

Modalités d'agrément de l'organisme  
chargé de l'audit des comptes réglementaires  
du prestataire du service universel postal

Consultation publique  
du 30 mai au 22 juillet 2013

## AVERTISSEMENT

L'Autorité de régulation des communications électroniques et des postes (ci-après « l'ARCEP ») met en consultation publique les modalités d'agrément de l'organisme chargé de l'audit des comptes réglementaires de La Poste.

L'avis des personnes intéressées est sollicité sur ce document, et plus particulièrement sur les questions reprises en annexe III. Les commentaires doivent être transmis à l'ARCEP avant le 22 juillet 2013 :

- de préférence par courriel à l'adresse : [comptes-reglementaires-poste@arcep.fr](mailto:comptes-reglementaires-poste@arcep.fr)
- ou par courrier à l'attention de :  
Monsieur François LIONS  
Directeur des activités postales  
ARCEP  
7, square Max Hymans  
75730 PARIS Cedex 15

Il sera tenu le plus grand compte des commentaires publics transmis à l'ARCEP, les principes décrits dans le présent document pouvant évoluer, autant que de besoin, au vu des contributions reçues.

Dans un souci de transparence, l'Autorité publiera l'intégralité des commentaires qui lui auront été transmis, à l'exclusion des parties couvertes par le secret des affaires. Les contributeurs sont invités à limiter autant que possible les passages couverts par le secret des affaires et, le cas échéant, à reporter dans une annexe spécifique les éléments qu'ils considèrent en relever.

Ce document est disponible en téléchargement sur le site <http://www.arcep.fr>.

Pour toute information complémentaire, il est possible de contacter l'ARCEP à l'adresse suivante : [comptes-reglementaires-poste@arcep.fr](mailto:comptes-reglementaires-poste@arcep.fr).

## Introduction

Les opérateurs postaux chargés d'une mission de service universel (ci-après « SU ») sont soumis à des obligations spécifiques en matière de comptabilité en application de la directive 97/67/CE du 15 décembre 1997 modifiée. Ces obligations ont été transposées en droit français aux articles L. 2 et R. 1-1-14 du code des postes et des communications électroniques (ci-après « CPCE »).

Le 6° de l'article L. 5-2 du CPCE précise par ailleurs les missions qui incombent à l'ARCEP en matière de comptabilité réglementaire : « [...] *Afin de mettre en œuvre les principes de séparation et de transparence des comptes, en particulier pour garantir les conditions de financement du service universel, [l'Autorité] précise les règles de comptabilisation des coûts permettant la séparation des coûts communs qui relèvent du service universel de ceux qui n'en relèvent pas, établit les spécifications des systèmes de comptabilisation et veille au respect, par le prestataire du service universel, des obligations relatives à la comptabilité analytique fixées dans le décret prévu à l'article L. 2. A ce titre, dans le champ du service universel, l'autorité reçoit communication des résultats des vérifications des commissaires aux comptes, sans que puisse lui être opposé le secret professionnel. Elle fait vérifier annuellement, aux frais du prestataire du service universel, par un organisme qu'elle agréé, compétent et indépendant du prestataire du service universel, la conformité des comptes du prestataire du service universel aux règles qu'elle a établies. Elle publie une déclaration de conformité relative au service universel [...]. » [soulignement ajouté]*

Le cabinet Mazars a été agréé par l'ARCEP, par la décision n° 2012-0391 en date du 27 mars 2012, pour réaliser l'audit des comptes réglementaires de La Poste pour les exercices 2011 et 2012. L'examen des comptes 2011 a donné lieu à la publication, sur le site internet de l'Autorité, de la déclaration de conformité signée par Mazars<sup>1</sup>. L'examen des comptes 2012 est actuellement en cours.

Au cours du second semestre 2013, l'ARCEP va engager avec La Poste la procédure au terme de laquelle sera agréé l'organisme chargé de l'audit des comptes réglementaires du prestataire du service universel postal à partir des comptes 2013. Dans cette perspective, l'ARCEP publie le présent document destiné :

- d'une part, à assurer une information large sur la comptabilité réglementaire et les vérifications prévues par la loi ;
- d'autre part, à recueillir de la part des parties intéressées, notamment les cabinets d'audit, des suggestions ou commentaires sur les modalités envisagées pour cet agrément.

---

<sup>1</sup> [http://www.arcep.fr/fileadmin/reprise/secteurpostal/attestation-compte-reg-La\\_Poste-2011.pdf](http://www.arcep.fr/fileadmin/reprise/secteurpostal/attestation-compte-reg-La_Poste-2011.pdf).

## I. – Enjeux attachés aux comptes réglementaires

### ***1.1. – Au titre des missions de service public de La Poste, notamment les obligations de service universel***

#### *1.1.a. – Obligations réglementaires en matière de comptabilité*

Les opérateurs postaux chargés d'une mission de SU sont soumis à des obligations spécifiques en matière de comptabilité. La directive 97/67/CE du 15 décembre 1997 modifiée prévoit que ces opérateurs tiennent une comptabilité séparant les services et produits relevant du SU de ceux qui n'en relèvent pas<sup>2</sup>. Elle met également en avant un principe de transparence que les comptes des opérateurs doivent satisfaire afin, notamment, d'assurer l'orientation vers les coûts des tarifs des prestations du SU telle que prévue à l'article 12.

