



Institut belge des services postaux
et des télécommunications

**Décision du Conseil de l'IBPT
du 26 janvier 2021
concernant la déclaration de non-conformité du
système de comptabilisation des coûts de bpost pour
2017**

Version non-confidentielle

TABLE DES MATIÈRES

1. OBJET.....	3
2. RETROACTES	3
2.1. Comptabilité analytique de 2006 à 2015.....	3
2.2. Comptabilité analytique 2016.....	4
2.3. Comptabilité analytique 2017.....	5
3. ASPECTS JURIDIQUES	6
3.1. Textes applicables	6
3.2. Procédure et compétence de l'IBPT.....	8
3.3. Principes de répartition des coûts.....	10
4. MODIFICATIONS INTRODUITES PAR BPOST EN 2016.....	12
5. ANALYSE DE CONFORMITE	14
5.1. Changements déclarés conformes.....	14
5.1.1. Coûts de distribution – prior/non prior.....	14
5.1.2. Front et back office.....	20
5.1.2.1. Temps commercial au guichet – accueil (front office).....	21
5.1.2.2. Temps supplémentaire (front office).....	21
5.1.2.3. Temps back office.....	22
5.1.3. Frais de gestion régionale	22
5.1.3.1. Gestion opérationnelle.....	23
5.1.3.2. Marketing et ventes.....	23
5.1.4. Coûts des bureaux de distribution	25
5.1.5. Coûts siège MSO	26
5.1.6. Redevance de régulation	28
5.1.7. Coûts juridiques.....	28
5.2. Changements déclarés non conformes.....	29
5.2.1. Surcoût du personnel dit « historique ».....	29
5.2.2. Redevance de médiation.....	31
6. DÉCLARATION DE NON-CONFORMITÉ	32
7. VOIES DE RECOURS	33

1. OBJET

1. La présente décision a pour objet la déclaration de conformité ou de non-conformité du système de comptabilisation des coûts de bpost pour 2017, prévue par l'article 19 de l'arrêté royal du 25 avril 2014 relatif à la comptabilité analytique du prestataire du service universel postal (ci-après l'« AR du 25 avril 2014 »), pris en exécution des articles 144quinquies à 144septies de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques¹ (ci-après la « loi du 21 mars 1991 »).

2. RETROACTES

2.1. Comptabilité analytique de 2006 à 2015

2. L'article 10, § 3, de l'arrêté royal du 11 janvier 2006 mettant en application le Titre IV (Réforme de la Régie des Postes) de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques prévoyait que « *Le contrôle des comptes analytiques est effectué conformément à une spécification rédigée par l'Institut.* »
3. Dans sa décision du 30 mai 2007 relative à la spécification portant sur le contrôle de la comptabilité analytique de bpost SA, en vue d'établir annuellement une déclaration de conformité, l'IBPT a précisé la mission du Collège des Commissaires comme suit :
 - Réconciliation entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale ;
 - Vérification du lien de causalité entre les inducteurs de coût 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 » ;
 - Vérification de l'allocation du Global Sustaining ;
 - Vérification des processus/procédures de modification et d'introduction des données de base dans la comptabilité analytique.
4. Suite à l'abrogation du Titre III de l'arrêté royal du 11 janvier 2006 mettant en application le Titre IV (Réforme de la Régie des Postes) de la loi du 21 mars 1991², ces vérifications ont été reprises dans l'AR du 25 avril 2014.
5. La conformité du système de comptabilisation des coûts de bpost pour 2006 a été publiée le 12 novembre 2009. La conformité du système de comptabilisation des coûts de bpost pour 2007, 2008 et 2009 a été publiée le 23 mars 2012. Ensuite, la conformité du système de comptabilisation des coûts de bpost pour 2010 a été publiée le 9 août 2013, la conformité pour 2011 et 2012 le 20 février 2014, la conformité pour 2013 le 28 février 2015, la conformité pour 2014 le 19 avril 2016 et la conformité pour 2015 le 29 janvier 2018.

¹ M.B., 27/03/1991.

² Abrogé par l'arrêté royal du 19 avril 2014 portant modification de l'arrêté royal du 11 janvier 2006 mettant en application le Titre IV (Réforme de la Régie des Postes) de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques, M.B., 27/05/2014.

2.2. Comptabilité analytique 2016

6. À l'occasion de l'établissement de sa comptabilité analytique 2016, bpost a introduit plusieurs modifications dans son modèle d'allocation des coûts, dont elle a indiqué³ qu'elles font suite à la décision de l'IBPT du 21 mars 2017 de refuser l'augmentation tarifaire sollicitée pour 2018⁴.
7. Compte tenu de l'impact de ces modifications d'inducteurs de coûts sur la répartition des coûts entre les produits et services relevant du service universel (+[CONFIDENTIEL] M €) et ceux qui n'en relèvent pas (-[CONFIDENTIEL] M €), l'IBPT a jugé utile de procéder à un examen approfondi de la conformité de ces modifications avec les principes de comptabilité analytique prévus par l'article 144 sexies de la loi du 21 mars 1991 et par l'arrêté royal du 25 avril 2014 relatif à la comptabilité analytique du prestataire du service universel postal.
8. Après avoir procédé à cet examen approfondi, et sur la base des échanges intervenus avec bpost, avec le Collège des Commissaires, ainsi qu'avec un expert externe (Frontier Economics), l'IBPT a déclaré les changements suivants non-conformes par décision du 10 octobre 2019⁵ :
 - Le surcoût du personnel dit « historique » ;
 - La redevance de médiation.
9. L'IBPT a, par ailleurs, formulé ses réserves concernant les points suivants, qui nécessitent, un approfondissement de la part de bpost et une attention accrue dans le chef du Collège des Commissaires :
 - Coûts de distribution – prior / non prior ;
 - Temps supplémentaire (front office) ;
 - Temps « back office » ;
 - Marketing et ventes (frais de gestion régionale) ;
 - Coûts des bureaux de distribution ;
 - Coûts siège MSO ;
 - Coûts juridiques.
10. L'IBPT a également précisé qu'il se réserve le droit de procéder à toute vérification utile quant au respect des principes de répartition des coûts dans le cadre des exercices ultérieurs, s'agissant non seulement des changements déclarés non conformes, mais aussi de la méthode d'allocation des coûts dans son ensemble.

³ Cf. slide 7 de la présentation faite par bpost le 28 mai 2019.

⁴ <https://www.bipt.be/fr/operateurs/postal/services-postaux-universels-et-non-universels/decision-du-conseil-de-libpt-du-21-mars-2017-concernant-lanalyse-de-la-proposition-tarifaire-de-bpost-des-tarifs-pleins-a-la-piece-pour-lannee-2017>, Décision confirmée par la Cour des marchés par jugement du 11 octobre 2017, disponible sous le lien suivant : <https://www.bipt.be/fr/operateurs/ibpt/litiges/annee-2017/arret-de-la-cour-des-marches-du-11-octobre-2017-deboutant-bpost-de-son-recours-en-annulation-contre-la-decision-du-conseil-de-libpt-du-21-mars-2017-concernant-l-analyse-de-la-proposition-tarifaire-de-bpost-pour-les-tarifs-pleins-a-l-unite-pour-l-annee-201>

⁵ Décision du Conseil de l'IBPT du 10 octobre 2019 concernant la déclaration de non-conformité du système de comptabilisation de coûts pour bpost pour 2016, disponible sous le lien suivant : <https://www.ibpt.be/fr/operateurs/postal/services-postaux-universels-et-non-universels/decision-du-conseil-de-libpt-du-10-octobre-2019-concernant-la-declaration-de-non-conformite-du-systeme-de-comptabilisation-de-couts-pour-bpost-pour-2016>

11. Dans un courrier du 13 août 2019 relatif au second projet de décision de l'IBPT relatif à la comptabilité analytique 2016, bpost a déclaré rester sur ses positions, mais consentir néanmoins à se conformer à la décision de l'IBPT à compter de l'exercice de comptabilité analytique de 2018, tenant compte des difficultés pratiques qui découleraient d'une révision des comptabilités analytiques 2016 et 2017.

2.3. Comptabilité analytique 2017

12. Dans le cadre de la vérification de la conformité de sa comptabilité analytique 2017, qui fait l'objet de la présente décision, bpost a transmis le 12 avril 2018 des informations concernant la liste des produits. Par courrier du 23 mai 2018, bpost a communiqué les documents relatifs à la méthodologie d'allocation des coûts, prévus par l'arrêté royal du 25 avril 2014 relatif à la comptabilité analytique du prestataire du service universel postal.
13. Le 18 juin 2018, le Collège des Commissaires a soumis un projet de rapport à l'IBPT. Ce rapport relatif à la comptabilité analytique 2017, ainsi que la procédure relative à la comptabilité analytique 2016, ont fait l'objet d'une réunion du 9 novembre 2018 entre l'IBPT et le Collège des Commissaires, en présence de bpost.
14. L'IBPT a ensuite poursuivi son analyse de la liste des produits 2017. Par lettre du 8 novembre 2018, l'IBPT a demandé des clarifications à bpost. Il s'agissait, d'une part, de questions concernant les nouveaux produits et, d'autre part, de questions concernant l'absence de répartition ou la répartition limitée de coûts entre certaines lignes de produits. Une réponse de bpost a suivi le 21 novembre 2018. Certaines dernières ambiguïtés et incohérences apparentes ont enfin été mentionnées par l'IBPT à bpost le 27 mai 2019 et bpost y a répondu le 6 juin 2019. L'analyse de la liste des produits a conduit le Conseil de l'IBPT à approuver, le 29 octobre 2019, la liste et la classification des produits et services fournis par le prestataire du service universel pour l'année 2017.
15. Le 16 janvier 2019, l'IBPT a reçu le rapport final du Collège des Commissaires, signé à la date du 17 décembre 2019, relatif à la conformité du système de comptabilisation des coûts de bpost pour 2017. Le 11 février 2020, l'IBPT a établi un projet de décision relatif la comptabilité analytique pour 2017, dont les conclusions sont identiques à celles de la décision du 10 octobre 2019 relative à la comptabilité analytique 2016, dès lors que la méthodologie appliquée par bpost demeure sans modification majeure pour ces deux exercices (2016 et 2017).
16. Conformément à l'article 19 de la loi statut, qui dispose que « *Le Conseil offre à toute personne directement et personnellement concernée par une décision la possibilité d'être entendue au préalable. Les décisions du Conseil sont notifiées aux personnes directement et personnellement concernées et au ministre.* », bpost a reçu la possibilité de formuler des remarques concernant le projet de décision jusqu'au 11 mars 2020. Le projet de décision a également été transmis, pour information, au Collège des Commissaires, par courrier du 12 février 2020.
17. Le 11 mars 2020, l'IBPT a reçu les commentaires et les indications de confidentialité de bpost.

3. ASPECTS JURIDIQUES

3.1. Textes applicables

18. La présente décision est prise en application de l'article 144septies de la loi du 21 mars 1991 et de l'article 19 de l'AR du 25 avril 2014. Ces dispositions transposent l'article 14 de la directive 97/67/CE du Parlement européen et du Conseil du 15 décembre 1997 concernant des règles communes pour le développement du marché intérieur des services postaux de la Communauté et l'amélioration de la qualité du service (ci-après la « directive 97/67 »).

Directive 97/67 (art. 14)

19. L'article 14, § 2, de la directive 97/67 est libellé comme suit : « *Le ou les prestataires du service universel tiennent dans leur comptabilité interne des comptes séparés pour établir une nette distinction entre, d'une part, les services et produits qui font partie du service universel et, d'autre part, les services et produits qui n'en font pas partie. Cette distinction est prise en compte lorsque les États membres calculent le coût net du service universel. Cette comptabilité interne se fonde sur l'application cohérente des principes de la comptabilité analytique, qui peuvent être objectivement justifiés.* »

20. Cette exigence de séparation comptable entre les services et produits faisant partie du service universel et ceux n'en faisant pas partie a pour objectif la transparence des coûts réels engendrés par ces deux catégories de produits et services afin d'éviter que des subventions croisées puissent affecter défavorablement les conditions de concurrence dans le segment du service universel (*cf.* considérant 28 de la directive 97/67 et considérant 41 de la directive 2008/6).

21. Le considérant 41 de la directive 2008/6⁶, qui est venue modifier la directive 97/67 de manière à mettre un terme aux anciens « services réservés » et ainsi finaliser la libéralisation du marché postal, précise en effet que :

« Dans la perspective du passage à un marché pleinement concurrentiel et afin que les subventions croisées n'aient pas d'effet néfaste sur la concurrence, il convient de continuer à exiger des États membres qu'ils maintiennent l'obligation faite aux prestataires du service universel de tenir une comptabilité séparée et transparente, sous réserve des adaptations nécessaires.

Cette obligation devrait permettre aux autorités réglementaires nationales, aux autorités de la concurrence et à la Commission de disposer des informations nécessaires à l'adoption de toute décision concernant le service universel et de contrôler l'équité des conditions du marché en attendant que la concurrence devienne effective. La coopération entre les autorités réglementaires nationales, qui continueraient ainsi à élaborer des critères de référence et des lignes directrices en la matière, devrait contribuer à l'application harmonisée de ces dispositions.

La tenue d'une comptabilité séparée et transparente devrait fournir aux États membres et à leurs autorités réglementaires nationales des informations comptables suffisamment détaillées pour:

- *adopter des décisions relatives au service universel,*

⁶ Directive 2008/6/CE du Parlement européen et du Conseil du 20 février 2008 modifiant la directive 97/67/CE en ce qui concerne l'achèvement du marché intérieur des services postaux de la Communauté, JO L 52 du 27.2.2008, p. 3–20.

