



Paris, le 10 décembre 2015

**LE PRESIDENT**

5, PLACE DES VINS DE FRANCE  
75573 PARIS CEDEX 12  
FRANCE  
TELEPHONE : + 33 1 53 44 22 80  
E-mail : michel.prada@finances.gouv.fr

Le Président du Conseil de normalisation  
des comptes publics

à

Monsieur Yves-Marie GODEFROY

Comptable principal du Budget annexe  
« Contrôle et Exploitation Aériens »

***Objet : Réponse à la saisine par le Comptable principal du Budget annexe « Contrôle et Exploitation Aériens »***

***Réf. : Votre courrier de saisine du 30 octobre 2014***

En réponse à votre courrier de saisine daté du 30 octobre 2014, je vous prie de bien vouloir trouver ci-après la réponse du Conseil de normalisation des comptes publics.

Cette saisine fait référence aux redevances les plus importantes perçues par la Direction des services de la navigation aérienne (DSNA) de la Direction générale de l'aviation civile (DGAC) : la redevance de route et la redevance pour services terminaux<sup>1</sup>. Les modalités de détermination de ces redevances sont similaires et sont fixées par les règlements européens « Ciel unique » pour chaque période de référence<sup>2</sup>.

En résumé, les redevances facturées aux compagnies aériennes sont déterminées sur la base d'hypothèses de coûts et de prévisions de trafic fixées dans un « plan de performance<sup>3</sup> ». Si les données réelles s'avèrent être différentes des hypothèses retenues (à la hausse ou à la baisse), le prestataire de services de navigation aérienne (PSNA) intègre les écarts dans le calcul des redevances facturables lors d'exercices ultérieurs.

---

<sup>1</sup> Uniquement pour la métropole.

<sup>2</sup> La période de référence actuelle couvre les années 2015 à 2019. La période de référence précédente concernait les années 2012 à 2014.

<sup>3</sup> Chaque Etat présente aux services de la Commission européenne un plan de performance afin de contribuer aux objectifs européens, notamment en termes d'efficacité économique.

La saisine transmise au Conseil pose la question du traitement comptable de ces ajustements tarifaires. Plus précisément, l'interrogation porte sur la méthode de comptabilisation de l'incidence des écarts constatés au titre d'une année N entre données réelles et données prévisionnelles.

Dans la mesure où les comptes du Budget annexe « Contrôle et Exploitation Aériens » sont intégrés dans le Compte général de l'Etat, les dispositions comptables qui ont été examinées par le Conseil pour traiter des questions soulevées sont celles du Recueil des normes comptable de l'Etat.

Au vu des dispositions de ce Recueil, le Conseil considère que les ajustements calculés au titre d'une année N et intégrés dans les taux futurs de redevances ne doivent pas être comptabilisés à la clôture de l'exercice N.

En effet, la prise en compte de ces ajustements pour la détermination des taux futurs de redevances constitue une simple modalité de calcul de tarifs réglementés applicables au cours d'exercices futurs. Le droit à une augmentation tarifaire ou l'obligation d'accorder une diminution tarifaire, issus de la réglementation européenne précitée, ne représentent respectivement, ni une ressource contrôlée par la Direction générale de l'aviation civile, ni une obligation actuelle de sortie de ressources, dans la mesure où un tel droit ou une telle obligation sont conditionnés à la réalisation de futures prestations de services.

Michel PRADA

## ANNEXE

### 1. Présentation de la réglementation des tarifs des services de navigation aérienne en Europe

#### *Présentation d'ensemble de la réglementation des tarifs*

Les règlements européens « Ciel unique » ont mis en place un système de tarification des services de navigation aérienne dans lequel les coûts et le trafic sont fixés avant le début de chaque période de référence et pour chacune des années de ladite période.

Les principales caractéristiques de la réglementation portant sur la redevance de route<sup>4</sup> sont les suivantes :

- La redevance facturée à une compagnie aérienne au titre des vols opérés en année N correspond à un taux synthétique unitaire appliqué à une mesure du trafic généré par cette compagnie.
- Ce taux synthétique résulte, d'une part, du calcul d'un taux brut qui a été fixé lors de l'élaboration du plan de performance et, d'autre part, de la prise en compte d'écarts entre les données prévisionnelles de ce plan de performance et les données réelles. Il convient de préciser que les données entrant dans la détermination de ces écarts, et donc faisant l'objet d'un suivi, correspondent à la mesure du trafic, à celle de l'inflation ainsi qu'à celle de certains coûts « éligibles »<sup>5</sup>.
  - Les écarts entre les données prévisionnelles et les données réelles, s'agissant de la mesure du trafic ou de la mesure de l'inflation, sont intégrés dans le calcul du taux de redevance applicable en N+2.
  - Les écarts entre données prévisionnelles et données réelles correspondant à des coûts « éligibles » sont intégrés dans le calcul du taux de redevance applicable lors de la période de référence suivante.

