



联合国
贸易和发展会议

Distr.
GENERAL

TD/B/COM.2/10
TD/B/COM.2/ISAR/3
12 March 1998
CHINESE
Original: ENGLISH

贸易和发展理事会
投资、技术及相关的资金
问题委员会

国际会计和报告标准政府间专家
工作组第十五届会议报告

1998 年 2 月 11 日至 13 日在日内瓦万国宫举行

目 录

<u>章 次</u>	<u>段 次</u>
一、工作组通过的建议	1 - 12
建议附件：立场文件	1 - 61
二、主席对专家会议讨论作出的总结	1 - 30
三、组织事项	1 - 5

附 件

- 一、介绍性发言摘要
- 二、第十六届会议临时议程
- 三、出席情况

第一章

国际会计和报告标准政府间专家 工作组通过的建议

对各国政府和国际社会提出的建议

A. 环境会计

1. 环境会计和报告对各种企业(无论是工商企业、非营利机构还是市营和公营的政府企业)的关系越来越密切,因为投资者、债权人、政府和公众对企业在环境方面的绩效如何影响其财务健全性日益关注。有些财务报表的使用者希望知道有关公司在环境方面蒙受风险的程度以及该公司如何控制环境成本和负债。为了提高环境成本和负债的会计和报告的质量,决策者和国家标准制订者必须提供进一步的指导,说明如何通过传统的财务会计框架取得环境会计事项和绩效方面的有用资料。国际会计和报告标准政府间专家工作组(会计标准专家组核可的技术性立场文件(见附件)是提供给各国政府、各企业和其他有关各方考虑的,目的是提高环境会计和报告质量,加强其协调统一。

2. 会计标准专家组请各国政府、国际组织和区域组织协助贸发会议散发专家组的立场文件,包括在组织区域讨论会方面给予合作。

B. 加强发展中国家和经济转型国家的会计行业

3. 为了加强发展中国家和经济转型国家公共部门和私营部门的责任制并提高其财务透明度,有必要加强这些国家的会计行业,

请各国政府、国际组织和区域组织同贸发会议合作,为这一行业的发展创造必要的扶持环境,特别是通过下列措施,缩短发达国家和发展中国家的教育差距:

- 编制全球性标准课程,列明培养有充分资格能够在世界经济中切实行使职能的会计师的学科课程;
- 确定并详细说明培养有充分资格的会计师所需的其他条件;

- 支持贸发会议为最不发达国家尤其是非洲法语国家开展的远距离培训方案。

C. 中小企业会计

4. 鉴于中小企业对市场经济的有效运转以及对创造就业、促进增长和可持续发展可发挥重要的作用，而且有必要对国际会计标准是否适合中小企业使用的问题加以鉴定，

吁请各国政府在确定其本国中小企业的会计需要方面同贸发会议合作，并向贸发会议提供有关其目前对中小企业适用的任何会计规则的资料。

对贸发会议秘书处提出的建议

A. 亚洲危机及会计政策公开

5. 贸发会议应连同专家组中的亚洲国家从会计和审计的角度对最近亚洲金融危机进行调查分析，查明会计和审计制度可改进的余地，从中吸取教训以防止今后再出现这种危机，并尽快将得出的结论向会计标准专家组提出报告。

B. 环境会计

6. 贸发会议应尽可能广泛地散发会计标准专家组关于环境成本和负债的会计和财务报告的立场文件。它还应将该立场文件以及“现有财务报告框架内环境成本和负债的会计和报告”和“将环境绩效与财务绩效联系在一起：最佳做法调查”这两份背景文件列入《国际会计和审计问题：1998年评论》。为了增加该年度《评论》对发展中国家的效用，《评论》至少应以三种正式语文发表。

7. 贸发会议应根据《评论》编制区域讨论会所需的培训材料，并同感兴趣的有关方面一起，为发展中国家和经济转型国家组织召开环境会计讨论会。

8. 贸发会议应继续研究如何发展环境绩效指标的问题，以便将其与财务绩效指标联系在一起。贸发会议应邀请国际会计标准委员会、国际会计师联合会、国际

标准化组织、联合国环境规划署和非政府组织等其他有关组织为此共同作出努力，并在适当的时候将开展这项工作的结果向会计标准专家组提出报告。

C. 会计教育

9. 贸发会议应继续同国际会计师联合会、阿拉伯执业会计师协会、联合王国注册会计师协会等有关机构合作编制全球课程，并确定培养有充分资格的会计师所需的其他条件。它应将工作结果向会计标准专家组第十六届会议提出报告。

10. 贸发会议应继续同其他专门从事远距离学习的组织合作，努力加强非洲法语区远距离学习方案，并为该方案寻求资金。

D. 中小企业会计

11. 贸发会议应着手这一方面的工作并向会计标准专家组第十七届会议提出报告。贸发会议尤其应：

- 分析各种发达国家、发展中国家和经济转型国家中小企业的会计和报告需要；
- 确定国际会计标准是否适合于中小企业使用；
- 查明各国会计方法之中对中小企业最佳的做法；
- 为拟订可供发达国家、发展中国家和经济转型国家使用的会计和报告范本(基本规则和格式)提出初步建议，以期促进不同国家做法的协调统一；
- 为中小企业会计研制培训模件，特别是为贸发会议经营技术发展方案研制培训模件。

E. 政府会计

12. 考虑到需要拟订政府会计标准这一事实，贸发会议应在资源允许时对政府会计的现有做法进行调查研究，以便将来有必要时可作为供专家组审议的一个议程项目。

建 议 附 件

立场文件：环境成本和负债的会计和财务报告

A. 立场文件的目的和重点

1. 自 1980 年代后期以来，国际会计和报告标准政府间专家工作组(会计标准专家组)一直广泛重视与环境会计有关的问题，并在国家和企业一级开展了一些调查。1991 年，专家组商定了一些它认为董事会可以考虑在报告中或管理层讨论中透露的项目，以处理有关的环境问题。1995 年，专家组第十三届会议专门讨论了环境会计问题。在这届会议上，专家组指出，虽然相当多的研究活动已经开始进行，但仍需作出重大努力，研究和评估正在产生的信息，以确定应向政府和其他有关各方提供的最恰当的指导。专家组的结论是：提供此种指导很重要。专家组认为，如果不迅速提供此种指导，就会出现不一致现象，成员国将不得不就其独立的标准和程序与其他成员国的标准和程序取得协调。

