

Projet présenté par les députés:

MM. Pierre Kunz, Ivan Slatkine, Philippe Glatz, Gabriel Barrillier, Patrick Schmied, Pierre Froidevaux, Stéphanie Ruegsegger, Pierre Weiss, Renaud Gautier, Pascal Pétroz, Thomas Büchi, Jean-Marc Odier, Claude Blanc, Janine Hagmann, Alain Meylan et Pierre-Louis Portier

Date de dépôt: 20 février 2003

Messagerie

Projet de loi modifiant la loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat de Genève (D 1 05)

Le GRAND CONSEIL de la République et canton de Genève
décrète ce qui suit :

Article 1 Modifications

La loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat de Genève, du 7 octobre 1993, est modifiée comme suit :

Art. 1, al. 2 à 4 (nouvelle teneur)

² Les établissements cantonaux, les fondations cantonales de droit public ainsi que les institutions de droit privé dans lesquelles l'Etat possède une participation majoritaire au capital ou dans le financement de l'exploitation ou d'une représentation majoritaire au sein des organes supérieurs sont soumis aux normes comptables internationales pour le secteur public (ci-après IPSAS : International Public Sector Accounting Standards).

³ Le Conseil d'Etat édicte les principes comptables applicables aux institutions dont le volume des comptes ne justifie pas la soumission aux normes IPSAS. Il en fixe la limite.

⁴ Des entités bénéficiant de prestations cantonales (garantie de déficit, caution, prêt, etc.) peuvent être soumises aux normes IPSAS ou IAS à la demande du Conseil d'Etat.

Art. 1A Modalités d'application (nouvelle teneur)

¹ Dans le cadre des principes généraux énoncés par les normes IPSAS et pour des règles non précisées dans le détail, le Conseil d'Etat prévoit des modalités d'application, notamment les taux d'amortissement, à l'intention des entités mentionnées à l'article 1, alinéa 2.

² Dans la présentation de leurs comptes annuels, les entités mentionnées à l'article 1, alinéa 2, indiquent les règles et modalités pratiquées, ainsi que toute information permettant de répondre aux exigences des normes IPSAS.

Art. 11 Principes et définitions (nouvelle teneur)

¹ Les comptes doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats, en conformité avec les normes IPSAS.

² Le respect des normes IPSAS doit garantir la transparence à travers une information complète et fournir une présentation fidèle de l'information utile pour les besoins de la prise de décision.

³ La planification financière, le budget et la statistique financière sont établis dans le respect des principes prévus par les IPSAS.

⁴ Les caractéristiques qualitatives des comptes tenus conformément aux normes IPSAS sont notamment l'intelligibilité, la pertinence, la comparabilité et la fiabilité qui se base sur les principes de l'image fidèle, de la prééminence de la substance sur la forme, de la neutralité, de la prudence et de l'exhaustivité.

⁵ Pour le surplus, le budget et les comptes sont établis selon les principes de l'annualité, de l'antériorité du vote, de la publicité et des spécialités qualitatives, quantitatives et temporelles.

Art. 15 (abrogé)

Art. 16 (abrogé)

Art. 17 (abrogé)

Art. 18 (abrogé)

Art. 19 (abrogé)

Art. 23 (abrogé)

Art. 32, al. 2 (nouvelle teneur)

² Les taux d'amortissement des actifs sont fixés en fonction de leur dépréciation effective ou selon leur durée d'utilisation et ils figurent dans un règlement d'application. Restent réservées les dispositions du droit cantonal ou fédéral, ainsi que des cas spéciaux non prévus par le règlement d'application et qui sont traités selon les principes généraux énoncés par les normes IPSAS.

Art. 66, al. 1 (nouvelle teneur)

¹ Les actifs figurant au bilan sont évalués de la manière suivante :

- a) les actifs figurent au bilan au plus pour leur prix d'achat ou de revient, déduction faite des amortissements et des provisions commandés par les circonstances;
- b) au cas où il ne serait pas possible de reconstituer le coût historique des actifs figurant au patrimoine administratif de l'Etat, ceux-ci sont réévalués au coût de remplacement conformément aux normes IPSAS ;
- c) les actions et obligations cotées en bourse, figurant au patrimoine financier de l'Etat, sont évaluées à la juste valeur conformément aux normes IPSAS. Les plus- ou moins-values sont enregistrées dans le compte de fonctionnement.

