

Annexe 1 :

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

Méthodes, principes et règles à respecter par les opérateurs de réseaux publics de télécommunications pour la préparation des états de restitution afférents aux activités des réseaux fixes

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 impose 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 dispose 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 décret 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 du réseau fixe d'un opérateur des réseaux publics de télécommunications. A cet effet ils doivent être homogènes et comparables.

La comptabilité analytique réglementaire 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 COÛTS

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 publics de télécommunications mettent en œuvre pour produire les restitutions réglementaires afférentes aux activités des réseaux fixes de télécommunications.

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 afférents à l'activité des réseaux fixes des opérateurs 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 publics de télécommunications ayant une activité de réseaux fixes peuvent exercer 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 globale à une comptabilité analytique globale avant d'aboutir à une comptabilité réglementaire qui concerne l'activité du réseau fixe. En effet, le passage du périmètre global au périmètre du fixe ne peut être fait qu'à un niveau aval de la comptabilité analytique après allocation. 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 des réseaux publics de télécommunications afférents à l'activité du réseau fixe 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 règlementaires qui répondent aux attentes du régulateur, les opérateurs doivent respecter dans leurs systèmes comptables règlementaires 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 public des télécommunications afférents à l'activité du réseau 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 publics de réseaux télécommunications de lui restituer pour ses activités de réseaux fixes, des comptes individualisés des éléments de coût et de revenu afférents :

- ✓ À l'abonnement téléphonique ;
- ✓ Aux prestations vocales y compris celles de terminaison et de départ d'appel vocal fixe ;
- ✓ Aux prestations de capacités ;
- ✓ Aux prestations « haut débit ».

L'Instance impose, en sus de ces comptes, la restitution d'un compte additionnel appelé compte de bouclage ou résiduel, regroupant les coûts relatifs à toutes les autres prestations de l'activité fixe. 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 COÛTS

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

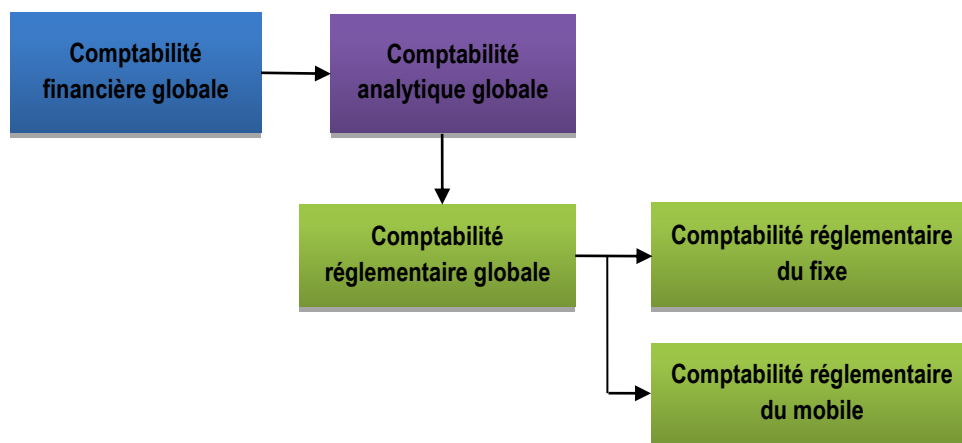
L'établissement des comptes réglementaires requiert l'utilisation de données de gestion. Dans ce cadre, les données alimentant le système de comptabilisation réglementaire des coûts et des revenus sont issues de la comptabilité analytique de l'opérateur, laquelle est elle-même issue de sa comptabilité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

La comptabilité financière des opérateurs de réseaux publics de télécommunications exerçant, entre autres, une activité des 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 ses activités dont notamment celle se rapportant à l'activité de réseaux fixes. La comptabilité analytique réglementaire des opérateurs de réseaux fixes ou la comptabilité séparée de l'activité fixe d'un opérateur global 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 analytique réglementaire, ce qui nécessite notamment qu'il documente les étapes de passage suivantes :

- ✓ Passage de la comptabilité financière globale de l'opérateur à la comptabilité analytique globale;
- ✓ Passage de la comptabilité analytique globale à la comptabilité réglementaire globale ;
- ✓ Passage de la comptabilité réglementaire globale à la comptabilité réglementaire des activités dont notamment celles afférentes aux réseaux fixes¹.