Dans la transposition de la directive postale en droit français, différentes dispositions mobilisent un dispositif comptable réglementaire spécifique :

- l'article L. 2 du CPCE dispose que le prestataire du service universel « *tient une comptabilité spécifique sur ses activités dans le champ du service universel* » ;

- l'article R. 1-1-14 du CPCE précise que « *La Poste présente une comptabilité analytique distinguant de ses autres services et activités ceux qui relèvent de l'offre de service universel ou de la mission de transport de la presse bénéficiant de l'agrément de la commission paritaire des publications et agences de presse* » ;

- l'article L. 1 du CPCE souligne que « *les prix [des prestations relevant du SU] sont orientés sur les coûts* », ce qui appelle une évaluation normative des coûts ;

- l'article L. 2-2 du CPCE précise que le fonds de service universel est activé « *sur une demande du prestataire du service universel établissant, sur la base des données comptables visées au 6° de l'article L. 5-2 [la comptabilité réglementaire], qu'il supporte une charge financière inéquitable imputable à ses obligations de service universel [...]* » ;

- enfin, au-delà du service universel, le décret n° 2011-849 du 18 juillet 2011, précisant la méthode de calcul du coût net du maillage complémentaire permettant à La Poste d'assurer sa mission d'aménagement du territoire, fait référence à la comptabilité réglementaire à l'évaluation du coût net en disposant que : « *L'évaluation du coût net [...] se fonde sur les coûts et les revenus issus de la comptabilité analytique de La Poste et des informations et documents comptables complémentaires fournis à l'Autorité de régulation des communications électroniques et des postes, en application du IV de l'article 6 de la loi du 2 juillet 1990 susvisée.* »

---

<sup>2</sup> L'article 14 précise les principes d'allocation des coûts d'une telle comptabilité en distinguant les coûts pouvant être directement attribuables aux différents services de ceux qui leur sont communs. Dans ce dernier cas, la directive considère que les mêmes facteurs de coûts doivent être appliqués pour l'allocation des coûts communs nécessaires pour assurer à la fois des services relevant du service universel et ceux n'en relevant pas.

### *1.1.b. – Traductions concrètes des obligations réglementaires*

L'existence, dans le cas de La Poste, d'activités relevant ou non de missions de service public, notamment le SU, et partageant certains coûts conduit l'opérateur à devoir disposer d'un système comptable capable de séparer les comptes de ses différentes activités.

La Poste s'appuie sur ce système comptable pour produire notamment des données de coûts et de chiffres d'affaires à un niveau élémentaire correspondant à une prestation postale. Ces données sont transmises à l'ARCEP dans le cadre des avis publics rendus par cette dernière sur les évolutions des tarifs des prestations du SU, en application du 3° de l'article L. 5-2 du CPCE.

L'ARCEP demande par ailleurs à La Poste des informations comptables récurrentes plus agrégées sous la forme de restitutions comptables. Ces dernières sont spécifiées par l'ARCEP<sup>3</sup> et sont communiquées pour chaque exercice comptable par l'opérateur à l'Autorité.

Les informations récurrentes recueillies servent notamment à l'ARCEP pour la définition des caractéristiques de l'encadrement pluriannuel des tarifs (*price cap*). Elles fournissent également des éléments d'analyse de l'équilibre économique des différentes missions de service public, notamment le SU, en confrontant les recettes et les coûts qu'elles engendrent.

Enfin, les données issues de la comptabilité réglementaire peuvent être utilisées pour le calcul du coût net des missions de service public dévolues à La Poste aux termes de la loi n° 90-568 du 2 juillet 1990 modifiée, en fournissant des éléments d'étalonnage. C'est notamment le cas pour l'évaluation par l'ARCEP du coût net de la mission d'aménagement du territoire de La Poste, qui s'appuie sur une restitution réglementaire spécifique.

### **1.2. – Au titre du respect des obligations découlant du droit de la concurrence**

Durant l'ouverture progressive à la concurrence du secteur postal, il convenait d'apprécier l'existence d'éventuelles subventions croisées entre le secteur réservé à La Poste et le secteur ouvert à la concurrence. Le secteur réservé a pris fin au 31 décembre 2010 et le marché postal est désormais totalement ouvert à la concurrence. La Poste reste cependant un opérateur en position dominante sur certains marchés, soumis de ce fait à un contrôle particulier au titre du droit de la concurrence<sup>4</sup>. A cet égard, la comptabilité réglementaire constitue un outil de contrôle pour les autorités de concurrence pour apprécier le comportement concurrentiel de La Poste.

---

<sup>3</sup> Décision n° 2013-0128 de l'ARCEP en date du 29 janvier 2013 relative aux règles de comptabilisation et aux restitutions comptables réglementaires de La Poste en application de l'article L. 5-2, 6 du code des postes et des communications électroniques.

<sup>4</sup> La Poste est notamment soumise aux obligations de l'article L. 420-2 du code de commerce et de l'article 102 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne interdisant l'exploitation abusive d'une position dominante.

La directive et sa transposition en droit français prévoient l'établissement de comptes séparés pour les prestations relevant du service universel et celles qui n'en relèvent pas. Une telle séparation comptable permet d'apprécier globalement l'existence d'éventuelles subventions croisées entre ces deux segments.

En outre, pour l'examen d'une pratique particulière, l'établissement des comptes d'une prestation postale donnée peut être recherché, en appliquant le traitement comptable approprié pour obtenir le coût pertinent selon le type d'analyse recherché (coût variable, coût incrémental, coût complet). Sur ce point, les restitutions fixées à ce jour par l'ARCEP ne permettent de disposer que des coûts moyens des principales prestations postales. Si elles rendent possible l'appréciation des tarifs des principales catégories de prestations postales relevant du SU, elles ne sont pas conçues pour mener à bien des analyses avancées sur le plan concurrentiel.

