

Stage en administration publique
POL-6005

Rapport analytique de stage

*Le taux d'application des recommandations du Vérificateur général du Québec:
l'indicateur de succès du suivi allégé en vérification de l'optimisation des ressources*

Remis à
Professeur Steve Jacob

Par
Marc Ruben Claude

En vue de la Maîtrise en affaires publiques
(avec stage)

Faculté des sciences sociales
Département de science politique

28 avril 2015



UNIVERSITÉ
LAVAL

Table des matières

Liste des abréviations et acronymes	3
DESCRIPTION DU STAGE.....	4
SECTION ANALYTIQUE.....	8
Résumé.....	8
Introduction.....	9
1. Cadre conceptuel: définition et fondements conceptuels.....	12
1.1 La vérification et ses principales fonctions	12
1.2 La vérification de l'optimisation des ressources	16
1.3 Les principes de la vérification de l'optimisation des ressources	17
1.4 Le déroulement d'une mission de vérification de l'optimisation des ressources	18
2. Cadre opératoire: le suivi de la mise en œuvre des recommandations et le taux d'application des recommandations du VGQ.....	21
2.1 Types de suivi de mise en œuvre des recommandations	21
2.2 Processus du développement des indicateurs au VGQ.....	23
2.3 Le taux d'application des recommandations et le suivi de la mise en œuvre.....	25
3. Cas pratiques: mandats de suivi réalisés auprès l'Agence du Revenu (Revenu Québec) et le Ministère de l'Emploi et de la Solidarité sociale (MESS) durant le stage au VGQ	29
3.1 Mandats de suivi assignés durant le stage au VGQ.....	29
3.2 Méthodologie et stratégie de suivi adoptées.....	31
3.2.1 <i>La grille analytique</i>	31
3.2.2 <i>Le suivi auprès des organisations vérifiées</i>	33
3.2.3 <i>Le formulaire de suivi : l'expression des conclusions finales sur le suivi de la mise en œuvre des recommandations</i>	34
4. Discussion de la performance des entités vérifiées à l'égard du taux d'application des recommandations	36
4.1 Facteurs conjoncturels influant sur la performance des entités vérifiées	36
4.2 Une variable explicative : le taux d'adhésion des entités aux recommandations.....	36
5. Conclusion	38
5.1 Contribution du stage à l'évolution de l'état des connaissances	38
5.2 Limites du travail.....	38
5.3 Perspectives	39
5.4 Synthèse et conclusion	40
Bibliographie.....	41

Table des tableaux

Tableau 1 Processus d'audit de performance au Bureau du Vérificateur général du Canada	20
Tableau 2 Grille d'appréciation du niveau d'application des recommandations.....	26
Tableau 3 Niveau des recommandations (trois ans après la publication du rapport)	27
Tableau 4 Application des recommandations (trois ans après la publication du rapport)	27
Tableau 5 Application des recommandations par vérification	28
Tableau 6 Taux d'application des recommandations du VGQ pour les deux suivis	35

Liste des abréviations et acronymes

Acronyme	Nom complet
BVG	Bureau du Vérificateur général [du Canada]
CAP	Commission de l'administration publique
CPA Canada	Comptables professionnels agréés du Canada
ICCA	Institut Canadien des Comptables Agréés
IFAC	International Federation of Accountants
INTOSAI	Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques
ISC	Institutions supérieures de contrôle
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions
MESS	Ministère de l'Emploi et de la Solidarité sociale
VG	Vérificateur général
VGQ	Vérificateur général du Québec
VOR	Vérification de l'optimisation des ressources

DESCRIPTION DU STAGE

Du 8 septembre au 19 décembre 2014, j'ai réalisé un stage au Vérificateur général du Québec (VGQ), dans le service de la vérification de l'optimisation des ressources (VOR). J'ai été affecté à l'équipe s'occupant du volet « finances et économie » du portefeuille des organismes publics audités, sous la direction d'un directeur principal. Spécifiquement, mon mandat consistait en la réalisation du suivi de deux missions de vérification réalisées en 2011 portant sur le recouvrement des créances fiscales et les stratégies de lutte contre la pauvreté au Québec, respectivement auprès de l'Agence du revenu (Revenu Québec) et du Ministère de l'Emploi et de la Solidarité sociale (MESS).

Dans le cadre de la première mission, le mandat portait sur le suivi de la mise en œuvre par Revenu Québec des recommandations en lien avec la perception fiscale au Québec. Alors qu'au 31 mars 2011 les créances fiscales inscrites dans le Système de perception intégré des créances (SPIC) de l'Agence du revenu du Québec s'élevaient à 7,6 milliards de dollars¹, une équipe du VGQ avait réalisé une mission de vérification auprès de Revenu Québec (plus particulièrement auprès du centre de perception fiscale) en vue de s'assurer que celui-ci dispose d'une stratégie adéquate pour recouvrer les créances fiscales. La portée de cette vérification s'étendait également à la gestion efficace, efficiente et équitable des dossiers de recouvrement. En outre, l'équipe de vérification a voulu apprécier l'efficacité de l'évaluation que Revenu Québec effectue de la performance de ses activités de recouvrement ainsi que la qualité de sa reddition de comptes. Les travaux de vérification se sont déroulés de mai 2010 à juillet 2011 et couvrent pratiquement la période du 1^{er} avril 2007 au 30 avril 2011.

Pour ce qui est de la seconde mission portant sur la planification gouvernementale visant à lutter contre la pauvreté et l'exclusion sociale, le mandat de suivi portait sur la mise en œuvre par le Ministère de l'Emploi et de la Solidarité sociale des recommandations du VGQ en lien avec la *Stratégie nationale de lutte contre la pauvreté et l'exclusion sociale* (2002) et les deux plans d'action gouvernementaux qui en découlent (2004-2010 et 2010-2015). La *Loi visant à lutter contre la pauvreté et l'exclusion sociale* a été adoptée en 2002 et vise à guider le

¹ Rapport du Vérificateur général du Québec à l'Assemblée nationale pour l'année 2011-2011, chapitre 4, p. 5

gouvernement et l'ensemble de la société québécoise vers la planification et la réalisation d'actions pour combattre la pauvreté et l'exclusion sociale par l'institution d'une stratégie nationale comprenant cinq orientations.² Parmi les plans d'action prévus dans le cadre de cette loi, le MESS a élaboré un premier plan d'action pour la période 2004-2010 à la hauteur de 4,5 milliards de dollars comprenant 47 mesures et impliquant 14 ministères et organismes. De plus, un deuxième plan d'action gouvernemental pour la période 2010-2015 comprend 70 mesures dont la mise en œuvre concerne 16 entités pour des investissements d'environ 7 milliards de dollars.

De février à août 2011, une équipe de vérification du VGQ a effectué des travaux visant à s'assurer que le Ministère de l'Emploi et de la Solidarité sociale (MESS), en collaboration avec ses partenaires, coordonne la mise en œuvre des plans d'action gouvernementaux par l'instauration de mécanismes de gestion permettant la réalisation et le suivi des actions prévues ainsi que l'évaluation des résultats en vue d'obtenir des progrès durables³. Les travaux comprenaient l'examen de la documentation et l'information de gestion du MESS ainsi que la visite de six directions régionales représentatives de la province et d'un centre local d'emploi clé dans chacune d'elles. De plus, trois autres ministères (ministères de la Santé et des Services sociaux, ministère des Finances du Québec et la Société d'habitation du Québec) ont été sélectionnés en fonction des mesures assignées pour permettre à l'équipe des vérificateurs publics d'apprécier les mécanismes de gestion mis en place pour répondre aux engagements et orientations gouvernementales en matière de lutte contre la pauvreté.

Pour chacun des deux mandats décrits ci-dessus, je devais évaluer les progrès réalisés par les entités vérifiées relativement à la mise en œuvre des recommandations du VGQ exprimées dans les rapports initiaux. Concrètement, pour chaque entité faisant l'objet du mandat de stage, le résultat escompté du suivi de la mise en œuvre des recommandations était la soumission d'un formulaire d'évaluation à partir de l'analyse de la documentation fournie par l'entité (plans d'action, mesures prises, tableaux de bord, rapports périodiques, etc.). Les moyens d'y parvenir

² Ces cinq orientations sont 1) prévenir la pauvreté et l'exclusion sociale en favorisant le développement du potentiel des personnes 2) renforcer le filet de sécurité sociale et économique 3) favoriser l'accès à l'emploi et valoriser le travail 4) favoriser l'engagement de l'ensemble de la société et 5) assurer, à tous les niveaux, la constance et la cohérence des actions.

³ Rapport du Vérificateur général du Québec à l'Assemblée nationale pour l'année 2011-2011, chapitre 2, p. 9

restaient à la discrétion du stagiaire. Il s'ensuit qu'en tant que stagiaire, je me voyais investi d'une certaine autonomie et d'une marge de manœuvre dans l'élaboration d'outils analytiques et méthodologiques visant l'atteinte du résultat escompté.

Tout compte fait, la réalisation du mandat de suivi de la mise en œuvre des recommandations d'une mission de vérification en optimisation des ressources a été enrichissante à plusieurs égards, notamment sur les plans intellectuel, professionnel et personnel.

En premier lieu, l'obtention du stage au VGQ s'est avérée une belle opportunité pour un étudiant inscrit à la maîtrise en affaires publiques de l'Université Laval avec spécialisation en finances publiques. Elle m'a permis de porter un regard panoramique sur l'administration publique québécoise à partir d'une entité à qui l'Assemblée nationale confère le pouvoir d'effectuer un contrôle transversal sur les ministères et organismes publics. En ce sens, ce stage de maîtrise au Vérificateur général du Québec m'a fourni la parfaite opportunité de lier la théorie à la pratique. Par ailleurs, les mandats qui m'ont été assignés présentent intrinsèquement un immense intérêt pour la compréhension du modèle québécois en matière d'économie publique: la perception fiscale et la stratégie de lutte contre la pauvreté sont deux volets révélateurs des choix économiques et sociaux distinctifs du Québec. Ainsi, tant le lieu que le contenu du stage se sont révélés fort opportuns pour susciter l'apprentissage contributif à la formation d'un cadre intéressé aux questions de finances publiques.

En second lieu, mon affectation au service de vérification de l'optimisation des ressources plutôt qu'à celui de l'attestation financière m'a initiée à un nouveau champ de vérification. Celle-ci requérant un profil académique plus versatile que celle-là, mon affectation en VOR m'a amené à côtoyer des professionnels dont la formation générale allait de l'ingénierie à l'agronomie en passant par l'environnement et les sciences comptables. Cette diversité professionnelle a favorisé la prise en compte des aspects autres que comptables et/ou financiers dans la conduite du suivi de la mise en œuvre des recommandations. J'en suis ressorti enrichi en matière de compétences analytiques, le plus souvent extracurriculaires (inspection de documents, analyses de plans d'action, corroboration des éléments probants, etc.).