Ces étapes correspondent au schéma suivant² :



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

¹ Ce passage est nécessaire dans le cas d'un opérateur global.

² Ne s'applique qu'aux opérateurs globaux, la comptabilité réglementaire du mobile n'est mentionnée qu'à titre de clarification, n'étant pas l'objet de la présente Décision.

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. Éléments 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 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. Ce traitement des impayés en déduction du chiffre d'affaires correspond à une notion économique dans laquelle le chiffre d'affaires doit représenter l'activité économique réelle de l'opérateur. Aussi, un impayé doit se comprendre comme une absence de revenu et non comme une charge additionnelle.

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. Sans nier qu'un certain montant de trésorerie puisse être mobilisé pour assurer l'activité opérationnelle d'un opérateur, et en particulier la fourniture de prestations d'accès et d'interconnexion, l'Instance considère toutefois qu'il incombe à l'opérateur d'optimiser ce montant et qu'il n'apparaît pas dès lors pertinent de rémunérer un montant constaté de trésorerie de l'opérateur en le considérant comme une partie du capital engagé.

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. Le tableau ci-dessous résume les différents cas d'inclusion/d'exclusion de ces coûts dans l'assiette du coût de capital :

		Inclus dans l'assiette du coût de capital	exclus de l'assiette du coût de capital
Les immobilisations en cours	Ne relèvent pas de l'activité normale d'un opérateur efficace		X
	Relèvent de l'activité normale d'un opérateur efficace	Correspondent à des dettes sur fournisseur d'immobilisation	X
		Ne correspondent pas à des dettes sur fournisseur d'immobilisation	X
Les immobilisations en service	Financées par une partie du capital investi par l'opérateur	X	
	Correspondent à des dettes sur fournisseur d'immobilisation		X
	Correspondent à des crédits fournisseur	X	

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.

Conformément à la décision de l'INT en date du 12 décembre 2008 portant établissement de nomenclature des coûts des opérateurs de réseaux de télécommunications, les frais liés à l'octroi de licence ne doivent pas être pris en compte au niveau de la base des coûts réglementaires pour le calcul des coûts des prestations d'interconnexion.

b.9. Redevances relatives au fonds de développement des communications

L'INT rappelle que la loi des finances de l'année 2002 a institué, par son article 68, au profit du fonds de développement des communications une redevance au taux de 5% du chiffre d'affaires des entreprises des télécommunications ayant la qualité d'opérateur de réseaux publics des télécommunications.

L'INT considère qu'indépendamment du traitement comptable appliqué par les opérateurs de réseaux publics de télécommunications, les redevances relatives au fonds de développement de télécommunications sont considérées comme étant une taxe collectée et reversée à l'Etat lorsqu'il

s'agit de vente aux utilisateurs finaux et par conséquent ne peuvent pas faire partie de l'assiette réglementaire.

Cependant, lorsqu'il s'agit de redevance au fonds de développement de télécommunications supportée par un opérateur dans le cadre des relations inter-opérateurs, ce dernier n'a pas la possibilité de la collecter et par conséquent, elle est considérée en tant que charge à intégrer dans l'assiette réglementaire. Cette charge vient en addition des montants relatifs aux achats d'interconnexion (achat de volume ou achat de capacité qui sont prévues au niveau des fichiers Excel) et elle est allouée aux prestations techniques selon les mêmes règles appliquées aux charges d'interconnexion.

c. Précisions sur l'assiette réglementaire du fixe

L'INT rappelle que la détermination de l'assiette réglementaire du fixe s'effectue à partir de l'assiette réglementaire globale (dans le cas des opérateurs globaux), et que compte tenu de l'existence de coûts joints entre les activités fixes et mobiles, cette détermination suppose que soient effectuées des allocations de ces coûts entre les différentes activités. D'une manière générale, ces allocations doivent respecter l'ensemble des principes et méthodes précisées dans la présente Décision. A titre de clarification sont indiqués ci-après les principes généraux devant s'appliquer à ces allocations.

