pour lesquelles la mise en œuvre n'est que partielle dans son contenu)
- Non mise en œuvre (recommandations non suivies d'effet)
- Refus de mise en œuvre (celles qui n'ont pas été suivies sur la base d'un argumentaire de l'entité contrôlée, ce qui est considéré comme un refus).
- Devenue sans objet (celles qu'il n'est plus utile de suivre et sont considérées comme « *devenues sans objet* » ou obsolètes).

Cet éventail de cotation permet d'affiner l'analyse du suivi. Si certaines d'entre elles sont définitives par nature, d'autres sont appelées à évoluer (mise en œuvre en cours, mise en œuvre incomplète).

Les travaux des rapporteurs, une fois validés en délibéré de leur formation d'appartenance, sont transmis à la structure centrale chargée d'en établir la synthèse pour l'ensemble de l'ISC. Il en résulte un tableau général de satisfaction / insatisfaction sous la forme de ratio. Pour la Cour des comptes française, le ratio global de satisfaction additionne les recommandations totalement mises en œuvre, en cours de mise en œuvre et mises en œuvre de manière incomplète.

Les cas les plus emblématiques d'amélioration ou de déception peuvent alors faire l'objet d'un bref développement explicatif inséré dans la synthèse publiée dans le rapport public annuel.

Ce système déclaratif mobilise l'ensemble de l'ISC pendant quelques semaines, ce qui lui permet de suivre, année après année, la mise en œuvre de ses recommandations pour l'ensemble des administrations et entités qu'elle a contrôlées. Les résultats de cette campagne de suivi des recommandations peuvent donner lieu, comme en France, à un chapitre spécial du « *rapport*

*public annuel* ». Y sont présentés les indicateurs et les cotations d'une manière globale ainsi que de courtes monographies illustratives portant soit sur des alertes (des recommandations non suivies d'effet) soit sur des cas positifs de recommandations mises en œuvre. Ce travail permet en outre d'alimenter un système de suivi des risques et la programmation des contrôles pour les années suivantes.

### C. Les recommandations non publiées

Tous les rapports sont adressés aux entités contrôlées mais ils ne font pas tous l'objet d'une publication. C'est le cas par exemple pour la Cour des comptes française.

Dans le cas du suivi des recommandations des rapports non publiés, la Cour procède selon les méthodes du cas « le suivi par entité contrôlée » décrit ci-dessus. Ces rapports de suivi des recommandations obéissent alors à une logique de contrôle et non sur une base déclarative. Ils présentent des caractéristiques propres :

Les rapports en question portent sur des entités de même statut (par exemple, les universités). Cette homogénéité permet de valoriser les rapports de suivi par une synthèse régulière sur la manière dont certaines administrations ou certains opérateurs de l'État et leurs tutelles mettent en œuvre les recommandations.

Les recommandations non publiées peuvent faire l'objet d'un recensement permanent au sein d'une base de données qui couvre plusieurs années (par exemple dix ans pour les universités), qui permet de les classer par nature et grands domaines d'activité et de gestion, et qui est interopérable avec d'autres bases de données (par exemple, les situations financières). Cette base de données constitue une aide à la programmation. Elle permet d'établir, par entité et par catégorie d'opérateurs, des tableaux de synthèse.

#### Classement des recommandations par nature

Nature	Nombre de recommandations	Pourcentage
Risque de régularité ou de fraude		
Gestion		
Performance		
Politique publique		
Total		

#### Classement des recommandations par domaine

Domaine	Nombre de recommandations	Pourcentage
Stratégie		
Achat		
Comptabilité		
Gouvernance et organisation interne		
Situation financière		
Gestion des ressources humaines		
Situation patrimoniale		
Total		

Outre les recommandations proprement dites, peuvent être suivis dans la base de données les rappels aux lois et règlements ainsi que les orientations précises que le rapport initial contient mais qui n'ont pas été exprimées sous forme de recommandations.

Ce type de contrôle spécifique pour suivre la mise en œuvre des recommandations émises est conforme aux orientations de l'INTOSAI. Il permet d'analyser en profondeur le degré de mise en œuvre des recommandations. Il repose en effet sur un contrôle mené sur place et sur pièces. Il fait l'objet d'une analyse des réponses dans laquelle sont examinés les engagements pris par l'entité contrôlée, ses réponses décevantes et ses refus éventuels.

À l'issue, les recommandations définitives peuvent reprendre les recommandations antérieures avec ou sans amendement et émettre des recommandations nouvelles. Ces deux types de recommandations sont nettement et explicitement séparés.