### ***1.3. – Au titre du management interne à La Poste***

La comptabilité réglementaire constitue également un outil de pilotage pour l'opérateur, fournissant par exemple des éléments de référence pour les refacturations internes. La Poste utilise ainsi la comptabilité réglementaire pour l'allocation des coûts du réseau de points de contact aux différents métiers utilisateurs que sont le Courrier, le Colis ou encore La Banque Postale. De même, elle l'utilise comme référence pour fixer les coûts refacturés par le Courrier pour les opérations de distribution effectuées pour le compte d'autres entités du groupe.

\*  
\* \*

La comptabilité réglementaire présente donc des enjeux variés. Les vérifications des comptes réglementaires prévues par la loi ne portent toutefois que sur les principes de transparence, de mise en œuvre des règles édictées par l'ARCEP et de séparation découlant du statut de prestataire de service universel de La Poste. L'utilisation des comptes réglementaires, notamment dans le cadre d'analyses concurrentielles, doit donc prendre en compte les limites du champ des diligences effectuées par l'organisme chargé de l'audit.

<p><b>Question 1 : l'analyse des enjeux de la comptabilité réglementaire appelle-t-elle des remarques de votre part ?</b></p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## **II. – Périmètre des comptes examinés par l’audit**

### ***II.1. – Constitution des comptes réglementaires***

#### *II.1.a. – Périmètre des comptes réglementaires*

Les comptes réglementaires s’appuient sur la comptabilité générale de l’entreprise La Poste SA qui fait l’objet des dispositions et des vérifications prévues par la loi, notamment aux articles L. 232-1 à L. 232-3 et L. 823-9 à L. 823-21 du code de commerce.

La constitution des comptes réglementaires se fonde ainsi sur une réduction du périmètre des revenus et des charges à partir du périmètre des comptes sociaux, en excluant les activités hors cadre réglementaire (autres que SU et presse aidée) mais en conservant celles qui partagent des ressources communes avec les activités du SU et/ou de la presse aidée. De fait, les comptes réglementaires sont constitués de l’ensemble des coûts et recettes provenant, pour une part, des prestations relevant du SU et, d’autre part, de celles en-dehors du SU mais partageant des ressources avec les prestations relevant du SU. Pour l’exercice 2011, le périmètre des comptes réglementaires couvre plus de 80 % des charges d’exploitation et près de 80 % des produits d’exploitation de La Poste maison-mère.

#### *II.1.b. – Constitution des comptes réglementaires*

La comptabilité réglementaire se fonde sur des règles relatives à la constitution des périmètres pertinents de revenus et de charges et à leur allocation aux différentes prestations. Ces règles s’organisent en cinq étapes :

- dans un premier temps, sont constituées des charges par domaine de pilotage à partir des charges d’exploitation de La Poste maison-mère, dont quatre correspondent à des métiers de La Poste (courrier, colis, enseigne, services financiers) et deux à des centres de responsabilité (« tête de groupe » regroupant les directions communes à l’ensemble de La Poste et les services supports transverses). Ces charges par domaines de pilotages sont explicitées dans la restitution réglementaire R2 qui isole, en leur sein et aux termes de la décision n° 2013-0128 de l’ARCEP<sup>5</sup>, les coûts fiscaux (TVA non récupérable et taxe sur les salaires) liés à l’exonération de TVA de certains produits et prestations de La Poste, notamment ceux relevant du service universel ;
- dans un deuxième temps, ces charges sont retraitées pour prendre en compte les refacturations internes aux filiales ou entre métiers de La Poste maison-mère, conduisant soit à leur neutralisation (dans le cas des « autres produits d’exploitation ») dans les charges par domaine de pilotage, soit à une affectation de charges aux métiers de La Poste maison-mère (dans le cas des charges de services supports transverses) ;
- dans un troisième temps, les charges de l’Enseigne – entité de La Poste maison-mère regroupant les activités des points de contact du réseau, principalement les bureaux de poste – sont allouées aux différents métiers utilisateurs de ses prestations, principalement le

---

<sup>5</sup> [http://www.arcep.fr/uploads/tx\\_gsavis/13-0128.pdf](http://www.arcep.fr/uploads/tx_gsavis/13-0128.pdf)

courrier, le colis, le guichet et les services financiers. Ces derniers sont exclus du périmètre des comptes réglementaires, ce qui aboutit à la constitution du périmètre des comptes réglementaires. Les charges du guichet sont ensuite allouées entre les différents métiers utilisateurs de cette activité (essentiellement le courrier, le colis et les services financiers) ainsi qu'aux « CRAT<sup>6</sup> » qui correspondent aux charges relatives aux missions de service public assurées par le réseau de points de contact ;

- dans un quatrième temps, l'ensemble des charges directement enregistrées dans les centres de production (ci-après « charges directes ») rattachés aux différents processus postaux sont identifiées<sup>7</sup>. Cette identification s'effectue jusqu'aux « chantiers » qui constituent les opérations élémentaires identifiées par la comptabilité analytique au sein de chaque processus (guichet, collecte-concentration, tri-transit, transport, travaux intérieurs, travaux extérieurs, autres). Ces charges sont également caractérisées par leur nature fixe ou variable, sur la base d'une nomenclature. Les charges enregistrées dans des établissements de structure et de support (ci-après « charges indirectes ») aux activités de l'opérateur sont également identifiées et allouées au niveau des processus. Enfin, les charges liées à des activités hors processus postaux (services financiers, prestations du courrier hors acheminement d'envois postaux) sont isolées afin d'assurer la correspondance des comptes réglementaires avec les comptes sociaux.