- servir à déterminer si les obligations de service universel imposées font supporter un coût net aux prestataires du service universel et constituent une charge financière inéquitable pour ceux-ci,
- garantir que les tarifs appliqués au service universel sont conformes aux principes tarifaires fixés dans la présente directive,
- assurer la conformité avec les principes des frais terminaux fixés dans la présente directive, et
- contrôler l'équité des conditions du marché en attendant que la concurrence devienne effective. »

22. L'article 14, §§ 3 et 4, de la directive 97/67 prévoit que, sauf autorisation préalable de l'autorité nationale de régulation et information de la Commission, la comptabilité séparée répartit les coûts comme suit :

- a) les coûts qui peuvent être directement affectés à un service ou un produit particulier le sont ;
- b) les coûts communs, c'est-à-dire ceux qui ne peuvent pas être directement affectés à un service ou un produit particulier, sont répartis comme suit :
 - i) chaque fois que cela est possible, les coûts communs sont répartis sur la base d'une analyse directe de l'origine des coûts eux-mêmes ;
 - ii) lorsqu'une analyse directe n'est pas possible, les catégories de coûts communs sont affectées sur la base d'un rapport indirect à une autre catégorie de coûts ou à un autre groupe de catégories de coûts pour lesquels une affectation ou imputation directe est possible ; le rapport indirect est fondé sur des structures de coût comparables ;
 - iii) lorsqu'il n'y a pas moyen de procéder à une imputation directe ou indirecte, la catégorie de coûts est imputée sur la base d'un facteur de répartition général calculé en établissant le rapport entre, d'une part, toutes les dépenses directement ou indirectement affectées ou imputées à chacun des services universels et, d'autre part, toutes les dépenses directement ou indirectement affectées ou imputées aux autres services ;
 - iv) les coûts communs nécessaires pour assurer à la fois les services universels et non universels sont imputés de la manière qu'il convient ; les mêmes facteurs de coût sont appliqués aux services tant universels que non universels.

23. Enfin, l'article 14, § 5, de la directive 97/67 prévoit que « *Les autorités réglementaires nationales veillent à ce que la conformité avec l'un des systèmes de comptabilité analytique décrits aux paragraphes 3 ou 4 soit vérifiée par un organe compétent indépendant du prestataire du service universel. Les États membres veillent à ce qu'une déclaration de conformité soit publiée périodiquement.* »⁷

Loi du 21 mars 1991 (art. 144quinquies à septies)

24. L'article 144septies de la loi du 21 mars 1991 prévoit ce qui suit :

« *L'Institut veille à ce que :*

- *la comptabilité analytique interne visée aux articles 144quinquies et 144sexies soit vérifiée par le Collège des Commissaires ou tout autre organisme compétent désigné par l'IBPT, indépendant du prestataire du service universel. Le Roi fixe les modalités du contrôle du respect des articles 144quinquies et 144sexies de la loi. Les coûts du contrôle sont supportés par le prestataire du service universel ;*

⁷ Nous soulignons.

- *une déclaration de conformité soit publiée chaque année. Le contenu et les modalités de cette publication sont fixés par le Roi. La déclaration de conformité ne peut contenir ni faire référence aux informations confidentielles visées à l'article 144sexies, § 5.* »⁸

25. L'article 144septies a été inséré par l'article 20 de l'arrêté royal du 9 juin 1999. Le rapport au Roi précise qu' « *en vertu de l'article 144septies, l'Institut veillera, dans le cadre de son pouvoir général de contrôle fondé sur l'article 75 de la loi, à ce que les comptes du prestataire du service universel soient vérifiés par un organe compétent et indépendant. La mission de l'Institut dans le cadre du présent article 144septies n'implique pas un examen systématique de la comptabilité du prestataire du service universel mais lui permet de disposer de données fiables lorsqu'un contrôle particulier s'avère nécessaire* »⁹.
26. L'article 75 de la loi du 21 mars 1991, auquel il est fait référence, a été abrogé par la loi statut et remplacé par l'article 14 de cette même loi, qui prévoit la compétence générale de contrôle de l'IBPT portant notamment sur le respect de la loi postale et de ses arrêtés d'exécution (3°), en ce compris les dispositions relatives à la comptabilité analytique.
27. Les articles 144quinquies à 144septies ont été abrogés par l'article 36 de la loi du 26 janvier 2018 relative aux services postaux (ci-après « la nouvelle loi postale ») et repris, sans modification, aux articles 20 à 22 de la nouvelle loi postale. Les articles 144quinquies à 144septies demeurent applicables aux situations juridiques nées avant l'entrée en vigueur de la nouvelle loi postale (le 10 février 2018), et sont donc applicables à la comptabilité analytique de bpost pour l'année 2017. L'arrêté royal du 25 avril 2014 demeure par ailleurs applicable sous l'empire de la nouvelle loi postale.

AR du 25 avril 2014 relatif à la comptabilité analytique du prestataire du service universel (PSU)

28. L'AR du 25 avril 2014 relatif à la comptabilité analytique du prestataire de service universel fixe les modalités du contrôle du respect des articles 144quinquies et 144sexies de la loi du 21 mars 1991. Ces modalités sont décrites aux points suivants (cf. points 3.2 « Procédure et compétence de l'IBPT » et 3.3 ci-dessous « Principes de répartition des coûts »).

3.2. Procédure et compétence de l'IBPT

29. **Recueil des informations relatives à la comptabilité analytique** : Conformément à l'article 144sexies, §§ 4 et 5, de la loi du 21 mars 1991, « *Le prestataire du service universel tient à jour un document relatif à sa compatibilité analytique, contenant des informations suffisamment détaillées sur les systèmes de comptabilité analytique qu'il utilise ainsi que les informations comptables détaillées découlant de ces systèmes.* »

⁸ Nous soulignons.

⁹ Rapport au Roi de l'AR du 9 juin 1999 transposant les obligations découlant de la directive 97/67/CE du Parlement européen et du Conseil du 15 décembre 1997 concernant des règles communes pour le développement du marché intérieur des services postaux de la Communauté et l'amélioration de la qualité du service, *M.B.*, 18/08/1999.

30. En vertu de l'article 2 de l'AR du 25 avril 2014, les informations confidentielles visées à l'annexe de l'AR du 25 avril 2014 sont tenues à la disposition de l'auditeur dans les 60 jours suivants la clôture de la comptabilité générale et adressée, sur demande, à l'IBPT et à la Commission européenne (§ 1^{er}). La version non confidentielle (§ 2) est fournie d'initiative à l'IBPT ainsi qu'à l'auditeur, et publiée sur le site Internet du prestataire du service universel, après approbation par l'IBPT.
31. Ce document comprend au moins :
- Le périmètre de la comptabilité analytique ;
 - Un descriptif de la structure de la méthodologie d'allocation via les activités ;
 - Les méthodes d'allocation pour les coûts directs, indirects et les frais généraux ;
 - Les modes d'allocation des ressources, les listes des inducteurs de coût par activité principale ;
 - La justification de toute modification d'un des éléments susvisés par rapport à l'année précédente.
32. **Établissement de la liste des produits** : conformément à l'article 144quinquies, § 2, de la loi du 21 mars 1991 et à l'article 13 de l'AR du 25 avril 2014, le prestataire du service universel soumet chaque année à l'approbation de l'Institut la catégorie à laquelle appartient chacun des services qu'il propose (universel, public ou commercial). Le prestataire du service universel soumet en même temps à l'IBPT toutes les propositions de modification dans l'année qui précède leur introduction. Une fois approuvée par l'IBPT, la liste des produits est communiquée à l'auditeur.
33. **Établissement de la liste des inducteurs de coût** : Chaque année, dans les 30 jours suivant l'approbation de la comptabilité générale par l'assemblée générale, le prestataire du service universel fournit à l'IBPT et à l'auditeur, la liste des inducteurs de coût intervenant dans son modèle de coûts, ainsi qu'une liste motivée des principaux changements et la vérification du lien de causalité (art. 9 et 10, AR 25 avril 2015).
34. **Contrôle par l'auditeur** : L'auditeur vérifie si les liens de causalité entre les inducteurs de coût et les activités sont économiquement acceptables et conformes à la hiérarchie de règles de répartition reprise à l'article 144sexies de la loi du 21 mars 1991 (art. 11, AR 25 avril 2014).
35. L'article 18 de l'AR du 25 avril 2014 précise :
- « Le rapport annuel de l'auditeur contient au moins la description documentée des vérifications opérées, le cas échéant les irrégularités constatées, ses recommandations et ses conclusions. Le rapport de l'auditeur sert de base à la déclaration de conformité publiée par l'Institut. »¹⁰*
36. Les vérifications auxquelles l'article 18 de l'AR du 25 avril 2014 fait référence sont décrites aux articles 8 et 11 à 17 de l'arrêté.
37. Il s'agit des vérifications suivantes :
- Réconciliation entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale (art. 8) ;
 - Lien de causalité entre les inducteurs de coût et les activités (art. 11) ;
 - Vérification par sondage de l'exactitude des données statistiques alimentant le modèle de coûts du prestataire du service universel (art. 12) ;
 - Vérification de l'exactitude de la classification des produits et services en produits ou services universels, publics ou commerciaux (art. 14-15) ;

¹⁰ Nous soulignons.

- Vérification des procédures de modification et d'introduction des données de base dans la comptabilité analytique (art. 16-17).

38. **Déclaration de conformité ou de non-conformité** : En vertu de l'article 19 de l'AR du 25 avril 2014, « *L'Institut adresse chaque année au prestataire du service universel une déclaration de conformité ou de non-conformité sur la base du rapport visé à l'article 18 du présent arrêté. La décision de l'Institut contenant cette déclaration est publiée sur son site.* »¹¹

3.3. Principes de répartition des coûts

39. La hiérarchie de règles de répartition prévue par l'article 14, § 3, de la directive 97/67 est reprise à l'identique à l'article 144sexies, § 1^{er}, de la loi du 21 mars 1991 et peut être résumée comme suit :

- 1) CATEGORIE 1 : En premier lieu, il convient d'affecter les coûts qui peuvent être directement attribués à un service ou à un produit particulier (« coûts spécifiques »).
- 2) CATEGORIE 2 : En deuxième lieu, les coûts qui n'ont pas pu être affectés conformément à la règle 1 (« coûts communs ») doivent être affectés selon l'origine directe de ses coûts.
- 3) CATEGORIE 3 : En troisième lieu, les coûts qui n'ont pas pu être affectés conformément à la règle 1 et 2 doivent être affectés selon un rapport indirect à une autre catégorie de coûts, fondé sur des structures de coût comparables.
- 4) CATEGORIE 4 : En quatrième lieu, les coûts qui n'ont pas pu être affectés conformément à la règle 1, 2 et 3 doivent être affectés au prorata des coûts déjà attribués aux services et produits « SU » et « non SU ».

40. Apportant en cela une précision par rapport au texte européen, le paragraphe 3 de l'article 144sexies prévoit en outre que : « *La répartition des coûts est réalisée par le prestataire du service universel conformément aux principes visés au § 1^{er}. Cela se fait selon la méthode d'allocation complète des coûts, mieux connue sous l'appellation "FDC - Fully Distributed Cost" (ou "Fully Allocated Cost") pour laquelle le principe "ABC-Activity Based Costing", qui impute les coûts aux produits sur la base des activités, est appliqué.* »

41. En vertu de l'art. 6 de l'AR du 25 avril 2014, les principes de base suivants sont applicables au système de comptabilisation des coûts du prestataire du service universel¹² :

- **Principe de causalité (art. 6, 1^o)** : 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 (« inducteur de coût ») et d'utiliser cet inducteur de coût pour l'allocation des coûts correspondants.

Des méthodologies de type « Activity-Based Costing » (ABC) doivent être utilisées. ABC est une méthode basée sur des inducteurs de coût suivant et allouant les coûts via les activités effectuées et permettant d'établir des liens de causalité clairs entre les activités, les coûts correspondants et les résultats de ces activités.

¹¹ Nous soulignons.

¹² Quant à l'interprétation de ces principes, cf. not. la position commune de l'ERGP (ERGP (12) 28 Rev. 1 – Common Position on cost allocation rules), disponible sous ce lien : <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/14289/attachments/1/translations>.

- **Principe d'objectivité (art. 6, 2°)** : l'allocation des coûts doit être objective. Ce concept, tel qu'utilisé pour l'établissement de la comptabilité selon la méthode ABC, fait référence au fait que les comptes sont établis sur la base de faits objectifs (*cf.* l'article 7, ci-dessous, relatif à la qualité de l'information prise en considération) ;
 - **Principe de cohérence (art. 6, 3°)** : les règles de répartition doivent, dans la mesure du possible, être comparables d'année en année. Lorsque des changements de méthodologie, de structure, d'organisation interne ou de fonctionnement ont un impact significatif, la nature et la justification de ces changements doivent être clairement exposées.
 - **Principe de transparence (art. 6, 4°)** : 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 des coûts. En lisant la description fournie par l'opérateur, un lecteur suffisamment informé doit pouvoir comprendre la structure générale du système de comptabilisation des coûts, ainsi que les principes d'évaluation et de répartition des coûts, et se faire une opinion du caractère raisonnable de ces principes.
42. En outre, conformément à l'article 7, § 1^{er}, de l'AR du 25 avril 2014, les informations utilisées par le système et les informations qui en sont extraites se doivent d'être :
- **Pertinentes (art. 7, §1^{er}, 1°)** : c'est-à-dire utiles pour le processus décisionnel (dans le cas présent, il s'agit des décisions que le régulateur peut être amené à prendre) et disponibles en temps utile ;
 - **Fiabiles (art. 7, §1^{er}, 2°)** : c'est-à-dire complètes, exemptes d'erreurs matérielles et systématiques, reflétant ainsi fidèlement 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 (art. 7, §1^{er}, 3°)** : de manière à mettre en évidence les tendances et les différences au fil du temps ;
 - **Matérielles (art. 7, §1^{er}, 4°)** : une information est matérielle si son omission ou une présentation inexacte influence raisonnablement l'interprétation des résultats ou les décisions à prendre sur la base du système de comptabilisation des coûts ;
 - **Vérifiables (art. 7, §1^{er}, 5°)** : 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. MODIFICATIONS INTRODUITES PAR BPOST EN 2016

