



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

Guide pratique pour la mise en œuvre de la séparation comptable (unbundling comptable) dans les comptes annuels

GPSC – CH, édition 2009 / V 1.2

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 IBAarau AG Responsable du groupe de travail

Membres du groupe de travail

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

Conduite du projet au sein de l'AES

Peter Betz, chef de projet MERKUR Access II
Janning Kohl, responsable du service Gestion d'exploitation (jusqu'à fin 2008)
Marcel van Zijl

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

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

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.

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.

Table des matières

1.	Introduction	4
2.	Bases légales applicables	5
3.	Définitions et délimitations	6
3.1	Notion de «séparation»	6
3.2	Précisions terminologiques concernant les textes légaux	6
4.	Etapes de la création de valeur au sein des entreprises d'approvisionnement en électricité	7
5.	Principes généraux de séparation comptable dans la comptabilité financière	9
5.1	Principes légaux pour l'établissement de bilans et de comptes de résultats spécifiques aux activités	9
5.2	Principes applicables aux clés de répartition (ventilation)	9
6.	Attribution des charges et des produits du compte de résultats selon les activités	12
6.1	Attribution directe autant que possible, puis ventilation via clés de répartition dérivées de la comptabilité financière	12
6.2	Attribution directe autant que possible, puis ventilation via clés de répartition dérivées de la comptabilité analytique (comptes des centres de coûts et des projets)	13
6.3	Attribution directe autant que possible, puis répartition à l'aide du système de facturation interne des prestations fournies entre secteurs d'activité	14
7.	Attribution des postes de l'actif et du passif du bilan selon les activités	15
7.1	Attribution directe et/ou ventilation via clés de répartition	15
7.2	Imputations internes (comptes courants)	17
7.3	Comptabilités de secteur d'activité distinctes	17
8.	Publication	18
8.1	Comptes annuels des sociétés anonymes	18
8.2	Comptes annuels d'une corporation de droit public (exemple)	21

Index des illustrations

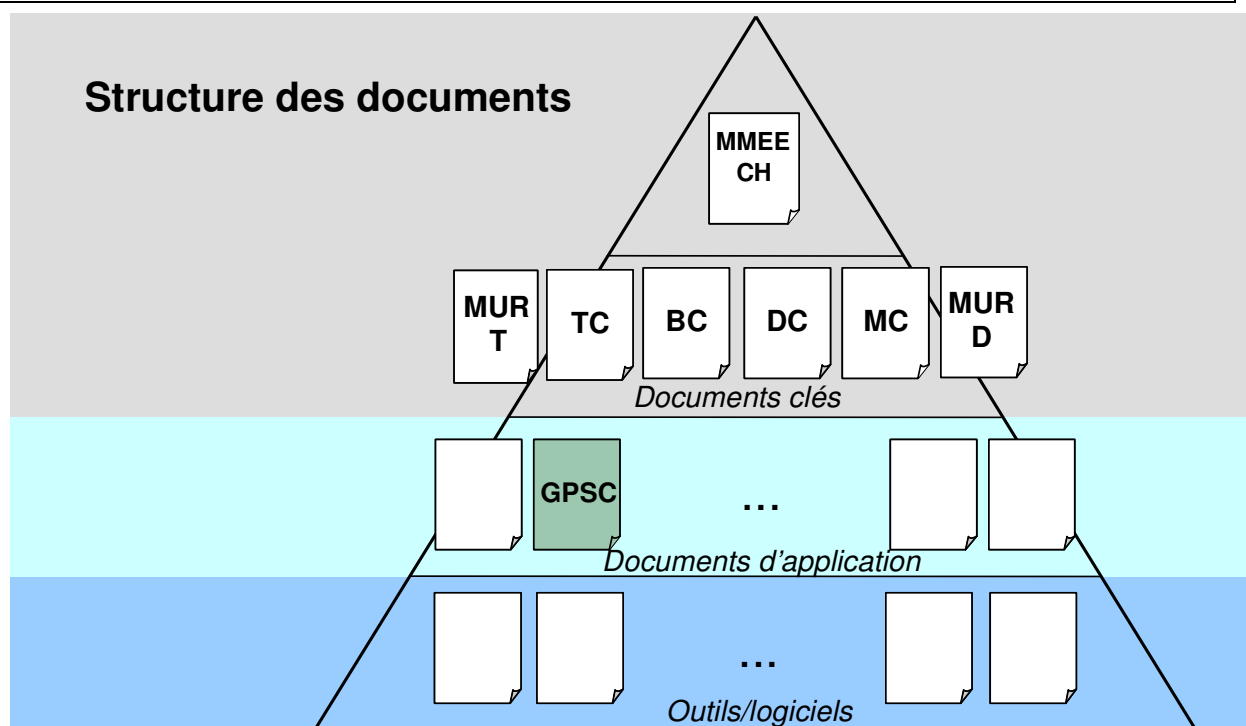
Illustration 1:	Etapes de la création de valeur au sein des entreprises d'approvisionnement en électricité	7
Illustration 2:	Exemple de clé de répartition basée sur les chiffres d'affaires (montants en millions de CHF)	10
Illustration 3:	Exemple de clé de répartition basée sur les effectifs	10
Illustration 4:	Exemple de clé de répartition basée sur les immobilisations (valeurs en millions de CHF)	11
Illustration 5:	Processus d'imputation pour l'établissement des comptes de résultats séparés selon les activités	14
Illustration 6:	Exemple de publication des comptes de résultats par une société anonyme	19
Illustration 7:	Exemple de publication des bilans par une société anonyme	20

