



**INSTITUT BELGE DES SERVICES POSTAUX
ET DES TÉLÉCOMMUNICATIONS**

I B P T

**COMMUNICATION DU CONSEIL DE L'IBPT
CONCERNANT
LA DECLARATION DE CONFORMITE DU SYSTEME DE
COMPTABILISATION DES COÛTS POUR bpost POUR 2007, 2008,
2009 SUR BASE DES RAPPORTS ELABORES PAR LE COLLEGE DES
COMMISSAIRES AUPRES DE bpost**

**Version non confidentielle après révision du Collège des
Commissaires et commentaires de bpost**

TABLE DES MATIÈRES

1. OBJET	3
2. RETROACTES.....	3
3. BASES JURIDIQUES	3
4. DECLARATION DE CONFORMITE	4
4.1. PRINCIPES DE BASE	4
4.2. QUALITÉ DE L'INFORMATION	5
4.3. ÉLÉMENTS SOUMIS AU CONTRÔLE DU COLLÈGE.....	5
4.3.1. <i>La réconciliation entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale</i>	5
4.3.2. <i>Vérification du lien de causalité entre les inducteurs de coûts et l'activité de la comptabilité analytique, ce principe étant également d'application pour l'allocation des BU et SU.</i>	7
4.3.3. <i>Vérification par sondage de l'exactitude des données statistiques alimentant le modèle de costing de bpost.</i>	8
4.3.4. <i>Vérification de l'exactitude de la classification des produits en classe « Réservé », « Universel », « Public » et « Commercial » (obligation en vertu de l'art. 8 de l'A.R.).</i>	9
4.3.5. <i>Vérification de l'allocation du Global Sustaining</i>	10
4.3.6. <i>Vérification des processus / des procédures de modification et d'introduction des données de base dans la comptabilité analytique.</i>	11

1. OBJET

La présente communication concerne la publication d'une déclaration de conformité de la comptabilité analytique de bpost, conformément à l'article 11 de l'arrêté royal du 11 janvier 2006 en application du titre IV de la loi du 21 mars 1991.

2. RETROACTES

Dans sa décision du 30 mai 2007, l'IBPT a spécifié la mission du Collège des Commissaires dans un document intitulé : "spécification portant sur le contrôle de la comptabilité analytique de bpost S.A en vue d'établir annuellement une déclaration de conformité". Cette spécification a fait l'objet d'une consultation.

La conformité du système de comptabilisation des coûts pour bpost pour 2006 a été publiée le 12 novembre 2009.

Le Collège des Commissaires a communiqué son rapport à l'IBPT en date du 18 novembre 2010. bpost a été consultée, conformément à l'art 11§4 de l'arrêté du 11 janvier 2006, l'entreprise a fait part de ses commentaires le 2 novembre 2011. Les commentaires de bpost sont insérés dans le texte des paragraphes concernés de la présente communication.

En ce qui concerne les coûts pour les années 2007, 2008 et 2009, l'entreprise a également spécifié les éléments à considérer comme confidentiels.

3. BASES JURIDIQUES

- L'art 144septies de la loi du 21 mars 1991 prévoit que :

L'Institut veille à ce que :

- les comptes visés à l'article 144quinquies soient vérifiés par un organe compétent, indépendant du prestataire du service universel ;
- une déclaration de conformité soit publiée annuellement.

- L'art 10 de l'arrêté royal du 11 janvier 2006 prévoit que :

« Art. 10. § 1^{er}. La comptabilité mentionnée aux articles 8 et 9 est chaque année vérifiée par le Collège des Commissaires.

§ 2. Il est stipulé dans le mandat du Collège que sa mission s'étend au-delà de la révision des comptes annuels financiers et inclut l'examen de la comptabilité analytique interne.

§ 3. Le contrôle des comptes analytiques est effectué conformément à une spécification rédigée par l'Institut.

- La décision de l'IBPT du 30 mai 2007 spécifie les différents points qui doivent faire l'objet d'un contrôle des coûts.

Caractéristiques du système de comptabilisation des coûts.