---

<sup>4</sup> La réglementation relative à la redevance pour services terminaux de la circulation aérienne est similaire à celle applicable pour la redevance de route.

<sup>5</sup> Il s'agit de coûts considérés comme « incontrôlables » par le Prestataire de services de navigation aérienne (PSNA). Ces coûts sont intégralement répercutés aux compagnies aériennes (les écarts par rapport aux montants inscrits au plan de performance modifient les redevances futures).

- Le taux synthétique, une fois calculé et validé, fait l'objet d'un arrêté ministériel et est appliqué à toutes les compagnies aériennes de manière uniforme (tarif régulé). Les factures émises ne distinguent pas le taux brut de l'incidence des écarts pris en compte dans le calcul du taux de redevance<sup>6</sup>.

L'incidence de ces écarts est donc facturée aux compagnies aériennes opérant sur le marché l'année de leur prise en compte dans le calcul du taux de redevance synthétique. Les ajustements tarifaires facturés en N+2 ou au cours de la période de référence suivante à une compagnie ne sont pas fonction de son activité en année N. Ainsi, une compagnie aérienne qui arrête son exploitation au cours de l'année N n'est pas redevable des ajustements tarifaires opérés en N+2 ou lors de la période de référence suivante au titre de l'année N.

## 2. Rappel des textes applicables

Le Recueil des normes comptables de l'Etat ne traite pas spécifiquement des activités à tarifs régulés. Dès lors, il convient de se reporter aux dispositions générales de ce Recueil pour instruire la question posée.

Selon la norme n°4 relative aux produits de fonctionnement, aux produits d'interventions et aux produits financiers, les produits de fonctionnement *« sont rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont acquis à l'Etat sous réserve que les produits de l'exercice ou que le résultat de l'opération puissent être mesurés de manière fiable »*.

La norme n°9 relative aux créances de l'actif circulant dispose que la comptabilisation d'une créance à l'actif circulant répond aux conditions générales de comptabilisation d'un actif.

La norme n°5 relative aux immobilisations incorporelles précise : *« Une immobilisation incorporelle est un actif identifiable non monétaire et sans substance physique dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'Etat, cette valeur économique positive étant représentée par des avantages économiques futurs ou le potentiel de services attendus de l'utilisation du bien. Une immobilisation incorporelle est identifiable :*

---

<sup>6</sup> *Tous les prestataires de service de navigation aérienne soumis aux règlements européens « Ciel unique » doivent informer les compagnies aériennes de la détermination du taux de redevance et les consulter sur le planning de facturation des ajustements reportables au cours de la période de référence suivante. Le mécanisme de détermination des redevances est donc transparent vis-à-vis des compagnies aériennes mais n'est pas explicité au travers des factures qui sont envoyées.*

- *si elle est séparable des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif ; ou*
- *si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations. »*

Selon cette même norme *« une immobilisation incorporelle est comptabilisée lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :*

- *elle est contrôlée par l'Etat ;*
- *son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.*

*L'Etat applique ces critères de comptabilisation aux coûts au moment où ceux-ci sont encourus (...) »*

La norme n°12 relative aux passifs financiers requiert que ces derniers doivent être comptabilisés lorsque les trois conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- *« il existe une obligation de l'Etat vis-à-vis de tiers se rattachant à l'exercice clos ou à un exercice antérieur ;*
- *il est certain ou probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire à l'extinction de l'obligation vis-à-vis du tiers ;*
- *le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable. »*

Pour utiliser ces différentes dispositions normatives, il est également important de se référer au cadre conceptuel figurant dans le Recueil des normes comptables de l'Etat<sup>7</sup>, qui énonce les éléments suivants :

- *« Un actif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'Etat, c'est-à-dire une ressource contrôlée et dont il attend des avantages économiques futurs. »*
- *« Les actifs sont comptabilisés dans les états financiers de l'exercice au cours duquel le contrôle des avantages économiques futurs ou le potentiel de services futurs est acquis à l'Etat. Le contrôle est en général fondé sur un droit (droit de propriété ou droit d'usage). »*

---

<sup>7</sup> Cf. arrêté du 23 septembre 2015 portant modification des règles relatives à la comptabilité générale de l'Etat.