43. Dans le cadre de sa comptabilité analytique 2016, bpost a effectué six changements dans sa méthode d'allocation des coûts présentant un impact significatif sur la répartition des coûts entre les produits et services relevant du service universel et ceux qui n'en relèvent pas.
44. Le **premier changement** concerne le passage d'une allocation non pondérée à une allocation pondérée d'un coût additionnel de main-d'œuvre lié au personnel dit « historique » de l'unité « Mail & Services Operations » (MSO) (ci-après « **Surcoût du personnel dit 'historique'** ») ;
45. Le **deuxième changement** concerne un changement apporté à la base d'allocation des coûts communs de certaines activités extérieures de distribution, d'une allocation non pondérée à une allocation pondérée des produits prior et non prior (ci-après « **Coût de distribution – prior/non prior** ») ;
46. Le **troisième changement** concerne un changement apporté à la base d'allocation des coûts de **back office** (ci-après « **Temps back office** »), de deux activités front office (ci-après « **Temps commercial au guichet – Accueil** » et « **Temps supplémentaire** »), passant d'un temps front office consacré aux transactions front office au nombre de transactions, et de certains **frais de gestion régionale** (ci-après « **Frais de gestion régionale** »), passant d'un prorata des coûts attribués aux produits au nombre de transactions en front office d'une part (partie « Gestion opérationnelle ») et au chiffre d'affaires d'autre part (partie « Marketing et ventes »).
47. Le **quatrième changement** porte sur un changement effectué au niveau de la base d'allocation des coûts des bureaux de distribution, passant d'une allocation au prorata des coûts attribués à une allocation sur la base de l'occupation de l'espace (ci-après « **Coûts des bureaux de distribution** ») ;
48. Le **cinquième changement** porte sur un changement effectué au niveau de la base d'allocation de certains coûts de MSO, passant d'une allocation au prorata des coûts attribués à une allocation sur la base d'une attribution directe (ci-après « **Coûts siège MSO** ») ;
49. Le **sixième changement** porte sur un changement effectué au niveau de la base d'allocation des coûts du volet réglementaire et juridique, passant d'une allocation au prorata des coûts attribués à une allocation sur la base d'une attribution directe :
- Les coûts de régulation comportent d'une part la redevance de régulation (ci-après « **Redevance de régulation** ») et, d'autre part, la redevance de médiation (ci-après « **Redevance de médiation** ») ;
 - Les coûts juridiques portent aussi bien sur les coûts pour les juristes en interne que sur les coûts pour les avis juridiques externes (ci-après « **Coûts juridiques** »).

50. Comme indiqué au Tableau 1 ci-dessous, les six changements rappelés ci-dessous ont réalloué au total environ [CONFIDENTIEL] M€¹³ de coûts de l'année 2016. Il s'agit généralement d'un déplacement des coûts de services commerciaux (COM) vers des services universels (panier des petits utilisateurs (SUB) ou d'autres services universels (USO other). Les services d'intérêt économique général (SGEI), tels que prévus par le sixième contrat de gestion et la concession de presse pour la distribution de journaux et de périodiques, connaissent aussi une légère diminution des coûts qui leur sont alloués.

Tableau 1 : Déplacement des coûts dû aux changements des allocations en millions d'euros

Catégorie	SUB	USO	SGEI	COM
Changement en M € pour 2016	+ [CONFIDENTIEL]	+ [CONFIDENTIEL]	- [CONFIDENTIEL]	- [CONFIDENTIEL]

51. Le slide 7 de la présentation faite par bpost le 28 mai 2019 indique que les modifications apportées à la comptabilité analytique 2016 résultent, entre autres, du refus par l'IBPT de l'augmentation des tarifs du panier du petit utilisateur (SUB) proposé par bpost pour 2017¹⁴. Ce refus a été opposé sur la base d'une vérification de l'orientation sur les coûts, qui a montré, après une analyse détaillée, que l'augmentation tarifaire proposée pour l'ensemble des services de détail entraînerait des prix nettement supérieurs aux coûts plus un bénéfice raisonnable.

52. Le Graphique 1 ci-dessous fournit un aperçu de l'évolution de la répartition des coûts entre les quatre catégories de produits et services de bpost. Dans ce graphique, les produits et services relevant du service universel sont représentés par la lettre « U », les produits et services d'intérêt économique général ne relevant pas du service universel par la lettre « P », les produits et services commerciaux par la lettre « C » et enfin les produits et services « internes » par la lettre « S ».

53. Une perturbation de la tendance naturelle de l'évolution des coûts relatifs apparaît très clairement pour l'année 2016.

54. En effet, durant les trois premières années (2013-2015), l'on constate une diminution des coûts relatifs alloués aux produits et services relevant du service universel (« U ») en raison de la baisse des volumes pour cette catégorie, tandis que les produits et services commerciaux (« C ») évoluent dans le sens inverse, en raison de l'augmentation des volumes dans cette dernière catégorie.

55. Toutefois, pour ce qui concerne l'année 2016, une rupture de cette tendance peut être observée en conséquence des changements opérés par bpost dans sa méthodologie d'allocation des coûts. Le coût relatif représenté par les produits et services commerciaux (« C ») revient à son niveau de 2013, tandis que le coût représenté par les produits et services d'intérêt économique général (« P ») et, en particulier, par les produits et services relevant du service universel (« U »), augmente.

¹³ Sur un total de coûts de [CONFIDENTIEL] M€ pour les catégories concernées (rapport final de Frontier Economics, Figure 3).

¹⁴ Décision confirmée par la Cour des marchés par jugement du 11 octobre 2017, disponible sous le lien suivant : <https://www.bipt.be/fr/operateurs/ibpt/litiges/annee-2017/arret-de-la-cour-des-marches-du-11-octobre-2017-deboutant-bpost-de-son-recours-en-annulation-contre-la-decision-du-conseil-de-libpt-du-21-mars-2017-concernant-l-analyse-de-la-proposition-tarifaire-de-bpost-pour-les-tarifs-pleins-a-l-unite-pour-l-annee-201>

56. La tendance initiale observée pour la période 2013-2015, fondée sur l'évolution des volumes, reprend ensuite son cours à compter de l'année 2017, comme l'on peut s'en apercevoir en comparant les coûts relatifs de chaque catégorie pour l'année 2017 avec ceux de l'année 2016.

Graphique 1 - Evolution de la répartition des coûts entre catégories

[CONFIDENTIEL]

Source : BIPT

5. ANALYSE DE CONFORMITE

57. Dans le cadre de l'examen de la comptabilité analytique 2016 de bpost, l'IBPT a déjà précédemment soumis à une analyse critique les changements mentionnés au point 4, identifiés par le Collège des Commissaires et analysés également par un expert externe, Frontier Economics.
58. Une analyse approfondie de ceux-ci s'était avérée nécessaire au vu de l'impact, de [CONFIDENTIEL] M€ de coûts réalloués au total, qu'ont entraîné ces changements au niveau de l'allocation des coûts (cf. Tableau 1, ci-dessus).
59. Dans son rapport du 17 décembre 2019, le Collège des Commissaires n'a pas relevé de modification dans la méthodologie appliquée par bpost pour sa comptabilité analytique 2017 qui présenterait un impact significatif sur la répartition des coûts entre les produits et services relevant du service universel et ceux qui n'en relèvent pas (cf. Annexe 1). En conséquence, une vérification approfondie de ces modifications d'importance mineure n'apparaît pas requise.
60. En revanche, il paraît utile de rappeler les points essentiels de la décision du Conseil de l'IBPT du 10 octobre 2019 relative à la comptabilité analytique 2016 de bpost, qui nécessitent un suivi de la part de bpost et de son Collège des Commissaires.

5.1. Changements déclarés conformes

5.1.1. Coûts de distribution – prior/non prior

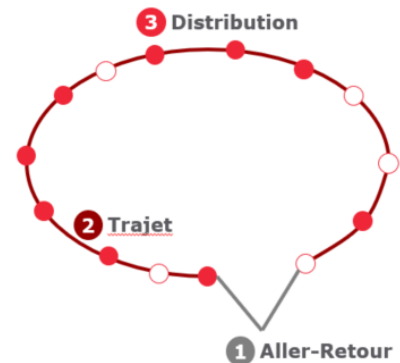
61. Selon la description fournie par bpost¹⁵, une tournée de distribution standard ('Coureg' – « courrier régulier ») se compose des activités suivantes.

¹⁵ Point 1.1.4 des observations finales de bpost du 7 juin 2019 relatives au premier projet de décision relatif à la comptabilité analytique 2016.

62. Temps de trajet (activités 1 et 2) : Le coût pour effectuer le trajet complet des tournées, y compris :

- Temps aller-retour (1) : le temps du trajet du « mail center » jusqu'à la première boîte aux lettres de la tournée et de la dernière boîte aux lettres jusqu'au « mail center ».

[CONFIDENTIEL] Si le temps de trajet devient trop long à cause des volumes et/ou du temps de distribution, toutes les tournées sont réorganisées. Ceci peut augmenter le temps consacré à l'aller-retour en fonction de la manière dont les tournées sont réorganisées.



- Temps d'arrêt : le temps d'arrêt est le temps nécessaire pour arrêter le véhicule du facteur pour distribuer les envois.

[CONFIDENTIEL], ce qui implique qu'une augmentation donnée des volumes n'aura qu'un impact nettement plus limité sur le temps d'arrêt.

Ces deux activités (temps d'arrêt + temps d'A/R) représentent ensemble environ [CONFIDENTIEL]% du temps de trajet.

- Temps de conduite (« *driving time* ») : le temps nécessaire pour passer chaque boîte aux lettres de la tournée. [CONFIDENTIEL]

Ces coûts sont communs à tous les produits distribués en tournées « Coureg ».

63. Temps de distribution (activité 3) : Les coûts pour délivrer les envois, comprenant les coûts des activités suivantes :

- Livraison de courrier adressé (« *door time addressed* ») : le temps nécessaire pour déposer les envois adressés dans les boîtes aux lettres. [CONFIDENTIEL]
- Livraison de courrier non adressé (« *door time unaddressed* ») : le temps nécessaire pour déposer les envois non adressés (« *Zendingen Zonder Adres* » ou « ZZA ») dans les boîtes aux lettres. [CONFIDENTIEL]
- Livraison de colis et d'envois enregistrés (« *ring time* ») : le temps de distribution de produits avec une complexité de distribution spécifique (p.ex. colis et envois enregistrés, qui requièrent que le facteur sonne à la porte afin de remettre l'envoi directement au destinataire). [CONFIDENTIEL]

Description du changement introduit en 2016 :

64. Le changement que bpost a proposé porte sur les coûts liés au temps de trajet (pour l'ensemble des produits) et au temps de livraison du courrier adressé (« *door time adressed* »).

65. *Inducteur de coût précédent* : en 2015, ces coûts communs étaient alloués aux produits au prorata des volumes non pondérés. Aucune distinction n'était donc faite entre un colis, un courrier adressé, un envoi non adressé, etc., et ce malgré l'existence d'une différence de complexité au niveau de la distribution de ces produits.

Illustration 1 – Méthode d'allocation des coûts de distribution 2015

[CONFIDENTIEL]

Source : présentation de bpost du 28 mai 2019

66. *Nouvel inducteur de coût* : à compter de l'exercice de comptabilité analytique 2016, bpost prend en compte à la fois l'urgence (dans une première étape d'allocation selon la priorité) et la complexité (dans une deuxième étape d'allocation selon le volume) pour l'allocation des coûts au temps de trajet et au temps de livraison du courrier adressé (« *door time addressed* »).
67. L'inducteur de coût reste inchangé pour les coûts liés au temps de livraison des colis et envois enregistrés (« *ring time* ») et au temps de distribution du courrier non adressé (« *door time unaddressed* »), qui étaient déjà alloués selon un volume pondéré en fonction de la complexité.

Illustration 2 – Méthode d'allocation des coûts de distribution 2016 et 2017

[CONFIDENTIEL]

Source : présentation de bpost du 28 mai 2019

Décision de l'IBPT du 10 octobre 2016 :

68. Par ce changement, bpost a remplacé un inducteur de coût fondé sur une analyse de l'origine directe des coûts (catégorie 2 de la hiérarchie des règles de répartition, cf. paragraphe 39 ci-dessus) par un inducteur de coût de la même catégorie. Selon bpost, le lien causal entre les coûts liés au temps de trajet et au temps de livraison du courrier adressé (« *door time addressed* ») et l'urgence est plus fort qu'entre ces mêmes coûts et le volume de chacun des produits. Ainsi, les coûts considérés sont d'abord répartis sur base de l'urgence, puis, dans un deuxième temps, sur base du volume.
69. Par sa décision du 10 octobre 2019 relative à la comptabilité analytique 2016 de bpost, l'IBPT a approuvé la prise en compte de l'urgence en tant qu'inducteur de coût, dès lors que le nombre de jours de distribution par semaine peut, à tout le moins en partie, dépendre de la priorité des envois.
70. Dans le cadre de la comptabilité analytique 2016, bpost a précisé que, dans un scénario contrefactuel hypothétique où cette obligation n'existerait pas et où bpost n'offrirait pas de produits J+1, seuls cinq jours de distribution seraient nécessaires par période de deux semaines pour les produits non prioritaires, contre dix jours de distribution pour les produits prioritaires (J+1)¹⁶. Sur cette base, bpost fait valoir que 50 % des coûts de distribution spécifiques (à savoir, le « temps de trajet » et le « temps de livraison du courrier adressé »), c'est-à-dire pour 5 tournées sur 10, devraient donc être directement liés aux envois prioritaires. Les 50 % des coûts de distribution spécifiques restants, c'est-à-dire pour les 5 autres tournées, seraient ensuite répartis entre les envois prioritaires et non prioritaires en fonction du volume¹⁷.

71. bpost a également précisé qu'un scénario contrefactuel hypothétique dans lequel seul le courrier non prioritaire serait distribué, se fonderait non pas sur un regroupement des tournées de deux jours ouvrables sur un seul jour ouvrable, et ce, sur l'ensemble du territoire national, mais sur la base du modèle dit « papillon ». Dans un tel modèle de distribution, les facteurs continueraient à distribuer quotidiennement du courrier non prioritaire, mais les zones seraient divisées en deux et distribuées en alternance. Pour la municipalité de Knokke-Heist, par exemple, un jour Knokke pourrait se voir distribuer les envois non prioritaires et le lendemain Heist, et ainsi de suite¹⁹. Dans un tel scénario, les volumes totaux à distribuer par jour restent, selon bpost, inchangés par rapport à la situation actuelle, comme illustré dans le Tableau 2 ci-dessous.