- La réconciliation entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale.
- Vérification du lien de causalité entre les inducteurs de coûts et les activités reprises dans la comptabilité analytique, ce principe étant également d'application pour l'allocation des BU et SU.
- Vérification par sondage de l'exactitude des données statistiques alimentant le modèle de costing de bpost.
- Vérification de l'exactitude de la classification des produits en classe « Réservé », « Universel », « Public » et « Commercial » (obligation en vertu de l'art. 8 de l'A.R.).
- Vérification de l'allocation du Global Sustaining.
- Vérification des processus / des procédures de modification et d'introduction des données de base dans la comptabilité analytique. »

4. DECLARATION DE CONFORMITE

L'IBPT a vérifié que la mission confiée au Collège de Commissaires était conforme aux prescriptions de l'IBPT du 30 mai 2007.

L'IBPT prend note que le Collège des Commissaires déclare que sa mission a été exécutée conformément aux "International Standards on Auditing" ("ISA") 4400 ("Missions d'exécution de procédures convenues en matière d'information financière").

Les observations et les conclusions du Collège des Commissaires sont synthétisées ci-dessous, celles-ci sont reprises pour chaque point repris dans la spécification du 30 mai 2007.

Les commentaires de bpost sont cités pour chaque point concerné.

4.1. Principes de base

Ces principes de base sont applicables, qu'il s'agisse des coûts ou des revenus.

Le système de comptabilisation des coûts doit respecter les principes suivants :

- **Principe de causalité** : les coûts doivent être alloués, directement ou indirectement, aux services qui sont la « cause » de ces coûts. Ceci exige de vérifier la pertinence de chaque poste de coûts, d'identifier et de quantifier le facteur de coûts pertinent (« cost driver ») et d'utiliser ce cost driver pour l'allocation des coûts correspondants.

Des méthodologies de type "Activity-Based Costing" (ABC) doivent être utilisées. ABC est une méthode basée sur des cost drivers qui suivent et allouent les coûts via les activités effectuées et qui permet d'établir des relations de cause à effet claires entre les activités, les coûts qui y sont associés et les résultats de ces activités.

- **Principe d'objectivité** : l'allocation des coûts doit être objective et ne pas induire d'avantages ou de désavantages pour l'opérateur ou pour certains produits, services ou éléments de réseau.

- **Principe de consistance** : les règles de répartition doivent être comparables dans la mesure du possible, d'année en année. Lorsque des changements de méthodologies, de structure, d'organisation interne, de fonctionnement, ont un impact significatif, la nature et la justification de ces changements doivent être clairement exposées.
- **Principe de transparence** : le système de comptabilisation des coûts doit faire l'objet d'une documentation détaillée et complète. L'opérateur doit pouvoir expliquer dans le détail les méthodologies utilisées et le système de comptabilisation.

4.2. Qualité de l'information

Outre le fait que le système de comptabilisation des coûts doive respecter les principes de causalité, d'objectivité, de consistance et de transparence, les informations utilisées par le système et les informations qui en sont extraites se doivent d'être :

- **Pertinentes**, c'est-à-dire utiles pour le processus de décision (dans le cas présent, il s'agit des décisions que le régulateur peut être amené à prendre) et disponibles en temps utile ;
- **Fiables**, c'est-à-dire complètes, exemptes d'erreurs matérielles et de biais systématiques, donnant une image fidèle de la réalité. Lorsque des échantillons sont utilisés pour dériver l'attribution des coûts, les méthodes d'échantillonnage doivent reposer sur des techniques statistiques reconnues ;
- **Comparables**, de manière à mettre en évidence les tendances et les différences au fil du temps ;
- **Matérielles** : une information est matérielle si son omission ou une présentation inexacte influencerait raisonnablement l'interprétation des résultats ou les décisions à prendre sur base du système de comptabilisation des coûts ;
- **Vérifiables** : les informations doivent pouvoir être suivies et réconciliées entre elles au travers du processus d'allocation, depuis les données sources jusqu'au résultat final. L'opérateur doit en outre conserver les données nécessaires pour permettre le contrôle du système de comptabilisation des coûts.

