

## **Décision n°22 en date du 16/03/2012 portant établissement du format des états de synthèse à dégager par la comptabilité analytique des opérateurs de réseaux fixes de télécommunications**

Vu la loi n°2001-1 du 15 janvier 2001 portant promulgation du code des télécommunications, telle que modifiée et complétée par la loi n° 2002-46 du 7 mai 2002 et par la loi n°2008-1 du 8 janvier 2008 et notamment ses articles 26, 26 bis et 63,

Vu le décret n°2001-831 du 14 avril 2001 relatif aux conditions générales d'interconnexion et la méthode de détermination des tarifs tels que complété par le décret n°2004-573 du 9 mars 2004 et par le décret n°2008-3025 du 15 septembre 2008,

Vu le décret n°2008-3026 du 15 septembre 2008, fixant les conditions générales d'exploitation des réseaux publics des télécommunications et des réseaux d'accès, et notamment son article 4.

Vu la décision de l'Instance Nationale des Télécommunications en date du 12 décembre 2008 portant établissement de nomenclature des coûts des opérateurs de réseaux de télécommunications pertinents pour le calcul des coûts des prestations d'interconnexion,

Vu la décision n°105 en date du 22 septembre 2010 portant établissement de nomenclature des coûts pertinents pour le dégroupage de la boucle locale,

Vu la décision n°73 en date du 17 septembre 2011 portant établissement du format des états de synthèse à dégager par la comptabilité analytique des opérateurs de réseaux mobiles de télécommunications,

Vu la décision n°83 en date du 12 décembre 2011 portant détermination du taux de rémunération du capital avant impôt à utiliser pour évaluer les coûts et les tarifs des activités régulées des opérateurs de réseaux publics de télécommunications pour les années 2010, 2011 et 2012,

Vu les PV des réunions en date du 10/05/2011, 13/05/2011 et 23/05/2011 tenues entre l'équipe de l'INT et respectivement les représentants d'Orange Tunisie, de Tunisie Télécom et de Tunisiana au cours desquelles les représentants de l'INT ont présenté aux opérateurs les outils à adopter pour la détermination des coûts des prestations de télécommunications. La discussion a porté notamment sur l'établissement du format des états de synthèse à dégager par la comptabilité analytique des opérateurs,

Vu les courriers en date du 01/02/2012, par lesquels l'INT a transmis pour avis, aux trois opérateurs de réseaux publics de télécommunications (Tunisie Télécom, Tunisiana et Orange Tunisie) un projet du format des états de synthèse à dégager par la comptabilité analytique des opérateurs de réseaux fixes de télécommunications, et les a invité à lui communiquer leurs éventuelles observations avant le 15/02/2012,

Vu les lettres d'Orange Tunisie et de Tunisie Télécom respectivement en date du 16/02/2012 et du 27/02/2012 par lesquelles les deux opérateurs ont fait part à l'INT de leurs commentaires sur ledit projet,

Vu le PV de la réunion tenue le 05/03/2012 entre les représentants de Tunisie Télécom et l'équipe de l'INT pour discuter le projet du format des états de synthèse à dégager par la comptabilité analytique des opérateurs de réseaux fixes de télécommunications,

**Après en avoir délibéré le 16/03/2012,**

**L'Instance Nationale des Télécommunications,**

**Décide :**

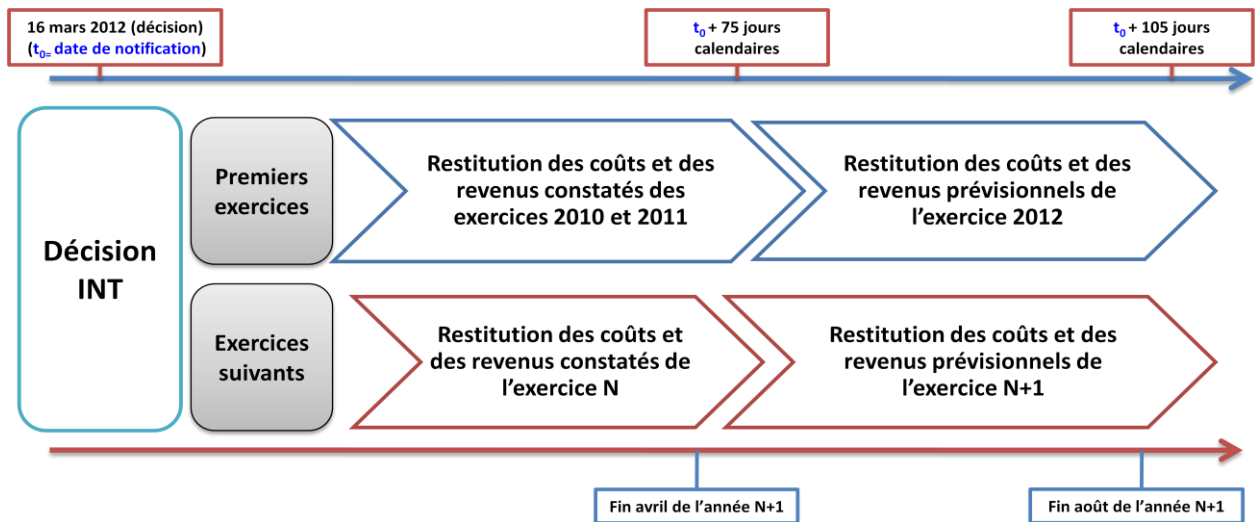
**Article 1** – Les opérateurs de réseaux fixes sont tenus de restituer à l'INT les documents suivants :

- les états de coûts constatés relatifs aux éléments du réseau et aux centres analytiques selon le format spécifié en Annexe 2 de la présente décision:
  - Fiche n°1 – CR : compte de réconciliation avec la comptabilité financière (périmètre de la comptabilité réglementaire)
  - Fiche n°2 Centres Analytiques : état des coûts par nature pour l'ensemble des éléments du réseau et des centres analytiques
  - Fiche n°3 Allocation CI : Allocation des coûts indirects sur les centres analytiques et les éléments du réseau
  - Fiche n°4 CA par nature : regroupement des coûts par nature
  - Fiche n°5 CA Directe et Indirecte : regroupement par type de coûts (Allocation des coûts directs et indirects sur les centres analytiques et les éléments du réseau)
- les états de coûts constatés pour les macroéléments, la transmission et l'accès selon le format spécifié en Annexe 2 de la présente décision:
  - Fiche n°6 Macroéléments : allocations des coûts des éléments du réseau sur les macroéléments
  - Fiche n°7 Synthèse ME : synthèse des coûts des macroéléments.
  - Fiche n°8 Transmission : production de la fiche transmission et répartition des coûts de transmission entre la voix, le haut débit et les services de capacité.
  - Fiche n°9 Accès : présentation des coûts d'accès par service.
- les états de coûts constatés pour **le compte individualisé voix**, selon le format spécifié en Annexe 2 de la présente décision. Ce compte individualisé voix est constitué des éléments suivants :
  - Fiche n°10 coûts réseau voix : détermination des coûts de production réseau associés aux prestations vocales.
  - Fiche n°11 coûts complets des Services Voix : détermination des coûts complets associés aux services vocaux (avec une allocation des coûts d'interconnexion, de prestations de services, des coûts commerciaux et communs).
  - Fiche n°12 Synthèse Voix : synthèse des coûts et revenus associés aux prestations vocales.
- les états de coûts constatés pour **le compte individualisé haut débit**, selon le format spécifié en Annexe 2 de la présente décision. Ce compte individualisé haut débit est constitué des éléments suivants :