Finalement, l'exposition à des professionnels de divers horizons m'a sans doute permis d'élargir mon réseau professionnel tout en contribuant à l'épanouissement de multiples compétences interpersonnelles, dont la sensibilité interculturelle, la capacité de négociation et l'entregent. De plus, les formations corporatives, les symposiums, les visites du Parlement, ou même des activités plus sociales comme les conversations informelles à l'heure du dîner ou les fêtes de fin d'année ont été autant d'occasions d'intégration professionnelle que d'apprentissage de la culture organisationnelle du VGQ. Par-dessus tout, l'encadrement professionnel des pairs s'est avéré infiniment précieux dans la réalisation du stage. Je suis définitivement reconnaissant de la rétroaction de mon superviseur de stage et des conseils de mon mentor ainsi que des suggestions de mes coéquipiers sur les outils analytiques appropriés à telle ou telle problématique, y compris les échanges fort intéressants avec les professionnels des autres équipes.

SECTION ANALYTIQUE

Titre: Le taux d'application des recommandations du Vérificateur général du Québec : l'indicateur de succès du suivi allégé en vérification de l'optimisation des ressources

Problématique: Quelle est la relation entre le taux d'application des recommandations du VGQ et l'efficacité du suivi allégé? En d'autres termes, comment se reflète la valeur ajoutée d'un mandat de suivi à travers l'estimation de la performance d'une entité vérifiée pour cet indicateur précis?

Résumé

Au terme des missions de vérification de l'optimisation des ressources, les vérificateurs législatifs produisent des rapports dans lesquels ils émettent des recommandations à l'endroit des dirigeants des entités publiques. Trois ans plus tard, le VG réalise un suivi de la mise en œuvre de ses recommandations auprès des entités vérifiées. De fait, ce suivi permet au Vérificateur général de contribuer à la saine gestion de l'administration publique et de faire une reddition de comptes facilement interprétable par les parlementaires.

C'est dans le cadre de ce suivi que s'effectue le calcul du taux d'application des recommandations du VGQ. Il s'agit d'un indicateur de performance pour lequel une cible annuelle est fixée dans le tableau de bord du VGQ et dans son plan stratégique. Le taux d'application des recommandations constitue l'indicateur-clé permettant au VG d'évaluer les retombées réelles de ses recommandations sur la gestion publique québécoise.

Ce rapport analytique de stage établit une relation entre l'efficacité d'un suivi allégé et le taux d'application des recommandations de la VGQ. Plus spécifiquement, il porte sur la valeur ajoutée des travaux du Vérificateur général à la gestion publique à travers l'estimation de la performance d'une entité vérifiée pour cet indicateur-clé lors d'un suivi de la mise en œuvre des recommandations du VGQ. En somme, le taux d'application des recommandations du VGQ y est présenté comme l'indicateur-clé permettant de conclure de l'efficacité d'un suivi allégé de la mise en œuvre des recommandations.

Introduction

Au Québec, le Vérificateur général du Québec (VGQ) assure le contrôle parlementaire sur les finances publiques par la vérification intégrée. Celle-ci comporte trois volets : l'attestation financière, la vérification de conformité des opérations avec les lois, les règlements, les politiques et les directives, et la vérification de l'optimisation des ressources (VOR).

Au terme des missions de vérification de l'optimisation des ressources, les vérificateurs législatifs produisent des rapports dans lesquels ils émettent des recommandations à l'endroit des dirigeants des entités publiques. A priori, ces derniers sont responsables de leur mise en œuvre. A posteriori, le VGQ effectue des suivis de la mise en œuvre de ses recommandations auprès des entités vérifiées.

Les suivis de mise en œuvre des recommandations que font le VGQ sont importants à plusieurs égards. D'abord, ils permettent d'évaluer dans quelle mesure les entités vérifiées ont donné suite aux recommandations. En cela, ils permettent de vérifier la réceptivité [ou le dérochement] des entités gouvernementales au contrôle parlementaire. Ensuite, la détermination d'un indicateur précis permet au VGQ d'informer l'Assemblée nationale sur les progrès accomplis ou non par l'organisation vérifiée. Il s'agit du taux d'application des recommandations⁴.

Dans la littérature portant sur l'administration publique québécoise, l'impact des suivis de mise en œuvre des recommandations des vérificateurs généraux a été très peu étudié. Toutefois, l'une des rares études empiriques portant spécifiquement sur les suivis de recommandations du VGQ souligne que des vérificateurs généraux du Canada et du Québec associent le succès de leurs interventions au taux d'application de leurs recommandations par les organisations vérifiées⁵ (Morin, D, 2005). En effet, Danielle Morin a établi quelques corrélations entre le succès des missions de vérification de l'optimisation de ressources et les réactions des organisations vérifiées telles qu'exprimées à travers les délais de mise en œuvre et le taux d'application des recommandations des vérificateurs généraux. Plus spécifiquement, à partir de

⁴ Observation du Vérificateur général par intérim M. Michel Samson, Rapport du Vérificateur général du Québec à l'Assemblée nationale pour l'année 2013-2014, VOR, Printemps 2013, p. 5, par. 6

⁵ Morin Danielle, « Lorsque les administrations publiques font la sourde oreille aux rappels à l'ordre du vérificateur général et que nul ne s'en préoccupe... », *Gestion* 2/2005 (Vol. 30), p.

l'analyse quantitative de 103 chapitres de rapports du Vérificateur général du Québec de 1995 à 2002, des articles de presse et de débats parlementaires relatifs aux rapports des vérificateurs généraux, la professeure à HEC Montréal a dégagé des constats et formulé des pistes de réflexion.

En comparant une série d'indicateurs de performance relatifs aux missions de VOR et de suivis de la mise en œuvre des recommandations, Danielle Morin constate que le pourcentage de recommandations mises en œuvre par les entités vérifiées constitue « l'étalon du succès » des interventions des vérificateurs généraux. Plus spécifiquement, des interrogations pertinentes sur la valeur ajoutée des suivis et la mesure de l'efficacité de ces interventions découlent de la mise en relation de trois facteurs. Il s'agit du niveau de satisfaction des vérificateurs généraux à l'égard de la suite donnée à leur recommandation (moyenne de 3,27 sur 5 sur une échelle de Likert), du taux d'adhésion des organisations vérifiées aux recommandations des vérificateurs généraux (moyenne de 4,02/5) et du taux d'application des recommandations du VGQ découlant des suivis de leur mise en œuvre trois ans plus tard (3,04/5). De l'avis de la chercheuse, plusieurs questions se posent alors: «Les bienfaits de la mise en œuvre des recommandations ne risquent-ils pas de s'amenuiser avec le temps? [...] Pourquoi le sentiment d'urgence serait-il absent chez les organisations vérifiées en ce qui concerne le suivi à donner aux recommandations des vérificateurs généraux? [...] Le Vérificateur général est-il encore un gardien efficace de l'ordre financier public? [...] Le Vérificateur général serait-il devenu avec le temps un gardien moins efficace? »⁶

C'est dans ce contexte de questionnement de l'impact réel des suivis de la mise en œuvre des recommandations des vérificateurs généraux ainsi que leur importance relative au sein des organisations vérifiées que la problématique suivante prend tout son sens. Le succès du suivi de la mise en œuvre des recommandations serait-il lié à l'estimation de la performance de l'entité vérifiée relativement à un indicateur précis? Le taux d'application des recommandations du VGQ constituerait-il un indicateur pertinent et suffisant de l'efficacité du suivi? En quoi

⁶ Morin Danielle, « Lorsque les administrations publiques font la sourde oreille aux rappels à l'ordre du vérificateur général et que nul ne s'en préoccupe... », *Gestion* 2/2005 (Vol. 30), p. 21

l'atteinte de la cible fixée pour cet indicateur permet-elle au VGQ d'apporter une valeur ajoutée à la gestion publique québécoise?

Ma question de recherche consiste donc à déterminer la relation entre le taux d'application des recommandations du VGQ et l'efficacité du suivi de la mise en œuvre des recommandations. En d'autres termes, ma principale préoccupation est de savoir comment se reflète la valeur ajoutée d'une mission de VOR à travers la performance d'une entité auditée pour cet indicateur à l'étape du suivi.

Pour y répondre, je revois dans la première partie de ce rapport de stage la littérature portant sur la vérification législative (l'audit du secteur public), en accordant une attention particulière à la vérification de l'optimisation des ressources. Ensuite, un cadre opératoire est développé dans lequel les concepts de recherche principaux – respectivement le suivi de la mise en œuvre des recommandations et le taux d'application des recommandations - sont présentés dans les contextes canadien et québécois à la deuxième section du rapport. La troisième section consiste en une étude de cas permettant d'analyser les résultats de la performance d'organismes publics québécois découlant de deux mandats de suivis de mise en œuvre réalisés durant mon stage de maîtrise. Ces résultats sont discutés à la quatrième partie du rapport. Finalement, la cinquième partie répond à la question de recherche en concluant de l'intérêt qu'il y a à considérer le taux d'application des recommandations comme l'indicateur préférentiel de l'efficacité des suivis de mise en œuvre. Des pistes de réflexion et des perspectives de recherche sont également envisagées.

1. Cadre conceptuel: définition et fondements conceptuels

1.1 La vérification et ses principales fonctions

Étymologiquement, le terme *audit* vient du latin *audire* qui signifie « écouter ». Le vérificateur, tel un sage, doit écouter attentivement la description orale d'une situation, appliquer sa sagesse et son jugement professionnel pour parvenir à se faire une opinion (Kocks, 2003, p. 2). Avec des visées fondamentalement évaluatives, la vérification comporte également des dimensions d'ordre économique et éthique.

La vérification peut se définir comme un « examen des activités et des opérations d'une organisation qui vise à s'assurer que celles-ci sont conduites selon les objectifs, les budgets, les règles et les normes qui lui ont été impartis. L'objectif de cette vérification est de cibler à intervalles réguliers les possibles transgressions qui pourraient nécessiter des actions de redressement» (Everard et Wolter, 1989). Ainsi, la vérification en tant qu'activité professionnelle comprend une portée évaluative qui passe aussi bien par la formulation de constatations et l'identification des écarts que par la proposition de recommandations et de mesures correctrices. Il s'agit d'un type de pratiques d'évaluation impliquant la comparaison des pratiques à des normes.

La nature évaluative de la vérification est encore plus évidente à travers la définition que certains chercheurs en proposent : il s'agit de « l'accumulation et l'évaluation des preuves à propos d'informations destinées à déterminer et à rapporter le degré de correspondance entre une information et un critère établi » (Elder, Beasley et Arens, 2010, p. 4). De ce fait, une vérification est une « procédure par laquelle un tiers indépendant étudie de façon systématique les preuves de l'adhésion d'une pratique quelconque à des normes établies pour cette pratique et produit un rapport professionnel sur son opinion » (Mathison, 2005, p. 23). Elle serait donc un moyen d'obtenir une évaluation et une aide à la prise de décision par la partie auditée (Bovens, 2006 ; Cutt et Murray, 2000 ; Stewart, 1984).

Parallèlement à sa fonction évaluative, la vérification revêt une fonction de contrôle. Du point de vue économique, l'audit est associé à une forme de surveillance découlant des comptes qu'un agent doit rendre à un principal. Dans le contexte du contrôle parlementaire sur les

finances publiques au Québec, l'agent serait l'administration publique à travers ses diverses entités et le principal l'Assemblée nationale. Suivant cette approche, l'audit est un « exercice de réduction des risques qui inhibe les actions non conformes des agents. Le principal aura recours à l'audit aussi longtemps que ses avantages dépasseront les coûts » (Power, 1997, p. 4-5; Dees, 2012).

