

**DECISION N° 275 /ARCEP/DG/21**  
**Portant établissement de nomenclature des coûts des opérateurs de réseaux  
et services de communications électroniques**

**LE DIRECTEUR DE L'AUTORITE DE REGULATION DES COMMUNICATIONS  
ELECTRONIQUES ET DES POSTES**

Sur rapport du directeur de l'économie, des marchés et de la concurrence et du directeur juridique et de la protection des consommateurs ;

Vu la loi n°2012-018 du 17 décembre 2012 sur les communications électroniques, telle que modifiée par la loi n° 2013-003 du 19 février 2013 ;

Vu la loi n°99-011 du 28 décembre 1999 portant organisation de la concurrence au Togo ;

Vu le décret n°2020-085/PR du 15 octobre 2020 portant nomination du directeur général de l'Autorité de Régulation des Communications Electroniques et des Postes (ARCEP) ;

Vu le décret n°2020-023-PR du 07 avril 2020 portant nomination des membres du comité de direction de l'ARCEP et de son président ;

Vu le décret n°2018-174/PR du 10 décembre 2018 fixant les taux, les modalités de recouvrement et d'affectation des redevances dues par les opérateurs et exploitants de réseaux et services de communications électroniques, les fournisseurs d'équipements et terminaux et les installateurs d'équipements radioélectriques ;

Vu le décret n°2016-109/PR du 20 octobre 2016 portant plan national d'attribution des bandes de fréquences (PNAF) ;

Vu le décret n°2015-091/PR du 27 novembre 2015 portant organisation et fonctionnement de l'Autorité de régulation des communications électroniques et des postes (ARCEP) ;

Vu le décret n°2014-112/PR du 30 avril 2014 portant sur l'interconnexion et l'accès aux réseaux de communications électroniques modifié par le décret n°2018-144/PR du 03 octobre 2018 ;

Vu le décret n°2014-088/PR du 31 mars 2014 portant sur les régimes juridiques applicables aux activités de communications électroniques modifié par le n°2018-145/PR du 03 octobre 2018 ;

Vu l'arrêté n°014/MPEN/CAB du 7 juin 2017 portant attribution de licence de fournisseur d'accès Internet (FAI) à la société TEOLIS S.A ;

Vu l'arrêté n°015/MPEN/CAB du 7 juin 2017 portant attribution de licence de fournisseur d'accès Internet (FAI) à la société GVA Togo ;



Vu l'arrêté n°004/MPENIT/CAB du 06 novembre 2019 portant renouvellement de la licence de la société Togo Télécom et portant autorisation du changement de contrôle de la société des télécommunications du Togo (TOGO TELECOM) ET DE TOGO CELLULAIRE ;

Vu l'arrêté n°006/MPEN/CAB du 12 juin 2018 portant extension à la 4G et renouvellement de la licence de l'opérateur ATLANTIQUE TELECOM TOGO (MOOV) pour l'établissement et l'exploitation de réseaux de communications électroniques mobiles ;

Vu l'arrêté n°005/MPEN/CAB du 12 juin 2018 portant extension à la 4G et renouvellement de la licence de l'opérateur TOGO CELLULAIRE pour l'établissement et l'exploitation de réseaux de communications électroniques mobiles ;

Considérant le cahier des charges pour l'établissement et l'exploitation de réseaux de communications électroniques mobiles 2G, 3G et 4G par TOGO CELLULAIRE signé le 22 novembre 2019 entre l'Autorité de régulation et la société TOGO CELLULAIRE ;

Considérant le cahier des charges pour l'établissement et l'exploitation de réseaux de communications électroniques fixes par TOGO TELECOM signé le 22 novembre 2019 entre l'Autorité de régulation et la société TOGO TELECOM ;

Considérant le cahier des charges pour l'établissement et l'exploitation de réseaux de communications électroniques mobiles 2G, 3G et 4G par ATLANTIQUE TELECOM TOGO (MOOV) signé le 18 décembre 2018 entre l'Autorité de régulation et la société ATLANTIQUE TELECOM TOGO (MOOV) ;

Considérant le cahier des charges de GVA Togo signé le 19 mai 2017 pour l'établissement et l'exploitation de réseaux de communications électroniques en vue de la fourniture d'accès Internet ;

Considérant le cahier des charges de TEOLIS S.A signé le 18 mai 2017 pour l'établissement et l'exploitation de réseaux de communications électroniques en vue de la fourniture d'accès Internet ;

Vu les rapports de la mission d'audit des systèmes de comptabilité analytique mis en place par les opérateurs de réseaux de communications électroniques titulaires de licences individuelles au Togo et les recommandations de ladite mission ;

Considérant les résultats des appels à commentaires adressés aux opérateurs ;

## DECIDE

### **Article 1<sup>er</sup> : Objet de la décision**

L'objet de la présente décision est de préciser l'établissement de nomenclature des coûts des opérateurs de réseaux et services de communications électroniques, dans le cadre des lignes directrices pour la mise en place d'une comptabilité analytique réglementaire.