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 ces recommandations de la branche.

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 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).

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. 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.

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 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;
- d'autres thèmes similaires.

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.

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 Précisions terminologiques concernant les textes légaux

- (1) Concernant la terminologie utilisée dans la loi, il convient d'apporter les précisions suivantes en lien avec la pratique actuelle:
- «comptes annuels»: ils comprennent le bilan et le compte de résultats (ou compte de profits et pertes).
 - «[...] 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. Par contre, les art. 6 et 7 de la loi stipulent que pour la fourniture d'énergie dans le cadre de l'approvisionnement de base, le gestionnaire du réseau doit tenir une comptabilité par unité d'imputation.

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 verticalement intégrée	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
Transport - Coûts du réseau - Revenus issus du réseau	Transport - Pas de transport		Gestionnaire du réseau de transport (GRT)
Distribution - Coûts du réseau - Revenus issus de l'utilisation du réseau - Revenus issus des raccordements - Charges de raccordement	Distribution - Coûts du réseau - Revenus issus de l'utilisation du réseau - Revenus issus des raccordements - Charges de raccordement		Gestionnaire de réseau de distribution
Autres secteurs d'activité - Ventes d'électricité - Ventes d'électricité aux clients du marché libéralisé - Négoce d'électricité - Charges liées à l'achat de l'électricité fournie par la production - Charges liées à l'achat de l'électricité fournie par la production et destinée aux clients du marché libéralisé - Autres activités - Charges liées à l'achat de l'électricité fournie par la production et destinée aux clients bénéficiant de l'approvisionnement de base - Revenus issus de la fourniture d'électricité aux clients bénéficiant de l'approvisionnement de base	Autres secteurs d'activité - Ventes d'électricité - Ventes d'électricité aux clients du marché libéralisé - Négoce d'électricité - Autres activités - Charges liées à l'achat de l'électricité fournie par la production et destinée aux clients bénéficiant de l'approvisionnement de base - Revenus issus de la fourniture d'électricité aux clients bénéficiant de l'approvisionnement de base		

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

- (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 cas particuliers, tels que le couplage chaleur-force (primauté de la chaleur), le contracting (installations électriques) et les raccordements provisoires, font partie du domaine des «autres secteurs d'activité».

