



Recommandation de la branche relative au marché suisse de l'électricité

Guide pratique pour l'établissement des comptes annuels séparés du réseau selon la LApEI

GPSC – CH, édition septembre 2011

Verband Schweizerischer Elektrizitätsunternehmen
Association des entreprises électriques suisses
Associazione delle aziende elettriche svizzere



Impressum et contacts

Editeur

Association des entreprises électriques suisses (AES)
Hintere Bahnhofstrasse 10, case postale
CH-5001 Aarau
Tél. +41 62 825 25 25
Fax +41 62 825 25 26
info@electricite.ch
www.electricite.ch

Auteurs

Rolf Meyer	IBAAarau AG	Responsable du groupe de travail (2009 & 2011)
------------	-------------	--

Membres du groupe de travail 2009

Monika Schütz	Glattwerk AG, Dübendorf
Daniel Badoux	Services industriels de Nyon
Lukas Mäder	St. Gallisch - Appenzellische Kraftwerke (SAK)
Michael Frank	Forces motrices du nord-est de la Suisse SA (NOK)
Markus Urech	Gemeindeinspektorat, administration cantonale d'Argovie
Michel Walther	Office des affaires communales du Canton de Berne

Membres du groupe de travail 2011 (révision du guide pratique)

Sevgi Akgül	St. Gallisch - Appenzellische Kraftwerke (SAK)
Daniel Badoux	Services Industriels de Nyon
Max Epper	EKZ Zurich
Gratian Grossrieder	Youtility AG Berne
Lilian Heimgartner	Axpo AG
Konrad Rieder	SIG Genève
Ruth Sindelar	Industrielle Betriebe Kloten
Beat Stirnimann	Regio Energie Soleure

Conduite du projet au sein de l'AES

Peter Betz, chef de projet MERKUR Access II
Marcel van Zijl, responsable du service Gestion d'exploitation

Chronologie du guide pratique de séparation comptable

Novembre 2007	Attribution, par la commission «Questions financières» de l'AES, du mandat de remise à jour
Avril 2008	Démarrage du groupe de travail ¹
Août 2008	Bouclage du projet définitif du guide pratique
Août 2008	Approbation par la commission «Questions financières» de l'AES
Automne 2009	Consultation auprès des groupements au sein de l'AES
2 décembre 2009	Approbation par le Comité de l'AES
Février 2011	Début du travail d'adaptation par le deuxième groupe de travail
Avril 2011	Achèvement du guide pratique, version 2011
Mai 2011	Approbation par la commission des finances de l'AES
Juin/juillet 2011	Consultation auprès des membres et groupements de l'AES
14 ^e septembre 2011	Approbation par le Comité de l'AES

Le présent document est publié dans le cadre du projet MERKUR Access II.
N° de commande: 1017-f

¹ Le groupe de travail s'est fondé sur le document «Directive pour la réalisation de la dissociation comptable dans la comptabilité selon art. 7 LME», qui avait été édité par l'AES en 2001.

Copyright

© Association des entreprises électriques suisses (AES)

Tous droits réservés. Toute utilisation commerciale des données de ce document doit être préalablement approuvée par l'AES et donne lieu au versement d'une rétribution. Sauf dans le cadre de l'utilisation propre par l'utilisateur légitime, toute reproduction, distribution ou utilisation par une personne autre que le destinataire prévu est proscrite. L'AES décline toute responsabilité pour d'éventuelles erreurs qui seraient contenues dans le présent document, et elle se réserve le droit de modifier le document en tout temps sans autre forme de préavis.

Table des matières

1.	Introduction	5
2.	Bases légales applicables	7
3.	Définitions et délimitations	8
3.1	Notion de «séparation»	8
3.2	Exigences de la séparation pour les GDR suisses	8
3.3.	Interprétation de divers textes légaux pour la branche	8
4.	Etapas de la création de valeur au sein des entreprises d'approvisionnement en électricité	9
5.	Principes généraux de séparation comptable dans la comptabilité financière	10
5.1	Principes légaux pour l'établissement de bilans et de comptes de résultats spécifiques aux activités	10
5.2	Principes applicables aux clés de répartition (ventilation)	11
6.	Attribution des charges et des produits du compte de résultats selon les activités	14
7.	Attribution des postes de l'actif et du passif du bilan selon les activités	17
7.1	Imputations internes (comptes courants)	19
8.	Publication	20
8.1	Comptes annuels des sociétés anonymes	20
8.2	Comptes annuels d'une corporation de droit public (exemple)	22

Index des illustrations

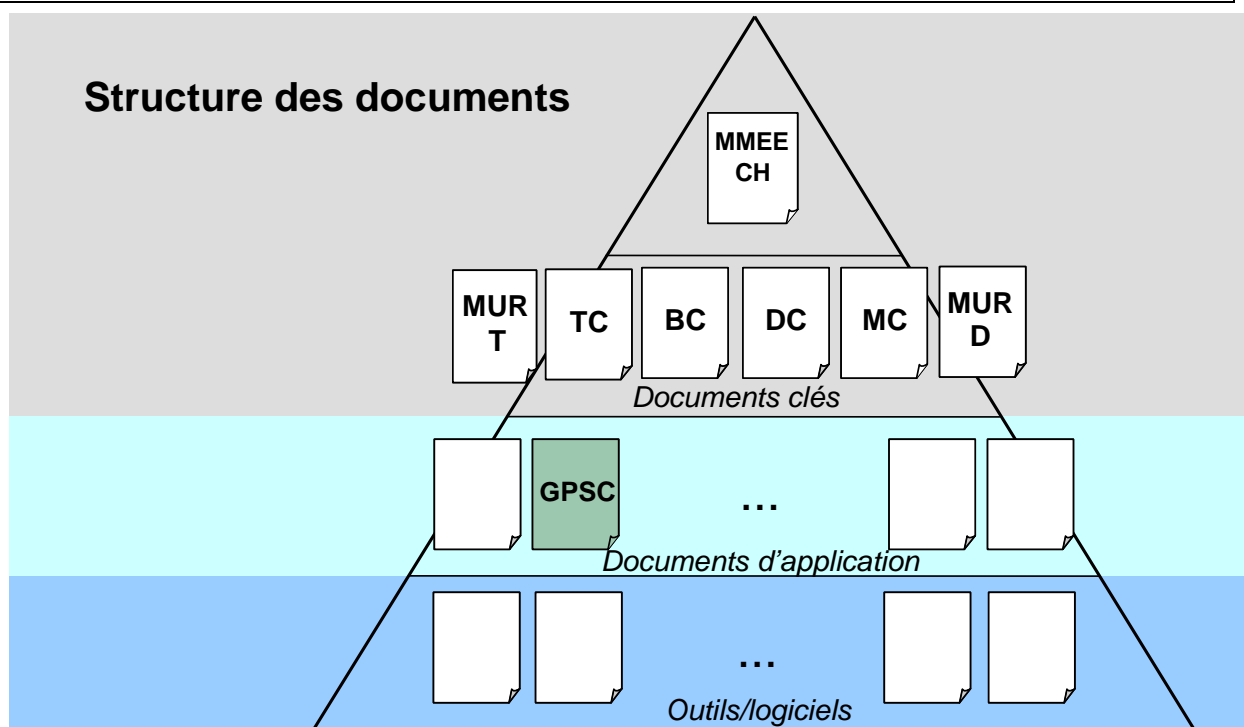
Illustration 1:	Etapas de la création de valeur au sein des entreprises d'approvisionnement en électricité (EAE)	9
Illustration 2:	Exemple de clé de répartition basée sur les chiffres d'affaires (montants en millions de CHF)	11
Illustration 3:	Exemple de clé de répartition basée sur les effectifs	11
Illustration 4:	Exemple de clé de répartition basée sur les immobilisations (valeurs en millions de CHF)	13
Illustration 5:	Processus d'imputation pour l'établissement des comptes de résultats séparés selon les activités	16
Illustration 6:	Exemple de publication des comptes de résultats par une société anonyme	22
Illustration 7:	Exemple de publication des bilans par une société anonyme	23
Illustration 8:	Exemple de publication des bilans par une corporation de droit public	25
Illustration 9:	Exemple de publication des comptes de résultats (comptes de fonctionnement) par une corporation de droit public	28