4.3. Eléments soumis au contrôle du Collège

4.3.1. La réconciliation entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale

Chaque année, bpost doit veiller à effectuer et garantir une réconciliation entre les montants repris dans sa comptabilité analytique et ceux repris dans sa comptabilité générale (General Ledger) au niveau de ses coûts et de ses revenus opérationnels (60-64 / 70-74)¹. A cet effet, bpost fournit également le compte de résultats de l'année correspondante afin de faciliter l'exercice de vérification des parties contrôleuses².

¹ En vertu de l'arrêté royal du 11 janvier 2006 article 21 §1.

² En vertu de l'arrêté royal du 11 janvier 2006 article 20.

Cette réconciliation prend concrètement la forme d'un tableau reprenant les informations suivantes :

- le montant total des coûts et des revenus opérationnels repris dans la comptabilité générale ;
- le montant total des coûts et des revenus opérationnels repris dans la comptabilité analytique ;
- les éléments de coûts ou de revenus justifiant d'éventuelles différences avec leurs justificatifs.

Par ailleurs, bpost fournit une liste de produits avec leurs coûts et revenus opérationnels respectifs provenant la comptabilité analytique³. Le total de ces coûts et revenus de ces produits doit correspondre au total des coûts et des revenus repris dans le tableau de réconciliation fourni.

Un autre tableau qui reprend les inputs du système OROS doit être fourni et détaillé aux niveaux suivants :

- 1) entité budgétaire (EB)
- 2) responsibility center (RC)
- 3) compte du grand livre
- 4) détail du compte du grand livre.
- 5) moyen
- 6) projet
- 7) « resource pool » (RP)
- 8) bureau code groupe (BCG)
- 9) référence-ID

De part leur nature, les éléments de coûts et de revenus ayant la vocation de justifier les différences entre les deux sources – la comptabilité analytique et la comptabilité générale - se retrouvent catégorisés comme faisant partie du Global Sustaining⁴ (cfr. traitement du Global Sustaining).

La mission du Collège consiste à (1) vérifier si la réconciliation est effective, notamment par rapport aux rapports de base (de type bilan et compte de résultats à destination de la BNB), (2) vérifier que tous les éléments permettant la réconciliation sont correctement identifiés et expliqués et (3) valider la description et le montant des éventuelles différences.

³ En vertu de l'arrêté royal du 11 janvier 2006 article 21 § 2 et 3.

⁴ Le Global Sustaining, de part sa nature générique et générale, que ce soit en terme de revenus ou de coûts, ne peut être imputable directement aux "Business Units", Services Units ou aux produits de bpost. Il s'agit entre autres de coûts de frais généraux divers, de Direction Générale, d'audit, de consolidation, de communication, etc.

Constatations du Collège pour le point 4.3.1.

Pour l'année 2007 :

Les coûts et les revenus d'exploitation repris dans la comptabilité analytique ont pu être réconciliés avec les coûts et les revenus d'exploitation de la comptabilité générale.

Les éléments qui rendent cette concordance possible ont été identifiés et déclarés corrects.

Pour l'année 2008 :

Idem.

Pour l'année 2009 :

Les coûts après allocation aux produits peuvent être réconciliés avec la totalité des coûts de la comptabilité générale. [CONFIDENTIEL]

4.3.2. Vérification du lien de causalité entre les inducteurs de coûts et l'activité de la comptabilité analytique, ce principe étant également d'application pour l'allocation des BU et SU.

bpost fournit la liste de référence des principaux inducteurs de coûts intervenant dans le modèle de Costing et dans les processus de bpost. On peut recenser six grands types d'inducteurs de coûts :

- des ressources SU vers les activités des SU ;
- des activités des SU vers les « costobject » SU ;
- des « costobject » SU vers les ressources BU ;
- des ressources BU vers les activités BU ;
- des activités BU vers les "costobject" BU ;
- lien entre les activités opérationnelles et non opérationnelles (aussi bien à l'intérieur des SU qu'à l'intérieur des BU.

