



КОНФЕРЕНЦИЯ ОРГАНИЗАЦИИ
ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ
ПО ТОРГОВЛЕ И РАЗВИТИЮ

Distr.
GENERAL

TD/B/COM.2/10
TD/B/COM.2/ISAR/3
12 March 1998

RUSSIAN
Original: ENGLISH

СОВЕТ ПО ТОРГОВЛЕ И РАЗВИТИЮ
Комиссия по инвестициям, технологии
и смежным финансовым вопросам

ДОКЛАД МЕЖПРАВИТЕЛЬСТВЕННОЙ РАБОЧЕЙ ГРУППЫ ЭКСПЕРТОВ
ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ
О РАБОТЕ ЕЕ ПЯТНАДЦАТОЙ СЕССИИ,

проходившей во Дворце Наций в Женеве
с 11 по 13 февраля 1998 года

СОДЕРЖАНИЕ

<u>Глава</u>		<u>Пункты</u>
I.	Рекомендации, принятые Рабочей группой	1 - 12
	Приложение к рекомендациям:	
	Рекомендательная записка	1 - 61
II.	Подготовленное Председателем резюме обсуждений, проведенных экспертами	1 - 30
III.	Организационные вопросы	1 - 5

Приложения

- I. Резюме вступительных заявлений
- II. Предварительная повестка дня шестнадцатой сессии
- III. Участники сессии

Глава I

РЕКОМЕНДАЦИИ, ПРИНЯТЫЕ МЕЖПРАВИТЕЛЬСТВЕННОЙ РАБОЧЕЙ ГРУППОЙ ЭКСПЕРТОВ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Для правительств и международного сообщества

A. Экологический учет

1. Вопросы, связанные с учетом и отчетностью в области природоохранной деятельности, приобретают все более актуальное значение для предприятий (будь то коммерческие предприятия, некоммерческие организации или правительственные субъекты, такие, как муниципалитеты или корпорации Короны), поскольку инвесторов, кредиторов, правительства и широкую общественность все в большей мере интересует вопрос о том, как экологические аспекты деятельности предприятия сказываются на его финансовом положении. Некоторые пользователи финансовых ведомостей хотели бы получить информацию о том, какое экологическое воздействие оказывает деятельность компании и каким образом компания управляет своими природоохранными расходами и экологическими обязательствами. С целью улучшения качества учета и отчетности в области природоохранных расходов и экологических обязательств директивные органы и национальные учреждения по установлению стандартов должны оказывать более существенное содействие в определении того, каким образом традиционные механизмы финансового учета могут быть использованы для получения ценной информации об экологических операциях и показателях. Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности (МСУО) одобрила техническую рекомендательную записку (см. приложение), выносимую на рассмотрение правительств, предприятий и других заинтересованных сторон и призванную содействовать повышению качества экологического учета и отчетности и их унификации.

2. МСУО просит правительства и международные и региональные организации оказать ЮНКТАД содействие в распространении рекомендательной записки МСУО, включая содействие в организации региональных рабочих совещаний.

B. Укрепление бухгалтерского дела в развивающихся странах и странах с переходной экономикой

3. С учетом необходимости укрепления бухгалтерского дела в развивающихся странах и странах с переходной экономикой в целях улучшения отчетности и финансовой транспарентности как в государственном, так и в частном секторах МСУО призывает правительства и международные и региональные организации работать совместно с ЮНКТАД в создании благоприятных условий для развития этой профессии, в особенности путем сокращения разрыва в уровнях подготовки бухгалтеров между развитыми и развивающимися странами с помощью следующих мер:

- разработки международной учебной программы в качестве модели, демонстрирующей учебные курсы, необходимые для подготовки квалифицированных бухгалтеров, способных работать в условиях международной экономики;
- выявления и разработки любых других требований, необходимых для подготовки квалифицированных бухгалтеров;
- поддержки программы ЮНКТАД в области заочного обучения в наименее развитых странах, в частности во франкоговорящих африканских странах.

С. Учет в малых и средних предприятиях

4. В свете значительного вклада, вносимого малыми и средними предприятиями (МСП) в эффективное функционирование рыночной экономики и расширение возможностей для занятости, роста и устойчивого развития, а также в связи с необходимостью определения приемлемости международных стандартов учета для использования МСП.

МСУО призывает правительства сотрудничать с ЮНКТАД в выявлении потребностей МСП их стран в области бухгалтерского учета и представить информацию о любых действующих правилах бухгалтерского учета для МСП.

Для секретариата ЮНКТАД

А. Азиатский кризис и раскрытие информации

5. ЮНКТАД следует осуществить совместно с азиатскими странами, участвующими в Группе, проект по изучению недавнего финансового кризиса в Азии с точки зрения бухгалтерского учета и аудиторской деятельности, включая выявление возможностей для улучшения систем учета и аудита и извлечение уроков для предупреждения таких кризисов в будущем, и как можно скорее представить МСУО доклад о полученных результатах.

В. Экологический учет

6. ЮНКТАД следует опубликовать рекомендательную записку МСУО по учету и финансовой отчетности в области природоохранных расходов и экологических обязательств и обеспечить как можно более широкое ее распространение. Кроме того, она должна включить в публикацию Вопросы международного учета и отчетности: обзор за 1998 год (*International Accounting and Reporting Issues: 1998 Review*) рекомендательную записку и два справочных документа "Учет и отчетность по экологическим обязательствам и природоохранным расходам в рамках существующей системы финансовой отчетности" ("Accounting and reporting for environmental liabilities and costs within the existing financial reporting framework") и "Увязка экологических и финансовых показателей: обзор оптимальной практики" ("Linking environmental and financial

performance: A survey of best practice techniques"). Ежегодный Обзор следует опубликовать по крайней мере на трех официальных языках, что повысило бы его ценность для развивающихся стран.

7. На основе Обзора ЮНКТАД должна подготовить учебные материалы для использования в ходе региональных рабочих совещаний и организовать с заинтересованными сторонами рабочие совещания по вопросам экологического учета для развивающихся стран и стран с переходной экономикой.

8. ЮНКТАД следует продолжить свои исследования по разработке контрольных экологических показателей, которые могли бы быть увязаны с показателями финансового состояния. Ей следует обратиться к МКБС, МФБ, ИСО, ЮНЕП и другим соответствующим организациям, таким, как НПО, с предложением объединить усилия и представить МСУО в должное время доклад о результатах этой работы.

С. Подготовка бухгалтеров

9. ЮНКТАД следует продолжить свою работу по разработке международной учебной программы в сотрудничестве с соответствующими органами, такими, как МФБ, АОДБ и АДПБ, а также других требований, необходимых для подготовки квалифицированных бухгалтеров. Она должна представить доклад о полученных результатах МСУО на ее шестнадцатой сессии.

10. ЮНКТАД следует продолжить свои усилия по укреплению программ заочного обучения во франкоговорящих африканских странах в сотрудничестве с другими организациями, специализирующимися на заочном обучении, и мобилизовать финансовые ресурсы для осуществления этой программы.

Д. Учет в МСП

11. ЮНКТАД следует начать работу по этой теме и представить доклад семнадцатой сессии МСУО. В частности, она должна:

- проанализировать потребности МСП в области учета и отчетности в различных развитых и развивающихся странах и странах с переходной экономикой;
- определить целесообразность использования международных стандартов учета для МСП;
- выявить оптимальную практику среди различных стран в области учета в МСП;

- представить предварительные рекомендации в отношении разработки модели учета и отчетности (основные правила и структура) для применения в развитых и развивающихся странах и странах с переходной экономикой с целью содействия унификации практики в различных странах;
- разработать учебные модули по вопросам учета в МСП, в частности для осуществляемой ЮНКТАД программы ЭМПРЕТЕК.

Е. Учет в государственных органах

12. С учетом необходимости разработки стандартов учета в государственных органах ЮНКТАД следует, при наличии соответствующих ресурсов, поручить проведение исследований с целью изучения существующей практики в организации учета в государственных органах для возможного рассмотрения этого вопроса в будущем Рабочей группой в качестве одного из пунктов своей повестки дня.

Приложение к рекомендациям

**Рекомендательная записка: учет и финансовая отчетность в области
природоохранных расходов и экологических обязательств**

А. Цели и основная идея Рекомендательной записки

1. С конца 80-х годов Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности (МСУО) уделяет пристальное внимание вопросам, касающимся экологического учета, и в этой связи организовала ряд обследований на национальном уровне, а также на уровне предприятий. В 1991 году она определила ряд учетных элементов, которые, по её мнению, могли бы быть рассмотрены советом директоров на предмет включения в свою отчетность или в повестку дня внутренней управленческой дискуссии в целях решения соответствующих экологических проблем. В 1995 году тринадцатая сессия Группы была посвящена исключительно теме экологического учета. В ходе этой сессии МСУО отметила, что, несмотря на уже проводимую крупную исследовательскую работу, назрела необходимость в энергичных усилиях по анализу и оценке характера представляемой информации в целях определения наиболее подходящих рекомендаций для правительств и других заинтересованных сторон. Она пришла к выводу о важном значении подготовки таких рекомендаций. По мнению МСУО, без их оперативной подготовки возникнут расхождения и впоследствии государства-члены окажутся в положении, когда им придется согласовывать свои независимые стандарты и процедуры со стандартами и процедурами других государств-членов.