- Fiche n°13 Production HD : détermination des coûts de production réseau associés aux prestations haut débit.
  - Fiche n°14 coûts complets des Service HD : détermination des coûts complets associés aux services HD (avec une allocation des coûts d’interconnexion, de prestations, des coûts commerciaux et communs).
  - Fiche n°15 Synthèse HD : synthèse des coûts et revenus associés aux prestations haut débit.
- les états de coûts constatés pour **le compte des services de capacité**, selon le format spécifié en Annexe 2 de la présente décision. Ce compte de capacité est formé par :
    - Fiche n°16 Production Capacité : détermination des coûts de production réseau associés aux prestations de capacité.
    - Fiche n°17 coûts complets des Services de Capacité : détermination des coûts complets associés aux services de capacité (avec une allocation des coûts d’interconnexion, de prestations, des coûts commerciaux et communs).
    - Fiche n°18 Synthèse Capacité : synthèse des coûts et revenus associés aux prestations de capacité.
- les états de coûts constatés pour **le compte résiduel (compte de bouclage)**, selon le format spécifié en Annexe 2 de la présente décision. Ce compte résiduel est formé par :
    - Fiche n°19 Synthèse Résiduel: synthèse des coûts complets et des revenus.
- les états de coûts prévisionnels pour **les comptes individualisés voix, haut débit et capacité**, selon le format spécifié en Annexe 3 de la présente décision. Ces états de coûts prévisionnels sont constitués du jeu de fiches suivant:
    - Fiche n°20 Voix- P: Compte prévisionnel Voix.
    - Fiche n°21 Haut Débit-P : Compte prévisionnel Haut débit.
    - Fiche n°22 Capacité-P : Compte prévisionnel Capacité.

**Article 2** – Les opérateurs de réseaux fixes de télécommunications sont tenus également de communiquer à l’INT leurs états de restitution selon le calendrier suivant:

- les états de coûts et de revenus constatés des exercices 2010 et 2011 au plus tard soixante quinze (75) jours calendaires suivant la date de notification de la présente décision aux opérateurs.
- les états de coûts et de revenus prévisionnels de l’exercice 2012, au plus tard cent cinq (105) jours calendaires suivant la date de notification de la présente décision aux opérateurs.
- les états de coûts et de revenus constatés des autres exercices, au plus tard quatre (4) mois suivant la date de clôture de l’exercice comptable (soit le dernier jour ouvrable du mois d’avril) de l’année suivant l’exercice comptable sur lequel porte une obligation de restitution.
- les états de coûts et de revenus prévisionnels pour les exercices comptables de l’année suivante, au plus tard le dernier jour ouvrable du mois d’août de l’année suivant l’exercice comptable sur lequel porte une obligation de restitution.



**Figure 1 : Calendrier de restitution**

**Article 3** – Les opérateurs de réseaux fixes doivent joindre aux restitutions prévues par la présente décision la documentation nécessaire.

**Article 4** – Pour la préparation des états et fiches ci-dessus cités, les opérateurs de réseaux fixes sont tenus d'observer les méthodes de valorisation des actifs, les principes et les règles d'allocation des coûts figurant en Annexe 1 de la présente décision.

**Article 5** – Le Président de l'INT est chargé de l'application de la présente décision qui sera notifiée aux opérateurs de réseaux fixes, et publiée sur le site web de l'INT.

Cette décision a été rendue le 16 mars 2012 sous la présidence de Monsieur Kamel SAADAoui et en présence des membres suivants :

- **Mohsen JAZIRI** : Vice-président de l'Instance
- **Mohamed SIALA** : Membre de l'Instance
- **Houcine HABOUBI** : Membre de l'Instance
- **Fayçal BEN HELAL** : Membre de l'Instance

**Le Président de l'Instance Nationale  
des Télécommunications**

**Kamel SAADAoui**

## **Annexe 1 :**

**Méthodes, principes et règles à respecter par les  
opérateurs de réseaux fixes pour la préparation des  
états de restitution**

# Méthodes, principes et règles à respecter par les opérateurs de réseaux fixes pour la préparation des états de restitution

## I. LE CADRE REGLEMENTAIRE

En application de l'article 26 bis du code des télécommunications ci-haut indiqué, les opérateurs des réseaux publics des télécommunications et des réseaux d'accès s'engagent à tenir une comptabilité analytique permettant de distinguer entre chaque réseau et chaque service et à renoncer à toute pratique anticoncurrentielle notamment les opérations de subvention croisée.

Cette même loi a, dans son article 63, confié à l'Instance Nationale des Télécommunications la mission de fixer les méthodes de détermination des coûts pris en compte dans le calcul des tarifs d'interconnexion, du dégroupage de la boucle locale, de la colocalisation physique et de l'utilisation commune de l'infrastructure et de déterminer la méthode de partage des coûts entre les différents services fournis par chaque opérateur de réseau.

L'article 26 dudit code exige aux opérateurs de réseaux publics de télécommunications de mettre à la disposition du ministère chargé des télécommunications et de l'Instance Nationale des Télécommunications les informations relatives aux aspects techniques, opérationnels, financiers et comptables de chaque réseau et service selon les méthodes fixées par l'Instance,

Le décret n°2001-831 du 14 avril 2001 stipule que «les opérateurs s'engagent à tenir une comptabilité séparée pour leurs activités relatives à l'interconnexion».

Le même décret prévoit aussi que cette *comptabilité séparée doit permettre, en particulier, d'identifier :*

- *Les coûts relatifs aux éléments de réseau utilisés, à la fois par l'opérateur pour les services destinés à ses propres clients et pour les services d'interconnexion,*
- *Les coûts complémentaires pour fournir les services d'interconnexion.*

Et précise que : "*Les tarifs d'interconnexion pour une année donnée sont fondés sur les coûts moyens comptables prévisionnels pertinents pour l'année considérée ; ces coûts sont appréciés, d'une part au regard des méthodes de comptabilité prévisionnelle et, d'autre part, au regard des derniers comptes audités, tout en s'assurant de l'efficacité des nouveaux investissements réalisés par l'opérateur au regard des meilleures technologies industriellement disponibles*".

Par ailleurs, l'article 3 du décret 2008-3026 sus-indiqué prévoit que les tarifs des services en gros sont orientés vers les coûts conformément à certains principes bien définis dont notamment la valorisation des éléments de réseaux permettant la fourniture du service à leurs coûts incrémentaux de long terme.

Le même article prévoit aussi que l'Instance Nationale des Télécommunications établit la nomenclature des coûts pertinents et définit la méthode de calcul des coûts.

L'article 4 du même article prévoit également que «*les opérateurs de réseaux publics de télécommunications et de réseaux d'accès doivent tenir une comptabilité analytique permettant de déterminer les coûts, les produits et les résultats de chaque réseau exploité ou de chaque service offert. Lorsqu'un opérateur exploite plusieurs réseaux et services de télécommunications, il devra tenir une comptabilité analytique permettant de distinguer entre chaque réseau et chaque service et le cas échéant vérifier le respect du principe d'orientation des tarifs vers les coûts* ».

L'objet de la présente décision est de définir les modalités d'application de l'obligation de séparation comptable et de comptabilisation des coûts imposée aux opérateurs et de déterminer le format des états de synthèse dégagés par la comptabilité analytique.

Les états de restitution à élaborer par les opérateurs doivent produire une comptabilité réglementaire des coûts qui reflète fidèlement l'activité *normale et efficace d'un opérateur fixe*. A cet effet ils doivent être homogènes et comparables.

La comptabilité analytique et la séparation comptable apparaissent comme deux obligations distinctes respectivement dans l'article 26 bis du code des télécommunications et l'article 12 du décret 2001-831 du 14 avril 2001.

Les obligations comptables doivent ainsi permettre de vérifier en particulier le respect de l'obligation de non discrimination dans la fourniture de prestations d'interconnexion ou d'accès, et des obligations de ne pas pratiquer des tarifs excessifs ou d'éviction et de pratiquer des tarifs reflétant les coûts.