Art. 72 (nouvelle teneur)

¹ Les entités mentionnées à l'article 1, alinéa 2, doivent respecter, au plus tard pour l'exercice comptable 2001, les normes IPSAS.

² Les comptes de l'Etat doivent se conformer aux normes IPSAS au plus tard pour l'exercice comptable 2005.

Article 2 Entrée en vigueur

Le Conseil d'Etat fixe la date d'entrée en vigueur de la présente loi.

EXPOSÉ DES MOTIFS

Mesdames et
Messieurs les députés,

L'Inspection cantonale des finances (ICF) a remis au Conseil d'Etat, le 11 juin dernier, un rapport relatif au contrôle des comptes de l'Etat arrêtés au 31 décembre 2001. Ce rapport, qui ne semble guère avoir retenu l'attention, contient pourtant une cinquantaine d'observations mettant en évidence des dysfonctionnements comptables, sans compter les innombrables remarques figurant dans les rapports de l'ICF relatifs aux divers services et établissements contrôlés. Certaines de ces remarques et ces dysfonctionnements sont suffisamment graves pour que l'on soit en droit d'affirmer que les comptes présentés par le Conseil d'Etat et adoptés par le Grand Conseil en juin dernier ne sont pas conformes aux principes de sincérité, d'intégralité, de publicité, d'exactitude, de continuité et de clarté qui sont pourtant fixés par la loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat de Genève (D 1 05).

Ces comptes ne sont donc pas le reflet fidèle du patrimoine de l'Etat et ne donnent pas davantage un reflet exact du résultat du fonctionnement de cet Etat. Il est illustratif de mentionner par exemple que le rapport de l'ICF sur les comptes 2001 relève que le résultat de fonctionnement de l'exercice ne s'établit pas à 10 364 992.– F mais bien à 115 000 000.– F et que le découvert figurant au bilan de l'Etat en date du 31 décembre 2001 est supérieur de 343 500 000.– F à la réalité.

On ne peut omettre non plus le problème de l'évolution de la dette du canton et des inconnues relatives à l'estimation des rentrées fiscales pour l'année 2002, inconnues évoquées lors de la première séance du Grand Conseil en janvier 2003. Outre les difficultés de délais dues au changement de système de taxation, il faut noter que l'approche comptable fondée sur la notion de trésorerie ou « cash basis », encore utilisée dans certaines institutions publiques, est complètement dépassée. En effet, cette approche ne permet pas aujourd'hui de percevoir l'ensemble des charges et revenus imputables à un exercice précis ni d'appréhender les risques liés à toute institution publique. Dans un monde moderne tel que le nôtre, il faut pouvoir établir une comptabilité transparente qui reflète la réalité des comptes conformément à l'approche « accrual basis ».

En un temps où les « affaires » ont mis en évidence la nécessité absolue de la transparence des comptabilités privées comme des comptabilités publiques, cette situation, au demeurant illégale, contraire aux textes légaux, n'est plus acceptable. Il est impératif que la comptabilité de l'Etat de Genève suive des règles et des normes strictes, unanimement reconnues, permettant une lecture aisée et claire des comptes et donnant une image fidèle du patrimoine de notre République. Globalement, ce projet de loi vise donc à mettre un terme rapide aux pratiques de camouflages et de manipulations des chiffres qui ont toujours cours au sein de l'administration publique. Concrètement il vise deux objectifs précis.

1. Passage des normes IAS aux normes IPSAS

Il s'agit tout d'abord de remplacer dans la loi la référence aux normes comptables IAS par celle aux normes IPSAS. En effet, depuis l'introduction des normes IAS dans la loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat à fin 1998, les normes IPSAS se sont fortement développées et, depuis le début 2002, il existe un set complet de 20 normes IPSAS qui reprennent les principales normes IAS (il en existe 34).

Pour rappel, il est relevé que c'est le comité du secteur public de l'IFAC (fédération internationale des experts-comptables) qui s'est donné comme mission d'adapter les normes comptables internationales IAS au contexte et aux spécificités des collectivités publiques. Ces normes IPSAS font désormais autorité et c'est bien à elles que l'Etat doit se conformer.