2. 这份“关于环境成本和负债的会计和财务报告的立场文件”的目的，是就它认为对财务报表和相关单据中的环境会计事项和会计业务进行会计核算方面的最佳做法，向企业、管理者以及标准订立机构提供指导。关于衡量和介绍的章节，基本上是对标准订立组织和其他组织已经或正在形成的立场的综合，其内容摘自一些相关文件。关于透露的章节的内容要比所提及的文件所载的章节的内容全面，包括专家组以前建议透露的一些项目。

3. 专家组认识到，国际会计准则委员会(会计标准委员会)目前正在研究其中的一些问题。这份立场文件是要将在公司的环境影响会计和报告方面提出的多数问题集中到一起。会计标准委员会在最近的将来不可能作出这种全面的说明。委员会有可能酌情将环境问题纳入各项单独标准。这样做可能要花好几年时间。

4. 这份立场文件的重点，是企业管理层对受托管理的与企业活动有关的环境资源所涉财务问题的会计管理责任。

5. 会计标准专家组(1989 年)发布的“财务报表的目标”中载明，财务报表的目标是说明企业的财务状况，供大量用户据以作出决策，并确定企业对受托管理

的资源的会计责任。环境是许多企业的重要资源，为了企业和社会的利益，必须有效管理环境。

B. 对环境成本和负债进行会计核算的必要性

6. 随着环境污染等一类问题成为世界各地的一个日益突出的经济、社会、政治问题，环境会计变得越来越与企业相关(不论它们是工商企业、非营利组织还是私营和公营的政府企业)。目前，正在国家和国际两级采取步骤，以保护环境，减少、防止和缓解污染造成的影响。因而，现在的趋势要求企业向公众透露其环境政策、环境目标、所执行的方案以及与这些政策、目标和方案有关的成本利得等方面的信息，并且透露可能对环境造成的危害，对此采取预防措施。

7. 企业的环境绩效如何影响其财务状况，与此种绩效有关的财务信息如何用来评估环境风险，对此种风险如何加以管理等，往往是投资者及其顾问关心的问题。债权人有着相似的需要，但一个附加的因素是，一旦债务人拖欠将土地作为抵押的贷款，前者就可能不得不承担纠正对环境造成的损害这项责任，所涉资金额可能明显大于原先贷款数额。由于环境成本可能影响到对企业所作投资的收益，所有人和股东对此尤为关注。其他有关各方包括：客户、供应商、管理者、公众以及上述各方的代表。资料的提供应使其不至于危害到敏感领域的商业机密或企业的竞争地位。

C. 范 围

8. 这份立场文件涉及会计事项和会计业务所引起的环境成本和负债的会计和报告，这些环境成本和负债将影响或者可能影响企业的财务状况或结果，因而，应当在企业的财务报表中报告。企业未负担的成本或项目的确定和衡量不属于本说明的范围。此类成本(往往称为“外部成本”)包括由社会而非由企业承担的用于治理空气污染和水污染等对环境的不利影响的费用。

D. 定 义

9. 立场文件采用下列具有特定含义的术语：

环境是指我们周围的自然状况，包括空气、水、陆地、植物、动物、非再生资源，如矿物燃料和矿物等。

资产是指企业因以往的活动而控制的资源，企业将依靠它获取经济效益。

负债是指以往的活动引起的企业的现时义务，此种义务的履行将造成体现为经济利益的资源流出企业。

或有负债是指财务状况表上的一项以往的活动引起的潜在义务，这项义务将只依企业无法控制的今后一个或多个难以料定的事件的发生或不发生而得到确认。

环境成本是指为以对环境负责的方式管理企业活动对环境造成的影响而采取或需要采取的步骤的成本，还指受企业的环境目标和要求驱使的其他成本。¹

环境资产是指由于达到确认为资产的标准而被资本化的环境成本。

环境负债是指企业引起的、达到确认为责任的标准的环境成本有关的义务。在为清偿债务而将引起的开支数额或支出时间不确定的情况下，某些国家将“环境负债”称为“环境负债准备金”。

资本化是指酌情将环境成本作为一项相关资产的一个组成部分，或作为一项单独资产加以记录。

义务是指需要在一规定或可确定的日期、在某一事件发生后或提出要求后，通过转移或动用资产、提供服务或采用其他出让经济益处的方式来履行的对他人的责任。

法律义务是指法定的、规章规定的或依据合同的义务。推定义务是指可以根据某一情形中的实情确立、推断或推定的义务，而不属于有法律依

¹ 例如处置和避免废物、保持或提高空气质量、清除泄漏石油、去除建筑物中的石棉、开发更为有利于环境的产品、开展环境审计和检查等方面的成本。正如第 45 段所指出，将什么列入环境成本需要作出判断。

罚款、处罚、赔偿等将视为与环境相关的成本，不属于这一环境成本的定义范围，但将单独公布。

据的义务，² 或是指一种由道德或道义上的考虑引起的推定义务，³ 而企业几乎或根本无法不履行这项义务。

10. 逐步形成的各种会计的基本概念，都涉及环境成本和负债的会计。尤为相关的是“负债”和“资产”的定义。不过，为了充分反映某个企业或行业的活动造成的各种环境影响，或许有必要透露更多的信息。

E. 确认环境成本

11. 环境成本应在其首次确定时期中确认。如果作为资产记列的标准已经达到，环境成本应当资本化并且摊销到当期和其后适当时期的收益表中，不然则应立即记入收益表。

12. 与环境成本有关的问题的关键是成本应予以确认的时期以及应予以资本化还是应记入收益表的时期。

13. 在有些情况下，环境成本可能涉及前期造成的损害。例如，在购置之前对财产造成的环境损害；前期发生的现在需要予以清理的事故或其他活动；对前期出卖的财产的清理；处置前期产生的危险废物的成本等。但是，根据会计标准，通常不能把环境成本视为前期调整，除非会计政策出现变化，或者除非出现重大差错。因此，上面提到的例子总的来说并不能视为前期调整。

14. 如果环境成本直接或间接地与企业今后将以下列方式取得的经济效益有关，此类成本应当资本化：

- (a) 提高企业拥有的其他资产的能力，或者改进其安全状况或提高其效率；
- (b) 减少或防止由于今后的经营活动而可能造成的环境污染；或者
- (c) 保护环境。

15. 资产的定义表明，在企业引起的成本将产生未来的经济效益的情况下，这项成本将被资本化，并在这些效益将要实现的时期内记入收入帐中。所以，符合这

² 例如，也许没有法律义务规定某一企业必须清除某一区域的泄漏石油，但是，如果该企业不这样做，它的声誉、往后在这一区域开展经营活动的能力等，可能受到相当大的不利影响。