1. Introduction

Conformément au principe de subsidiarité, des spécialistes de la branche élaborent, dans le cadre du projet «Merkur Access II», un vaste dispositif réglementaire, notamment concernant l'utilisation des réseaux électriques ainsi que l'organisation des opérations commerciales dans le domaine de l'énergie. Les textes légaux font explicitement référence à ce dispositif réglementaire.

Le **document de base** de la recommandation de la branche est constitué par le «**Modèle de marché pour le courant électrique - Suisse**» (**MMEE – CH**), qui règle les aspects centraux de l'organisation du marché suisse de l'électricité.

Le présent guide pratique **GPSC – CH** pour la mise en œuvre de la séparation comptable du réseau dans les comptes annuels fait partie de la catégorie des **documents d'application** au sein de la recommandation de la branche pour le marché suisse de l'électricité.



Les articles 10 et 11 de la loi sur l'approvisionnement en électricité (LApEI) exigent des gestionnaires et des propriétaires des réseaux de distribution et des réseaux de transport qu'ils établissent pour chaque réseau des comptes annuels et une comptabilité analytique, distincts de ceux des autres secteurs d'activité (art. 10 LApEI).

La comptabilité analytique doit être présentée à l'EICOM chaque année. En revanche, seuls les comptes annuels des gestionnaires de réseaux de distribution et des gestionnaires de réseaux de transport sont soumis à la publication obligatoire par l'exploitant du réseau (art. 11 et 12 LApEI). Conformément à l'article 11, alinéa 2, LApEI, le Conseil fédéral peut fixer des exigences minimales dans le but d'uniformiser l'établissement des comptes et de la comptabilité analytique.

Les comptes annuels du réseau apportent de la transparence vis-à-vis de l'extérieur dans le cadre de la législation concernant le marché de l'électricité. On peut donc retenir que les comptes annuels séparés du réseau constituent une source d'information pour le public intéressé.

Ils ne doivent pas obligatoirement constituer la base du calcul des prix de la rémunération du réseau selon l'OApEI. En règle générale, les valeurs nécessaires peuvent être gérées et calculées dans une comptabilité analytique séparée. C'est la raison pour laquelle les actifs inscrits dans les comptes annuels séparés du réseau peuvent différer de la base pour le calcul des coûts de capital imputables selon l'article 15 de la LApEI.

Dans le cadre de la mise en œuvre concrète des propositions du présent guide pratique au sein des entreprises, il convient de prendre en compte de manière appropriée les réalités et particularités organisationnelles ainsi que les processus d'affaires spécifiques de chaque entreprise. Les thèmes suivants notamment ne sont pas l'objet du présent guide pratique:

- la détermination des rétributions d'utilisation du réseau;
- le calcul des coûts de production au sens de l'art. 4 OApEI;
- la comptabilité analytique;
- les secteurs d'activité que sont la production, le négoce et la vente de l'électricité;
- le secteur de l'installation électrique.

2. Bases légales applicables

(1) L'art. 10 LApEI traite de la séparation des activités et stipule,

à l'alinéa 3:

Les entreprises d'approvisionnement en électricité doivent séparer au moins sur le plan comptable les secteurs du réseau de distribution des autres secteurs d'activité.

(2) L'art. 11 LApEI traite notamment de la comptabilité séparée et stipule,

à l'alinéa 1:

Les gestionnaires et les propriétaires des réseaux de distribution et des réseaux de transport établissent pour chaque réseau des comptes annuels et une comptabilité analytique, distincts de ceux des autres secteurs d'activité. La comptabilité analytique doit être présentée à l'EICom chaque année.

à l'alinéa 2:

Le Conseil fédéral peut fixer des exigences minimales dans le but d'uniformiser l'établissement des comptes et la comptabilité analytique.

(3) L'art. 12 LApEI traite de l'information ainsi que de la facturation et stipule,

à l'alinéa 1:

Les gestionnaires de réseau rendent facilement accessibles les informations nécessaires à l'utilisation du réseau et publient les tarifs correspondants, le montant annuel de la rémunération pour l'utilisation du réseau, les tarifs d'électricité, les exigences techniques et les exigences d'exploitation minimales ainsi que les comptes annuels.

(4) L'art. 7 OApEI traite des comptes annuels ainsi que de la comptabilité analytique et stipule,

à l'alinéa 4:

Chaque gestionnaire et chaque propriétaire de réseau doit faire connaître les règles selon lesquelles les investissements sont portés à l'actif.

à l'alinéa 5:

Il doit imputer les coûts directs directement au réseau et les coûts indirects selon une clé de répartition établie dans le respect du principe de causalité. Cette clé doit faire l'objet d'une définition écrite pertinente et vérifiable et respecter le principe de constance.