Cette modification n'apporte aucun bouleversement. En effet, en premier lieu, la LGF prévoit depuis 1994 qu'un certain nombre d'établissements publics autonomes devaient se conformer aux normes IAS à partir de l'exercice 2001. Or, hormis les cas particuliers de SIG et de l'AIG, aucun établissement n'a pu adapter ses comptes aux normes IAS en raison des tergiversations des experts du département des finances et du Conseil d'Etat. C'est ainsi qu'à ce jour une seule directive a été transmise aux établissements concernés et elle concerne la norme IAS 1, dont l'application ne requiert en fait aucune directive particulière. De nombreux établissements, parmi lesquels les HUG, l'Hospice général, les TPG, Palexpo, etc., actuellement dans l'illégalité, sont donc invités à passer rapidement et directement aux normes IPSAS.

En deuxième lieu, il faut remarquer qu'il n'y a que très peu de différences entre les normes IAS et les normes IPSAS. Les normes IPSAS ne sont que l'adaptation de quelques-unes des premières au secteur public et, à l'évidence, les principes de transparence et de fiabilité des comptes sont ou devraient être admis par le secteur public autant que par les entreprises privées. Ainsi, les institutions qui se préparent aux normes IAS ne seront aucunement gênées de passer aux normes IPSAS. D'ailleurs ces institutions attendent depuis plus de deux ans des directives claires du département des finances pour concrétiser ce passage. On notera de surcroît que pour être en conformité avec les normes IPSAS, au cas où un point particulier n'est pas couvert par ces dernières, l'entité doit suivre la norme IAS qui traite de ce sujet (exemple : il n'y a pas encore de normes IPSAS sur les avantages du personnel ; par conséquent, il faut appliquer la norme IAS 19).

2. Mieux gérer les priorités : commencer par l'Etat

Afin de pouvoir réellement et rapidement mettre en place un système comptable transparent et respectant les normes internationales IPSAS, il s'avère indispensable, contrairement à ce que pensait le Conseil d'Etat dans un premier temps, de soumettre l'Etat lui-même et prioritairement à ces normes IPSAS. En effet, d'après certaines informations et constatations, la difficulté d'application des normes IAS dans les établissements autonomes semble largement provenir du fait que l'Etat lui-même ne suit pas ces règles et que le Conseil d'Etat craint désormais de ne pas maîtriser les incidences financières que le passage aux normes nouvelles des établissements autonomes pourrait avoir sur ses propres comptes. Soumettre d'abord l'Etat aux normes IAS/IPSAS aurait sans doute été plus sensé. Il s'agit donc de corriger cette erreur d'appréciation initiale

Par ailleurs les différents rapports de l'ICF sur les comptes de l'Etat montrent bien que la transparence et la fiabilité ne sont pas les qualités premières de la comptabilité publique, notamment en ce qui concerne la comptabilisation des immobilisations, les amortissements et l'évaluation des provisions. Le strict respect des normes IPSAS permettra aux députés et aux citoyens d'y voir clair.

La soumission de l'Etat et des établissements publics aux normes IAS/IPSAS permettra de surcroît de consolider les comptes de l'Etat au sens large et de révéler la vision réelle des comptes des institutions financées par les contribuables genevois. Elle soumettra également l'Etat à l'obligation de présenter le bilan, le compte de résultat, le tableau des flux de trésorerie, celui de la variation des fonds propres et de l'annexe complète, trois derniers

éléments que des députés et les observateurs spécialistes attendent depuis longtemps. Car à l'heure actuelle, ces informations pourtant cruciales, ne sont pas disponibles.

On notera aussi que le passage aux normes IPSAS impose la réalisation d'une inventurisation complète et d'une réévaluation comptable des immeubles et des terrains de l'Etat, des travaux qui ont déjà été prévus car ils sont indispensables à la mise en œuvre de la comptabilité financière intégrée (CFI) planifiée pour 2003. Les crédits ont déjà été votés par le Grand Conseil.

