



Conferencia de las
Naciones Unidas sobre
Comercio y Desarrollo

Distr.
GENERAL

TD/B/COM.2/10
TD/B/COM.2/ISAR/3
12 de marzo de 1998

ESPAÑOL
Original: INGLÉS

JUNTA DE COMERCIO Y DESARROLLO
Comisión de la Inversión, la Tecnología
y las Cuestiones Financieras Conexas

INFORME DEL GRUPO DE TRABAJO INTERGUBERNAMENTAL DE EXPERTOS
EN NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y PRESENTACIÓN DE
INFORMES SOBRE SU 15º PERÍODO DE SESIONES

celebrado en el Palacio de las Naciones, Ginebra,
del 11 al 13 de febrero de 1998

ÍNDICE

<u>Capítulo</u>	<u>Párrafos</u>	<u>Página</u>
I. RECOMENDACIONES DEL GRUPO DE TRABAJO INTERGUBERNAMENTAL DE EXPERTOS EN NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y PRESENTACIÓN DE INFORMES	1 - 12	3
Anexo a las recomendaciones		
Documento de posición	1 - 61	7
II. RESUMEN DE LAS DISCUSIONES DE LOS EXPERTOS EFECTUADO POR EL PRESIDENTE	1 - 30	21
III. CUESTIONES DE ORGANIZACIÓN	1 - 5	31

ÍNDICE (continuación)

	<u>Página</u>
<u>Anexos</u>	
I. Resumen de las declaraciones de apertura	33
II. Programa provisional del 16º período de sesiones	35
III. Asistencia	36

Capítulo I

RECOMENDACIONES DEL GRUPO DE TRABAJO INTERGUBERNAMENTAL DE EXPERTOS EN NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y PRESENTACIÓN DE INFORMES

A los gobiernos y la comunidad internacional

A. Contabilidad ambiental

1. Las cuestiones asociadas con la contabilidad y la presentación de informes en materia ambiental han cobrado cada vez más importancia para las empresas (ya se trate de empresas privadas, de organizaciones sin fines de lucro o de empresas públicas, como entidades municipales y empresas estatales) pues tanto los inversores, los acreedores y los gobiernos como el público en general se preocupan de manera creciente por la forma en que el cumplimiento de las normas ambientales incide en la salud financiera de las empresas. Algunos destinatarios de estados financieros quieren conocer la medida en que una empresa está expuesta a riesgos ambientales y cómo gestiona sus costos y obligaciones ambientales. Con el fin de mejorar la calidad de la contabilidad y presentación de informes en materia de costos y obligaciones ambientales, los responsables de las políticas y los definidores de las normas nacionales deben facilitar mayor orientación sobre la manera en que el marco de la contabilidad financiera tradicional puede utilizarse para proporcionar una información útil acerca de las operaciones y los resultados ambientales. El documento técnico sobre la situación (anexo) aprobado por el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes se somete a la consideración de los gobiernos, las empresas y otras partes interesadas con el fin de contribuir tanto a la calidad de la contabilidad y presentación de informes en materia ambiental como a su armonización.

2. El Grupo de Trabajo pide a los gobiernos y a las organizaciones internacionales y regionales que presten asistencia a la UNCTAD para la difusión del documento de posición, y asimismo cooperen en la organización de seminarios regionales.

B. Afianzamiento de la profesión en los países en desarrollo y economías en transición

3. Dada la necesidad de afianzar la profesión de contable en los países en desarrollo y las economías en transición de manera que se logre aumentar la transparencia contable y financiera en el sector público y el privado, se hace un llamamiento a los gobiernos y las organizaciones internacionales y regionales para que trabajen con la UNCTAD en la creación de un entorno favorable al desarrollo de la profesión, especialmente con la eliminación del foso educativo existente entre los países desarrollados y los países en desarrollo mediante la adopción de las siguientes medidas:

- la preparación de un plan de estudios global que sirva de referencia para establecer un programa de estudios necesario que permita la formación de contables plenamente calificados capaces de ejercer su actividad en una economía mundial;
- la identificación y establecimiento de cualquier otro requisito que sea preciso para formar contables plenamente calificados;
- la prestación de apoyo al programa de la UNCTAD referente a la capacitación a gran distancia en los países menos adelantados, especialmente en los países francófonos de África.

C. La contabilidad de las empresas pequeñas y medianas

4. Dadas las importantes contribuciones que las empresas pequeñas y medianas (PYMES) hacen al funcionamiento eficaz de la economía de mercado y la creación de empleo, al crecimiento y desarrollo sostenible, así como la necesidad de determinar unas normas contables internacionales que sean adecuadas para su utilización en las PYMES, se hace un llamamiento a los gobiernos para que cooperen con la UNCTAD en la identificación de las necesidades contables de las PYMES en sus respectivos países y faciliten información sobre cualquier regla contable actualmente en vigor para las PYMES.

A la secretaría de la UNCTAD

A. La crisis asiática y la divulgación de información

5. La UNCTAD debería llevar a cabo, en unión de los países asiáticos del Grupo, un proyecto de investigación sobre la reciente crisis financiera asiática desde la perspectiva de la contabilidad y la intervención de cuentas, con objeto de identificar el margen de mejoramiento de los sistemas de contabilidad y verificación de cuentas y sacar las lecciones que permitan la prevención de futuras crisis, e informar al respecto al Grupo de Trabajo lo antes posible.

B. La contabilidad ambiental

6. La UNCTAD debería publicar y difundir el documento de posición del Grupo de Trabajo relativo a la contabilidad y presentación de informes financieros en materia de costos y pasivos ambientales con la mayor amplitud posible. Además, debería incluir en el *International Accounting and Reporting Issues: 1998 Review* el documento de posición y los dos documentos básicos -"Accounting and reporting for environmental liabilities and costs within the existing financial reporting framework" y "Linking environmental and financial performance: A survey of the best practice techniques". La *Review* anual debería publicarse por lo menos en tres idiomas oficiales con el fin de aumentar su utilidad para los países en desarrollo.

7. La UNCTAD debería preparar materiales de capacitación sobre la base de la *Review* para utilizarlos en seminarios regionales y organizar con las partes interesadas seminarios sobre contabilidad ambiental para los países en desarrollo y las economías en transición.

8. La UNCTAD debería proseguir sus investigaciones sobre el desarrollo de indicadores del cumplimiento de las normas ambientales que podrían vincularse con el cumplimiento de las exigencias financieras. Debería pedir a la CNIC, la FIEC, la ISO, el PNUMA y otras organizaciones pertinentes, tales como las organizaciones no gubernamentales, que realicen juntas un esfuerzo cooperativo, y después informen de los resultados de esa labor al Grupo de Trabajo en el momento oportuno.