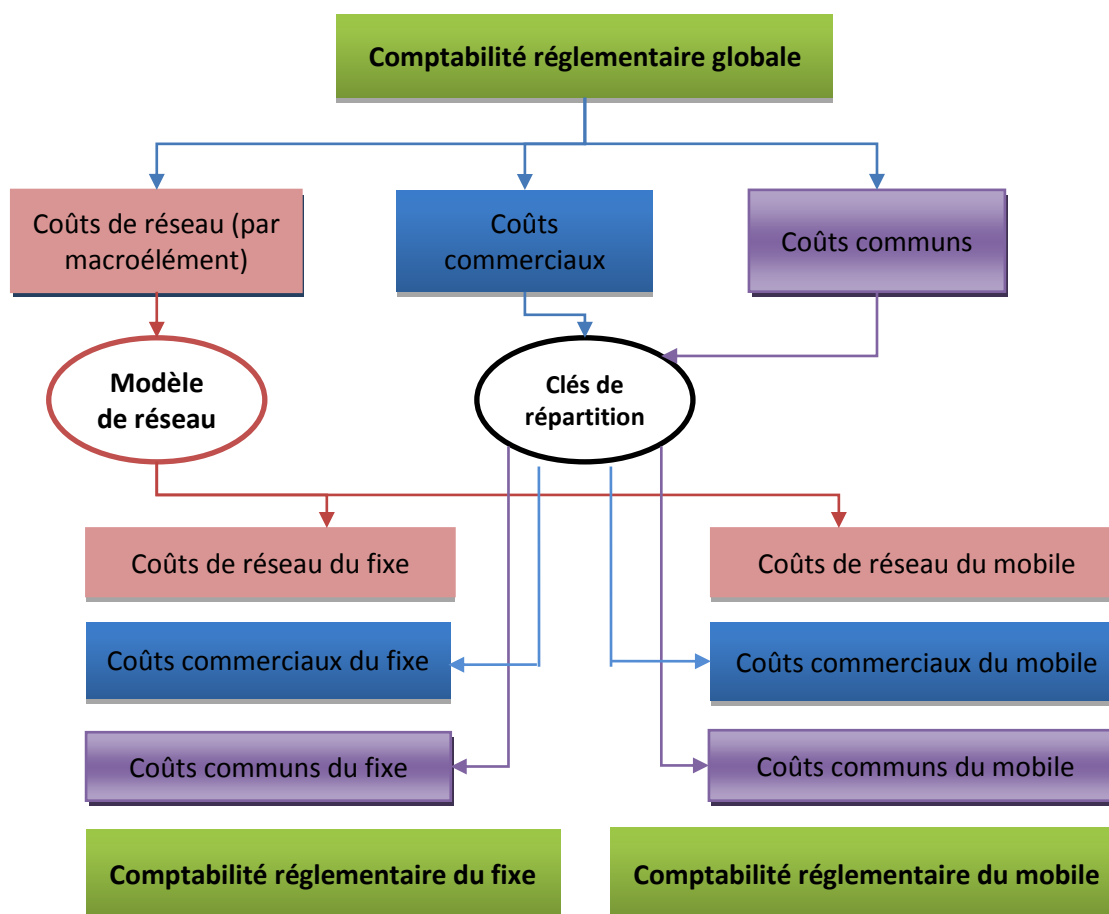


Figure .1- Allocations des coûts entre les différentes activités

Le référentiel ci-après est à observer par pour l'allocation des coûts entre les activités du fixe et celles du mobile.