Il faut relever finalement que ce projet de loi ne s'oppose absolument pas, s'agissant de l'application rapide des normes IPSAS, au respect du nouveau modèle de comptes, autrement dit le nouveau plan comptable de l'Etat, imposé aux collectivités publiques suisses. Il s'agit en effet de ne pas confondre « normes » comptables et « plan » comptable. Chaque institution peut avoir son plan comptable spécifique tout en se conformant à des normes comptables standards.

En guise de note conclusive, les auteurs du présent projet de loi soulignent qu'ils ne proposent pas de mesures spectaculaires. De nombreuses collectivités publiques, en effet, dans le monde entier, convergent présentement et rapidement vers les normes IPSAS. La Confédération et plusieurs cantons ne font pas exception et il s'agit pour Genève, qui se voulait en avance sur ce sujet, de ne pas devenir lanterne rouge surtout au vu de sa situation financière actuelle.

N. B. – Les articles 15-19 et 23 sont abrogés car ils font référence à des principes comptables qu'il n'est plus nécessaire de mentionner. Ils sont en effet repris par les normes IPSAS.

Annexe : Objectif des normes IAS et IPSAS

Objectif des normes IAS et IPSAS

Norme IAS 1 Présentation des états financiers

IPSAS 1

Présenter la base de présentation des états financiers à usage général, afin qu'ils soient comparables tant aux états financiers de l'entreprise pour les exercices antérieurs qu'aux états financiers d'autres entreprises. Pour atteindre cet objectif, la norme établit les considérations générales de présentation des états financiers, donne des commentaires pour leur structure et établit les dispositions minimum pour le contenu des états financiers.

Norme IAS 2 Stocks

IPSAS 12

Prescrire le traitement comptable applicable aux stocks dans le système du coût historique. Une des questions fondamentales de la comptabilisation des stocks est celle du montant des coûts à comptabiliser en tant qu'actif et à différer jusqu'à la comptabilisation des produits correspondants. La norme donne des commentaires pratiques sur la détermination du coût et sa comptabilisation ultérieure en charges, y compris toute dépréciation jusqu'à la valeur nette de réalisation. Elle donne également des commentaires sur les méthodes de détermination du coût qui sont utilisées pour imputer des coûts aux stocks.

Norme IAS 7 Tableaux des flux de trésorerie

IPSAS 2

Imposer la fourniture d'une information sur l'historique des évolutions de la trésorerie et des équivalents de trésorerie d'une entreprise au moyen d'un tableau des flux de trésorerie classant les flux de trésorerie de l'exercice en activités opérationnelles, d'investissement et de financement.

Les informations concernant les flux de trésorerie d'une entreprise sont utiles aux utilisateurs des états financiers car elles leur apportent une base d'évaluation de la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie ainsi que des besoins d'utilisation de cette trésorerie par l'entreprise.

Norme IAS 8 Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changement de méthodes comptables

IPSAS 3

Prescrire le classement, les informations à fournir et le traitement comptable de certains éléments dans le compte de résultat de façon que l'ensemble des entreprises établissent et présentent un tel compte sur une base cohérente et permanente. Cela renforce la comparabilité, tant avec les états financiers de l'entreprise relatifs aux exercices précédents qu'avec les états financiers d'autres entreprises. En conséquence, cette norme impose la classification et l'indication des éléments extraordinaires ainsi que l'indication de certains éléments du résultat provenant des activités ordinaires. Elle précise également le traitement comptable applicable aux changements d'estimations comptables, aux changements de méthodes comptables et à la correction des erreurs fondamentales.

Norme IAS 10 Événements postérieurs à la date de clôture

IPSAS 14

Cette norme s'applique à la comptabilisation et aux informations à fournir sur les événements postérieurs à la date de clôture.

Norme IAS 11 Contrat de construction

IPSAS 11

Prescrire le traitement comptable des produits et coûts relatifs aux contrats de construction. Compte tenu de la nature de l'activité entreprise dans le cadre des contrats de construction, la date de démarrage du contrat et la date d'achèvement se situent en général dans des exercices différents.

La norme ne concerne que les entrepreneurs.

Norme IAS 12 Impôt sur le résultat

Prescrire le traitement comptable des impôts sur le résultat. La question principale en matière de comptabilisation des impôts sur le résultat est de déterminer comment comptabiliser les conséquences fiscales actuelles et futures a) du recouvrement (ou du règlement) futur de la valeur comptable des actifs (ou des passifs) qui sont comptabilisés dans le bilan d'une entreprise et b) des transactions et autres événements de l'exercice qui sont comptabilisés dans les états financiers d'une entreprise.