C'est dans cette dernière perspective que le mandat assigné au Vérificateur général du Québec revêt tout son sens : dans l'esprit de la *Loi sur le vérificateur général*, celui-ci doit favoriser par la vérification financière et celle de l'optimisation des ressources, le contrôle parlementaire sur les fonds et autres biens publics, au bénéfice des citoyennes et citoyens, et ce dans la perspective d'un développement durable⁷. Par conséquent, sa mission reflète bien la nature économique de la vérification qui, selon Cutt (1988), serait «un procédé systématique d'enquête visant à obtenir et à évaluer objectivement des données à propos d'actions économiques et d'évènements définis au sein d'une obligation de répondre, pour déterminer, en employant des critères établis, le degré avec lequel l'autorité déléguée dans cette relation exerce selon les conditions de l'obligation, pour ensuite communiquer ces résultats à des utilisateurs prédéterminés ».

Par ailleurs, au-delà de ses visées économiques, la vérification comprend une dimension éthique, mise en avant par sa recherche de l'intérêt général. Selon la Fédération internationale des comptables (International Federation of Accountants ou IFAC pour le sigle anglais), la mission du vérificateur serait « d'agir dans l'intérêt du public, en partie en renforçant la profession » (IFAC, 2010a, p. 3). En outre, la dimension éthique de la vérification découle du fait que la reddition de comptes requiert l'application raisonnée de règles morales et d'analyses éthiques (Cooper, 1998, p. 18).

Les principales fonctions conceptuelles de l'audit étant déclinées, il importe d'identifier les principaux acteurs et de cerner le contour de la pratique de cette profession dans le secteur public. Ceci amène à explorer les instances de réglementation tant à l'échelle nationale qu'internationale ainsi que les différentes catégories d'audits.

⁷ Vérificateur général du Québec, Plan stratégique 2012-2015, p. 5

La vérification repose sur un ensemble de principes et de normes, notamment l'indépendance, la compétence professionnelle, l'expression d'une opinion étayée par des preuves et la délimitation nette de la matière auditée. Dans le contexte canadien, les normes de vérification généralement reconnues sont formulées par le Comité des normes de vérification de l'Institut Canadien des comptables agréés (ICCA)⁸. Cependant, à l'échelle internationale et spécifiquement dans le secteur public, l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) rassemble les cours d'audits gouvernementales de plus de 190 pays. L'INTOSAI se positionne comme « l'organisation parapluie du contrôle des finances publiques »⁹. Elle énonce la philosophie générale devant éclairer les institutions supérieures de contrôle (ISC) en leur fournissant des lignes directrices.

La vérification s'opère tant dans les entreprises privées que dans les organismes publics. Lorsqu'elle concerne le secteur public, elle se veut « un outil de recherche de la vérité liant les organisations publiques et les institutions élues envers lesquelles elles sont imputables ou, dans le cas des audits internes, les ministères et les groupes de cadres supérieurs envers lesquels ils sont imputables » (Dittenhofer, 1996, p.103-104; Dees, 2012). Cela fait donc de la reddition de comptes un concept fondateur en audit du secteur public (Dees, 2012). En effet, c'est l'obligation de rendre des comptes qui distingue véritablement la gestion publique de l'administration des affaires.

Dans ce contexte, les finances publiques, l'équité et la performance forment la substance de l'audit public. Aussi la vérification du secteur public portera sur ces trois volets : l'audit financier, l'audit de conformité et l'audit de performance. C'est en cela qu'elle consiste en une vérification intégrée. L'INTOSAI fournit une définition détaillée de ces trois types d'audit¹⁰ :

L'audit financier est une évaluation indépendante aboutissant à la formulation d'une opinion, assortie d'une assurance raisonnable, concernant la question de savoir si une entité présente fidèlement sa situation financière, ses résultats et son

⁸ L'ICCA est en voie de devenir « CPA Canada », suite au regroupement pancanadien, en cours, de tous les comptables professionnels sous l'appellation « comptables professionnels agréés » (CPA)
⁹ www.intosai.org/fr/sur-lintosai.html [consulté le 7 janvier 2015]

¹⁰ Les définitions des différents types d'audit sont reprises dans l'article suivant : Dees, M. (2012). « Le vérificateur dans le secteur public : le trait d'union de l'administration publique », *Télescope*, vol. 18, n° 3, p. 8-32.

utilisation des ressources conformément au référentiel d'information financière applicable. (ISSAI 4 1003, 2010, p. 59)

L'audit de la performance est l'examen indépendant et objectif des entreprises, systèmes, programmes ou organisations du secteur public, sous l'angle de l'un ou plusieurs des trois aspects que sont l'économie, l'efficacité et l'efficacités, dans la perspective de réaliser des améliorations. [...] À la différence de ce qui est exigé pour les opinions concernant les états financiers, l'auditeur n'a pas, normalement, à exprimer une opinion générale sur la question de savoir si l'entité auditée a respecté les principes d'économie, d'efficacité et d'efficacités. (ISSAI 3100, 2010, p. 4 et 10)

L'audit de conformité concerne la responsabilité incombant à l'ISC [Institution supérieure de contrôle] de s'assurer que les activités des entités du secteur public sont conformes aux dispositions des lois, des règlements et des autres textes législatifs et réglementaires qui les régissent (ISSAI 4000, 2010, p. 4). En fonction du mandat de l'ISC, un audit de conformité peut porter sur la régularité ou sur la bonne administration, ou sur les deux notions à la fois. La régularité [est une] notion indiquant que les activités, les transactions et les informations relevant d'une entité auditée sont conformes aux autorisations législatives, aux règlements publiés en vertu d'une législation en vigueur, ainsi qu'aux autres lois, règlements et conventions applicables, y compris aux lois budgétaires, et qu'elles sont dûment approuvées ; la bonne administration [est une] notion incluant les principes généraux de bonne gestion financière du secteur public et de bonne conduite des fonctionnaires. [...] Les auditeurs du secteur public évaluent si, sur la base des éléments probants collectés, ils ont obtenu une assurance raisonnable que les informations sur le sujet considéré sont dans tous leurs aspects significatifs, conformes aux critères définis. (ISSAI 4100, 2010, p. 14 et 39)

Chaque type de vérification permet d'aboutir à des jugements partiels respectivement sur la santé financière, la régularité, l'efficacité et l'efficacités de la partie auditée. Entre autres, cette intégration permettrait au vérificateur de dresser un portrait intégral à ses clients (en particulier le Parlement, s'il s'agit d'une vérification législative) et à l'audit (Dees, 2012).

1.2 La vérification de l'optimisation des ressources

Plusieurs appellations existent pour désigner l'audit de performance, notamment la « vérification de l'optimisation des ressources » - *value-for-money audit* en anglais - et la « vérification de gestion ». La désignation « vérification de l'optimisation des ressources » est surtout employée au Québec, tandis que la plupart des autres provinces canadiennes lui préfèrent « l'audit de performance ». Dans tous les cas, elle est clairement différenciée des autres types de missions de certification telles que l'attestation financière et l'audit de conformité. Au Canada, les normes régissant la mission d'audit de l'optimisation des ressources sont définies et mises à jour par l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA)¹¹ par le truchement du Conseil des normes d'audit et de certification (CNAC).

A priori, la vérification de l'optimisation des ressources (VOR) est une mission de certification. Par conséquent, elle implique, pour un praticien, de délivrer une communication écrite dans laquelle il exprime une conclusion relative à des éléments dont la responsabilité incombe au « rendant compte ». À cette fin, le vérificateur devra aussi bien évaluer dans quelle mesure les programmes et les activités de l'entité auditée sont bien gérés aussi bien que constater les lacunes et proposer des recommandations en vue d'y remédier ou de mitiger les risques.

La vérification de l'optimisation des ressources consiste en l'un des trois volets de la vérification intégrée, avec l'attestation financière et la vérification de conformité aux autorisations législatives.

L'audit de performance consiste en « l'examen des pratiques de gestion, des contrôles et des systèmes de communication de l'information du gouvernement fédéral et des territoires, en mettant l'accent sur les résultats. Il vise à déterminer si les programmes gouvernementaux sont gérés de manière à accorder toute l'importance voulue au souci d'économie, à l'efficience et aux effets sur l'environnement, et si des mesures sont en place pour déterminer leur efficacité ». (Manuel de l'audit de performance du Bureau du vérificateur général du Canada, norme 100).

¹¹ L'ICCA est un organisme à but non lucratif qui a été constitué par une loi spéciale du Parlement canadien en 1902. Tel que mentionné dans sa loi constitutive, l'ICCA a notamment pour mission d'« élaborer des normes et améliorer les normes existantes, en matière de comptabilité, de présentation et de vérification de l'information financière, pour ses membres, ces normes pouvant être utilisées également par tout autre organisme ou personne ». (Manuel de vérification de l'optimisation des ressources du VGQ, p. 15). Voir également la note numéro 7 concernant l'évolution de l'entité en « CPA Canada ».

Selon le Manuel de vérification de l'optimisation des ressources du VGQ, ce type de vérification consiste en une analyse structurée et objective de l'ensemble ou d'une partie des activités d'une entité. D'une part, elle vise à s'assurer que les affaires publiques sont gérées de façon à permettre une utilisation optimale des deniers publics. D'autre part, elle s'assure que les personnes qui administrent les affaires publiques sont responsables de la gestion des ressources qui leur sont confiées et qu'elles rendent compte de cette gestion¹².

Il s'ensuit que les notions de reddition de comptes et d'utilisation optimale des ressources sont les pendants de l'audit de performance. Pour ce qui est de la reddition de comptes, elle implique la responsabilité du « rendant compte » (en l'occurrence les entités du secteur public auditées) devant l'utilisateur (l'Assemblée nationale) à qui il doit faire rapport de la gestion des ressources publiques confiées. L'obligation et les mécanismes de reddition de comptes sont prévus dans le cadre d'un texte législatif. En ce qui concerne le Vérificateur général du Québec, il s'agit de la *Loi sur le vérificateur général*. Par ailleurs, l'utilisation optimale des ressources renvoie à l'application de trois clés dans la gestion des ressources publiques : l'économie, l'efficacité et l'efficacités. Le manuel de l'ICCA définit cette notion comme étant :

- « la mesure dans laquelle les systèmes, contrôles et pratiques de gestion, y compris ceux qui visent le contrôle et la protection des actifs, permettent d'assurer que toute l'importance voulue est accordée aux critères liés à l'économie, à l'efficacité et à l'efficacités;
- la mesure dans laquelle l'importance voulue a effectivement été accordée aux critères liés à l'économie et à l'efficacité dans la gestion des ressources;
- la mesure dans laquelle les programmes ou les activités d'une entité ont été efficaces¹³. »

1.3 Les principes de la vérification de l'optimisation des ressources

La recherche de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacités est au cœur de la démarche de l'audit de performance. Dans le contexte de la vérification législative,

¹² Manuel de l'optimisation des ressources du Vérificateur général du Québec, p.11

¹³ Manuel de l'ICCA, paragraphe SP5400.04

ces termes sont définis à l'article 21 de la *Loi sur le vérificateur général*¹⁴ comme suit :

- Économie : l'acquisition, au meilleur coût et en temps opportun, des ressources financières, humaines et matérielles, en quantité et qualité appropriées.
- Efficience: la transformation, au meilleur rendement, des ressources en biens et services.
- Efficacité : l'atteinte, au meilleur degré, des objectifs ou autres effets recherchés d'un programme, d'une organisation ou d'une activité.