Tableau 2 – Modification du schéma de distribution

	Distribution quotidienne		Distribution un jour sur 2	
	Mardi	Mercredi	Mardi	Mercredi
Zone A (Knokke)	50	50	100	
Zone B (Heist)	50	50		100
Total	100	100	100	100

72. [CONFIDENTIEL] :
- [CONFIDENTIEL] ;
 - [CONFIDENTIEL] ;
 - [CONFIDENTIEL]¹⁹, [CONFIDENTIEL]²⁰.
73. [CONFIDENTIEL]
74. En conclusion, bpost a indiqué que cet effet subséquent lié au cumul du volume par zone de distribution, qu'elle qualifie d'effet de « second ordre », peut être pris en compte en appliquant une répartition de 46 % des coûts de distribution spécifiques aux envois prioritaires et 54 % aux envois prioritaires et non prioritaires, au lieu de la répartition 50 %/50 % initialement proposée.
75. Dans sa décision du 10 octobre 2019 relative à la comptabilité analytique 2016 de bpost, l'IBPT a considéré que cette adaptation constitue un premier exercice de raffinement de la nouvelle méthode d'allocation des coûts de distribution de bpost, qui devrait être poursuivi par la définition d'un scénario contrefactuel différent ou plus précis, tenant compte des autres effets subséquents qui pourraient être identifiés, tels que :
- L'effet auprès du public lié à la distribution du volume non prioritaire en jour variable (les lundi, mercredi et vendredi en semaine 1 et les mardi et jeudi en semaine 2).

¹⁹ Slide 11 de la présentation de bpost du 28 mai 2019.

²⁰ [CONFIDENTIEL]

Il s'agit d'une objection pratique qui pourrait être formulée à l'encontre du « scénario contrefactuel » prévu avec des jours de distribution variables. En effet, si l'on reprend l'exemple de bpost concernant Knokke-Heist, une distribution aurait lieu, au cours de la première semaine, les lundi, mercredi et vendredi à Knokke, et les mardi et jeudi à Heist. Au cours de la deuxième semaine, toutefois, les rôles seraient inversés, ce qui, avec le temps, en l'absence d'un jour de distribution fixe, risque de semer la confusion chez les habitants pour savoir quand les envois (non prioritaires) seront distribués;

- L'effet sur la levée des boîtes aux lettres par les facteurs au cours de leurs tournées ;

En effet, cette levée a actuellement lieu tous les jours, d'ordinaire durant les tournées de distribution quotidiennes. Toutefois, en cas d'introduction du « modèle papillon », le courrier non prioritaire devrait de préférence toujours être levé quotidiennement dans les boîtes aux lettres rouges, y compris dans les zones dans lesquelles il n'y aurait pas de distribution ce jour-là. Et ce, afin que les centres de tri puissent maximiser leur capacité et disposer de suffisamment de temps pour traiter les envois non prior pendant les heures creuses ;

- La difficulté de distribuer le courrier non prior en J+3, lorsqu'un pic d'activités au centre de tri n'a pas permis de livrer ce courrier en J+1 au bureau de distribution, et donc l'obligation pour ce bureau de distribution de délivrer lui-même ce courrier en J+1 ;
- La possibilité de raccourcir les tournées de distribution pour le courrier prioritaire, à l'instar des tournées dynamiques qui existent déjà pour les colis. En effet, lors de l'introduction d'alternatives non prior, le volume de ces envois prior diminuera fortement. bpost constate déjà cela aujourd'hui²¹. Après l'introduction du timbre non prior, ce dernier représentait [CONFIDENTIEL] % des ventes de timbres, ce qui signifie que [CONFIDENTIEL] % seulement des timbres doivent encore être traités prioritairement. On peut s'attendre à une évolution similaire lorsque les envois non prior seront également introduits dans les envois en nombre (admin) en 2020. Par analogie avec les tournées spécifiques existantes pour les colis, des tournées spécifiques éventuelles pourraient être prévues de manière ad hoc pour le nombre limité d'envois prioritaires. Ces tournées prioritaires peuvent donc être plus courtes et plus petites, ce qui aurait une incidence sur le coût de distribution spécifique (« *driving time* ») et, par conséquent, sur la répartition en termes de pourcentage de ces coûts entre prior et non prior.
- Le risque que cette répartition fondée uniquement sur deux catégories d'urgence (J+1 d'une part, et tous les autres délais d'autre part) ne conduise à une spirale de hausse des prix en encourageant l'augmentation des coûts unitaires pour les envois prioritaires (J+1), ce qui pourrait alors avoir un impact sur la tarification (orientée sur les coûts) ainsi que sur l'obligation de rendre les produits relevant du service universel abordables et, enfin, de réduire encore davantage le volume des envois prioritaires.

²¹ Cf. slide 6 de la présentation de bpost du 19 juin 2019.

Comme l'illustre le Tableau 3 ci-dessous, une répartition plus précise et répartie sur davantage de catégories d'urgence (p. ex., J+1, J+3 et J+7)²² pourrait réduire ce risque. En effet, si un nouveau produit non prior supplémentaire (par exemple, J+7) devenait beaucoup plus populaire qu'un autre produit non prior (par exemple, J+3), il pourrait en résulter un coût nettement plus élevé pour le produit non prior plus ancien (J+3). Comme le montre l'exemple ci-dessous, il se peut alors même que davantage de coûts soient alloués au J+3 non prior qu'au prior, ce qui aurait également des effets considérables sur les produits relevant du service universel censés être commercialisés d'une manière orientée sur les coûts.

Tableau 3 - Allocation des coûts lors de l'introduction d'un nouveau service de faible priorité

[CONFIDENTIEL]

Source : rapport final de Frontier Economics, Figure 20, p. 37.

76. Dans le cadre de sa décision du 10 octobre 2019 relative à la comptabilité analytique 2016 de bpost, l'IBPT a recommandé à bpost d'examiner ces questions, de manière à permettre au Collège des Commissaires et à l'IBPT de procéder à la vérification de la comptabilité analytique de façon parfaitement informée pour les années à venir.

Rapport du Collège des Commissaires 2017 :

77. Le Collège des Commissaires n'émet aucune remarque.

Décision de l'IBPT relative à la comptabilité analytique 2017 :

78. Par sa décision du 10 octobre 2019, l'IBPT a déclaré la nouvelle méthode consistant à prendre en compte l'urgence (degré de priorité) dans une première étape d'allocation et la complexité dans une deuxième étape d'allocation selon le volume, conforme aux règles visées au point 3.3 ci-dessus.
79. En revanche, l'IBPT a émis ses réserves quant à la mise en œuvre de cette méthode et a indiqué que celle-ci devrait être affinée davantage à lumière notamment des hypothèses retenues pour la définition du scénario contrefactuel prévu en matière de calcul du coût net du service universel²³.
80. L'exercice de comptabilité analytique 2017 ayant d'ores-et-déjà été réalisé par bpost, il ne lui a pas été possible d'implémenter ces modifications à ce stade. En revanche, bpost s'est engagée à appliquer la clé de répartition 46/54 à compter de l'exercice 2018.
81. L'IBPT se réserve, par ailleurs, le droit de réévaluer la conformité au principe de causalité, visé à l'article 6, 1° de l'AR du 25 avril 2014, du calcul de répartition des coûts de distribution prior/non prior effectué en vue de la comptabilité analytique, en particulier en cas d'incohérences avec le scénario contrefactuel développé par bpost dans le cadre du calcul du coût net. Il invite le Collège des Commissaires à en faire de même.

²² Cf. l'exemple français, où les coûts de distribution sont répartis conformément à la réalité opérationnelle, entre les catégories J+1, J+3 et J+7. Voir décision n° 2008-0165 de l'ARCEP en date du 12 février 2008 relative aux règles de comptabilisation, en application de l'article L. 5-2, 6° du code des postes et des communications électroniques, disponible sur le site web de l'ARCEP.

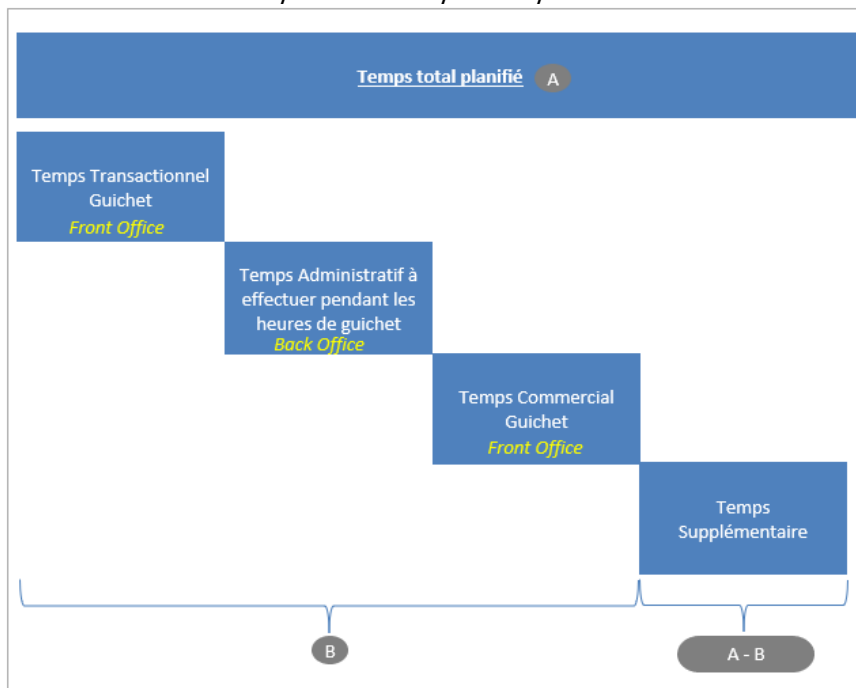
²³ Arrêté royal du 20 décembre 2018 relatif au calcul du coût net des obligations de service universel du prestataire du service postal universel et fixant les modalités relatives au paiement de l'intervention de l'État, *M.B.*, 31/12/2018.

82. Sans préjudice de ces réserves et de celles formulées au point 6 de la présente décision (« Déclaration de non-conformité »), la méthode de répartition des coûts de distribution employée par bpost dans le cadre de sa comptabilité analytique 2017 peut être déclarée conforme aux règles visées au point 3.3 ci-dessus.

5.1.2. Front et back office

83. Les activités aux guichets (front et back office) comprennent les activités qui traitent des contacts avec les clients, telles que les ventes et le retrait au guichet d'un bureau de poste.
84. Elles se décomposent comme suit (cf. Illustration 3, ci-dessous) :
- 1) Le temps commercial réservé à l'accueil des clients (« temps commercial ») ;
 - 2) Le temps transactionnel réservé à la transaction en tant que telle (« temps transactionnel ») ;
 - 3) Le temps perdu au guichet entre deux transactions (« temps supplémentaire ») ;
 - 4) Le temps administratif à effectuer pendant les heures d'ouverture de guichets (« temps back office »).

Illustration 3 - Eléments composant le temps total planifié en front et back office



Source : observations finales de bpost du 7 juin 2019 relatives au premier projet de décision relatif à la comptabilité analytique 2016, p. 24.

Description du changement introduit en 2016 :

85. *Inducteur de coût précédent* : avant 2016, les coûts du temps commercial (1), du temps supplémentaire (3) et du temps back office (4) étaient alloués au prorata du temps transactionnel (2) pour chacun des produits.

86. *Nouvel inducteur de coût* : à compter de l'exercice de comptabilité analytique 2016, bpost a remplacé cet inducteur de coût par le nombre de transactions en front office pour chacun des produits.

5.1.2.1. Temps commercial au guichet – accueil (front office)

87. Pour mémoire, par sa décision du 10 octobre 2019 relative à la comptabilité analytique 2016 de bpost, l'IBPT a déclaré ce changement conforme aux principes de répartition des coûts visés au point 3.3 ci-dessus.

5.1.2.2. Temps supplémentaire (front office)

88. Le « temps supplémentaire » correspond à du temps pendant lequel le personnel des bureaux de poste est disponible, sans avoir de transaction / contact client, ni de tâches de type « back office » à traiter.
89. Ce temps supplémentaire est dû au fait que le nombre de clients n'est pas réparti de manière égale sur toute la période d'ouverture des bureaux de poste, mais qu'au contraire, il y a des moments de pointe (où les clients sont contraints de patienter avant d'être servi par un guichetier) et des moments creux (où il y a trop peu de clients par rapport au nombre de guichetiers présents).

Décision de l'IBPT du 10 octobre 2016 :

90. Dans sa décision du 10 octobre 2016, l'IBPT a confirmé qu'un lien causal basé sur une analyse directe de l'origine des coûts (catégorie 2) doit être privilégié par rapport à un lien indirect (catégorie 3). Cependant, l'IBPT a émis ses réserves quant à l'existence du lien de causalité invoqué par bpost entre le nombre de transactions par produit et le coût lié au temps supplémentaire.
91. En particulier, l'IBPT a noté que, bien qu'il existe une meilleure corrélation entre le temps supplémentaire et le nombre de transactions, l'existence d'un lien de cause à effet plus fort entre le temps supplémentaire et le nombre de transactions par produit qu'avec le temps transactionnel ne peut être, à ce stade, que présumée.
92. L'IBPT a donc déclaré le changement conforme aux principes de répartition des coûts visés au point 3.3 ci-dessus.
93. Au vu des réserves exprimées ci-avant, l'IBPT a cependant invité bpost, dans le cadre des exercices ultérieurs, à établir davantage le lien de causalité qu'elle invoque, ou à affiner son modèle, par exemple en prenant en compte d'autres inducteurs pertinents, et en les cumulant le cas échéant de manière à mieux capturer la causalité de ce type de coût. L'IBPT a également suggéré au Collège des Commissaires d'être particulièrement attentif sur ce point.