Norme IAS 14 Information sectorielle

IPSAS 18

Etablir les principes de la communication d'une information financière sectorielle, c'est-à-dire l'information sur les différentes lignes de produits et services que propose une entreprise, sur ces différents secteurs d'activité et sur les différentes zones géographiques dans lesquelles elle opère.

Norme IAS 15 Information reflétant les effets des variations des prix

L'information imposée par la norme a pour but de faire connaître aux utilisateurs des états financiers de l'entreprise les effets des variations de prix sur les résultats de ses activités.

Norme IAS 16 Immobilisations corporelles

IPSAS 17

Prescrire le traitement comptable des immobilisations corporelles. Les questions fondamentales concernant la comptabilisation des immobilisations corporelles portent sur la date de comptabilisation des actifs, la détermination de leur valeur comptable ainsi que la comptabilisation des dotations aux amortissements correspondantes.

Norme IAS 17 Contrats de location

IPSAS 13

Etablir, pour le preneur et le bailleur, les principes comptables appropriés et les informations à fournir au titre des contrats de location-financement (crédit-bail) et des contrats de location simple.

Norme IAS 18 Produit des activités ordinaires

IPSAS 9

Prescrire le traitement comptable des produits des activités ordinaires provenant de certains types de transactions et événements. La question fondamentale est celle du fait générateur de la comptabilisation des produits des activités ordinaires.

Norme IAS 19 Avantages du personnel

Prescrire le mode de comptabilisation et de présentation des avantages du personnel. Elle impose aux entreprises de comptabiliser a) un passif lorsqu'un membre du personnel a rendu des services en contrepartie des avantages du personnel qui lui seront versés à une date future et b) une charge lorsque l'entreprise utilise l'avantage économique résultant des services rendus par un membre du personnel en contrepartie des avantages du personnel.

Norme IAS 20 Comptabilisation des subventions publiques et information à fournir sur l'aide publique

Prescrire le traitement comptable des subventions publiques et les informations à fournir sur l'aide publique (il s'agit de la comptabilisation des subventions qu'une entité privée reçoit de la part de l'Etat, donc cette norme ne concerne pas l'Etat, ni les établissements).

Norme IAS 21 Effets de variations des cours des monnaies étrangères
IPSAS 4

Prescrire le traitement comptable des transactions en monnaies étrangères. Cette norme traite de la conversion des états financiers des activités à l'étranger qui sont comprises dans les états financiers de l'entreprise.

Norme IAS 22 Regroupement d'entreprises

Prescrire le traitement comptable applicable aux regroupements d'entreprises. La norme couvre aussi bien l'acquisition d'une entreprise par une autre que la situation rare d'une mise en commun d'intérêts dans laquelle un acquéreur ne peut être identifié.

Norme IAS 23 Coûts d'emprunt

IPSAS 5

Prescrire le traitement comptable des coûts d'emprunt, c'est-à-dire les intérêts et autres coûts supportés par une entreprise dans le cadre d'un emprunt de fonds.

Norme IAS 24 Information relative aux parties liées

IPSAS 20

Prescrire le traitement des parties liées et des transactions entre une entreprise présentant les états financiers et les parties qui lui sont liées. Des parties sont considérées être liées si une partie peut contrôler l'autre partie ou exercer une influence notable sur l'autre partie lors de prise de décisions financières et opérationnelles.

Norme IAS 26 Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite

Cette norme s'applique aux rapports financiers présentés par les caisses de prévoyance.

Norme IAS 27 Etats financiers consolidés et comptabilisation des participations dans les filiales

IPSAS 6

Cette norme s'applique à la préparation et à la présentation des états financiers consolidés d'un groupe d'entreprises contrôlées par une société mère. Elle s'applique aussi à la comptabilisation des participations dans des filiales dans les états financiers individuels de la mère. Une filiale est une entreprise contrôlée par une autre entreprise (appelée la mère).