Chaque année, bpost doit fournir :

- une liste des principaux changements concernant les inducteurs de coûts intervenant dans le modèle de costing ;
- une liste de motivations quant aux changements opérés ;
- la vérification de la nature du lien de causalité (entre la source et la destination) ainsi que le fond / la justification. La vérification s'axera sur ce lien logique entre la source et la destination en fonction des contraintes existantes quant au lien logique au niveau de bpost.

La première année de vérification et de certification de la comptabilité analytique de bpost par le Collège a correspondu à l'année de référence. Lors de cette dernière, bpost a fourni sa liste de référence des principaux inducteurs de coûts. Les années suivantes, bpost doit documenter et fournir les justificatifs quant aux changements opérés par rapport à cette liste de référence. Cette liste s'établira par rapport aux documents fournis de l'année précédente.

<p>La mission du Collège consiste à vérifier, pour les années suivantes l'année de référence, que (1) les liens de causalité entre les inducteurs de coûts et les activités de l'ABC après les changements effectués sont économiquement acceptables.</p>

Constatations du Collège pour le point 4.3.2.

Pour l'année 2007 :

L'information a été fournie au Collège par bpost sous forme d'une banque de données (en MS Access) et d'un document qui contiennent toutes les informations, aussi bien les changements dans les inducteurs de coûts ainsi que leurs motivations (avec les références). Dans tous les cas, une motivation claire a bien été donnée pour chaque changement effectué, que ces changements soient de simples adaptations de noms suite à une modification de structure ou des modifications plus substantielles de contenu.

En ce qui concerne la justification économique des changements dans les inducteurs de coûts, celle-ci a été évaluée. Il ressort de cette évaluation que le choix des clés d'allocation évolue vers un lien de plus grande causalité, ce qui est positif.

Pour l'année 2008 :

L'information a été fournie au Collège sous les mêmes formes qu'en 2007.

Dans l'échantillonnage, le Collège a constaté que l'activité 'SMK' (Sale & Marketing) n'est plus scindée en sous activités et n'est plus allouée qu'avec la clé de répartition « chiffre d'affaires total », ce qui induit une moindre causalité de la clé de répartition.

bpost a confirmé qu'il serait remédié à cette situation à l'avenir.

Il est également constaté que l'activité « temps de conseil commercial » était allouée avec la clé de répartition « volume » par le passé et est désormais allouée avec la clé de répartition « CA », ce qui correspond aux objectifs attribués au personnel.

Pour l'année 2009 :

L'information a été fournie sous les mêmes formes qu'en 2007 et 2008.

Modification des inducteurs de coûts: Le Collège a sélectionné un échantillon de 25 modifications et a évalué l'acceptabilité économique de ces changements.

Comme les autres années, les activités de soutien sont distribuées sur base de l'inducteur de coûts « % cost ».

Comme possibilité, il a été avancé que ces activités pourraient être allouées, par exemple, sur base d'un inducteur 'time potential'. Le management de bpost renvoie au fait que les coûts de personnel constitueront les coûts les plus importants aussi bien pour les activités de soutien que pour les activités opérationnelles et se réfère à l'article 14 de la Directive Postale.

4.3.3. Vérification par sondage de l'exactitude des données statistiques alimentant le modèle de costing de bpost.

Deux types de données peuvent être identifiés au niveau du costing : les données de structure du modèle et les données d'alimentation du modèle. Il convient de se focaliser sur la seconde catégorie. Les données d'alimentation peuvent concerner les inducteurs de coûts et/ou les ressources.

Les ressources viennent implicitement du « General Ledger » et subissent des regroupements. En ce qui concerne les inducteurs de coûts, la majorité est constituée de volumes ou statistiques. On entend par « statistiques » les données de volumes par produit ayant une politique de fixation de prix propre.

Le Collège peut déterminer un produit, une gamme de produits et le niveau de détail pour lesquels ils souhaitent obtenir un détail. La mission du Collège consiste à vérifier les processus d'alimentation du modèle par des données statistiques

Constatations du Collège pour le point 4.3.3.