**Article 2 : Etablissement de nomenclature des coûts des opérateurs de réseaux et services de communications électroniques**

La nomenclature des coûts des opérateurs de réseaux et services des communications électroniques précisée dans le document annexé à la présente décision en fait partie intégrante.

**Article 3 : Sanctions**

Le non-respect de cette décision expose chaque contrevenant aux sanctions prévues par la réglementation en vigueur.

**Article 4 : Entrée en vigueur**

La présente décision entre en vigueur à la date de sa signature.

Fait à Lomé, le 24 DEC 2021


**Michel Yaovi GALLEY**

**Ampliation**

TOGO TELECOM .....	: 1
TOGO CELLULAIRE .....	: 1
MOOV AFRICA TOGO .....	: 1
GVA TOGO .....	: 1
TEOLIS S.A .....	: 1
CAFE Informatique & Télécommunications .....	: 1



**Lignes directrices pour la mise en place d'une  
comptabilité analytique réglementaire :  
Etablissement de nomenclature des coûts des  
opérateurs de réseaux et services de communications  
électroniques**

## Table des matières

<b>1. Rappels des dispositions sur les obligations comptables .....</b>	<b>6</b>
<b>2. Le cadre réglementaire.....</b>	<b>7</b>
<b>3. Les principes de comptabilisation des coûts .....</b>	<b>8</b>
<b>3.1 Cohérence du système de comptabilisation des coûts avec la comptabilité financière.....</b>	<b>9</b>
<b>3.2 Lisibilité et auditabilité du système .....</b>	<b>9</b>
<b>4. Les principes d'allocation des coûts dans la comptabilité réglementaire.....</b>	<b>9</b>
<b>4.1 La complétude.....</b>	<b>9</b>
<b>4.2 La causalité.....</b>	<b>10</b>
<b>4.3 La non-discrimination.....</b>	<b>10</b>
<b>5. Choix réglementaires de comptabilisation des coûts .....</b>	<b>10</b>
<b>5.1 Périmètre des coûts.....</b>	<b>10</b>
<b>5.2 Définition des éléments pertinents pour le système de comptabilité réglementaire des coûts .....</b>	<b>11</b>
5.2.1 Référentiel comptable .....	11
5.2.2 Précisions sur l'assiette réglementaire et les traitements particuliers .....	12
5.2.3 Eléments exceptionnels (ou Hors activités ordinaires) .....	12
5.2.4 Remises et promotions.....	13
5.2.5 Impayés .....	13
5.2.6 Revenus tirés de la fourniture de services spéciaux ou services à valeur ajoutée .....	13
5.2.7 Impôts et taxes .....	14
5.2.8 Charges financières .....	14
5.2.9 Trésorerie, immobilisations en cours, dettes sur fournisseurs d'immobilisations et crédits fournisseurs .....	14
5.2.10 Licences .....	15
5.2.11 Les coûts afférents aux cartes SIM et aux redevances de numérotation .....	15
5.2.12 Les activités de marketing, de vente, de fidélisation et le service client.....	16
5.2.13 La facturation et le recouvrement.....	16
5.2.14 L'achat d'interconnexion aux opérateurs tiers.....	16
5.2.15 Remplacement anticipé.....	16
<b>5.3 Données techniques .....</b>	<b>16</b>
<b>5.4 Méthode de valorisation des actifs.....</b>	<b>17</b>
<b>5.5 Rémunération du capital : méthode de calcul .....</b>	<b>17</b>
<b>6. Traitement des charges analytiques.....</b>	<b>18</b>
<b>6.1 Les ressources incorporables .....</b>	<b>18</b>
<b>6.2 Les ressources non incorporables.....</b>	<b>18</b>
<b>6.3 La méthode de calcul des coûts réglementaires .....</b>	<b>20</b>



## 1. Rappels des dispositions sur les obligations comptables

Les textes et lois régissant les domaines des communications électroniques ont été assortis des obligations à la charge des opérateurs.

Ces obligations comptables visent à donner à l'Autorité de régulation :

- d'une part, une connaissance fine et fiable des coûts des opérateurs, notamment afin de lui permettre de mettre en œuvre, le cas échéant, un encadrement tarifaire reflétant les coûts pertinents pour les marchés régulés concernés ;
- d'autre part, les moyens de vérifier la mise en œuvre de l'obligation de non-discrimination et l'absence de subventions croisées abusives sur les marchés régulés concernés par cette obligation.

A ces fins, les opérateurs doivent mettre en œuvre un système de comptabilisation des coûts, c'est-à-dire un dispositif qui permette de restituer, sous forme de fiches détaillées, les coûts, les revenus et le capital employé pour chaque activité ou service offert sur le marché considéré.