(5) L'art. 10 OApEI traite de la publication des informations et stipule:

Les gestionnaires de réseau publient les informations visées à l'art. 12, al. 1, LApEI et la totalité des taxes et prestations fournies aux collectivités publiques, au plus tard le 31 août, notamment par le biais d'un site Internet unique, accessible librement.

(6) Directive de l'EICom 3/2011 : comptabilité analytique du réseau

Pour l'établissement des comptes annuels du réseau, l'EICom fixe les **exigences minimales** suivantes:

- Les comptes annuels de réseau se composent du bilan et du compte de résultat du réseau.
- Les données suivantes doivent obligatoirement être communiquées: recettes de réseau, dépenses de réseau, bénéfice / perte de réseau.
- La publication des comptes annuels comprend également les chiffres de l'année précédente.
- Un rapport d'activité ou rapport annuel sous forme descriptive ne suffit pas; des montants chiffrés doivent être communiqués.
- Si une entreprise transmet son rapport annuel, ce dernier doit au moins comprendre les comptes annuels séparés concernant le réseau (p. ex. IFRS 8) établis conformément aux exigences minimales indiquées ci-dessus.

3. Définitions et délimitations

3.1 Notion de «séparation»

- (1) En complément à la LApEI, l'Office fédéral de l'énergie (OFEN) a publié le 14 mars 2008 un document intitulé «*Questions et réponses (FAQ) concernant la législation sur l'approvisionnement en électricité*»². Au point 6, la notion de séparation est expliquée en les termes suivants:

Qu'entend-on par séparation?

On distingue les formes suivantes de séparation:

- Séparation au niveau de l'information: séparation des informations entre le réseau et les autres secteurs tels que production et commerce de l'électricité
- Séparation comptable: comptes annuels [et comptabilité analytique] séparés pour le secteur du réseau
- Séparation au niveau de l'organisation: indépendance organisationnelle du secteur du réseau
- Séparation juridique: le secteur du réseau doit être intégré dans une société juridiquement autonome
- Séparation de la propriété: le propriétaire du réseau n'exerce pas d'activités dans les autres domaines tels que production et commerce d'électricité

Les petits gestionnaires de réseau doivent-ils aussi séparer leur comptabilité?

Oui, il n'y a pas d'exception. Ceci vaut également pour la séparation au niveau de l'information et de l'organisation. Par contre, la séparation juridique et de la propriété ne s'applique qu'au réseau de transport.

Quelles sont les conséquences pour une entreprise qui ne procéderait pas à la séparation en temps voulu?

Est puni d'une amende de CHF 100 000 au plus celui qui, délibérément ou par négligence, ne procède pas ou pas correctement à la séparation. L'autorité de poursuite pénale est l'Office fédéral de l'énergie.

3.2 Exigences de la séparation pour les GDR suisses

Selon le droit applicable, les GDR doivent au moins remplir les conditions de la séparation au niveau de l'information et de la comptabilité.

Le présent guide pratique ne traite pas de la séparation au niveau de l'information.

3.3. Interprétation de divers textes légaux pour la branche

Concernant la terminologie utilisée dans la loi, il convient d'apporter les précisions suivantes en lien avec la pratique actuelle:

- «comptes annuels»: ils comprennent par principe le bilan, le compte de résultats (ou compte de profits et pertes) et l'annexe (conformément à l'art. 662 CO). La directive 3/2011 de l'EICOM n'exige expressément qu'un bilan et un compte de résultats.
- «[...] chaque réseau [...]»: conformément à la LApEI, il convient de tenir des comptes annuels distincts pour le réseau de transport et pour le réseau de distribution.
- Les dispositions concernant les comptes annuels ne concernent que le réseau, puisque aussi bien la loi que l'ordonnance règlent cela au chapitre portant sur l'utilisation du réseau.

² www.bfe.admin.ch/themen/00612/00613/index.html?lang=fr&dossier_id=02090

4. Etapes de la création de valeur au sein des entreprises d'approvisionnement en électricité

- (1) Les étapes de la création de valeur doivent être définies de manière spécifique par chaque entreprise sur la base de ses particularités organisationnelles ainsi que de ses activités. Ces définitions doivent ensuite être appliquées avec constance.
- (2) Ces diverses délimitations sont illustrées dans les exemples ci-dessous (cf. ill. 1):

Exemple 1: entreprise électrique intégrée verticalement		Exemple 2: pur distributeur	
Production - Production propre - Acquisition auprès de tiers (le cas échéant) - Revenus issus de la vente d'électricité aux autres secteurs d'activité		Production - Pas de production propre	Producteur
Distribution - Coûts du réseau - Revenus issus de l'utilisation du réseau - Coûts des raccordements - Revenus issus des raccordements		Distribution - Coûts du réseau - Revenus issus de l'utilisation du réseau - Coûts des raccordements - Revenus issus des raccordements	Gestionnaire du réseau de distribution (GRD)
Autres secteurs d'activité - Ventes d'électricité aux clients avec alimentation de base - Ventes d'électricité aux clients du marché libéralisé - Négoce d'électricité - Achat d'électricité fournie par la production - Approvisionnement externe - Autres activités		Autres secteurs d'activité - Ventes d'électricité aux clients avec alimentation de base - Ventes d'électricité aux clients du marché libéralisé - Négoce d'électricité - Approvisionnement externe - Autres activités	

Illustration 1: Etapes de la création de valeur au sein des entreprises d'approvisionnement en électricité (EAE)

- (3) Les activités du domaine de la distribution génèrent typiquement des produits et des charges en lien avec l'utilisation du réseau d'une part, ainsi que des produits et des charges en lien avec le raccordement des clients.
- (4) Les «autres activités» **de moindre importance** peuvent figurer dans les comptes annuels du réseau. Le degré d'importance est fixé en fonction de la spécificité de chaque entreprise.
- (5) Exemples pour «autres activités»: éclairage public, couplage chaleur-force (primauté de la chaleur), contracting (installations électriques).

5. Principes généraux de séparation comptable dans la comptabilité financière

- (1) La séparation comptable des comptes annuels doit par principe se baser sur les valeurs effectives données par la comptabilité financière. Il est aussi possible d'utiliser des comptabilités de secteurs d'activités distinctes comme base pour un bilan et un compte de résultats séparés pour le réseau. La dissociation au niveau du compte de résultats peut être déduite de la structure de la comptabilité analytique (schéma de calcul des coûts).
- (2) La tenue de comptabilités de secteur d'activités distinctes comme base pour les comptes annuels séparés présente les avantages suivants:
 - Gain de temps du fait que l'établissement de clés de répartition annuelles est partiellement évité
 - Réduction du travail supplémentaire nécessaire pour mettre à disposition la comptabilité analytique pour le réseau de distribution
 - Consistance avec le rapport d'activité
 - Continuité

La tenue de comptabilités de secteurs d'activités distinctes est toutefois conditionnée par l'existence d'un système qui permet la mise en place d'une structure comptable conforme aux divers secteurs d'activité.
- (3) Il n'y a pas d'obligation légale à tenir des grand-livres distincts ou des comptabilités de secteurs d'activités pour le réseau en vue de l'établissement des comptes annuels séparés du réseau.