³ 有时称为公平义务。

项标准的环境成本将被资本化。如果出于安全或环境原因引起环境成本，或者此类成本可减少或防止潜在的污染，或者为了未来保护环境，资本化也被认为是恰当的。环境成本也许并不直接提高经济效益，但是，如果企业想要从其他资产中获取或者不断获取未来经济效益，引起此类成本也许是必要的。

16. 许多环境成本并不产生未来的效益，或者，并不是与未来效益十分密切相关，以使其能够资本化。这些成本有：废物处理；与经常业务活动有关的清除成本；报告企业本身在前期引起的损害的清除；持续环境管理以及环境审计等。因不遵守环境条例而引起的罚款和处罚，以及因对环境造成损害而向第三方提供的赔偿等，均视为与环境有关的成本，但也是所引起的不产生未来效益的成本。所以，此类成本应立即记入收益表中。

17. 如果一项作为资产认列的环境成本与另一项资产有关，该成本应当作为这项资产的一个组成部分列入，不应单独予以认列。

18. 在多数情况下，资本化了的环境成本与另一项固定资产有关。引起环境成本本身并不产生任何具体或单独的未来效益。此类成本的未来效益在于企业的经营活动中得到使用的另一项生产资产。例如，清除建筑物中的石棉本身并不产生未来经济或环境效益。受益的是建筑物。因此，将清除石棉作为一项单独资产认列，是不恰当的。而一台清除水中或大气中污染的机器却能够产生具体或单独的未来效益，所以可以单独认列。

19. 如果环境成本被资本化并作为另一项资产的组成部分列入，这项合并资产应得到检查，看一看有无减损，并应酌情减记至可收回的数额。

20. 在有些情况下，资本化了的环境成本与相关资产合并，会使合并资产的记录超出可收回的数额。因而，应对合并资产作减损检查。同样，作为一项单独资产认列的资本化了的环境成本也应作减损检查。⁴ 尽管环境减损的认列和衡量所涉原则与其他形式的减损相同，但不确定性可能更大。具体而言，必须考虑到环境污染对类似财产的价值产生的“减损”作用。

⁴ 关于这一议题的进一步指导，参看会计标准委员会在“资产减损”方面正在进行的合作。

F. 确认环境负债

21. 当企业有义务承担环境成本时，通常即应确认负有环境债务。

22. 要使环境负债得到确认不一定要有法律上的强制性义务。有可能出现这样的情况：在不存在法律义务时或在法律义务扩大时企业有推定义务。例如，企业的一个既定政策是以超出法律所要求的标准清污，因为如果它未能兑现承诺，其商业信誉将受到影响，或因为这样做是正确和妥当的。然而，要做到在这种情况下使环境负债获得确认，企业的管理部门就必须作出承担有关环境成本的承诺(例如，可以对外公开或以通报方式对外发表的载于会议记录中的董事会决定)。同时，不能因为企业的管理部门日后无法履行承诺而使企业不确认环境负债。如果发生这种情况，财务报表的说明中就应当透露这一事实，同时说明企业的管理部门未能履行承诺的理由。

23. 在少有的情况下，根本无法全部或部分算出环境负债的数额。这并不免除企业透露环境负债的义务。在这种情况下，应在财务报表的说明中透露无法作出计算的事实和其中的理由。

24. 当环境损害涉及企业本身的财产或由于企业的经营和活动而给其他财产造成这一损失、但企业本身又无纠正的义务时，应考虑在财务报表的说明中或在财务报表本身以外的报告一部分中透露损害的程度。当有可能在将来的某个时候纠正这一损害时，可能需要考虑透露这一或有负债。

25. 尽管企业在结帐日可能没有义务纠正给环境造成的损害，但将来某个时候情况可能发生变化，例如，由于有了新的立法或由于企业决定处理其财产，在这种情况下就会产生义务。无论如何企业所有人和持股人有权了解对企业自身的财产以及对其他人的财产所造成的环境损害。

26. 企业因有义务对长期使用的资产恢复现场、予以关闭或移走而造成的成本应当在确定与这类现场恢复、关闭或移走有关的补救行动时作为一项环境负债给予确认。不过，就退役法摊销成本而论，企业可选择在整个有关运行期间备付这一成本。

27. 由于未来恢复长期使用的资产现场、予以关闭或移走的义务是在一开始给环境造成损害时就产生的，因此应当在那时候确认对环境的责任、而不是推迟到完

成这一活动或关闭现场的时候。不过，由于企业的性质，它可选择在整个有关运行期间确认退役法摊销成本(见第 40 段)。

28. 对以往为将资产或活动投入运行所必需而造成的损害于未来予以恢复现场而在造成损害时已确认为环境负债的费用应加以资本化。

29. 在许多情况下企业在开始某一项活动之前和从事该项活动的全过程中即已对环境造成损害。例如，不进行有关的挖掘是无法从事采矿的。在完成采掘活动之后常常要求企业对现场加以恢复。当对环境造成损害时，这种恢复费用即为应计成本(见第 26 和第 27 段)。这一数额应当在整个有关运行期间的收益表中予以资本化和加以摊销。

G. 确认追偿

30. 预期对第三方的追偿不应当计算其环境负债净额，而应当作为一项资产单独记录，除非具有抵消的法律权利。对于凡是因具有抵消的法律权利而得到的数额，应当透露环境负债和追偿权这两项的毛额。

31. 在大多数情况下，企业对于有关的环境负债负主要责任，如果第三方无论出于任何理由未能作出支付，企业就得支付全额。如果企业对第三方的拖欠部分不负有责任，则将企业自己的那一部分作为环境负债记入。

32. 因出售有关财产而预期得到的收入或残留收入不应当减去环境负债算为净值。

33. 对于寿命有限的资产，残留和剩余价值通常不考虑作为分期偿付额。

H. 对环境负债的衡量

34. 在难于计算环境偿付额的情况下，应当作出最大的近似值计算。应当在财务报表的说明中注明计算公式的细节。在确实无法作出计算的罕见情况下，应当在财务报表的说明中注明这一情况和其中的理由。

35. 在某些情况下，由于一些因素不确定因而难以计算出环境负债。这些因素包括现场有害物质的为害程度和类型、可使用的技术范围和逐渐演变中的可接受的补救措施的标准。尽管计算实际负债可能不现实，但常常有可能估计“损失的范围”。