Ces quatre premières étapes font l'objet de vérifications de la part des commissaires aux comptes.

- dans un dernier temps, l'ensemble de ces charges directes et indirectes font l'objet d'une allocation par produit et prestation fournis par l'opérateur postal selon des règles validées par l'ARCEP<sup>8</sup>. Cette allocation est contrôlée par l'organisme chargé de l'audit des comptes réglementaires. Les charges hors processus postaux sont par ailleurs restituées par grandes catégories (courrier hors trafic, autres produits hors service universel) mais leur allocation par produit ne fait pas l'objet d'un contrôle spécifique de l'auditeur des comptes réglementaires.

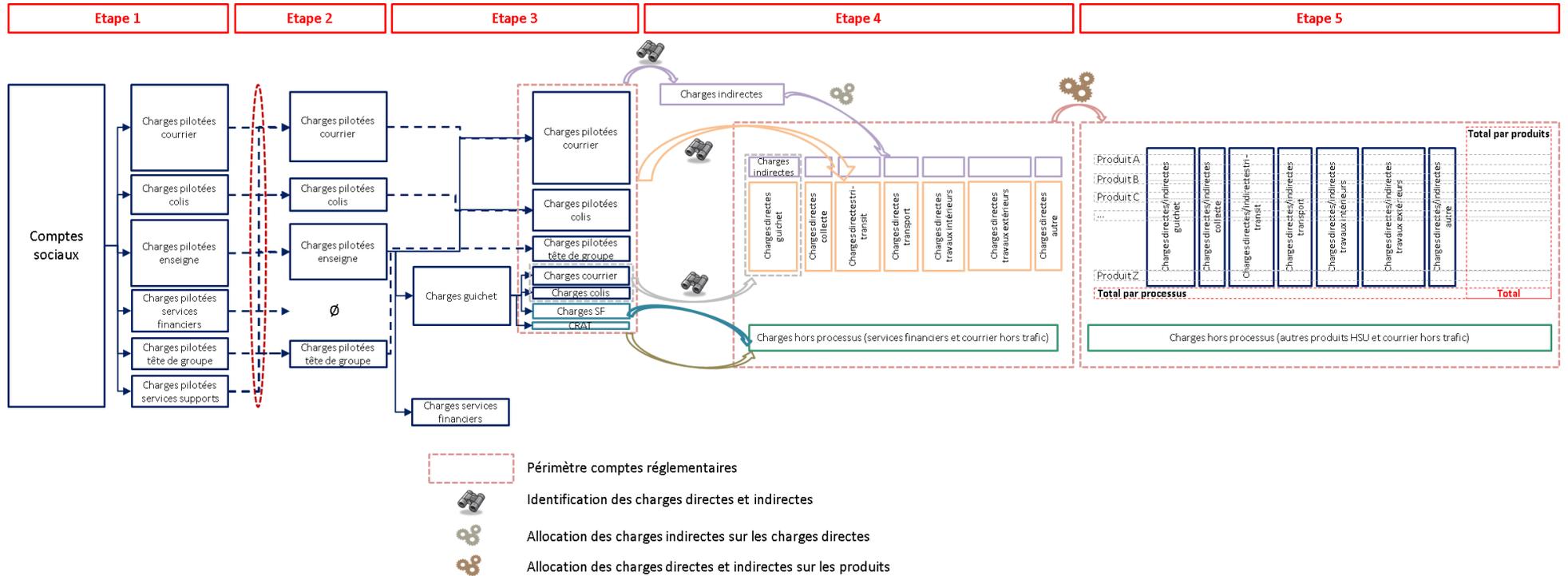
---

<sup>6</sup> Contribution du réseau à l'aménagement du territoire.

<sup>7</sup> A l'exception des charges du guichet, qui font l'objet d'un traitement spécifique.

<sup>8</sup> Les charges sont affectées aux prestations selon un principe général de causalité sur la base des flux enregistrés dans les différents chantiers et d'index reflétant la consommation relative de ressources par les produits et prestations. Ces index peuvent reposer sur des données issues des systèmes de production, des études ad hoc ou des travaux économétriques.

## Schéma des étapes de la constitution des comptes réglementaires



### *II.1.c. – Modalités de mise en œuvre des comptes réglementaires*

Les cinq étapes qui président à la constitution des comptes réglementaires, ainsi que l'ensemble des règles sous-jacentes, sont mises en œuvre par La Poste dans un système opérationnel faisant appel à des données issues de la comptabilité analytique mais également issues de modélisation extra comptables. Ce système de coût de revient est alimenté par des requêtes effectuées sur les différents systèmes d'information de l'opérateur. L'élaboration des comptes réglementaires proprement dits (l'allocation des charges aux prestations) repose, pour sa part, sur l'utilisation d'outils de bureautique.

### *II.1.d. – Documentation des comptes réglementaires*

L'ensemble de ces étapes et règles sont détaillées dans un manuel intitulé : « *Le système de comptabilité réglementaire de La Poste* » ; il est de la responsabilité de La Poste d'assurer la documentation de ce manuel et de l'actualiser chaque année. Ce manuel est le document de référence de la comptabilité réglementaire ; il reprend notamment l'ensemble des règles précisées par l'ARCEP. Ce manuel est complété par une documentation spécifique assurée par La Poste des règles opérationnelles qu'elle emploie pour la mise en œuvre des principes décrits dans le manuel.