5.1 Principes légaux pour l'établissement de bilans et de comptes de résultats spécifiques aux activités

a) Principes d'évaluation

- (1) De manière générale, les principes d'évaluation applicables dans les comptes annuels séparés du réseau sont ceux définis par le droit suisse (droit public et Code des obligations). L'utilisation de principes d'évaluation fondés sur des normes de présentation comptable reconnues (p. ex. Swiss GAAP RPC, IFRS ou IPSAS) est tolérée.

b) Répartition correcte

- (2) Si une attribution directe aux différentes activités n'est pas possible ou qu'elle impliquerait des démarches disproportionnées, la ventilation des divers comptes doit être effectuée au moyen d'une clé de répartition. Cette dernière doit être pertinente d'un point de vue technique et être compréhensible pour tout tiers familiarisé avec la matière.

c) Bases et principes de la présentation ordinaire des comptes

- (3) Les comptes annuels se fondent sur:
 - le principe de continuité des activités («going concern»);
 - le principe de l'importance relative («materiality»);
 - des délimitations conformes aux périodes de l'activité.
- (4) En outre, les principes suivants sont également applicables:
 - exhaustivité;
 - clarté;
 - prudence;
 - continuité dans la présentation, la publication, les évaluations et la ventilation;
 - non-compensation (présentation des chiffres bruts dans chaque position).

5.2 Principes applicables aux clés de répartition (ventilation)

- (1) La ventilation doit se faire sur la base de clés de répartition qui respectent le principe de causalité, sont pertinentes d'un point de vue technique et sont compréhensibles pour tout tiers familiarisé avec la matière. Elle peut être réalisée de manière «dynamique», c.-à-d. par une répartition en continu des montants sur les diverses activités, et/ou de manière «statique», par répartition en bloc à la fin de la période comptable. Dans le cadre de la ventilation ou répartition, le bilan et le compte de résultats doivent être traités conformément aux principes retenus.
- (2) Il convient d'utiliser un nombre aussi restreint que possible de clés de répartition, qui doivent être à la fois compréhensibles et actuelles.
- (3) Sur la base de ces considérations, la préférence sera donnée aux clés de répartition basées sur le chiffre d'affaires, sur les effectifs ou sur les immobilisations. D'autres clés de répartition sont envisageables, pour autant qu'elles soient techniquement pertinentes, qu'elles soient compréhensibles pour un tiers et qu'elles présentent un lien étroit avec les cas d'affaires sur lesquels elles portent. Des exemples d'utilisation des diverses clés de répartition sont présentés aux chapitres 6 (compte de résultats) et 7 (bilan).
- (4) Quelques exemples simplifiés de clés sont donnés ci-dessous.

Clé de répartition basée sur les chiffres d'affaires

- (5) Une clé de répartition basée sur les chiffres d'affaires doit englober aussi bien les produits de ventes directement attribuables que les produits d'imputation des relations de prestation internes (voir aussi au chapitre 6).
- (6) La distribution englobe l'utilisation du réseau et les raccordements, etc.
- (7) Les «autres activités» comprennent par exemple l'énergie, l'éclairage public, les principaux produits des prestations de services, le gaz naturel, l'eau potable, les eaux usées, le réseau de communication, etc.

	Total	Distribution	Autres activités
Produits directement attribuables	2 739,7	1 785,3	954,4
Produits d'imputation des prestations internes	2 300,9	0	2 300,9
Total Produits	5 040,6	1 785,3	3 255,3
Clé de répartition basée sur les chiffres d'affaires	100,0 %	35,4 %	64,6 %

Illustration 2: Exemple de clé de répartition basée sur les chiffres d'affaires (montants en millions de CHF)

- (8) Une clé de répartition basée sur les chiffres d'affaires peut être utilisée de préférence lorsqu'après l'attribution directe, quelques postes résiduels restent à ventiler dans certains types de produits et de charges, ou lorsqu'il n'existe pas de lien direct étroit avec les diverses activités.

Clé de répartition basée sur les effectifs

- (9) Les charges et produits présentant un lien étroit avec le personnel peuvent par exemple être ventilés sur la base des effectifs directement attribuables (nombres de personnes ou valeur des équivalents plein temps).

	Total	Distribution	Autres activités
Nombre de personnes directement attribuables	1 170	987	183
Clé de répartition basée sur les effectifs	100,0 %	84,4 %	15,6 %

Illustration 3: Exemple de clé de répartition basée sur les effectifs

- (10) Les entreprises qui réalisent de toute manière une détermination des charges de personnel selon les activités peuvent ventiler les charges et produits liés au personnel sur cette base.

Clé de répartition basée sur les immobilisations

- (11) Une clé de répartition basée sur les immobilisations se fonde par exemple sur les valeurs comptables ou sur les valeurs initiales des immobilisations corporelles à la date de référence du bilan. Ces immobilisations peuvent être directement attribuées aux diverses activités sur la base des comptes spécifiques individuels ou des justificatifs individuels annexés au bilan. Les valeurs des installations utilisées en commun peuvent être réparties sur les activités de manière proportionnelle aux valeurs totales des attributions directes.
- (12) Dans l'exemple qui suit, une répartition intermédiaire est effectuée au niveau des installations communes ((p. ex. des installations de communication et d'information), car les installations utilisées conjointement ne peuvent pas être attribuées directement.
- (13) **Les totaux des charges et des produits liés à des installations exploitées en commun peuvent cependant aussi être ventilés de manière globale sur la base de la sollicitation par chacune des activités.**

- (14) Une clé de répartition basée sur les immobilisations (illustration 4) pourra être utilisée de préférence lorsqu'après l'attribution directe, quelques postes résiduels restent à ventiler dans des rubriques comprenant des produits ou des charges liées aux installations (p. ex. amortissements).