在这种情况下应当提供这一范围内最近似的估计。在不可能做到“最近似估计”的情况下，至少应当承认最低限度的估计。无法作出估计的情况很少。在这种情况下应当加以说明。

36. 对不能在短期内偿付的环境负债，会计标准专家组表示希望，衡量环境负债应根据从事所需活动的现期成本和现有的法律和其他要求，按照现值计算出未来所需估计开支。专家组认为按完全现期成本衡量负债也可以接受。至于退役法摊销成本，在整个有关运行期间备付未来预期开支的方法也认为可以接受。对所采用的方法应予以透露。当采用备付方法时，弥补退役法摊销成本所需完全备付估计额也应予以透露。

37. 已对今后恢复现场、予以关闭和移走的义务、成本和在相当长的一段期间内不用偿付的其他情况提供了若干种衡量的方法。上述方法包括：

- (a) “现值”办法；
- (b) “现期成本”办法；
- (c) 提供整个经营期的预计开支。

现值办法和现期成本办法均需要按照现有的条件和法律要求确定目前恢复现场、予以关闭和移走的估计费用(现期成本估计)。按照现期成本计算方法，这一数额应列为环境负债。然而按照现值计算方法，对环境负债的衡量是以估计未来履行义务所需现金流量的目前价值为基础的。提供关于整个作业期预期开支的计算办法是以计算最终所需要的现金流量为基础的，而不是当前所需要的现金数额。

38. 现值计算方法需要另外有关资金的时间价值和可能影响履行义务所需估计现金流量的时间和数额的因素。后几项试图计算未来期间的结果。因此，增加了这一方法的不确定性。为此，一些人认为现值计算方法的可靠性不足以在财务报表中对一项负债作出承认。他们认为，由于去掉对未来期间的无把握成分，现期成本计算方法比起现值计算方法有其固有的可靠性。

39. 然而，另一些人认为，随着从最初确认负债到最后还清负债之间期间的延长、现期成本计算方法的决定作用减少，可察觉到现值计算方法在可靠性方面超过了现期成本办法。

40. 在有些行业中，在整个有关运行期间备付退役法摊销成本是一种可以接受的做法，钻井平台和核能电站的退役法摊销成本便是实例。使用这种做法的原因往

往很实际，因为这样做可以避免有些人认为这种成本估计额的变化使报告的收益和财务状况高度不稳定。

41. 在依照现值计算办法衡量环境负债时，估算现值的折旧率通常是一种无风险率，就象同样条件的政府债券所使用的一样。对于近期内可望取得的技术进展给予考虑，但对于经过长期间才能够取得的技术进展则不作考虑。对影响成本的预期通货膨胀率也给予考虑。从而，每年对环境负债的数额作出审查并且根据估计未来开支所作推断的任何变化而加以调整。新的或额外义务的估计将根据产生该义务的那段期间内的有关因素作出。

42. 对将在短期内偿还的环境负债，通常使用现期成本办法。

I. 透 露⁵

43. 与环境成本和环境负债有关的资料的表述对于澄清资产负债表或收入表的细目或提供进一步解释很重要。这类表述可列在财务报表中、财务报表的说明中或在某些情况下列在不属于财务报表的报告的一节中。在决定是否透露某一项目或某一大类项目时，应当考虑这些项目是否重要。在决定重要性时，不仅要考虑数额大小，还要从该项目的性质看它是否重要。

环境成本

44. 企业应当对于确定为环境成本的项目类型加以透露。

45. 环境成本的产生有几种方式。已发生的成本会改进企业的经营效率以及其环境效率。将什么列入环境成本需要作出判断。一些企业可能只选择将“全部和专门”需采取环境保护措施的费用列入成本。其他企业则可能对只部分属于环境性质的成本划拨一笔任意数额。因此应当透露关于将什么列入环境成本的内容。

46. 对从收入中扣除的、有别于业务和非业务费用并按照与企业经营性质和规模和/或与企业有关的环境问题类型相符的方式作出分析的环境成本数额和在这段期间内已资本化的环境成本数额应当在财务报表的说明中加以披露。

⁵ 会计标准专家组承认拟议的透露程度超出了标准制订组织所倡导的标准。另一方面，目前大多数企业只作最低限度的透露。

47. 已查明的项目类型可包括，但不一定限制于：排放液体的处理、垃圾、废气和空气的处理、固体废物的处理、现场恢复、补救、循环使用和分析、监督和遵守。

48. 由于未遵守环境条例而造成的罚金和惩罚以及对由于以往的环境污染和损害造成的损失或伤害的第三方的补偿应当单独透露。

49. 罚金、罚款和赔偿与其他形式的环境成本所不同的是它们不会给企业带来好处或收益。因此，单独透露是妥当的。

50. 对作为非常项目记入的环境成本应当单独透露。

环境负债

51. 环境负债应当在资产负债表和财务报表的说明中单独透露。

52. 应当对估计环境负债所使用的计算方法（现值计算方法或现期成本计算方法）加以透露。

53. 对每一类实质性负债的透露应当包括：

- (a) 概述负债性质；
- (b) 大致说明偿还负债的期间和条件。

当负债数额或偿还期间很难确定时应当加以透露。

54. 对任何难以测算的公认环境负债和可能的后果应加以透露。

55. 当使用现值办法作为测算基础时，应当考虑对计算未来的现金流量和财务报表中确认的环境负债起关键作用的所有推断予以透露，包括：

- (a) 偿还环境负债的现期成本估计；
- (b) 计算环境负债所使用的预计长期通货膨胀率；
- (c) 预计今后偿还的费用；
- (d) 折旧率。

56. 第 51 至 55 段中要求的透露将有助于这一资料的用户对于一企业今后资金的性质、时间和承诺程度作出评估。

会计政策

57. 对与环境负债和成本有关的任何会计政策应予以透露。

通 则

58. 对财务报表中承认的环境负债和成本的性质应予以透露，例如：扼要说明需要补救的任何环境损害、任何法律或规定和在规定的数额内有理由希望对这类法律或现期技术作出的任何改变。

59. 与某一实体和工业有关的环境问题的类型应予以透露，包括：

- (一) 该实体已采取的正式政策和方案；
- (二) 凡是不存在这类政策和方案的应明确说明；
- (三) 自实行该政策以来或在过去 5 年中在关键领域中作出的改进，以近期者为说明对象；
- (四) 由于政府立法而采取的环境保护措施的程度和按照政府的要求所达到的程度(例如减少排放的时间表)；
- (五) 环境法下的任何实质性程序。⁶