Il s'agit donc d'abord d'évaluer l'assiette des coûts pertinents et, ensuite, d'allouer les coûts correspondants aux différentes prestations, pour enfin restituer ces éléments de coûts sous forme de comptes individualisés par type de prestation.

Ce système doit notamment permettre :

- aux opérateurs de se conformer à l'obligation de séparation comptable, qui consiste à isoler sur le plan comptable certaines activités en matière d'interconnexion ou d'accès, en vue de vérifier l'obligation de non-discrimination ;
- de retracer les coûts et les revenus de chacune des activités entrant dans le périmètre de l'obligation, le capital employé par ces activités et les fonctions et inducteurs de coûts.

Enfin, les méthodes de valorisation des actifs et d'allocation des coûts utilisées dans la préparation des restitutions comptables doivent être explicitées, transparentes et respecter les principes d'efficacité, de non-discrimination et de pertinence.

En plus de l'harmonisation des états de synthèse à dégager par la comptabilité analytique des opérateurs afin d'assurer la fiabilité et la pertinence des données récoltées, l'Autorité de régulation peut définir, en fonction des objectifs de régulation, les spécifications du système de comptabilisation des coûts imposées au titre de la régulation des marchés, c'est-à-dire notamment :

- préciser les éléments à prendre en compte dans l'assiette des coûts ;
- fixer les règles et méthodes à mettre en œuvre par les opérateurs pour valoriser les actifs et allouer les coûts ;
- définir le format des fiches de restitution comptable, et notamment le nombre, le périmètre et le détail des comptes individualisés.

La comptabilisation des coûts permet à l'Autorité de régulation, entre autres, de :



- fixer les prix des prestations intermédiaires des différents services inclus dans l'offre de référence d'interconnexion et l'offre de référence de dégroupage.
- fixer les prix de terminaison pour les opérateurs.
- contrôler l'existence d'un comportement anticoncurrentiel sous forme de prix anormalement bas, de compression de marges (effet de ciseau) et de subventions croisées.
- estimer le coût de la fourniture de l'obligation de service universel.
- faciliter le règlement de litiges dans le processus d'interopérabilité entre les différents opérateurs de réseau.
- contrôler le succès ou l'échec de la politique réglementaire qu'elle met en œuvre en examinant les marges des divers services réglementés et non réglementés.

## 2. Le cadre réglementaire

Conformément à la réglementation en vigueur, la loi n°2012-0018 du 17 décembre 2012 sur les communications électroniques (LCE), notamment l'article 57, prévoit l'obligation de la tenue d'une comptabilité analytique par les opérateurs. Ainsi, les opérateurs sont tenus : (I) de mettre en œuvre une comptabilité analytique pour individualiser sur le plan comptable la ou les activités autorisées et (II) de présenter des comptes séparés conformément aux meilleures pratiques internationales afin des distinguer les comptes relatifs aux activités réglementés et aux activités non réglementées.

L'article 9.1 relatif à la séparation comptable du décret n°2014-112 du 30 avril 2014 portant sur l'interconnexion et l'accès aux réseaux de communications électroniques a précisé cette obligation prévue à l'article 57. Ce dernier indique que « les opérateurs tiennent une comptabilité séparée pour leurs activités d'interconnexion, dont les spécifications sont établies par l'Autorité de régulation. Ce décret a aussi prévu à l'article 9.2 que la comptabilité séparée permet en particulier d'identifier les types de coûts suivants :

- les coûts de réseau général, c'est-à-dire les coûts relatifs aux éléments de réseau utilisés à la fois par l'opérateur pour les services à ses propres utilisateurs et pour les services d'interconnexion, ces éléments de réseau sont notamment des éléments des commutateurs et les systèmes de transmission nécessaires à la fourniture de l'ensemble de ces services,
- les coûts spécifiques aux services d'interconnexion c'est-à-dire les coûts directement induits par les seuls services d'interconnexion,
- les coûts spécifiques aux services de l'opérateur autres que l'interconnexion c'est-à-dire les coûts induits par ces seuls services,
- les coûts communs, c'est-à-dire les coûts qui ne relèvent pas de l'une des catégories précédentes.

Les alinéas 9.4 et 9.5 précisent que l'Autorité de régulation établit et rend publiques les spécifications et la description des systèmes de comptabilité des coûts des opérateurs adaptées à la vérification du respect du principe de non-discrimination et des principes tarifaires et de pertinence. Les systèmes de comptabilisation des coûts des opérateurs sont audités périodiquement par un organisme indépendant ayant une expertise internationale reconnue dans le domaine. L'organisme est sélectionné par l'Autorité de régulation.