## **II. LES OBLIGATIONS COMPTABLES ET LES OBJECTIFS DE REGULATION**

Partant des expériences internationales en matière de régulation les obligations comptables sont considérées comme étant un outil indispensable à l'exercice par le régulateur de ses missions. La finalité de ces obligations est significativement liée à la vérification du respect des opérateurs des autres obligations et en particulier celles se rapportant à la transparence, la non-discrimination et l'orientation vers les coûts.

Un système de comptabilisation des coûts est un dispositif qui permet l'attribution des coûts, des revenus et du capital employé à chaque activité et service offerts sur le marché. En application de l'article 26 du code des télécommunications ci-haut indiqué, l'Instance est compétente pour définir les méthodes de communication des informations relatives aux aspects techniques, opérationnels, financiers et comptables de chaque réseau et service. Il s'agit notamment du format des états de synthèse dégagés par la comptabilité analytique exigés par l'article 26 bis.

L'objectif de la définition du format de ces états de synthèse est de permettre aux opérateurs de présenter des états établis sur la base de règles et principes communément admis et selon une manière uniforme (format et nombre).

Le degré de détail des états de restitution est déterminé en fonction des objectifs de régulation. Par conséquent l'Instance pourrait être amenée à réviser le format ou le contenu de ces restitutions.

La fixation des principes, règles et standards et la description du processus aboutissant à l'élaboration de ces états constituent des préalables à la définition du format de ces états.

Les méthodes de valorisation et d'allocation des coûts utilisées dans la préparation des restitutions du système de comptabilisation des coûts doivent par ailleurs satisfaire les principes d'efficacité, de non discrimination et de pertinence.

Les taux de rémunération du capital avant impôt utilisés pour les exercices comptables dans le cadre de l'élaboration des états de synthèse dégagés par la comptabilité réglementaire des opérateurs, sont fixés par décision de l'Instance.

## **III. PRINCIPES DE COMPTABILISATION DES COUTS**

Les principes de comptabilisation des coûts constituent une pierre angulaire dans la construction

d'un système de comptabilisation des coûts à des fins de régulation. Il est donc primordial de définir les spécifications du système comptable que les opérateurs de réseaux fixes de télécommunications mettent en œuvre pour produire les restitutions réglementaires.

Ces restitutions doivent offrir à l'Instance une connaissance fine des coûts de l'opérateur, de leur répartition et de leur allocation. Elles doivent notamment lui permettre de s'assurer de la cohérence des tarifs pratiqués par l'opérateur avec ses coûts dans le cadre d'une obligation d'orientation des tarifs vers les coûts ou encore lui fournir les éléments de coûts précis, nécessaires à la réalisation des tests de ciseau tarifaire.

Afin qu'elles puissent effectivement être utilisées par l'Instance dans le cadre des objectifs pour lesquels elles sont produites, les restitutions réglementaires doivent produire des informations pertinentes, fiables et vérifiables.

Au niveau de l'élaboration des états de restitution il est nécessaire de respecter les exigences suivantes :

✓ ***Cohérence du système de comptabilisation des coûts avec la comptabilité financière***

La comptabilité financière, certifiée par les commissaires aux comptes, constitue l'information la plus fiable disponible sur les revenus, les charges et les investissements encourus par les opérateurs.

En vue de permettre à l'INT et aux organismes de certification désignés par cette dernière de vérifier le respect par les opérateurs des principes réglementaires dont notamment le respect de l'obligation d'orientation vers les coûts, le système de comptabilisation des coûts des opérateurs fixes doit répondre à une exigence de *cohérence avec les comptes de l'entreprise certifiés par les commissaires aux comptes*.

Il est à noter que les opérateurs de réseaux fixes exerçant d'autres activités (notamment le cas d'un opérateur global) sont tenus de présenter dans un document spécifique détaillé le processus de passage d'une comptabilité financière de la société entière à une comptabilité qui concerne l'activité du réseau fixe. Ce document doit permettre à l'INT et aux organismes de certification désignés par cette dernière de vérifier le respect des principes réglementaires exigés en Tunisie ainsi que des meilleures pratiques internationales en la matière.

✓ ***Lisibilité et auditabilité du système***

Conformément aux dispositions de l'article 4 du décret 2008-3026 du 15 septembre 2008, le respect des spécifications établies par la présente décision doit pouvoir être vérifié périodiquement par un organisme indépendant, il convient donc que le système de comptabilisation des coûts des opérateurs fixes réponde à une exigence de *lisibilité et d'auditabilité*, en conservant la trace de tous les calculs et de toutes les données, afin que les résultats puissent être vérifiés et interprétés sans ambiguïté. Ce système doit s'accompagner d'une documentation détaillée, permettant également de vérifier et interpréter les données restituées.

## **1. Principes d'allocation des coûts dans la comptabilité réglementaire**

Les meilleures pratiques internationales ont montré qu'en vue de produire des informations comptables réglementaires qui répondent aux attentes du régulateur, les opérateurs doivent respecter dans leurs systèmes comptables réglementaires un certain nombre de principes pour l'allocation des coûts.

Au moins trois principes généraux sont identifiés à savoir :

### **1.1. La complétude**

En vue de mettre en évidence d'éventuelles subventions croisées, il convient de prendre en compte d'une part l'ensemble des coûts et des revenus de l'opérateur fixe, et d'autre part, l'ensemble des



prestations techniques et commerciales fournies par cet opérateur. A ce titre, le *périmètre des coûts doit prendre en compte toutes les activités de l'opérateur, y compris celles qui n'utilisent pas le réseau et ne partagent a priori aucune ressource technique ou commerciale avec des activités régulées.*

### **1.2. La causalité :**

Il s'agit d'affecter les coûts d'un élément ou d'une activité en fonction de ce qui en est la « cause », c'est-à-dire, dans la pratique, en fonction de l'usage de cet élément ou de cette activité.

Si une seule prestation est à l'origine d'un coût donné, l'application du principe de causalité conduit à allouer de manière directe l'intégralité du coût à la prestation qui l'a induit. Si plusieurs prestations sont à l'origine d'un coût donné, l'application du principe de causalité se traduit par l'allocation de ce coût aux différentes prestations au prorata de la consommation de l'élément correspondant.

Afin que l'application de ce principe puisse être vérifiée, et conformément à l'exigence de lisibilité et d'auditabilité, la documentation mise par l'opérateur à disposition de l'Instance et des organismes de certification désignés par cette dernière doit mettre en évidence les liens de causalité qui sous-tendent chaque clé d'allocation des coûts et des revenus.

A la lumière des meilleures pratiques internationales sur la comptabilisation des coûts et la séparation comptable, l'Instance recommande l'utilisation de la méthode ABC (Activity-Based Costing) pour satisfaire le principe de causalité des coûts.

### **1.3. La non-discrimination :**

Ce principe se traduit par le fait que deux usages équivalents d'un même élément de réseau doivent se voir affecter les mêmes coûts (et recettes le cas échéant). Ainsi, le coût d'utilisation d'un élément de réseau rapporté à l'unité d'œuvre adéquate est le même qu'il s'agisse de l'usage interne de l'opérateur (communications de détail) ou de l'usage par des opérateurs tiers (prestations d'interconnexion).

Au-delà du respect des règles et principes précisés par l'Instance dans la présente décision, les opérateurs sont amenés, en l'absence de spécifications, à arrêter des choix, notamment de comptabilisation et d'allocation de coûts. Ces choix peuvent avoir une influence significative sur la restitution comptable. C'est pourquoi les opérateurs devront communiquer à l'Instance, ainsi qu'aux organismes de certification désignés par cette dernière, une documentation sur l'ensemble de leurs choix de comptabilisation et d'allocation des coûts et des revenus, en les expliquant et en les motivant.

