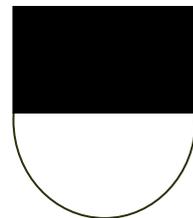


Inspection des finances Etat de Fribourg



Systeme de contrôle Interne (SCI)

Vendredi, 30 mai 2008

Table des matières

	AVANT-PROPOS	2
1	CONCEPT GENERAL DE MISE EN PLACE D'UN SCI	3
1.1	Définition et composantes du contrôle interne	3
1.2	Types d'objectifs du contrôle interne	4
1.2.1	Objectifs opérationnels	4
1.2.2	Objectifs financiers	5
1.2.3	Objectifs de conformité	5
1.3	Acteurs, rôles et responsabilités	5
1.3.1	Le management	5
1.3.2	Le responsable des services comptables ou financiers	6
1.3.3	Le responsable de l'assurance-qualité	6
1.3.4	Le responsable du controlling	6
1.3.5	Les autres membres du personnel	6
1.3.6	L'Inspection des finances (IF)	7
1.4	Etapes de la mise en place d'un SCI	8
1.4.1	Environnement de contrôle	8
1.4.2	Evaluation et gestion des risques	9
1.4.3	Intégration des activités de contrôle dans les processus	9
1.4.4	Gestion de l'information et communication	10
1.4.5	Surveillance et pilotage du SCI	11
2	LIMITES DU CONTROLE INTERNE	14
3	CONCLUSION	15

AVANT-PROPOS

Lorsqu'un service fait l'inventaire des risques auxquels il est exposé, lorsqu'il établit la liste des compétences des différents secteurs ou lorsqu'il définit les décisions qui ne peuvent être prises qu'après l'avis d'une seconde personne, il renforce son système de contrôle interne (SCI). Il améliore ainsi l'efficacité de son action et réduit ses risques. La responsabilité de l'élaboration et de la mise en place d'un SCI incombe à la direction de chaque service.

Les audits de l'Inspection des finances (IF) mettent souvent en lumière des lacunes dans les SCI qui exposent un service à des risques inutiles, par exemple:

- élaboration des différents processus sans prise en compte suffisante des objectifs stratégiques ou des risques ;
- procédures insuffisamment documentées ;
- méconnaissance de certains contrôles automatisés facilitant le respect des directives ;
- application inconstante des contrôles intégrés dans les processus.

Les explications qui suivent sont notamment inspirées du modèle COSO (Committee of sponsoring Organization of the Treadway Commission) qui constitue une référence reconnue en matière de contrôle interne. Un SCI poursuit plusieurs objectifs et comprend différents éléments comme l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques et les activités de contrôle. Il s'agit lors de la mise en place d'un SCI de combiner de manière harmonieuse les différentes mesures réglementaires (instructions et directives), organisationnelles (organigrammes et processus) et techniques (informatique et communication).

Le contrôle interne n'est pas un but en soi. Il est là pour soutenir la conduite d'un service et assurer une activité administrative correcte, respectueuse du droit, économe et efficace. La question du rapport entre ces avantages et le coût des mesures ne doit à cet égard pas être ignorée. Il appartient à chaque service d'examiner cette question de manière critique. Finalement, et bien que le meilleur SCI ne puisse garantir une sécurité absolue, la simple démarche de mise en place d'un SCI constitue déjà une mesure préventive importante

1 CONCEPT GENERAL DE MISE EN PLACE D'UN SCI

1.1 Définition et composantes du contrôle interne

Le contrôle interne se définit comme un processus mis en œuvre par la direction, par les cadres et le personnel d'un service, destiné à fournir une assurance raisonnable quant aux objectifs suivants:

- optimisation des processus et des activités d'un service; afin de fournir un travail efficace et à un coût minimal, tout en limitant au maximum les erreurs et les risques ;
- fiabilité des informations financières et de gestion ;
- conformité aux lois et aux réglementations en vigueur.

Cette définition repose sur certains concepts fondamentaux, à savoir:

- Le contrôle interne est un ensemble de mesures qui constitue un moyen d'arriver à ses fins et non pas une fin en soi.
- Le contrôle interne n'est pas un événement isolé ou une circonstance unique, mais un ensemble d'actions qui se répandent à travers toutes les activités d'un service. C'est un outil de gestion pour la direction qui ne saurait se substituer à elle. Les procédures de contrôle interne sont particulièrement efficaces lorsqu'elles sont intégrées à l'infrastructure et font partie de la culture du service. Elles doivent être intégrées et non pas rajoutées.
- Le contrôle interne est mis en œuvre par des *personnes*. Ce n'est pas simplement un ensemble de manuels, de procédures et de documents. Il est assuré par des personnes qui font vivre à tous les niveaux de la hiérarchie cet objectif commun. Le contrôle interne est l'affaire de la direction, des cadres et des autres membres du personnel. Ce sont les individus qui fixent les objectifs et mettent en place les contrôles.
- La direction ne peut attendre du contrôle interne qu'une *assurance raisonnable* et non une assurance absolue.
La probabilité d'atteindre des objectifs est soumise aux limites inhérentes à tout système de contrôle interne, qu'il s'agisse du jugement exercé lors des prises de décision qui peut être défaillant, de la nécessité d'étudier le rapport coûts/bénéfices avant la mise en place de contrôles ou qu'il s'agisse de dysfonctionnements qui peuvent survenir en raison d'une défaillance humaine ou technique. En outre, la collusion entre plusieurs personnes peut faire échouer les contrôles. Enfin, il est toujours possible pour le management de ne pas respecter le système de contrôle interne.
- Le contrôle interne est axé sur la réalisation d'objectifs dans un ou plusieurs domaines qui sont distincts, mais qui se recoupent.
Chaque service doit déterminer des objectifs et des stratégies pour les atteindre. Ils peuvent être fixés pour le service dans son ensemble ou orientés sur des activités particulières au sein de celui-ci. Certains d'entre eux sont communs, comme la volonté de construire et de conserver une image favorable au sein de l'administration cantonale et auprès des administrés.