2. Цель настоящей Рекомендательной записки по учету и финансовой отчетности в области природоохранных расходов и экологических обязательств заключается в оказании содействия предприятиям, регулирующим органам и органам по установлению стандартов в определении оптимальной практики учета экологических операций и событий в финансовых ведомостях и сопроводительных примечаниях. Разделы, посвященные количественной оценке и представлению информации, построены на обобщении позиций, разработанных или разрабатываемых органами по установлению стандартов и другими организациями, и содержат выдержки из некоторых документов, посвященных этой проблематике. Раздел, посвященный раскрытию информации, расширен по сравнению с разделами, включенными в вышеупомянутые документы, и содержит некоторые из предложений по методике раскрытия информации, которые уже выдвигались МСУО в предыдущие годы.

3. МСУО признает, что ряд из этих вопросов входит в сферу ведения Международного комитета по бухгалтерским стандартам (МКБС). В настоящей Рекомендательной записке предпринимается попытка свести воедино большинство вопросов, возникающих при учете корпорациями своего воздействия на окружающую среду и составлении соответствующей отчетности. Мало вероятно, что МКБС в ближайшем будущем подготовит такого рода всеобъемлющую методическую сводку. Более вероятно, что он пойдет по пути отражения экологических вопросов в соответствующих отдельных стандартах. Для достижения результата при применении такого подхода может потребоваться несколько лет.

4. Во главу угла настоящей Рекомендательной записки поставлены аспекты подотчетности руководства предприятия по вопросам, касающимся финансовых последствий управления вверенными ему экологическими ресурсами, связанными с деятельностью предприятия.

5. Цель финансовых ведомостей, закрепленная в документе "Цели финансовых ведомостей", изданном МСУО (1989 год), заключается в представлении такой информации о финансовом положении предприятия, которая играет полезную роль для широкого круга пользователей при принятии ими решений и которая необходима для обеспечения подотчетности руководства предприятия по вопросам использования ресурсов, которые ему вверены. Окружающая среда представляет собой важный ресурс для многих предприятий, и она должна использоваться эффективно на благо как самого предприятия, так и общества в целом.

В. Необходимость учета природоохранных расходов и экологических обязательств

6. Вопросы, связанные с учетом природоохранной деятельности, приобретают все более актуальное значение для предприятий (будь то коммерческие предприятия, некоммерческие организации или правительственные субъекты, такие, как муниципалитеты или корпорации Короны), поскольку такие вопросы, как загрязнение окружающей среды, становятся все более острой экономической, социальной и политической проблемой во всем мире. На национальном и международном уровне предпринимаются шаги для охраны окружающей среды, а также для уменьшения, предотвращения и смягчения последствий загрязнения.

Вследствие этого среди предприятий в настоящее время наблюдается тенденция к раскрытию для общества в целом информации об их экологической политике, природоохранных целях и осуществляемых программах, о расходах и выгодах, связанных с этой политикой, целями и программами, а также представления отчетности и создания резервов для покрытия экологических рисков.

7. Инвесторов и их консультантов зачастую очень интересует вопрос о том, как экологические аспекты деятельности предприятия сказываются на его финансовом положении и каким образом финансовую информацию, характеризующую такие аспекты деятельности, можно использовать для оценки экологических рисков и управления ими. Кредиторы имеют аналогичные интересы, но дополнительным фактором для них является вероятность вынужденного принятия на себя ответственности за устранение экологического ущерба в случае неспособности должника погасить кредит, по которому обеспечением выступает земля; эти суммы могут значительно превышать размеры самого кредита. Особую заинтересованность проявляют собственники и акционеры: это объясняется потенциальным влиянием природоохранных расходов на финансовые показатели доходности их вложений в предприятие. Другими заинтересованными сторонами являются покупатели, поставщики, регулирующие органы, широкая общественность и другие субъекты, действующие от их имени. Раскрываемая информация должна представляться таким образом, чтобы не создавалась угроза для конфиденциальности коммерческих сведений в чувствительных областях или для конкурентоспособности предприятия.

C. Сфера охвата

8. Настоящая Рекомендательная записка касается учета и отчетности в области природоохранных расходов и экологических обязательств, связанных с операциями и событиями, которые влияют или могут повлиять на финансовое положение и результаты деятельности предприятия и в этой связи должны отражаться в финансовой отчетности предприятия. Здесь не затрагиваются вопросы реинтеграции и количественной оценки расходов или событий, которые не отражаются на счетах предприятия. В качестве примеров подобных расходов (которые нередко называют "внешними издержками") можно привести издержки, связанные с отрицательным воздействием загрязнения воздуха и воды на окружающую среду и лежащие, скорее, на все общество, чем на данное предприятие.

D. Определения

9. В настоящей Рекомендательной записке употребляются следующие термины в их нижеуказанных значениях:

Окружающая среда означает наше естественное физическое окружение и включает в себя воздух, воду, землю, флору, фауну и невозобновляемые ресурсы, такие, как ископаемое топливо и минералы.

Актив представляет собой ресурс, который контролируется предприятием в результате происшедших в прошлом событий и от которого в будущем ожидаются экономические выгоды для предприятия.

Обязательство (финансовое обязательство) представляет собой текущее обязательство предприятия, которое возникло в результате происшедших в прошлом событий и погашение которого, как ожидается, приведет к оттоку из предприятия ресурсов, воплощающих в себе экономические выгоды.

Условное обязательство - это потенциальное обязательство, которое вытекает из происшедших в прошлом событий и числится за предприятием на дату составления баланса, но конечный исход которого подтвердится только в случае наступления или ненаступления одного или более из неопределенных будущих событий, неподконтрольных предприятию.

Природоохранные расходы представляют собой издержки осуществления или требуемого осуществления мер экологически ответственного управления воздействием работы предприятия на окружающую среду, а также другие расходы, обусловленные экологическими целями и установками предприятия 1/.

Экологические активы представляют собой природоохранные издержки, которые капитализируются в связи с тем, что они отвечают критериям учета в качестве активов.

Экологические обязательства представляют собой обязательства в связи с природоохранными расходами, которые производятся предприятием и которые отвечают критериям учета в качестве обязательств. Когда суммы или сроки осуществления расходов для погашения данного обязательства точно определить невозможно, "экологические обязательства" в некоторых странах приобретают форму "резервов на случай возникновения экологических обязательств".

Капитализация представляет собой учет природоохранных расходов в качестве либо составной части соответствующего актива, либо в качестве отдельного актива.

1/ Примерами являются расходы, связанные с удалением отходов и обеспечением безотходности, с сохранением или повышением качества воздуха, ликвидацией разливов нефти, удалением асбеста из конструкций зданий, проведением исследований в целях создания более экологичной продукции, с организацией экологического аудита и инспекций. Как указано в пункте 45, руководство предприятия должно само определять, что оно относит к природоохранным расходам.

Штрафы, пени и компенсационные выплаты будут рассматриваться в качестве расходов, связанных с природоохранной деятельностью, и не будут включаться в это определение природоохранных расходов, а будут отражаться в отчетности отдельно.

Ответственность представляет собой долг или обязательство перед другими, которое подлежит погашению путем будущей передачи или использования активов, предоставления услуг или иной уступки экономических выгод в оговоренный или подлежащий установлению срок, по наступлении определенного события или по требованию.

Юридическая ответственность представляет собой ответственность по закону, подзаконному акту или договору. Конструктивная (презюмируемая) ответственность представляет собой обязательство, которое может возникать, подразумеваться или истолковываться исходя из фактов конкретной ситуации, но которое не носит юридического характера 2/, или которое возникает на основе этических или моральных соображений 3/ таким образом, что у предприятия не остается или практически не остается возможности избежать погашения обязательства.

10. Концепция учета природоохранных расходов и экологических обязательств основывается на различных устоявшихся базовых понятиях учета. Особенно актуальное значение имеют определения понятий "обязательства" и "активы". Тем не менее потребность в полном отражении различных видов воздействия деятельности того или иного предприятия или отрасли на окружающую среду может обуславливать необходимость или желательность дополнительного раскрытия информации.

Е. Регистрация природоохранных расходов

11. Природоохранные расходы должны учитываться за тот период, в который они впервые идентифицированы. Если они отвечают критериям учета в качестве активов, они должны капитализироваться и амортизироваться через ведомость прибылей и убытков за текущий и соответствующие будущие периоды; в противном случае они должны незамедлительно проводиться по дебету счета прибылей и убытков.

12. Ключевые вопросы, касающиеся учета природоохранных расходов, связаны с определением периода или периодов, за которые эти расходы должны учитываться, и выяснением того, должны ли они капитализироваться или проводиться по дебету счета прибылей и убытков.

2/ Например, предприятие может не нести никакой юридической ответственности за удаление нефтяного разлива в пределах конкретной юрисдикции, но если оно не сделает этого, то оно может поставить под серьезную угрозу свою репутацию и свои будущие возможности действовать в пределах этой юрисдикции.

3/ Иногда это называется ответственностью по праву справедливости.

13. В некоторых случаях природоохранные расходы могут быть связаны с ущербом, причиненным окружающей среде в прошлом. В качестве примеров можно назвать экологический ущерб, причиненный объекту собственности до его приобретения; происшедшие в прошлом аварии или иные события, последствия которых необходимо ликвидировать в текущем периоде; проведение очистных работ на объекте собственности, снятом с баланса в предыдущем периоде; а также расходы, связанные с удалением или обработкой опасных отходов, образовавшихся в прошлые периоды. Вместе с тем стандартами бухгалтерского учета, как правило, не допускается отражение природоохранных расходов по статье поправок и корректировок за прошлые периоды, за исключением тех случаев, когда в принципы бухгалтерского учета вносятся изменения или когда выявляется серьезная ошибка. Следовательно, приведенные выше примеры в принципе не подпадают под случаи, когда осуществляется проводка по статье поправок и корректировок за прошлые периоды.