5. Principes généraux de séparation comptable dans la comptabilité financière

- (1) Les principes ci-dessous doivent être respectés dans le cadre de l'établissement de bilans et de comptes de résultats séparés pour les secteurs d'activité concernés. La dissociation au niveau du compte de résultats peut être déduite de la structure de la comptabilité analytique (schéma de calcul des coûts). Il n'y a pas d'obligation légale à tenir des grand-livres distincts ou des comptabilités de secteur d'activité distinctes en vue de l'établissement des comptes annuels séparés. La séparation comptable des comptes annuels doit se baser sur les valeurs effectives données par la comptabilité financière; l'utilisation de valeurs théoriques (calculs ou estimations) n'est pas admise.

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 sont ceux définis par le droit suisse (droit public et Code des obligations). L'utilisation de principes d'évaluation fondés sur d'autres normes de présentation comptable (p. ex. Swiss GAAP RPC, IFRS ou IPSASist) 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, la ventilation et les imputations internes;
 - 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. Quelques exemples simplifiés sont donnés ci-dessous.

Clé de répartition basée sur les chiffres d'affaires

- (4) 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 découlant des relations de prestation internes (voir aussi au chapitre 6).

	Total	Transport	Distribution	Autres activités
Produits directement attribuables	4 340,1	1 600,4	1 785,3	954,4
Produits d'imputation pour prestations internes	3 800,5	1 499,6	---	2 300,9
Total Produits	8 140,6	3 100,0	1 785,3	3 255,3
Clé de répartition basée sur les chiffres d'affaires	100,0 %	38,1 %	21,9 %	40,0 %

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

- (5) 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

- (6) 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	Transport	Distribution	Autres activités
Nombre de personnes directement attribuables	4 340,1	297	987	183
Clé de répartition basée sur les effectifs	100,0 %	20,2 %	67,3 %	12,5 %

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

- (7) 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

- (8) 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.
- (9) Dans l'exemple qui suit, une répartition intermédiaire est effectuée au niveau des installations de transport et de distribution, car les installations utilisées conjointement qui figurent dans cette rubrique (p. ex. des installations de communication et d'information) n'ont pas de lien avec les autres activités.
- (10) **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.**

- (11) 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	Transport	Distribution	Autres activités	Install. communes
Terrains, immeubles	366,5	82,7	92,6	6,9	184,3
Installations de production	4,7			4,7	
Installations de transport et de distribution	1 047,6	427,0	533,9		86,7
<i>Répartition intermédiaire Installations communes</i>			<i>18,9</i>	<i>67,8</i>	<i>- 86,7</i>
Installations de transport et de distribution après répartition	1 047,6	427,0	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	60,0	17,8	18,4	3,1	20,7
Total	1 534,6	527,5	663,8	94,6	248,7
<i>Répartition Installations communes</i>	<i>---</i>	<i>102,0</i>	<i>128,3</i>	<i>18,4</i>	<i>- 248,7</i>
Valeurs après répartition	1 534,6	629,5	792,1	113,0	
Clé de répartition basée sur les immobilisations	100,0 %	41,0 %	51,6 %	7,4 %	

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) 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.
 - (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.
 - (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 entre secteurs d'activité. Dans ce cas, ce ne sont plus les charges et produits saisis dans la comptabilité financière qui sont répartis, mais les charges et produits relatifs aux prestations internes (comptabilité analytique).
 - (d) Selon la structure de la comptabilité, des formes mixtes peuvent également être envisagées.

6.1 Attribution directe autant que possible, puis ventilation via clés de répartition dérivées de la comptabilité financière

- (1) Avec cette méthode, la structure des comptes de résultats séparés est identique à celle du compte de résultats global.
- (2) Des possibilités d'attribution et de ventilation via clés de répartition sont présentées de manière non exhaustive ci-dessous:

Produits de livraisons et de prestations

Attribution directe aux différents secteurs, y compris les réductions de produits

Bénéfices sur cessions d'actifs immobilisés

Attribution directe, ventilation des postes résiduels

Prestations propres portées à l'actif

Attribution directe, ventilation des postes résiduels

Autres produits d'exploitation

Attribution directe, ventilation des postes résiduels

Matériel et prestations de tiers

Attribution directe, ventilation des postes résiduels (p. ex. sur la base de la répartition des charges attribuées)