- *« Un passif est constitué par une obligation à l'égard d'un tiers, existante à la date de clôture, dont il est probable ou certain, à la date d'arrêté des comptes, qu'elle entraînera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers.*

*Certaines opérations ne répondent pas à la définition d'un passif mais constituent des engagements mentionnés en annexe. Il s'agit :*

- *soit d'obligations potentielles de l'Etat à l'égard de tiers résultant d'événements dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance, ou non, d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'Etat ;*
- *soit d'obligations de l'Etat à l'égard de tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elles provoqueront une sortie de ressources. »*

### **3. Application des dispositions comptables du Recueil des normes comptables de l'Etat au cas particulier des ajustements du calcul des taux futurs de redevances**

Le calcul du taux de redevance de route d'une année N résulte de l'application des dispositions de règlements européens. Une fois publié par arrêté ministériel, le taux n'est pas négociable et s'applique à toutes les compagnies aériennes opérant sur le marché cette même année N.

Les règlements européens imposent que les écarts entre les données réelles et les données prévisionnelles d'une année N soient répercutés aux clients utilisateurs du service par le biais d'ajustements du calcul des redevances futures et non pas par un ajustement du taux de redevance applicable l'année N.

La Direction des services de la navigation aérienne (DSNA) ne dispose donc d'aucun droit à facturation complémentaire (ou le cas échéant d'aucune obligation de rétrocession) de ces écarts aux compagnies aériennes auxquelles elle a fourni des services l'année N. En effet, le droit à facturation ou l'obligation de rétrocession est conditionné à la réalisation de prestations de services futures aux compagnies aériennes, et la DSNA ne maîtrise pas le trafic desdites compagnies.

Dès lors, les écarts positifs (négatifs) entre les données réelles et les données prévisionnelles, récupérables à travers des ajustements des taux futurs de redevances, ne constituent pas des produits (charges) de la période au titre de laquelle ils sont constatés. Intégrés aux taux futurs de redevances, ils sont comptabilisés indirectement au travers de la facturation des futures prestations de services.

#### **4. La question des comptes du prestataire de services de navigation aérienne transmis à la Commission européenne**

Dans le cadre de la réglementation européenne, le Prestataire de services de navigation aérienne (PSNA) doit également présenter des comptes à EUROCONTROL<sup>8</sup>.

Ces comptes dits « comptes du prestataire » doivent être établis selon les indications reprises par l'article 12 du Règlement (CE) n° 550/2004 du Parlement européen et du Conseil du 10 mars 2004 relatif à la fourniture de services de navigation aérienne dans le ciel unique européen, modifié par le Règlement (CE) n° 1070/2009 du 21 octobre 2009 : *« les Etats contractants veillent à ce que les prestataires de services de navigation aérienne, quel que soit leur régime de propriété ou leur forme juridique, établissent, soumettent à un audit et publient leurs comptes financiers. Ces comptes sont conformes aux IAS/ IFRS. Lorsqu'en raison de son statut juridique, le prestataire de service ne peut se conformer entièrement aux normes comptables internationales, l'Etat contractant veille à ce que le prestataire y parvienne dans la mesure du possible ».*

S'agissant du prestataire français de services de navigation aérienne, le périmètre des comptes devant faire l'objet d'une communication à EUROCONTROL correspond à une extraction des enregistrements affectables à l'activité de services de navigation aérienne, à partir de la comptabilité du BACEA. Ces enregistrements doivent être retraités selon la réglementation européenne précitée.

---

<sup>8</sup> EUROCONTROL est l'organisation européenne pour la sécurité de la navigation aérienne. Ses activités recouvrent différents aspects de sécurité et de gestion de la navigation aérienne. EUROCONTROL assure également pour certains prestataires de navigation aérienne, la gestion des redevances. Enfin, EUROCONTROL a été désigné « Performance Review Body » (PRB) par la Commission européenne. A ce titre, l'organisation assiste la Commission Européenne dans la mise en œuvre du système de performance et suit ainsi la performance de chaque prestataire de services de navigation aérienne (PSNA) en termes d'efficacité économique.