Des précisions sur la mesure de ces trois principes sont stipulées à l'article 26 de cette loi. Ainsi, le critère de suffisance est considéré dans l'évaluation de l'économie et de l'efficience dans la gestion des ressources publiques. La loi fait exigence au Vérificateur général de rapporter les déficiences enregistrées à ce niveau. En outre, en ce qui a trait à l'efficacité, le mandat du Vérificateur général se limite à l'évaluation de la mesure à laquelle l'entité audité dispose et met en œuvre des mécanismes appropriés d'évaluation de son efficacité et en rend compte. Il n'a pas obligation d'évaluer l'efficacité des programmes gouvernementaux en tant que tels.

1.4 Le déroulement d'une mission de vérification de l'optimisation des ressources¹⁵

Des normes régulent la méthodologie générale d'un audit de performance. Une mission de vérification d'optimisation de ressources compte trois étapes principales : la planification de l'audit, la conduite de l'examen et la préparation du rapport. Ces étapes sont suivies d'une période de rétroaction à la suite du dépôt du rapport. Le Tableau 1 résume quelques activités réalisées à chaque étape. Dans la pratique, des chevauchements s'opèrent entre les étapes.

L'étape de la planification commence par la compréhension de l'entité et des éléments considérés. Elle comprend notamment la réalisation d'enquêtes et d'entretiens par l'équipe d'audit en vue de cerner le mandat, la structure organisationnelle et l'environnement interne de

¹⁴ Le Manuel de l'ICCA en propose des définitions relativement similaires au paragraphe SP5400.08 de la norme sur l'audit de l'optimisation des ressources dans le secteur public.

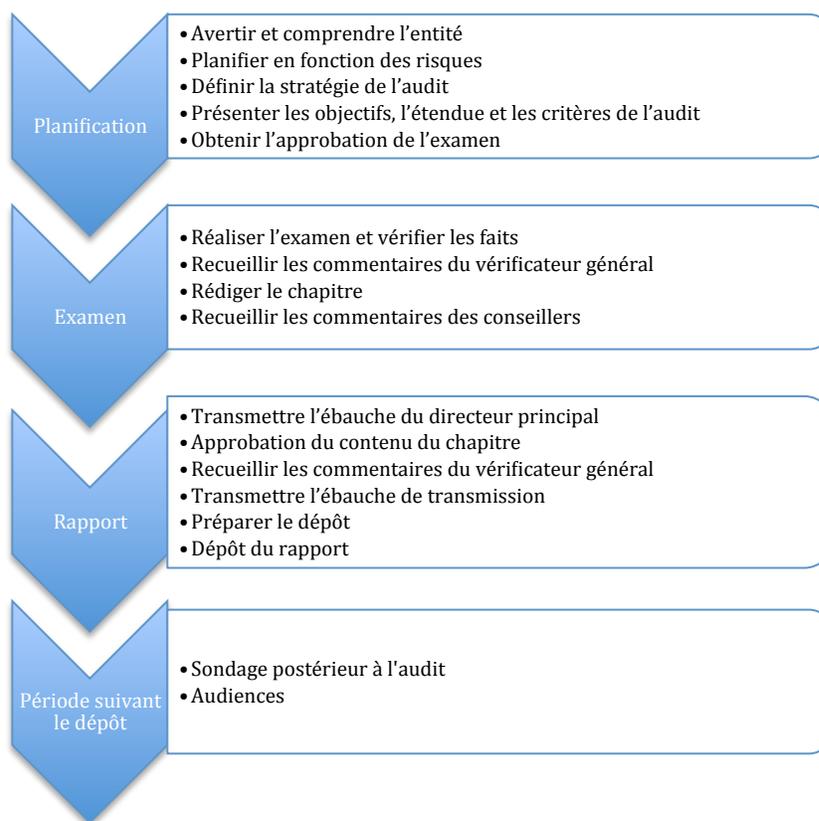
¹⁵ Le déroulement de la vérification de l'optimisation des ressources tel que décrit dans cette section suit la méthodologie du Vérificateur général du Canada. Au VGQ, des étapes peuvent être adaptées à la pratique québécoise de VOR et aux entités vérifiées. Pour avoir une idée de la démarche québécoise, voir le Guide de VOR pour les entités vérifiées, http://www.vgq.gouv.qc.ca/fr/fr_organisation/fr_Fichiers/fr_Guide-Verification-VOR.pdf [site consulté le 21 avril 2015]

l'entité auditée. L'obtention de cette compréhension permettra aux vérificateurs d'évaluer les risques d'audit (risque de présenter des recommandations inappropriées dans le rapport) et de définir des méthodes de mitigation de risques. Ensuite, l'équipe d'audit devra définir les objectifs, l'étendue et les critères de la vérification dans une grille logique d'audit. À la fin de l'étape de planification, un sommaire du plan d'audit comprenant la grille logique d'audit assortie d'échéances clés sera envoyé à l'entité auditée assortie d'une communication officielle. Parallèlement, l'équipe de vérification élabore des programmes d'audit comprenant la stratégie de vérification adoptée et les travaux nécessaires en vue de conclure par rapport aux objectifs. Ces programmes comprennent notamment des questions en rapport avec les critères de vérification, les sources d'information et la documentation requises, ainsi que les éléments probants désirés.

Au cours de l'étape d'examen, les auditeurs exécutent le programme de vérification tout en rédigeant progressivement le chapitre pour la lecture interne. Les éléments probants sont recueillis, analysés et vérifiés auprès des gestionnaires de l'entité. L'équipe validera les faits auprès de la direction de l'entité tout en sollicitant à l'interne les commentaires des conseillers et du vérificateur général. À ce niveau, une grande importance est accordée à la confirmation de l'exactitude et l'exhaustivité des faits auprès de l'entité et à la pertinence des messages retenus pour l'Assemblée nationale, selon le jugement du vérificateur général. Cette étape se termine par la corroboration de l'ébauche du chapitre incluant les observations et les conclusions des travaux de vérification.

Suite à l'étape d'examen, le directeur principal de la mission d'audit soumet une ébauche du chapitre à la direction de l'entité auditée. Cette dernière devra émettre des commentaires et répondre officiellement aux recommandations qui y sont formulées. Des discussions sont engagées sur la pertinence des recommandations, encore provisoires à ce stade, avec la direction de l'entité pour en arriver à une version définitive. Ensuite, l'ébauche du chapitre est ajustée pour tenir compte des échanges. Ceci donne lieu à la rédaction d'une ébauche de transmission qui sera ensuite acheminée à l'administrateur de l'entité pour être endossée. Finalement, le chapitre d'audit incluant les réponses de la direction de l'entité auditée est inséré au rapport du vérificateur général déposé à l'Assemblée nationale.

Tableau 1 Processus d’audit de performance au Bureau du Vérificateur général du Canada¹⁶



Source des informations du tableau : Manuel d’audit de performance du BVG, édition de novembre 2014

En définitive, l’on retiendra à ce point de l’analyse que la vérification de l’optimisation des ressources est un procédé dont la démarche est suffisamment rigoureuse pour permettre aux vérificateurs législatifs d’émettre une opinion éclairée sur la gestion des entités auditées et d’informer l’Assemblée nationale sur l’utilisation des biens et fonds publics confiés à l’administration publique. On démontrera plus loin en quoi les actions postérieures à la mission de vérification, notamment le suivi des recommandations, sont révélatrices du contrôle effectif de l’entité législative sur les finances publiques.

¹⁶ [Consulté en ligne le 28 avril 2015], http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/methodologie/audit-de-performance/manuel/18913_FRC_INTERNET_QA.shtm

2. Cadre opératoire: le suivi de la mise en œuvre des recommandations et le taux d'application des recommandations du VGQ

Après la réalisation d'une mission d'audit d'une entité publique, le vérificateur général réalise des travaux postérieurs au dépôt de son rapport à l'Assemblée nationale. Ces actions vont de l'analyse des plans d'action des entités au suivi de la mise en œuvre des recommandations en passant par une audition en commission parlementaire (la commission de l'administration publique ou la CAP).

Dans le cadre de ces travaux, nous nous pencherons sur l'étape du suivi de la mise en œuvre des recommandations. En effet, il s'agit non seulement du pendant de la chaîne d'évaluation de la performance et reddition de compte de l'entité auditée, mais également l'étape où le VGQ apporte une réelle valeur ajoutée dans son appréciation de la mise en œuvre de ses recommandations, et par ricochet, du contrôle parlementaire des finances publiques.

Un suivi de la mise en œuvre des recommandations du vérificateur général est requis dans un délai de trois à cinq ans suivant le dépôt du rapport final à l'Assemblée nationale¹⁷. Ce suivi vise principalement à s'informer des mesures et actions prises par l'entité pour donner suite aux recommandations prescrites dans le rapport initial. Il permet également au VGQ de se renseigner sur les progrès réalisés quant aux lacunes préalablement identifiées. À ce niveau, l'efficacité des mesures visant à corriger les lacunes est évaluée.

2.1 Types de suivi de mise en œuvre des recommandations

Il existe deux types de suivi de la mise en œuvre des recommandations du VGQ: l'un est dit « allégé » et l'autre « détaillé ».

Le suivi allégé est effectué pour toutes les recommandations exprimées par le vérificateur général dans un délai de trois ans après leur publication. Ce type de suivi ne vise pas à fournir un niveau élevé d'assurance, et de fait, le vérificateur général du Québec ne fournit aucun niveau d'assurance quant à ses conclusions lors d'un suivi allégé. L'idée n'est pas de réaliser

¹⁷ D'après le Manuel de VOR du VGQ (p.195), le délai est de trois ans pour toutes les recommandations et dans un délai de cinq ans pour celles dont les progrès ont été jugés insatisfaisants par le VGQ après trois ans.

une nouvelle mission de vérification de l'entité vérifiée, mais plutôt « d'appuyer les travaux de suivi sur l'information fournie par les représentants de l'entité vérifiée », selon le Manuel de VOR de la Ville de Montréal. Les sources d'information prises en compte dans le cadre de ces travaux sont généralement le plan annuel initial de l'entité, ses rapports annuels de gestion, les connaissances du vérificateur et éventuellement les informations supplémentaires obtenues en commission parlementaire.

D'autre part, le suivi détaillé porte sur des missions de VOR ou des recommandations initiales sélectionnées selon divers critères, notamment leur contribution relative à l'amélioration de la gestion publique, l'intérêt des parlementaires ou les résultats du suivi allégé¹⁸. En ce qui concerne les objectifs, les finalités et la pertinence des suivis détaillés, le manuel de VOR du VGQ stipule à l'article 4130.9 (p. 209) : « le but recherché est d'apprécier de façon plus précise dans quelle mesure les recommandations ont été mises en œuvre et, le cas échéant, d'évaluer si elles ont effectivement mené à la correction des lacunes relevées à l'époque. Le vérificateur cherche alors à obtenir un niveau d'assurance similaire à celui offert lors de la vérification initiale. Ces travaux sont publiés dans un chapitre distinct du rapport du Vérificateur général à l'Assemblée nationale. La réalisation d'un suivi détaillé complète la vérification initiale et permet d'informer les parlementaires quant aux actions qui ont été entreprises pour pallier les difficultés répertoriées ».