	Total	Distribution	Autres activités	Install. communes
Terrains, immeubles	283,8	92,6	6,9	184,3
Installations de production	4,7		4,7	
Installations de transport et de distribution	620,6	533,9		86,7
<i>Répartition intermédiaire Installations communes</i>		18,9	67,8	-86,7
Installations de transport et de distribution après répartition	620,6	552,8	67,8	
Autres installations (chauffage à distance, réseaux d'eau)	12,1		12,1	
Equipements d'exploitation et commerciaux	43,7			43,7
Installations en construction	42,2	18,4	3,1	20,7
Total	1 007,1	663,8	94,6	248,7
<i>Répartition Installations communes</i>	-	198,3	50,4	-248,7
Valeurs après répartition	1 007,1	862,1	145,0	
Clé de répartition basée sur les immobilisations	100,0 %	85,6 %	14,4 %	

Illustration 4: Exemple de clé de répartition basée sur les immobilisations (valeurs en millions de CHF)

6. Attribution des charges et des produits du compte de résultats selon les activités

- (1) C'est le compte de résultats de l'ensemble de l'entreprise qui constitue la base pour les comptes annuels séparés du réseau.
- (2) Dans la mesure du possible, les produits et les charges sont en principe attribués directement.
- (3) Pour l'établissement des comptes de résultats séparés pour les diverses activités, il est possible de choisir entre plusieurs procédures pertinentes:
 - (a) Attribution directe chaque fois que possible; ventilation des charges et des produits qui ne peuvent pas être directement attribués au moyen de clés de répartition techniquement pertinentes et compréhensibles par des tiers, établies à partir de la **comptabilité financière**. L'inscription s'effectue selon le type de produit et de charge.
 - (b) Attribution directe chaque fois que possible; ventilation des charges et des produits qui ne peuvent pas être directement attribués au moyen de clés de répartition dérivées de la comptabilité analytique (comptes des centres de coûts et des projets). Dans ce cas, le processus de ventilation continue d'être appliqué aux charges et produits saisis dans la comptabilité financière, tandis que la comptabilité analytique ne sert qu'à déterminer les clés de répartition. L'inscription s'effectue ainsi selon le type de produit et de charge.
 - (c) Attribution directe chaque fois que possible, les charges et les produits qui ne peuvent pas être directement attribués étant répartis à l'aide du système de facturation interne des prestations fournies ou de répartitions à partir de la comptabilité analytique (comptes des centres de coûts, des projets et facturation interne des prestations) entre secteurs d'activité. Dans ce cas, ce ne sont plus les charges et produits saisis dans la comptabilité financière qui sont imputés, mais les charges et produits relatifs aux prestations internes (comptabilité analytique) et les répartitions. Ces prestations internes ne sont plus inscrites selon le type de produit et de charge, mais dans des positions séparées (produits internes et/ou charges internes).
 - (d) Selon la structure de la comptabilité, des formes mixtes peuvent également être envisagées.

6.1 Exemples de clés de répartition possibles

- (1) Des possibilités d'attribution de produits et charges qui ne peuvent pas être attribués directement sont présentées ci-dessous de manière non exhaustive; des exemples de clés possibles figurent entre parenthèses.

PRODUITS OPÉRATIONNELS

Produits provenant de l'utilisation du réseau

Perte sur débiteurs (clé de répartition basée sur le chiffre d'affaires)

Différences de couverture de l'utilisation du réseau dans l'année en cours

Correspondance avec la différence dans la comptabilité analytique

Prestations propres portées à l'actif

Clé de répartition basée sur les immobilisations ou sur la facturation interne

Bénéfices sur cessions d'actifs immobilisés

Clé de répartition basée sur les immobilisations ou sur la facturation interne pour les installations communes

CHARGES OPÉRATIONNELLES

Matériel et prestations de tiers

Répartition des charges pour les factures de créanciers qui concernent le réseau et les autres activités

Personnel

Dérivation de la comptabilité analytique via les types de coûts secondaires ou une clé de répartition (p. ex. chiffre d'affaires, total des salaires, effectif, etc.)

Amortissements

Clé de répartition basée sur les immobilisations

Pertes sur cessions d'actifs immobilisés

Clé de répartition basée sur les immobilisations

Autres charges d'exploitation

Loyers

Ventilation (p. ex. en fonction du nombre de m²)

Conseils, services

Répartition des charges

Assurances

Répartition des charges, ventilation (p. ex. actifs immobilisés, total des salaires, chiffre d'affaires, etc.)

Frais administratifs

Ventilation (p. ex. chiffre d'affaires, effectif).

Impôts sur le capital et fonciers

Impôts sur le capital : en fonction des actifs ou du pourcentage de capital propre

Impôts fonciers: attribution directe ou ventilation au moyen d'une clé de répartition basée sur les immobilisations

PERTES ET PROFITS NON OPÉRATIONNELS

Produits financiers

Ventilation via les positions du bilan générant des produits financiers

Charges financières

Ventilation via les positions du bilan qui sont la cause des charges financières

Apparition/disparition des différences de couverture des années précédentes

Correspondance avec les chiffres de la comptabilité analytique

Impôts sur le revenu

Impôts directs: ventilation selon répartition du résultat

6.2 Processus d'imputation

- (1) Les principaux processus d'imputation nécessaires à l'établissement des comptes de résultats séparés selon les activités sont représentés à titre d'exemple à l'illustration 5.