C. Enseñanza de la contabilidad

9. La UNCTAD debería proseguir su labor de elaboración de un plan de estudios global en cooperación con los órganos pertinentes, tales como la CNIC, la ASCA y la ACCA, así como de establecimiento de los demás requisitos necesarios para la formación de contables plenamente calificados. Debería también informar de los resultados al Grupo de Trabajo en su 16º período de sesiones.

10. La UNCTAD debería proseguir sus esfuerzos para potenciar los programas de enseñanza a larga distancia destinados al África francófona en cooperación con otras organizaciones especializadas en la enseñanza a distancia, y para conseguir financiación a ese efecto.

D. La contabilidad de las PYMES

11. La UNCTAD debería iniciar su labor acerca de este tema e informar al respecto al Grupo de Trabajo en su 17º período de sesiones. En particular debería:

- analizar las necesidades en materia de contabilidad y presentación de informes de las PYMES en varios países desarrollados, países en desarrollo y economías en transición;
- determinar si las normas internacionales de contabilidad son adecuadas para las PYMES;
- identificar cuáles son las prácticas contables seguidas en varios países que resultan más adecuadas para las PYMES;
- formular unas recomendaciones preliminares para la elaboración de un modelo de contabilidad y presentación de informes (reglas y formatos básicos) con destino a su utilización en países desarrollados, países en desarrollo y economías en transición al objeto de promover la armonización de las prácticas en diferentes países;

- desarrollar módulos de capacitación en contabilidad para las PYMES, en particular para el programa EMPRETEC.

E. La contabilidad pública

12. Teniendo en cuenta el hecho de que es necesario elaborar normas para la contabilidad pública, la UNCTAD debería encargarse de la realización de estudios, si los recursos lo permiten, sobre las prácticas actuales en materia de contabilidad pública para que el Grupo los examine en el futuro como un posible tema de su programa.

Anexo a las recomendaciones

**Documento de posición: contabilidad y presentación de informes
en materia de costos y pasivos ambientales**

A. Finalidad y contenido del *documento de posición*

1. Desde finales del decenio de 1980, el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes ha dedicado amplia atención a cuestiones relacionadas con la contabilidad ambiental y ha llevado a cabo diversos estudios, tanto a nivel nacional como empresarial. En 1991 el Grupo alcanzó un acuerdo sobre diversos temas respecto de los cuales, en su opinión, la Junta de Directores podría estudiar la posibilidad de divulgar información en su informe o análisis de su gestión, para abordar las principales cuestiones del medio ambiente. En 1995, el Grupo dedicó exclusivamente su 13º período de sesiones al tema de la contabilidad ambiental. En ese período de sesiones, el Grupo observó que, si bien ya se estaba llevando a cabo un número considerable de investigaciones, era preciso realizar un esfuerzo importante para estudiar y evaluar la información generada, a fin de identificar la orientación más conveniente para los gobiernos y para otras partes interesadas. El Grupo concluyó que era importante establecer directrices a ese respecto y estimó que, si éstas no se estableciesen con prontitud surgirían diferencias y, posteriormente, los Estados miembros se encontrarían en la situación de tener que armonizar sus normas y procedimientos independientes con los de los demás Estados miembros.

2. El presente *documento de posición acerca de la contabilidad y la presentación de informes financieros en materia de costos y pasivos ambientales* tiene por objeto prestar asistencia a las empresas, a los órganos normativos y a las organizaciones con actividades de normalización sobre el método que se considera más adecuado para incluir en los estados financieros y en las notas conexas la contabilidad de las operaciones y los acontecimientos relacionados con el medio ambiente. Las secciones relativas al cálculo y la presentación se basan en una síntesis de las posiciones que han elaborado, o están elaborando, organizaciones con actividades de normalización y otras organizaciones, e incluyen extractos tomados de algunos de los documentos conexos. La sección relativa a la difusión de información es más extensa que las secciones correspondientes de los documentos a los que se hace referencia, y abarca algunos de los temas sobre los cuales el Grupo ya había propuesto que se divulgase información.

3. El Grupo reconoce que la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC) está examinando actualmente algunas de estas cuestiones. En el presente *documento de posición* se intenta agrupar en un solo texto la mayoría de las cuestiones que las empresas han planteado en materia de contabilidad y presentación de informes ambientales. Es improbable que la CNIC publique una información tan amplia en un futuro próximo. Lo más probable es que incorpore las cuestiones ambientales en sus distintas normas, cuando proceda. Este proceso puede precisar varios años.

4. *El presente documento de posición se centra en la responsabilidad que incumbe a la administración de una empresa por las consecuencias financieras de la gestión de los recursos ambientales que se le confíen por estar vinculados a la actividad de la empresa.*

5. El objetivo declarado de los estados financieros, tal como se establece en el documento titulado "*Objetivos y conceptos básicos de los estados financieros*", publicado por el Grupo en 1989, es facilitar información sobre la situación financiera de una empresa; esta información sirve a una amplia gama de destinatarios para adoptar decisiones y es necesaria para que la administración de la empresa pueda responder de los recursos que se le confíen. El medio ambiente es un recurso importante para muchas empresas y su gestión ha de ser eficiente en beneficio tanto de la empresa como de la sociedad.

B. Necesidad de contabilizar los costos
y las obligaciones ambientales

6. La contabilidad ambiental ha cobrado una importancia creciente para las empresas (ya se trate de empresas privadas, de organizaciones sin fines de lucro o de empresas públicas, como entidades municipales y empresas estatales) porque cuestiones tales como la contaminación ambiental se han ido convirtiendo en un problema económico, social y político cada vez más grave en todo el mundo. En el plano nacional e internacional se están adoptando medidas para proteger el medio ambiente y reducir, evitar y mitigar los efectos de la contaminación. En consecuencia, actualmente las empresas tienen tendencia a divulgar entre la comunidad en sentido amplio información sobre sus políticas, objetivos y programas ambientales, sobre los gastos y beneficios relacionados con tales políticas, objetivos y programas, y sobre los riesgos ambientales y las medidas que adoptan al respecto.

7. Tanto los inversores como sus asesores suelen preocuparse por la forma en que el cumplimiento de las normas ambientales incide en la salud financiera de las empresas, así como por la utilización que puede hacerse de la información financiera relativa a ese cumplimiento para la evaluación y gestión de los riesgos ambientales. Esas cuestiones también preocupan a los acreedores, sólo que, además, éstos también deben tomar en cuenta la posibilidad de que recaiga sobre ellos la responsabilidad de remediar los daños al medio ambiente en caso de insolvencia de un deudor que haya dado como garantía la tierra; el costo de esas operaciones puede ser mucho mayor que la cuantía del crédito original. Esa información presenta particular interés para los propietarios y los accionistas por las repercusiones que los costos ambientales pueden tener en el rendimiento financiero de sus inversiones en la empresa. Otras partes interesadas podrían ser los clientes, abastecedores, los responsables de las reglamentaciones, el público en general y los particulares que actúan por cuenta propia. La información debe facilitarse de forma tal que no menoscabe la confidencialidad de las transacciones en esferas sensibles o la posición competitiva de la empresa.