Types d'objectifs du contrôle interne

Afin d'optimiser l'efficacité du contrôle interne, il convient de classer les objectifs en trois catégories:

Objectifs opérationnels

soit la réalisation des objectifs stratégiques du service, la maîtrise des risques, ainsi que l'optimisation de l'utilisation des ressources. Le qualificatif «opérationnel» n'est pas ici à opposer à la dimension «stratégique» mais renvoie aux objectifs métiers.

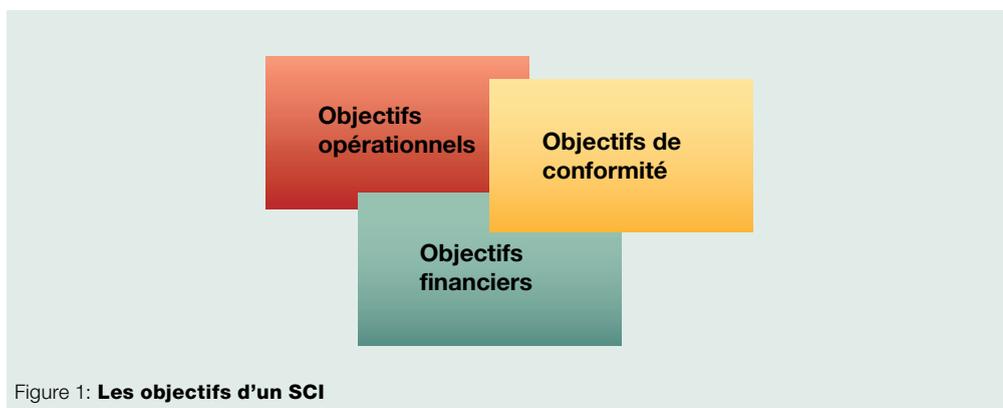
Objectifs financiers

soit la mise à disposition d'informations financières fiables et conformes aux normes comptables applicables, ainsi que des informations nécessaires à la bonne gestion du service.

Objectifs de conformité

soit le respect par le service des différentes lois et réglementations en vigueur. Cet objectif, souvent négligé, justifie le fait d'associer parfois le service juridique d'un service à un projet de mise en place d'un SCI.

Ces catégories distinctes, mais qui se chevauchent (un objectif donné peut rentrer dans plus d'une catégorie), couvrent différents besoins et peuvent relever de la responsabilité directe de différents membres du management.



Objectifs opérationnels

La réalisation des objectifs liés aux opérations, par exemple en terme de rentabilité des investissements, d'efficacité ou encore de taux de satisfaction des clients ou des administrés, ne dépend pas toujours de la seule volonté d'un service. Un SCI ne peut en effet malheureusement pas prévenir un jugement erroné ou une mauvaise décision. De même, des causes extérieures peuvent entraver l'accomplissement de certains objectifs. Dans ce domaine, le SCI ne peut fournir au management qu'un niveau d'assurance raisonnable, celui d'être informé en temps utile d'événements externes ou internes pouvant influencer la capacité d'atteindre les objectifs fixés. C'est le rôle de l'analyse périodique des risques que tout service devrait réaliser.

1.2.2 Objectifs financiers

Un SCI efficace fournit en revanche généralement un niveau d'assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs en matière de fiabilité des informations financières. La réalisation de ces objectifs, qui sont principalement fondés sur des normes imposées par des tiers, dépend de la façon dont sont conduites les activités opérationnelles.

1.2.3 Objectifs de conformité

De nombreuses lois et ordonnances règlent l'activité administrative et les objectifs de conformité se confondent parfois avec les objectifs opérationnels. Les risques dans ce domaine sont variés et souvent sous-estimés. Ils peuvent entraîner des dommages importants, tant en terme d'atteinte à la réputation de l'administration cantonale que d'actions en dommages-intérêts fondées sur la responsabilité de l'Etat. Quelques exemples:

- Risque de violation d'une obligation de surveillance ;
- Risque de diffusion d'informations personnelles sensibles ;
- Risques de corruption.

1.3 Acteurs, rôles et responsabilités

Chaque collaborateur d'un service contribue dans une certaine mesure personnelle au contrôle interne. Le rôle de chacun comporte cependant un niveau de responsabilité et d'implication différent comme nous pouvons le voir ci-après.