Pour l'année 2007 :

Après analyse d'un échantillonnage de 5 produits, le Collège a constaté que les ressources et les « activity drivers » peuvent être mises en concordance avec les sources de données telles qu'elles se trouvent dans la base de données.

Pour l'année 2008 :

Idem.

Pour l'année 2009 :

Idem.

4.3.4. Vérification de l'exactitude de la classification des produits en classe « Réserve », « Universel », « Public » et « Commercial » (obligation en vertu de l'art. 8 de l'A.R.).

En vertu des articles 8, 9 et 20 de l'arrêté royal du 11 janvier 2006 et de l'article 144quinques de la loi du 21 mars 1991, chaque année, bpost fournit une liste des produits / services avec leur type respectif (R, U, P, C).

L'IBPT a la responsabilité du classement de ces produits et communique le classement au Collège.

Sur base des documents fournis à l'IBPT et au Collège, bpost fournit une proposition de détermination de la classification des nouveaux produits créés par bpost vis-à-vis de la liste de référence susmentionnée.

Cette classification doit être établie selon les principes suivants :

- Les services classés 'R' (réservés) sont les services réservés relevant du service universel tels qu'ils sont définis à l'art. 144octies de la loi ;
- Les services classés 'U' sont les services non réservés relevant du service universel tels qu'ils sont définis à l'art. 142 de la loi ;
- Les services classés 'P' sont les tâches de service public qui peuvent être facturés à l'Etat (Art. 12 et 13 du contrat de gestion entre bpost et l'Etat) ;
- Les services classés 'C' sont les services prestés par bpost qui n'entrent pas dans une des catégories précédentes.

La mission du Collège consiste à vérifier le respect de la classification dans le comptabilité analytique.
--

Constatations du Collège pour le point 4.3.4.

Pour l'année 2007 :

La liste des 2.015 produits, telle qu'elle est présentée par bpost, correspond à la liste des produits validée par l'IBPT.

Les explications qui étayent les 11 déviations de produit de la liste ont été fournies.

Pour l'année 2008 :

[CONFIDENTIEL]

Pour l'année 2009 :

[CONFIDENTIEL]

4.3.5. Vérification de l'allocation du Global Sustaining.

Par définition, les éléments de coûts et de revenus repris dans le Global Sustaining ne sont pas affectables directement à un produit ou un groupe de produits en particulier.

La mission du Collège consistera à vérifier que le mode d'allocation et les variations par rapport à l'année précédente sont correctement et suffisamment décrites

Constatations du Collège pour le point 4.3.5.

Pour l'année 2007 :

L'article 13, 1° du quatrième contrat de gestion stipule que : « *L'intervention financière due par l'Etat en vertu de l'article 3, §2, 4°, de la loi du 21 mars 1991, à titre de couverture des charges qui découlent des tâches de service public exécutées par bpost, est calculée sur base des coûts réels imputables à ces tâches, conformément à la comptabilité analytique de bpost visée aux articles 144 quinquies et 144 sexies de ladite loi, et prend également en compte les revenus propres à ces tâches.*

L'article 3, §2, 4° de la loi du 21 mars 1991 stipule que :

« § 2. Le contrat de gestion règle les matières suivantes :

4° la fixation, le calcul et les modalités de paiement des subventions éventuelles à charge du budget général des dépenses de l'Etat que l'Etat accepte d'affecter à la couverture des charges qui découlent pour l'entreprise publique de ses tâches de service public, compte tenu des coûts et recettes propres à ces tâches et des conditions d'exploitation imposées par ou en vertu de la loi, ou par le contrat de gestion et, pour ce qui concerne le coût du personnel, de l'évolution des salaires comparables dans les administrations de l'Etat »

bpost, dans le cadre de sa méthode de calcul des coûts globaux liés au groupe de produits « P », ne tient pas toujours compte des coûts et des revenus qui génèrent une marge positive. Il y a aussi un impact sur l'allocation du global sustaining sur les produits « P ». bpost fait apparaître toutes les recettes de GS et les coûts de GS suivant les exigences fixées par l'IBPT. Ceci impose que les recettes de GS soient allouées à tous les produits classés dans les catégories P, U, R et C.