## **II.2. – Nature et limites des diligences attendues pour l'audit des comptes réglementaires**

### *II.2.a. – Objectif de l'audit et restitutions attendues par l'ARCEP*

Les objectifs de l'ARCEP relatifs à l'audit des comptes réglementaires procèdent du 6° de l'article L. 5-2 du CPCE, qui dispose que l'Autorité « *fait vérifier annuellement [...] la conformité des comptes du prestataire du service universel aux règles qu'elle a établies* ». Si l'ARCEP veille à couvrir l'ensemble de la comptabilité réglementaire au travers des règles qu'elle établit, la granularité du système d'allocation mis en place par La Poste conduit à une visibilité limitée sur la mise en œuvre de ces règles dans le système comptable. Dès lors, l'audit constitue un outil pour l'ARCEP pour s'assurer de la correcte application des règles qu'elle a établies et identifier, le cas échéant, les insuffisances dans la documentation du système comptable par le manuel mentionné au II.1.d, sans pour autant appeler à un examen exhaustif des systèmes d'information mobilisés pour cet exercice. L'audit doit donc conduire *a minima* à :

- d'une part, contrôler l'exactitude numérique des restitutions et des comptes réglementaires. Ce contrôle suppose d'examiner la cohérence des comptes réglementaires avec les comptes sociaux, la conformité des comptes réglementaires de La Poste avec les règles établies par l'ARCEP, et les restitutions réglementaires communiquées à l'ARCEP ;
- d'autre part, vérifier la pertinence et la précision du manuel. Cette vérification passe notamment par la revue de la documentation relative à la comptabilité réglementaire, de son exhaustivité et de sa mise à jour, ainsi que par l'identification des règles implicites non documentées qui, du fait de leur incidence, doivent faire l'objet d'une documentation.

De ces objectifs découlent les diligences qu'il appartient à l'auditeur des comptes réglementaires d'effectuer et qui font l'objet du cahier des charges (voir l'annexe II « synthèse des diligences attendues de l'organisme chargé de l'audit des comptes réglementaires »).

A l'issue de ces travaux, l'auditeur doit produire, aux termes de la loi, « *une déclaration de conformité* » des comptes aux règles établies par l'ARCEP<sup>9</sup>. Ce document doit préciser l'ensemble des vérifications effectuées et porter un jugement sur la conformité des comptes. Le terme « déclaration » ne répondant pas aux standards de la profession des auditeurs et commissaires aux comptes, ce sont des « attestations » qui ont été remises, historiquement, à l'ARCEP dans le cadre des audits des comptes réglementaires de La Poste. Ces attestations remplissent bien les objectifs prévus par la loi (compte-rendu des vérifications effectuées et jugement sur la conformité des comptes) ; elles correspondent par ailleurs à la pratique en vigueur dans le secteur des communications électroniques où la loi prévoit la production d' « attestation » dans le cadre des audits réglementaires<sup>10</sup>.

**Question 2 : les diligences attendues des auditeurs des comptes réglementaires appellent-elles des remarques de votre part ? En particulier, estimez-vous qu'elles suffisent à répondre aux objectifs de vérification de la conformité des comptes aux règles établies par l'ARCEP ?**

#### *II.2.b. – Liens avec les travaux des commissaires aux comptes*

L'audit des comptes réglementaires ne se superpose pas aux diligences effectuées par les commissaires aux comptes sur les comptes de l'entreprise ; il intervient en aval de ces travaux en portant sur l'allocation des charges et des revenus aux différentes prestations. A ce titre, le 6° de l'article L. 5-2 du CPCE dispose que « *l'autorité reçoit communication des résultats des vérifications des commissaires aux comptes, sans que puisse lui être opposé le secret professionnel* ». Cela se traduit par la transmission à l'ARCEP :

- d'une attestation des commissaires aux comptes sur les périmètres de charges, des trafics et des chiffres d'affaires en amont de la comptabilité réglementaire et découlant de la comptabilité générale (cohérence des charges réparties par processus et chantier économique avec les charges figurant dans les comptes annuels de La Poste, contrôle de la concordance des résultats financier et exceptionnel avec les comptes annuels de La Poste) ;
- d'un rapport des commissaires aux comptes sur les travaux qu'ils ont réalisés.

#### *II.2.c. – Documentation à disposition de l'auditeur*

L'auditeur des comptes réglementaires doit disposer de l'ensemble des éléments nécessaires à la mise en œuvre des vérifications qu'il lui appartient de réaliser.

<sup>9</sup> Ce document diffère des dispositions relatives au secteur des communications électroniques, qui prévoit l'établissement d'une « attestation de conformité ».

<sup>10</sup> Voir annexe : cadre juridique des audits des comptes réglementaires dans les secteurs des communications électroniques et des postes.

A cet égard, préalablement à l'audit, La Poste fournit à l'auditeur agréé par l'ARCEP le manuel évoqué au II.1.d. Ce document constitue une base de référence pour l'auditeur. La Poste fournit également les attestations émises ainsi que les synthèses de travail ou documents de conclusion réalisés dans le cadre de la déclaration de conformité des restitutions réglementaires de l'opérateur au titre des exercices antérieurs.

Enfin, l'auditeur peut demander à La Poste tout document complémentaire qu'il juge pertinent pour l'accomplissement de sa mission.