1.3.1 Le management

Dans tout service, le chef de service assume la responsabilité ultime. Il est ainsi le premier responsable du SCI. Il doit s'assurer de l'existence d'un environnement de contrôle positif et, plus que tout autre, il doit donner l'exemple par des principes de conduite influençant les facteurs ayant trait à cet environnement. Les responsabilités du chef de service comprennent notamment la supervision de la mise en place de l'ensemble des éléments du contrôle interne.

Les responsables des différents secteurs doivent, eux, gérer le développement et la mise en œuvre des procédures de contrôle interne destinées à permettre la réalisation des objectifs de leur secteur et s'assurer qu'elles sont cohérentes avec les objectifs généraux du service.

En fonction du nombre de niveaux hiérarchiques existant au sein du service, les chefs de secteur peuvent être impliqués directement dans l'application détaillée des normes et procédures de contrôle. Il est important que chaque responsable impliqué dans le processus de contrôle interne se voie attribuer les pouvoirs nécessaires pour assumer ses fonctions, mais également qu'il rende compte régulièrement de ses actes à son supérieur hiérarchique, pour la partie du SCI dont il a la charge. Ceci permet une bonne coordination des actions entreprises à tous les niveaux de la hiérarchie.

Le responsable des services comptables ou financiers

Celui-ci joue un rôle de pilotage particulièrement important. En effet, ses activités de contrôle sont exercées sur la structure du service, non seulement de haut en bas, mais également de façon transversale à travers toutes les unités opérationnelles et fonctionnelles. Il doit veiller, à ce titre, à ce que le système de contrôle interne couvre l'ensemble d'un processus et ne se limite pas à la partie «comptable» de celui-ci (exemple: le SCI dans le domaine des achats doit couvrir la définition des besoins et la livraison correcte des biens et services et ne pas se limiter à la saisie et au paiement d'une facture de fournisseurs). Ces activités englobent souvent la responsabilité indirecte de la surveillance des activités des divisions et secteurs. De plus, la comptabilité relève de sa responsabilité directe et il est, après le chef de service, le responsable de la conception et de la mise en œuvre d'un SCI qui permette d'atteindre l'objectif de mise à disposition d'informations financières fiables et conformes aux normes. C'est pourquoi, le responsable des services comptables ou financiers doit absolument tenir une place importante dans la détermination des objectifs et de la stratégie du service, dans l'analyse des risques et la prise de décision concernant la façon de gérer les changements ayant un impact sur le service.

Le responsable de l'assurance-qualité

La démarche d'assurance-qualité présente de nombreux points communs avec la mise en place d'un système de contrôle interne. Comme celle-ci, elle implique une analyse et une modélisation des processus, ainsi que la mise en place de points de contrôle. Il sera possible d'exploiter pleinement les synergies entre ces deux domaines si, par exemple, les exigences en matière financière et en terme de conformité ont été clairement reconnues comme des objectifs de l'assurance-qualité. Une collaboration étroite entre le responsable de l'assurance-qualité et le responsable de la mise en place et de l'entretien d'un SCI est dans tous les cas recommandée.

Le responsable du controlling

Le controlling est un outil de gestion qui fournit de manière permanente aux responsables des indicateurs leur permettant d'évaluer et, le cas échéant, d'adapter leur gestion. Bâti sur les objectifs stratégiques d'un service, le controlling devrait en principe contenir des indicateurs se recoupant avec les principaux processus traités par le SCI. D'une manière plus générale, l'environnement de contrôle nécessaire au bon fonctionnement d'un SCI contribue également à une bonne adhésion du personnel aux exigences du controlling.

Les autres membres du personnel

Le contrôle interne relève, dans une certaine mesure, de la responsabilité de tous les membres du personnel et ceci devrait donc, dans l'idéal, être mentionné explicitement dans la description de poste de chaque employé.

D'une part, pratiquement tous les employés jouent un rôle dans la réalisation des contrôles, que ce soit la réalisation de rapprochements, de contrôles physiques, le suivi d'anomalies ou d'erreurs ou encore l'analyse de variations diverses ou d'autres indicateurs de performance. Le soin apporté par les employés à ces activités a une influence directe sur l'efficacité du SCI.

D'autre part, tous les membres du personnel doivent être tenus de communiquer à leur supérieur hiérarchique tout problème constaté au niveau des opérations, toute violation du code de conduite ou des normes et directives internes du service, ainsi que toute action illégale. Un SCI efficace repose sur des vérifications, sur le contrôle réciproque résultant de la séparation des tâches et sur le fait que les employés ne refusent pas de voir des agissements incorrects ou irréguliers.

1.3.6 L'Inspection des finances (IF)

L'IF procède à un examen du SCI et recommande, le cas échéant, des améliorations. Elle se conforme ainsi à la mission de l'audit interne, telle que l'Institute of Internal Auditors (IIA) l'a décrite dans ses standards. La mission des services d'audit ou de révision interne couvre toutes les activités d'un service et comprend notamment les tâches suivantes:

- Examiner la fiabilité et l'intégrité des informations financières ainsi que les moyens utilisés pour identifier, mesurer, classer et diffuser ces informations.
- Examiner les systèmes mis en place afin de vérifier la conformité aux normes, procédures et directives susceptibles d'avoir un impact significatif sur les activités du service et s'assurer que celui-ci se conforme aux lois et réglementations.
- Examiner les moyens utilisés pour assurer la protection des actifs et vérifier l'existence desdits actifs.
- Examiner la façon dont les ressources sont utilisées afin de s'assurer qu'elles le sont efficacement et sans gaspillage.