## **2. Mise en œuvre de l'obligation de séparation comptable**

Afin d'être en mesure de vérifier le respect de l'obligation de non-discrimination imposée aux opérateurs de réseaux publics de télécommunications et notamment des réseaux fixes, l'Instance doit disposer de comptes détaillés pour les prestations relatives à l'interconnexion et ce en application de l'article 12 du décret 2001-831 du 14 avril 2001 ci-haut indiqué.

A ce stade, l'Instance exige des opérateurs de réseaux fixes de lui restituer des comptes individualisés des éléments de coût et de revenu pour :

- ✓ les prestations vocales y compris celles de terminaison et de départ d'appel vocal fixe ;
- ✓ Les prestations de capacités ;
- ✓ Les prestations « haut débit ».

L'Instance impose, en sus de ces comptes, la restitution d'un compte de bouclage ou résiduel, regroupant les coûts relatifs à toutes les autres prestations. Cette obligation permet entre autres à l'Instance d'apprécier la complétude des coûts.

Le détail des prestations techniques à utiliser dans le cadre de l'exercice de restitution comptable et d'allocation des coûts est précisé au niveau des fiches de restitution (fiches Excel avec des commentaires).

## IV. CHOIX REGLEMENTAIRES DE COMPTABILISATION DES COUTS

### 1. Périmètre des coûts

En application du principe de complétude ci-haut indiqué le périmètre des coûts doit prendre en compte toutes les activités de l'opérateur, y compris celles qui n'utilisent pas le réseau et ne partagent a priori aucune ressource technique ou commerciale avec des activités régulées. Cette nécessité provient notamment de l'existence de coûts communs, tels que les frais de siège, qui sont des indivis pertinents pour l'ensemble des activités de l'opérateur, et qui doivent en conséquence être affectés à tous les services correspondants, au prorata des autres coûts (c'est-à-dire sous la forme d'une majoration proportionnelle aux coûts de réseau et aux coûts commerciaux du service considéré *en utilisant une clé de type Equi-Proportionate Mark-Up* : EPMU).

Les trois masses de coût de l'opérateur d'un réseau fixe sont les coûts de production (dont les coûts de réseau et d'interconnexion), les coûts commerciaux et les coûts communs.

L'Instance doit disposer d'une vision fine de la structure des coûts des opérateurs, afin d'être en mesure d'appréhender au mieux les données restituées. Ainsi, pour chaque poste de coût, il est nécessaire de distinguer les coûts selon leur nature :

- ✓ **Coûts d'investissement** qui comprennent les dotations aux amortissements du capital investi, ainsi que la rémunération du capital.
- ✓ **Coûts d'exploitation** qui comprennent notamment les charges de fonctionnement et de maintenance, réparties entre les charges inhérentes à la sous-traitance, la fiscalité, le personnel et les autres charges d'exploitation.

### 2. Alimentation du modèle

#### 2.1. Référentiel comptable

##### *a. Passage des comptes financiers à l'assiette réglementaire*

L'établissement des comptes réglementaires requiert l'utilisation de données de gestion. Dans ce cadre, les données alimentant le système de comptabilisation réglementaire des coûts et des revenus sont issues de la comptabilité analytique de l'opérateur, laquelle est elle-même issue de sa comptabilité financière.

La comptabilité financière des opérateurs de réseaux fixes est établie selon les normes comptables tunisiennes en vigueur et fait l'objet d'une certification par leurs commissaires aux comptes respectifs. Partant de l'obligation de séparation comptable, les opérateurs globaux devraient tenir une comptabilité séparée pour les activités se rapportant aux réseaux fixes. La comptabilité analytique des opérateurs de réseaux fixes ou la comptabilité séparée de l'activité fixe n'est pas établie conformément à des normes et références prédéfinies. Indépendamment de la norme choisie, la comptabilité analytique est issue des comptes certifiés, mais n'est en revanche pas elle-même certifiée.

Afin d'assurer la fiabilité des données restituées dans le cadre des obligations comptables réglementaires, il importe que l'opérateur établisse précisément la relation entre sa comptabilité financière et sa comptabilité réglementaire, ce qui nécessite notamment qu'il documente les étapes de passage suivantes :

- ✓ Passage de la comptabilité financière de l'opérateur global à la comptabilité dédiée pour l'activité du réseau fixe<sup>1</sup> ;
- ✓ Passage de la comptabilité financière (ou de la comptabilité dédiée pour l'activité du réseau fixe) à la comptabilité analytique;
- ✓ Passage de la comptabilité analytique à la comptabilité réglementaire.

L'opérateur précise, le cas échéant, la nature et le montant des éléments concernés par des retraitements.

L'Instance considère que les normes comptables nationales actuellement en vigueur depuis 1997 constituent les normes les plus adaptées, pour la production des comptes réglementaires. L'Instance peut décider ultérieurement l'adoption d'autres normes telles que l'IFRS. Toutefois, certains traitements particuliers doivent être mis en œuvre dans le cadre de l'exercice de production des comptes réglementaires qui peuvent parfois s'écarter des normes comptables tunisiennes. Le référentiel comptable mis en œuvre par les opérateurs pour la production de leurs comptes réglementaires devra donc être fondé sur les normes comptables tunisiennes sauf si la présente décision précise des règles et traitements différents.

Les traitements particuliers recommandés par l'Instance sont les suivants :

### ***b. Précisions sur l'assiette réglementaire et les traitements particuliers***

L'INT rappelle qu'en règle générale :

- ✓ Tout élément de charge du compte de résultat ayant pour objet de neutraliser un produit doit être exclu de l'assiette de coûts réglementaire et comptabilisé sous la forme d'un produit négatif, c'est-à-dire retranché des produits.
- ✓ Réciproquement, tout élément de produit ayant pour objet de neutraliser une charge doit être inclus dans l'assiette réglementaire, sous la forme d'un « coût négatif », donc retranché des coûts.

L'INT expose ci-après quelques exemples d'application et souligne que l'opérateur ne doit pas manquer de se conformer à la règle générale pour d'autres cas qui ne sont pas indiqués.

#### **b.1 Eléments exceptionnels**

Les éléments exceptionnels correspondants à des événements récurrents, comme certaines provisions pour dépréciation d'actifs, peuvent être inclus dans l'assiette réglementaire. En revanche, les éléments exceptionnels qui ne correspondent pas à des événements récurrents doivent être exclus de l'assiette réglementaire, notamment :

- ✓ les services bancaires liés à des opérations exceptionnelles (acquisitions, cessions, restructuration juridique, refinancement).
- ✓ les pénalités et les amendes.
- ✓ les éléments de résultat relatifs à des exercices antérieurs.

#### **b.2 Remises et promotions**

Les remises et les promotions (par exemple, bonus en minutes gratuites, réductions sur le tarif) ne doivent pas être considérées comme des charges d'exploitation venant en augmentation des coûts : elles seront traitées en déduction du chiffre d'affaires. Ce traitement est également valable pour les

---

<sup>1</sup> Ce passage est nécessaire dans le cas d'un opérateur global.

remises consenties aux distributeurs. En tout état de cause, la volumétrie correspondant aux minutes gratuites doit être prise en compte dans le modèle technico-économique.

Les minutes gratuites visées ci-avant ne sont pas à confondre avec les minutes dites « de générosité » ou « d'abondance », c'est à dire faisant l'objet d'un forfait, même si ce forfait comporte des composantes de type illimité. Dans ce cas, les minutes font effectivement l'objet d'une rémunération, certes forfaitisée, mais bien réelle.