**Question 3 : la documentation mise à disposition de l'auditeur vous paraît-elle compatible avec les objectifs qui lui sont assignés ?**

#### *II.2.d. – Durée du mandat indiquée dans le cahier des charges*

La durée minimum du mandat correspond à un exercice comptable mais elle peut être plus longue. Sur ce point, le CPCE n'impose pas de limite. Jusqu'à présent, des mandats d'un ou deux ans ont été donnés. Un mandat pluriannuel présente des avantages significatifs par rapport à un mandat annuel :

- il permet à l'organisme retenu pour l'audit des comptes réglementaires de rentabiliser et consolider les connaissances acquises lors de son premier audit lors des audits restants de son mandat. En cela, un mandat pluriannuel est susceptible d'abaisser les barrières à l'entrée sur ce marché en encourageant des organismes moins expérimentés dans ce domaine à candidater ;
- il est également susceptible de diminuer les coûts liés au financement de l'audit et supportés par l'opérateur ;
- il conduit par ailleurs à une simplification administrative du processus de sélection de l'auditeur ;

Pour autant, une durée trop longue fait courir un risque plus élevé de capture de l'auditeur retenu, de verrouillage du marché et de perte d'expertise chez les concurrents potentiels.

Le mandat précédent avait une durée de deux ans. Cependant, les considérations précédentes peuvent également amener à envisager un mandat de trois ans, permettant de bénéficier des avantages décrits précédemment tout en restant suffisamment limité dans la durée. Dans le cas de la sélection du prochain auditeur intervenant en 2014, un tel schéma permettrait en outre de couvrir la période de l'encadrement tarifaire (2013-2015) des prestations de La Poste relevant du service universel fixé par l'ARCEP dans sa décision n° 2012-1353.

**Question 4 : la durée du mandat appelle-t-elle des remarques de votre part ?**

### **III. – Procédure d’agrément**

#### **III.1. – Cadre général**

La loi prévoit un audit des comptes réglementaires de l’opérateur postal par un organisme agréé par l’ARCEP. Elle précise que le financement de cet audit est assuré par l’opérateur, de la même manière que les audits réglementaires prévus dans le secteur des communications électroniques (voir annexe I).

Aux termes de l’article L. 5-2 du CPCE, l’ARCEP « *agrée* » l’organisme chargé de vérifier les comptes réglementaires de La Poste. Cette disposition conduit à une procédure au sein de laquelle les responsabilités entre La Poste et l’ARCEP sont réparties selon les étapes décrites ci-après.

La Poste et l’ARCEP sont soumises aux principes généraux applicables aux procédures d’appel d’offres (transparence, équité, non divulgation d’information).

#### **III.2. – Etapes de la procédure**

La procédure suivie se déroule en trois phases :

##### **- l’appel à candidatures, d’une durée d’environ 4 semaines**

Cette phase débute par la publication d’un avis de publicité par La Poste, document ayant fait l’objet d’échanges préalables entre l’opérateur et l’ARCEP. L’avis de publicité expose notamment les critères et conditions de participations à l’appel d’offres, les documents et informations exigés ainsi que les modalités de présélection des candidats. Il est publié pour une durée suffisante (un mois lors du dernier appel d’offres).

A la suite de la réception par La Poste et l’ARCEP des réponses à cet avis, un examen des candidatures est mené par les services de l’ARCEP en tenant compte des éventuelles observations émises par La Poste.

##### **- l’appel d’offres, d’une durée d’au moins 4 semaines**

Cette phase débute par la communication par les services de l’ARCEP à l’opérateur de la liste des candidats retenus à l’issue de l’appel à candidatures. Cette liste s’accompagne du cahier des charges de l’appel d’offres rédigé par l’ARCEP et du règlement de consultation ayant fait l’objet d’échanges entre l’Autorité et l’opérateur<sup>11</sup>.

L’appel d’offres est lancé et administré par La Poste, pour une durée suffisante (au moins quatre semaines). La Poste envoie le cahier des charges, le règlement de consultation ainsi que tout autre document nécessaire à l’administration de l’appel d’offres aux organismes retenus à l’issue de la phase d’appel à candidatures. Les questions éventuelles des candidats

---

<sup>11</sup> Le cahier des charges comprend notamment l’ensemble des diligences attendues de l’organisme chargé de l’audit réglementaire ; le règlement de consultation précise les modalités de la consultation, en particulier les critères et modalités de recevabilité (indépendance du candidat) et de sélection (compétence du candidat et prix de l’offre).

sont transmises à La Poste et à l'ARCEP et font l'objet d'une réponse de La Poste après avis de l'ARCEP. Cette phase s'achève par la réception, par La Poste et l'ARCEP, des réponses à l'appel d'offres.

- l'examen des offres conduisant à l'agrément de l'ARCEP, d'une durée indicative de quatre semaines

Les offres écrites sont revues par l'ARCEP et peuvent, le cas échéant, comporter une audition par l'ARCEP en présence de La Poste. Ces travaux sont effectués sur une période d'environ quatre semaines. Ils peuvent éventuellement faire l'objet de demande de compléments d'information écrits. A l'issue de l'examen des offres, l'ARCEP adopte une décision agréant l'auditeur. Cet agrément se fonde sur un rapport de sélection rédigé par les services de l'ARCEP, qui tient compte de l'ensemble des éléments présentés par les différents candidats ainsi que des éventuelles observations formulées par La Poste. Cette décision est notifiée par courrier des services de l'ARCEP à La Poste ; l'opérateur informe alors le candidat retenu sur la base de l'agrément de l'ARCEP ainsi que les candidats non retenus.

Compte-tenu des délais entre chacune des phases, l'ensemble de la procédure correspond à une durée d'environ trois à quatre mois.