## Annexe n° 1

### Les sources normatives des recommandations

- INTOSAI P-10 (Déclaration de Mexico sur l'indépendance des ISC) :

#### PRINCIPE 7 :

*« L'existence de mécanismes efficaces de suivi des recommandations des ISC. Les Institutions supérieures de contrôle des finances publiques soumettent leurs rapports de contrôle au Parlement (ou à une de ses commissions) ou au conseil d'administration de l'entité contrôlée, selon le cas, pour qu'il les examine et qu'il effectue un suivi des recommandations exigeant des mesures correctives. Les Institutions supérieures de contrôle des finances publiques possèdent leur propre système interne de suivi pour veiller à ce que les entités contrôlées donnent suite de façon satisfaisante à leurs observations et à leurs recommandations ou à celles du Parlement (ou d'une de ses commissions) ou de leur conseil d'administration, selon le cas. Les Institutions supérieures de contrôle des finances publiques soumettent leurs rapports de suivi au Parlement (ou à l'une de ses commissions) ou au conseil d'administration de l'entité contrôlée, selon le cas, afin qu'il les examine et prenne des mesures, et ce, même lorsqu'elles ont, en vertu de la loi, le pouvoir d'effectuer des suivis et de prendre des sanctions. »*

[INTOSAI-P-10-Déclaration-de-Mexico.pdf \(issai.org\)](#)

- INTOSAI P-12 (Valeur et avantages des ISC) :

#### PRINCIPE 3 :

*« Permettre à ceux chargés de la gouvernance de l'administration publique d'accomplir leurs responsabilités en répondant aux conclusions et recommandations des contrôles et en prenant les mesures correctrices qui s'imposent 1) Les ISC devront garantir la bonne communication avec les organismes contrôlés et autres parties prenantes associées, selon le cas et veiller à les tenir dûment informés pendant la procédure de vérification des affaires découlant de leurs fonctions. 2) Les ISC devront, en vertu de leur mandat, fournir à l'assemblée législative, à ses commissions ou à la direction et aux conseils d'administration des organismes contrôlés, les informations pertinentes et opportunes. 3) Les ISC devront analyser leurs rapports de contrôle individuels afin d'identifier les thèmes, conclusions communes, tendances, causes principales et recommandations de révision et en discuter avec les parties prenantes clés. 4) Les ISC devront, sans pour autant compromettre leur indépendance, prodiguer des conseils quant à la meilleure utilisation pour un effet optimal, de leurs conclusions et opinions de contrôle, par exemple par la transmission de lignes directrices des bonnes pratiques. 5) Les ISC devront développer des relations professionnelles avec les commissions de supervision législatives ainsi qu'avec les directions et conseils d'administration des organismes contrôlés en vue de les aider à mieux comprendre les rapports de contrôle et recommandations et prendre les mesures qui s'imposent. 6) Les ISC devront, selon le cas, présenter un rapport sur les mesures de suivi entamées à la suite de leurs recommandations. »*

[INTOSAI-P-12-La-valeur-et-les-avantages-des-ISC.pdf \(issai.org\)](#)



- INTOSAI P-20 (transparence et responsabilité) :

**PRINCIPE 3 :**

« • Les ISC adoptent des normes d'audit, des procédures et des méthodes à la fois objectives et transparentes. • Les ISC adoptent des normes et des méthodologies conformes aux principes d'audit fondamentaux de l'ISSAI 100, élaborés conformément aux Normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques. • Les ISC communiquent sur ces normes et sur ces méthodologies, et sur la façon dont elles s'y conforment. • Les ISC communiquent sur les types d'audits qu'elles pratiquent dans le cadre de leurs compétences, ainsi que sur les méthodes qu'elles appliquent pour l'évaluation des risques et pour la programmation. • Les ISC font connaître à l'entité contrôlée les critères sur lesquels seront fondées leurs opinions. • Les ISC informent l'entité contrôlée sur les objectifs, les méthodes et les 9 conclusions de leurs audits. • Les conclusions des audits effectués par les ISC sont soumises à une procédure contradictoire, et leurs recommandations font l'objet des commentaires et des réponses de l'entité contrôlée. • Les ISC disposent de mécanismes de suivi efficaces et rendent compte de leurs recommandations afin de s'assurer que les entités contrôlées donnent une suite satisfaisante à leurs observations et à leurs recommandations ainsi qu'à celles formulées par le Parlement (INTOSAI-P 10 concernant la Déclaration du Mexique sur l'indépendance – principe 7). • Les procédures de suivi des ISC permettent à l'entité contrôlée de fournir des informations sur les mesures correctives prises ou les raisons pour lesquelles aucune mesure corrective n'a été prise. • Les ISC doivent mettre en place un mécanisme d'assurance qualité adéquat pour leurs activités d'audit et leurs rapports et soumettre régulièrement celui-ci à une évaluation indépendante. »

**PRINCIPE 7 :**

« Les ISC rendent publics les résultats de leurs audits et leurs conclusions concernant l'ensemble des activités gouvernementales. • Les ISC rendent publiques les conclusions et recommandations formulées au terme des audits, sous réserve que celles-ci ne soient pas considérées comme confidentielles en vertu de lois et réglementations spécifiques. • Les ISC rendent compte des mesures prises à la suite de leurs recommandations. • Les ISC du modèle juridictionnel rendent compte des sanctions et des pénalités imposées aux comptables ou aux gestionnaires. • Par ailleurs, les ISC rendent publiques les conclusions d'audits plus globaux portant par exemple sur l'exécution du budget général, sur la situation financière de l'État et ses opérations ainsi que, si cela fait partie de leurs compétences, sur les aptitudes professionnelles des agents publics. • Les ISC entretiennent d'étroites relations avec les comités parlementaires concernés afin de les aider à mieux comprendre les rapports et les conclusions d'audit et à prendre les mesures appropriées. »