Rapport du Collège des Commissaires 2017:

94. Le Collège des Commissaires n'émet aucune remarque.

Décision de l'IBPT relative à la comptabilité analytique 2017 :

95. L'exercice de comptabilité analytique 2017 ayant d'ores-et-déjà été réalisé par bpost, il ne lui a pas été possible de prendre en compte les réserves exprimées par l'IBPT dans le cadre de sa décision du 10 octobre 2019. bpost s'est, en revanche, engagée à prendre celles-ci en compte à partir de l'exercice 2018.
96. Sans préjudice de ces réserves et de celles formulées au point 6 de la présente décision, la méthode de répartition des coûts de « temps supplémentaire » employée par bpost dans le cadre de sa comptabilité analytique 2017 peut être déclarée conforme aux règles visées au point 3.3 ci-dessus.

5.1.2.3. Temps back office

97. D'un point de vue global, les activités du back office sont des activités opérationnelles qui ne se déroulent pas au guichet, mais qui apportent un support pour les contacts avec les clients au guichet et le fonctionnement général d'un bureau, des guichets et de son infrastructure.

Décision de l'IBPT du 10 octobre 2016 :

98. Dans sa décision du 10 octobre 2016, l'IBPT a confirmé qu'un lien causal basé sur une analyse directe de l'origine des coûts (catégorie 2 de la hiérarchie des règles d'allocation, cf. paragraphe 39 ci-dessus) doit être privilégié par rapport à un lien indirect (catégorie 3 de la hiérarchie des règles d'allocation, cf. paragraphe 39 ci-dessus). Cependant, l'IBPT a émis ses réserves quant à l'existence du lien de causalité invoqué par bpost entre le nombre de transactions par produit et le coût lié au temps consacré à certaines activités de « back office ».
99. Compte tenu de l'importance réduite des activités pour lesquelles le lien de causalité demeure incertain par rapport à l'ensemble des activités de « back office »²⁴, l'IBPT n'a pas jugé utile, à ce stade, d'approfondir davantage les vérifications à leur égard et a dès lors déclaré le changement conforme aux principes de répartition des coûts visés au point 3.3 ci-dessus.
100. L'IBPT a cependant recommandé à bpost et au Collège des Commissaires d'être attentifs à l'évolution de la liste des activités back office et à la sauvegarde du principe de causalité pour l'ensemble de ces activités.

Rapport du Collège des Commissaires 2017:

101. Le Collège des Commissaires n'émet aucune remarque.

Décision de l'IBPT relative à la comptabilité analytique 2017 :

102. Sans préjudice des réserves exprimées par l'IBPT dans le cadre de sa décision du 10 octobre 2019 et de celles formulées au point 6 de la présente décision, la méthode de répartition des coûts des activités de « back office » employée par bpost dans le cadre de sa comptabilité analytique 2017 peut être déclarée conforme aux règles visées au point 3.3 ci-dessus.

5.1.3. Frais de gestion régionale

103. La gestion régionale est scindée entre 2 fonctions :

²⁴ Coût total de [CONFIDENTIEL] M€ en 2016 pour les 21 activités de plus faible importance, sur un coût total pour l'ensemble des activités de « back office » de [CONFIDENTIEL] M€.

- La première fonction, qualifiée de « Gestion opérationnelle », consiste à organiser, structurer, optimiser le fonctionnement des bureaux et de leurs ressources (notamment [CONFIDENTIEL]).
- La seconde fonction, qualifiée de « Marketing et ventes », vise à supporter les efforts de ventes (notamment [CONFIDENTIEL]).

104. Dans ses observations finales relatives au premier projet de décision relatif à la comptabilité analytique 2016, bpost a communiqué une liste des fonctions relevant de la gestion régionale, réparties en catégorie « Gestion opérationnelle » ou « Marketing et ventes »²⁵.

Description du changement introduit en 2016 :

- *Inducteur de coût précédent* : avant 2016, les coûts associés aux frais de gestion régionale étaient indirectement alloués aux services dans la même proportion que les autres coûts, qui sont directement alloués aux services de détail (retail)²⁶.

Par exemple, le coût d'un manager régional de détail est alloué au courrier SU au prorata des coûts totaux directement attribués au courrier SU le long de la chaîne de valeurs.

- *Nouvel inducteur de coût* : à compter de l'exercice de comptabilité analytique 2016, l'inducteur de coût a été remplacé d'une part, par le nombre de transactions en front office pour la partie « Gestion opérationnelle », et d'autre part, par le chiffre d'affaires pour la partie « Marketing et ventes ».

Tenant compte de cette distinction, les deux volets de la gestion régionale sont traités séparément (« Gestion opérationnelle » au point 5.1.3.1 ci-dessous et « Marketing et Ventes » au point 5.1.3.2 ci-dessous).

5.1.3.1. Gestion opérationnelle

105. Pour mémoire, par sa décision du 10 octobre 2019 relative à la comptabilité analytique 2016 de bpost, l'IBPT a déclaré le changement conforme aux principes de répartition des coûts visés au point 3.3 ci-dessus, pour ce qui concerne les coûts de gestion régionale des fonctions relevant de la « Gestion opérationnelle »²⁷.

5.1.3.2. Marketing et ventes

Décision de l'IBPT du 10 octobre 2016 :

²⁵ Pages 28 à 31 des observations finales du 7 juin 2019 de bpost sur le premier projet de décision.

²⁶ Réponse de bpost du 29 octobre 2018 par e-mail à l'IBPT.

²⁷ Il s'agit concrètement des fonctions de : « *Administrator Manpower Planning* » et « *Regional Operations & Administration Manager* »

106. Dans le cadre de sa décision du 10 octobre 2016, l'IBPT a confirmé qu'un lien de causalité basé sur une analyse de l'origine directe des coûts (catégorie 2 de la hiérarchie des règles de répartition, cf. paragraphe 39 ci-dessus) doit être privilégié par rapport à un lien de causalité indirect (catégorie 3 de la hiérarchie des règles de répartition, cf. paragraphe 39 ci-dessus). En revanche, l'IBPT a émis ses réserves quant à l'existence du lien de causalité invoqué par bpost.
107. En effet, bien que, sur la base des informations fournies par bpost, un lien semble en effet apparaître entre les coûts liés aux activités de « Marketing et ventes » et le chiffre d'affaires global, ce lien n'est pas univoque. Il est vrai que le chiffre d'affaires global est constitué de la somme des chiffres d'affaires des produits individuels, et qu'il peut donc être considéré que chaque produit contribue au budget « Marketing et ventes » global au prorata de sa part dans le chiffre d'affaires global. Cependant, il se peut qu'en raison de la baisse du chiffre d'affaires, le nombre de ressources humaines diminue. Il est également possible que la baisse du chiffre d'affaires soit due à la réduction du budget alloué aux ressources humaines consacrées aux activités de « Marketing et ventes ».
108. Par ailleurs, lors du lancement d'un nouveau produit, un important budget de marketing et communication est usuellement consacré à ce nouveau produit pour préparer sa mise sur le marché, faire connaître le nouveau produit et susciter de l'intérêt. Or, ces coûts préparatoires et le budget qui y est alloué sont définis avant même sa mise sur le marché, à un moment où – par définition – le nouveau produit ne rapporte aucun revenu. Une certaine « compensation » entre produits semble donc vraisemblable.
109. Enfin, il paraît difficilement concevable qu'une stratégie commerciale soit uniquement orientée en fonction du chiffre d'affaires par produit. En effet, certains produits qui représentent actuellement un chiffre d'affaires important peuvent être voués à décliner pour des raisons extérieures aux efforts marketing (p. ex. « e-substitution »), de sorte que l'investissement marketing soit davantage rentable sur des produits en croissance.
110. Les frais de gestion régionale visant à soutenir les efforts de vente apparaissent donc comme des coûts communs fixes, dont l'origine directe ne paraît pas uniquement liée au chiffre d'affaires par produit.
111. Cela étant, sur la base des informations fournies par bpost, l'IBPT a considéré plausible que le chiffre d'affaires par produit exerce, à tout le moins partiellement, une influence directe sur la part des ressources « Marketing et ventes » allouées à chacun des produits.
112. Dans le cadre de sa décision du 10 octobre 2018, l'IBPT a donc déclaré le changement conforme aux principes de répartition des coûts visés au point 3.3 ci-dessus, mais s'est expressément réservé le droit de réévaluer la conformité au principe de causalité, visé à l'article 6, 1^o de l'AR du 25 avril 2014, en fonction des éléments nouveaux qui seraient ultérieurement portés à sa connaissance.
113. Par ailleurs, compte tenu des réserves exprimées ci-avant, l'IBPT a recommandé à bpost de développer davantage son analyse de l'origine directe des coûts liés aux activités de « Marketing et ventes » et invite le Collège des Commissaires à s'exprimer sur la question.

Rapport du Collège des Commissaires 2017:

114. Le Collège des Commissaires n'émet aucune remarque.

Décision de l'IBPT relative à la comptabilité analytique 2017 :

115. L'exercice de comptabilité analytique 2017 ayant d'ores-et-déjà été réalisé par bpost, il ne lui a pas été possible de prendre en compte les réserves exprimées par l'IBPT dans le cadre de sa décision du 10 octobre 2019. bpost s'est, en revanche, engagée à prendre celles-ci en compte à partir de l'exercice 2018.
116. Sans préjudice des réserves exprimées par l'IBPT dans le cadre de sa décision du 10 octobre 2019 et de celles formulées au point 6 de la présente décision, la méthode de répartition des coûts des activités de « Marketing et ventes » employée par bpost dans le cadre de sa comptabilité analytique 2017 peut être déclarée conforme aux règles visées au point 3.3 ci-dessus.

5.1.4. Coûts des bureaux de distribution

117. Les coûts relatifs aux bureaux de distribution concernent les frais liés aux bâtiments, tels que les frais de location, de gestion des installations, les coûts énergétiques et de nettoyage.

Description du changement introduit en 2016 :

118. *Inducteur de coût précédent* : avant 2016, les coûts des bureaux de distribution étaient alloués au prorata des coûts déjà alloués des activités intérieures (comme la préparation du trajet de distribution, le tri du courrier et des colis et les activités non opérationnelles comme l'ouverture des bureaux de distribution).
119. *Nouvel inducteur de coût* : selon bpost, l'importance de ces coûts dépendra de l'espace auquel ils se rapportent. Elle divise donc l'espace physique d'un bureau de distribution en [CONFIDENTIEL] espaces différents. La répartition pour les [CONFIDENTIEL] tâches différentes se base sur une sélection de bureaux de distribution. L'on part, ce faisant, d'une configuration uniforme fictive. Les coûts de chaque zone de l'immeuble sont d'abord alloués aux activités situées dans les différentes zones. Ensuite, les coûts des activités sont alloués aux produits opérationnels de manière classique. Par conséquent, un produit traité dans différentes zones du bureau de distribution supportera le coût des activités qu'il consomme, y compris le coût de la zone de l'immeuble.

Décision de l'IBPT du 10 octobre 2019 :

120. Dans le cadre de sa décision du 10 octobre 2019, l'IBPT a confirmé qu'un lien causal basé sur une analyse directe de l'origine des coûts (catégorie 2) doit être privilégié par rapport à un lien indirect (catégorie 3). En l'occurrence, l'IBPT a analysé le lien de causalité invoqué comme suit.
121. À court terme, le coût total (coût des bâtiments, de l'énergie et de la gestion des installations des bureaux de distribution) est fixe, étant donné que l'étendue de l'espace disponible n'est pas adaptable. À long terme, cette étendue est influencée par les activités qui y ont lieu, ainsi que par l'échelle de celles-ci. L'application de l'espace utilisé (en m²) comme clé d'allocation du coût des bureaux de distribution, selon les activités et ensuite les produits, correspond à cette réalité sur le long terme.
122. L'IBPT a toutefois relevé que bpost se base sur une disposition uniforme pour les bureaux de distribution, ce qui a pour conséquence que la réalité peut s'écarter de la norme prévue.

123. En outre, bpost a estimé utile de prévoir la révision de cette configuration standard seulement tous les [CONFIDENTIEL] ans, ce qui est une période relativement longue au vu des évolutions dans le secteur postal, avec les diminutions de volume dans le segment des envois de correspondance et de la distribution de la presse d'une part, et les fortes augmentations de volume dans le segment des colis d'autre part.
124. Or, une mise à jour trop peu fréquente des données pourrait avoir pour conséquence que l'inducteur de coût ne reflète plus de lien de causalité ou reflète un lien de causalité de plus en plus dilué, et ainsi biaiser l'allocation des coûts²⁸.
125. En conséquence, l'IBPT a déclaré le changement conforme aux principes de répartition des coûts visés au point 3.3 ci-dessus, mais a recommandé à bpost d'envisager des améliorations de manière à garantir le respect de ce principe dans le temps et a invité le Collège des Commissaires à y être attentif.

Rapport du Collège des Commissaires 2017:

126. Le Collège des Commissaires n'émet aucune remarque.

Décision de l'IBPT relative à la comptabilité analytique 2017 :

127. L'exercice de comptabilité analytique 2017 ayant d'ores-et-déjà été réalisé par bpost, il ne lui a pas été possible de prendre en compte les réserves exprimées par l'IBPT dans le cadre de sa décision du 10 octobre 2019. bpost s'est, en revanche, engagée à prendre celles-ci en compte à partir de l'exercice 2018.
128. Sans préjudice de ces réserves et de celles formulées au point 6 de la présente décision, la méthode de répartition des coûts de bureaux de distribution employée par bpost dans le cadre de sa comptabilité analytique 2017 peut être déclarée conforme aux règles visées au point 3.3 ci-dessus.

5.1.5. Coûts siège MSO

129. Les activités du siège MSO sont traitées comme des activités de soutien aux activités opérationnelles (c.-à-d. la chaîne de valeur). Ces coûts sont divisés en 3 catégories :
- Les coûts de main d'œuvre comprennent le personnel travaillant au siège de MSO et les coûts des immeubles liés au siège MSO²⁹.