### ***III.3. – Information mise à disposition des candidats lors de l'appel d'offres***

Pour favoriser la diversité et la qualité des candidatures, il convient d'assurer un niveau d'information suffisant de l'ensemble des candidats. Jusqu'à présent, cette information était assurée par l'identification des documents suivants dans le cahier des charges :

- l'ensemble des textes législatifs et réglementaires relatifs aux obligations de La Poste en matière de comptabilité réglementaire ;
- les décisions en matière de comptabilité réglementaire prises par l'ARCEP et la synthèse des principes de comptabilité réglementaire.

Il pourrait toutefois être envisagé de mettre à disposition des candidats des documents supplémentaires :

- des éléments complémentaires descriptifs du système de coût de revient de la comptabilité réglementaire, précisant certaines caractéristiques techniques de la comptabilité réglementaire, éventuellement des indications sur la taille du système à vérifier ;
- des éléments sur les productions réalisées au cours des audits précédents, par exemple un descriptif des analyses complémentaires réalisées.

En outre, lors de la phase d'appel d'offres, chaque candidat pourrait être convié à venir examiner, dans les locaux de l'opérateur, dans un délai limité, les productions réalisées au cours des audits précédents.

### III.4. – Critères d’agrément

L’article L. 5-2 du CPCE dispose que l’organisme agréé par l’ARCEP doit être « *compétent et indépendant du prestataire du service universel* ». Outre ces deux critères, l’ARCEP prend également en compte l’aspect financier des offres qui lui sont soumises dans un souci d’efficacité de la dépense réalisée par l’opérateur.

L’indépendance des candidats est examinée sur la base des dossiers transmis en réponse à l’avis de publicité, et peut être appréciée, par exemple, à l’aune des critères d’indépendance et des situations interdites fixés, dans le cas de commissaires aux comptes<sup>12</sup>, par le code de déontologie de la profession de commissaires aux comptes<sup>13</sup> et, dans le cas d’experts comptables, par le code de déontologie des professionnels de l’expertise comptable<sup>14</sup>.

A cet égard, les candidats sont tenus de transmettre tout élément permettant d’apprécier la nature de leurs liens avec le groupe La Poste.

Différents critères peuvent notamment être envisagés pour apprécier l’indépendance :

- d’un point de vue commercial : sur les trois dernières années fiscales, le chiffre d’affaires réalisé auprès de La Poste ne dépasse pas x % du chiffre d’affaires de l’organisme candidat. Par ailleurs, le chiffre d’affaires réalisé auprès de La Poste ne dépasse pas y % du chiffre d’affaires total de la branche française, dans le cas d’un organisme intervenant dans plusieurs pays. Enfin, le nombre de vérifications consécutives réalisées par un même auditeur des comptes réglementaires pourrait être limité, selon un dispositif comparable à celui existant pour les commissaires aux comptes (article L. 822-14 du code de commerce) ;

- d’un point de vue financier : il n’existe aucun lien capitalistique de quelque nature que ce soit entre l’organisme et La Poste et ses filiales ;

- d’un point de vue personnel : les membres de l’équipe proposée n’ont pas de relations avec des personnes occupant des fonctions sensibles ou liées à la production des comptes réglementaires au sein de La Poste.

La compétence des candidats est évaluée sur la base de leur réponse à l’avis de publicité ainsi que sur leur réponse, écrite, puis éventuellement orale, à l’appel d’offres, témoignant à la fois de compétences générales en matière d’audit (notamment réglementaire) et de savoirs plus circonstanciels liés au contexte postal :

- les références dont les candidats disposent, témoignant de leur expertise dans le métier de vérification des comptes et de leur expérience au regard des problématiques et des objectifs d’un audit réglementaire ;

---

<sup>12</sup> Contrairement à la situation prévalant dans le secteur des communications électroniques pour l’audit des comptes réglementaires du prestataire du service universel, les commissaires aux comptes de La Poste ne sont pas exclus par la loi du processus de sélection dans le secteur postal.

<sup>13</sup> Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, annexe 8-1 du livre VIII du code de commerce, partie réglementaire.

<sup>14</sup> Code de déontologie des professionnels de l’expertise comptable, décret n° 2012-432 du 30 mars 2012 relatif à l’exercice de l’activité d’expertise comptable, titre III chapitre II.

- dans le cadre plus spécifique de l'audit postal : la connaissance du secteur postal, la compréhension de l'offre et ses besoins, la méthodologie et les outils proposés pour mener à bien la mission et répondre aux attentes exprimées, et enfin, l'équipe et l'organisation que le candidat entend mettre en place.

L'aspect financier des offres est examiné à l'aune du prix des prestations proposées et des ressources déployées.

**Question 5 : la procédure d'agrément appelle-t-elle des remarques ou précisions de votre part ? En particulier, le nombre de vérifications consécutives réalisées par un même auditeur des comptes réglementaires devrait-il être limité ? Si oui, selon quelles modalités ?**

## **Annexe I : Cadre juridique des audits des comptes réglementaires dans les secteurs des communications électroniques et des postes**

### **I. – Cadre juridique dans le secteur postal**

Les modalités de l'audit réglementaire dans le secteur postal sont définies par le 6° de l'article L. 5-2 du code des postes et des communications électroniques qui transpose l'article 14 de la directive 97/67/CE du 15 décembre 1997 modifiée.

Aux termes de la loi, l'audit réglementaire dans le secteur postal porte sur la conformité des comptes réglementaires de La Poste aux règles établies par l'ARCEP.

L'ARCEP :

- reçoit l'attestation des commissaires aux comptes de La Poste des comptes dans le champ du service universel ;
- agréé l'organisme chargé de l'audit des comptes réglementaires en veillant à son indépendance et à sa compétence ;
- publie une déclaration de conformité relative au service universel.

L'opérateur finance cet audit.