Référentiel de l'allocation des coûts entre le fixe et le mobile

I. Coûts de réseau

- ✓ Macroéléments spécifiques au fixe ou au mobile (par exemple les sites radio, la boucle locale cuivre ou optique, les éléments spécifiques du cœur de réseau) : allocation directe.
- ✓ Macroéléments communs du réseau d'accès (par exemple les sites partagés entre le fixe et le mobile : il peut s'agir d'un NRA contenant une BTS...) :
 - Cas d'un site :
 - Allocation directe des éléments spécifiques fixe ou au mobile.
 - Coûts partagés (infrastructure, aménagement technique du bâtiment) : allocation au moyen de clés représentatives de l'usage, par exemple
 - Allocation des surfaces en prorata des m² utilisés.
 - Allocation des coûts d'énergie au prorata des kWh utilisés.
 - Allocation des aménagements techniques selon la même clé que les surfaces.
 - Autres coûts : allocations au prorata des coûts déjà alloués.
 - Autres cas : utilisation de clés spécifiques représentant le mieux les inducteurs des coûts.
- ✓ Macroéléments communs du réseau de transmission (collecte et backbone)
 - Identification des usages totaux du fixe et du mobile :
 - Pour la voix : à partir des minutes.
 - Pour la data : à partir des volumes consommés ou de la bande passante utilisée.
 - Pour les services de capacités : à partir des capacités commercialisées.
 - Transformation de tous les usages en un inducteur unique (Mb/s).
 - Allocation des coûts de la transmission au prorata des Mb/s du fixe d'une part et du mobile d'autre part.
- ✓ Autres coûts du réseau (informatique, ...) :
 - Allocations sur la base de clés spécifiques si possible, ou sur la base de clés liées à l'usage (par exemple pour les systèmes d'informations communs).

II. Coûts commerciaux

- ✓ Allocation des coûts par famille (marketing, vente, service client, facturation), selon les inducteurs appropriés
 - Marketing : dépenses de publicité.
 - Vente : allocation des forces de vente en fonction des temps passés.
 - Service client : allocation en fonction des temps passés.
 - Facturation : allocation en fonction du nombre de factures.

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 publics de télécommunications afférents aux activités des 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, l'abonnement téléphonique, les services d'accès Internet haut débit et les services de capacité. Les principaux produits de gros sont les suivants :

Accès (abonnement téléphonique)	Voix	Haut débit	Services de capacité
<ul style="list-style-type: none">- Accès analogique- Accès haut débit- Dégroupage- Partie terminale des liaisons louées	<ul style="list-style-type: none">- Entrant national- Entrant international- Transit- Collecte d'appels	<ul style="list-style-type: none">- Dégroupage total- Dégroupage partiel- Bitstream- Collecte ATM/IP	<ul style="list-style-type: none">- Liaisons louées (opérateur) avec divers débits- Liaisons de raccordement,- capacités internationales

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 de prestations « abonnement téléphonique », 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 quatre types de prestations.

Le périmètre de la restitution réglementaire porte sur les prestations techniques fournies par l'opérateur de réseaux publics de télécommunications afférentes à son activité de réseau 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 maintenir 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 concernant les activités 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 (1^{er} 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 de réseaux publics de télécommunications afférentes à ses activités de réseaux fixes et doit impérativement respecter les principes de causalité, de non-discrimination et d'auditabilité.

1. Étapes 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 des figures ci-après (figures 2 et 3).