²⁸ Cf. not. la position commune de l'ERGP relative aux règles d'allocation des coûts : « *Les principes de causalité des coûts, lorsqu'ils sont correctement appliqués, exigent que les grands principes et les règles spécifiques de la répartition des coûts soient décrits dans la réglementation comptable et financière et audités par l'ARN ou par une organisation mandatée par l'ARN. L'un des aspects de ces vérifications doit inclure la fréquence des mises à jour des indices qui reflètent la consommation relative d'une ressource par un produit et qui sont utilisés à des fins d'allocation des coûts. Certaines règles d'allocation pouvant rester implicites dans la comptabilité réglementaire, il est essentiel que l'ARN ait le pouvoir de demander au prestataire du service universel de modifier la comptabilité réglementaire lorsque et si certaines règles implicites ayant un impact significatif sur le niveau des coûts sont identifiées par l'auditeur et/ou l'ARN.* » (traduction libre)

²⁹ Réponse de bpost au document de description du 31 juillet 2018, page 42, et également dans le modèle de costing de bpost - 2016 external audit, page 29.

- Les activités liées aux TIC couvrent le travail IT lié à des projets spécifiques (par exemple, la planification dynamique des itinéraires et les appareils mobiles utilisés par les facteurs pour la livraison de colis et de recommandés) et le travail hors projet (les informations sur les ETP dédiés aux TIC ne sont pas disponibles, bpost possède le nombre de « jours-homme facturables »)³⁰.
- Les autres coûts couvrent à la fois les projets et les activités hors projets. Les projets comprennent, par exemple, les appareils mobiles, les trieuses mixtes Vision 2020 (courrier adressé), le Manu OCR (reconnaissance d'adresses), etc.³¹

Description du changement introduit en 2016 :

130. *Inducteur de coût précédent* : avant 2016, les coûts du siège MSO HQ (frais de personnel, coûts TIC et autres) étaient attribués indirectement par rapport aux coûts déjà attribués, via le temps qu'ils requièrent, et ensuite aux produits commerciaux via des volumes pondérés.
131. *Nouvel inducteur de coût* : dans la comptabilité analytique de 2016, bpost a attribué directement à certains produits certains coûts spécifiques à ces produits. Les autres coûts (non spécifiques aux produits) demeurent considérés comme « coûts communs » et sont attribués aux groupes de produits selon la clé de répartition générique, à savoir au prorata des coûts déjà attribués.

Décision de l'IBPT du 10 octobre 2019 :

132. Dans le cadre de sa décision du 10 octobre 2019, l'IBPT a déclaré le changement conforme aux principes de répartition des coûts visés au point 3.3 ci-dessus.
133. Cela étant, au vu de l'intervalle de révision des données de base ayant servi à l'établissement des nouvelles clés d'allocation directe relativement long ([CONFIDENTIEL]) prévu par bpost, l'IBPT a invité bpost et le Collège des Commissaires à veiller à ce que le principe de causalité soit sauvegardé dans le temps.
134. En effet, une mise à jour peu fréquente des données pourrait avoir pour conséquence que l'inducteur de coût ne reflète plus de lien de causalité ou reflète un lien de causalité de plus en plus dilué, et ainsi biaiser l'allocation des coûts. Des améliorations à cet égard pourraient donc être apportées par bpost dans le cadre des exercices d'allocation des coûts ultérieurs.

Rapport du Collège des Commissaires 2017:

135. Le Collège des Commissaires n'émet aucune remarque.

Décision de l'IBPT relative à la comptabilité analytique 2017 :

136. L'exercice de comptabilité analytique 2017 ayant d'ores-et-déjà été réalisé par bpost, il ne lui a pas été possible de prendre en compte les réserves exprimées par l'IBPT dans le cadre de sa décision du 10 octobre 2019. bpost s'est, en revanche, engagée à prendre celles-ci en compte à partir de l'exercice 2018.

³⁰ Exemples de bpost donnés dans le document du 23 novembre et dans la demande d'informations Q22.

³¹ Réponse de bpost au document descriptif du 31 juillet, page 46.

137. Sans préjudice de ces réserves et de celles formulées au point 6 de la présente décision, la méthode de répartition des coûts liés au siège MSO employée par bpost dans le cadre de sa comptabilité analytique 2017 peut être déclarée conforme aux règles visées au point 3.3 ci-dessus.

5.1.6. Redevance de régulation

138. Pour mémoire, par sa décision du 10 octobre 2019 relative à la comptabilité analytique 2016 de bpost, l'IBPT a déclaré ce changement conforme aux principes de répartition des coûts visés au point 3.3 ci-dessus.

5.1.7. Coûts juridiques

Description du changement introduit en 2016:

139. *Inducteur de coût précédent* : avant 2016, les coûts juridiques étaient considérés comme des coûts communs et étaient alloués en dehors du modèle MSO au prorata des coûts alloués ;
140. *Nouvel inducteur de coût* : depuis 2016, bpost se base sur des études internes pour allouer ces coûts par rapport au temps consacré à chaque groupe de produits. Après cette première phase par groupe de produits, ces coûts sont ensuite alloués aux différents produits par rapport aux coûts directs de chaque produit.

Décision de l'IBPT du 10 octobre 2019 :

141. Dans le cadre de sa décision du 10 octobre 2019, l'IBPT a déclaré le changement conforme aux principes de répartition des coûts visés au point 3.3 ci-dessus.
142. Cela étant, au vu de l'intervalle de révision relativement long ([CONFIDENTIEL]) prévu par bpost, l'IBPT invite bpost à vérifier que l'allocation reste pertinente au regard de l'évolution du portefeuille de produits (régulés ou non) et du cadre réglementaire, et ce, afin de veiller au respect du principe de causalité dans le temps. Il suggère également au Collège des Commissaires d'y porter attention.

Rapport du Collège des Commissaires 2017:

143. Le Collège des Commissaires n'émet aucune remarque.

Décision de l'IBPT relative à la comptabilité analytique 2017 :

144. L'exercice de comptabilité analytique 2017 ayant d'ores-et-déjà été réalisé par bpost, il ne lui a pas été possible de prendre en compte les réserves exprimées par l'IBPT dans le cadre de sa décision du 10 octobre 2019. bpost s'est, en revanche, engagée à prendre celles-ci en compte à partir de l'exercice 2018.
145. Sans préjudice de ces réserves et de celles formulées au point 6 de la présente décision, la méthode de répartition des coûts juridiques employée par bpost dans le cadre de sa comptabilité analytique 2017 peut être déclarée conforme aux règles visées au point 3.3 ci-dessus.

5.2. Changements déclarés non conformes

5.2.1. Surcoût du personnel dit « historique »

146. Le changement que bpost a proposé s'inscrit dans la distinction des coûts de personnel entre les membres du personnel contractuels « DA » (ou « Distributeurs Auxiliaires ») d'une part et les membres du personnel bénéficiant de « statuts historiques » (en réalité, soit statutaires, soit contractuels barémiques) d'autre part.
147. Depuis 2010, la nouvelle main-d'œuvre pour le MSO est entièrement recrutée en qualité de contractuelle « DA », dont le coût moyen est bien inférieur, à savoir [CONFIDENTIEL] EUR de moins en moyenne selon bpost, que pour un travailleur dit « historique ».

Description du changement introduit en 2016 :

148. *Inducteur de coût précédent* : les coûts de l'ensemble du personnel de bpost étaient alloués aux activités de la chaîne de valeur (levée et distribution, transport, tri) et ensuite alloués aux produits opérationnels (produits reflétant les opérations internes de bpost représentant plusieurs produits destinés aux clients ou des parties de ceux-ci) en utilisant les volumes opérationnels. Les coûts des produits opérationnels étaient ensuite alloués aux produits destinés aux clients en utilisant les volumes et un facteur de pondération.
149. *Nouvel inducteur de coût* : depuis 2016, bpost utilise la croissance du volume des groupes de produits comme inducteur pour le recrutement de la nouvelle main-d'œuvre MSO. Dans la pratique, pour la première étape de la nouvelle méthode d'allocation, bpost part du principe selon lequel tout le monde est rémunéré à un niveau salarial « DA » et isole le coût supplémentaire de la rémunération barémique³².
150. Les coûts sont en majeure partie alloués comme précédemment (en fonction du temps consacré). Les « coûts de base » qui reflètent le coût de l'ensemble du personnel sont alloués sur la base de la charge de travail de l'année concernée pour l'ensemble des produits, qu'ils soient en croissance ou en décroissance. La rémunération supplémentaire pour le personnel historique (« surcoûts historiques ») de la branche « MSO » est toutefois allouée aux produits sur la base d'une causalité directe (selon bpost), de manière inversement proportionnelle à la croissance du volume depuis 2010.
151. L'allocation demeure en revanche inchangée pour ce qui concerne les autres branches de bpost.

Décision de l'IBPT du 10 octobre 2019 :

152. Dans le cadre de sa comptabilité analytique 2016, bpost a justifié la création de cette nouvelle catégorie de coûts, qualifiée de « surcoût lié au personnel historique » et l'inducteur de coût de la croissance des produits, qui lui est dédié, par une amélioration de la causalité. Cette amélioration découle, selon bpost, du remplacement d'un inducteur fondé sur un lien causal indirect établi entre ce « surcoût » et les autres coûts salariaux (catégorie 3 de la hiérarchie des règles de répartition, cf. paragraphe 39 ci-dessus) par une allocation basée sur une analyse de l'origine directe de ce « surcoût » salarial (catégorie 2 de la hiérarchie des règles de répartition, cf. paragraphe 39 ci-dessus).

³² Soit le produit de la somme du coût supérieur pour un membre du personnel dit « historique » moyen par rapport à un membre du personnel « DA » et de ses avantages supplémentaires par le nombre de membres du personnel dits « historiques ».

153. Dans sa décision du 10 octobre 2019, l'IBPT a indiqué qu'elle ne partage pas cette analyse, puisque le « surcoût » salarial identifié par bpost n'existait pas en tant que catégorie de coût distincte jusqu'alors ; les coûts de personnel ayant toujours été traités comme une seule catégorie et alloués au prorata du volume pondéré de chacun des produits.
154. Le raisonnement suivi par bpost peut être résumé comme suit. bpost a identifié une économie de coût de personnel réalisée pour l'ensemble des recrutements effectués dans la branche MSO Retail depuis 2010, tous produits confondus.
155. Cette économie de coût doit, selon bpost, être reflétée dans la comptabilité analytique de manière à alléger les coûts de personnel alloués aux produits en croissance depuis 2010, puisque le personnel recruté ultérieurement à 2010 pour répondre à cette croissance permet de réaliser cette économie de coûts, à l'inverse du personnel recruté avant 2010.
156. Par opposition à cette économie de coût, bpost a donc identifié un « surcoût » qu'elle répartit entre les produits sur la base de la charge de travail représentée par chaque produit en 2010, selon la logique selon laquelle la croissance de volume depuis 2010 engendre de nouveaux recrutements, qui eux-mêmes n'engendrent pas de nouveaux surcoûts³³.
157. bpost a donc justifié le démembrement des coûts de personnel et la création de cette nouvelle catégorie de coûts fictive aux fins de sa comptabilité analytique, par l'absence de lien de causalité entre l'évolution de la charge de travail depuis le dernier recrutement effectué sous statut historique (après 2010) et le « surcoût » lié aux recrutements sous statut historique (avant 2010).
158. Dans sa décision du 10 octobre 2019, l'IBPT a considéré cette distinction faite par bpost au sein des coûts de personnel de la branche « MSO Retail » entre les « coûts de base » et le « surcoût » lié au personnel dit « historique » comme très superficielle (cf. point 273 de la décision).
159. En tout état de cause, l'IBPT a considéré que le lien causal invoqué par bpost entre la charge de travail de 2010 et ledit « surcoût » n'est pas démontré.
160. Selon bpost, le volume (ou charge de travail) au cours d'une année détermine les décisions de recrutement ; en conséquence, le volume (ou charge de travail) de 2010 a, selon bpost, déterminé le nombre total d'effectifs sous statuts historiques (pouvant être remplacés par des DA à partir de cette date), et donc le surcoût.
161. En revanche, les décisions de recrutement ultérieures à 2010, déterminées par le volume ultérieur à 2010, n'ont pas engendré de « surcoût » supplémentaire.
162. Ce faisant, bpost a créé un lien tout à fait théorique entre le volume (base de calcul), le moment de la décision de recrutement (avant ou après 2010) et le surcoût, le premier moment (avant 2010) engendrant un surcoût et le second (après 2010) n'engendrant pas de surcoût.
163. Or, l'IBPT a estimé que, ce n'est ni le volume, ni le moment du recrutement qui constitue la cause du surcoût, mais bien la décision de bpost d'introduire des contrats DA en 2010, laquelle s'est inscrite dans un contexte plus large de libéralisation (cf. points 279 à 284 de la décision du 10 octobre 2019).
164. En conséquence, l'IBPT a déclaré ce changement manifestement non conforme non conforme au principe de causalité, visé à l'article 6, 1° de l'AR du 25 avril 2014.

³³ Cf. slide 17 de la présentation de bpost du 28 mai 2018.

165. Il convient donc, dans le chef de bpost, de continuer à appliquer la précédente méthode d'allocation des coûts salariaux MSO.

Rapport du Collège des Commissaires 2017:

166. Le Collège des Commissaires n'émet aucune remarque.

Décision de l'IBPT relative à la comptabilité analytique 2017 :

167. L'exercice de comptabilité analytique 2017 ayant d'ores-et-déjà été réalisé par bpost, il ne lui a pas été possible de réviser celle-ci de manière à la mettre en conformité avec la décision du 10 octobre 2019. bpost s'est, en revanche, engagée à le faire à compter de l'exercice 2018.
168. Pour ce qui concerne la comptabilité analytique 2017, la méthode de répartition des coûts liés au personnel MSO employée par bpost doit donc être déclarée non-conforme aux règles visées au point 3.3 ci-dessus.

5.2.2. Redevance de médiation

Description du changement introduit en 2016 :

- *Inducteur de coût précédent* : avant 2016, les coûts communs étaient alloués en dehors du modèle MSO au prorata des coûts alloués ;
- *Nouvel inducteur de coût* : depuis 2016, bpost a alloué ces coûts aux services universels, étant donné qu'il y a selon elle une causalité directe. Après une première allocation générale pour les services universels, ces coûts seraient ensuite alloués aux différents produits OSU par rapport aux coûts déjà attribués.