C. Alcance

8. El presente *documento de posición* se refiere a los costos y las obligaciones ambientales derivados de operaciones y acontecimientos que afectan, o es probable que afecten, a la situación y los resultados financieros de la empresa y que, como tales, deben mencionarse en sus estados financieros. No se aborda la cuestión del reconocimiento y el cálculo de los costos provocados por acontecimientos que no son absorbidos por la empresa. Esos costos (que suelen denominarse costos externos) pueden estar relacionados, por ejemplo, con los efectos negativos de la contaminación del aire y del agua sobre el medio ambiente, y debe sufragarlos la sociedad en general en lugar de la empresa.

D. Definiciones

9. A continuación se indica el significado de los términos siguientes que se utilizan en el *presente documento de posición*:

- Por *medio ambiente* se entiende nuestro entorno físico natural, con inclusión del aire, el agua, la tierra, la flora, la fauna y los recursos no renovables, como los combustibles fósiles y los minerales.
- Un *activo* es un recurso controlado por una empresa como resultado de acontecimientos anteriores y respecto del cual se prevé que en el futuro generará beneficios económicos para la empresa.
- Un *pasivo* es una obligación actual de la empresa derivada de acontecimientos anteriores y respecto de la cual se prevé que su liquidación determinará un egreso de recursos de la empresa que entrañan beneficios económicos.
- Un *pasivo eventual* es una posible obligación derivada de acontecimientos anteriores, que existe en la fecha de balance, pero cuyo resultado se confirmará en caso de que en el futuro ocurran o no uno o más acontecimientos inciertos que escapan al control de la empresa.
- Los *costos ambientales* abarcan los costos de las medidas adoptadas, o que deben adoptarse, para la gestión ambientalmente responsable de los efectos ambientales de las actividades de una empresa, así como otros costos determinados por los objetivos y compromisos ambientales de la empresa ¹.
- Los *activos ambientales* son costos ambientales capitalizados porque satisfacen los criterios para su reconocimiento como activos.
- Los *pasivos ambientales* son obligaciones relacionadas con los costos ambientales de una empresa, que satisfacen los criterios para el reconocimiento como pasivos. En algunos países, cuando existe incertidumbre acerca de la cuantía o el calendario de los gastos en

que se incurrirá para liquidar el pasivo, los "pasivos ambientales" se denominan "reservas para pasivos ambientales".

- Por *capitalizar* se entiende el registro de un costo ambiental como parte integrante de un activo conexo, o bien su reconocimiento como un activo separado, según proceda.
- Una *obligación* es una responsabilidad para con otros que debe liquidarse en el futuro mediante la transferencia o la utilización de activos, la prestación de servicios u otro medio que produzca beneficios económicos, en una fecha determinada o por determinar, cuando ocurra un acontecimiento determinado o cuando se solicite.
- Una *obligación legal* es una obligación basada en medidas legislativas, en reglamentos o en contratos. Una obligación derivada es la que puede crearse, inferirse o derivarse de los hechos en determinada situación, si bien no se trata de una obligación legal ², o que se basa en consideraciones éticas o morales ³, y en cuyo caso el margen de que dispone la empresa para no cumplir la obligación es pequeño o nulo.

10. Diversos conceptos básicos de contabilidad, que se han elaborado en forma progresiva, abarcan los costos y las obligaciones ambientales. Las definiciones de "pasivos" y "activos" revisten particular importancia a este respecto. No obstante, tal vez sea necesario o deseable divulgar información adicional para abarcar todos los efectos ambientales generados por las actividades de determinada empresa o industria.

E. Reconocimiento de los costos ambientales

11. *Los costos ambientales deben reconocerse durante el ejercicio en que se identifiquen por primera vez. Si se han satisfecho los criterios para el reconocimiento como activos deben capitalizarse y amortizarse en el estado de ingresos y gastos durante el ejercicio en curso y los ejercicios futuros pertinentes. De lo contrario, han de registrarse inmediatamente en el estado de ingresos y gastos.*

12. Las principales cuestiones que se plantean con respecto a los costos ambientales se refieren a la necesidad de determinar en qué ejercicio o ejercicios han de reconocerse o si han de capitalizarse o registrarse en el estado de ingresos y gastos.

13. En algunos casos, un costo ambiental puede referirse a un daño registrado durante un ejercicio anterior. Por ejemplo, un daño ambiental que haya afectado a propiedades de una empresa y se haya registrado antes de su adquisición, un accidente o una actividad que date de un ejercicio anterior y que requiera la realización de operaciones de limpieza en el ejercicio en curso, las operaciones de limpieza de una propiedad enajenada durante un ejercicio anterior, y los costos de eliminación o tratamiento de desechos peligrosos generados en un ejercicio anterior. No obstante, las normas

contables suelen excluir la posibilidad de que los costos ambientales se contabilicen como ajustes aplicables a ejercicios anteriores, a menos que haya habido un cambio en la política contable o que se haya detectado un error grave. Por consiguiente, los ejemplos mencionados no reunirían los requisitos necesarios para ser contabilizados como ajustes aplicables a ejercicios anteriores.

14. *Los costos ambientales deben capitalizarse si están relacionados, directa o indirectamente, con futuros beneficios económicos para la empresa resultantes de:*

- a) *un aumento de la capacidad o un mejoramiento de la seguridad o la eficiencia de otros activos de la empresa;*
- b) *una reducción o prevención de la contaminación ambiental que sea probable que se produzca como resultado de operaciones futuras; o*
- c) *la conservación del medio ambiente.*

15. La definición de un activo indica que, cuando se prevé que los costos que cubra una empresa generarán beneficios económicos en el futuro, el activo debe capitalizarse y estar cubierto por ingresos durante el ejercicio en que, según se prevé, se realizarán esos beneficios. Por consiguiente, los costos ambientales que satisfacen ese criterio deben capitalizarse. También se considera apropiada la capitalización cuando los costos ambientales responden a motivos de seguridad o a otros motivos ambientales, o cuando tienen el efecto de reducir o evitar una posible contaminación o contribuyen a conservar el medio ambiente para el futuro. Aunque esos costos tal vez no determinen directamente un aumento de los beneficios económicos, pueden ser necesarios para que la empresa obtenga, o siga obteniendo, en el futuro, beneficios económicos de sus restantes activos.