Norme IAS 28 Comptabilisation des participations dans des entreprises associées

IPSAS 7

Cette norme s'applique à la comptabilisation par un investisseur de ses participations dans des entreprises associées. Une entreprise associée est une entreprise dans laquelle l'investisseur a une influence notable et qui n'est ni une filiale ni une coentreprise de l'investisseur.

Norme IAS 29 Informations financières dans les économies hyperinflationnistes

IPSAS 10

Cette norme s'applique aux états financiers de référence, y compris aux états financiers consolidés, de toute entreprise qui présente ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste.

Norme IAS 30 Informations à fournir dans les états financiers des banques et les institutions financières assimilées

Cette norme s'applique aux états financiers des banques et les institutions financières assimilées.

Norme IAS 31 Informations financières relatives aux participations dans des coentreprises

IPSAS 8

Cette norme s'applique à la comptabilisation des participations dans des coentreprises et à la présentation des actifs, passifs, produits et charges des coentreprises dans les états financiers des coentrepreneurs et des investisseurs, quelles que soient les structures ou les formes selon lesquelles sont menées les activités de la coentreprise. Une coentreprise est un accord contractuel en vertu duquel deux parties ou plus conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint.

Norme IAS 32 Instruments financiers : informations à fournir et présentation

IPSAS 15

Aider les utilisateurs d'états financiers dans leur compréhension des instruments financiers apparaissant au bilan et au hors bilan et de leur signification par rapport à la situation financière d'une entreprise, sa performance et ses flux de trésorerie.

Norme IAS 33 Résultat par action

Prescrire les principes de détermination et de présentation du résultat par action pour améliorer les comparaisons de la performance entre différentes entreprises sur le même exercice et entre différents exercices pour la même entreprise. La norme se concentre sur le dénominateur du calcul du résultat par action.

Norme IAS 34 Information financière intermédiaire

Prescrire le contenu minimum d'un rapport financier intermédiaire ainsi que les principes de comptabilisation et d'évaluation à appliquer aux états financiers complets ou résumés d'une période intermédiaire.

Norme IAS 35 Abandon d'activité

Les objectifs de la norme sont d'établir une base permettant d'isoler les informations relatives à une activité principale qu'une entreprise abandonne des informations relatives aux activités qu'elle poursuit ainsi que de préciser les informations minimums à fournir concernant les abandons d'activités.

Norme IAS 36 Dépréciation d'actifs

ITC

Prescrire les procédures qu'une entreprise applique pour s'assurer que ses actifs sont comptabilisés pour une valeur qui n'excède pas leur valeur recouvrable. Un actif est comptabilisé pour une valeur qui excède sa valeur recouvrable si sa valeur comptable excède le montant qui sera recouvré par son utilisation ou sa vente. Si tel est le cas, l'actif est décrit comme s'étant déprécié et la norme impose que l'entreprise comptabilise une perte de valeur.

Norme IAS 37 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels

IPSAS 19

Faire en sorte que les critères de comptabilisation et les bases d'évaluation appliquées aux provisions, aux passifs éventuels et aux actifs éventuels soient appropriés et que les notes annexes fournissent suffisamment d'informations

pour permettre aux utilisateurs de comprendre la nature, l'échéance et le montant de ces provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.

Norme IAS 38 Immobilisations incorporelles

Prescrire le traitement comptable des immobilisations incorporelles qui ne sont pas spécifiquement traitées par une autre norme. La norme impose aux entreprises de comptabiliser une immobilisation incorporelle si, et seulement si, certains critères sont réunis. La norme spécifie également comment évaluer la valeur comptable des immobilisations incorporelles et impose de fournir certaines informations sur les immobilisations incorporelles.

Norme IAS 39 Instruments financiers

Etablir les principes de comptabilisation, d'évaluation et de fourniture d'informations sur les instruments financiers dans les états financiers des entreprises.

Norme IAS 40 Immeubles de placement

IPSAS 16

Prescrire le mode de comptabilisation des immeubles de placement et les dispositions connexes concernant les informations à fournir.

Norme IAS 41 Agriculture

Prescrire le traitement comptable de l'activité agricole et les dispositions concernant la présentation des états financiers et des informations à fournir. L'activité agricole est la gestion de la transformation d'un actif biologique (animal vivant ou plante) en un produit agricole ou en un actif biologique additionnel.