Une inspection des finances doit être indépendante des activités qu'elle est chargée d'auditer. C'est la raison pour laquelle elle ne devrait être responsable ni de l'analyse des risques, ni d'une manière plus générale du système de contrôle interne. Cette indépendance résulte de sa position au sein de l'administration, des pouvoirs dont elle est investie ainsi que de la reconnaissance de son objectivité. Elle ne peut travailler de manière impartiale et objective que si son jugement n'est pas subordonné à celui d'une autre personne. Il est également important que les membres de l'IF n'assument aucune responsabilité opérationnelle (fonction de ligne) et ne soient pas affectés à l'audit d'activités au sein desquelles ils ont exercé, au cours d'un passé récent, des fonctions opérationnelles.

Avec les conclusions de l'audit, l'IF indique à la direction du service les faiblesses du contrôle interne et recommande des actions correctives nécessaires.

1.4 Etapes de la mise en place d'un SCI

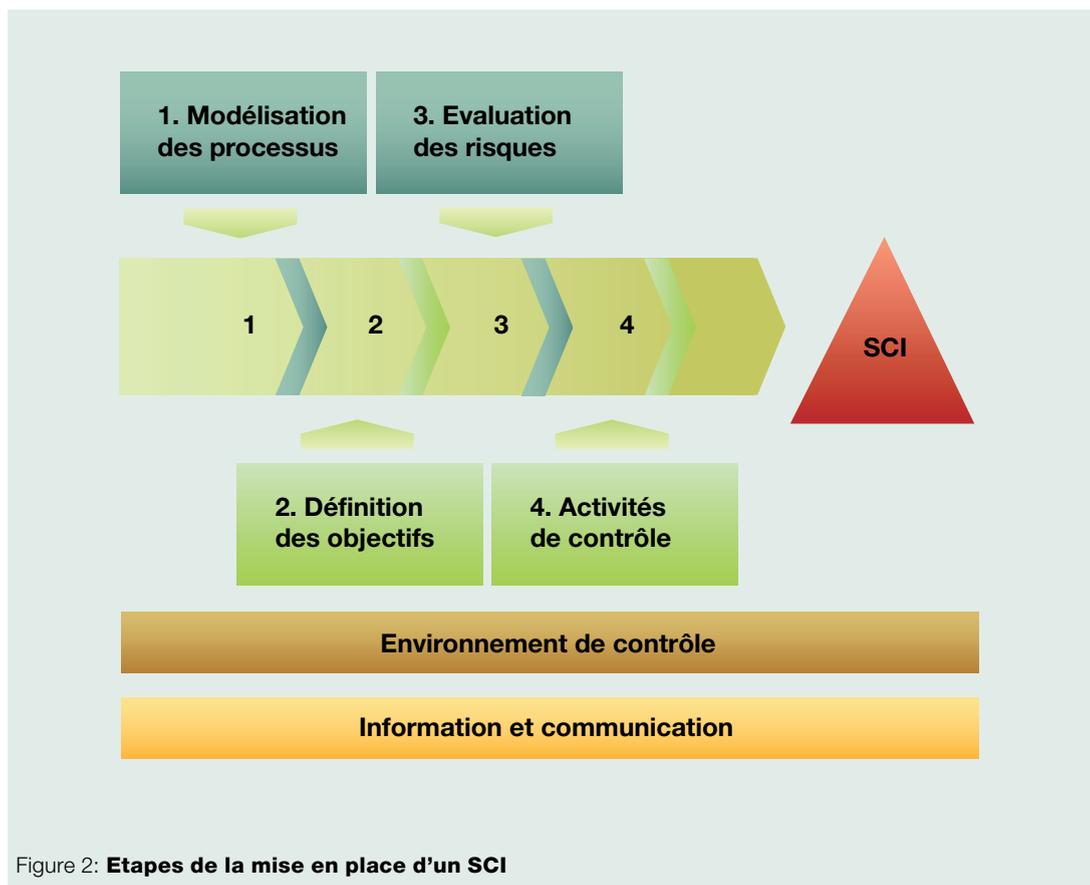


Figure 2: **Etapes de la mise en place d'un SCI**

1.4.1 Environnement de contrôle

La culture d'un service est un élément très important de l'environnement de contrôle, puisqu'elle détermine le niveau de sensibilisation du personnel au besoin de contrôles. Elle constitue le fondement de tous les autres éléments du contrôle interne, en imposant discipline et organisation. Les facteurs ayant un impact sur l'environnement de contrôle comprennent notamment l'intégrité, l'éthique et la compétence du personnel; la philosophie des dirigeants et le style de management; et enfin la politique de délégation des responsabilités, d'organisation et de formation.

La mise en place d'un environnement de contrôle est la première étape de l'établissement d'un système de contrôle interne. Elle constitue un élément de base indispensable à la création et au maintien d'un SCI efficace.

Au nombre des instruments figurent notamment: le concept général de contrôle interne, un code d'éthique, des descriptions de postes, une réglementation des suppléances et des compétences de signatures et une introduction systématique des nouveaux collaborateurs dans la culture du service.