L'étape de suivi détaillé permet donc au vérificateur de se pencher sur les recommandations à forte incidence concernant l'amélioration de la gestion publique. En fait, c'est à ce niveau que le vérificateur effectue le suivi d'un indicateur important en matière de contrôle législatif: le degré d'application des recommandations du Vérificateur général.

Avant d'explorer à fond la pertinence et la portée de cet indicateur dans les travaux de suivi de la mise en œuvre des recommandations du VGQ, il serait judicieux de décrire le processus de développement des indicateurs au VGQ. Cette description du processus d'élaboration des indicateurs permettra de comprendre le côté pratique de l'évaluation de la performance, de

¹⁸ Manuel de VOR du VGQ, p. 209

l'efficacité et de l'efficience qu'effectue le VGQ tant à l'interne qu'au niveau des entités auditées.

2.2 Processus du développement des indicateurs au VGQ

Parallèlement et indépendamment de la réalisation des missions de vérification financière et de VOR, le VGQ élabore un plan stratégique déposé à l'Assemblée nationale tous les trois ans¹⁹. Dans ce document figurent, entre autres, les indicateurs qui permettent au VGQ d'attendre les grandes orientations de sa stratégie triennale en vue de répondre au besoin de l'Assemblée nationale. Ces indicateurs figurent également dans le tableau de bord du VGQ qui a été développé par souci d'exemplarité et de reddition de comptes tout en ayant des retombées positives sur la gestion quotidienne des activités du bureau et la culture organisationnelle²⁰.

Après la détermination des grandes lignes stratégiques, le comité de direction du VGQ élabore un projet d'indicateurs qui est soumis au personnel professionnel du bureau pour consultation. Ensuite, le VGQ en discute avec les parlementaires de la Commission de l'Administration publique qui lui fait des recommandations avant sa finalisation. Après cette consultation des parlementaires, le comité de direction – en particulier le VGQ – décide des indicateurs finaux qui figureront dans le plan stratégique.

Des critères pratiques sont également pris en compte dans le processus d'élaboration des indicateurs, notamment leur mesurabilité et leur comparabilité. Pour s'assurer de l'application de ces critères, des statistiques sont recueillies et des fiches d'information²¹ sont développées pour chaque indicateur. Ces fiches comprennent, entre autres, la définition, la cible à atteindre et la méthode de calcul adoptée. La collecte de données servant à produire les informations pour les indicateurs peut être manuelle ou informatisée. Un membre du personnel est assigné au suivi des indicateurs le long de l'année.

¹⁹ Le dernier en date est le Plan stratégique 2012-2015. Au moment de remettre le présent mémoire, ce Plan stratégique vient d'être prolongé d'une année, jusqu'au 31 mars 2016, attendu l'entrée en fonction d'une nouvelle Vérificatrice générale à compter du 16 mars 2015.

²⁰ Le tableau de bord de gestion du Vérificateur général du Québec, HEC Montréal, revue internationale de cas en gestion, Volume 12, numéro 3, septembre 2014

²¹ Selon l'étude de cas portant sur le tableau de bord du VGQ mentionné plus haut, « les fiches d'information comprennent le nom de l'indicateur, son objectif, l'orientation stratégique vise, la cible à atteindre, la méthode de calcul adoptée, une définition précise des différentes composantes de ce calcul, le responsable de l'indicateur, la source et la disponibilité des informations, de même que les données comparatives historiques ».

Bien que les indicateurs retenus le soient sur une période de trois ans, ils sont revus annuellement selon un processus d'amélioration continue. S'il se trouve qu'il y a un ou plusieurs indicateurs qui ne sont plus pertinents ou dont la mesure est rendue impraticable, le VGQ le retire du tableau de bord après justification et communication à la CAP. À la préparation d'un nouveau plan stratégique, de nouveaux indicateurs peuvent être ajoutés au tableau de bord. Ce fut le cas pour l'adhésion des entités vérifiées aux recommandations émises par le Bureau du VGQ, introduit sous le mandat du Vérificateur général Renaud Lachance (2004-2011)²².

Des questions portant sur la contrôlabilité, l'opportunité et la quantité des indicateurs sont considérées lors de la formulation d'un nouveau plan stratégique. En effet, certains indicateurs relèvent du contrôle du VGQ tandis que d'autres ne le sont pas en fonction de leur nature exogène (ex.: taux horaire des cabinets comptables affectant le budget des vérifications par sous-traitance) ou de circonstances externes (ex. : impact du déclenchement des élections sur la tenue des commissions parlementaires et conséquemment sur l'audit des rapports du VGQ). La distinction entre les indicateurs contrôlables et incontrôlables permet aux parlementaires d'évaluer la performance du VGQ avec plus de justesse. Par ailleurs, certains indicateurs pourraient éventuellement s'avérer plus stratégiques que d'autres. Enfin, le VGQ considère une réduction du nombre d'indicateurs quand la quantité actuelle dépasse la vingtaine.

En ce qui a trait à la gestion des opérations quotidiennes du VGQ, les indicateurs sont discutés lors des réunions du comité de direction où un résumé des indicateurs à surveiller est préparé. À une plus large échelle, les indicateurs qui concernent des groupes de vérification spécialisée (attestation financière ou audit de performance) sont répartis entre des membres et groupes responsables de leur suivi. D'autres indicateurs concernent spécifiquement le VGQ et lui servent d'aide-mémoire (ex. : rencontre de tous les présidents des commissions parlementaires sur une période de trois ans).

²² Cet indicateur mesure le pourcentage des recommandations obtenant l'adhésion des entités vérifiées.

Enfin, les indicateurs du tableau de bord ont une incidence positive sur la culture organisationnelle. Ainsi, non seulement le tableau de bord est perçu comme un « instrument de changement » par l'ex-VG Renaud Lachance²³, mais l'ajout de certains indicateurs a profondément changé la culture organisationnelle. Ainsi, suite à l'ajout des indicateurs portant sur le respect du budget d'heures en attestation financière et en VOR, les directeurs ont accordé plus d'importance au respect des budgets horaires.

En somme, les indicateurs inclus dans le plan stratégique du VGQ constituent des éléments clés de la reddition de compte tant du VGQ que des entités auditées envers l'Assemblée nationale. De plus, leur incidence positive sur la gestion opérationnelle et la culture organisationnelle au VGQ fait qu'ils sont suivis scrupuleusement à l'interne. À l'externe, certains indicateurs revêtent une importance fondamentale tout au long d'une mission de VOR, comme le taux d'application des recommandations à l'étape du suivi de la mise en œuvre des recommandations du VGQ.

2.3 Le taux d'application des recommandations et le suivi de la mise en œuvre

Le taux d'application des recommandations constitue un indicateur permettant au Vérificateur général de faire une contribution concrète à la gestion de l'entité ainsi que d'évaluer le degré de la mise en œuvre des recommandations du VGQ à l'entité. Cet indicateur est important pour le vérificateur général et, depuis 2008-2009, il en fait état dans son rapport annuel de gestion [RAG] pour chacune des VOR ayant fait l'objet d'un suivi trois ans après la publication du rapport²⁴. Aussi une cible est-elle fixée pour cet indicateur dans le Plan stratégique 2012-2015, soit 70% annuellement²⁵.

Cet indicateur illustre le pourcentage des recommandations dont le statut est « caduc », « sans objet », « satisfaisant » ou « insatisfaisant ». Le Tableau 2 suivant permet de déterminer quels sont en la matière les statuts des recommandations.

²³ Propos recueillis lors d'un entretien avec les professeurs D. Claude Laroche, Sophie Tessier et Michel Vézina de HEC Montréal lors de la préparation de l'étude de cas « tableau de bord de gestion du Vérificateur général du Québec », revue internationale de cas en gestion, Volume 12, numéro 3, septembre 2014

²⁴ Observation du vérificateur général par intérim M. Michel Samson, Rapport du Vérificateur général du Québec à l'Assemblée nationale pour l'année 2013-2014, VOR, Printemps 2013, p. 5

²⁵ Plan stratégique 2012-2015 du Vérificateur général, p. 11

Tableau 2 Grille d’appréciation du niveau d’application des recommandations

Application de la recommandation	Balises
Recommandation caduque	<ul style="list-style-type: none"> ▪ La recommandation n’est plus pertinente parce que les raisons qui ont donné lieu à celle-ci n’existent plus.
Recommandation sans objet	<ul style="list-style-type: none"> ▪ L’entité n’a pas eu l’occasion d’appliquer la recommandation parce que la situation visée par celle-ci ne s’est pas produite depuis la vérification initiale (ex. : cas particulier admissible à une subvention).
Progrès satisfaisants	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les correctifs apportés portent sur tous les aspects de la recommandation ou, au moins, sur les principaux. ▪ Les correctifs sont apportés dans tous les secteurs pertinents de l’organisation ou, au moins, dans les plus importants. ▪ La mise en place des correctifs est suffisamment avancée pour permettre de croire que les lacunes seront corrigées adéquatement.
Progrès insatisfaisants	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les correctifs apportés ne portent que sur quelques aspects de la recommandation. ▪ Les correctifs sont apportés dans un nombre restreint de secteurs de l’organisation. ▪ La mise en place des correctifs n’est pas suffisamment avancée pour nous convaincre que la situation est maîtrisée. ▪ Il appert que les conséquences de la lacune sont encore importantes.

Source : Manuel de vérification de l’optimisation des ressources du VGQ, p. 213-214

Au VGQ, le taux d’application des recommandations se calcule en divisant le nombre des recommandations donnant lieu à des progrès satisfaisants sur le nombre total des recommandations suivies, comme l’atteste le Tableau 2 qui suit sur le niveau des recommandations trois ans après la publication du rapport. Néanmoins, la manière de calculer ce taux varie d’un bureau de vérificateur législatif à l’autre, ce qui a pour effet de rendre les

comparaisons difficiles. Chez certains, les recommandations partiellement appliquées sont additionnées avec celles qui le sont entières aux fins du calcul. En outre, la fréquence des suivis diffère d'un bureau à un autre, ce qui a sans doute une incidence sur les résultats obtenus²⁶. Quoiqu'il en soit, quelle que soit la nature des travaux ou leur fréquence, tous les vérificateurs législatifs font rapport sur l'application de leurs recommandations, soit dans une publication distincte, soit dans le cadre d'un chapitre de leur rapport à l'Assemblée législative²⁷.

Les Tableaux 3 et 4 présentent l'évolution de cet indicateur de 2009 à 2014.