### **b.3 Impayés**

Les impayés sont traités en déduction du chiffre d'affaires et non en charges commerciales. L'objectif est d'harmoniser le traitement de certains produits et de certaines charges afin de simplifier les retraitements demandés et ainsi d'éviter les difficultés d'interprétation.

### **b.4 Revenus tirés de la fourniture de services spéciaux**

S'agissant de la fourniture de services spéciaux, deux cas de figure sont possibles :

- ✓ Si l'opérateur a choisi un schéma d'achat pour revente (du contenu à son compte) : l'ensemble des revenus est alors considéré comme un produit, et le coût d'achat du contenu est considéré comme une charge ;
- ✓ Sinon, par exemple en cas de reversement à un fournisseur de services, le revenu est pris en compte :
  - d'une part, au niveau des revenus de détail pour ce qui relève des communications vers le fournisseur de service,
  - d'autre part, au niveau des revenus de gros pour ce qui relève de la prestation offerte par l'opérateur fixe aux fournisseurs de services ou à des intermédiaires, qui est souvent valorisée sous la forme d'un pourcentage du prix du service.

### **b.5 Impôts et taxes**

Les éléments de coûts sont considérés avant calcul de l'impôt sur les sociétés. Quant aux autres types d'impôts, ils sont alloués aux activités qui les génèrent à travers les actifs taxés (bâtiments, voitures, matériel, personnel, etc.).

### **b.6 Charges financières**

Les charges financières sont exclues du périmètre des coûts réglementaires. Ces charges sont prises en compte via la rémunération du capital fixée par décision de l'INT.

### **b.7 Trésorerie, immobilisations en cours, dettes sur fournisseurs d'immobilisations et crédits fournisseurs**

L'INT considère que l'assiette d'application du taux de rémunération du capital doit exclure tout élément relatif à la trésorerie. En effet, il est à rappeler que l'assiette de rémunération du capital inclut les actifs d'un opérateur et non pas le passif auquel appartient la trésorerie.

Les immobilisations en cours, dans la mesure où elles sont constituées dans le cadre courant des investissements ou de l'exploitation, peuvent en principe être appréciées comme relevant de l'activité d'un opérateur dit efficace. Elles peuvent donc être incluses dans l'assiette d'application du taux de rémunération du capital, dans la mesure où elles relèvent bien de l'activité d'un opérateur efficace, et à l'exception des immobilisations en cours qui correspondent à une dette sur fournisseurs d'immobilisations du fait qu'ils ne correspondent ni à des actifs en service, ni à du capital investi par l'opérateur.

Les dettes sur fournisseurs d'immobilisations pour des immobilisations mises en service, ne correspondent pas non plus à du capital investi et doivent également être exclues de l'assiette de rémunération du capital.

Enfin, dans le cas d'actifs faisant l'objet de crédits fournisseurs à moyen ou long terme, l'opérateur doit inclure la valeur nette des actifs dans l'assiette de rémunération du capital en s'assurant que cette valeur nette n'inclut aucun frais financier. L'opérateur appliquera, le cas échéant, les retraitements permettant d'exclure ces frais. Ces retraitements consistent à modéliser les paiements au fournisseur comme la somme du remboursement du capital et de frais financier, sur la base du coût de la dette utilisé par l'INT pour définir le taux de rémunération du capital dans sa décision correspondante.

## **b.8 Licences**

L'INT recommande que les coûts afférents aux licences fixes fassent l'objet d'un traitement spécifique en respect de la réglementation en vigueur et notamment des décisions de l'INT portant fixation des nomenclatures des coûts susvisées.

Généralement, l'octroi de licence engendre le paiement d'un coût d'acquisition. Cette opération peut ainsi donner lieu à une comptabilisation d'un actif incorporel et à une rémunération du capital investi.

Les coûts de licences font l'objet d'un amortissement étalé sur la durée de validité desdites licences qui est de 15 ans à compter de la date de délivrance de la licence à l'opérateur.

## **2.2. Données techniques**

L'allocation des coûts de production aux prestations techniques fournies par l'opérateur repose sur les volumes d'usage des équipements mesurés selon les unités d'œuvre pertinentes.

Deux méthodes sont envisageables pour mesurer les volumes d'usage pertinents :

- ✓ La première repose sur les volumes annuels écoulés sur le réseau de l'opérateur au cours de l'année considérée. Selon cette méthode, l'opérateur doit prendre en compte les volumes écoulés pour chaque prestation sur la partie ou l'élément de réseau considéré au cours de l'année. Dans le cas où le volume annuel n'est pas disponible pour un élément donné, afin d'évaluer le volume annuel respectif de chaque prestation, l'opérateur peut procéder à une mesure statistique, basée sur un échantillonnage représentatif.
- ✓ La deuxième est basée sur l'analyse de l'heure chargée et consiste à mesurer la part de l'usage des prestations techniques à l'heure où le volume de trafic est le plus important.

L'Instance retient la méthode des volumes annuels qui présente l'avantage d'être simple à mettre en œuvre et facilement auditable et apparaît comme la plus pertinente dans la mesure où elle correspond à l'application du principe de causalité. Toutefois, elle peut faire recours à l'autre méthode dans le modèle technico-économique (principalement en vue de dimensionner le réseau).

Ainsi, pour l'ensemble des équipements techniques, l'allocation des coûts correspondants aux différentes prestations techniques se fait au prorata des volumes de trafic annuels mesurés au niveau de ces équipements.

Toute exception à la règle du volume annuel du fait de l'opérateur devra faire l'objet d'une explication dans le cadre de la documentation à restituer.

## **2.3. Prestations techniques**

### ***a. Correspondance entre produits commerciaux et prestations techniques***

Les produits commerciaux des opérateurs de réseaux fixes peuvent être divisés en deux catégories, selon qu'ils sont offerts sur le marché de détail (produit de détail) ou sur le marché de gros (produit de gros). Les produits de détail incluent notamment les appels vocaux, les services d'accès Internet haut débit et les services de capacité. Les principaux produits de gros sont les suivants :

- ✓ l'accès et l'interconnexion relatifs à la terminaison d'appel
- ✓ l'accès et le départ d'appel
- ✓ le dégroupage de la boucle locale (total ou partiel)
- ✓ les liaisons louées opérateurs
- ✓ les prestations liées à la fourniture à l'abonné de services à valeur ajoutée.

Les produits commerciaux sont fournis à partir de briques que sont les prestations techniques.

#### ***b. Prestations techniques incluses dans le périmètre de restitution***

Les principales familles de prestations techniques incluent la famille des prestations voix, la famille des prestations « haut débit » et la famille des prestations de services de capacités. Le périmètre de la restitution réglementaire détaillée inclut ces trois types de prestations.

Le périmètre de la restitution réglementaire porte sur les prestations techniques fournies par l'opérateur fixe et associé à un usage de son propre réseau.

#### **2.4. Méthode de valorisation des actifs**

La constitution des actifs de l'opérateur nécessite une dépense d'investissement qui, en comptabilité, est répartie dans le temps en fonction de la durée de vie probable des équipements. Le coût d'investissement apprécié annuellement comprend une composante qui correspond à la perte de valeur irréversible des équipements.

La méthode des coûts historiques, prend en compte l'évolution des prix partiellement, via le renouvellement des équipements.

La situation des réseaux fixes présente à cet égard une hétérogénéité importante : certains actifs, comme la boucle locale, peuvent avoir été investis à une période relativement éloignée, et être comptablement totalement amortis ou ne présenter qu'une valeur résiduelle très faible, alors que le renouvellement de ces actifs n'a pas lieu d'être envisagé, ni au plan économique, ni au plan technique. A l'inverse, certains actifs, notamment liés aux services d'accès haut débit, sont très récents et présentent des durées de vie économiques assez courtes.