1.4.2 Evaluation et gestion des risques

Chaque service est confronté à un ensemble de risques externes et internes qui doivent être évalués. L'évaluation des risques consiste en l'identification et l'analyse des facteurs susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs. Il s'agit d'un processus qui permet de déterminer comment ces risques devraient être gérés. Compte tenu de l'évolution permanente de l'environnement économique, du contexte légal et réglementaire ainsi que des conditions de travail, il est nécessaire de disposer de méthodes permettant d'identifier et de maîtriser les risques spécifiques liés au changement. Cette phase d'inventaire doit être suivie d'une phase d'analyse afin de déterminer par risque la probabilité de survenance et le dommage potentiel. Il s'agira enfin de décider si un risque doit être évité, limité, assuré ou accepté.

1.4.3 Intégration des activités de contrôle dans les processus

Les activités de contrôle peuvent se définir comme l'intégration et l'application de contrôles dans les processus, afin de contribuer à garantir la mise en œuvre des orientations prises par la direction.

Différents risques peuvent entraver l'atteinte des objectifs d'un service. Il s'agit de mettre en place des mesures pour y faire face, ainsi que les contrôles nécessaires afin que ces mesures soient effectives. Les activités de contrôle sont menées à tous les niveaux hiérarchiques et fonctionnels d'un service et comprennent des actions aussi variées qu'approuver et autoriser, vérifier et rapprocher, apprécier les performances, la sécurité des actifs ou encore la séparation des fonctions. Ces activités doivent également se décliner de manière conséquente dans les différentes couches des processus pour être efficaces. Une séparation des fonctions entre deux entités, fixée dans un règlement ou une directive, doit ainsi se refléter dans le répertoire des signatures autorisées mais également dans les droits d'accès aux transactions et aux données informatiques.

1.4.4 Gestion de l'information et communication

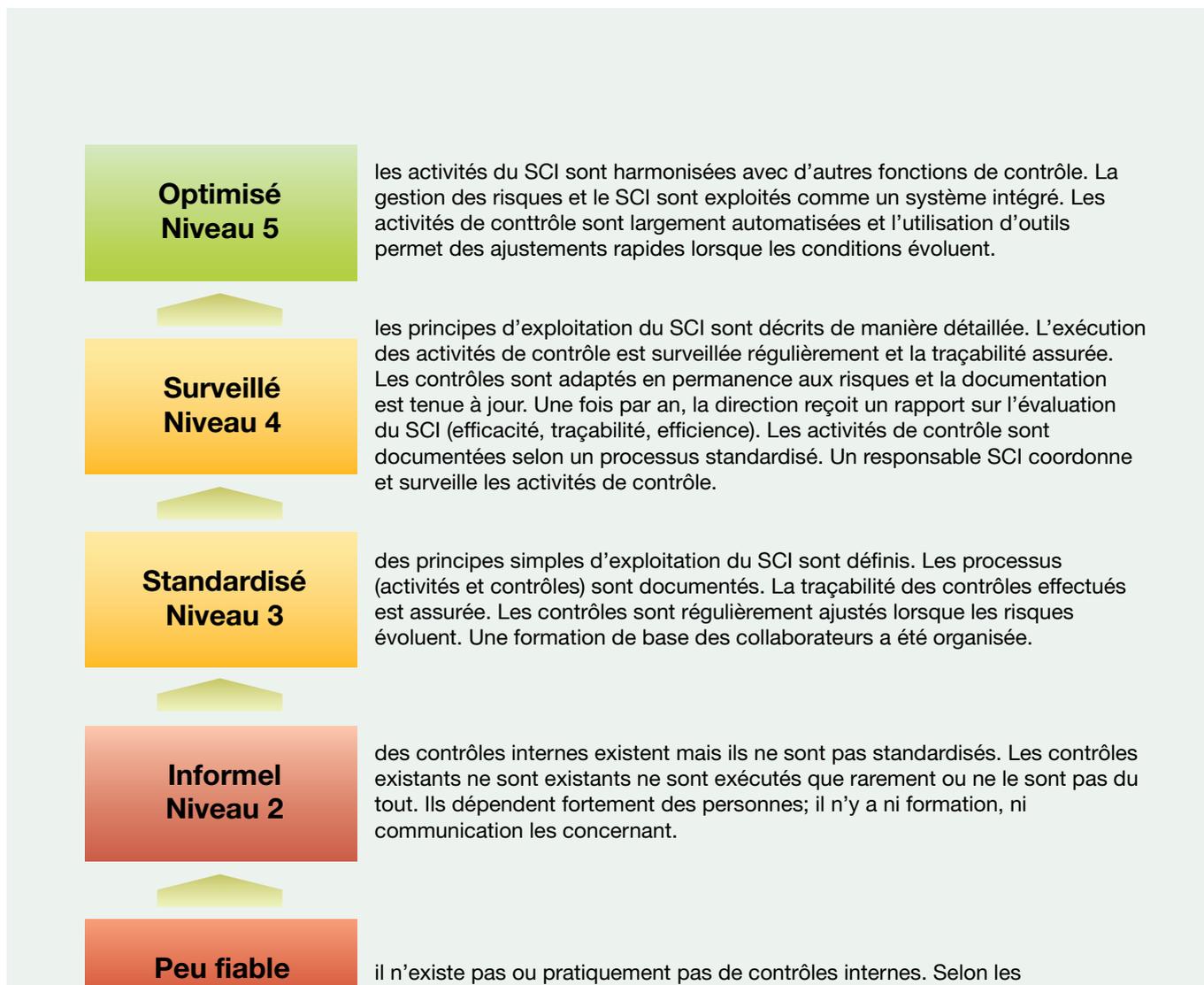
L'information pertinente doit être identifiée, recueillie et diffusée sous une forme et dans des délais qui permettent à chacun d'assumer ses responsabilités. Les systèmes d'information produisent, entre autres, des données opérationnelles, financières, ou encore liées au respect des obligations légales et réglementaires, qui permettent de gérer et contrôler l'activité. Ces systèmes traitent non seulement les données produites par le service mais également celles qui, liées à son environnement externe, sont nécessaires à la prise de décisions pertinentes. Il existe également un besoin plus large de communications efficaces, impliquant une circulation multidirectionnelle des informations, c'est-à-dire ascendante, descendante et transversale. La direction doit transmettre un message très clair à l'ensemble du personnel sur les responsabilités de chacun en matière de contrôle. Les employés doivent comprendre le rôle qu'ils sont appelés à jouer dans le SCI, ainsi que la relation existant entre leurs propres activités et celles des autres membres du personnel. Ils doivent être en mesure de faire remonter les informations importantes.