Tableau 3 Niveau des recommandations (trois ans après la publication du rapport)

	Vérification financière			Vérification de l'optimisation des ressources		
	2013-2014	2012-2013	2011-2012	2013-2014	2012-2013	2011-2012
Recommandations donnant lieu à des progrès satisfaisants ¹	58%	60%	52%	59%	60%	54%
Nombre de recommandations	226	189	217	68	151	89
Nombre de rapports	49	41	43	4	13	6

Source: Rapport du VGQ à l'Assemblée nationale pour l'année 2013-2014, *rapport annuel de gestion*, automne 2014, tabl. 11

Tableau 4 Application des recommandations (trois ans après la publication du rapport)

	2012-2013 ¹	2011-2012	2010-2011	2009-2010	2008-2009
Cible du plan stratégique	70%	75%	70%	65%	65%
Recommandations donnant lieu à des progrès satisfaisants	59%	54%	66%	71%	66%
Nombre de recommandations	151	89	184	192	35
Nombre de rapports de VOR	13	6	12	9	4

1. Il s'agissait alors de données préliminaires

Source : Rapport du VGQ à l'Assemblée nationale pour l'année 2013-2014, VOR, Printemps 2013, tableau 1

Comme on le voit sur le Tableau 4 qui précède, pour l'exercice 2013-2014, le pourcentage d'application des recommandations du VGQ en VOR était de 59% des 68 recommandations suivies (nombre indiqué au Tableau 5). Autrement dit, sur 68 recommandations suivies en VOR, 40 ont donné lieu à des progrès satisfaisants. Les causes de cette performance ont été

²⁶ Observation du Vérificateur général par intérim M. Michel Samson, Rapport du Vérificateur général du Québec à l'Assemblée nationale pour l'année 2013-2014, VOR, Printemps 2013, p. 9, par. 29

²⁷ Idem, par. 30

amplement explicitées dans le rapport annuel de gestion, et le Vérificateur général avertit également que les progrès insatisfaisants constatés pour certaines recommandations sont à mettre sur le compte de l'improductivité des actions amorcées²⁸. Toutefois, la baisse des résultats enregistrés pour cet indicateur de l'exercice 2012-2013 à l'exercice 2013-2014 a suscité au VGQ une réflexion sur le processus du suivi des recommandations dans la perspective d'accroître les retombées de travaux.

Tableau 5 Application des recommandations par vérification

Nom de la vérification	Recommandations suivies	Recommandations donnant lieu à des progrès satisfaisants	
		N ^{bre}	%
Performance relative aux principales activités du Centre de santé et de services sociaux d'Arthabaska-et-de-l'Érable	36	28	78
Mise en application de la <i>Loi sur la qualité de l'environnement</i> dans le secteur industriel	10	5	50
Interventions en matière de développement régional	15	6	40
Gestion gouvernementale de l'exploration et de l'exploitation des gaz de schiste	7	1	14
Total	68	40	59

Source : Rapport du Vérificateur général du Québec à l'Assemblée nationale pour l'année 2013-2014, rapport annuel de gestion, Automne 2014, tableau 12

En somme, on retiendra à ce niveau de l'analyse les points suivants :

- Le suivi des recommandations permet au Vérificateur général de contribuer à la saine gestion de l'administration publique ; il lui permet également de faire une reddition de compte facilement interprétable par les parlementaires.
- Le taux d'application des recommandations constitue l'indicateur-clé permettant au VG d'évaluer les retombées réelles de ses recommandations sur la gestion publique québécoise.

Il reste maintenant à démontrer à travers des exemples concrets la corrélation entre l'efficacité d'une mission de suivi de la mise en œuvre et la performance des organisations vérifiées pour cet indicateur. Nous formulons l'hypothèse que plus cet indicateur se rapproche de la cible fixée par le VGQ, plus satisfaisant est le mandat de suivi, du fait que l'entité vérifiée serait perçue comme plus coopérative et plus réceptive au contrôle parlementaire.

²⁸ Rapport du Vérificateur général du Québec à l'Assemblée nationale pour l'année 2013-2014, rapport annuel de gestion, Automne 2014, p. 31

3. Cas pratiques: mandats de suivi réalisés auprès l'Agence du Revenu (Revenu Québec) et le Ministère de l'Emploi et de la Solidarité sociale (MESS) durant le stage au VGQ

3.1 Mandats de suivi assignés durant le stage au VGQ

Du 8 septembre au 19 décembre 2014, j'ai réalisé un stage au Vérificateur général du Québec, dans le service de la vérification de l'optimisation des ressources. J'ai été affecté à l'équipe s'occupant du volet « finances et économie » du portefeuille des organismes publics audités, sous la direction d'un directeur principal. Spécifiquement, mon mandat consistait en la réalisation du suivi de deux missions de vérification réalisées en 2011 portant sur le recouvrement des créances fiscales et les stratégies de lutte contre la pauvreté au Québec, respectivement auprès de l'Agence du revenu (Revenu Québec) et du Ministère de l'Emploi et de la Solidarité sociale (MESS).

Dans le cadre de la première mission qui m'était confiée et qui portait sur le recouvrement des créances fiscales, les vérificateurs du VGQ avaient formulé huit recommandations à Revenu Québec²⁹ suite à leur mission de vérification. Ainsi, Revenu Québec devrait adapter sa stratégie de recouvrement de façon à gérer l'ensemble des créances fiscales et faire face aux nouveaux défis à cet égard, dans un souci d'efficience, d'efficacité et d'équité (R1). L'agence devrait également mettre en place des mesures nécessaires visant l'application et la mise à jour de la démarche de perception ainsi que l'accomplissement des résultats de manière équitable (R2). Les communications devraient être revues quant à la clarté et la compréhensibilité pour les usagers (contribuables, tiers et mandataires); elles devraient leur être transmises en temps opportun (R3). Ensuite, Revenu Québec devrait implanter un processus relatif à l'assurance qualité efficace portant sur la totalité de ses activités de recouvrement (R4). Parallèlement, elle devrait s'assurer de la pertinence, de l'efficacité et de l'utilité des points de contrôle mis en place (R5). Concernant la mesure de la performance, l'Agence Revenu Québec devrait effectuer le suivi régulier des indicateurs les plus pertinents en vue d'apprécier et de comparer les performances interrégionales et intersectorielles (R6). Par rapport aux écarts observés,

²⁹ Rapport du Vérificateur général du Québec à l'Assemblée nationale pour l'année 2011-2011, chapitre 4, p. 4

l'agence devrait analyser leurs causes lors du suivi des indicateurs et prendre les mesures pour y remédier (R7). Finalement, elle devrait bonifier la reddition de comptes incluse dans son rapport annuel de gestion quant à ses activités de recouvrement des créances fiscales en vue d'une meilleure appréciation de sa performance (R8).

Pour ce qui est de la seconde mission portant sur la planification gouvernementale visant à lutter contre la pauvreté et l'exclusion sociale, le mandat de suivi portait sur la mise en œuvre recommandations du VGQ en lien avec la *Stratégie nationale de lutte contre la pauvreté et l'exclusion sociale* (2002) et les deux plans d'action gouvernementaux qui en découlent (2004-2010 et 2010-2015). Dans le cadre de leurs travaux de vérification, les vérificateurs législatifs ont effectué les constatations suivantes³⁰. D'abord, ils ont souligné que le MESS n'avait pas formulé des directives précises à l'endroit des ministères et organismes relativement aux mesures à proposer dans les plans d'action. L'absence de critères, de cibles et d'échéanciers a été identifiée comme une lacune à corriger. Ensuite, les auditeurs ont constaté que le MESS n'avait pas déterminé les sommes à inclure dans le calcul des investissements annoncés dans les deux plans d'action. Au niveau de la reddition de comptes, des rapports annuels d'activité prévus dans la loi étaient incomplets et manquaient de clarté. En ce qui a trait au suivi des mesures envisagées et l'évaluation des résultats, la planification s'avérait inadéquate. En outre, les vérificateurs ont constaté le non-respect de plusieurs échéances prévues dans la loi relativement au dépôt des rapports ou d'avis. Enfin, ils ont estimé que l'exercice de la planification gouvernementale aurait dû être encadré plus rigoureusement pour permettre un meilleur suivi de la mise en œuvre des mesures et surtout à l'évaluation des résultats.

Face à ces constatations, les vérificateurs ont formulé quelques recommandations au MESS³¹. Ce dernier devrait commencer par établir des critères précis guidant le choix des mesures à inclure dans un prochain plan d'action relatif à la *Stratégie nationale de lutte contre la pauvreté et l'exclusion sociale* (R1). Ensuite, le MESS devrait s'assurer de l'association des cibles de résultats aux mesures proposées (R2). En ce qui a trait aux investissements, le ministère devrait mettre en place des mécanismes de gestion nécessaires pour assurer leur cohérence entre eux et

³⁰ Rapport du Vérificateur général du Québec à l'Assemblée nationale pour l'année 2011-2011, chapitre 2, p. 3

³¹ Rapport du Vérificateur général du Québec à l'Assemblée nationale pour l'année 2011-2011, chapitre 2, p. 4

avec les différentes mesures prévues dans un prochain plan d'action (R3). En outre, une meilleure attention devrait être accordée au suivi des mesures du plan d'action et à l'évaluation des résultats s'y rapportant (R4). Pour ce qui est de la reddition de comptes, celle-ci devrait être bonifiée, notamment en améliorant le contenu du rapport annuel d'activité (R5). Enfin, le MESS devrait prendre les moyens nécessaires en vue de respecter les échéances légales (R6).

3.2 Méthodologie et stratégie de suivi adoptées

Dans les deux cas, une stratégie commune a été adoptée dans le cadre du stage : elle consiste en la réalisation d'une grille d'analyse assortie d'un tableau de bord permettant de jauger l'état des mesures et actions prises par l'entité en rapport avec les recommandations prescrites par le VGQ.

3.2.1 La grille analytique

La grille analytique a été dressée à partir des données et informations recueillies dans les plans d'action des entités, du rapport initial de vérification du VGQ et des réponses des entités au VGQ sur le suivi de la mise en œuvre des recommandations. Chaque recommandation faisant l'objet du suivi comprend trois grandes rubriques : un sommaire des résultats du rapport du VG, la présentation des actions et mesures prises par les entités, et une conclusion quant au degré d'application de la recommandation.

La première rubrique est centrée sur les travaux des vérificateurs du VGQ lors de la réalisation de la mission de vérification. Les informations servant à remplir cette rubrique proviennent toutes du rapport de vérification déposé à l'Assemblée nationale qui est le document principal. Dans cette section de la grille, on retrouve les objectifs de vérification, des constats et lacunes liés à l'objectif, ainsi que l'énoncé de la recommandation formulée par les vérificateurs. Ainsi, pour un objectif auquel plusieurs constats sont associés, les lacunes spécifiques seront également reportées dans la grille. Ce niveau de précision permet ultérieurement d'associer les correctifs apportés par l'entité à chaque lacune et constat en vue de mieux juger de leur pertinence et de leur efficacité.

Au terme de cette rubrique, une première analyse du stagiaire permet de dégager les attentes spécifiques envers l'entité auditée en rapport à l'objectif spécifique. Autrement dit, le stagiaire déduit des constats et lacunes soulevés des corrections et des justificatifs que l'entité pourrait avoir à apporter ou à fournir pour satisfaire la recommandation ou pour corriger la lacune.

La deuxième section de la grille porte sur les actions et les mesures prises par l'entité auditée suite aux recommandations du VGQ exprimées dans le rapport initial. D'une part, on y mentionne les actions spécifiques prévues par l'entité, exprimées dans les plans d'action qu'elle a élaborés en guise de suivi au rapport de vérification. D'autre part, cette section comporte les mesures concrètes prises en rapport à ces actions ainsi que le degré d'avancement du suivi des plans d'action. Ces mesures sont supportées au travers de diverses pièces justificatives: tableau de suivi, cadre logique, document de mise en œuvre, rapport d'évaluation d'une composante d'un programme, étalonnage, rapport annuel de gestion.