16. Muchos costos ambientales no generan beneficios futuros o no guardan una relación suficientemente estrecha con beneficios futuros como para que se los pueda capitalizar. Por ejemplo, los costos relativos al tratamiento de productos residuales, los costos de limpieza relacionados con actividades que se llevan a cabo durante el ejercicio en curso, la eliminación de los efectos de daños causados por la empresa considerada en un ejercicio anterior, las actividades permanentes de administración ambiental y las auditorías ambientales. Las multas por incumplimiento de normas ambientales, así como las indemnizaciones pagadas a terceras partes por daños ambientales, se consideran costos relacionados con el medio ambiente, que tampoco generan beneficios futuros. Por consiguiente, esos costos deben registrarse de inmediato en el estado de ingresos y gastos.

17. *Cuando un costo ambiental reconocido como un activo esté relacionado con otro activo, debe ser incluido como parte integrante de ese activo y no reconocerse por separado.*

18. En muchos casos, costos ambientales que son capitalizados están relacionados con otro activo del capital. Los costos ambientales no generan de por sí beneficios específicos o separados en el futuro. Los beneficios futuros de esos costos proceden de otro activo productivo utilizado en las operaciones de la empresa. Por ejemplo, la eliminación del amianto de un edificio no genera de por sí un beneficio económico o ambiental futuro. El beneficio es para el edificio. Por consiguiente, sería inadecuado reconocer esa eliminación del amianto como un activo separado. En cambio, un dispositivo que elimine la contaminación del agua o de la atmósfera puede generar un beneficio específico o separado en el futuro y, por consiguiente, podría reconocerse por separado.

19. *Cuando un costo ambiental se capitaliza e incluye como parte integrante de otro activo, el activo combinado debe someterse a pruebas para verificar si ha sufrido algún menoscabo y, cuando proceda, debe amortizarse en la cuantía correspondiente al costo de sustitución.*

20. En algunos casos, la integración de los costos ambientales capitalizados con el activo conexo puede dar lugar a que el valor registrado del activo combinado sea superior al costo de sustitución. Por consiguiente, el activo combinado debe someterse a pruebas para determinar si se ha producido algún menoscabo. Los costos ambientales capitalizados reconocidos como activos separados también deben someterse a esas pruebas ⁴. Si bien en el caso de los costos ambientales el reconocimiento y el cálculo del menoscabo se basan en los mismos principios que se aplican a otras formas de menoscabo, el grado de incertidumbre es mayor. En particular, es preciso tener en cuenta el efecto negativo de la contaminación ambiental en el valor de las propiedades situadas en las zonas aledañas.

F. Reconocimiento de los pasivos ambientales

21. *Debe reconocerse normalmente la existencia de un pasivo ambiental cuando la empresa tiene la obligación de cubrir un costo ambiental.*

22. Para que se reconozca la existencia de un pasivo ambiental no es necesario que exista una obligación legal. Puede haber casos en que una empresa tenga una obligación derivada, no exista una obligación legal o se amplíe la obligación legal vigente. Por ejemplo, puede ser que la empresa aplique la política de eliminar la contaminación reduciéndola a niveles inferiores a los exigidos por la legislación porque su reputación se vería afectada en caso de que no cumpliera ese compromiso, o porque la empresa tenga el propósito de cubrir un costo ambiental por considerarlo correcto y adecuado. Sin embargo, para que se reconozca un pasivo ambiental en esos casos, es preciso que la administración de la empresa se haya comprometido a cubrir los costos ambientales correspondientes (por ejemplo, mediante una decisión de la Junta de Directores que conste en acta a la que el público pueda tener acceso, o que se dé a conocer mediante un anuncio público). Al mismo tiempo, no debería impedirse que una empresa reconociese un pasivo ambiental por el mero hecho de que en una fecha ulterior su administración no esté en condiciones de cumplir el compromiso correspondiente. En caso de que

esto suceda, en las notas de los estados financieros deberá divulgarse la información sobre esa circunstancia, así como sobre la razón por la que la administración de la empresa no puede cumplir el compromiso.

23. Excepcionalmente, puede resultar imposible estimar, total o parcialmente, la cuantía del activo ambiental. Esto no exime a la empresa de la obligación de divulgar información sobre la existencia de un pasivo ambiental. En tales casos, en las notas de los estados financieros deberá divulgarse información sobre el hecho de que no pueda hacerse una estimación, así como sobre las razones que lo impidan.

24. *Cuando el daño ambiental afecta a propiedades de la empresa o cuando operaciones y actividades de la empresa causan daño a otras propiedades con respecto a las cuales la empresa no tiene la obligación de remediar el daño provocado, debe considerarse la posibilidad de divulgar información sobre el alcance del daño en las notas de los estados financieros o en una sección del informe no comprendida en los estados financieros propiamente dichos. En caso de que exista una posibilidad razonable de que en algún ejercicio futuro la empresa esté obligada a remediar ese daño, tal vez tenga que divulgarse información sobre la existencia de un pasivo eventual.*

25. Si bien es posible que en la fecha del balance no exista una obligación en virtud de la cual la empresa deba remediar el daño ambiental, la situación puede cambiar en ejercicios futuros, por ejemplo porque se introduzcan nuevas disposiciones legislativas o porque la empresa tome la decisión de enajenar su propiedad, en cuyo caso existirá entonces una obligación. De todas formas, los propietarios y los accionistas tienen derecho a conocer el alcance de los daños ambientales que afectan a las propiedades de la empresa, así como a las propiedades ajenas.

26. *Los costos relacionados con la restauración de sitios o la clausura o la eliminación de activos de larga duración, que la empresa está obligada a cubrir, deben reconocerse plenamente como un pasivo ambiental en el momento en que se determine la necesidad de adoptar medidas correctivas para proceder a la restauración, clausura o eliminación. Sin embargo, en el caso de los costos de desafectación a largo plazo, una empresa puede decidir que cubrirá esos costos durante todo el curso de las operaciones conexas.*

27. Puesto que la obligación relativa a las operaciones futuras de restauración de sitios o de clausura o eliminación de activos de larga duración surge en el momento en que se producen los daños ambientales correspondientes, el reconocimiento del pasivo ambiental debe efectuarse en ese momento y no aplazarse hasta que la actividad haya concluido o el sitio haya sido clausurado. No obstante, a causa de su naturaleza una empresa puede decidir que reconocerá los costos de desafectación a lo largo de la duración de las operaciones conexas (véase el párrafo 40).