Au titre des obligations de leurs cahier des charges, les opérateurs doivent fournir les comptes financiers des activités liées à l'établissement, à l'exploitation de réseaux des infrastructures et à la fourniture des services associés. Ils sont tenus également de :



- mettre en œuvre une comptabilité analytique pour, notamment individualiser sur le plan comptable les éléments qui concourent au résultat de l'entreprise, à sa valorisation et permettent de rapprocher chaque produit généré par le Titulaire des coûts qui ont permis de le constituer ;
- le cas échéant, de présenter des comptes séparés conformément aux meilleures pratiques internationales afin de distinguer les comptes relatifs aux activités réglementées et aux activités non réglementées selon les modalités prescrites par décision de l'Autorité de régulation.

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

La comptabilité analytique et la séparation comptable apparaissent comme deux obligations distinctes.

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

Cette comptabilité analytique doit présenter des comptes séparés entre activités réglementées et activités non réglementées. La comptabilité doit être par activité selon la méthode ABC « Activity Based Costing ».

L'obligation faite aux opérateurs de mettre en place un système de comptabilité a pour objectif notamment de rendre les transactions entre les opérateurs plus transparentes et déterminer le coût réel des services fournis.

### **3. Les principes de comptabilisation des coûts**

Les principes de comptabilisation des coûts constituent une pierre angulaire dans la construction d'un système de comptabilisation des coûts à des fins de régulation.

Il est donc primordial de définir les spécifications du système comptable que les opérateurs mettent en œuvre pour produire les restitutions réglementaires.

Ces restitutions comptables doivent offrir à l'Autorité de régulation une connaissance fine des coûts de l'opérateur, de leur répartition et de leur allocation.

Elles doivent notamment lui permettre de s'assurer de la cohérence des tarifs pratiqués avec les coûts dans le cadre d'une obligation d'orientation des tarifs vers les coûts ou encore lui fournir les éléments de coûts précis, nécessaires à la réalisation des tests de ciseau tarifaire.

Les restitutions réglementaires doivent produire des informations pertinentes, fiables et vérifiables.

Dans l'élaboration des états de restitution, il est nécessaire de respecter les exigences suivantes :



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

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

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

Il est à noter que les opérateurs de réseaux globaux sont tenus de présenter dans un document spécifique détaillé le processus de passage d'une comptabilité financière de la société entière à une comptabilité qui concerne l'activité du réseau mobile et une comptabilité qui concerne l'activité fixe. Ce document doit permettre à l'Autorité de régulation et aux organismes de certification qu'elle désigne de vérifier le respect des principes réglementaires exigés au Togo ainsi que des meilleures pratiques internationales en la matière.

### **3.2 Lisibilité et auditabilité du système**

Conformément aux dispositions réglementaires, le respect des spécifications établies par la présente décision doit être vérifié périodiquement par un organisme indépendant. Il convient donc que le système de comptabilisation des coûts des opérateurs réponde à une exigence de lisibilité et d'auditabilité, en conservant la trace de tous les calculs et de toutes les données, afin que les résultats puissent être vérifiés et interprétés sans ambiguïté.

Ce système doit s'accompagner d'une documentation détaillée, permettant également de vérifier et d'interpréter les données restituées.

## **4. Les principes d'allocation des coûts dans la comptabilité réglementaire**

En vue de produire des informations comptables réglementaires qui répondent aux attentes du régulateur, et sur la base des meilleures pratiques internationales, les opérateurs doivent respecter dans leurs systèmes comptables réglementaires un certain nombre de principes pour l'allocation des coûts.

Au moins trois (3) principes généraux sont identifiés à savoir :

### **4.1 La complétude**

En vue de mettre en évidence d'éventuelles subventions croisées, il convient de prendre en compte d'une part l'ensemble des coûts et des revenus de l'opérateur, et d'autre part, l'ensemble des prestations techniques et commerciales fournies par cet opérateur.

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



## 4.2 La causalité

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

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

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

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

## 4.3 La non-discrimination

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

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

## **5. Choix réglementaires de comptabilisation des coûts**

### 5.1 Périmètre des coûts

Dans la mesure où l'un des objectifs du dispositif de comptabilité **réglementaire est de mettre en évidence d'éventuelles subventions croisées**, le périmètre des coûts doit prendre en compte toutes les activités de l'opérateur, y compris celles qui n'utilisent pas le réseau et ne partagent a priori aucune ressource technique ou commerciale avec des activités régulées. Cette nécessité provient notamment de l'existence de coûts communs, tels que les frais de siège, qui sont des indivis pertinents pour l'ensemble des activités de l'opérateur et qui doivent, en conséquence, être affectés à tous les produits commerciaux correspondants, au prorata des autres coûts.



Ensuite, les fiches de restitution élaborées conformément à la décision de l'Autorité de régulation doivent produire une comptabilité réglementaire des coûts qui reflète fidèlement l'activité normale et efficace d'un opérateur. Par ailleurs, les restitutions des différents opérateurs doivent être comparables, et donc homogènes.