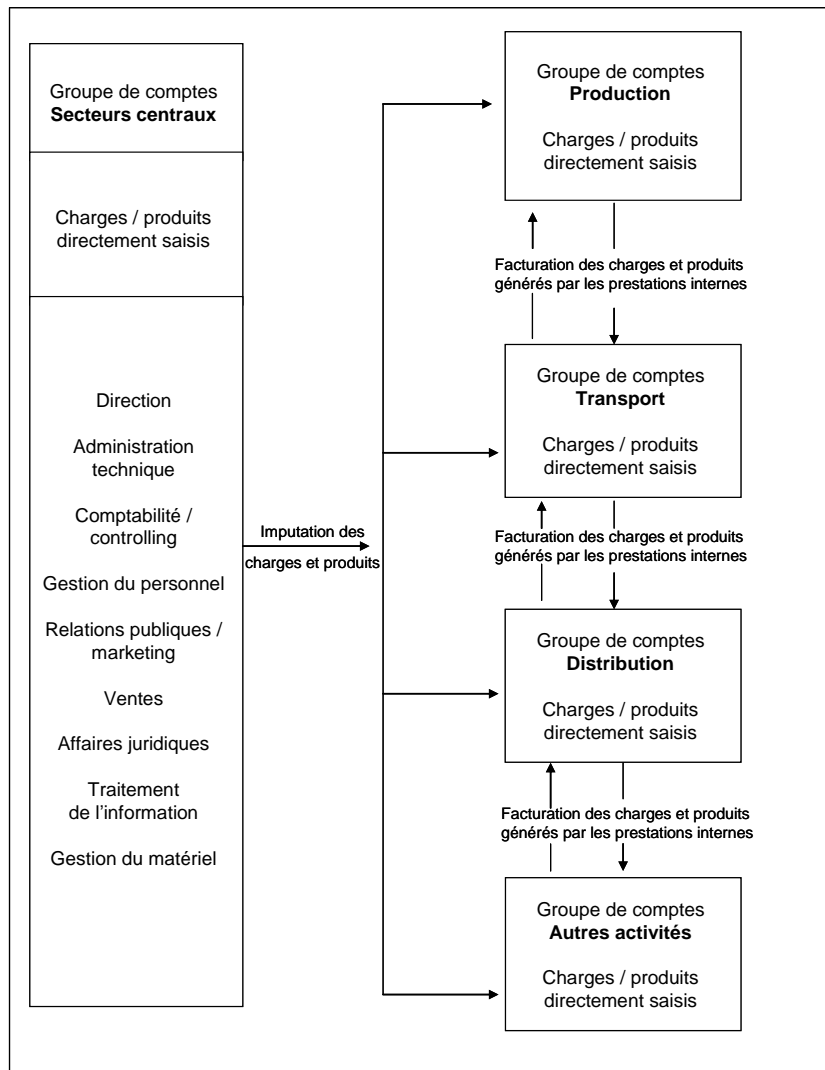


Illustration 5: Processus d'imputation pour l'établissement des comptes de résultats séparés selon les activités

7. Attribution des postes de l'actif et du passif du bilan selon les activités

- (1) Le bilan de l'ensemble de l'entreprise constitue la base de la comptabilité analytique séparée du réseau.
- (2) Les actifs et les passifs sont par principe attribués directement.
- (3) Pour la présentation du bilan séparée selon les activités, les postes de l'actif et du passif sont attribués directement aux différentes activités (autant que possible) et/ou par ventilation au moyen de clés de répartition. Il peut s'avérer nécessaire de procéder d'abord à une consolidation des comptes d'imputation internes du passif et de l'actif (créances ou dettes internes).
- (4) Si une attribution directe aux différentes activités n'est pas possible ou qu'elle impliquerait des démarches disproportionnées, la ventilation des divers comptes doit être effectuée au moyen d'une clé de répartition. Cette dernière doit être pertinente d'un point de vue technique et être compréhensible pour tout tiers familiarisé avec la matière. La ventilation peut être réalisée de manière «dynamique», c.-à-d. par une répartition en continu des montants sur les diverses activités, ou de manière «statique», par répartition en bloc à la fin de la période comptable. Des formes mixtes sont également admises.
 - (5) Des possibilités d'attribution d'actifs et de passifs qui ne peuvent pas être attribués directement sont présentées de manière non exhaustive ci-dessous:

ACTIF

En général, les positions et valeurs figurant à l'actif peuvent être attribuées de manière directe. Le nombre de cas nécessitant une ventilation est restreint.

Immobilisations corporelles

Ventilation des installations utilisées en commun, telles que les systèmes informatiques (p. ex. nombre d'utilisateurs), les bâtiments administratifs (p. ex. nombre de m²), les ateliers (p. ex. nombre d'heures de production).

Autres immobilisations financières

Ventilation (p. ex. chiffre d'affaires) ou attribution aux «autres activités»

Stocks

Ventilation (p. ex. chiffre d'affaires)

Créances pour livraisons ou prestations

Ventilation (p. ex. chiffre d'affaires)

Autres créances

Ventilation (p. ex. chiffre d'affaires)

Créances internes

Cette position correspond au compte de compensation du bilan³ (analogue aux créances internes)

Comptes de délimitation de l'actif

Ventilation (p. ex. chiffre d'affaires)

Liquidités

Ventilation (p. ex. chiffre d'affaires)

PASSIF

- (6) A moins qu'il n'y ait d'importantes immobilisations financières du côté de l'actif, le total au bilan ainsi que le passif, par voie de conséquence, découlent des attributions effectuées côté actif. Contrairement à la situation prévalant pour l'actif, les positions du passif ne peuvent en règle

³ Voir chap. 7.1

générale pas faire l'objet d'une attribution directe (ceci est particulièrement vrai pour les fonds propres ainsi que pour les fonds de tiers à long terme). Lors de la première réalisation de la séparation comptable, il est recommandé de tenir compte de divers chiffres-clé du bilan afin d'obtenir des situations de financement raisonnables. Le coefficient de couverture des investissements constitue une valeur particulièrement utile pour effectuer la répartition des fonds propres ainsi que des fonds de tiers à long terme.

- (7) Le coefficient de couverture des investissements I renseigne sur le degré de couverture de l'actif immobilisé par les fonds propres. Les valeurs d'actif à long terme devraient également être financées sur le long terme (règle d'or de l'établissement du bilan!). Etant donné que les fonds de tiers à long terme font partie du capital à long terme, mais que le coefficient de couverture des investissements I ne tient compte que des fonds propres, il est possible que cette valeur soit inférieure à 100 % (une valeur de 50 % peut déjà être considérée comme un indice de solidité). Par contre, si l'on intègre aussi bien les fonds propres que les fonds de tiers à long terme (coefficient de couverture des investissements II), la valeur obtenue devrait se situer nettement en-dessus de 100 %. Plus le coefficient de couverture des investissements II dépasse le seuil des 100 %, plus le capital à long terme participe au financement de l'actif circulant en plus de celui de l'actif immobilisé, et cela signifie une stabilité financière plus élevée de l'entreprise. Si l'actif immobilisé est par exemple partiellement financé par des fonds à court terme (coefficient de couverture des investissements II inférieur à 100 %), l'entreprise risque d'avoir des difficultés de paiement lors de l'échéance d'engagements à court terme, étant donné que l'actif circulant ne suffit pas pour assurer la couverture et que l'actif immobilisé ne peut pas être converti en liquidités assez rapidement. Il convient également de porter une attention particulière à la situation présentée par le bilan des autres activités, et particulièrement quelles sont leurs situations respectives de financement.
- (8) Les différences résiduelles entre les totaux du bilan peuvent être inscrites dans les fonds propres en tant que position corrigée ou alors dans l'actif circulant en tant que créances internes (différence positive) ou dans les fonds de tiers en tant qu'engagements internes (différence négative).