14. Природоохранные расходы должны капитализироваться, если они прямо или косвенно относятся к будущим экономическим выгодам, которые предприятие получит благодаря:

- a) повышению потенциала или повышению уровня безопасности или эффективности других активов предприятия;
- b) вероятному сокращению или предотвращению загрязнения окружающей среды в результате будущих операций; или
- c) сохранению качества природной среды.

15. Из определения понятия "актив" вытекает, что если расходы, произведенные предприятием, в будущем принесут экономические выгоды, то они должны капитализироваться и проводиться по счету прибылей и убытков за те периоды, в которые эти выгоды должны быть реально получены. Таким образом, природоохранные расходы, отвечающие этому критерию, должны капитализироваться. Капитализация считается уместной и в тех случаях, когда природоохранные расходы производятся в целях повышения безопасности или по экологическим причинам, когда они уменьшают или предотвращают потенциальное загрязнение, а также когда они позволяют добиться сохранения качества окружающей среды в будущем. Хотя они могут и не увеличивать напрямую экономических выгод, такое расходование средств может быть необходимым для получения или продолжения получения предприятием будущих экономических выгод от своих других активов.

16. Многие природоохранные расходы не приводят к получению будущих выгод или недостаточно тесно связаны с будущими выгодами, чтобы оправдать их капитализацию. В качестве примеров можно назвать обработку отходов, затраты на очистные работы в связи с текущей хозяйственной деятельностью, ликвидацию ущерба, причиненного природной среде самим отчитывающимся предприятием в прошлые периоды, текущий экологический контроль и проведение экологического аудита. Штрафы и платежи за

несоблюдение экологических норм и компенсационные выплаты третьим сторонам за экологический ущерб считаются расходами, связанными с природоохранной деятельностью, и тоже представляют собой примеры производимых затрат, которые не приводят к будущим выгодам. Следовательно, подобные расходы проводятся по дебету счета прибылей и убытков незамедлительно.

17. Когда природоохранные расходы, которые учитываются в качестве активов, связаны с другим активом, то они должны регистрироваться в качестве составной части этого актива, а не проводиться по счетам отдельно.

18. В большинстве случаев капитализируемые природоохранные расходы связаны с другими капитальными активами. Осуществление самих природоохранных расходов не приносит специфических или отдельных будущих выгод. Будущие выгоды от таких расходов заложены в других производительных активах, используемых в операциях предприятия. Например, удаление асбеста из конструкций здания само по себе не приносит будущей экономической или экологической выгоды. Эти выгоды материализуются в самом здании. Следовательно, учитывать такое удаление асбеста в качестве отдельного актива было бы нелогично. С другой стороны, оборудование для удаления загрязняющих веществ из воды или атмосферы может представлять само по себе специфическую или отдельную будущую выгоду и, следовательно, может учитываться отдельной статьей.

19. В тех случаях, когда природоохранные расходы капитализируются и регистрируются в качестве составной части другого актива, этот комбинированный актив должен проверяться на предмет любых потерь стоимости и в соответствующих случаях остаточная сумма должна включаться в восстановительную стоимость актива.

20. Включение капитализированных природоохранных расходов в стоимость соответствующего актива в некоторых случаях приводит к повышению восстановительной стоимости. Следовательно, комбинированный актив должен проверяться на предмет любых потерь стоимости. Аналогичным образом капитализируемые природоохранные расходы, учитываемые в качестве отдельного актива, также должны проверяться на предмет потерь стоимости 4/. Хотя регистрация и количественная оценка экологических потерь строится на тех же принципах, что и учет других форм потерь стоимости, степень неопределенности в этом случае может быть выше. В частности, приходится учитывать влияние эффекта "позорного клейма", связанного с загрязнением окружающей среды, на стоимость расположенных поблизости объектов собственности.

4/ Дополнительную информацию по этому вопросу можно получить, ознакомившись с результатами работы, осуществляемой МКБС по теме "Потеря стоимости активов".

Г. Регистрация экологических обязательств

21. Экологическое обязательство обычно регистрируется в тех случаях, когда предприятие обязано произвести природоохранные расходы.

22. Для регистрации экологического обязательства ответственность необязательно должна носить сугубо юридический характер. Возможны случаи, когда предприятие несет презюмируемую ответственность при отсутствии юридической ответственности или в дополнение к ней. Например, предприятие может возвести в принцип своей политики обеспечение более высокой степени очистки, чем это требуется по закону, поскольку если оно не будет строго следовать этому принципу, то это может отрицательно сказаться на его деловой репутации, или в силу того, что такой подход является правильным и разумным. Однако для учета экологических обязательств в подобных ситуациях необходимо твердое намерение руководства предприятия произвести соответствующие природоохранные расходы (например, запротоколированное общее решение по этому вопросу, имеющее открытый характер или зафиксированное в публичном заявлении). В то же время предприятие не должно отказываться от учета своих экологических обязательств по той простой причине, что его руководство позднее оказывается неспособным выполнить принятое решение. Если в конечном итоге это все же происходит, то данный факт должен отражаться в примечаниях к финансовым ведомостям с указанием причины, по которой руководство предприятия не в состоянии выполнить принятое решение.

23. В редких случаях может оказаться невозможным полностью или частично оценить сумму экологического обязательства. Это не освобождает предприятие от обязанности отражать в своей отчетности наличие экологического обязательства. В подобной ситуации факт невозможности произвести оценку с указанием соответствующих причин должен отражаться в примечаниях к финансовым ведомостям.

24. Когда экологический ущерб относится к собственному имуществу предприятия или причинен операциями и деятельностью предприятия другим объектам собственности, в отношении которых предприятие не несет ответственности за устранение ущерба, следует рассмотреть возможность указания масштабов этого ущерба в примечаниях к финансовым ведомостям или в другом разделе отчета, публикуемом отдельно от финансовых ведомостей. Если есть разумные основания полагать, что такой ущерб придется устранить в будущем, этот факт, возможно, следует отразить в качестве условного обязательства.

25. Хотя на дату составления баланса у предприятия может и не быть обязательства по устранению экологического ущерба, в будущем ситуация может измениться, например в связи с принятием нового законодательства или в связи с решением предприятия о продаже своей собственности; в этом случае у него возникает соответствующее обязательство. В любом случае собственники и акционеры вправе знать об экологическом ущербе, причиненном собственному имуществу предприятия, а также собственности других сторон.

26. Расходы в связи с восстановлением объекта, закрытием или удалением устаревающих активов, которые обязано произвести предприятие, должны учитываться в качестве экологического обязательства на момент установления необходимости осуществления соответствующих мер по такому восстановлению объекта, закрытию или удалению активов. Однако в случае долгосрочных расходов по выводу объекта из эксплуатации предприятие может предпочесть создать резерв для покрытия таких расходов на протяжении всего срока осуществления соответствующих операций.

27. Поскольку ответственность за будущее восстановление объекта, закрытие или удаление устаревающих активов возникает в момент, когда соответствующий ущерб реально причиняется окружающей среде, экологическое обязательство регистрируется именно на этот момент, а не отсрочивается до завершения таких работ или закрытия объекта. Однако в силу характера расходов, связанных с выводом объекта из эксплуатации, предприятие может предпочесть учитывать такие расходы на протяжении всего срока осуществления соответствующих операций (см. пункт 40).

28. Будущие расходы по восстановлению объекта, которые связаны с ущербом, причиненным в прошлые периоды при подготовке объекта к эксплуатации или к развертыванию деятельности, и которые учитываются в качестве экологического обязательства в момент причинения соответствующего ущерба, должны капитализироваться.

29. Во многих случаях экологический ущерб причиняется еще до начала предприятием определенной деятельности, а также на протяжении всего срока этой деятельности. Например, операции по добыче полезных ископаемых невозможно начать без проведения соответствующих земляных работ. Предприятия часто обязаны принимать меры для восстановления объекта после завершения работы на нем. Подобные расходы по восстановлению объекта будут учитываться в периоды причинения соответствующего экологического ущерба (см. пункты 26 и 27). Эта сумма также капитализируется и амортизируется с проведением по счету прибылей и убытков на протяжении всего срока осуществления соответствующих операций.

Г. Регистрация возмещаемых затрат

30. Ожидаемое возмещение затрат третьей стороной не должно вычитаться из суммы экологического обязательства, а должно учитываться отдельной статьей в качестве актива, кроме тех случаев, когда для такого зачета имеются юридические основания. В тех случаях, когда эта сумма вычитается в силу наличия законных оснований для такого зачета, должны отдельно указываться брутто-показатели как экологического обязательства, так и возмещаемых затрат.

31. В большинстве случаев предприятие не освобождается от ответственности за всю сумму соответствующего экологического обязательства; т.е. если третья сторона по какой-либо причине не выплачивает причитающейся суммы, то предприятие будет обязано покрыть полную сумму. Если предприятие не несет ответственности за долю третьей стороны в случае неплатежа, то в качестве экологического обязательства учитывается только доля самого предприятия.

32. Ожидаемая выручка от продажи соответствующей собственности и поступления от ликвидации не должны вычитаться из суммы экологического обязательства.

33. В случае активов с ограниченным сроком службы ликвидационная и остаточная стоимость обычно учитывается при расчете суммы амортизационных отчислений. Сокращение экологического обязательства на такие суммы было бы равнозначно двойному счету.

Н. Количественная оценка экологических обязательств

34. При возникновении трудностей с оценкой суммы экологического обязательства следует приводить наиболее обоснованную из возможных оценок. В примечаниях к финансовым ведомостям следует указывать подробные данные о методике такого расчета. В тех редких случаях, когда оценку дать вообще невозможно, этот факт с указанием соответствующих причин должен отражаться в примечаниях к финансовым ведомостям.