⁶ 取自于会计、报告标准工作组《关于跨国公司会计和报告的结论》(联合国出版物，出售品编号：E.94.II.A.，纽约)，第 209 段。

60. 最好能透露政府就环境保护措施给予的任何鼓励，例如赠款和税收减免。

61. 第 58 至 60 段所提倡透露的内容可列在财务报表的说明中或在财务报表之外单列一节。它使这一资料的用户能够对企业环境措施对于企业资金地位的目前影响和未来前景作出评估。

第二章

主席对专家会议讨论作出的总结

1. 会计标准专家组第十五届会议集中讨论一个主要专题——公司一级的环境会计和财务报告(议程项目 3 所讨论的题目)。

A. 公司一级的环境会计和财务报告

2. 秘书处简要介绍之后，加拿大执业会计师协会代表介绍了项目 3(a) “审查各国环境财务会计标准和规章”。他举例说明了在这一领域提供指导的明显必要性：

- 财务报告的使用者需要了解企业的环境绩效及其对于企业的财务健康状况的影响；而目前的财务报告缺乏这类资料；
- 财务报表用来报告财务绩效，而如果要对环境绩效进行报告，则需要提供另外的指导；
- 需要对公司一级的环境会计和财务报告方面现有的国际和国家标准进行解释，以便防止在所衡量和透露的数额方面出现重大差异；此外，各公司也正在设法制订自己的办法。

3. 专家们所讨论的问题包括：“环境成本”的定义；何时将环境成本资本化；什么是环境方面的“义务”；何时确认一项环境负债；环境负债的衡量；以及对回收款的处理等。所有这些问题都载于“公司一级的环境财务会计和报告”(TD/B/COM.2/ISAR/2)第一章原稿中。

4. 在讨论中，有人建议修改一下第一章的标题。专家组一致商定，目前的标题“环境财务会计和报告最佳做法指导临时指南”不恰当，特别是“临时”一词。另外，许多代表团建议避免使用“最佳做法”一词，因为这一领域的做法仍在变化中，现在就提及“最佳做法”为时过早。有人建议使用“立场文件”和“指导文件”等词，因为专家组不是一个制订标准的机构。

5. 一些专家指出，可靠和透明的环境报告是许多用户所需要的，这些用户包括政府、投资者、债权人、消费者以及环境保护主义者。同样，文件应能适用于编写财务报告的各种人士，包括银行和政府企业人士。环境问题越来越与公有企业有

关，不单单是与私人部门有关，虽然最初是在私人部门提出的。专家们强调该文件对于发展中国家和经济转型国家以及发达国家所具有的“额外价值”。因此贸发会议/专家组应该使此文件得到广泛印发。

6. 有人建议，该文件还可以就环境收益的会计问题提出指导意见，而不单单是成本和负债问题。有人指出，收益是更加难以衡量的东西，这个问题应当是下一步工作的题目；此外，并不是什么事项都可以容易地装到传统会计的框架中。

7. 专家组所讨论的第一个技术问题是环境成本的定义，环境成本是指为管理企业的活动对环境的影响而采取的措施的所有内部成本。¹ 专家组给出了一些环境成本的例子，这包括处置废物和避免产生废物的成本、保护或改善空气质量的成本、以及清除油污的成本。没有包括在内的是罚款和惩罚，但这些应该单独列出。一般来说，环境成本应该从支出费用的时期内的收入中扣除，除非达到了应列为资产的标准，在这种情况下应该予以资本化。专家们讨论了如下一点：将什么列入环境成本需要作出判断。一些企业可能只把那些完全归于环境措施的成本列进去。另一些企业可能故意在成本只是部分地属于环境成本时，列出一笔款项。因此，对哪些列为环境成本加以透露，是十分重要的。

8. 关于各类义务的描述和区分，会议进行了大量辩论。对于法律义务，有明确的理解，但许多发言者认为，有必要超出法律义务，特别是当对内容与形式进行考虑之后。辩论侧重于“推定义务”和“公平义务”，不论是单独的两项义务还是相互重叠的义务。推定义务产生于商业性质的义务或商业政策。一些专家认为，公平义务可以删除，因为这种义务难以确定，并且有可能由一系列基于道德或精神考虑而产生的推定义务构成。然而，其他专家坚持认为，并不是所有的公平义务是推定的。他们举例提到跨国公司，跨国公司往往对于在发达国家由法律义务产生的环境负债加以说明和报告，但对于没有制订有关法律的发展中国家产生的这种责任却保持沉默。一些专家认为，“公平义务”将弥补一项漏洞，即大多数公司现在只是当他们没有权力选择不报告的时候才报告这种负债。义务的概念需要加以扩展，超出法律义务的范围，法律义务的范围过于狭隘，特别是在考虑到环境的问题时。有专家

¹ 详细定义请见立场文件。

指出，目前的概念性会计框架提到了公平义务。专家组一致商定，“公平义务”应该保留在文件中，作为“推定义务”的脚注。

9. 对于应采用何种方法来确认环境负债，存在着不同意见。这些负债涉及对今后恢复现场、予以关闭和移走的义务、退役法摊销成本以及其他情况，这些情况都是支出在很长的一段时期内预计不会发生。讨论侧重于如下问题：应该就整笔未来的费用立即拨出全额款项，还是在整个运行期间逐渐地拨出款项。会议商定，只有在退役法摊销成本的情况下，企业才可以选择在整个有关运行期间备付这种成本。专家组还商定，当环境方面的损害涉及到企业自己的财产，并且企业没有义务要进行清理时，应考虑到透露这一事实。只所以这样做，是因为股东们需要知道这一情况，特别是当他们意见与管理层的意见不同时。

10. 在结束关于议程项目 3(a)的讨论时，专家组商定把文件的标题改为“立场文件：环境成本和负债的会计和财务报告”，并同意将该文件的内容交由各政府、组织以及其他有关方面审议。专家组认为这一标题更好地反映了文件的内容。

B. 环境绩效与财务绩效之间的联系

11. 专家组然后讨论了项目 3(b)，该项目涉及环境绩效与财务绩效之间的联系问题。联合王国注册会计师协会的代表作为一名咨询顾问，介绍了 TD/B/COM.2/ISAR/2 号文件的第二章。这一章超出了传统的财务报表的范围，列出了目前领先的企业为衡量并报告环境绩效而使用的关键的环境绩效指标。这位代表突出地强调了下列两方面的明显冲突：一方面是，社会需要减少企业对环境的影响，另一方面，法定的或非法定的机制现在难以清楚地反映在保护环境方面作一个好邻居对于企业及其股东所具有的财务/经济影响。截至 1997 年年底，对于如何报告公司的环境方面的活动及其影响，国际上还没有一致意见。