### **II. – Cadre juridique dans le secteur des communications électroniques**

Dans le domaine des communications électroniques, la loi prévoit plusieurs audits réglementaires selon la nature de l'opérateur et des activités :

- au titre des articles L. 35-3 et R. 20-32 du CPCE, un audit des comptes relatifs aux obligations du SU des opérateurs chargés d'une obligation de service universel ;
- au titre du 5° de l'article L. 38 et du 3° de l'article L. 38-1 du CPCE, un audit des comptes des opérateurs ayant une influence significative sur un marché du secteur des communications électroniques, permettant de contrôler le respect des prescriptions des articles L. 38 et L. 38-1.

En application des articles L. 38, 5°, L. 38-1, 3°, R. 20-32, et D. 312 du CPCE, l'ARCEP :

- désigne dans le cadre de l'audit des comptes du SU, un cabinet d'audit indépendant de l'opérateur et des commissaires aux comptes de ce dernier ;

- désigne dans le cadre de l’audit des comptes des opérateurs ayant une influence significative sur un marché du secteur des communications électroniques un cabinet d’audit indépendant de l’opérateur ;

- rend publiques les conclusions de l’audit portant sur les comptes du SU.

Les opérateurs quant à eux doivent financer les audits dans tous les cas.

Les organismes désignés doivent publier une attestation de conformité des comptes en ce qui concerne les audits prévus par les articles L. 38 et L. 38-1.

### III. – Synthèse

Audits réglementaires	Textes de loi	Modalités de sélection de l'auditeur	Contraintes de sélection de l'auditeur	Contraintes de résultat de l'audit	Financement
<b>Postal</b> - audit de la conformité des comptes réglementaires de La Poste	CPCE : L. 5-2	Agrément par l'ARCEP	Organisme indépendant de l'opérateur et compétent	Publication par l'ARCEP d'une déclaration de conformité	Opérateur
<b>Communications électroniques</b> - audit des comptes relatifs aux obligations du SU des opérateurs chargés d'une mission de SU	CPCE : L. 35-3, R. 20-32	Désignation par l'ARCEP	Organisme indépendant de l'opérateur et de ses CAC	Publication par l'ARCEP des conclusions de l'audit	Opérateur
<b>Communications électroniques</b> - audit des comptes d'opérateurs ayant une influence significative sur un marché du secteur des communications électroniques	CPCE : L. 38, L.38-1, D.312	Désignation par l'ARCEP	Organisme indépendant de l'opérateur	Publication par l'organisme désigné d'une attestation de conformité	Opérateur

## **Annexe II : synthèse des diligences attendues de l'organisme chargé de l'audit des comptes réglementaires**

Pour chaque exercice, il est attendu que l'auditeur :

- examine la complétude des coûts pris en compte dans le système de comptabilisation des coûts, consistant à vérifier que l'ensemble des charges identifiées dans les comptes sociaux ont fait l'objet d'une allocation par la comptabilité réglementaire selon les principes prévus en s'appuyant notamment sur les travaux préparatoires des commissaires aux comptes ;
- vérifie la correcte application des règles d'allocation des charges aux prestations, notamment celles ayant fait l'objet d'une précision par l'ARCEP. A ce sujet, l'auditeur peut être amené à examiner la sensibilité de l'allocation à certaines règles ou à certains paramètres. Il peut également être amené à apprécier les études éventuelles ou les systèmes d'information sur lesquels se fondent les clés d'allocation et à émettre un avis critique sur ces sources d'information (fiabilité, fréquence de mise à jour) ;
- analyse les chiffres d'affaires des principales catégories de produits. A ce titre, l'auditeur procède à la vérification de la complétude des chiffres d'affaires (allocation de l'ensemble du chiffre d'affaires enregistré dans la comptabilité générale de l'entreprise), au rapprochement des chiffres d'affaires alloués dans la comptabilité réglementaire avec ceux de la comptabilité générale et au rapprochement des chiffres de la comptabilité réglementaire avec ceux reconstitués à partir des trafics des différentes prestations et de leurs prix unitaires. L'auditeur est amené à identifier d'éventuels écarts et retraitements par rapport à des exercices antérieurs, à les expertiser et à proposer, le cas échéant, des solutions pour traiter les problèmes ayant un impact significatif ;
- effectue un contrôle numérique des restitutions réglementaires attendues de La Poste et identifier, le cas échéant, les écarts significatifs entre deux exercices ;
- livre une appréciation de la documentation disponible conduisant à en proposer, le cas échéant, des améliorations.

Outre ces vérifications récurrentes, l'ARCEP demande une analyse particulière chaque année sur un sujet spécifique, qu'elle définit en amont de la procédure d'audit.

### Annexe III : Questions de la consultation publique

Question 1 : l'analyse des enjeux de la comptabilité réglementaire appelle-t-elle des remarques de votre part ?

Question 2 : les diligences attendues des auditeurs des comptes réglementaires appellent-elles des remarques de votre part ? En particulier, estimez-vous qu'elles suffisent à répondre aux objectifs de vérification de la conformité des comptes aux règles établies par l'ARCEP ?

Question 3 : la documentation mise à disposition de l'auditeur vous paraît-elle compatible avec les objectifs qui lui sont assignés ?

Question 4 : la durée du mandat appelle-t-elle des remarques de votre part ?

Question 5 : la procédure d'agrément appelle-t-elle des remarques ou précisions de votre part ? En particulier, le nombre de vérifications consécutives réalisées par un même auditeur des comptes réglementaires devrait-il être limité ? Si oui, selon quelles modalités ?