Dans ce cadre, la présente décision précise la nomenclature des coûts et revenus à appliquer par l'ensemble des opérateurs concernés, qui s'appuie sur une analyse des grands domaines d'activité qui contribuent directement ou indirectement à la production finale des produits commerciaux de l'opérateur.

Ainsi, pour chaque poste de coût, il est nécessaire de distinguer les coûts selon leur nature, notamment les coûts d'investissement et les coûts d'exploitation.

Les coûts d'investissement comprennent les dotations aux amortissements du capital investi ainsi que la rémunération du capital.

Les coûts d'exploitation comprennent notamment les charges de fonctionnement et de maintenance.

## **5.2 Définition des éléments pertinents pour le système de comptabilité réglementaire des coûts**

### **5.2.1 Référentiel comptable**

- Passage des comptes financiers à l'assiette réglementaire

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

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

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

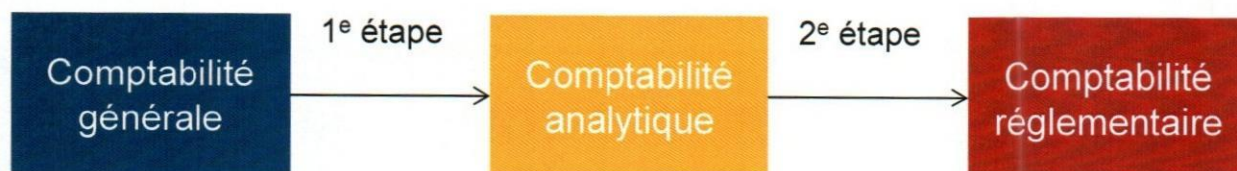
- Passage des comptes sociaux à la comptabilité analytique ;
- Passage de la comptabilité analytique à l'assiette réglementaire.

Pour permettre de fiabiliser la conformité de l'allocation des charges et des principales natures d'immobilisations au sein de l'assiette réglementaire, une réconciliation sur les grandes natures de poste du compte de résultat et du bilan analytique, sur la base du plan de compte IFRS (International Financial Reports Standards), serait nécessaire.



L'opérateur précisera, pour les éléments les plus significatifs, la nature et le montant des éléments concernés par des retraitements. Le diagramme ci-dessous illustre une vision schématique du passage de la comptabilité générale à la comptabilité réglementaire.

**Figure 1 : La vision schématique du passage de la comptabilité générale à la comptabilité réglementaire.**



L'Autorité de régulation considère que la norme IFRS (International Financial Reports Standards) est la norme la mieux adaptée pour la production des comptes réglementaires, dans la mesure où elle considère les différents flux au titre de leur signification économique.

Les traitements particuliers recommandés par l'Autorité de régulation sont les suivants :

### 5.2.2 Précisions sur l'assiette réglementaire et les traitements particuliers

L'Autorité de réglementation rappelle qu'en règle générale :

- tout élément de charge du compte de résultat ayant pour objet de neutraliser un produit doit être exclu de l'assiette de coûts réglementaires et comptabilisé sous la forme d'un « produit négatif » (débit d'un compte de produit), c'est-à-dire venant en déduction des produits.
- réciproquement, tout élément de produit ayant pour objet de neutraliser une charge doit être inclus dans l'assiette réglementaire, sous la forme d'une « charge négative » (crédit d'un compte de charge), donc venant en déduction des coûts.

En cas de besoin, des règles ou recommandations spécifiques seront adoptées par décision de l'Autorité de régulation conformément aux bonnes pratiques internationales pour traiter des cas particuliers. L'objectif est d'harmoniser le traitement de certains produits et de certaines charges afin de permettre une comparabilité des coûts et des revenus entre les différents opérateurs.

L'Autorité de régulation expose ci-après quelques exemples d'application, (*remises et promotions, reprise de provisions non utilisées*), et souligne que l'opérateur ne doit pas manquer de se conformer à la règle générale pour d'autres cas qui ne sont pas indiqués ou aux règles spécifiques définies pour les cas y afférents pour la tenue de la comptabilité réglementaire.

### 5.2.3 Eléments exceptionnels (ou Hors activités ordinaires)

Les éléments exceptionnels (éléments ne correspondant pas à des événements de l'activité ordinaire de l'opérateur) doivent être exclus de l'assiette réglementaire. Il s'agit notamment des :

- services bancaires liés à des opérations exceptionnelles (acquisitions, cessions, restructuration juridique, refinancement).



- pénalités et amendes.
- dotations découlant de tests de dépréciation (impairment tests). Ce traitement consiste au réaligement de la valeur comptable d'un actif si elle est sensiblement différente d'une valeur de cession ou d'utilité estimée. Ce type de retraitement ne peut être pris en compte dans la mesure où il repose sur des éléments d'appréciation difficiles à harmoniser entre opérateurs.
- éléments de résultat relatifs à des exercices antérieurs.