Les retours d'expérience d'autres régulateurs montrent que l'impact de la méthode valorisation (coûts historiques, coûts de renouvellement, coûts courants, coûts courants économiques ou autres méthodes) peut avoir, dans le cas des actifs historiques, un impact non négligeable dans le calcul du coût.

Le choix d'une méthode alternative aux coûts historiques est cependant un exercice complexe qui demande d'examiner à la fois les principes fondateurs de telles méthodes, le détail des méthodes utilisables et leur impact sur l'ensemble du marché. En outre, la satisfaction du principe de complétude par une méthode non historique peut conduire à des complexités importantes dans la mise en œuvre.

C'est pourquoi l'Instance a choisi à ce stade de retenir la méthode des coûts historiques, sans préjuger des évolutions qui pourraient être apportées dans l'avenir.

En plus, les coûts historiques constituent un référentiel très robuste pour les restitutions comptables réglementaires, dès lors que l'ensemble des données comptables sont disponibles pour l'ensemble des actifs valorisés, en ce qu'ils ne reposent sur aucune hypothèse propre à un opérateur donné.

En conclusion, l'Instance estime que, dans le cadre de la comptabilité réglementaire des opérateurs

fixes, la meilleure manière d'atteindre les objectifs de régulation à court terme est de mettre en œuvre une approche de valorisation des actifs en coûts historiques. **Par conséquent, l'Instance adopte par la présente décision la méthode des coûts historiques pour la restitution des éléments de coûts et de revenus.**

Par ailleurs, il est à signaler que le choix précis de la méthode, les hypothèses sous-jacentes et les données complémentaires à établir ne peuvent être produits dans un délai très court. Ceci nécessite des travaux et des validations par le régulateur. En attendant l'accomplissement de ce processus, les opérateurs peuvent faire recours, en sus des coûts historiques exigés par la présente décision, à d'autres méthodes de valorisation (coûts courants, coûts courants économiques, coût de remplacement en filière,...) notamment pour les actifs de la boucle locale cuivre. Cependant, l'opérateur devra mettre à la disposition de l'INT et de l'auditeur les retraitements et ajustements apportés par rapport à la méthode de valorisation en coûts historiques et ce en indiquant les éléments et les modalités de mise en œuvre de la méthode et en précisant de manière détaillée les paramètres utilisés.

L'INT appréciera, après avoir examiné l'avis de l'auditeur et ses recommandations sur les états de synthèse élaborés par l'opérateur, la portée et la pertinence de la méthode utilisée par l'opérateur et décidera de sa prise en compte ou non dans les actions de régulation.

### **3. Rémunération du capital : Méthode de calcul**

Le coût annuel des actifs du réseau au cours d'une année correspond à la somme des amortissements enregistrés en charges de l'année (la règle comptable utilisée en coûts historiques étant celle de l'amortissement linéaire), et du coût de financement ou coût du capital, c'est-à-dire de la rémunération du patrimoine immobilisé.

Conformément à l'article 5 de la décision n°01/2008 de l'INT en date du 08 décembre 2008 portant établissement de la nomenclature des coûts des opérateurs de réseaux de télécommunications, l'INT détermine le taux de rémunération du capital avant impôt que les opérateurs utilisent. La méthode de calcul de ce taux tient compte du coût moyen pondéré des capitaux que supporterait un investisseur dans le secteur des services fixes de télécommunications en Tunisie.

L'évaluation du coût de capital annuel consiste à appliquer le taux de rémunération du capital fixé par l'INT sur le capital investi qui peut être défini comme correspondant à la valeur nette comptable (VNC) des immobilisations. Il convient toutefois de préciser la date de référence.

Théoriquement, tous les flux de l'année (entrées comme sorties) devraient être pris en compte au jour le jour, afin de leur appliquer un taux de rémunération en adéquation avec le nombre de jours de prise en compte de l'actif, et dérivant du taux de rémunération annuel.

L'INT souhaite cependant adopter une assiette pertinente tout en veillant à la faisabilité de la méthode d'application du taux de rémunération du capital. Le choix d'une moyenne des VNC des actifs en début (1er janvier) et fin de l'année considérée (31 décembre) apparaît à l'INT comme une assiette fiable reflétant correctement la tendance à l'investissement (ou au désinvestissement) sur la période considérée.

## V. ALLOCATION DES COÛTS ET DES REVENUS

L'allocation des coûts aux prestations concerne l'ensemble des prestations techniques fournies par l'opérateur fixe et doit impérativement respecter les principes de causalité, de non-discrimination et d'auditabilité.

### 1. Etapes de formation des comptes individualisés

Les coûts doivent être affectés à l'ensemble des prestations techniques qui composent les produits commerciaux de l'opérateur. L'allocation des grandes masses de coûts a lieu en plusieurs temps, selon le principe de causalité. L'ensemble de ces étapes est présenté sous forme de schémas ci-après (figures 1 et 2).

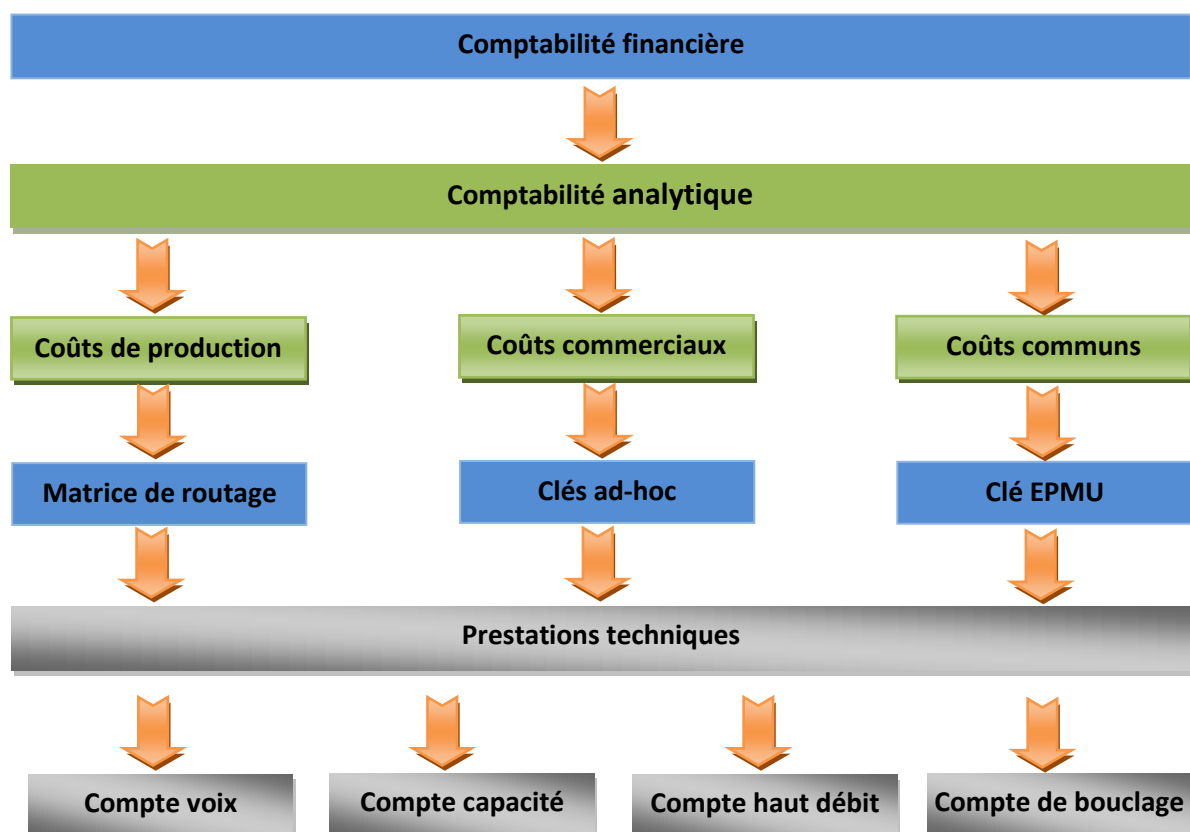


Figure 1. – Vision schématique de formation des comptes individualisés



### Première étape

- **Extraction des coûts de production, des coûts commerciaux et des coûts communs** à partir de la base des immobilisations et de la comptabilité générale et analytique. (fiches n°1 et 2)

### Deuxième étape

- **Allocation des coûts indirects sur les centres analytiques et éléments de réseau** (fiches n°3, 4 et 5) : Allocation détaillée par nature, par type de coût indirect et par élément de réseau / centre analytique et fiches de synthèse

### Troisième étape

- **Allocation des coûts aux différents macroéléments** : allocation des coûts directs et indirects des différents éléments de réseau sur les macro éléments (fiches n° 6 et 7)
- **Production de deux fiches spécifiques** : fiche Transmission et fiche Accès correspondant à deux sous-ensembles importants du réseau (fiches n° 8 et 9).