Fonds propres

1^{ère} année: la ventilation des fonds propres devrait être effectuée en tenant compte des valeurs-clés du bilan (p. ex. chiffres d'affaires, actif immobilisé, etc.). La prise en compte des divers facteurs peut aussi mener à opter pour une solution mixte.

2^e année: faire évoluer les fonds propres selon les comptes en tenant compte de l'affectation des bénéfices, des transactions au niveau des fonds propres et autres.

En cas d'attribution des valeurs du bilan selon la méthode «statique» (c'est-à-dire en bloc à la fin de la période comptable considérée), il n'est pas possible d'établir la valeur des fonds propres sur la base de la situation à la fin de la période précédente, de la part de bénéfice et de la part de bénéfice antérieur attribué.

Dans les fonds propres, il n'est pas nécessaire d'opérer une distinction entre le capital social, les réserves et le bénéfice/la perte au bilan reporté/e de l'exercice précédent. Le résultat de l'exercice doit être justifié de manière séparée via le compte de résultats.

Engagements à long terme

Dans la mesure du possible, attribution directe. Sinon, ventilation par analogie avec les fonds propres avec prise en compte des valeurs-clés du bilan.

Engagements à court terme

Ventilation (p. ex. charges d'exploitation)

Engagements internes

Cette position correspond au compte de compensation du bilan (analogue aux créances internes)⁴

Autres provisions

En général, ventilation non requise (p. ex. assainissement de la caisse de pension: ventilation selon le total des salaires)

⁴ Voir chapitre 7.2

Comptes de délimitation du passif

Ventilation (p. ex. charges d'exploitation)

7.1 Imputations internes (comptes courants)

- (1) Si les comptes des créances/engagements internes étaient supprimés, il ne serait pas possible de garantir que les bilans selon secteurs d'activité puissent être établis sans différences résiduelles entre les totaux du bilan. Pour déterminer ces derniers, il est nécessaire de rétablir l'équilibre au moyen d'imputations internes au passif et à l'actif (comptes courants). Ces écritures doivent figurer en tant que positions séparées dans l'actif (créances internes) et dans le passif (engagements internes).

8. Publication

- (1) L'art. 12 LApEI et l'art. 10 OApEI définissent quelles sont les informations relatives à l'utilisation du réseau qui doivent être rendues facilement accessibles et publiées. Les comptes annuels du réseau des gestionnaires de réseaux tombent, entre autres, sous le sens de ces dispositions. Selon l'art. 10 OApEI, les exigences légales sont satisfaites lorsque les comptes annuels du réseau sont publiés sur un site Internet librement accessible jusqu'au 31 août au plus tard (au moins sur le site internet mentionné par l'EICom dans la directive 3/2011). L'obligation de publier s'applique aux comptes annuels relatifs au réseau (art. 11 LApEI), composés du bilan et du compte de résultats.. Conformément à l'art. 7, al. 1, OApEI, la date de délimitation des exercices peut être librement choisie (en particulier année civile ou année hydrologique).
- (2) Les comptes annuels doivent comporter la mention de la période (p. ex. 1^{er} janvier xx – 31 décembre xx) et du modèle utilisé pour la présentation des comptes (p. ex. présentation des comptes selon le Droit des obligations)
- (3) Les chiffres des années précédentes doivent y figurer (dès la deuxième année de publication).

8.1 Comptes annuels des sociétés anonymes

- (4) La présentation du bilan et du compte de résultats doit se conformer aux normes légales applicables à chacune des entreprises. Les présentations peuvent ainsi différer d'une entreprise à l'autre.
- (5) L'établissement d'un rapport de révision pour les comptes annuels séparés du réseau, soit pour les bilans et les comptes de résultats sectoriels soumis à l'obligation de publier, n'est pas nécessaire.
- (6) Les illustrations 6 et 7 montrent à titre d'exemple la publication des comptes annuels du réseau (comptes de résultats et bilans) pour des sociétés anonymes exploitant des réseaux de distribution.

Compte de résultats réseau de distribution (CHF)		
	1.1.– 31.12.2010	1.1.– 31.12.2009
Produits de l'utilisation du réseau		
Différences de couverture utilisation du réseau de l'année courante		
Produits de livraisons et de prestations		
Produits internes		
Prestations propres portées à l'actif		
Bénéfices sur cession d'actifs immobilisés		
Autres produits d'exploitation		
Prestation globale		
Charges pour les réseaux en amont et les services-système		
Matériel et prestations de tiers		
Personnel		
Dépenses internes		
Amortissements		
Taxes et prestations aux collectivités publiques		
Pertes sur cession d'actifs immobilisés		
Autres charges d'exploitation		
Total charges d'exploitation		
Résultat d'exploitation avant financement et impôts		
Produits financiers		
Charges financières		
Résultat courant avant impôts		
Apparition/disparition des différences de couverture des années précédentes ⁵		
Produits exceptionnels		
Charges exceptionnelles		
Résultat avant impôts		
Impôts sur les revenus		
Bénéfice de l'exercice/perte de l'exercice		

Illustration 6: Exemple de publication des comptes de résultats par une société anonyme

⁵ Comme alternative, la position Apparition/disparition de différences de couverture des années précédentes peut aussi figurer, en tant que position séparée, après la position Différences de couverture de l'année courante.

Bilan réseau de distribution (CHF)		
	31.12. 2010	31.12.2009
Immobilisations corporelles		
Immobilisations incorporelles		
Participations		
Autres immobilisations financières		
Actif immobilisé		
Stocks		
Créances sur livraisons et prestations		
Autres créances		
Créances internes		
Comptes de délimitation de l'actif		
Liquidités		
Actif circulant		
ACTIF		
Fonds propres avant bénéfice/perte de l'exercice		
Bénéfice/perte de l'exercice		
Fonds propres		
Dettes à long terme		
Provisions pour différences de couverture		
Autres provisions		
Engagements sur livraisons et prestations		
Autres engagements à court terme		
Engagements internes		
Comptes de délimitation du passif		
Fonds de tiers		
PASSIF		

Illustration 7: Exemple de publication des bilans par une société anonyme

8.2 Comptes annuels d'une corporation de droit public (exemple)

- (1) La présentation du bilan⁶ et du compte de fonctionnement (compte de résultats) se base sur le modèle comptable harmonisé (MCH1) pour les cantons et les communes et peut différer légèrement d'un canton à l'autre dans l'utilisation des fonctions et des numéros de comptes.
- (2) L'établissement d'un rapport de révision pour les comptes annuels séparés, soit pour les bilans et les comptes de résultats sectoriels soumis à l'obligation de publier, n'est pas nécessaire.