12. 财务绩效指标恰恰是根据各国的会计标准所计算出来的。因此，当财务分析专家为各个企业计算这些比率的时候，他们拥有对这种绩效加以比较的可靠尺度。而在比较环境绩效方面，情况不是如此。

13. UNCTAD/ITE/EDS/Misc.9 号文件所载的对环境报告的调查表明，对使用标准化的环境绩效指标，没有一致意见。每个行业内的每家公司都使用不同的环境指标来报告其绩效，而且每年也不一定使用相同的指标。结果是，对不同公司的环

境绩效加以比较，以确定公司随着时间的推移是否改善了绩效，并确定以生态效益指标所描述的财务绩效的影响，是很困难的事情。生态效益指标涉及对环境影响的变化与财务结果(例如销售额、增值额)变化的关系。发言者解释说，随着越来越多的环境立法，随着公众对各个公司遵守这些立法的关注，现在经营风险的水平提高了。他指出，要求改善环境绩效的报告，这种压力来自于政府、管理部门、投资者、顾客、银行家、保险公司以及环境保护团体。如果要使潜在的用户更好地了解公司的环境战略和绩效对财务绩效以及股东价值有何影响，那么就需要以标准的和一致的方式报告环境绩效。

14. 埃里普森的代表，作为一名咨询顾问，告诉专家组，环境的变量例如环境绩效指标具有经济价值；用户想在年度报告里看到这些指标，因此这些指标必须统一。如果要使这些指标与财务数据结合带来，以得出生态效益指标，那么必须在与财务数据相同的基础上将这些指标综合起来。其中一些指标，如果适当地加以建造，可以成为审计报表的一部分。银行界正在要求更好的环境绩效指标，因为他们不仅关注资产的质量，而且关注管理的质量，因此他们想要得到可以加以利用的可靠的核心指标。

15. 专家们对迄今为止所作的工作有广泛的认可。有人建议，为了使用户能够充分地利用 TD/B/COM.2/ISAR/2 号文件，并且使该文件能够充分地反映编写此文件所吸收的丰富内容和讨论情况，有必要将此文件与背景文件一道印发。专家们还建议，这些文件应尽可能地翻译成各种语文，并且尽可能地广泛传播，包括通过区域讨论会的形式。对这些材料需要加以适当调整，以产生各个讨论会所需要的培训材料。一些专家表示对于在本国举行这样的讨论会感兴趣。

16. 一些专家提到一些国际机构例如国际会计标准委员会、国际会计师联合会以及国际标准化组织所进行的补充性工作。会议商定，应将这些机构引导到研究过程中来，应该与他们建立持续不断的协作关系。

C. 议程项目 4——其他事项

17. 国际会计标准委员会向专家组报告了该委员会的工作。自十四届会议以来，该委员会已通过了七项标准：

- IAS 12, 收入税

- IAS 33, 每股营利
- IAS 1, 提交财务报表
- IAS 14, 部门报告
- IAS 17, 租赁
- IAS 19, 雇员福利
- IAS 34, 临时财务报告

18. 另外, 还印发了资产减损(E55)、业务终止(E58)、备付、或有负债和或有资产(E59)及无形资产(E60)的征求意见稿。发表了关于中期报告和金融票据的讨论文件。印发了关于国际会计准则 2、23 和 28 的三份解释说明定稿, 现在编制 11 份解释草稿。正在开展的其他工作包括绩效报告、保险、结帐日之后事项和投资财产方面的工作。需要使关于金融机构的国际会计准则 30 与金融票据的会计要求相一致。该位发言人请专家工作组就除目前关于农业的一个项目之外, 有哪些项目可满足发展中国家的需要发表倾向性意见。私有化进程中产生的问题既涉及到发达国家和经济转型国家, 也涉及到发展中国家。

19. 国际会计师联合会的代表指出, 世界银行行长詹姆斯·沃尔芬索先生在世界会计师大会发言时鞭策该联合会对在发展中国家加强这一专业的需要做出反应, 并且打击腐败。关于这两项中的前者, 该联合会已于 1998 年 1 月 20 日至 21 日在华盛顿举行了一次会议, 世界银行、国际货币基金组织、一些区域开发银行、开发计划署、贸发会议和经合组织的代表出席了会议。国际会计师联合会主席强调, 需要把各种发展机构的资源和联系用于本专业的知识、专长和联系。联合会的理事会设立了一个反腐败特别工作队, 指导联合会的成员机构, 使其了解会计应如何处理发现的腐败案件。按照《服务贸易总协定》, 世界贸易组织设立了一个专业服务工作组, 工作组核可了国际会计和审计标准, 并为相互承认协定制定了自愿指南。为了确保该工作组的成员了解本专业的组织方式及联合会对于减少会计服务贸易障碍可采取的措施的立场, 联合会积极地开展了工作。最后一点是, 联合会目前仍在等待国际证券管理委员会组织核可联合会编制的国际会计准则。

20. 阿拉伯执业会计师协会的代表赞同贸发会议制定一种全球会计教程的项目。他指出, 利昂·布里坦爵士曾经说过,

“一种多边办法可能看上去是贸易自由化的乌龟爬行，它是缓慢稳当的，但却往往在比赛中取胜。假如世界各国政府以双边办法的效果会更好为理由抛弃多边承诺，那就是认错了方向，意味着世贸组织的末日，更好的效果往往不会出现，要是没有多边规则来锁定今天的自由化，明天的经济困难就会把时钟倒拨至保护主义的过去。”

21. 他谈到了联合王国注册会计师协会的工作，并且说，该协会广为接受的方案表明，一种全球教程是可行的。他指出，关于会计专业自由化，世贸组织可能采取的方向仍有阻力。他还说，现在正努力使提供本专业服务的方式标准化，但与此同时，也需要使服务提供者取得资格的方式标准化。国际上的组织经常问发展中国家，怎样才能满足它们的会计需要，发展中国家已在一些论坛作了答复，如果它们要想在世贸组织正在拟定的新规则下参与竞争，就需要有一种全球资格基准。