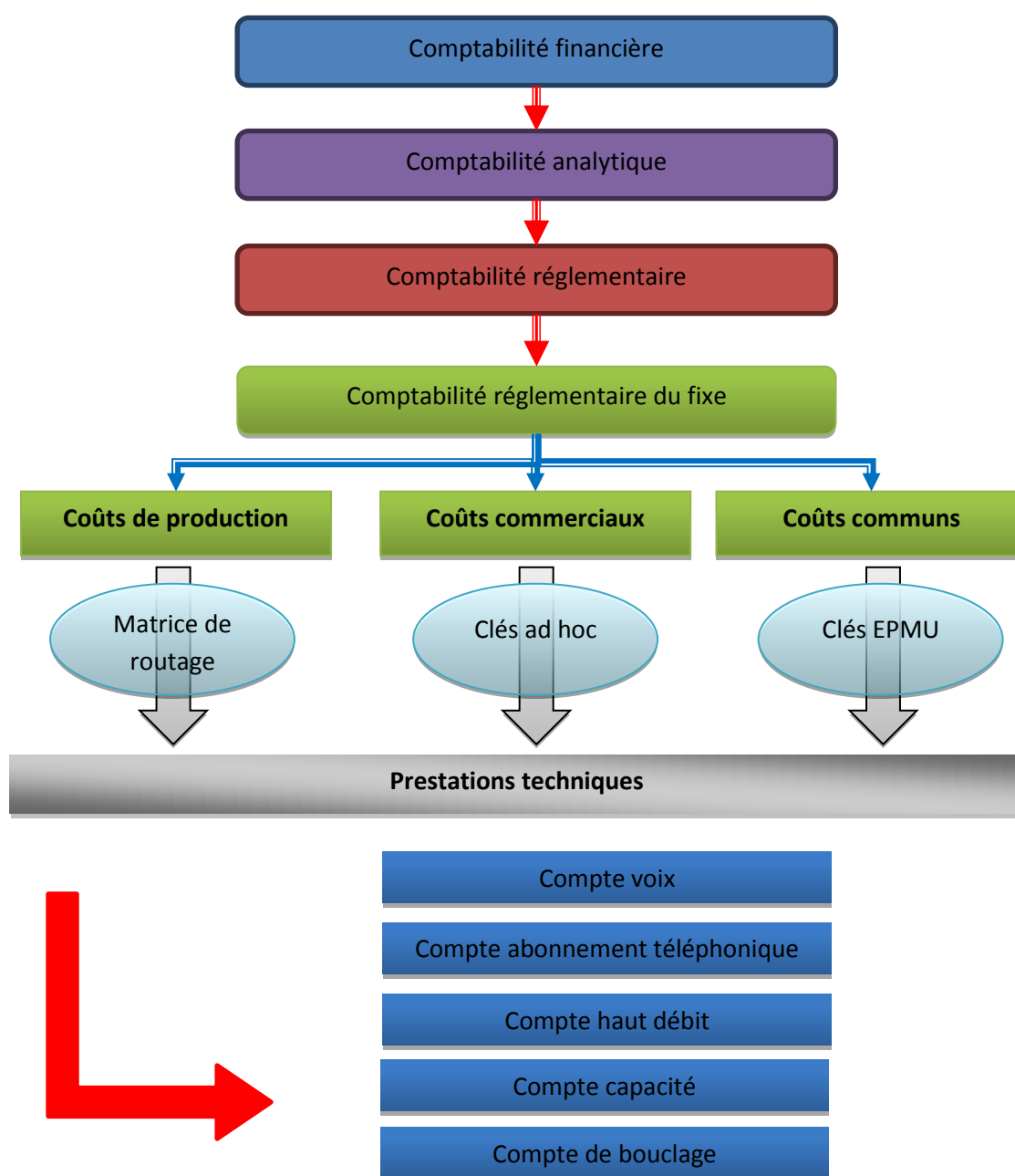


Figure 2. – Vision schématique de formation des comptes individualisés

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, 1bis et 2)*

Deuxième étape

- **Allocation des coûts indirects sur les centres analytiques et éléments de réseau** *(fiche n°3)* : Allocation détaillée par nature, par élément de réseau / centre analytique

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° 4 et 5)*
- **Production de deux fiches spécifiques** : fiche Transmission et fiche Accès correspondant à deux sous-ensembles importants du réseau *(fiches n° 6 et 7)*.

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, le haut débit et les capacités : *(fiches n°8, 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'abonnement téléphonique, le haut débit et les capacités : *(fiches n°9, 11, 14 et 17)*
- **Fiches de synthèse** : Production des comptes en revenus totaux et en coûts totaux par service *(fiches n°10, 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 la voix, l'abonnement téléphonique, le haut débit et les capacités :forment respectivement les comptes individualisés voix, abonnement téléphonique, Haut débit et Capacité.
- Les éléments de coûts et de revenus correspondant aux produits et services non inclus dans les quatre catégories forment le compte de bouclage ou résiduel *(fiche n°19)*.

Figure 3. –Étapes 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.