35. В некоторых случаях с оценкой экологического обязательства могут возникать трудности в силу неопределенного характера ряда факторов. К таким факторам относятся: количество и тип опасных веществ на объекте, спектр технологий, которые можно использовать, а также эволюция стандартов, регулирующих степень приемлемости корректирующих мер. Хотя в ряде случаев практическая возможность точной оценки существующего обязательства отсутствует, нередко бывает возможным дать оценку "порядка потерь". В этом случае следует приводить наиболее обоснованную из возможных оценок в пределах этого порядка. Когда дать "наиболее обоснованную оценку" невозможно, следует, по крайней мере, указывать минимальную оценку. Случаи, когда дать хоть какую-то оценку вообще невозможно, бывают крайне редко. Если такая ситуация все же возникает, то данное обстоятельство должно указываться в примечаниях к ведомостям.

36. В отношении экологических обязательств, которые не будут погашены в ближайшем будущем, МСУО считает предпочтительным использовать метод оценки обязательств по приведенной стоимости ориентировочных будущих расходов, которые потребуется произвести, на основе текущих издержек осуществления требуемых работ и действующих правовых и иных требований. Оценка обязательств по полным текущим издержкам также считается приемлемой. В случае долгосрочных расходов по выводу объекта из эксплуатации приемлемым может быть также создание резерва на покрытие ожидаемых будущих расходов на протяжении всего срока осуществления соответствующих операций. В отчетности следует указывать применяемый подход. В случае использования подхода,

предусматривающего создание резерва, должна также указываться оцениваемая сумма общего объема резерва, необходимого для покрытия долгосрочных расходов по выводу объекта из эксплуатации.

37. Для количественной оценки обязательств, связанных с будущим восстановлением объекта, с расходами по закрытию и удалению активов, а также с другими ситуациями, когда фактического расходования средств в порядке погашения обязательства не ожидается на протяжении длительного периода, был предложен ряд подходов. Они включают в себя следующие варианты:

- a) подход, основанный на "приведенной стоимости";
- b) подход, основанный на "текущих издержках";
- c) создание резерва для покрытия ожидаемых расходов на протяжении всего срока осуществления соответствующих операций.

При применении подхода, основанного на приведенной стоимости, и подхода, основанного на текущих издержках, требуется определение ориентировочных издержек осуществления работ по восстановлению объекта, закрытию или ликвидации активов в текущем периоде на основе существующих условий и правовых требований (оценка текущих издержек). При применении подхода, основанного на текущих издержках, эта сумма будет непосредственно отражаться в качестве экологического обязательства. Однако при использовании метода, основанного на приведенной стоимости, количественная оценка экологического обязательства будет базироваться на дисконтировании стоимости расчетных будущих платежей, требуемых для погашения обязательств. Расчет ожидаемых расходов на протяжении срока соответствующих операций основывается на оценке размеров платежей, которые в конечном итоге потребуются произвести, а не на сумме, которая требуется для этого в настоящее время.

38. Применение метода, основанного на приведенной стоимости, требует дополнительной информации о стоимости денег с учетом доходов будущих периодов и о факторах, которые могут повлиять на сроки осуществления и суммы рассчитываемых платежей, необходимых для погашения обязательств. Расчеты по последним позициям по сути представляют собой попытку оценить исход будущих событий и, следовательно, повышают степень неопределенности, сопряженную с применением этого подхода. Вследствие этого некоторые специалисты считают, что надежность подхода, основанного на приведенной стоимости, является недостаточной, чтобы оправдать установление строгого требования об учете того или иного обязательства в финансовых ведомостях. Они полагают, что подход, основанный на текущих издержках, изначально является более надежным, чем методика, основанная на приведенной стоимости, в силу отсутствия факторов неопределенности, связанных с будущими событиями.

39. Вместе с тем другие специалисты считают, что полезность методики, основанной на текущих издержках, для целей принятия решений снижается с увеличением промежутка времени между первоначальной регистрацией обязательства и его конечным погашением и что логичность метода, основанного на приведенной стоимости, перевешивает умозрительную надежность методики, основанной на текущих издержках.

40. В некоторых отраслях считается приемлемой практика создания резерва для покрытия долгосрочных расходов по выводу объекта из эксплуатации на протяжении всего срока соответствующих операций, например в случае вывода из эксплуатации буровых платформ или атомных электростанций. Применение этой практики часто продиктовано прагматичными соображениями, в частности она может помочь избежать того, что некоторые специалисты рассматривают в качестве чрезмерной неустойчивости в счете прибылей и убытков и балансе, вызванной изменениями в оценках таких расходов.

41. При количественной оценке экологического обязательства по методике, основанной на приведенной стоимости, коэффициент дисконтирования, используемый для расчета приведенной стоимости, как правило, должен представлять собой свободную от риска ставку, например совпадающую со ставкой по государственным ценным бумагам с аналогичным сроком погашения. Следует принимать во внимание технологические новшества, которые, как ожидается, появятся в ближайшем будущем, однако вероятные изменения в технологиях в более отдаленном будущем учитывать не следует. Необходимо принимать во внимание также ожидаемую инфляцию, которая будет сказываться на размерах будущих расходов. Помимо этого, следует ежегодно пересматривать сумму экологического обязательства и корректировать ее с учетом любых изменений в посылках, используемых при расчете ориентировочных будущих расходов. Оценка нового или дополнительного обязательства должна основываться на факторах, имеющих актуальное значение в период, когда это обязательство возникает.

42. Для экологических обязательств, которые будут погашены в ближайшем будущем, обычно используется подход, основанный на текущих издержках.

I. Раскрытие информации 5/

43. Раскрытие информации, касающейся природоохранных расходов и экологических обязательств, имеет важное значение для уточнения или более подробного разъяснения позиций, включенных в балансовую ведомость или в отчет о прибылях и убытках. Такая информация может включаться либо в сами финансовые ведомости, либо в примечания к финансовым ведомостям, либо - в определенных случаях - в раздел отчета, публикуемого отдельно от финансовых ведомостей. При решении вопроса о том, следует ли раскрывать какой-либо элемент информации или совокупность таких элементов, необходимо учитывать значимость этого элемента.

Природоохранные расходы

44. В отчетности следует раскрывать категории позиций, которые предприятие определило в качестве природоохранных расходов.

45. Природоохранные расходы могут иметь различный характер. Эти расходы могут приводить к повышению операционной эффективности предприятия, а также его экоэффективности. Руководство предприятия должно само определять, что оно относит к природоохранным расходам. Некоторые предприятия предпочитают включать в эту категорию только те расходы, которые "полностью и исключительно" относятся к природоохранным мерам. Другие же могут в произвольном порядке включать в эту категорию и те расходы, которые лишь частично связаны с природоохранной деятельностью. В этой связи в отчетности необходимо четко указывать, что включается в категорию природоохранных расходов.

46. В примечаниях к финансовым ведомостям следует раскрывать суммы природоохранных расходов, отнесенных на счет прибылей и убытков, с разбивкой на операционные и неоперационные расходы и с соответствующим анализом, учитывающим специфику и размеры предприятия и/или категории экологических вопросов, имеющих актуальное значение для предприятия, а также суммы природоохранных расходов, капитализированных за период.

5/ МСУО признает, что предлагаемая методика раскрытия информации выходит за рамки принципов, рекомендуемых организациями по установлению стандартов. С другой стороны, большинство предприятий в настоящее время все же раскрывает определенный минимум информации.

47. Категории таких позиций в отчетности могут включать в себя - но не исключительно - следующее: очистку жидких стоков; очистку отходов, газов и воздуха; обработку и удаление твердых отходов; восстановление объектов; меры по устранению экологического ущерба; рециркуляцию; а также анализ, контроль и выполнение.

48. В отчетности следует отдельно указывать связанные с природоохранной деятельностью расходы, понесенные в результате выплаты штрафов и пени за несоблюдение экологических норм и в форме компенсационных платежей третьим сторонам в связи с потерями или вредом, причиненным загрязнением окружающей среды и ущербом ей в прошлом.

49. Штрафы, пени и компенсационные выплаты отличаются от других видов природоохранных расходов тем, что они не приносят выгод или прибыли предприятию. В этой связи уместно указывать их отдельно.

50. Природоохранные расходы, учтенные по внереализационным статьям, должны указываться отдельно.

Экологические обязательства

51. Экологические обязательства должны раскрываться отдельно либо в балансовой ведомости, либо в примечаниях к финансовым ведомостям.

52. В отчетности следует указывать базу количественной оценки экологических обязательств (подход, основанный на приведенной стоимости, или подход, основанный на текущих издержках).

53. По каждому значимому классу обязательств необходимо указывать следующее:

- a) краткое описание характера обязательств;
- b) общую информацию о сроках и условиях их погашения.

Если расчет сумм обязательств или определение сроков их погашения сопряжены со значительной неопределенностью, то это обстоятельство следует указывать в отчетности отдельно.

54. В отчетности следует указывать любые значительные факторы неопределенности, связанные с количественной оценкой учитываемого экологического обязательства, и спектр возможных исходов.

55. Если в качестве основы для количественной оценки используется метод, основанный на приведенной стоимости, то следует взвесить возможность описания всех посылок, имеющих важное значение для оценки будущих платежей и экологического обязательства, учитываемого в финансовых ведомостях, включая:

- a) оценку погашения экологического обязательства по текущей стоимости;
- b) ориентировочные долгосрочные темпы инфляции, использованные при расчете суммы экологического обязательства;
- c) ориентировочные будущие издержки погашения;
- d) коэффициент (коэффициенты) дисконтирования.