[INTOSAI-P-20-Principes-de-transparence-et-de-responsabilite.pdf \(issai.org\)](#)

- [ISSAI 100 \(principes fondamentaux du contrôle des finances publiques\) ;](#)
- [ISSAI 300 \(principes fondamentaux de l'audit de la performance\) ;](#)
- [GUID 3920 \(le processus d'audit de la performance\) ;](#)
- [GUID 9020 \(évaluation des politiques publiques\).](#)

## Annexe n° 2

### Les cinq critères relatifs au contenu d'une recommandation

Au-delà des questions de forme, c'est d'abord sur le fond que l'apport de la recommandation doit être analysé, ce qui suppose une appréciation au cas par cas, selon le contexte de chaque enquête ou contrôle.

Une recommandation doit être opérationnelle et son degré de mise en œuvre doit être susceptible d'une appréciation claire.

Les critères couramment pratiqués au niveau international sont au nombre de cinq : l'objectif d'une recommandation est d'être Spécifique, Mesurable, Axé sur les résultats, Réaliste et Temporellement défini (SMARTER).

#### Une recommandation est spécifique

Chaque recommandation ne traite que d'une seule question. En outre, elle propose une ou des actions spécifiques. Elle doit avoir été justifiée et explicitée dans le corps du rapport. La recommandation doit pouvoir se lire comme l'aboutissement de données ou d'arguments développés au préalable.

Lorsque plusieurs actions sont proposées, chacune d'elles doit être clairement définie et séparée des autres par des numéros. Il faut cependant veiller à éviter les « sous-recommandations ».

Cette mesure aide les administrations à mieux comprendre et mettre en œuvre les recommandations et elle facilite le suivi ultérieur.

#### Points de repère :

- La recommandation traite-t-elle un seul problème ou une question spécifique ?
- La recommandation différencie-t-elle bien les actions à mener ?
- Toutes les actions proposées sont-elles directement liées au sujet de la recommandation ?
- Est-ce que le rapport ou la recommandation inclut ou implique un indicateur pour le suivi ?

#### Une recommandation est mesurable

L'ISC doit être à même d'évaluer sans équivoque si, et dans quelle mesure, une recommandation a été mise en œuvre. La recommandation doit être rédigée de façon à rendre cette évaluation aussi simple que possible.

Une attention particulière devra être accordée aux avantages et aux inconvénients d'utiliser dans les recommandations des indicateurs qualitatifs ou quantitatifs et des indicateurs de processus ou de résultat.

#### Points de repère :

- Le corps du rapport présente-t-il la situation actuelle avec clarté ?

- Est-ce qu'un indicateur différent ou modifié faciliterait la vérification future ?
- Dans quelle mesure la preuve donnée par l'indicateur est-elle irréfutable ?

#### **Une recommandation est axées sur les résultats**

Les actions suggérées dans la recommandation doivent être énoncées dans le but d'atteindre un résultat concret ou de parvenir à une situation particulière assimilable à une amélioration. Ce but peut être formulé de façon explicite ou concrètement défini dans la recommandation.

#### **Points de repère :**

- La recommandation contient-elle des informations ou une analyse qui devraient se trouver dans la partie principale du rapport ?
- La recommandation identifie-t-elle la situation à atteindre ou les actions concrètes à mener pour y parvenir ou alors se contente-t-elle de décrire la situation et d'appeler simplement au changement ?

#### **Une recommandation est réalisable**

Toute recommandation doit être réalisable en termes opérationnels. Néanmoins, la question du coût potentiel, notamment par rapport aux ressources financières disponibles, constitue un des éléments à prendre en compte.

#### **Points de repère :**

- La mise en œuvre de cette recommandation est-elle possible en termes pratiques ?
- D'autres actions ou des actions complémentaires pourraient-elles être recommandées ?
- Quelles sont les options qui rencontreront le moins de résistance pour redresser la situation de façon aussi efficace ?

#### **Une recommandation est temporellement définie**

Le fait de fixer un calendrier réaliste pour la mise en œuvre des recommandations aide les interlocuteurs de la Cour à définir des priorités, les pousse à l'action et renforce l'obligation de rendre des comptes. Le calendrier peut être établi en termes de mois, d'années, ou de mise en œuvre « immédiate ». Une autre option est de proposer un cadre temporel en termes de court, moyen et long terme. Il est alors impératif de clarifier ce que chaque référence implique en termes numériques.

#### **Points de repère :**

- La recommandation spécifie-t-elle (au moins implicitement) quand la mise en œuvre doit être lancée ou achevée ?

Le cadre temporel est-il suffisamment serré pour pousser au changement mais suffisamment long pour tenir compte du temps véritablement nécessaire à la mise en œuvre des recommandations ?





Association des Institutions Supérieures de Contrôle  
ayant en Commun l'Usage du Français