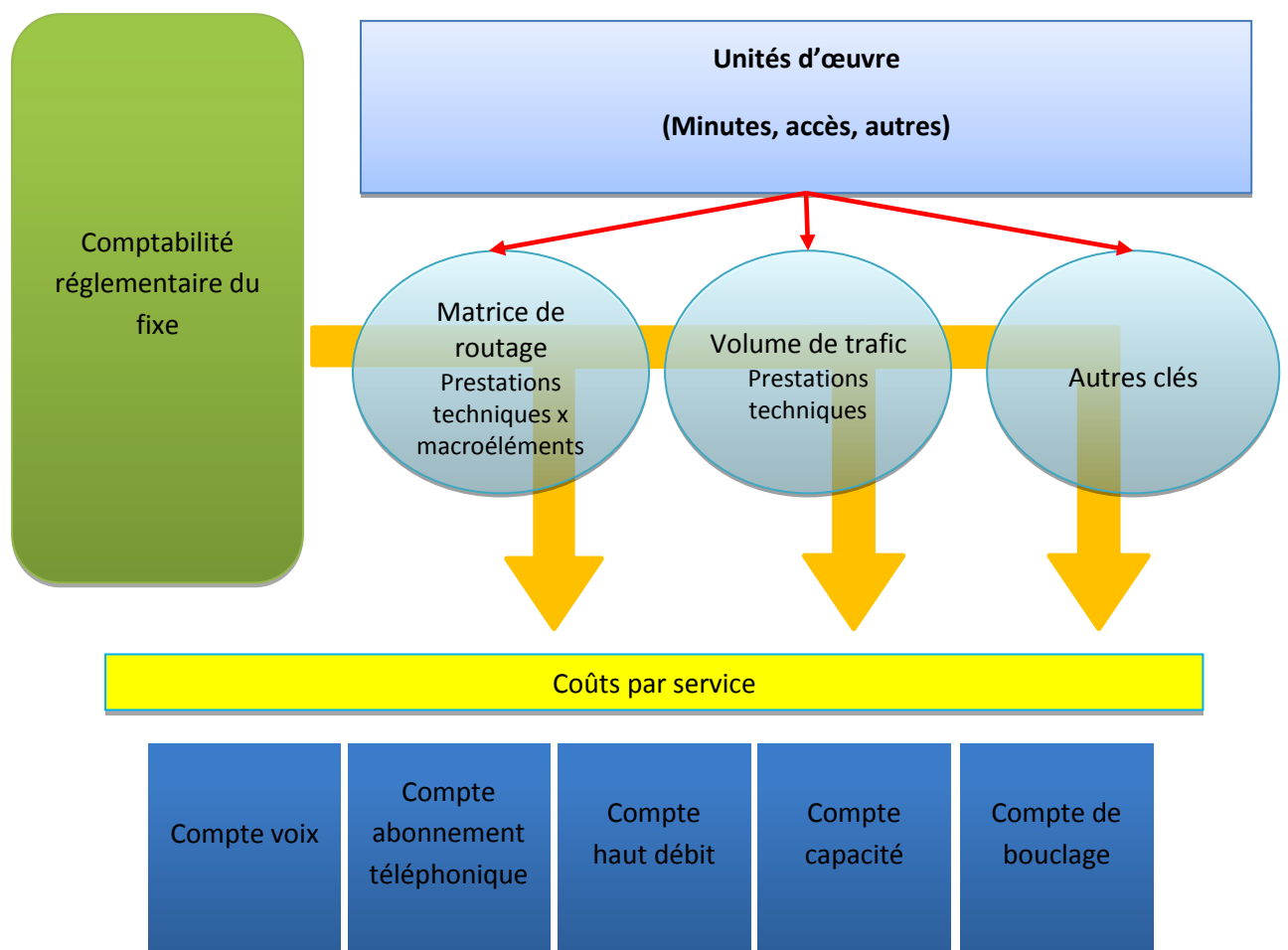


Figure 4. – Vision schématique de l'allocation des coûts de production

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 cinq comptes individualisés pour alimenter les fiches de restitution : Les éléments de revenu relatifs aux différentes prestations abonnement téléphonique forment le compte Abonnement téléphonique, ceux 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. États comptables constatés et prévisionnels

1.1. États de coûts et de revenus constatés

L'Instance demande aux opérateurs de réseaux publics de télécommunications exerçant une activité afférente aux réseaux fixes de restituer des états de coûts et de revenus constatés sous la forme de jeux de fiches, incluant notamment un compte individualisé abonnement téléphonique, un compte individualisé voix, un compte individualisé haut débit et un compte individualisé capacité. Le cinquième 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 2.

1.2. États 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 abonnement téléphonique, un compte voix, un compte haut débit et un compte capacité. Le format des fiches de restitution des états de coûts et de revenus prévisionnels est donné en Annexe 3.

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.