56. Раскрытие данных, предусматриваемое в пунктах 51-55, призвано помочь пользователям информации в оценке характера, сроков погашения обязательств и готовности предприятия к соответствующему использованию своих финансовых ресурсов в будущем.

Принципы учета

57. В отчетности следует указывать любые принципы учета, которые непосредственно касаются экологических обязательств и природоохранных расходов.

Положения общего характера

58. В отчетности следует указывать характер экологических обязательств и природоохранных расходов, учтенных в финансовых ведомостях, включая, в частности, краткое описание любого экологического ущерба, любых законов или положений, требующих его устранения, а также любые разумные оценки ожидаемых изменений в этом законодательстве или в существующей технологии, которые отражаются на размерах этих обязательств или расходов.

59. В отчетности следует указывать категории экологических вопросов, имеющих актуальное значение для данного предприятия и его отрасли, включая:

- i)* официальную политику и программы, которые были приняты предприятием;
- ii)* в случае отсутствия такой политики и программ этот факт должен указываться отдельно;
- iii)* улучшения в ключевых областях, достигнутые с момента введения в действие новой политики или на протяжении последних пяти лет, в зависимости от того, какой срок короче;

- iv)* информацию о том, в каком объеме принимаются меры по охране окружающей среды в соответствии с государственным законодательством, и о том, в какой мере эти требования (например, сроки сокращения уровней выбросов) выполняются;
- v)* любые существенные судебные иски на основании природоохранного законодательства 6/.

60. Было бы желательно указать в отчетности любые государственные льготы, включая гранты и налоговые скидки, предоставляемые в связи с принятием мер по охране окружающей среды.

61. Информация по позициям, указанным в пунктах 58-60, может раскрываться либо в примечаниях к финансовым ведомостям, либо в отдельной части отчетной документации за рамками финансовых ведомостей. Представление таких данных позволяет пользователям информации оценивать текущую ситуацию и будущие перспективы, связанные с влиянием экологических аспектов деятельности предприятия на его финансовое положение.

6/ Данный раздел представляет собой выдержку из документа МСУО "Выводы относительно ведения учета и отчетности транснациональными корпорациями" (издание Организации Объединенных Наций, в продаже под No. R.94.II.A.9), Нью-Йорк, пункт 209.

Глава II

ПОДГОТОВЛЕННОЕ ПРЕДСЕДАТЕЛЕМ РЕЗЮМЕ ОБСУЖДЕНИЙ, ПРОВЕДЕННЫХ ЭКСПЕРТАМИ

1. В ходе пятнадцатой сессии МСУО основное внимание было уделено единственной основной теме - экологическому учету и финансовой отчетности на уровне корпораций (в рамках пункта 3 повестки дня).

А. Экологический учет и финансовая отчетность на уровне корпораций

2. После краткого вступительного заявления секретариата представитель Канадского института дипломированных бухгалтеров (КИДБ) внес на рассмотрение подпункт 3 а) "Изучение национальных стандартов и правил экологического финансового учета". Он остановился на причинах, делающих необходимой разработку руководящих принципов в данной области:

- пользователям финансовых отчетов необходима информация об экологических аспектах деятельности предприятия и их влиянии на его финансовое состояние; в настоящее время такая информация отсутствует в финансовых отчетах;
- финансовые ведомости предназначены для отражения информации о финансовых показателях, и необходимы дополнительные рекомендации о методах учета экологических показателей;
- требуется толкование существующих международных и национальных стандартов в области экологического учета и финансовой отчетности на уровне корпораций, с тем чтобы не возникало принципиальных различий в оцениваемых показателях и характере раскрываемой информации; кроме того, компании разрабатывают свои собственные решения.

3. Эксперты обсудили такие проблемные области, как определение "природоохранных расходов"; когда должна осуществляться капитализация природоохранных расходов; что включает в себя "ответственность" в экологическом контексте; когда должно учитываться экологическое обязательство; количественная оценка экологического обязательства и учет возмещаемых затрат - все эти вопросы были освещены в первоначальном варианте главы I документа "Экологический финансовый учет и отчетность на уровне корпораций" (TD/B/COM.2/ISAR/2).

4. В ходе обсуждений было предложено изменить название главы I. Члены Группы единодушно признали, что существующее название "Предварительная сводка руководящих принципов оптимальной практики экологического финансового учета и отчетности" является неподходящим, в особенности использование слова "предварительная". Кроме того, различные делегаты предложили отказаться от использования слов "оптимальная практика", поскольку практика в этой области еще только формируется и было бы преждевременно говорить об "оптимальной практике". В качестве альтернативных вариантов было предложено использовать слова "рекомендательная записка" или "руководящие принципы", поскольку МСУО не является органом по установлению стандартов.

5. Ряд экспертов отметили, что широкий круг пользователей, таких, как правительства, инвесторы, кредиторы, потребители и специалисты по вопросам окружающей среды, нуждается в получении достоверной и транспарентной экологической информации. Аналогичным образом положения документа должны распространяться на более широкую группу субъектов, составляющих финансовые ведомости, включая банки и государственные предприятия. Экологические вопросы приобретают все более актуальное значение для государственных предприятий, а не только лишь для частного сектора, хотя первоначально данная проблематика получила развитие в этом контексте. Эксперты отметили ценность документа для развивающихся стран и стран с переходной экономикой, а также для развитых стран. Поэтому ЮНКТАД/МСУО следует обобщить и опубликовать этот документ для широкого распространения.

6. Было высказано также предложение о том, что в документ могли бы быть также включены рекомендации для учета экологических выгод, а не только для учета расходов и обязательств. Было указано, что количественная оценка выгод является даже еще более сложной задачей, и этот вопрос должен стать предметом последующей работы. Кроме того, не все аспекты могут быть непосредственно охвачены традиционной системой учета.

7. Первый технический вопрос, рассмотренный Группой, касался определения природоохранных расходов, под которыми понимаются все внутренние издержки, вытекающие из осуществления мер по управлению воздействием работы предприятия на окружающую среду 7/. Был приведен ряд примеров природоохранных расходов,

7/ Полное определение см. в Рекомендательной записке.

включая расходы, связанные с удалением отходов и обеспечением безотходности, с сохранением и повышением качества воздуха и с ликвидацией разливов нефти. В это определение не включаются штрафы и пени, которые должны отражаться в отчетности отдельно. Как правило, природоохранные расходы должны проводиться по дебиту счета прибылей и убытков за тот период, в который они идентифицированы, за исключением тех случаев, когда они отвечают критериям учета в качестве активов: в этом случае они должны капитализироваться. Эксперты обсудили вопрос о том, что руководство предприятия само определяет, что оно относит к природоохранным расходам. Некоторые предприятия могут относить к этим расходам только те расходы, которые полностью вытекают из природоохранных мер. Другие же могут в произвольном порядке включать в эту категорию и те расходы, которые лишь частично связаны с природоохранной деятельностью. В этой связи важное значение имеет раскрытие информации о том, что включается в категорию природоохранных расходов.

8. Значительные прения были проведены по вопросу об определении различных видов ответственности и проведении между ними различий. Было отмечено четкое понимание юридической ответственности, однако, по мнению многих ораторов, необходимо принять более широкую концепцию, в частности если учитывать вопросы существа, а не формы. В ходе дебатов значительное внимание было уделено понятиям "конструктивная (презюмируемая) ответственность" и "ответственность по праву справедливости" и, в частности, вопросу о том, означают ли они различные или пересекающиеся виды ответственности. Конструктивная ответственность возникает из экономического обязательства или политики предприятия. Некоторые эксперты высказали мнение о том, что ссылку на ответственность по праву справедливости в тексте документа можно опустить, поскольку такую ответственность сложно определить и она может представлять собой разновидность конструктивной ответственности, основанную на этических или моральных соображениях. Вместе с тем другие эксперты настаивали на том, что не все виды ответственности по праву справедливости относятся к конструктивной ответственности. Был приведен пример ТНК, которые зачастую обязаны учитывать и отражать в отчетности свои экологические обязательства, вытекающие из юридической ответственности в развитых странах, но которые хранят молчание в отношении таких обязательств, возникающих в развивающихся странах, где не существует соответствующего законодательства. По мнению некоторых экспертов, понятие "ответственность по праву справедливости" закрывает лазейку, которой в настоящее время пользуется большинство компаний, указывающих обязательства в отчетности только в том случае, когда у них "не остается возможности" **не** указывать их. Концепция ответственности должна выходить за рамки юридической ответственности, которая является слишком узкой, в частности в экологическом контексте. Было отмечено, что в существующих концептуальных подходах к учету упоминается ответственность по праву справедливости. Группа решила оставить в документе упоминание "ответственности по праву справедливости" в сноске к понятию "конструктивная ответственность".

9. Были высказаны различные мнения по поводу метода, который следует использовать для учета экологических обязательств, связанных с будущим восстановлением объекта или с закрытием и удалением активов, с выводением объекта из эксплуатации и другими случаями, когда фактического расходования средств не ожидается на протяжении значительного периода времени. Основным предметом обсуждений стал вопрос о том, следует ли незамедлительно создавать резерв в полном объеме для всей суммы будущих расходов или же он должен увеличиваться постепенно на протяжении всего срока соответствующих операций. Была достигнута договоренность о том, что только в случае долгосрочных расходов, связанных с выводом объекта из эксплуатации, предприятие может выбрать вариант, предусматривающий создание резерва для покрытия таких расходов на протяжении всего срока соответствующих операций. Участники Группы согласились также с тем, что, когда экологический ущерб относится к собственному имуществу предприятия, в отношении которого предприятие не несет ответственности за устранение ущерба, следует рассмотреть возможность раскрытия этой информации. Это объясняется тем, что такая информация необходима акционерам, в особенности не входящим в руководство предприятия.