Décision de l'IBPT du 10 octobre 2019 :

169. Dans sa décision du 10 octobre 2019, l'IBPT a indiqué qu'à la différence de la redevance de régulation, traitée précédemment, la redevance de médiation ne peut pas être allouée exclusivement aux produits relevant du service universel, dès lors qu'elle découle de la prestation de services postaux dans son ensemble³⁴.
170. En l'absence de la possibilité de procéder à une imputation directe ou indirecte, cette catégorie de coûts communs doit être imputée sur la base du facteur de répartition général, prévu par l'article 144sexies, § 1^{er}, iii), à savoir le prorata des coûts attribués (directement ou indirectement) aux produits relevant du service universel (« SU ») et des coûts attribués (directement ou indirectement) aux services hors SU.
171. En conséquence, l'IBPT a déclaré ce changement manifestement non conforme aux principes de répartition des coûts visés au point 3.3 ci-dessus.

Rapport du Collège des Commissaires 2017:

172. Le Collège des Commissaires n'émet aucune remarque.

³⁴ Cf. article 43ter de la loi du 21 mars 1991.

Décision de l'IBPT relative à la comptabilité analytique 2017 :

173. L'exercice de comptabilité analytique 2017 ayant d'ores-et-déjà été réalisé par bpost, il ne lui a pas été possible de réviser celle-ci de manière à la mettre en conformité avec la décision du 10 octobre 2019. bpost s'est, en revanche, engagée à le faire à compter de l'exercice 2018.
174. Pour ce qui concerne la comptabilité analytique 2017, la méthode de répartition des coûts liés à la redevance de médiation employée par bpost doit donc être déclarée non-conforme non conforme au principe de causalité, visé à l'article 6, 1^o de l'AR du 25 avril 2014.

6. DÉCLARATION DE NON-CONFORMITÉ

175. Par décision du Conseil de l'IBPT du 10 octobre 2019 relative à la comptabilité analytique 2016, l'IBPT a adressé au prestataire du service universel une déclaration de non-conformité concernant les modifications introduites à l'occasion de sa comptabilité analytique 2016.
176. Dans ce contexte, l'IBPT a déjà constaté que les changements suivants introduits en 2016 présentent un défaut de conformité avec un ou plusieurs des principes de répartition des coûts prévus par les articles 144quinquies à 144septies de la loi du 21 mars 1991 et par l'arrêté d'exécution du 25 avril 2014 :
- Surcoût du personnel dit « historique » ;
 - Redevance de médiation.
177. Par ailleurs, dans cette même décision, l'IBPT a également indiqué que les points suivants nécessitent un approfondissement de la part de bpost et une attention accrue dans le chef du Collège des Commissaires :
- Coûts de distribution – prior / non prior ;
 - Temps supplémentaire (front office) ;
 - Temps back office
 - Marketing et ventes (frais de gestion régionale) ;
 - Coûts des bureaux de distribution ;
 - Coûts siège MSO ;
 - Coûts juridiques.
178. La méthodologie appliquée par bpost pour sa comptabilité analytique 2017 est demeurée sans modification majeure par rapport à celle établie pour l'exercice de comptabilité analytique 2016.
179. En conséquence, l'IBPT adresse par la présente décision, une déclaration de non-conformité au prestataire du service universel pour ce qui concerne sa comptabilité analytique 2017, conformément à l'article 19 de l'AR du 25 avril 2014.
180. L'IBPT se réserve le droit de procéder à toute vérification utile quant au respect des principes de répartition des coûts dans le cadre des exercices ultérieurs, s'agissant non seulement des changements déclarés non conformes, mais aussi de la méthode d'allocation des coûts dans son ensemble.

181. En annexes à la présente décision, figure le rapport annuel rédigé par le Collège des Commissaires de bpost (Annexe 1).

7. VOIES DE RECOURS

182. Conformément à l'article 2, § 1er, de la loi du 17 janvier 2003 concernant les recours et le traitement des litiges à l'occasion de la loi du 17 janvier 2003 relative au statut du régulateur des secteurs des postes et télécommunications belges, vous avez la possibilité d'introduire un recours contre cette décision devant la Cour des marchés, Place Poelaert 1, B-1000 Bruxelles. Les recours sont formés, à peine de nullité prononcée d'office, par requête signée et déposée au greffe de la Cour d'appel de Bruxelles dans un délai de soixante jours à partir de la notification de la décision ou à défaut de notification, après la publication de la décision ou à défaut de publication, après la prise de connaissance de la décision.
183. La requête contient, à peine de nullité, les mentions requises par l'article 2, § 2, de la loi du 17 janvier 2003 concernant les recours et le traitement des litiges à l'occasion de la loi du 17 janvier 2003 relative au statut du régulateur des secteurs des postes et télécommunications belges. Si la requête contient des éléments que vous considérez comme confidentiels, vous devez l'indiquer de manière explicite et déposer, à peine de nullité, une version non confidentielle de celle-ci. L'Institut publie sur son site Internet la requête notifiée par le Greffe de la juridiction. Toute partie intéressée peut intervenir à la cause dans les trente jours qui suivent cette publication.

Axel Desmedt
Membre du Conseil

Jack Hamande
Membre du Conseil

Luc Vanfleteren
Membre du Conseil

Michel Van Bellinghen
Président du Conseil

bpost NV van publiek recht
Muntcentrum
1000 Brussel

17 december 2019

Overeenkomstig artikel 144septies van de wet van 21 maart 1991¹, het koninklijk besluit van 25 april 2014² en de opdrachtbrief brengen wij verslag uit over de door ons overeengekomen en verrichte bijzondere werkzaamheden met betrekking tot specifieke financiële informatie. Onze opdracht werd uitgevoerd overeenkomstig de International Standards on Related Services (ISRS 4400) ("Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie").

De draagwijdte van deze opdracht werd gespecificeerd in bovenvermeld Koninklijk Besluit. Meer bepaald omvat deze opdracht bepaalde controlewerkzaamheden met betrekking tot de analytische boekhouding van bpost NV van publiek recht (hierna "bpost") voor het boekjaar 2017. Onze werkzaamheden werden uitgevoerd en zijn afgesloten in overeenstemming met bovenvermelde specificaties. Dit rapport kan enkel worden aangewend in het kader van voornoemde opdracht en kan bijgevolg niet worden gebruikt voor enige andere doelstelling, noch worden overgemaakt aan partijen, andere dan bpost of het Belgisch Instituut voor Postdiensten en Telecommunicatie ("BIPT"). In geen enkel geval kunnen wij aansprakelijk worden gesteld ten aanzien van andere partijen dan bpost en het BIPT.

De hierna opgelijste en uitgevoerde werkzaamheden betreffen geen volkomen controle, noch een beperkt nazicht, zoals gedefinieerd in de "International Standards on Auditing" ("ISA"). Bijgevolg formuleren wij geen oordeel over de getrouwheid van de analytische boekhouding van bpost in haar geheel. Volledigheidshalve wijzen wij er nog op dat, indien wij aanvullende werkzaamheden zouden hebben verricht of een volledige controle zouden hebben uitgevoerd, wellicht andere bevindingen aan het licht zouden kunnen zijn gebracht die voor u mogelijk van belang zouden kunnen zijn geweest. Deze controle van de analytische boekhouding is een volledige controle in de betekenis van de postale wet en zou al dusdanig volstaan om te besluiten of bpost al dan niet voldoet aan haar wettelijke verplichting betreffende analytische boekhouding.

Onze, in het kader van bovenvermelde opdracht, uitgevoerde en overeengekomen specifieke werkzaamheden zijn hieronder samengevat:

1. Reconciliatie van de analytische boekhouding met de algemene boekhouding;
2. Verificatie via peiling van het causale verband tussen de cost drivers en de activiteit van de analytische boekhouding;
3. Verificatie via peiling van de juistheid van de statistische gegevens die worden ingevoerd in het costing-model van bpost;

¹ Wet betreffende de hervorming van sommige economische overheidsbedrijven.

² Koninklijk besluit betreffende de analytische boekhouding van de aanbieder van de universele postdienst.

4. Verificatie van de juistheid van de classificatie van de producten in klasse "Universeel", "Openbaar" en "Commercieel" in navolging van artikel 2, §2, en artikel 13 van het KB van 25 april 2014;
5. Verificatie van de processen/procedures inzake wijziging en invoering van de basisgegevens in de analytische boekhouding.

Feitelijke bevindingen

Onze feitelijke bevindingen, die voortvloeien uit onze uitgevoerde werkzaamheden, zijn hierna samengevat:

- **Met betrekking tot punt 1**

De bedrijfsopbrengsten evenals de bedrijfskosten opgenomen in de analytische boekhouding konden worden afgestemd met de bedrijfsopbrengsten en de bedrijfskosten van de algemene boekhouding. De elementen die deze afstemming mogelijk maken, werden geïdentificeerd en naar behoren verklaard.

- **Met betrekking tot punt 2:**

1. Nazicht en documentatie van de wijzigingen in cost drivers

- Het BIPT vraagt jaarlijks een lijst te verschaffen met de voornaamste wijzigingen i.v.m. de cost drivers, een lijst met motiveringen voor de doorgevoerde wijzigingen en een verificatie van het logische verband tussen de bron en de bestemming. bpost stelt hiertoe de LOG-file ter beschikking. Dit is een document in excel waarin de voornaamste wijzigingen in drivers, resources, activiteiten en producten zijn opgenomen. Over eventuele wijzigingen in de structuur worden we geïnformeerd door een aparte presentatie in Powerpoint. Over het gebruik van de LOG-file kunnen volgende opmerkingen worden gemaakt:
 - Op basis van onze werkzaamheden met betrekking tot de LOG-file werd opgemerkt dat deze file consistent en goed gestructureerd is gedocumenteerd, hetgeen het nazicht ervan vereenvoudigt.
 - Uit onze werkzaamheden blijkt dat sommige wijzigingen in de LOG-file beter gemotiveerd zijn dan andere. In het geval de aard of de motivatie van de wijzigingen niet voldoende duidelijk waren in de LOG-file, werd de nodige uitleg en onderbouw aangeleverd door het management. In de LOG-file zelf is geen informatie of definitie beschikbaar met betrekking tot nieuw gecreëerde driver namen.
 - Tijdens onze werkzaamheden bleek dat de LOG-file niet alle wijzigingen bevat: bij het vergelijken van het model 2017 ten opzichte van 2016, werden wijzigingen gedetecteerd die niet opgenomen waren in de LOG-file. Het proces om wijzigingen op te nemen in de LOG-file werd bijgevolg niet altijd nageleefd. Wel kregen we bij navraag voldoende uitleg en onderbouw en zijn in het model de betrokken allocaties correct en als dusdanig toegepast.
 - Uit onze analyse bleek dat het operationeel product "PO---RETL-NOP-ADM-RET354-XXXXXXXXXXXX - Scheiden van aan het loket aangenomen zendingen" in 2017 werd gewijzigd van "Driver Volume PC" naar "Revenue PC including ITTS". Deze wijziging van driver is verkeerdelijk doorgevoerd en leidt tot minder causaliteit want het gebruik van volumes als driver valt te verkiezen boven omzet. De totale kost van dit operationeel product bedraagt € [REDACTED].

2. Evaluatie van de voornaamste wijzigingen in cost drivers

- Wij hebben naast het steekproefsgewijs selecteren van 25 wijzigingen nog bijkomende belangrijke wijzigingen uit een recentere versie geselecteerd en de economische aanvaardbaarheid van deze wijzigingen geëvalueerd. Op basis van onze werkzaamheden kunnen wij besluiten dat we geen opmerkingen hebben over de economische aanvaardbaarheid van de doorgevoerde wijzigingen:
 - Sommige wijzigingen zijn doorgevoerd om het allocatiemodel van bpost aan te passen aan de evolutie van de structuur of de operaties van de onderneming. De geldigheid en de causaliteit van deze wijzigingen werden geverifieerd.
 - Wijzigingen om het model van kostenallocatie te verfijnen zodat deze op een meer nauwkeurige manier de operaties zou reflecteren zijn beperkt tot één in 2017, met name het onderhoud voor e-bikes dat nu toegewezen wordt aan 'MSO Non Labor Costs' van waaruit er een toewijzing is aan commerciële producten waar de e-bike kan gebruikt worden.
- Sinds 2010 wordt een groot deel van de ondersteunende diensten reeds naar de operationele diensten/resources in het boekhoudsysteem I-promis verdeeld. Deze wijziging werd doorgevoerd in het kader van de implementatie van de nieuwe interne rapporteringstructuur "Full Income Statement" ("FIS"). Vanaf 2010 werden hierbij alle niet-operationele kosten gerelateerd aan energie, ICT, Human Resources, kuisdiensten, facility management, business intelligence, excel project costs, general cost, reconversion en Corporate Project Managers doorgerekend aan operationele resources via cost drivers. In het kostenmodel (SAS-ABM) werden de kosten van deze ondersteunende activiteiten als dusdanig al rechtstreeks toegewezen aan operationele resources. We hebben in dit verband volgende bijkomende procedures uitgevoerd:
 - De hierboven beschreven kosten in de boekhouding (I-promis) konden worden aangesloten met het detail van de toegewezen kosten.
 - De economische aanvaardbaarheid van de cost driver werd geëvalueerd en op basis van onze werkzaamheden hebben we volgende bevindingen:
 - Zoals in vorige jaren is de kostenallocatie van de energiekosten gebaseerd op de jaarlijkse consumptie van ieder gebouw volgens de Energy Tool die alle elektronische facturen bevat. Tijdens onze procedures merkten we op dat er bij nieuwe business units soms geen consumptie beschikbaar is omdat nog geen factuur voor deze business unit in 2017 werd ontvangen. Dat is bijvoorbeeld het geval als bpost een gebouw huurt met een jaarlijkse elektriciteitsfactuur. Additioneel merkten we op dat energiekosten enkel in acht genomen worden voor gebouwen waarvoor energie elektronisch gefactureerd wordt. Als gevolg hiervan zijn geen gebouwen opgenomen waarvoor energie deel uitmaakt van de huurprijs of waarvoor facturen niet elektronisch worden ontvangen. Deze energiekosten zijn inbegrepen in de kosten per vierkante meter en zijn dus beschouwd als een deel van de huurprijs. We bevelen aan om in de toekomst en in de mate van het mogelijke, voor nieuwe business units een inschatting te maken van de energieconsumptie, zodat aan de business units ook kosten voor energie worden doorgerekend. Eveneens raden wij aan niet-elektronische facturen mee in beschouwing te nemen net als het deel van de huur dat betrekking heeft op energie in de doorrekening.
 - Er is geen afzonderlijke stap meer voor "Business Intelligence" omdat deze business unit door een vereenvoudiging van het billing systeem geen kosten meer ontvangt. De kosten worden nu toegewezen aan "ICT".