Personnel

Attribution directe autant que possible, ventilation des postes résiduels (p. ex. au moyen d'une clé de répartition basée sur les immobilisations)

Loyers

Attribution directe, ventilation des postes résiduels

Conseil, services

Attribution directe, ventilation des postes résiduels

Assurances

Attribution directe, ventilation des postes résiduels

Frais administratifs

Attribution directe, ventilation des postes résiduels

Droits, concessions

Attribution directe autant que possible ou ventilation (p. ex. au moyen d'une clé de répartition basée sur les volumes vendus ou sur les chiffres d'affaires)

Taxes, redevances

Attribution directe avec ventilation des postes résiduels, ou attribution aux Autres activités

Amortissements

Attribution directe basée sur la répartition des actifs immobilisés, ventilation des postes résiduels

Pertes sur cessions d'actifs immobilisés

Attribution directe, ventilation des postes résiduels (p. ex. au moyen d'une clé de répartition basée sur les immobilisations)

Constitution et dissolution de provisions

Attribution directe à la position concernée pour le secteur d'activité bénéficiaire, ventilation des postes résiduels

Produits financiers

Attribution directe ou ventilation (p. ex. après attribution des positions du bilan générant des produits financiers)

Charges financières

Attribution directe ou ventilation (p. ex. après attribution des fonds de tiers portant intérêt)

Produits hors exploitation

Attribution directe aux Autres activités

Charges hors exploitation

Attribution directe aux Autres activités

Produits exceptionnels

Attribution directe avec ventilation des postes résiduels, ou attribution aux Autres activités

Charges exceptionnelles

Attribution directe avec ventilation des postes résiduels, ou attribution aux Autres activités

Impôts

Impôts directs: ventilation selon répartition du résultat

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

6.2 Attribution directe autant que possible, puis ventilation via clés de répartition dérivées de la comptabilité analytique (comptes des centres de coûts et des projets)

- (1) Les entreprises qui tiennent de toute manière une comptabilité des coûts et des prestations selon secteurs d'activités à des fins de conduite d'entreprise peuvent également utiliser cet instrument (comptes des centres de coûts, décomptes internes des projets, et facturation interne des prestations) pour l'établissement des comptes de résultats séparés. Selon cette méthode, les charges et les produits saisis dans le compte de résultats sont répartis sur les diverses activités en utilisant des clés de répartition dérivées des comptes des centres de coûts et des prestations. Avec cette méthode également, la structure des comptes de résultats séparés est identique à celle du compte de résultats global.

6.3 Attribution directe autant que possible, puis répartition à l'aide du système de facturation interne des prestations fournies entre secteurs d'activité

- (1) Les entreprises qui tiennent de toute manière une comptabilité des coûts et des prestations selon secteurs d'activités à des fins de conduite d'entreprise peuvent également utiliser cet instrument (comptes des centres de coûts, décomptes internes des projets, et facturation interne des prestations) pour l'établissement des comptes de résultats séparés. Selon cette méthode, ce ne sont plus les charges et produits saisis dans la comptabilité financière qui sont répartis (compte des résultats), mais on procède à une facturation interne des prestations fournies entre les secteurs d'activité. Ces imputations internes ne sont plus structurées selon les types de charges. Les montants correspondant à chacun d'eux sont ainsi spécifiés dans des lignes distinctes dans le compte de résultats.
- (2) 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.