22. 伊斯兰金融机构会计和审计组织的代表说明了伊斯兰金融机构面临的种种挑战，它们必需制订出能够在沙利亚法之下解决其独有的经营和报告需要的标准。他指出，该组织一直就各伊斯兰国家会计和审计惯例标准化开展着工作，可以向所有感兴趣的方面介绍其见解。

23. 欧盟委员会第十五总司的代表解释说，欧盟委员会曾经建议，由于国际会计标准与“会计指令”没有重大矛盾，因此，欧洲的全球角色应按照国际会计标准编写综合财务报表。欧盟委员会现在积极地参加着国际会计标准委员会的工作，并就其征求意见稿与成员国进行协调。现行的欧盟立法需要定期修订以求避免国际会计标准与“会计指令”之间发生冲突。尽管一些“会计指令”规定对财务报表实行法定审计，第八号指令(1984年4月10日)又统一了审计师的最起码资格标准，但目前的共同体法律并没有专门处理审计事务。关于法定审计师作用、立场和责任的一次会议和一份绿皮书都表明缺乏一种共同的欧洲审计框架，并证实需要共同体采取行动。欧洲议会于1998年1月通过了一项支持委员会绿皮书的决议。委员会将于1998年3月发表一份关于在审计领域打算采取的措施的通报。为筹备和便利向单一欧洲货币(欧元)过渡已经做了大量工作。欧盟委员会已经出版了分析欧元会计问题的一本小册子。

24. 联合王国注册会计师协会的代表向专家工作组介绍了该协会近来的活动。该协会现有60,000名成员，其中约40%在联合王国以外。另外，约有130,000名学

生正在为获得协会资格学习，其中 62%在联合王国以外。协会的教学大纲内含 14 项论文和考试。而且协会的成员需要有在主管人员之下工作三年的有关实践经验。他说，随着国际会计标准的重要性不断增加，该协会正在调整其教学方案，并且是第一个宣布按国际会计标准和国际审计标准提供一系列试卷的专业机构。协会密切参与了专家工作组的工作，参加了关于完全合格会计师全球教程的协商会议。该协会的教学大纲中有不少内容已被用于编写基准教程。除此之外，由于该协会专家组有着共同的视野，它同专家工作组一道从事了有关环境会计的工作，并期待着与其进一步合作。

25. 世界贸易组织专业服务工作组的代表回顾了该工作组的活动。他说，新加坡部长级宣言鼓励国际会计师联合会、国际会计师标准委员会和国际证券管理委员会组织成功定出国际标准。他说，该工作组为相互承认专业资格的协议编制了自愿指南。目前，工作组正在研究进一步减少会计服务贸易障碍应有哪些义务性的“纪律”或规则，其中包括许可证规定和程序、资格要求和程序及技术标准。

26. 国际计价标准委员会的代表介绍了该委员会的活动，由于外国直接投资中的财产部分为 5%到 20%，所以委员会的活动是重要的、财产是全球工商业的一个重要内容。它常被用作银行贷款的一种抵押，而财产价值在近年中的多变性对股票市场时有发生动荡起着助长作用。投资人、计价的管理人和用户需要的是全世界计价报告的一致、清楚、可靠和透明。该委员会的主要目标是制订和公布用于财务报表的计价标准，鼓励统一各国的标准。该位发言人特别提到关于计价标准的国际会计标准 16(IAS 16)，并且说，该委员会遵守了这一标准。IAS 16 中规定了资产的原始成本基准作法，但也允许采用一种替代处理办法，即资产再计价。目前正在讨论另一种处理办法——公平价。

27. 欧洲会计师联合会的代表、环境会计特别工作组组长向专家工作组介绍了该联合会的当前活动。他强调，会计公司，而不是政府，应首先拿出关于环境会计的标准。

28. 联合国开发计划署的代表说明了开发计划署为了通过改进和落实公有部门的会计标准提高政府会计质量而建立一个国家政府财务官员国际组织的努力。

29. 主席向专家工作组通报了贸发会议在拟订全球教程方面最近取得的进展，阿拉伯执业会计师协会的代表刚才提到了这个问题。专家工作组 1997 年没有举行常

会,在这种情况下,为了推进有关全球资格的工作,举行了一系列专家磋商会。阿拉伯执业会计师协会的代表和现任专家组主席分别主持了这些磋商。参加磋商会的专家们讨论了全球资格的各种构成部分,包括一种教程范本、考试、经验要求、国家级资格的认证制度和许可证方面的要求。主席指出,保险统计员协会国际论坛已开始了类似的活动,为保险统计员教育制定最起码的全球指南。该论坛认为,保护其专业声誉和公众是必需的。它为世界各地的保险统计员培训编制了核心教程,正在为教程的贯彻落实组织研讨会。参加磋商会的专家用经修订的国际会计师联合会指南(IGE No.9)和该联合会的“专业会计知识核心”作为基准,摘要和比较了各种国家教程。通过这一比较,编出了一部教程范本草稿。促请出席本届会议的专家研究这一草稿,并于两个月内向秘书处提出评论意见。

30. 日内瓦大学财会系的一名咨询顾问就解决世界上中小企业会计需要的可能协作研究提出了不少设想。专家工作组在第十四届会议上注意到,国际会计标准可能不适用于中小型企业。不同的工商实体有不同的报告需要和不同的能力,统一报告方法会带来不必要的开支和降低效率,因此,不一定要把统一会计方法作为一种预设目标。发展中国家的主要行为者包括半国营企业、跨国公司的子公司、中小型股份有限企业、非公司中小型企业和非公司农业企业。国际会计标准可能适用于半国营企业和跨国公司,但不一定适于其他企业。关于这个问题的新研究可包括说明不同国家不同经济行为者的相对重要性。摘要说明这些国家现行的会计规则、采访抽样调查的对象、分析结果和得出关于中小企业会计需要、国际会计标准对其的适宜性和对其有用的规则的结论。他请专家工作组中有兴趣的成员参与这项研究。

第三章

组织事项

A. 会议开幕

1. 国际会计和报告标准政府间专家工作组(会计标准专家组)第十五届会议由工作组第十四届会议主席 **Herbert Biener** 先生(德国)主持开幕。

B. 选举主席团成员

(议程项目 1)

2. 在 1998 年 2 月 11 日第 1 次会议上，工作组选出了以下主席团成员：

主 席： Nelson Carvalho 先生(巴西)

副主席兼报告员： Alfred Stettler 先生(瑞士)

C. 通过议程和安排工作

(议程项目 2)