⁶ Bilan et compte de résultats sont des termes du MCH2

- (3) Les illustrations 8 et 9 montrent à titre d'exemple la publication des comptes annuels (bilan et compte de fonctionnement) par une corporation de droit public exploitant un réseau de distribution.

COMPTABILITÉ FINANCIÈRE		Actif	Passif
Positions dans le bilan de la comptabilité communale:			
Compte global Actif			
1281	* Approvisionnement en électricité ¹⁾	629 205.35	-
1281.01	Installations de distribution		
1281.02	Cadastre d'exploitation des installations de distribution électrique	297 936.15	
1281.03	Achat d'une installation de télécommande centralisée	207 689.95	
1281.04	Assainissement des lignes du secteur «Sur les prés»	123 579.25	
1281.51	Autres installations d'exploitation	-	
Compte global Passif			
2282	* Approvisionnement en électricité ²⁾	-	1 435 629.77
2282.49	Engagements Distribution		629 205.35
2282.99	Autres engagements		806 424.42
<p>* Exemple; présentation en tant que financement spécial. La numérotation doit être conforme aux directives cantonales en matière de présentation des comptes des organismes publics.</p> <p>Si l'approvisionnement en électricité constitue un périmètre de comptabilité autonome, les positions du bilan doivent être tenues conformément au plan comptable MCH1.</p>			

PUBLICATION		Distribution		
Immobilisations corporelles		629 205.35		
Actif immobilisé		629 205.35		
Avoir de la Commune ³⁾		-		
Actif circulant		-		
ACTIF		629 205.35		
Fonds propres		629 205.35		
Dû envers la Commune ³⁾		-		
Fonds de tiers		-		
PASSIF		629 205.35		
<p>1) Il convient d'établir une liste des installations conformément aux recommandations / directives de l'AES. On peut renoncer à procéder à la réévaluation des installations.</p> <p>2) Les engagements font partie des fonds propres des secteurs d'activité. Les variations découlent des comptes annuels.</p> <p>3) L'avoir de la commune est donné par le total du passif, déduction faite de l'actif immobilisé. Le dû envers la commune est donné par le total de l'actif, déduction faite des fonds propres. Le solde Avoir/Dû commune correspond au solde Engagements/Actif immobilisé (comptes globaux 2282 / 1281).</p>				

Illustration 8: Exemple de publication des bilans par une corporation de droit public

COMPTABILITÉ FINANCIÈRE		Charges	Produits
861 *	Approvisionnement en électricité; distribution	788 581.55	788 581.55
300.00	Commissions	2 085.00	
301.00	Salaires	20 000.00	
309.00	Autres charges de personnel	60.00	
310.00	Fournitures de bureau, imprimés	136.00	
311.01	Achat de mobilier, outils	-	
311.02	Achat d'appareils de mesure	35 077.05	
312.01	Rétributions pour l'utilisation du réseau, exploitants de réseau en amont	231 555.00	
312.10	swissgrid, services-système	69 000.00	
312.11	swissgrid, financement des surcoûts (FS)	52 900.00	
313.00	Fournitures d'exploitation	409.15	
314.01	Entretien des installations par des tiers	44 406.25	
314.02	Entretien des bâtiments	3 103.40	
315.00	Entretien des appareils	1 321.50	
316.00	Loyers	5 712.95	
317.00	Remboursement de frais	101.00	
318.01	Frais de port, téléphone, assurances	206.00	
318.02	Honoraires, prestations de service	67 025.70	
318.03	Taxes de concession dues à la Commune	81 000.00	
319.00	Cotisations aux associations	250.00	
329.00	Intérêts sur avances	-	
331.00	Amortissement des installations d'exploitation	133 850.00	
352.00	Dédommagements d'administration dus à la Commune	17 109.00	
380.00	Excédent de recettes	19 673.55	
395.00	Part Charges sociales	3 600.00	
429.00	Intérêts sur engagements		14 112.45
434.01	Rétributions pour l'utilisation du réseau		642 233.85
434.10	swissgrid, services-système		69 000.00
434.11	swissgrid, financement des surcoûts (FS)		52 900.00
436.00	Rétrocessions		10 335.25
480.00	Excédent de charges		-

865 *	Approvisionnement en électricité; autres	686 793.85	686 793.85
300.00	Commissions	1 000.00	
301.00	Salaires	11 000.00	
309.00	Autres charges de personnel	-	
310.00	Fournitures de bureau, imprimés	1 350.00	
311.00	Achat de mobilier, outils	-	
312.00	Acquisition d'électricité	520 602.80	
313.00	Fournitures d'exploitation	409.15	
314.01	Entretien des installations par des tiers	12 318.35	
314.02	Entretien des bâtiments	23 103.40	
315.00	Entretien des appareils	41 321.50	
316.00	Loyers	-	
317.00	Remboursement de frais	313.00	
318.01	Frais de port, téléphone, assurances	1 328.45	
318.02	Honoraires, prestations de service	3 413.80	
318.03	Contrôle des installations	6 240.00	
319.00	Cotisations aux associations	250.00	
329.00	Intérêts sur avances	-	
331.00	Amortissement des installations d'exploitation	25 425.00	
352.00	Dédommagements d'administration dus à la Commune	17 000.00	
365.00	Contributions Energies renouvelables	-	
380.00	Excédent de recettes	19 918.40	
395.00	Part Charges sociales	1 800.00	
429.00	Intérêts sur engagements		16 422.00
431.00	Frais de rappel		500.00
434.01	Ventes d'électricité		653 238.05
434.02	Ventes Energies renouvelables		5 633.80
436.00	Rétrocessions		11 000.00
480.00	Excédent de charges		-

PUBLICATION	Distribution	
Produits de livraisons et de prestations	764 133.85	
Autres produits d'exploitation	10 335.25	
Imputations internes	-	
Prestation globale	774 469.10	
Matériel et prestations de tiers	528 063.00	
Personnel	25 745.00	
Amortissements	133 850.00	
Autres charges d'exploitation	81 250.00	
Total Charges d'exploitation	768 908.00	
Résultat d'exploitation avant financement	5 561.10	
Produits financiers	14 112.45	
Charges financières	-	
Résultat courant	19 673.55	
Produits exceptionnels	-	
Charges exceptionnelles	-	
Bénéfice / perte de l'exercice	19 673.55	

Illustration 9: Exemple de publication des comptes de résultats (comptes de fonctionnement) par une corporation de droit public