Un concept de gestion de l'information ainsi que des outils comme les propositions d'amélioration ou la mise en place d'une instance chargée de recueillir des informations sur d'éventuelles irrégularités (whistleblowing) peuvent permettre d'améliorer l'efficacité d'un SCI.

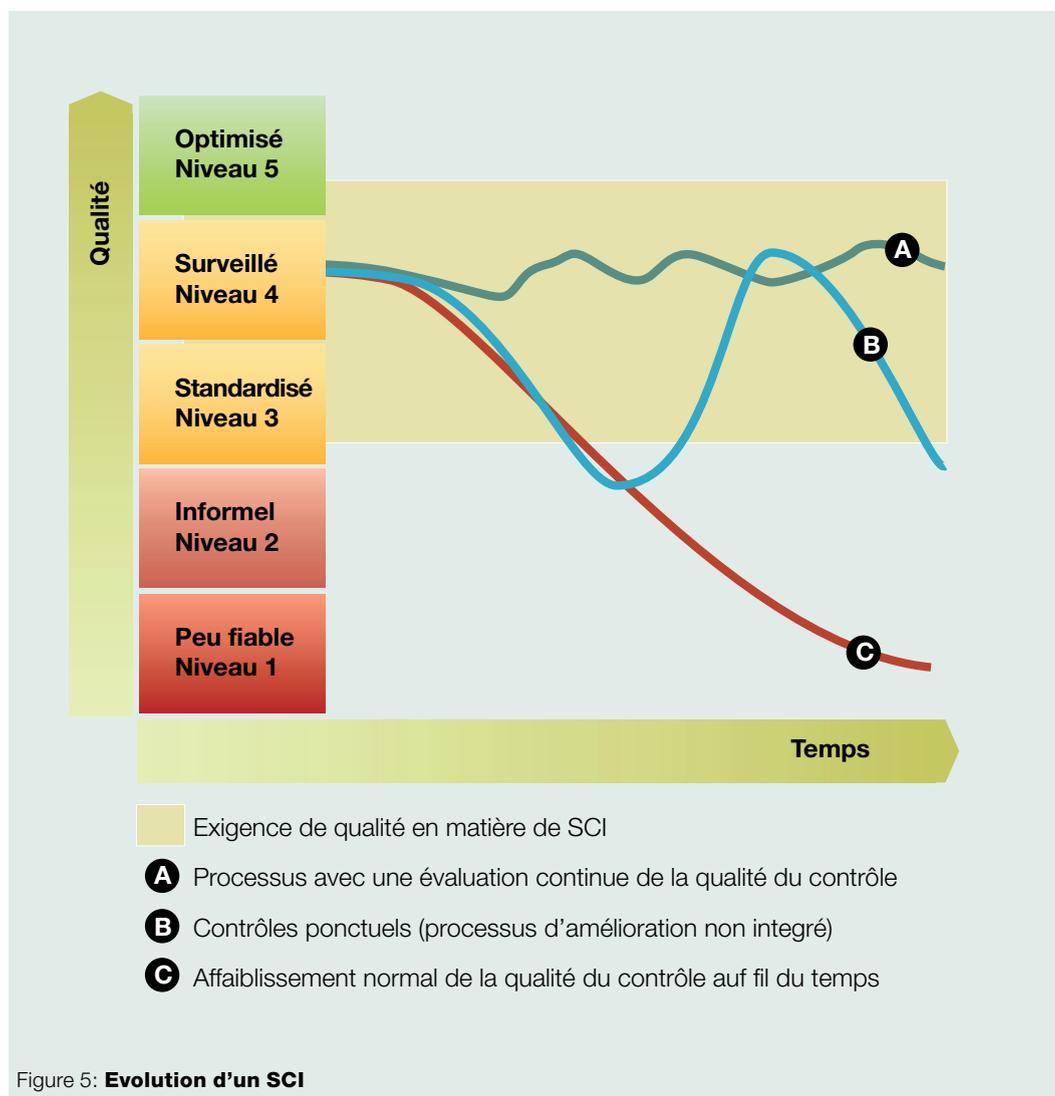
1.4.5 Surveillance et pilotage du SCI

Un système de contrôle interne n'est pas un instrument que l'on met en place une fois pour toutes car de nombreux changements dans l'environnement peuvent rendre certains aspects du SCI inadaptés. C'est pourquoi un système de contrôle interne doit être lui-même contrôlé, afin qu'en soit évaluée dans le temps l'efficacité.

Cette évaluation peut par exemple s'orienter selon les critères suivants:



Une observation sur une période plus longue peut mettre en lumière la qualité du pilotage du SCI:



Pour cela, il convient de mettre en place un système de pilotage permanent, de procéder à des évaluations périodiques ou encore de combiner les deux méthodes. Le pilotage permanent (voir figure 6) s'inscrit dans le cadre des activités courantes et comprend des contrôles réguliers effectués par la direction et le personnel d'encadrement ainsi que d'autres techniques utilisées par le personnel à l'occasion de ses travaux. Il est par exemple recommandé de procéder à une analyse systématique des erreurs observées dans le déroulement des opérations. Ces erreurs sont des indices importants qui permettent parfois d'identifier et de traiter des problèmes récurrents.

L'étendue et la fréquence des évaluations dépendront essentiellement du niveau de risques et de l'efficacité du processus de surveillance permanente. Les faiblesses du contrôle interne doivent être portées à l'attention de la hiérarchie, les lacunes les plus graves devront être signalées à la direction.