- ICT bevat verschillende diensten die met aparte drivers worden toegewezen. In 2017 zijn door de vereenvoudiging van het billing systeem een aantal drivers niet meer relevant. Hierdoor wordt een groter aandeel van ICT (●%) toegewezen met de driver "Reallocation of FM, CLE, PUR, ICT costs". Hier worden de ICT kosten toegewezen op basis van hun ICT consumptie. Wij zijn nagegaan welke impact deze vereenvoudiging heeft op de ICT kosten die toegewezen worden naar de operationele diensten. We merken op dat het verschil met vorig jaar is minder dan ●% wanneer we de nieuwe manier van alloceren vergelijken met deze van vorig jaar.
- "HR & O" bevat diensten rond HR en organisatie. Hier werd een vereenvoudiging toegepast en werden een aantal drivers ("internal training days", "vacancies" en "job mobility center") vervangen door "headcount" met als argument dat de gerelateerde dienstverlening voor de ganse organisatie is en dat op die manier een vereenvoudiging kan worden doorgevoerd. Wij zijn nagegaan welke impact deze vereenvoudiging heeft op de "HR&O" kosten die toegewezen worden naar de operationele diensten. We merken op dat het verschil met vorig jaar is minder dan ●% wanneer we de nieuwe manier van alloceren vergelijken met deze van vorig jaar.
- Voor 25 toewijzingen naar operationele activiteiten werden cost drivers afgestemd en herberekend met brongegevens zoals deze voortvloeien uit de onderliggende database. De achterliggende database waarmee deze cost drivers werden afgestemd, is de analytische boekhouding in I-promis.
- De toegewezen kosten in de boekhouding naar operationele resources konden worden aangesloten met de respectievelijke resources in het kostmodel (SAS-ABM).

- **Met betrekking tot punt 3**

Op basis van een selectie van 5 producten, hebben we voor elk van deze producten 5 activiteiten en voor elk van deze activiteiten één bijhorende resource geselecteerd. De uit deze selectie voortvloeiende resource en activity drivers werden geanalyseerd. Voor elke driver hebben wij het proces van het kostmodel (SAS-ABM) tot de uiteindelijke bron van informatie nagegaan en afgestemd. Uit onze uitgevoerde procedures is gebleken dat de resource en activity drivers konden worden afgestemd met brongegevens zoals deze voortvloeien uit de onderliggende database.

- **Met betrekking tot punt 4**

De lijst met 733 producten (exclusief de producten die betrekking hebben op global sustaining), zoals ons overgemaakt door bpost, werd volledig gereconcilieerd met de lijst van de producten van 2017 die naar het BIPT moet worden verstuurd. Wij begrijpen dat het BIPT de classificatie van 2008, 2009 en 2010 heeft goedgekeurd in het kader van de verificatie van de nettokosten van de aanbieder van de universele dienst. Omwille van de aanpassing van de methodologie van de verificatie van de nettokosten van de universele dienst en het juridisch vacuüm omwille van de afwezigheid van een specifiek wettelijk kader met betrekking tot de goedkeuring van de classificatie, werden de lijsten van 2011 tot 2013 niet formeel goedgekeurd door het BIPT. De lijst met producten voor het jaar 2014 en de classificatie hiervan werd goedgekeurd door het BIPT volgens het besluit van de raad van het BIPT van 12 februari 2016 onder voorbehoud van een aantal opmerkingen. De lijst met producten voor het jaar 2015 en de classificatie hiervan werd goedgekeurd door het BIPT volgens het besluit van de raad van het BIPT van 26 september 2017 onder voorbehoud van bepaalde aanpassingen en opmerkingen. De lijst met producten voor het jaar 2016 en de classificatie hiervan werd goedgekeurd door het BIPT volgens het besluit van de raad van het BIPT van 30 November 2018 onder voorbehoud van bepaalde opmerkingen. De lijst met producten voor het jaar 2017 en de classificatie hiervan werd goedgekeurd door het BIPT volgens het besluit van de raad van het BIPT van 29 oktober 2019 onder voorbehoud van bepaalde opmerkingen.

Wij hebben de volgende procedures uitgevoerd: (i) na te gaan of alle producten waaraan kosten werden toegewezen ook in de lijst met producten werden opgenomen en aldus een relevante classificatie hebben en (ii) het bekomen van een afdoende toelichting van andere belangrijke wijzigingen in de classificatie of nieuwe productdefiniëringen ten aanzien van de lijst van 2016.

Naar aanleiding van de door ons uitgevoerde werkzaamheden hebben we de volgende bevindingen:

- Vanwege de liberalisering van de postmarkt is artikel 144d van de wet van 21 maart 1991 aangepast op 13 december 2010. Na deze aanpassing is de classificatie van "R" - producten geschrapt. Alle producten die voorheen als "R" waren geclassificeerd, zijn sinds 2011 opgenomen onder de "U" -classificatieproducten.
- Naar analogie met onze rapportering over de boekjaren 2007 tot 2016, merken we op dat bpost naast de standaardclassificaties (USO - "U", Openbaar - "P" en Commercieel - "C") ook nog de code "S" gebruikt. De code "S" heeft betrekking op de interne postverdeling.
- Bepaalde productgroepen van Business Mail, Direct Mail en Minipack werden gesplitst in twee categorieën in 2015. De ene categorie gerelateerd aan post in transit werd als commercieel ("C") geklasseerd, de categorie voor post met eindbestemming België als "U" (USO). Tot 2015 maakte bpost geen onderscheid tussen producten in transit door België en diegene met België als oorsprong. Naar aanleiding van de wijzigingen in de regelgeving van categorieën in 2011, moest bpost alle categorieën die overeenkomen met "in transit" als "C" classificeren. bpost beschikte echter niet over betrouwbare manieren om het onderscheid te maken. Vervolgens, in 2013, werd deze informatie ter beschikking gesteld aan de afdeling costing van bpost, maar bpost kwam toen niet terug op de categorieën zoals oorspronkelijk gedefinieerd in 2011. Op vraag van het BIPT werden reeds in 2016 bijkomende producten van Minipack gesplitst in "C" (commercieel) en "U" (USO). bpost is deze productcategorie in 2017 blijven splitsen.
- Als gevolg van een uitbreiding van de Track & Trace (TNT) -activiteiten en om in overeenstemming te blijven met de granulariteit die is vastgesteld in SAP, zijn er nieuwe "TNT" -categorieën gemaakt. Deze producten worden geclassificeerd als "U" (USO) gezien het hier producten bestemming België betreft.
- Twee nieuwe categorieën van producten werden gecreëerd; de categorie "Alva" die inkomsten omvat gerelateerd aan postzegels die verkocht worden in Alvadis-verkooppunten en "Giftcards" dewelke prepaid-creditcards van het Mastercard-type zijn. De eerste is geclassificeerd in "U" (USO) omdat het over inkomsten gaat die betrekking hebben op manden met kleine gebruikers. De tweede is geclassificeerd in "C" (commercieel).
- Nieuwe categorieën van producten onder de referentie "bpack PayPack prepaid" werden gecreëerd. Het PayPack prepaid aanbod zijn producten met eindbestemming België en die aan de ontvanger worden afgeleverd in ruil voor een bedrag dat door de afzender is vastgesteld. Deze producten zijn geclassificeerd in "U" (USO), wat in lijn is met bestaande "Paypack prepaid" -producten.
- Twee categorieën "BPACK contract/ VAS Delivery" werden gecreëerd die vijf bestaande producten ("Prestations parcels", "Preprint Services", "Loose Load", "Basic Insurance", "Additional Insurance") samenbrengen. Er is een nieuwe categorie "Info" gemaakt met de categorieën 'Herinnering vooraf', 'Goed ontvangen' en 'Volgende dag'. Deze nieuwe categorieën zijn geclassificeerd in "C" (commercieel), zoals de oorspronkelijke classificatie van deze producten.

- Nieuwe productcategorieën voor Minipack werden gecreëerd, vanwege de creatie van bepaalde productcategorieën. Afhankelijk van de routing, zijn de producten correct geclassificeerd als "U" of "C".
- Nieuwe productcategorieën werden gecreëerd voor aangetekende zendingen van BusMail. Deze nieuwe categorieën zijn correct geclassificeerd als "U" als de aangetekende zending een bestemming heeft in België of als "C" als de bestemming in het buitenland is.
- Er zijn twee nieuwe producten gecreëerd voor BPACK World Contract Business en één product in Business Sustaining Mail - Mailing Maker Unaddressed. De classificatie in "C" (commercieel) is in overeenstemming met bestaande producten in 2016 en komt overeen met de beschrijving van deze producten.
- De "EPG Direct Injection" -classificatie telt één extra product. Het gaat over producten met de Belgische standaard barcode. De "U" -classificatie (USO) is dezelfde als de andere EPG Direct Injection-producten.
- Voor duostamp en P stamp werden twee nieuwe categorieën gecreëerd om onderscheid te maken tussen de frankeringinkomsten geclassificeerd als "U" (USO) en de inkomsten uit de personalisatie van de postzegels geclassificeerd als "C" (commercieel).
- We hebben geen verandering geïdentificeerd in de PC ID's en de gerelateerde beschrijvingen.
- Met betrekking tot de inkomsten van 2016 in Global Sustaining werd er een teveel van € [REDACTED] geboekt. Dit teveel is gerelateerd aan het nieuwe product "China Mail & Packets LVS". Een nieuwe categorie van producten moest worden opgemaakt door bpost en de opbrengsten werden tijdelijk onder Global Sustaining geboekt. We stellen vast dat in 2017 een aantal producten werden gecreëerd om in lijn te blijven met de granulariteit van de reconciliatie. De producten onder "U" bevatten deze met bestemming België en deze onder de categorie "C" zijn producten in transit door België.
- In 2017 zijn er opnieuw volumes in de categorie "Secteur de Tri" gecreëerd voor "DMPulse" -zendingen. Dit legt de beperking op aan de klant om zijn zendingen voor te sorteren op sorteersector. Deze categorie heeft betrekking op brieven en is geclassificeerd als "U".
- Een nieuwe categorie "Maxi" werd toegevoegd aan de productlijst "bpack 24h cash on delivery". Het gaat over pakketten met een gewicht tussen 10kg en 30kg. Deze categorie is geclassificeerd als "C".
- We zijn nagegaan dat brieven van minder dan 2 kg en pakketjes van minder dan 10 kg onder "U" zijn geclassificeerd. We bemerkten een uitzondering in de categorie "contractuele producten" van pakketjes, deze zijn als "C" geklasseerd. Gezien de aard van het product, lijkt het correct om het als "C" te classificeren wat in overeenstemming is met vorig jaar.
- Voor "global sustaining" werden de wijze van ingave en aanpassingen ten opzichte van het voorgaande jaar goed en uitgebreid beschreven. Een analytische vergelijking werd gemaakt van de kosten en opbrengsten voor "global Sustaining" in 2017 ten opzichte van 2016 en de belangrijkste verschillen werden verklaard. Daarnaast werden de belangrijkste kosten en opbrengsten van "global Sustaining 2017" inhoudelijk verklaard en nagekeken.

- Echter, net zoals bpost gedaan heeft voor de kosten van "global sustaining" in 2016 en 2017, is het aanbevolen de opbrengsten "global sustaining" te analyseren om te zien of deze niet kunnen worden toegewezen aan commerciële producten (in het bijzonder de opbrengsten "Extra Large Daily Outbound Stamps", "te factureren aan de Filialen", "International Other",...)
- Met betrekking tot punt 5

Door middel van interviews, op basis van ontvangen informatie van de betrokkenen en op basis van een steekproef van 25 wijzigingen, hebben wij de procedures volgens dewelke de basisgegevens van de analytische boekhouding worden gewijzigd en/of ingevoerd, evenals de verschillende controles die deze procedures bevatten geanalyseerd. Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden kunnen we bevestigen dat (i) de wijzigingen zijn geïnventariseerd en gedocumenteerd volgens een goed opgestelde en duidelijke chronologie waarbij de ingestelde procedures worden nageleefd, (ii) de wijzigingen zijn uitgevoerd door de volgens het organigram gemachtigde personen en (iii) de wijzigingen concreet zijn vertaald in het costing-model.

Met betrekking tot (i) hebben wij vastgesteld dat het loggen van wijzigingen per sequentie (chronologie van de kostentoewijzing in SAS-ABM) manueel in een Excel bestand wordt geïnventariseerd. Bovendien worden de wijzigingen sinds 2010 eveneens onderbouwd via LOG-files. We wensen hierbij evenwel de aandacht te vestigen dat alle informatie die is opgenomen in de LOG-files, niet automatisch geregistreerd werd. Voor onze overige opmerkingen over het gebruik van de LOG-files verwijzen we naar punt 3 van onderhavig verslag.

Met betrekking tot (ii) en (iii) hebben wij op basis van een steekproef van 25 wijzigingen vastgesteld dat de wijzigingen zijn uitgevoerd door de volgens het organigram gemachtigde personen en dat de wijzigingen concreet zijn vertaald in het costing-model SAS-ABM.

HET COLLEGE VAN COMMISSARISSEN,

DE LEDEN VAN HET INSTITUUT DER BEDRIJFSREVISOREN

Ernst & Young Bedrijfsrevisoren CVBA
vertegenwoordigd door

Romuald Bilem
Vennoot*

* Handelend in naam van een BVBA

PVMD Bedrijfsrevisoren BCVBA
vertegenwoordigd door

Caroline Baert
Vennoot*

HET REKENHOF

vertegenwoordigd door

Philippe Roland
Eerste voorzitter van het Rekenhof

Hilde François
Voorzitter van het Rekenhof