Les coûts de 'Global Sustaining' comprennent tous les coûts qui ne sont pas directement imputables ou ceux qui le sont indirectement. bpost dresse également un inventaire des recettes liées au Global Sustaining (comme la refacturation de certains coûts repris dans le

Global Sustaining) mais ne les attribue cependant pas. bpost rapporte toutes les recettes de Global Sustaining et coûts à l'IBPT selon les exigences fixées par l'Institut. Ce dernier attribue les recettes et coûts de Global Sustaining à tous les produits – classés dans les catégories P,U, R et C.

Pour l'année 2008 :

Les points mis en exergue en 2007 sont repris.

Les revenus négatifs (ristournes) repris dans le cadre de l'instauration du 'mail ID ne pouvaient pas être alloués parce que le lien avec les produits individuels n'était pas traçable. Cependant, cela concerne des ristournes qui, en principe, devaient être comptabilisées au niveau du produit.

bpost a expliqué oralement, dans le cadre du calcul de SU, comment le « GS revenue » était allouée aux produits.

Pour l'année 2009 :

Les points mis en exergue en 2007 et 2008 sont repris, sauf le point relatif aux revenus négatifs qui est spécifique à 2008.

4.3.6. Vérification des processus / des procédures de modification et d'introduction des données de base dans la comptabilité analytique.

Faisant référence à certains éléments repris dans le point 3.11., chaque année, l'équipe de costing réalise et implémente un ensemble de changements dans le modèle de costing suite à différents éléments :

- Changement de processus
- Création / suppression de produits
- Amélioration de modélisation
- Changements / adaptations réglementaires ou légaux
- ...

En vertu de procédures internes établies par bpost, l'équipe en charge de la maintenance de la comptabilité analytique de bpost réalise les updates nécessaires dans son modèle pour être en adéquation avec la réalité du terrain et les prescrits légaux et réglementaires auxquelles elle est exposée.

Ces changements, leur validation et leur contrôle ainsi que les personnes ayant droit à avoir accès aux systèmes et aux informations doivent faire l'objet de descriptions précises dans des procédures et documents internes de bpost. Cette dernière devra fournir les éléments et les moyens permettant aux organes contrôleurs de bien vérifier que ces procédures ainsi que leurs conditions d'application ont bien été respectées.

La mission du Collège consiste à s'assurer que (1) les modifications ont bien été recensées et documentées selon une chronologie bien établie et claire tout en respectant les procédures établies; (2) les modifications ont été effectuées par des personnes autorisées et, (3) ces changements ont été concrètement traduits dans le modèle de costing.

Constatations du Collège pour le point 4.3.6.

Pour l'année 2007 : Au moyen d'interviews, sur base d'informations reçues et d'un échantillon de 25 modifications apportées à la liste de produits ; le Collège a analysé les procédures suivant

lesquelles les données de base sont amendées ainsi que les différents contrôles que ces procédures prévoient. Sur base des collaborations opérées, le Collège peut confirmer que :

- (i) Les modifications sont inventoriées et documentées suivant une chronologie claire.
- (ii) Les modifications sont opérées par des personnes mandatées comme le prévoit l'organigramme.
- (iii) Les changements sont traduits concrètement dans le modèle de costing.
- (iv) Pour les points (i) et (ii), le Collège souhaite souligner l'intérêt d'un renforcement des contrôles internes compte tenu que ni les auteurs des modifications ni le moment où celles-ci ont été effectuées ne sont enregistrés de manière automatique. L'inventaire des modifications se fait manuellement ce qui engendre une incertitude quant à l'exhaustivité et à l'exactitude des modifications apportées.

Commentaire de bpost

- *bpost signale que l'application utilisée actuellement ne permet en effet pas de traçage automatique. Il est prévu de changer cette application à moyen terme.*

Pour l'année 2008 : Les constatations effectuées pour l'année 2007 restent valables.

Pour l'année 2009 : Les constatations effectuées pour les années 2007 et 2008 restent valables.