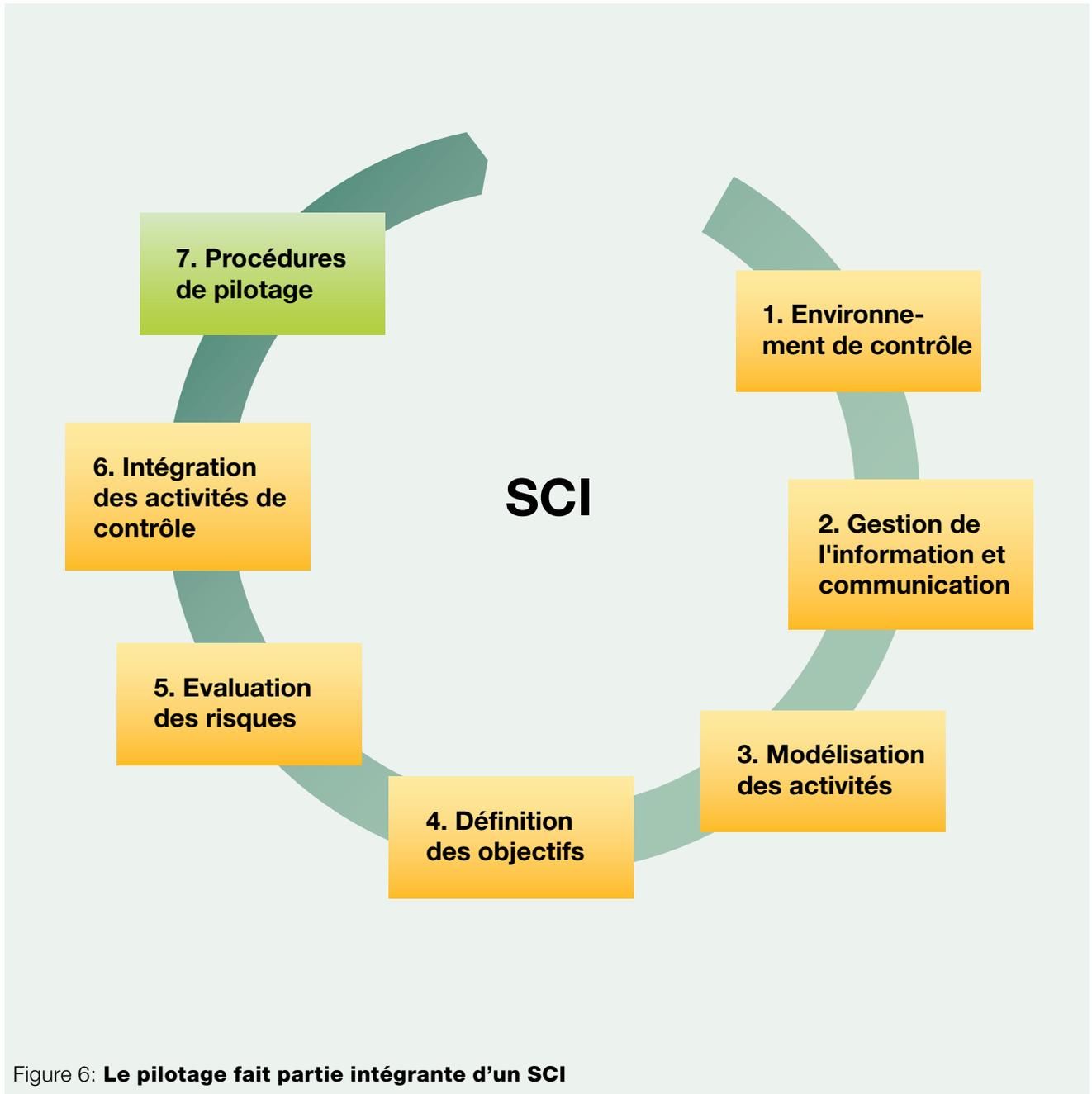


Figure 6: **Le pilotage fait partie intégrante d'un SCI**

2 LIMITES DU CONTROLE INTERNE

Il faut toujours garder à l'esprit que tout SCI, aussi bien conçu et appliqué soit-il, ne peut fournir au plus qu'une *assurance raisonnable* à la direction quant à la réalisation des objectifs du service. En effet, étant donné qu'elle est essentiellement basée sur le facteur humain, toute structure de contrôle interne peut être affectée par une erreur de conception, de jugement ou d'interprétation, par l'équivoque, la nonchalance, la fatigue ou encore la distraction. Les facteurs suivants peuvent avoir une influence négative sur l'efficacité du contrôle interne:

- *L'erreur de jugement*

Le risque d'erreur humaine lors de la prise de décisions ayant un impact sur les processus du service peut limiter l'efficacité des contrôles. Les personnes responsables sont souvent appelées à prendre des décisions dans un temps limité, en se basant sur les informations disponibles mais incomplètes et en faisant face à la pression liée à la conduite des activités.

- *Les dysfonctionnements*

Même les SCI bien conçus peuvent faire l'objet de dysfonctionnements, par exemple lorsque les collaborateurs interprètent les instructions de manière erronée, cèdent à la routine et ne sont plus attentifs aux erreurs. Une enquête sur des anomalies diverses peut ne pas être poursuivie assez loin ou une personne remplissant des fonctions en remplacement d'une autre (maladie, vacances) peut ne pas s'acquitter convenablement de sa tâche. Il se peut également que des changements dans les systèmes soient introduits avant que le personnel n'ait reçu la formation nécessaire pour réagir correctement.

- *Les contrôles «outrépassés» ou contournés par le management*

Un SCI ne peut pas être plus efficace que les personnes responsables de son fonctionnement. Même au sein d'un service efficacement contrôlé, un responsable peut être en mesure de contourner le SCI. Ceci signifie qu'un responsable peut déroger de façon illégitime aux normes et procédures prescrites, par exemple pour en tirer un profit personnel ou afin de dissimuler la non-conformité de l'activité de son service à certaines obligations légales.

- *La collusion et le recours à des faux*