#### 5.2.4 Remises et promotions

Les remises et les promotions (par exemple, bonus en SMS ou en data ou minutes gratuites, réductions initiales sur forfait) ne doivent pas être considérées comme des charges d'exploitation venant en augmentation des coûts : elles seront traitées en déduction du chiffre d'affaires. Ces services ne génèrent ni coûts supplémentaires, ni flux financiers pour l'opérateur.

Ce traitement est également valable pour les remises consenties aux distributeurs. **En tout état de cause, la volumétrie correspondant aux minutes gratuites doit être prise en compte dans les états de restitution.**

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

Les services offerts (gratuits ou en bonus) ne doivent pas générer d'écritures comptables. Cependant, le trafic correspondant (minutes, SMS, data) aux services gratuits doit être pris en compte dans l'évaluation des coûts de la comptabilité règlementaire ou du modèle technico-économique.

#### 5.2.5 Impayés

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

L'objectif est d'harmoniser le traitement de certains produits et de certaines charges afin de simplifier les retraitements demandés et ainsi d'éviter les difficultés d'interprétation.

#### 5.2.6 Revenus tirés de la fourniture de services spéciaux ou services à valeur ajoutée

S'agissant de la fourniture de services spéciaux ou services à valeur ajoutée, l'opérateur doit comptabiliser les revenus afférents à ce service en brut, la charge à payer au fournisseur du service notamment au titre des reversements est constatée dans un compte de charge.

Dans le cas où l'opérateur est lui-même fournisseur du service, le produit est constaté en brut, aucune charge n'est constatée à titre de reversement.



### 5.2.7 Impôts et taxes

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

L'impôt sur les sociétés est donc une charge à exclure de l'assiette des coûts réglementaires.

### 5.2.8 Charges financières

Les charges financières sont exclues du périmètre des coûts réglementaires. Ces charges sont remplacées par la rémunération du capital fixée par décision de l'Autorité de régulation.

### 5.2.9 Trésorerie, immobilisations en cours, dettes sur fournisseurs d'immobilisations et crédits fournisseurs

L'Autorité de régulation considère que **l'assiette d'application du taux de rémunération du capital doit exclure tout élément relatif à la trésorerie**. Sans nier qu'un certain montant de trésorerie puisse être mobilisé pour assurer l'activité opérationnelle d'un opérateur, et en particulier la fourniture de prestations d'accès et d'interconnexion relatives aux terminaisons d'appels (voix et SMS), l'Autorité de régulation considère toutefois qu'il incombe à l'opérateur d'optimiser ce montant et qu'il n'apparaît pas dès lors pertinent de rémunérer un montant constaté de trésorerie de l'opérateur en le considérant comme une partie du capital engagé.

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

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

Enfin, dans le cas d'actifs faisant l'objet de crédits fournisseurs à moyen ou long terme, l'opérateur doit inclure la valeur nette des actifs dans l'assiette de rémunération du capital en s'assurant que cette valeur nette n'inclut aucun frais financier.

L'opérateur appliquera, le cas échéant, les retraitements permettant d'exclure ces frais. Ces retraitements consistent à modéliser les paiements au fournisseur comme la somme du remboursement du capital et de frais financier, sur la base du coût de la dette utilisée par l'Autorité de régulation pour définir le taux de rémunération du capital dans sa décision correspondante. Ci-dessous les différents cas d'inclusion/d'exclusion de ces coûts dans l'assiette du coût de capital :



**Figure 2 : Les différents cas d'inclusion/d'exclusion de ces coûts dans l'assiette du coût de capital**

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

#### 5.2.10 Licences

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

Les licences individuelles font l'objet d'un amortissement étalé sur la durée de validité desdites licences à compter de la date de délivrance de la licence à l'opérateur.

Ces frais résultent de l'existence d'un numerus clausus des opérateurs pouvant accéder à certaines licences, et constituent donc des frais d'accès au marché, c'est-à-dire des frais liés à la capacité de raccorder des abonnés sur un réseau ; si l'établissement et l'exploitation d'un réseau public de télécommunications était libre, il ne pourrait être perçu de droits importants. Ce coût est imputé sur les produits offerts aux abonnés au réseau. **Il n'est pas pertinent pour le calcul des coûts d'interconnexion.**

#### 5.2.11 Les coûts afférents aux cartes SIM et aux redevances de numérotation

Les coûts des éléments de réseau qui sont dédiés à un abonné doivent être répercutés, selon les principes des coûts incrémentaux, sur les services départ de cet abonné : Ce sont des coûts spécifiques aux seuls produits offerts aux abonnés d'un réseau tels que les coûts afférents aux cartes SIM et aux redevances de numérotation.