3. 在 1998 年 2 月 11 日第 1 次会议上，工作组通过了以下临时议程
(TD/B/COM.2/ISAR/1)：

1. 选举主席团成员
2. 通过议程和安排工作
3. 环境会计：
 - (a) 审查各国环境财务会计标准和规章
 - (b) 确定关键环境绩效指标及其与财务绩效的关系
4. 其他事项
5. 工作组第十六届会议临时议程
6. 通过工作组第十五届会议的报告

D. 第十六届会议的临时议程

(议程项目 5)

4. 工作组审议了其第十六届会议主要议程项目的两个选择：全球资格和中小企业会计。它认为，全球资格方面的工作进展良好，而中小企业会计工作尚未开始。一些专家强调指出，必须将成熟的工作提交下一届会议，以便达成结论。一些专家承认，这两个专题都很重要，但有些人认为，鉴于世界贸易组织取得了进展，全球资格更紧迫。全球课程可以作为削减谈判相互承认的协定的时间和成本的一种标准。因此贸发会议应该继续与国际会计师联合会、阿拉伯执照会计师协会和联合王国注册会计师协会等其他有关机构合作就制订全球课程并就完全合格会计师的其他要求

展开工作。贸发会议应该向第十六届会议报告工作结果。关于中小企业会计问题，贸发会议应该开始就这一专题展开工作，向第十六届会议口头报告并向第十七届会议提交全面报告。工作组通过了其临时议程，主要项目是“编制全球会计课程和其他资格要求”(临时议程见附件二)。

E. 通过报告 (议程项目 6)

5. 在 1998 年 2 月 13 日闭幕全体会议上，工作组通过了其对各国政府、国际社会和贸发会议提出的建议。这些建议中包括其立场文件：“环境成本和负债的会计和财务报告”，该报告是为了推动提高环境会计和报告的质量及其协调而提出供各国政府、企业和其他有关方面考虑的。副主席兼报告员被授权在主席的领导下编写最后报告，在报告中列入各项建议、所附的立场文件和主席关于专家讨论的总结。

附件一

介绍性发言摘要

1. 即将卸任的政府间工作组第十四届会议主席赞扬大批专家、专业协会和国际组织出席会议，并表示希望工作组原成员特别努力使新成员熟悉工作。他强调指出，会计标准专家组在很大程度上是一个“工作组”，因此敦促专家们向各种活动贡献其时间和专业知识。然后他简要报告了他担任主席时展开的活动，包括他向投资、技术及相关的资金问题委员会所作的介绍。他总结了贸易和发展理事会在阐明工作组的地位方面进行磋商的结果，他说，他收到了纽约总部法律事务厅的一项法律意见，他将转交给新任主席。

2. 政府间工作组第十五届会议主席感谢他的前任展开了卓越的工作。他指出，会计问题通常不会在决策人中间引起特别兴奋。然而随着时间的推移，环境会计、会计师和审计师的责任和转移价格等问题吸引了多学科听众和观众，因为这些问题涵盖公司管理领域。会计标准专家组和投资、技术及相关的资金问题委员会之间的关系必须加强，因为会计标准专家组的工作可以推动贸易和投资。

3. 贸发会议秘书长提出了他对亚洲危机的想法，许多专家认为，这场危机基本上是一场银行危机，至少从某些方面来说，这场银行危机是从经营不善的银行系统开始的，与过分的海外贷款、不可持续的财产和证券飞涨交炽在一起，最后以大规模短期资金外流、货币直线下跌和普遍丧失信心而告终。他说，如果事先有一些警告信号的话，最糟糕的结果本来可以避免，或至少可以遏制。他回顾说，会计标准专家组在 1996 年其银行论坛上曾向决策者传递了以下信息，危机暴发以后，这引起了一些金融专家的共鸣：

“会计作用促使公布财务事项，而较好的公布可以鼓励更好地管理并提供比较充分的信息来应付风险。采用国际标准可以推动财务稳定和健全的银行业。”

4. 在谈到议程上主要专题时，秘书长强调指出会计标准专家组有关公司一级环境财务会计和报告的工作的重要性。他表示希望，在又一场危机暴发之前，工作组会引起决策者的注意，这一次的危机是由于没有暴露环境风险而引起的。他认为，这一专题是及时和必要的，因为财务报表的用户，特别是银行界希望了解各公司如何管理环境风险，它们遭受风险的程度和其财务报表中如何反映这一点。

附 件 二

第十六届会议临时议程

1. 选举主席团成员
2. 通过议程和安排工作
3. 编制全球会计课程和其他资格要求
4. 其他事项
5. 下届会议的临时议程
6. 通过报告

附件三

出席情况

1. 贸发会议的下列成员国派代表出席了会议：

安道尔	马达加斯加
阿根廷	毛里求斯
奥地利	墨西哥
阿塞拜疆	摩洛哥
孟加拉国	纳米比亚
玻利维亚	荷兰
巴西	巴基斯坦
加拿大	巴拉圭
中国	秘鲁
哥斯达黎加	菲律宾
古巴	波兰
塞浦路斯	葡萄牙
捷克共和国	罗马尼亚
刚果民主共和国	俄罗斯联邦
厄瓜多尔	卢旺达
法国	南非
冈比亚	西班牙
德国	斯里兰卡
匈牙利	苏丹
印度	瑞士
印度尼西亚	泰国
伊拉克	突尼斯
意大利	土耳其
牙买加	乌克兰
日本	大不列颠及北爱尔兰联合王国
约旦	坦桑尼亚联合共和国
哈萨克斯坦	美利坚合众国
肯尼亚	乌拉圭
吉尔吉斯斯坦	委内瑞拉
黎巴嫩	也门
卢森堡	赞比亚

2. 联合国环境规划署和联合国开发计划署派代表出席了会议。

3. 下列专门机构和有关组织派代表出席了会议：

世界银行
国际货币基金组织
联合国工业发展组织

世界贸易组织也派代表出席了会议。

4. 下列政府间组织派代表出席了会议：

欧洲共同体
非洲统一组织

5. 下列非政府组织派代表出席了会议：

普通类
国际自由工会联合会
世界储蓄银行协会

6. 下列组织应秘书处的特别邀请出席了会议：

伊斯兰金融机构会计和审计组织
阿拉伯执照会计师协会
联合王国注册会计师协会
加拿大执照会计师协会
加拿大注册总会计师组织
欧洲会计师联合会
国际会计标准委员会
国际会计师联合会
国际法语会计师联合会
国际计价标准委员会

-- -- -- -- --

* 与会者名单，见 TD/B/COM.2/ISAR/INF.1。