### Quatrième étape

- **Allocation des coûts des macro éléments aux services à l'aide de facteurs d'usage du réseau (pour la voix) ou de clés de répartition pour les autres produits**: Production des fiches relatives aux coûts de réseaux par catégories de services pour la voix, haut débit et capacité: (fiches n°10, 13 et 16)
- **Allocation des coûts commerciaux, des coûts de capacité ou d'itnerconnexion et des coûts communs** : Production des coûts complets pour la voix, l'haud débit et la capacité: (fiches n°11, 14 et 17)
- **Fiches de synthèse** : Production des comptes en revenus totaux et en coûts totaux par service (fiches n°12, 15 et 18).

### Cinquième étape

- **Regroupement des éléments de coûts** émanant des étapes précédentes **en comptes individualisés** pour alimenter les fiches de restitution : Les éléments de coûts et de revenus relatifs aux différentes prestations voix, Haut débit et Capacité forment respectivement les comptes individualisés voix, Haut débit et Capacité.
- Les éléments de coûts et de revenus correspondant aux produits et services non inclus dans les trois catégories forment le compte de bouclage ou résiduel (fiche n°19).

Figure 2. –Etapes d'allocation des coûts

## 2. Allocation des coûts de production

### 2.1. Allocation des coûts entre fonctionnalités

Les macroéléments sur lesquels les coûts respectifs des sous-ensembles accès, transmission et commutation doivent être ventilés correspondent à une vision fonctionnelle de ces parties du réseau.

L'imputation des coûts entre les macroéléments correspondant à l'accès, la transmission et la commutation peut être directe, si l'équipement considéré est dédié à une fonctionnalité, ou indirecte, sinon. Dans ce cas, l'allocation est fonction de l'utilisation des ressources par les différentes fonctionnalités.

## 2.2. La matrice de routage

La matrice de routage peut être divisée en deux parties, qui correspondent respectivement aux macroéléments de réseau et aux macroéléments complémentaires.

La partie associée aux macroéléments de réseau met en œuvre le constat que les différentes prestations n'utilisent pas les éléments de réseau dans les mêmes proportions. La matrice des facteurs de routage est alors le tableau qui associe à chaque prestation vocale les macroéléments de réseau utilisés par celle-ci.

Par défaut, les valeurs des facteurs de routage résultent d'une observation statistique de l'utilisation des différents macroéléments de réseau par les différentes prestations identifiées.

A l'inverse, la partie associée aux macroéléments complémentaires ne correspond pas à des facteurs d'utilisation du réseau, mais à des clés de répartition des coûts entre les prestations. Ces clés doivent respecter les grands principes d'allocation décrits ci-avant.

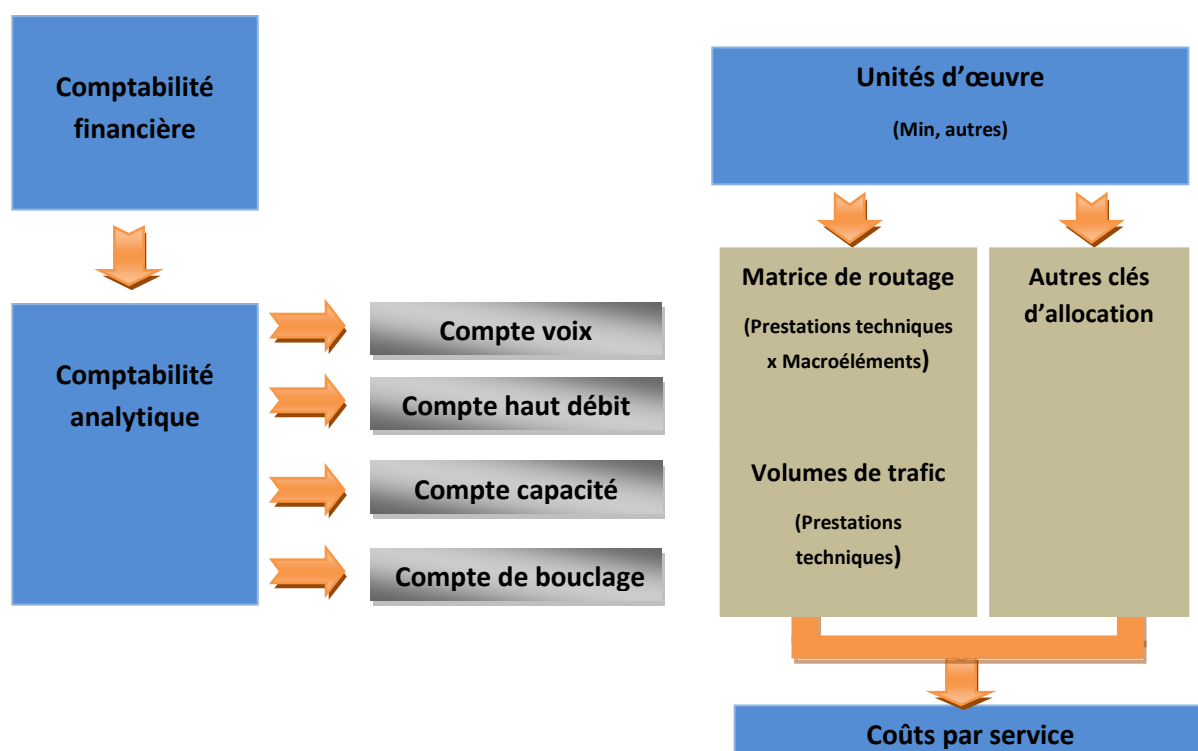


Figure 3. – Vision schématique de l'allocation des coûts de production

## 3. Allocation des coûts commerciaux

Aucun coût commercial n'est alloué aux prestations techniques correspondant aux services de gros (communications entrantes, dégroupage, liaisons louées opérateurs,...), sauf les coûts commerciaux spécifiques aux produits de gros. Il s'agit de coûts correspondant à l'administration des ventes de ces produits, ainsi que les coûts spécifiques de facturation et de recouvrement, sous réserve expresse que chacun de ces postes de coûts spécifiques ait été correctement identifié et relève effectivement de l'activité concernée. Si l'opérateur ne parvient pas à identifier de tels postes, aucun coût

commercial ne doit être alloué à la prestation technique correspondant aux services de gros. S'agissant de l'allocation des coûts commerciaux aux autres prestations (sortantes, on-net,...), l'Instance ne souhaite pas prescrire de clé spécifique à ce stade. Le choix des clés est laissé à l'opérateur, dans la mesure où il respecte les grands principes exposés ci-avant, notamment en termes de pertinence de l'inducteur de coût identifié.