**Ces coûts, n'étant pas liés par un principe de causalité aux services d'interconnexion et par conséquent ne sont pas pertinents pour l'interconnexion.**



#### 5.2.12 Les activités de marketing, de vente, de fidélisation et le service client

Ces activités génèrent des coûts de marketing et de rétention, des coûts d'acquisition des nouveaux clients et des ventes, y compris les achats de terminaux pour les nouveaux clients et les coûts associés, les redevances d'usage des numéros de téléphone, et des versements effectués aux sociétés de commercialisation de services. Les postes de dépenses sont essentiellement des coûts de personnel et de travaux, fournitures et services extérieurs. Le service client correspond aux moyens consacrés à l'après-vente, au conseil, ainsi qu'à la vente de services complémentaires. Il s'agit principalement de coûts de personnel.

Ce coût est imputé aux produits offerts aux clients de l'opérateur. **Il n'est pas pertinent pour le calcul des coûts d'interconnexion.**

#### 5.2.13 La facturation et le recouvrement

Ce poste correspond, pour les produits de détail comme pour les ventes de gros, aux activités de comptage, de facturation, de recouvrement et de contentieux. Il doit pouvoir distinguer les coûts de facturation et de recouvrement liés à l'activité de détail de l'opérateur de ceux qui sont liés à son activité d'interconnexion.

Ce coût est imputé aux produits offerts aux abonnés de l'opérateur. **Seul** le coût de facturation et de recouvrement lié à l'activité d'interconnexion est pertinent pour le calcul des coûts d'interconnexion.

#### 5.2.14 L'achat d'interconnexion aux opérateurs tiers

Il s'agit d'achats d'interconnexion (achat de capacités BPN et de volumes de trafic) aux opérateurs tiers, qu'ils soient des opérateurs fixes ou mobiles, domestiques ou internationaux, et dont le montant dépend du volume de trafic sortant ou entrant en cas de collecte de trafic.

Le coût d'interconnexion payé aux opérateurs tiers (fixes ou mobiles) est imputé aux produits départ du réseau de l'opérateur. **Il n'est pas pertinent pour le calcul des coûts d'interconnexion.**

#### 5.2.15 Remplacement anticipé

Dans le cas d'un remplacement anticipé, (*Swap d'actif*), d'un équipement avant sa fin de vie (par exemple, un équipement défectueux), la valeur nette comptable résiduelle de l'équipement remplacé fait l'objet d'un amortissement accéléré sur la durée du programme de remplacement. Le nouvel équipement est quant à lui comptabilisé pour une valeur nette du prix de cession de l'ancien. Ainsi, le produit de cession est vu comme un rabais, ce qui a pour conséquence de diminuer la base des amortissements futurs. **Cette approche conforme aux IFRS doit être retenue dans l'assiette réglementaire.**

### **5.3 Données techniques**

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



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

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

L'Autorité de régulation retient la méthode des volumes annuels qui présente l'avantage d'être simple à mettre en œuvre et facilement auditable et apparaît comme la plus pertinente dans la mesure où elle correspond à l'application du principe de causalité. Toutefois, elle peut faire recours à l'autre méthode.

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

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

#### **5.4 Méthode de valorisation des actifs**

L'Autorité de régulation préconise la prise en compte des coûts historiques pour le calcul des coûts réglementaires.

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

En plus, les coûts historiques constituent un référentiel très robuste pour les restitutions comptables réglementaires, dès lors que l'ensemble des données comptables sont disponibles pour l'ensemble des actifs valorisés, en ce qu'ils ne reposent sur aucune hypothèse propre à un opérateur donné. En effet, les coûts historiques résultent des charges, telles qu'elles sont inscrites dans la comptabilité sociale des opérateurs, puis introduites dans le modèle réglementaire, après des retraitements indépendants de l'opérateur considéré, clairement spécifiés et en nombre limité.

D'autres méthodes pourraient être utilisées dans le cadre de modèle technico-économique en cas de besoin par l'Autorité de régulation.

#### **5.5 Rémunération du capital : méthode de calcul**

Le coût annuel des actifs de réseau au cours d'une année correspond à la somme des amortissements enregistrés en charges de l'année (la règle comptable utilisée en coûts



historiques étant celle de l'amortissement linéaire), et du coût de financement ou coût du capital, c'est-à-dire de la rémunération du patrimoine immobilisé.

L'Autorité de régulation détermine le taux de rémunération du capital avant impôt que les opérateurs utilisent. La méthode de calcul de ce taux tient compte du coût moyen pondéré des capitaux que supporterait un investisseur dans le secteur des services de communications électroniques au Togo.