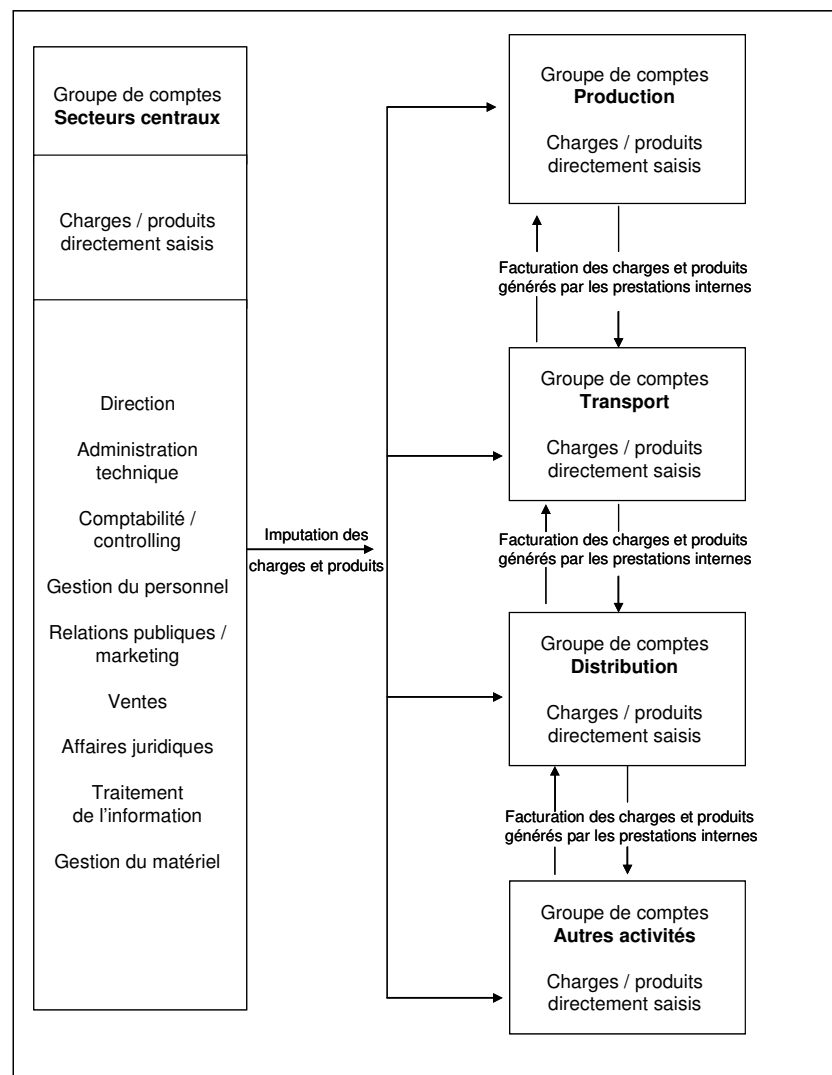


Illustration 5: Processus d'imputation pour l'établissement des comptes de résultats séparés selon les activités

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

- (1) 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.
- (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. 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.

7.1 Attribution directe et/ou ventilation via clés de répartition

- (1) Des possibilités d'attribution et de ventilation via clés de répartition sont présentées de manière non exhaustive ci-dessous:

ACTIF

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

Immobilisations corporelles

Attribution directe des valeurs comptables, ventilation des installations utilisées en commun (telles que les systèmes informatiques, les bâtiments administratifs, les ateliers, les entrepôts, etc.)

Immobilisations incorporelles

Par exemple droits de prélèvement, concessions, licences ou autres droits: attribution directe des valeurs comptables ou ventilation

Participations

Attribution directe des valeurs comptables ou ventilation (dans le cas des participations dans des entreprises verticalement intégrées)

Autres immobilisations financières

Attribution directe des valeurs comptables avec ventilation des postes résiduels, ou attribution aux Autres activités

Stocks

Attribution directe des valeurs comptables, ventilation des postes résiduels

Créances (y compris relatives à des comptes de facturation interne)

Attribution directe des valeurs comptables et des ajustements de valeurs, ventilation des postes résiduels

Comptes de délimitation de l'actif

Attribution directe, ventilation des postes résiduels

Liquidités

Attribution directe ou ventilation

PASSIF

- (2) 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 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. Le degré de risque inhérent à chaque secteur d'activité doit également être pris en compte.

- (3) Le coefficient de couverture des investissements 1 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!). Étant donné que les fonds de tiers à long terme font partie du capital à long terme, mais que le coefficient de couverture des investissements 1 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 2), la valeur obtenue devrait se situer nettement en dessus de 100 %. Plus le coefficient de couverture des investissements 2 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 2 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.
- (4) Il convient donc 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.
- (5) Les différences résiduelles entre les totaux du bilan doivent être inscrites soit dans l'actif circulant en tant que créances internes (différence positive), soit dans les fonds de tiers en tant qu'engagements internes (différence négative), étant donné que du point de vue du réseau cela correspond à du capital de tiers.