10. В заключение обсуждения подпункта 3 а) Группа приняла решение озаглавить документ "Рекомендательная записка: учет и финансовая отчетность в области природоохранных расходов и экологических обязательств" и одобрила его содержание для рассмотрения правительствами, организациями и другими заинтересованными сторонами. Она сочла, что такое название лучше отражает содержание документа.

В. Увязка экологических и финансовых показателей

11. Затем Группа сосредоточила свое внимание на подпункте 3 b), посвященном увязке экологических и финансовых показателей. Представитель Ассоциации дипломированных присяжных бухгалтеров (АДПБ), выступая в качестве эксперта-докладчика, представил главу II документа TD/B/COM.2/ISAR/2, в которой была предпринята попытка выйти за рамки традиционных финансовых ведомостей и определить основные контрольные экологические показатели, используемые в настоящее время передовыми предприятиями для оценки и раскрытия информации по таким показателям. Он отметил явное противоречие между потребностью общества в уменьшении экологического воздействия, оказываемого деятельностью предприятий, и способностью нормативных или других механизмов обеспечить транспарентность финансовых/экономических последствий экологически рациональной деятельности для предприятия и заинтересованных сторон. По состоянию на конец 1997 года не было достигнуто международного консенсуса по вопросу о том, каким образом природоохранная деятельность корпораций и ее влияние должны отражаться в отчетности.

12. Показатели финансового состояния точно рассчитываются на основе национальных стандартов бухгалтерского учета. Поэтому финансовые эксперты, рассчитывая эти показатели для различных предприятий, могут получить достоверную оценку, позволяющую проводить соответствующие сопоставления. К сожалению, это не относится к экологическим показателям.

13. Как следует из обзора экологической отчетности, представленного в документе UNCTAD/ITE/EDS/Misc.9, не существует консенсуса по вопросу об использовании стандартных контрольных экологических показателей. Каждая компания соответствующего сектора применяет в своей отчетности различные контрольные экологические показатели, причем не всегда используются одни и те же показатели из года в год. Все это затрудняет сопоставление экологических аспектов деятельности различных компаний и определение того, достигает ли компания успехов в этой области с течением времени и какое влияние это оказывает на финансовое состояние с точки зрения показателей экоэффективности. Показатели экоэффективности обеспечивают увязку изменений в оказываемом экологическом воздействии с изменениями в финансовых результатах (т.е. в объеме продаж и добавленной стоимости). Выступающий пояснил, что расширение природоохранного законодательства и все больший интерес, проявляемый общественностью к тому, каким образом корпорации соблюдают это законодательство, приводят к увеличению коммерческих рисков. Он отметил, что правительства, регулирующие органы, инвесторы, покупатели, банкиры, страховщики и группы, отстаивающие интересы защиты окружающей среды в законодательных органах, оказывают давление с целью улучшения отражения экологических показателей в отчетности. Существует необходимость в принятии стандартных и последовательных методов представления информации по контрольным экологическим показателям, с тем чтобы потенциальный пользователь информации мог яснее понять, каким образом экологическая стратегия корпорации и экологические аспекты ее деятельности сказываются на финансовых показателях и положении акционеров.

14. Представитель "Эллипсона", выступая в качестве эксперта-докладчика, обратил внимание членов Группы на то, что экологические параметры, такие, как контрольные экологические показатели (КЭП), имеют экономическое значение и пользователи информации хотели бы, чтобы они включались в годовой отчет, что делает необходимым их согласование. Кроме того, уровень их агрегирования должен быть таким же, как и для финансовой информации, с тем чтобы их можно было использовать вместе с финансовыми данными при расчете показателей экоэффективности. Некоторые из таких показателей, построенных надлежащим образом, могли бы быть включены в проверенные ведомости. Банковский сектор оказывает давление с целью улучшения КЭП, поскольку его интересует не только качество активов, но и качество управления, и поэтому он нуждается в разработке достоверных базовых показателей.

15. Эксперты в целом высказали удовлетворение уже проделанной работой. Было высказано предложение о том, что, для того чтобы пользователи могли в полной мере воспользоваться подготовленными материалами и результатами обсуждений, проведенных по документу TD/B/COM.2/ISAR/2, и чтобы отразить всю накопленную информацию, этот документ должен быть опубликован и распространен вместе со справочными материалами. Эксперты предложили также осуществить перевод этих материалов на как можно большее число языков и обеспечить их публикацию и как можно более широкое распространение, в том числе в рамках региональных рабочих совещаний. Имеющиеся материалы следует адаптировать для подготовки необходимых учебных пособий для рабочих совещаний. Ряд экспертов проявили заинтересованность к организации таких рабочих совещаний в их странах.

16. Ряд экспертов отметили дополнительную работу, проводимую некоторыми международными органами, такими, как МКБС, МФБ и ИСО. Было принято решение подключить эти органы к проводимой исследовательской работе и наладить постоянное сотрудничество с ними.

С. Пункт 4 повестки дня - Прочие вопросы

17. Представитель Международного комитета по бухгалтерским стандартам (МКБС) представил Группе обновленную информацию о работе МКБС. Со времени проведения четырнадцатой сессии было утверждено семь стандартов:

- МСУ 12, подоходные налоги
- МСУ 33, прибыль на акцию
- МСУ 1, представление финансовых ведомостей
- МСУ 14, сегментная отчетность
- МСУ 17, аренда
- МСУ 19, пособия работников
- МСУ 34, промежуточная финансовая отчетность.

18. МКБС опубликовал также рекомендуемые проекты по потере стоимости активов (E55), прекращению операций (E58), созданию резервов, условным обязательствам и условным активам (E59) и неосязаемым активам (E60). Были опубликованы дискуссионные документы по промежуточной отчетности и финансовым инструментам. Были выпущены окончательные варианты толкований по МСУ 2, 23 и 28, и в настоящее время осуществляется работа еще над 11 проектами толкований. Кроме того, осуществляется работа в области учета показателей деятельности, страхования, учета событий, имеющих место после даты составления балансового отчета, и инвестиционных активов. МСУ 30 по

финансовым учреждениям необходимо будет привести в соответствие с требованиями учета в отношении финансовых инструментов. Выступающий предложил участникам Группы высказать пожелания в отношении того, какие проекты, помимо осуществляющегося проекта в области сельского хозяйства, могли бы отвечать конкретным потребностям развивающихся стран. Проблемы, связанные с процессом приватизации, могли бы представлять интерес для развивающихся стран, а также для развитых стран и стран с переходной экономикой.

19. Представитель Международной федерации бухгалтеров (МФБ) отметил, что Президент Всемирного банка г-н Джеймс Вулфенсон в своем выступлении на Всемирном конгрессе бухгалтеров призвал МФБ принять надлежащие меры в связи с необходимостью укрепления бухгалтерского дела в развивающихся странах и необходимостью борьбы с коррупцией. В связи с первой задачей МФБ уже провела совещание 20-21 января 1998 года в Вашингтоне, округ Колумбия, с участием представителей Всемирного банка, МВФ, региональных банков развития, ПРООН, ЮНКТАД и ОЭСР. Председатель МФБ подчеркнул необходимость использования ресурсов и контактов учреждений по вопросам развития в интересах укрепления знаний, специального опыта и контактов в секторе бухгалтерского дела. Совет МФБ учредил Целевую группу по вопросам борьбы с коррупцией, с тем чтобы она подготовила рекомендации для органов - членов МФБ относительно того, каким образом бухгалтеры должны реагировать на случаи коррупции, которые становятся им известны. Во исполнение Генерального соглашения по торговле услугами (ГАТС) Всемирная торговая организация учредила Рабочую группу по профессиональным услугам (РГПУ), которая одобрила использование международных стандартов учета и аудита и подготовила добровольные руководящие принципы для соглашений о взаимном признании. МФБ предпринимает активные усилия для обеспечения того, чтобы члены РГПУ имели правильное представление об организации бухгалтерского дела и о позиции МФБ в отношении мер, которые могли бы быть приняты для снижения барьеров в торговле бухгалтерскими услугами. И наконец, МФБ по-прежнему ожидает от Международной организации комиссий по ценным бумагам (МОКЦБ) одобрения международных стандартов в области аудита (МСА), подготовленных МФБ.

20. Представитель Арабского общества дипломированных бухгалтеров (АОДБ) одобрил проект ЮНКТАД по разработке международной учебной программы в области бухгалтерского дела. Он сослался на сэра Лиона Бриттана, который говорил, что

"многосторонний подход может представляться черепахой в условиях либерализации торговли; она движется медленно и стабильно, однако именно она во многих случаях выигрывает бег. Было бы неправильно - и что фактически означало бы вынесение приговора ВТО, - если бы правительства во всем мире отказались бы от многосторонних обязательств на том основании, что лучшие результаты могут быть получены на двусторонней основе. В большинстве случаев ничего лучшего из этого не получается, и без многосторонних норм, закрепляющих достижения сегодняшней либерализации, завтрашние экономические трудности могут обернуться возвращением к протекционистскому прошлому".

21. Говоря о работе Ассоциации дипломированных присяжных бухгалтеров (АДПБ), оратор отметил, что ее программа, пользующаяся широкой поддержкой, продемонстрировала возможность разработки международной учебной программы. Выступающий отметил, что по-прежнему оказывается противодействие в отношении принятия ВТО курса на либерализацию бухгалтерского дела. Он также заявил, что, несмотря на усилия, предпринимаемые с целью стандартизации методов предоставления услуг в этом секторе, необходимо также унифицировать квалификационные требования, предъявляемые к поставщикам таких услуг. Международные организации неоднократно обращались к развивающимся странам с просьбой указать, каким образом могут быть удовлетворены их потребности в области бухгалтерского дела, и на ряде форумов эти страны в своих ответах указывали на необходимость принятия базовых международных квалификационных требований, которые могли бы позволить им успешно конкурировать в условиях нового режима, разрабатываемого ВТО.