La séparation des fonctions constitue souvent un instrument privilégié des SCI. La pratique montre cependant que ce type de contrôle a ses limites: deux ou plusieurs individus agissant collectivement pour accomplir et dissimuler une action peuvent fausser les informations financières ou de gestion d'une manière qui ne puisse être prévenue par la séparation des fonctions. Un employé chargé d'effectuer des contrôles peut réduire ceux-ci à néant en agissant en collusion avec d'autres membres du personnel ou des tiers externes au service.

L'expérience montre que la falsification des signatures nécessaires au paiement de factures de tiers constitue également un défi auquel doit faire face un bon SCI.

- *Le rapport coûts /bénéfices*

Les ressources étant toujours limitées, les services doivent comparer les coûts et les avantages relatifs des contrôles avant de les mettre en place. Lorsqu'on cherche à apprécier l'opportunité d'un nouveau contrôle, il est nécessaire d'étudier non seulement le risque d'une défaillance et l'impact possible sur le service, mais également les coûts qu'entraînerait la mise en place de ce contrôle. Une décision quant à la mise en place d'un contrôle restera toujours partiellement basée sur des critères subjectifs. Toute la difficulté de l'analyse du rapport coûts/bénéfices consiste à définir le risque résiduel tolérable. Certains contrôles sont nécessaires et indispensables mais des contrôles excessifs vont à l'encontre du but recherché et peuvent devenir très coûteux. D'une manière générale, il est recommandé d'accorder la priorité aux contrôles permettant de couvrir les risques les plus importants.

3 CONCLUSION

Mettre en place un SCI efficace c'est:

- créer un environnement de contrôle sain,
- établir une bonne gestion de l'information et de la communication,
- modéliser ses processus,
- définir ses objectifs,
- évaluer les risques de ne pas atteindre de tels objectifs et
- intégrer dans les processus les actions de contrôles destinés à minimiser ces risques.

Mais cela ne s'arrête pas là! En effet, un tel projet nécessite également une évaluation régulière de tous les concepts susmentionnés afin de savoir si ces derniers sont toujours efficaces et d'actualité. Un SCI, même mis en place avec le plus grand soin possible, deviendra en effet rapidement inefficace s'il reste immobile et statique alors que l'environnement est, lui, en perpétuelle mouvance. La mise en place d'un SCI est la première étape. Le maintien d'un SCI efficace est quant à lui un processus continu de réévaluation de chacune des composantes du contrôle interne qui doit être fait à la lumière des innombrables changements qui peuvent influencer la vie d'un service.