La troisième rubrique de la grille consiste en une analyse et une conclusion sur le niveau d'application de la recommandation. Le stagiaire apprécie la cohérence des mesures, leur conformité par rapport aux actions prévues, leur pertinence relativement à la lacune soulevée, ainsi que leur efficacité et leur opportunité. Ce travail d'évaluation implique l'exercice d'un jugement professionnel autant que la mise en œuvre de compétences techniques et le recours aux outils méthodologiques. Ainsi, le stagiaire peut procéder à l'inspection des pièces justificatives, l'établissement de preuves, la vérification des calculs de l'entité, l'application de procédés analytiques (ex. : corrélations statistiques, mesures de dispersion et de variance) ainsi que la corroboration des mesures auprès de l'entité à travers des échanges de courriels. Au terme de ce travail d'analyse et d'évaluation, il doit estimer le taux d'application de la recommandation, selon que celle-ci est caduque, sans objet, ou faisant l'objet de progrès satisfaisants ou insatisfaisants.

La grille d'analyse d'une recommandation comprend finalement la conclusion générale sur le degré³² de satisfaction à l'égard de la recommandation appliquée par l'entité. Il s'agit ici de

³² Plan stratégique du Vérificateur général du Québec, p. 11. Consulté le 25 février 2015 à l'adresse http://www.vgq.gouv.qc.ca/fr/fr_organisation/fr_Fichiers/fr_Plan-strat.pdf

l'appréciation globale de l'application de la recommandation faite à l'entité. Des réserves aussi bien que des suggestions de nature constructive peuvent être émises en vue d'étayer la conclusion.

3.2.2 Le suivi auprès des organisations vérifiées

Tandis que le travail d'analyse s'effectue pratiquement en vase clos, celui du suivi auprès de l'entité se tourne vers celle-ci. Ainsi, suite à l'estimation du taux d'application des recommandations sur la base des plans d'action et mesures prises par les entités, j'ai contacté leurs gestionnaires responsables du suivi de la mise en œuvre des recommandations du VGQ. Dans la plupart des cas, l'objet de cette prise de contact – par téléphone puis par courriel – est de solliciter de la documentation supplémentaire relativement aux recommandations dont les progrès sont jugés insatisfaisants.

Les requêtes adressées aux deux entités auditées visaient surtout à clarifier les pièces justificatives qu'elles avaient soumises ainsi qu'à étayer les conclusions préalablement formulées par le VGQ. Les sollicitations du VGQ peuvent inclure la présentation de tableaux de bord et de rapports d'activités, l'explication d'informations présentées dans le rapport annuel de gestion ainsi que la vérification du niveau d'avancement d'une mesure insuffisamment justifiée. À ce point, les recommandations dont les progrès ont été jugés peu satisfaisants par le vérificateur législatif font l'objet d'un suivi plus approfondi.

Il est capital de tenir compte des facteurs qui échappent au contrôle de l'entité dans la mise en œuvre des actions prévues, dont les enjeux sociopolitiques et l'évolution du contexte. Par exemple, l'alternance politique survenue au printemps 2014 amenant les libéraux au pouvoir a eu un impact sur l'application de certaines mesures prévues dans les stratégies de lutte contre la pauvreté et de l'exclusion sociale du MESS; certaines mesures ont dû être reportées ou revues. Par ailleurs, la conjoncture marquée par l'austérité et les politiques d'équilibre budgétaire a certainement exercé une pression accrue sur l'Agence du Revenu dans ses efforts de recouvrement des créances fiscales avec un personnel restreint par le gel des embauches. Par

conséquent, les échanges ont permis, entre autres, de calibrer l'analyse en fonction des difficultés encourues par les entités dans la mise en œuvre d'une action prévue. La caducité ou les progrès réalisés relativement à l'application de certaines recommandations sujettes aux aléas contextuels ont ainsi pu être établis. Les interactions avec l'entité ont également servi de double vérification dans le sens où elles renforcent l'assurance que les conclusions ont bien été corroborées. De plus, ces interactions ont rendu plus réaliste l'appréciation du taux d'application des recommandations.

3.2.3 Le formulaire de suivi : l'expression des conclusions finales sur le suivi de la mise en œuvre des recommandations

Au terme de l'analyse et de la confrontation des conclusions préliminaires avec les entités, j'ai rempli un formulaire de suivi pour chacun des mandats de suivi. Ce formulaire de suivi est le principal résultat du mandat de stage. Il consiste en une fiche récapitulative comprenant l'énoncé de chaque recommandation, l'appréciation par l'entité du degré de mise en œuvre de celle-ci et les conclusions du VGQ quant à l'application de la recommandation. La fiche est assortie d'une consigne claire :

« Pour chaque recommandation, le VGQ conclura si les progrès sont satisfaisants ou non en fonction principalement de l'information transmise. Les progrès sont jugés satisfaisants si les recommandations sont mises en œuvre entièrement ou en majeure partie à l'aide de correctifs qui couvrent les principaux aspects des recommandations et qu'ils sont implantés dans les secteurs visés. »

Le formulaire de suivi de la mise en œuvre est le principal livrable du stage. En effet, ce document consigne l'information de base permettant de mesurer l'indicateur fondamental du suivi de la mise en œuvre, soit le taux d'application des recommandations du VGQ présenté antérieurement. C'est à partir des formulaires de suivi de recommandations des VOR qu'est comptabilisé le pourcentage des recommandations donnant lieu à des progrès satisfaisants.

La cible annuelle visée au VGQ pour cet indicateur est de 70%. Pour les deux mandats de suivi réalisés au cours du stage, ce taux est de 78.5% comme l'indique le Tableau 6.

Tableau 6 Taux d'application des recommandations du VGQ pour les deux suivis

Mandat	Ministère et/ou organisme	N^{bre} de recommandations	N^{bre} recommandations dont les progrès sont jugés satisfaisants	Taux d'application des recommandations
Perception fiscale	Agence du Revenu	8	8	100%
Lutte contre la pauvreté	MESS	6	3*	50%
Total		14	11	78.5%

* Trois des 6 recommandations du mandat effectué auprès du MESS ont été pleinement satisfaites. Les trois autres ont été classées « sans objet » parce que les mesures y relatives dépendent de la validation et de la mise en œuvre d'un troisième plan d'action gouvernemental.

La section du travail qui suit discute des raisons expliquant la performance des entités vérifiées pour cet indicateur précis. Cette partie explore la relation entre le taux d'application des recommandations du VGQ et le succès du suivi.

4. Discussion de la performance des entités vérifiées à l'égard du taux d'application des recommandations

4.1 Facteurs conjoncturels influant sur la performance des entités vérifiées

Dans l'ensemble, les entités auditées ont obtenu une bonne performance pour cet indicateur. Ainsi, on remarque que 100% des recommandations effectuées à l'Agence du Revenu ont été mises en œuvre. Dans le cas du MESS, seulement la moitié des recommandations ont pu être appliquées. Cette performance relative est attribuable à des raisons conjoncturelles indépendantes du ministère. Ainsi, suite aux élections de printemps 2014 se soldant par la victoire du parti libéral et son retour au pouvoir, la mise en œuvre de certaines recommandations du VGQ a dû être retardée. En outre, un troisième plan d'action gouvernemental relatif à la stratégie de lutte contre la pauvreté et l'exclusion sociale est en cours d'élaboration. Par conséquent, le contexte gouvernemental et l'élaboration d'un plan d'action à jour ont significativement influé sur l'applicabilité de trois recommandations. Celles-ci portaient notamment sur l'établissement de critères, d'échéances, de cibles de résultats et de mécanismes de gestion précis concernant les mesures à inclure dans le prochain plan d'action gouvernemental (R1, R2 et R3). Ces recommandations ont été jugées inopérables et ont été classées « sans objet » dans le formulaire de suivi de la mise en œuvre, cité plus haut.

4.2 Une variable explicative : le taux d'adhésion des entités aux recommandations

Une mesure ayant particulièrement expliqué la performance des entités auditées quant à l'application des recommandations a été la sollicitation de leur adhésion aux recommandations du rapport initial. C'est l'ex-vérificateur général Renaud Lachance qui a institué cette mesure après avoir observé cette bonne pratique dans un rapport de gestion du VG de l'Australie³³. Depuis, non seulement les entités auditées sont invitées à fournir par écrit leur adhésion aux recommandations d'un rapport de VOR, mais elles doivent également autoévaluer le degré de mise en œuvre des recommandations trois ans après leur formulation. Ainsi, en signifiant leur accord avec les recommandations puis en évaluant leur degré de mise en œuvre de manière concomitante, les entités vérifiées s'engagent tacitement à les appliquer. Cette mesure a un

³³ Propos recueillis lors d'un entretien avec les professeurs D. Claude Laroche, Sophie Tessier et Michel Vézina de HEC Montréal lors de la préparation de l'étude de cas "tableau de bord de gestion du Vérificateur général du Québec", revue internationale de cas en gestion, Volume 12, numéro 3, septembre 2014, p. 11

impact significatif sur le taux d'application des recommandations qui est passé de 35-40% [avant 2006] à 75%³⁴.

La considération du taux d'adhésion de l'entité s'est avérée très pertinente dans le cadre du mandat de suivi effectué auprès du MESS, par exemple. C'est de cette autoévaluation qu'a surgi la prise en compte du contexte gouvernemental comme facteur justifiant le report de la mise en œuvre de certaines recommandations. Pour un évaluateur qui ne serait pas imbu de la portée de ce facteur politique, il serait en effet difficile d'apprécier les efforts réels consentis par la MESS pour mettre en œuvre les recommandations initiales du VGQ. Il serait également difficile d'attribuer la performance moyenne de l'entité à des facteurs indépendants de sa portée institutionnelle. Par conséquent, il en ressort que la prise en compte de la « voix » des entités auditées dans le processus d'évaluation de l'applicabilité des recommandations s'avère pertinente. L'évaluateur averti devrait tenir compte de cette autoévaluation corporative à l'étape du suivi de la mise en œuvre des recommandations, quitte à la relativiser selon son jugement professionnel.

En somme, la performance de l'Agence du Revenu et du MESS quant à l'indicateur mesurant le taux d'application des recommandations est révélatrice de la nécessité d'impliquer les entités auditées dans le processus d'analyse du suivi de la mise en œuvre des recommandations. Loin d'être une activité se faisant en vase clos autour d'un tas de documents à revoir et à inspecter, le suivi de la mise en œuvre d'un mandat de VOR devient un processus interactif entre l'évaluateur et l'évalué. Il s'agit donc d'un échange mutuellement bénéfique, puisqu'en fin de compte, l'application des recommandations du VGQ permet à l'entité auditée d'améliorer sa performance globale et sa reddition de comptes envers l'Assemblée nationale tout en permettant au VGQ d'apporter une réelle plus-value sur la saine gestion des finances publiques. Dans cette perspective, le suivi de la mise en œuvre, lorsqu'il est effectué de manière interactive, est dynamique, constructif et mutuellement bénéfique.