28. *Deben capitalizarse los costos que supongan las operaciones futuras de restauración de sitios para remediar los daños ocasionados en ejercicios*

anteriores al preparar un activo o una actividad para su utilización o ejecución, y que se reconozcan como pasivo ambiental en el momento en que se registren los daños correspondientes.

29. En muchos casos, es inevitable ocasionar daños ambientales antes de que la empresa pueda iniciar determinada actividad, e incluso durante todo el tiempo en que se realice esa actividad. Por ejemplo antes de poder iniciar actividades mineras es preciso realizar obras de excavación. A menudo se les exige a las empresas que restauren los sitios una vez que ha concluido la actividad. Esos costos de restauración deben tenerse en cuenta cuando se haya ocasionado el correspondiente daño ambiental (véanse los párrafos 26 y 27). La cuantía de esos costos también se capitalizará y amortizará en el estado de ingresos y gastos mientras se realice la actividad.

G. Reconocimiento de deudas

30. *Un cobro previsto de un tercero no debe deducirse de un pasivo ambiental, sino que es preciso registrarlo por separado como un activo, a menos que la legislación autorice una compensación. En tal caso debe divulgarse información sobre las cuantías brutas tanto del pasivo ambiental como del cobro previsto.*

31. En la mayoría de los casos, una empresa seguirá teniendo la responsabilidad primaria del total del pasivo ambiental de que se trate, de manera que, en caso de que por alguna razón el tercero no pague, la empresa deberá cubrir la totalidad del costo. Si, en cambio, la empresa no es responsable de la parte que corresponde al tercero en caso de que éste no pague, sólo se registrará como un pasivo ambiental la parte que corresponde a la empresa.

32. *Los resultados previstos de la venta de las propiedades afectadas y de los materiales recuperados no deben deducirse del pasivo ambiental.*

33. En el caso de un activo de duración limitada, el valor residual y el valor de los materiales recuperados suelen tenerse en cuenta para determinar la cuantía de la amortización. Deducir esos valores de un pasivo ambiental supondría una doble contabilidad.

H. Cálculo de los pasivos ambientales

34. *Cuando existen dificultades para estimar la cuantía de un pasivo ambiental, debe indicarse la mejor estimación posible. En las notas de los estados financieros debe divulgarse información sobre el método utilizado para realizar esa estimación. En los casos excepcionales en que no pueda indicarse ninguna estimación, en las notas de los estados financieros debe divulgarse información sobre esa circunstancia y sobre los motivos a que obedece.*

35. En algunos casos, puede resultar difícil hacer una estimación de un pasivo ambiental a causa de la incertidumbre debida a diversos factores.

Entre esos factores figuran la cantidad y el tipo de las sustancias peligrosas que existan en un sitio, la variedad de tecnologías que puedan utilizarse y la evolución de las normas en materia de medidas correctivas aceptables. Aun cuando no sea posible estimar la cuantía del pasivo efectivo, a menudo se podrá determinar una "horquilla de pérdidas". En tal caso, debe indicarse la mejor estimación de la horquilla. Cuando no sea posible obtener una "mejor estimación", al menos debe reconocerse la estimación mínima. En los casos muy raros en que resulte imposible hacer una estimación debe divulgarse información al respecto.

36. *Para los pasivos ambientales que no sean cubiertos a corto plazo, el Grupo de Trabajo manifiesta su preferencia por calcular el pasivo al valor actual de los gastos estimados futuros en que será preciso incurrir, sobre la base de los costos actuales de realizar las actividades precisas y los vigentes requisitos legales y de otras clases. También se considera aceptable calcular el pasivo en la cuantía total de los costos actuales. En el caso de los costos de desafectación a largo plazo, se considera asimismo aceptable tomar en cuenta los gastos futuros que se anticipan para toda la duración de las operaciones correspondientes. El método utilizado debe divulgarse. Cuando se emplea el método de la previsión también debe divulgarse la cuantía estimada de la previsión total necesaria para cubrir los costos de desafectación a largo plazo.*

37. Se han propuesto diversos métodos para calcular los pasivos relativos a los costos de operaciones futuras de restauración de sitios o de clausura y eliminación, así como para abordar otros casos en los que se prevea que transcurrirá bastante tiempo antes de que se efectúen los gastos correspondientes a la liquidación del pasivo. Entre esos métodos figuran los siguientes:

- a) el método del "valor actual";
- b) el método del "costo actual";
- c) la previsión de gastos anticipados durante todo el curso de las operaciones conexas.

Tanto el método del valor actual como el método del costo actual requieren que en el ejercicio en curso se determine el costo estimado de las operaciones de restauración de sitios, de clausura o de eliminación, teniendo en cuenta las condiciones y requisitos legales vigentes (estimación del costo actual). Si se aplica el método del costo actual, la cuantía estimada se registrará como pasivo ambiental. En cambio si se opta por el método del valor actual, el cálculo del pasivo ambiental se basará en el valor actual de los futuros egresos en efectivo necesarios para satisfacer las obligaciones. La previsión de gastos anticipados durante todo el curso de las operaciones conexas se basará en una estimación de los egresos efectivos que finalmente resulten necesarios, y no en la suma que se necesitaría para efectuarlas en el ejercicio en curso.

38. El método del valor actual requiere información adicional sobre el valor temporal del dinero y sobre los factores que pueden afectar al calendario y la cuantía de los egresos de efectivo estimados que se necesitan para satisfacer las obligaciones. En esa información se trata de estimar el resultado de acontecimientos futuros, lo cual contribuye a elevar el nivel de incertidumbre con respecto a este método. Por consiguiente, algunos expertos consideran que la fiabilidad del método del valor actual no es suficiente para reconocer un pasivo en los estados financieros. Esos expertos consideran que el método del costo actual es de por sí más fiable que el método del valor actual, porque no entraña incertidumbres con respecto a acontecimientos futuros.

39. Sin embargo, otros consideran que la utilidad para adoptar decisiones que ofrece el método del costo actual se reduce a medida que aumenta el tiempo transcurrido entre el reconocimiento inicial del pasivo y su liquidación final, y que la pertinencia del método del valor actual compensa con creces la fiabilidad que se atribuye al método del costo actual. Si bien el Grupo de Trabajo considera aceptables ambos métodos, expresa una preferencia por el método del valor actual.

40. En algunas industrias es una práctica aceptada prever unos costos de desafectación a largo plazo durante todo el curso de las operaciones correspondientes, por ejemplo respecto de la desafectación de plataformas de perforación o de centrales nucleares. Las razones de aplicar esa práctica son con frecuencia pragmáticas, en el sentido de que puede evitar lo que algunos consideran una inestabilidad excesiva en la situación financiera y los ingresos declarados a causa de las modificaciones de los cálculos de esos costes.