#### **4. Allocation des coûts indirects et communs**

L'opérateur identifie, autant que possible, les coûts qui correspondent à des coûts indirects devant être imputés en totalité aux coûts de production ou devant être imputés en totalité aux coûts commerciaux. En respectant le principe de causalité, l'opérateur déverse alors ces coûts indirects dans les rubriques d'activités de production, et d'activités commerciales et d'après-vente. L'allocation de ces coûts doit se faire en fonction d'inducteurs pertinents lorsque de tels inducteurs sont identifiés (par exemple les surfaces occupées pour les bâtiments, les effectifs pour les coûts de formation ou de support RH...). L'allocation des coûts indirectes non directement affectables et des coûts communs se fait au prorata des autres coûts, c'est-à-dire sous la forme d'une majoration proportionnelle aux coûts de réseau et aux coûts commerciaux du service considéré : le principe d'allocation correspond à l'utilisation d'une clé de type Equi-Proportionate Mark-Up (EPMU). L'assiette d'application du principe EPMU ne retient donc, au niveau des coûts de production, que les coûts de réseau et exclut de ce fait les coûts d'achat d'interconnexion et les coûts des prestations de services.

#### **5. Allocation des revenus**

L'allocation des grandes masses de revenus revient à ventiler les revenus entre les différentes prestations, selon le principe de causalité. Les revenus doivent être affectés à l'ensemble des prestations offertes par l'opérateur.

Par analogie avec le processus de construction des comptes individualisés de coûts, il s'agit d'abord d'extraire les revenus de la comptabilité générale et analytique de l'opérateur, puis de procéder à l'allocation des grandes masses identifiées, en fonction de la nature des prestations desquelles sont tirés les revenus : les revenus de gros sont imputés aux prestations de gros, tandis que les revenus de détail sont imputés aux prestations de détail.

Il s'agit ensuite de regrouper les revenus en quatre comptes individualisés pour alimenter les fiches de restitution : Les éléments de revenu relatifs aux différentes prestations voix forment le compte voix, tandis que les éléments de revenu relatifs aux différentes prestations haut débit forment le compte haut débit et les éléments de revenu relatifs aux différentes prestations de capacité forment le compte services de capacité. Les éléments de revenus relatifs aux autres prestations forment le compte résiduel.

Il convient de noter que les revenus sont considérés nets des remises et promotions.

### **VI. MODALITES DE RESTITUTION ET D'AUDIT**

Afin de poursuivre les objectifs de régulation, l'Instance doit être en mesure de comprendre les données restituées et d'interpréter les différences constatées entre opérateurs, afin de remédier aux hétérogénéités en précisant les règles à suivre, le cas échéant. Les opérateurs doivent donc restituer à l'Instance des données détaillées, documentées, fiables et vérifiables.

#### **1. Etats comptables constatés et prévisionnels**

##### **1.1. Etats de coûts et de revenus constatés**

L'Instance demande aux opérateurs de réseaux fixes de restituer des états de coûts et de revenus

constatés sous la forme de jeux de fiches, incluant notamment un compte individualisé voix, un compte individualisé haut débit et un compte individualisé capacité. Le quatrième compte correspond à un compte de bouclage, recensant les coûts et les revenus des prestations n'appartenant pas au périmètre de restitution détaillée. Le format des fiches de restitution des états de coûts et de revenus constatés est donné en Annexe 1.

### **1.2. Etats de coûts et de revenus prévisionnels**

L'Instance demande aux opérateurs de lui transmettre des états de coûts et de revenus prévisionnels. A l'instar des éléments de coûts et de revenus constatés, les éléments de coûts et de revenus prévisionnels sont regroupés dans un compte voix, un compte haut débit, un compte capacité et un compte de bouclage. Le format des fiches de restitution des états de coûts et de revenus prévisionnels est donné en Annexe 2.

Ces éléments résultent de la projection sur les années futures des grands agrégats de coûts et de revenus, sur la base d'informations disponibles à la date de sa constitution. Par conséquent, l'Instance est consciente que le niveau de précision est moindre que pour les états de coûts et de revenus constatés. L'opérateur pourra, s'il le souhaite, préciser le degré de fiabilité ou la marge d'erreur portée par le compte prévisionnel communiqué.

## **2. Environnement d'audit**

En vue de permettre aux cabinets d'audit de donner un avis assurant la fiabilité, la régularité et la sincérité des états de synthèse relatifs aux coûts, produits et résultats de chaque réseau exploité ou service offert, les opérateurs doivent fournir une documentation des systèmes alimentant les fiches restituées, ce qui leur permettrait notamment de vérifier l'utilisation des systèmes internes dans les processus d'élaboration de la comptabilité réglementaire.

Dans ce contexte, l'Instance souhaite d'abord rappeler aux opérateurs qu'il ressort de leur responsabilité (article 4 du décret n° 2008-3026 du 15 septembre 2008, fixant les conditions générales d'exploitation des réseaux publics des télécommunications et des réseaux d'accès) d'apporter l'assistance nécessaire et de fournir les éléments requis pour assurer la réussite de la mission d'audit. Ainsi, ils doivent mettre en œuvre un environnement de contrôle et de supervision adéquat du processus d'établissement des restitutions réglementaires, dont notamment les points suivants :

- ✓ documentation explicite du système de comptabilisation de coûts utilisé pour produire les fiches de restitution ;
- ✓ documentation de l'alimentation et des évolutions significatives de ce système ;
- ✓ contrôle et supervision des travaux d'élaboration des fiches de restitution par des personnes ayant une expérience adéquate des problématiques des coûts réglementaires et maîtrise de bout en bout de la cohérence et de la qualité du processus de comptabilisation et de restitution, grâce à la mobilisation des compétences techniques et financières nécessaires.

L'Instance souligne que ces éléments de documentation lui permettront d'avoir un éclairage particulier sur certains points spécifiques qu'elle identifie comme importants, notamment avant la production des rapports d'audit. En outre, ces éléments sont nécessaires aux auditeurs pour vérifier la fiabilité des données et être en mesure de mieux appréhender le processus d'élaboration des comptes réglementaires. A ce titre, les éléments de documentation demandés ne sont en aucun cas des annexes facultatives, mais font partie intégrante des restitutions réglementaires et sont indispensables à la bonne interprétation par l'Instance des comptes réglementaires.

### **3. Processus d'audit**

Conformément à l'article 4 du décret n° 2008-3026 du 15 septembre 2008, chaque exercice comptable réglementaire fait l'objet d'un audit, par un organisme indépendant désigné par l'Instance. Cet audit vise à valider, sous la forme d'une attestation de conformité, l'ensemble des restitutions réglementaires correspondant à l'exercice.

En premier lieu, l'audit consiste en un examen succinct du système d'information de l'opérateur et des procédures internes (préparation et saisie des données, traitements, qualité de la documentation), qui vise à donner une assurance raisonnable sur la qualité des données chiffrées des fiches de restitution.

En deuxième lieu, l'audit consiste en une appréciation du respect des prescriptions des différents textes législatifs et réglementaires, notamment de la présente décision, dans la formation des comptes individualisés et de l'ensemble des restitutions.

Sous réserve d'un audit conduisant à une conclusion défavorable ou à une impossibilité de conclure, l'auditeur délivre une attestation de conformité qui fournit une assurance raisonnable que les états de revenus et coûts, objet de l'audit, ont été, dans tous leurs aspects significatifs, établis conformément aux règles et modalités d'établissement des comptes réglementaires, et ne comportent pas d'anomalies significatives.

**Annexe 2 :**

**Format des états de coûts et de revenus constatés**

**(fiches de 1 à 19)**

### **Annexe 3 :**

### **Format des états de coûts et de revenus prévisionnels** **(fiches de 20 à 22)**