22. Представитель Организации по вопросам бухгалтерского учета и аудиторской деятельности для исламских финансовых учреждений (ОБУАИФУ) остановился на различных проблемах, с которыми сталкиваются исламские финансовые учреждения в связи с необходимостью разработки стандартов, учитывающих их особенности в области учета и отчетности в соответствии с законами шариата. Он отметил, что ОБУАИФУ осуществляет работу по стандартизации практики бухгалтерского учета и аудита среди исламских стран и что с ее заключениями могут ознакомиться все заинтересованные стороны.

23. Представитель ГД XV Европейской комиссии отметил, что Европейская комиссия предложила европейским международным предприятиям составлять свои сводные финансовые ведомости на основе международных стандартов учета (МСУ), поскольку между МСУ и директивами по бухгалтерскому учету нет значительных противоречий. В настоящее время Европейская комиссия принимает активное участие в работе МКБС и осуществляет координацию усилий государств-членов в связи с подготовкой замечаний по его рекомендуемым проектам. В существующее законодательство ЕС необходимо будет регулярно вносить соответствующие поправки, с тем чтобы не возникало противоречий между МСУ и директивами по бухгалтерскому учету. Хотя в ряде таких директив предусматривается проводимая по установленной форме проверка финансовых ведомостей и хотя в восьмой директиве (от 10 апреля 1984 года) были унифицированы минимальные квалификационные требования для аудиторов, нормативные положения Сообщества в настоящее время непосредственно не регулируют вопросы аудиторской деятельности. В ходе

конференции, проведенной по вопросу о роли, месте и ответственности штатного аудитора, и в подготовленной по этому вопросу "зеленой книге" было подчеркнуто отсутствие на европейском уровне общих нормативных рамок для аудиторской деятельности и продемонстрирована необходимость принятия соответствующих мер Сообществом. В январе 1998 года Европейский парламент принял резолюцию, поддерживающую положения "зеленой книги" Комиссии. В марте 1998 года Комиссия опубликует сообщение о мерах, которые будут приняты в области аудиторской деятельности. Значительная работа была проделана по подготовке и облегчению процесса перехода к единой европейской валюте (евро). Европейская комиссия опубликовала брошюру, анализирующую последствия перехода к евро с точки зрения бухгалтерского учета.

24. Представитель **Ассоциации дипломированных присяжных бухгалтеров (АДПБ)** проинформировал членов Группы о деятельности АДПБ в последнее время. Ассоциация сейчас насчитывает 60 000 членов, из которых примерно 40% находятся за пределами Соединенного Королевства. Она охватывает также примерно 130 000 студентов, обучающихся с целью получения статуса ее члена, в том числе 62% - за пределами Соединенного Королевства. Учебная программа АДПБ включает 14 письменных работ и экзаменов. Кроме того, ее члены должны иметь трехлетний стаж практической деятельности по своему профилю под контролем соответствующего инструктора. Оратор отметил, что в связи с повышением роли МСУ АДПБ вносит изменения в свои учебные программы и является первым профессиональным органом, принявшим решение подготовить серию экзаменационных работ на основе МСУ и МСА. АДПБ осуществляла тесное взаимодействие с МСУО в ее работе и приняла участие в консультативных совещаниях, посвященных разработке глобальной учебной программы для подготовки квалифицированных бухгалтеров. Для подготовки типовой учебной программы были использованы многие элементы учебной программы АДПБ. Кроме того, АДПБ осуществляла сотрудничество с МСУО и надеется на дальнейшее укрепление взаимодействия с учетом общих интересов двух органов.

25. Представитель **Рабочей группы по профессиональным услугам (РГПУ) Всемирной торговой организации** осветил деятельность РГПУ. Он отметил, что в Сингапурском заявлении министры призвали к успешному завершению работы МФБ, МКБС и МОКЦБ над международными стандартами. Он отметил, что РГПУ подготовила добровольные руководящие принципы для соглашений о взаимном признании профессиональной квалификации. В настоящее время ведется работа над тем, что, как предполагается, станет обязательными "нормами" или положениями, которые будут способствовать дальнейшему снижению барьеров в торговле бухгалтерскими услугами и будут охватывать такие вопросы, как требования и процедуры лицензирования, квалификационные требования и процедуры и технические стандарты.

26. Представитель Международного комитета по стандартам оценки (МКСО) представил информацию о деятельности Комитета, которая имеет важное значение с учетом, в частности, того факта, что доля собственности в прямых иностранных инвестициях составляет от 5% до 20%. Собственность выступает существенным компонентом международной хозяйственной деятельности. Она часто используется в качестве обеспечения под банковские кредиты, и неустойчивость цен на собственность в течение последних лет способствовала время от времени усилению экономических потрясений на фондовых рынках. Инвесторы, регулирующие органы и другие стороны, использующие оценки стоимости активов, нуждаются в обеспечении последовательности, ясности, достоверности и транспарентности в учете стоимости активов во всем мире. Основная цель МКСО заключается в разработке и распространении стандартов оценки для использования в финансовых ведомостях и в содействии унификации национальных стандартов. Особо остановившись на МСУ 16 по оценке стоимости собственности, выступающий отметил, что МКСО придерживается положений этого стандарта. В МСУ 16 предусматривается, что главным методом учета основного капитала является его учет по первоначальной стоимости, хотя допускается использование и альтернативного метода, а именно переоценка стоимости активов. В настоящее время изучается вопрос об использовании в качестве еще одного метода оценки на основе текущей стоимости.

27. Представитель Европейской федерации бухгалтеров (ЕФБ), Председатель Целевой группы по экологическому учету, проинформировал членов Группы о деятельности, осуществляемой ЕФБ. Он подчеркнул, что инициатива по разработке стандартов в области экологического учета должна исходить от компаний, занимающихся бухгалтерским учетом, а не от правительств.

28. Представитель Программы развития Организации Объединенных Наций (ПРООН) осветил усилия, предпринимаемые ПРООН с целью создания международной организации в составе старших должностных лиц из национальных правительств, занимающихся финансовыми вопросами, с целью улучшения качества учета в государственных органах и применения бухгалтерских стандартов в государственном секторе.

29. Председатель проинформировал Группу о прогрессе, достигнутом ЮНКТАД в последнее время в разработке международной учебной программы, о которой говорил ранее представитель АОДБ. Поскольку в 1997 году не было проведено очередной сессии МСУО, для продвижения работы над международной системой аттестации была организована серия консультаций экспертов. Они были проведены под председательством представителя АОДБ и самого Председателя. В ходе консультаций эксперты обсудили различные компоненты международной системы аттестации, включая типовую учебную программу, экзаменационный процесс, требования к практическому опыту, систему аккредитации для национальных квалификаций и требования в отношении лицензирования. Председатель отметил, что Международный форум ассоциаций актуариев приступил к аналогичной работе с целью установления минимальных международных требований в отношении подготовки актуариев. По мнению участников Форума, необходимо обеспечить защиту их профессиональных званий и интересов общественности. Была подготовлена базовая учебная программа для подготовки актуариев во всем мире, и в настоящее время осуществляется работа по

организации семинаров для практического применения этой программы. В ходе консультаций эксперты провели краткий обзор и сопоставление различных национальных учебных программ, используя в качестве критерия оценки пересмотренные руководящие принципы МФБ (IGE № 9) и ее публикацию "Основы знаний профессионального бухгалтера" ("Core of Knowledge of the Professional Accountant"). По результатам этого сопоставления был подготовлен проект типовой учебной программы. Экспертам, присутствующим на нынешней сессии, было настоятельно предложено изучить этот проект и представить свои замечания в секретариат в течение двух месяцев.

30. Эксперт-докладчик от факультета бухгалтерского учета Женевского университета вынес на рассмотрение различные идеи, касающиеся проведения возможных совместных исследований с целью изучения потребностей малых и средних предприятий в области бухгалтерского учета во всем мире. На своей четырнадцатой сессии Группа отметила, что международные стандарты учета могут оказаться неприемлемыми для МСП. Унификация бухгалтерского учета вовсе не обязательно является желаемой целью в силу того, что различные экономические субъекты имеют различные потребности и обладают различными возможностями в области отчетности, и поэтому установление единообразной системы отчетности может приводить к неоправданным издержкам и неэффективности. В развивающихся странах основными экономическими субъектами являются полугосударственные органы, дочерние компании ТНК, акционерные МСП и некорпоративные промышленные и сельскохозяйственные предприятия. Применение МСУ может быть оправдано в случае полугосударственных органов и ТНК, но вовсе не обязательно для других субъектов. Дополнительное изучение этого вопроса может помочь определить положение различных экономических субъектов в отдельных странах, обобщить применяемые в этих странах правила бухгалтерского учета, провести выборочный опрос, проанализировать результаты и сделать выводы в отношении потребностей МСП в области бухгалтерского учета, целесообразности применения МСУ и норм, отвечающих интересам МСП. Выступающий предложил заинтересованным членам группы принять участие в этой исследовательской работе.

Глава III

ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ВОПРОСЫ

A. Открытие сессии

1. Пятнадцатая сессия Межправительственной рабочей группы экспертов по международным стандартам учета и отчетности (МСУО) была открыта Председателем Группы на ее четырнадцатой сессии г-ном Гербертом Бинером (Германия).