41. Al determinar la cuantía de un pasivo ambiental mediante el método del valor actual, este valor se calculará sobre la base de la tasa de descuento que se aplique cuando no existan riesgos, como la utilizada en el caso de un bono del Estado que tenga el mismo vencimiento. Si bien es posible tomar en consideración los progresos tecnológicos que, según las previsiones, se registrarán a corto plazo, no podrá hacerse lo mismo en el caso de los progresos a largo plazo. También se tomará en consideración la inflación prevista de los costos. Además, la cuantía del pasivo ambiental se revisará anualmente y se ajustará en función de cualquier modificación de los supuestos en que se haya basado la estimación de los gastos futuros. El cálculo de obligaciones nuevas o adicionales se basará en factores pertinentes para el ejercicio en el que surja la obligación.

42. Para los pasivos ambientales que se cubran a corto plazo, se utilizará normalmente el método del costo actual.

I. Divulgación de información ⁵

43. La divulgación de información relativa a los costos y pasivos ambientales es importante para aclarar o explicar mejor las partidas incluidas en el balance o en la cuenta de resultados. Esta información puede incluirse en

esos estados financieros, en las notas anexas a esos Estados o, en algunos casos, en una sección del informe distinta de los estados financieros. Para decidir si alguna información, o un conjunto de informaciones, debe divulgarse es preciso examinar si la información es importante. Para ello no sólo debe tenerse en cuenta la importancia cuantitativa sino también la importancia del tipo de información.

Costos ambientales

44. *Deben divulgarse los tipos de cuestiones que una empresa haya determinado que encierran costos ambientales.*

45. Los costos ambientales surgen de diversas formas. Los costos en que incurra una empresa pueden mejorar su eficiencia operativa, así como su eficiencia ambiental. Para incluir algo como costo ambiental será preciso emitir un juicio. Algunas empresas quizás decidan incluir sólo los costos atribuibles "total y exclusivamente" a medidas ambientales. Otras, en cambio, pueden decidir incluir arbitrariamente costos que sólo en parte sean ambientales. Por consiguiente, debe darse a conocer qué se ha incluido como costo ambiental.

46. *En las notas anexas a los estados financieros debe darse a conocer la cuantía de los costos ambientales imputados a los ingresos, distinguiendo entre costos operativos y no operativos y analizando adecuadamente el carácter y dimensiones de la empresa y/o los tipos de cuestiones ambientales pertinentes para la empresa y el importe de los costos ambientales capitalizados durante el período.*

47. Entre los temas que podrían divulgarse figuran los siguientes, aunque no necesariamente de manera exclusiva: tratamiento de los efluentes líquidos; tratamiento de los gases de desecho y del aire; tratamiento de los desechos sólidos; restauración de sitios; medidas correctivas; reciclaje; y análisis, control y cumplimiento.

48. *Los costos relacionados con el medio ambiente que sean consecuencia de multas y sanciones impuestas por el incumplimiento de normas ambientales e indemnizaciones a terceros como resultado de pérdidas o daños causados por contaminación y daños ambientales pasados deben darse a conocer por separado.*

49. Las multas, sanciones e indemnizaciones se diferencian de los demás tipos de costos ambientales en que no proporcionan ningún beneficio ni ingreso a la empresa. Por consiguiente, conviene expresarlas por separado.

50. *Los costos ambientales registrados como de carácter extraordinario deben comunicarse por separado.*

Pasivos ambientales

51. *Los pasivos ambientales deben divulgarse por separado, en el balance o en las notas anexas a los estados financieros.*

52. *Debe darse a conocer la base utilizada para medir los pasivos ambientales (método del valor actual o método del costo corriente).*

53. *En lo que respecta a cada clase importante de pasivo debe divulgarse lo siguiente:*

- a) *una breve descripción de la naturaleza del pasivo;*
- b) *una indicación general del calendario y las condiciones para la liquidación del pasivo.*

Cuando existe una incertidumbre importante con respecto a la cuantía del pasivo o el calendario para su liquidación, este hecho debe divulgarse.

54. *Debe darse a conocer cualquier incertidumbre importante que exista en lo que respecta al nivel de un pasivo ambiental reconocido y sus diversas consecuencias posibles.*

55. *Cuando se ha utilizado el método del valor actual como base de cálculo se examinará la posibilidad de divulgar todos los supuestos críticos para estimar los futuros egresos de efectivo y el pasivo ambiental reconocidos en los estados financieros, con inclusión de:*

- a) *la estimación del costo actual de liquidación del pasivo ambiental;*
- b) *la estimación de la tasa de inflación a largo plazo utilizada para calcular el pasivo ambiental;*
- c) *la estimación del costo futuro de liquidación;*
- d) *la tasa o tasas de descuento.*

56. *La divulgación que se solicita en los párrafos 51 a 55 ayudará a los destinatarios de la información a evaluar la naturaleza, calendario y cuantía del compromiso contraído respecto de los recursos financieros futuros de la empresa.*

Políticas contables

57. *Deben divulgarse todas las políticas contables que se refieran específicamente a costos y pasivos ambientales.*

Generalidades

58. *Debe divulgarse la naturaleza de los costos y pasivos ambientales reconocidos en los estados financieros, incluyendo entre otras cosas una breve descripción de los posibles daños ambientales, las leyes o reglamentos que obliguen a remediarlos y los cambios razonablemente esperados de esas leyes o de la tecnología existente que se reflejen en la cuantía prevista.*

59. Debe divulgarse el tipo de cuestiones ambientales que interesan a la empresa y a la industria, entre ellas:

- i) la política y los programas que la empresa ha aprobado formalmente;
- ii) en los casos en que no existan estas políticas y programas, este hecho se podría indicar;
- iii) las mejoras que se hayan logrado en esferas fundamentales desde la introducción de la política o en los últimos cinco años, si este último período es más corto;
- iv) el grado en que se han aplicado las medidas de protección ambiental impuestas por la legislación vigente y la medida en que se han cumplido los requisitos oficiales (por ejemplo, los plazos para la reducción de las emisiones);
- v) cualesquiera prácticas pertinentes establecidas en las leyes sobre el medio ambiente ⁶.

60. Sería conveniente divulgar todos los incentivos oficiales, por ejemplo, donaciones y concesiones fiscales, proporcionados en conexión con las medidas de protección del medio ambiente.

61. La divulgación que se preconiza en los párrafos 58 a 60 podría proporcionarse en las notas anexas a los estados financieros o en una sección aparte. De este modo, los destinatarios de la información podrían evaluar las perspectivas actuales y futuras de la empresa en lo que respecta a las consecuencias que pueda tener la política ambiental de ésta sobre su situación financiera.