Fonds propres

1^{ère} année: ventilation des fonds propres via clés de répartition 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: continuation de la répartition des fonds propres; lors de l'affectation des bénéfices, tenir compte des bénéfices proportionnels.

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.

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 l'état à la fin de la période précédente, de la part de bénéfice et de la part de bénéfice antérieur attribué.

Fonds de tiers 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

Attribution directe, ventilation des postes résiduels

Provisions

Attribution directe basée sur les risques à couvrir dans chacun des secteurs d'activité, ventilation des postes résiduels

Comptes de délimitation du passif

Attribution directe, ventilation des postes résiduels

7.2 Imputations internes (comptes courants)

- (1) Les modes d'attribution présentés ci-dessus ne permettent en règle générale pas de garantir que l'établissement des bilans selon secteurs d'activité soit exempt de différences résiduelles entre les totaux du bilan. Il est donc 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).

7.3 Comptabilités de secteur d'activité distinctes

- (1) La tenue de comptabilités de secteur d'activité distinctes constitue une alternative à la solution présentée ci-dessus, puisqu'il s'agit de fait également d'une séparation comptable. Cette solution présente l'avantage qu'elle ne nécessite un système de clés de répartition que pour la répartition initiale. Ensuite, il n'y a plus besoin de procéder à l'actualisation annuelle des clés de répartition. Cela permet d'éviter des «sauts de valeurs» au niveau des bilans, phénomènes qui exigent des explications approfondies. La tenue de comptabilités de secteur d'activité 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.

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 des exploitants de réseaux tombent, entre autres, sous le sens de ces dispositions. Avec une publication des comptes annuels par le biais d'un site Internet librement accessible, les exigences légales selon l'art. 10 OApEI sont déjà satisfaites. Conformément à l'art. 10 OApEI, la publication doit se faire au plus tard le 31 août. En conséquence, la première publication des comptes annuels ne peut se faire avant le bouclage final de la première année comptable sous le régime de la régulation, à compter de l'ouverture du marché au 1^{er} janvier 2009. Pour l'année de transition 2009, il est envisageable de publier le rapport annuel ordinaire. L'obligation de publier s'applique aux comptes annuels (composés du bilan et du compte de résultats) relatifs au secteur du transport et à celui de la distribution. La publication d'autres informations n'est pas obligatoire (art. 11 LApEI). 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).

8.1 Comptes annuels des sociétés anonymes

- (1) 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. A l'exception de la présentation des fonds propres, la structure des comptes annuels est toutefois toujours identique à celle du bilan global et du compte de résultats global soumis pour l'approbation des 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.
- (3) Les illustrations 6 et 7 montrent à titre d'exemple comment les sociétés anonymes exploitant des réseaux de transport ou de distribution peuvent publier les comptes annuels sectoriels (comptes de résultats et bilans).

Compte de résultats	Distribution
	Exercice sous revue
Produits de livraisons et de prestations	
Prestations propres portées à l'actif	
Bénéfices sur cessions d'actifs immobilisés	
Autres produits d'exploitation	
Prestation globale	
Matériel et prestations de tiers	
Personnel	
Amortissements	
Taxes, redevances	
Pertes sur cessions 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	
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

Bilan	Distribution
	31.12. (exercice sous revue)
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	
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)

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>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>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>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>				

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

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

* La numérotation doit être conforme aux directives cantonales en matière de présentation des comptes des organismes publics.

Les produits et les charges doivent être comptabilisés de manière fonctionnellement correcte sur les diverses positions comptables. Lorsque cela n'est pas possible, l'attribution doit être effectuée par ventilation via des clés de répartition. Les clés de répartition doivent respecter le principe de causalité, être pertinentes d'un point de vue technique et être compréhensibles 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, et/ou de manière «statique», par répartition en bloc à la fin de la période comptable.

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