B. Выборы должностных лиц

(Пункт 1 повестки дня)

2. На своем 1-м заседании 11 февраля 1998 года Группа избрала следующих должностных лиц:

Председатель: Г-н Нелсон Карвалью (Бразилия)

Заместитель Председателя-Докладчик: Г-н Альфред Штеттлер (Швейцария)

C. Утверждение повестки дня и организация работы

(Пункт 2 повестки дня)

3. На своем 1-м заседании 11 февраля 1998 года Группа утвердила свою предварительную повестку дня (TD/B/COM.2/ISAR/1) в следующем виде:

1. Выборы должностных лиц.
2. Утверждение повестки дня и организация работы.
3. Экологический учет:
 - a) изучение национальных стандартов и правил экологического финансового учета;
 - b) выявление ключевых контрольных экологических показателей и их связь с показателями финансовой деятельности.
4. Прочие вопросы.
5. Предварительная повестка дня шестнадцатой сессии Рабочей группы.
6. Утверждение доклада Рабочей группы о работе ее пятнадцатой сессии.

D. Предварительная повестка дня шестнадцатой сессии

(Пункт 5 повестки дня)

4. Группа рассмотрела следующие два предложения в отношении основного пункта повестки дня шестнадцатой сессии: международные квалификационные требования и учет в МСП. Было сочтено, что был достигнут значительный прогресс в работе над международными квалификационными требованиями, тогда как работа в области учета в МСП еще только должна начаться. Некоторые эксперты подчеркнули необходимость вынесения на рассмотрение следующей сессии достаточно проработанного вопроса, с тем чтобы ее участники могли прийти к определенным выводам. Ряд экспертов отметили актуальность обеих тем, хотя, по мнению некоторых из них, вопрос о международных квалификационных требованиях является более неотложным с учетом прогресса, достигнутого в работе Всемирной торговой организации. Международная учебная программа могла бы использоваться в качестве критерия оценки, позволяющего сократить затраты времени и ресурсов при проведении переговоров с целью заключения соглашений о взаимном признании. Поэтому ЮНКТАД следует продолжить свою работу по разработке международной учебной программы в сотрудничестве с другими соответствующими органами, такими, как МФБ, АОДБ и АДПБ, а также других требований для подготовки квалифицированных бухгалтеров. ЮНКТАД должна представить доклад о результатах своей работы шестнадцатой сессии. ЮНКТАД следует приступить к работе по вопросу об учете в МСП и представить устный доклад на шестнадцатой сессии и полный доклад на семнадцатой сессии. Группа одобрила свою предварительную повестку дня со следующим основным пунктом: "Разработка международной учебной программы в области бухгалтерского дела и других квалификационных требований" (текст предварительной повестки дня см. в приложении III).

E. Утверждение доклада

(Пункт 6 повестки дня)

5. На своем заключительном пленарном заседании 13 февраля 1998 года Группа приняла рекомендации для правительств, международного сообщества и ЮНКТАД. К этим рекомендациям была приложена ее рекомендательная записка "Учет и финансовая отчетность в области природоохранных расходов и экологических обязательств", вынесенная на рассмотрение правительств, предприятий и других заинтересованных сторон и призванная содействовать повышению качества экологического учета и отчетности и их унификации. Заместителю Председателя-Докладчику было поручено подготовить под руководством Председателя окончательный текст доклада, включив в него рекомендации, содержащуюся в приложении к ним рекомендательную записку и подготовленное Председателем резюме обсуждений, проведенных экспертами.

Приложение I

РЕЗЮМЕ ВСТУПИТЕЛЬНЫХ ЗАЯВЛЕНИЙ

1. Покидающий свой пост Председатель Межправительственной рабочей группы на ее четырнадцатой сессии поблагодарил многочисленных присутствующих экспертов, профессиональные ассоциации и международные организации и выразил надежду на то, что прежние участники Группы приложат особые усилия для интеграции новых членов. Он подчеркнул, что МСУО во многом соответствует своему названию "рабочей группы", и призвал экспертов посвятить свое время и знания разработке различных направлений деятельности. Затем он вкратце осветил свою деятельность в качестве Председателя, включая его выступление в Комиссии по инвестициям, технологии и смежным финансовым вопросам. Он вкратце изложил результаты консультаций, проведенных Советом по торговле и развитию с целью внесения ясности в статус Группы, и заявил, что он получил юридическое заключение из Управления по правовым вопросам в Центральных учреждениях Организации Объединенных Наций, которое он передаст новому Председателю.

2. Председатель Межправительственной рабочей группы на ее пятнадцатой сессии поблагодарил своего предшественника за прекрасно проделанную им работу. Он отметил, что вопросы бухгалтерского учета, как правило, не вызывают особого интереса у директивных органов. Вместе с тем время от времени такие вопросы, как экологический учет, ответственность бухгалтеров и аудиторов и практика трансфертных цен, привлекает внимание широких кругов, поскольку они затрагивают сферу корпоративного управления. Необходимо укрепить связь между МСУО и Комиссией по инвестициям, технологии и смежным финансовым вопросам, поскольку работа МСУО может содействовать облегчению торговли и инвестиций.

3. Генеральный секретарь ЮНКТАД поделился своими соображениями по поводу азиатского кризиса, который, по мнению многих экспертов, является прежде всего банковским кризисом, по крайней мере по ряду аспектов, и который начался с неэффективной банковской системы, обострился из-за чрезмерного объема иностранных кредитов и необоснованного бума на рынке собственности и акций и закончился массовым оттоком краткосрочных ресурсов, резким падением курсов валют и общей утратой доверия. Он заявил, что если бы существовали определенные механизмы раннего предупреждения, то, возможно, удалось бы избежать наиболее отрицательных последствий или по крайней мере ограничить их. Он напомнил, что в ходе своего Банковского форума в 1996 году МСУО высказала в адрес директивных органов следующую рекомендацию, которая теперь звучит в выступлениях ряда финансовых экспертов после того, как разразился кризис:

"Бухгалтерский учет лежит в основе раскрытия информации, а улучшение раскрытия информации способствует повышению эффективности управления и получению надлежащей информации для регулирования рисков. Использование международных стандартов может содействовать повышению финансовой стабильности и укреплению банковского сектора".

4. Переходя к основному пункту повестки дня, Генеральный секретарь подчеркнул важность работы МСУО по вопросам экологического финансового учета и отчетности на уровне корпораций. Он выразил надежду на то, что Группе удастся привлечь внимание директивных органов, прежде чем разразится очередной кризис, на этот раз из-за отсутствия раскрытия информации об экологических рисках. Он отметил своевременность и актуальность рассмотрения этой темы, поскольку пользователи финансовых ведомостей, и в частности банковские круги, нуждаются в получении информации о том, каким образом компании осуществляют управление экологическими рисками, какими являются масштабы этих рисков и какое отражение это находит в их финансовых ведомостях.

Приложение II

ПРЕДВАРИТЕЛЬНАЯ ПОВЕСТКА ДНЯ ШЕСТНАДЦАТОЙ СЕССИИ

1. Выборы должностных лиц.
2. Утверждение повестки дня и организация работы.
3. Разработка международной учебной программы в области бухгалтерского дела и других квалификационных требований.
4. Прочие вопросы.
5. Предварительная повестка дня следующей сессии.
6. Утверждение доклада.

Приложение III

УЧАСТНИКИ СЕССИИ*

1. На сессии были представлены следующие государства - члены ЮНКТАД:

Австрия	Марокко
Азербайджан	Мексика
Андорра	Намибия
Аргентина	Нидерланды
Бангладеш	Объединенная Республика Танзания
Боливия	Пакистан
Бразилия	Парагвай
Венгрия	Перу
Венесуэла	Польша
Гамбия	Португалия
Германия	Российская Федерация
Демократическая Республика Конго	Руанда
Замбия	Румыния
Индия	Соединенное Королевство Великобритании и Северной Ирландии
Индонезия	Соединенные Штаты Америки
Иордания	Судан
Ирак	Таиланд
Испания	Тунис
Италия	Турция
Йемен	Украина
Казахстан	Уругвай
Канада	Филиппины
Кения	Франция
Кипр	Чешская Республика
Китай	Швейцария
Коста-Рика	Шри-Ланка
Куба	Эквадор
Кыргызстан	Южная Африка
Ливан	Ямайка
Люксембург	Япония
Маврикий	
Мадагаскар	

* Поименный список участников см. в документе TD/B/COM.2/ISAR/INF.1.

2. На сессии были представлены Программа Организации Объединенных Наций по окружающей среде и Программа развития Организации Объединенных Наций.

3. На сессии были представлены следующие специализированные учреждения и приравненная к ним организация:

Всемирный банк
Международный валютный фонд
Организация Объединенных Наций по промышленному развитию

На сессии была также представлена Всемирная торговая организация.

4. На сессии были представлены следующие межправительственные организации:

Европейское сообщество
Организация африканского единства

5. На сессии были представлены следующие неправительственные организации:

Общая категория

Международная конфедерация свободных профсоюзов
Всемирный институт сберегательных банков

6. По специальному приглашению секретариата в работе сессии приняли участие следующие организации:

Организация по вопросам бухгалтерского учета и аудиторской деятельности для исламских финансовых учреждений
Арабское общество дипломированных бухгалтеров
Ассоциация дипломированных присяжных бухгалтеров
Канадский институт дипломированных бухгалтеров
Организация дипломированных главных бухгалтеров Канады
Европейская федерация бухгалтеров
Международный комитет по бухгалтерским стандартам
Международная федерация бухгалтеров
Международная федерация бухгалтеров франкоговорящих стран
Международный комитет по стандартам оценки