1/ Por ejemplo, los costos relacionados con la eliminación y reducción de los desechos, la conservación o el mejoramiento de la calidad del aire, la limpieza de zonas afectadas por derrames de petróleo, la eliminación del amianto en edificios, la investigación para el desarrollo de productos más favorables al medio ambiente, y la realización de auditorías e inspecciones ambientales. Como se señala en el párrafo 45, para incluir algo como costo ambiental es preciso emitir un juicio.

Las multas e indemnizaciones son gastos relacionados con el medio ambiente que no han de incluirse en la presente definición del término costos ambientales, por lo que la información pertinente debería divulgarse por separado.

2/ Por ejemplo, aunque una empresa no tenga la obligación legal de limpiar las zonas afectadas por un derrame de petróleo ocurrido en una jurisdicción determinada, tanto su reputación como la posibilidad de que pueda operar en el futuro en esa jurisdicción tal vez se verían seriamente afectadas en caso de que no lo hicieran.

3/ Que a veces se denomina obligación equitativa.

4/ Para más detalles sobre esta cuestión, véanse los trabajos que realiza la CNIC en relación con el "Impairment of Assets".

5/ El Grupo de Trabajo reconoce que la divulgación de información propuesta es más amplia que la propugnada por las organizaciones normativas. Por otra parte, la mayor parte de las empresas llevan a cabo actualmente una divulgación de información mínima.

6/ Tomado del folleto de la CNIC titulado Conclusiones sobre la contabilidad y la presentación de informes en las empresas transnacionales (publicación de las Naciones Unidas, N° de venta: S.94.II.A., Nueva York), párr. 209.

Capítulo II

RESUMEN DE LAS DISCUSIONES DE LOS EXPERTOS EFECTUADO POR EL PRESIDENTE

1. El 15° período de sesiones del Grupo Intergubernamental estuvo centrado en un tema principal -contabilidad ambiental y presentación de informes financieros por las empresas (en relación con el tema 3 del programa).

A. Contabilidad ambiental y presentación de informes financieros por las empresas

2. Tras una breve introducción hecha por la secretaria, el representante del Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) presentó el tema 3 a) "Examen de las normas y reglamentos nacionales de contabilidad financiera ambiental". Presentó datos que demostraban la necesidad de disponer de orientaciones en esta esfera:

- los usuarios de los informes financieros necesitan información sobre el cumplimiento de las normas ambientales por la empresa, y sus consecuencias para la salud financiera de ésta; actualmente esa información está ausente de los informes financieros;
- los estados financieros tenían por objeto informar sobre los resultados financieros, y se precisan orientaciones adicionales para poder informar sobre el cumplimiento de las normas ambientales;
- se precisa una interpretación de las normas internacionales y nacionales existentes en materia de contabilidad ambiental y presentación de informes financieros por las empresas para evitar que haya diferencias fundamentales en las magnitudes que se miden y se dan a conocer; además, las empresas están elaborando sus propias soluciones.

3. Algunos de los problemas examinados por los expertos incluían la definición de los "costos ambientales"; cuándo convenía capitalizar los costos ambientales; qué representa una "obligación" en el contexto ambiental; cuándo ha de reconocerse un pasivo ambiental; cálculo de los pasivos ambientales; y trato de los cobros. Todas estas cuestiones figuraban en la versión original del capítulo I de "Contabilidad financiera y presentación de informes ambientales por las empresas" (TD/B/COM.2/ISAR/2).

4. En los debates se sugirió que el título del capítulo I se modificara. El Grupo decidió por unanimidad que el título actual, "Exposición provisional de directrices sobre el método más adecuado para la contabilidad financiera y la presentación de informes ambientales" era inapropiado, especialmente la utilización de la palabra "provisional". Algunos delegados recomendaron que se evitara utilizar la expresión "el método más adecuado" porque en esta esfera los métodos cambiaban todavía y sería prematuro hablar del "más adecuado". Considerando que el Grupo Intergubernamental no era un órgano

encargado de dictar normas, como formulaciones alternativas se sugirieron las expresiones "documento de posición" y "directrices".

5. Diversos expertos destacaron que eran muchos los usuarios, como los gobiernos, los inversionistas, los acreedores, los consumidores y los ecologistas, que necesitaban que las cuestiones ambientales se consignaran de manera segura y transparente. Del mismo modo, el documento debería aplicarse a un grupo más amplio de entidades que preparaban estados financieros, incluidos los bancos y las empresas públicas. Las cuestiones ambientales eran cada vez más pertinentes para las empresas públicas, no sólo para el sector privado, a pesar de que esas cuestiones se habían planteado inicialmente en ese contexto. Los expertos subrayaron la importancia del documento como "valor añadido" para los países en desarrollo y las economías en transición, así como para los países desarrollados. En consecuencia, el Grupo Intergubernamental de la UNCTAD debería sintetizar y publicar el documento para que recibiera una amplia distribución.

6. Se sugirió que en el documento también se podrían dar directrices acerca de la contabilidad de los beneficios ambientales, por oposición a la contabilidad exclusiva de costos y pasivos ambientales. Se señaló que los beneficios eran todavía más difíciles de calcular y que habría que seguir trabajando sobre esta cuestión; además, no todo podía encajar fácilmente en el marco contable convencional.

7. El primer punto técnico de que se ocupó el Grupo era el de la definición de los costos ambientales, que eran todos los costos internos resultantes de las medidas adoptadas para la gestión de las repercusiones ambientales de la actividad de una empresa ¹. Se dieron varios ejemplos de costos ambientales, incluidos la eliminación y prevención de desechos, la preservación o mejora de la calidad del aire y la limpieza de los derrames de hidrocarburos. No se incluían las multas y sanciones, que debían consignarse por separado. Normalmente, los costos ambientales deberían imputarse a los ingresos durante el período en que se identificaron, a menos que se hubieran cumplido los criterios para reconocerlos como activos, en cuyo caso deberían capitalizarse. Según los expertos, lo que habría que incluir como costo ambiental sería una cuestión de criterio. Algunas empresas podrían escoger incluir solamente los costos que fueran totalmente imputables a las medidas ambientales. Otras podrían decidir efectuar una asignación arbitraria cuando un costo sólo fuera parcialmente ambiental. En consecuencia, era esencial la consignación de los elementos que se habían incluido como costos ambientales.