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

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

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

## **6. Traitement des charges analytiques**

Afin de disposer d'une connaissance fine et fiable des coûts des opérateurs, établis sur des bases comparables, permettant de contrôler le respect des obligations tarifaires imposées, l'Autorité de régulation a exigé dans ce chapitre un traitement harmonisé des différentes charges analytiques visant la détermination des éléments composant l'assiette analytique entrant dans le calcul des coûts réglementaires.

Le traitement des charges non incorporables prévu dans le cadre de cette décision vise l'élimination des interprétations et les appréciations des opérateurs des charges à exclure de la base de calcul des coûts analytiques et garantir par la suite un traitement identique permettant une comparabilité en plus de la fiabilité et la pertinence des résultats dégagés.

### **6.1 Les ressources incorporables**

Ce sont des ressources directement ou indirectement liées aux activités et aux prestations de l'opérateur et qui entrent dans l'exploitation normale des différentes prestations de l'exercice objet de calcul des coûts analytiques réglementaires.

### **6.2 Les ressources non incorporables**

Ce sont les ressources qui n'ont pas de rapport direct avec les activités de l'opérateur et qui ne relèvent pas de son exploitation courante.

Ces ressources non courantes ne seront donc pas prises en compte pour la détermination du coût des prestations. Il s'agit notamment de :



Ressources	Libellé	Explication/ Compte
<b>Charges</b>	Autres pertes ordinaires	Il s'agit de charges non courantes ayant un caractère exceptionnel, notamment : Charges Nettes pour cessions d'immobilisation. Pénalités fiscales. Amendes de l'Autorité de régulation. Pertes exceptionnelles. Pertes non récurrentes. Autres charges du personnel.
	Dotations aux provisions	Il s'agit des provisions pour dépréciation d'actifs dont le caractère est récurrent : Dotation. Provision. Risques & charges. Dotation. Provision. Dépréciation Immo. Incorp. Dotation. Provision. Dépréciation. Immo. Corp. Dotation. Provision. Dépréciation. Des actifs courants. Dotation. Provision. Dépréciation. Stocks & en cours. Dotation. Provision. Dépréciation. Créances.
	Modifications comptables	Il s'agit de charges liées à des exercices antérieurs suite à des corrections d'erreurs et à des changements d'estimation.
	Impôts sur les sociétés	L'impôt sur les sociétés car il est considéré comme une affectation du résultat.
	Management fees	Les « management fees » constituent, un double emploi avec le coût de capital incorporé dans les coûts des produits et services en tant que charge supplétive. Les management fees liés à des contrats d'assistance sont à intégrer dans l'assiette analytique. Les management fees liés au nom de la marque sont à exclure.
	Charges financières nettes	Il s'agit notamment des intérêts et des pertes et gains de change latents et effectifs sur emprunts, prêts, immobilisation, clients, etc.
<b>Produits</b>	Autres gains ordinaires	Il s'agit principalement des gains liés à des prestations de service et d'autres gains non récurrents.
	Production immobilisée	Production immobilisée corporelle et Production immobilisée incorporelle.
	Autres produits d'exploitation	Redevance pour concessions et licences. Gains Nets/Cessions d'immobilisation. Remboursement assurances. Vente cahiers charges. Vente de matériel reformé. Matériels non rendus. Gains exceptionnels. Remboursement de frais/justice. Subventions d'exploitation. Subventions d'équilibre. Remboursement de frais /achat d'appro. Remboursement de frais/ autres. Charges d'exploitation.
	Amortissement subvention d'équipement	Quote-part des Subventions d'investissement.
	Reprises sur provisions	Reprise /amortissement. Immobilisations Corporelles. et Incorporelles,



Ressources	Libellé	Explication/ Compte
		Reprise /provision. R&D d'exploitation Reprise/provisions. dép. immo. incorp. Reprise/provisions. Dép Immo. Corp. Reprise /provisions. dép. des stocks. Reprise /provisions. dép. des créances. Reprise /provision. dép autres actifs. Reprise/provisions pour R&C financières. Reprise /provisions. dép financiers. Reprise amortissement complémentaire fiscal /IFRS.
	Produits de placement	Produits des participations locales. Produits des participations étrangères. Produits des autres immobilisations financières. Indemnités de retard/facilité paiement. Revenus des valeurs mobilières placement.

### 6.3 La méthode de calcul des coûts réglementaires

La comptabilité analytique préconisée par la réglementation en vigueur prévoit la méthode ABC.

Cette dernière suit généralement la cascade suivante (schéma de déversement des coûts) :

- Regroupement des produits et charges par nature,
- Prise en compte des ajustements à l'entrée du modèle (charges supplétives et exclusion),
- Allocation des coûts basés sur les activités,
- Passage par les matrices de facteurs de routage pour l'allocation des coûts réseaux,
- Obtention de comptes de résultats et de marges par services.

**Figure 3 : Schéma de déversement des coûts**