³⁴ Idem, p. 12

5. Conclusion

En somme, la réussite d'un suivi de la mise en œuvre des recommandations des mandats réalisés est, entre autres, fonction du taux d'application des recommandations. Cette spécification amène à recentrer les efforts effectués par les vérificateurs législatifs réalisant des suivis allégés autour des actions pouvant susciter la variation de cet indicateur précis. Dans le cadre du stage, ces actions portent sur l'analyse des plans d'action des entités, sur l'estimation des progrès réalisés dans la mise en œuvre des recommandations et sur les échanges visant à adresser les zones d'ombres identifiées durant la conduite du suivi allégé.

5.1 Contribution du stage à l'évolution de l'état des connaissances

J'estime que la réalisation du mandat de stage m'a permis d'approfondir le lien existant entre le suivi de la mise en œuvre des recommandations et la mesure de la performance des entités. Cela relie le travail des vérificateurs législatifs à celui des gestionnaires publics de façon innovante. En effet, dans la littérature, ces fonctions ont tendance à être abordées séparément.

Par ailleurs, la contribution majeure de cet exercice analytique demeure l'appréciation de la réussite d'une étape d'un processus évaluatif – le suivi de la mise en œuvre – à travers la considération d'un seul indicateur – le taux d'application des recommandations du VGQ. Cette approche est à la fois commode et simplificatrice : elle permet de s'en tenir à un seul indicateur pour évaluer l'efficacité d'un processus. Au lieu de faire l'objet d'un agrégat d'indicateurs, les facteurs politiques (interactions entre les acteurs de vérifications) ou institutionnels sont abordés à travers un indicateur sommaire. Ainsi considéré théoriquement, l'exercice du suivi allégé de la mise en œuvre des recommandations du VGQ s'en trouve simplifié. De fait, à cette étape, les travaux du vérificateur législatif tourneront essentiellement autour de la collecte et l'analyse de données lui permettant d'en arriver à des conclusions fiables sur la performance de l'entité vérifiée quant à l'application des recommandations du VGQ.

5.2 Limites du travail

Les facteurs limitant la profondeur de l'analyse portent principalement sur la brièveté du stage (quinze semaines) et la circonscription du champ d'intervention du stagiaire. Sur ce dernier point, il s'ensuit que la portée de la relation entre suivi allégé et performance des entités vérifiées n'a pas pu être approfondie à partir de l'étendue de la documentation fournie par les

entités vérifiées. Ainsi, l'analyse de plus amples recommandations et de pièces justificatives aurait permis cet approfondissement. De plus, le fait que les travaux de suivi se soient déroulés davantage au sein de l'établissement d'accueil plutôt que dans les entités faisant l'objet du mandat de stage n'a pas permis de prendre en compte des facteurs se rapportant davantage aux entités vérifiées, comme la perception des gestionnaires publics de la valeur ajoutée du suivi allégé ainsi que les retombées des actions et mesures prises suites à l'application des recommandations.

Du point de vue méthodologique, des méthodes mixtes d'analyse de la documentation fournie par les entités permettraient d'approfondir l'exercice. Ainsi, il serait intéressant de pouvoir compléter la méthode qualitative (passant par l'élaboration d'une grille d'analyse des actions et des mesures) avec des méthodes quantitatives (ex. : études longitudinales de l'évolution du taux d'application des recommandations du VGQ au sein de l'Administration publique québécoise, analyse avantages-coûts de l'application des recommandations du VGQ au sein des entités vérifiées, etc.). De plus, le recours à d'autres méthodes qualitatives suscitant une approche plus participative (entretiens, enquêtes, focus groupes) aurait permis de recueillir davantage d'informations de nature à mieux cerner l'incidence du taux d'application des recommandations du VGQ sur la réussite d'une mission de suivi de la mise en œuvre.

Il convient également de souligner que la généralisation des résultats de l'analyse n'est pas possible compte tenu du nombre relativement restreint de mandats réalisés. Ceci constitue donc une limite à sa validité externe. Une tendance observée dans le cadre de deux mandats de suivi allégé ne permet pas à elle seule de statuer catégoriquement sur la nature de l'effet d'un indicateur dans un processus évaluatif ponctuel. De ce fait, la généralisation des conclusions émises dans ce rapport analytique de stage sur le lien entre suivi de la mise en œuvre et mesure de la performance organisationnelle nécessiterait d'être testée empiriquement dans un plus grand nombre d'entités.

5.3 Perspectives

Ce rapport analytique portant sur la valeur ajoutée des suivis allégés de la mise en œuvre des recommandations du VGQ ouvre des pistes de réflexion sur l'efficacité de ce contrôle parlementaire. Deux perspectives de recherche sont particulièrement envisageables. D'une part,

il serait intéressant de pouvoir comparer la valeur ajoutée des suivis allégés avec celle des suivis détaillés de la mise en œuvre des recommandations du VGQ. Du fait que le mandat de stage consistait en la réalisation de suivis allégés de la mise en œuvre, le rapport analytique de stage s'est porté essentiellement sur ceux-ci. De plus, on gagnerait à appréhender également la valeur ajoutée des suivis détaillés au sein d'organismes ayant fait l'objet de ce type de suivi. D'autre part, il serait judicieux d'étudier l'impact des travaux d'autres acteurs importants du processus de contrôle parlementaire sur l'Administration publique québécoise, telle que la Commission de l'administration publique (CAP). Avec la collaboration du VGQ, il est vrai, la CAP effectue également son propre suivi de la mise en œuvre de ses recommandations dans les entités vérifiées. Dès lors, on gagnerait à étudier les retombées comparatives des mécanismes de ces deux instances de contrôle public, dont l'une relève de l'autre.

5.4 Synthèse et conclusion

En somme, le Vérificateur général du Québec figure en tant qu'acteur incontournable dans l'exercice du contrôle parlementaire sur les finances publiques québécoises. Cette fonction de contrôle s'effectue concrètement à travers des missions d'attestation financière aussi bien que des mandats de vérification de performance. Tandis que les rapports de vérification contiennent les constats et recommandations du VGQ à l'égard des entités vérifiées, le suivi allégé de la mise en œuvre de recommandations porte sur l'évaluation du degré d'application de ces recommandations trois ans après leur formulation. Il s'agit donc d'une étape importante du processus de contrôle parlementaire dont la valeur ajoutée sur la performance des entités vérifiées restait à démontrer.

À travers l'étude des cas pratiques de deux mandats de suivis allégés portant sur la perception fiscale et la stratégie de lutte contre la pauvreté au Québec, j'ai voulu démontrer le succès relatif d'un suivi allégé de la mise en œuvre en fonction d'un indicateur de performance concernant le degré d'application des recommandations. Plus spécifiquement, j'ai emprunté une démarche constructiviste passant par la mise au point d'outils méthodologiques appropriés en vue d'arriver à une juste estimation de la performance des organismes audités pour cet indicateur. Les résultats obtenus ont permis de conclure que l'efficacité du suivi allégé est positivement liée au degré d'application des recommandations du VGQ, établissant par ricochet la valeur ajoutée des recommandations de cette instance supérieure de contrôle sur la gestion

publique. Si l'analyse est sujette à des limites découlant de la brièveté du stage et de la portée du mandat assigné, elle ouvre néanmoins des perspectives de recherche intéressantes sur le contrôle parlementaire de l'Administration publique québécoise ainsi que sur le rôle des principaux acteurs impliqués dans la dynamique démocratique de reddition de comptes.

Bibliographie

Bovens, M. A. P. (2006). *Analysing and Assessing Public Accountability: A Conceptual Framework*, European Governance Papers (EUROGOV) No. C-06-01.

Cooper, T. L. (1998). *The Responsible Administrator: An Approach to Ethics for the Administrative Role*, San Fransisco, Jossey-Bass.

Cutt, J. (1988). *Comprehensive Auditing in Canada: Theory and Practice*, New York, Praeger.

Cutt, J. et V. Murray (2000). *Accountability and Effectiveness Evaluation in Non-profit*

Dees, M. (2012). « Le vérificateur dans le secteur public : le trait d'union de l'administration publique », *Télescope*, vol. 18, n° 3, p. 8-32.

Dittenhofer, M. A. (1996). « A Comparison of Government Auditing Standards in Five Anglo-Saxon Countries », dans J. L. Chan (dir.) et R. H. Jones et K.G. Lüder (co- dir.), *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, vol. 9, Greenwich, JAI Press, p. 101-122.

École Nationale d'Administration Publique (2012). L'audit dans le secteur public. *Télescope* (Vol 18) no. 2

Elder, R. J., M. S. Beasley et A. A. Arens (2010). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, 13^e éd. Upper Saddle River, Pearson

Everard, P. et D. Wolter (1989). *Glossary: Selection of Terms and Expressions Used in the External Audit of the Public Sector*, Luxembourg, Office for Official Publications of the European Communities.

International Federation of Accountants (IFAC) (2010a). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, Part I, New York, IFAC.

Kocks, C. (2003). « Auditing, audit, auditor, wat moeten we ermee? », *Twintig over Internal/Operational Auditing*, *Auditing.nl*.

Laroche D. C et al. (2014). Le tableau de bord de gestion du Vérificateur général du Québec. *Revue internationale de cas en gestion*, HEC Montréal (Vol. 12), numéro 3. pp 1-23

Mathison, S. (dir.) (2005). *Encyclopedia of Evaluation*, Thousand Oaks, Sage.

Morin, D. (2005). Lorsque les administrations publiques font la sourde oreille aux rappels à l'ordre du vérificateur général et que nul ne s'en préoccupe... *Gestion*, 30(2), 16-22.

Organizations, Londres et New York, Routledge.

Power, M. (1997). *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford, Oxford University Press.

Stewart, J. D. (1984). « The Role of Information in Public Accountability », dans A. Hopwood et C. Tomkins (dir.), *Issues in Public Sector Accounting*, Oxford, Phillip Allan, p. 13-34.

Vérificateur général du Canada (2014). Manuel d'audit de performance. *Feuille de route du processus d'audit de performance du BVG*. Canada. [Consulté en ligne le 28 avril 2015], http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/methodologie/audit-de-performance/manuel/18913_FRC_INTERNET_QA.shtm

Vérificateur général du Québec (2012). Rapport à l'Assemblée nationale pour l'année 2011-2012, chapitre 2– *Actions gouvernementales visant à lutter contre la pauvreté et l'exclusion sociale*. Québec, 2012.

Vérificateur général du Québec (2012). Rapport à l'Assemblée nationale pour l'année 2011-2012, chapitre 4– *Recouvrement des créances fiscales*. Québec, 2012.

Vérificateur général du Québec (2013). Manuel de vérification de l'optimisation des ressources du VGQ, p. 15. Québec.

Vérificateur général du Québec (2014). Observation du Vérificateur général par intérim M. Michel Samson, *Rapport du Vérificateur général du Québec à l'Assemblée nationale pour l'année 2013-2014*, VOR, Printemps 2013, p. 5, par. 6

Vérificateur général du Québec (2015). Plan stratégique 2012-2015. Québec, 2015

Vérificateur général du Québec (2015). Rapport du Vérificateur général du Québec à l'Assemblée nationale pour l'année 2013-2014. *Rapport annuel de gestion*, Québec.