8. Hubo un animado debate sobre la descripción y las distinciones entre los diversos tipos de obligaciones. Se entendía claramente lo que era una obligación legal, pero en opinión de muchos oradores era necesario ir más allá de ese tipo de obligaciones, particularmente si se consideraba el fondo en lugar de la forma. El debate versó sobre los términos "obligaciones derivadas" y "obligaciones equitativas", ya fueran distintas o coincidentes. Las obligaciones derivadas tenían su origen en una obligación relacionada con una actividad comercial o con una política comercial. Algunos expertos estimaban que las obligaciones equitativas podían dejarse de lado porque eran

difíciles de determinar y podían constituir una subdivisión de obligaciones derivadas basadas en consideraciones éticas o morales. Sin embargo, otros expertos insistieron en que no todas las obligaciones equitativas eran derivadas. Se citó como ejemplo el caso de las empresas transnacionales, que muchas veces contabilizaban y consignaban los pasivos ambientales derivados de obligaciones legales en los países desarrollados, pero callaban los pasivos que tenían su origen en países en desarrollo donde no había una legislación al respecto. En opinión de algunos expertos, la expresión "obligación equitativa" permitiría colmar una laguna en el sentido que actualmente la mayoría de las empresas sólo informaban sobre sus pasivos cuando no tenían la posibilidad de **no** comunicarlos. El concepto de obligaciones tenía que ampliarse más allá del de obligaciones legales, que era demasiado estrecho, particularmente cuando se consideraban en el contexto ambiental. Se señaló que los actuales marcos teóricos de la contabilidad mencionaban las obligaciones equitativas. El Grupo convino en que el término "obligación equitativa" debía mantenerse en el documento como nota al término "obligación derivada".

9. Hubo opiniones divergentes en cuanto al método que debería utilizarse para reconocer los pasivos ambientales relacionados con las futuras restauraciones de sitios o el costo del cierre, supresión o desafectación y otras situaciones en que no se preveía incurrir en gastos durante un tiempo considerable. Los debates se centraron en si había que hacer inmediatamente una provisión completa para la totalidad del costo futuro o si esa provisión debía constituirse gradualmente a lo largo de la vida de la operación. Se convino en que sólo en el caso de los costos a largo plazo de desafectación podría una empresa decidir constituir una provisión para dichos costos a lo largo de la vida de la operación conexas. El Grupo también convino en que tratándose cuando los daños al medio ambiente estuvieron relacionados con los propios bienes de la empresa para los cuales no hubiera obligación de limpiar, se estudiara la posibilidad de consignar ese hecho. La explicación era que esa información la necesitaban los accionistas, especialmente si eran distintos de los administradores.

10. Concluyendo su examen sobre el tema 3 a) el Grupo convino en titular el documento "Documento de posición: Presentación de informes contables y financieros para los costos y pasivos ambientales", y recomendó el examen de su contenido a los gobiernos, organizaciones y otras partes interesadas. Se consideró que ese título reflejaba mejor el contenido del documento.

B. Relación entre el incumplimiento de las normas ambientales y los resultados financieros

11. El Grupo pasó luego al examen del tema 3 b) que se refería a la relación entre el cumplimiento de las normas ambientales y los resultados financieros. El especialista representante de la Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) presentó el capítulo II del documento TD/B/COM.2/ISAR/2, que iba más allá de los estados financieros tradicionales e identificaba los indicadores clave de cumplimiento de las normas ambientales que actualmente utilizaban las empresas más avanzadas para medir y comunicar el cumplimiento

de las normas ambientales. Subrayó el aparente conflicto entre la necesidad que tenía la sociedad de reducir las repercusiones ambientales de las actividades de las empresas y la capacidad de los mecanismos previstos y no previstos por la ley para hacer transparentes las consecuencias financieras y económicas que una conducta ambiental positiva tenía para la empresa y sus accionistas. A finales de 1997 todavía no había habido un consenso internacional sobre el modo de informar acerca de la actividad y el impacto ambientales de las empresas.

12. Los indicadores de resultados financieros se calculaban de manera precisa sobre la base de las normas contables nacionales. En consecuencia, cuando los analistas financieros calculaban esos indicadores para varias empresas disponían de medidas fiables que permitían comparar los resultados. Esto no ocurría en el caso del cumplimiento de las normas ambientales.

13. El examen de los informes ambientales, que figuraba en el documento UNCTAD/ITE/EDS/Misc.9, ponía de manifiesto que no había consenso en cuanto a la utilización de indicadores normalizados de cumplimiento de las normas ambientales. Cada empresa de un sector informaba sobre sus resultados utilizando diferentes indicadores ambientales, y no utilizaba forzosamente los mismos indicadores año tras año. Como consecuencia, era más difícil comparar el cumplimiento de las normas ambientales por parte de empresas diferentes y determinar si una empresa había mejorado y los efectos sobre los resultados financieros considerados desde el punto de vista de los indicadores de eficiencia ecológica. Los indicadores de eficiencia ecológica establecen una relación entre la variación de las repercusiones ambientales y la variación de los resultados financieros (es decir, las ventas y el valor añadido). El orador explicó que había un aumento del nivel de riesgos comerciales que se derivaba de la expansión de la legislación ambiental y del creciente interés del público por el cumplimiento de esa legislación por parte de las empresas. Indicó que los gobiernos, los reguladores, los inversionistas, los clientes, los banqueros, los aseguradores y los grupos ecologistas ejercían una presión para que se mejorara la presentación de informes sobre el cumplimiento de las normas ambientales. Era preciso comunicar los datos sobre el cumplimiento de manera normalizada y coherente de modo que fuera útil para un posible usuario que quisiera comprender de qué modo la estrategia y el cumplimiento de las normas ambientales por parte de una empresa repercutían en los resultados financieros de la empresa y el valor para sus accionistas.

14. El especialista representante de Ellipson, explicó al Grupo que las variables ambientales tales como los indicadores de cumplimiento de las normas ambientales (ICNA) tenían un valor económico; los usuarios querían verlas reflejadas en el informe anual y, por consiguiente, era preciso armonizar su presentación. Esas variables debían agregarse también sobre la misma base que los datos financieros, para poderlas combinar con esos datos en la preparación de indicadores de eficiencia ecológica. Alguno de esos indicadores, si se elaboraban de manera apropiada, podrían ser parte de los estados financieros comprobados. La comunidad bancaria insistía en la

necesidad de mejorar los ICNA porque se preocupaba no sólo por la calidad de los activos sino también por la calidad de la gestión, y para ello había que elaborar indicadores básicos fiables.

15. Los expertos aceptaban en general la labor realizada hasta la fecha. Se sugirió que para que los usuarios pudieran darse cuenta de todo el valor y la riqueza de los elementos y los debates incluidos en el documento TD/B/COM.2/ISAR/2, ese documento debería publicarse y distribuirse junto con los documentos de antecedentes. Los expertos sugirieron además que se tradujeran a todos los idiomas posibles, se publicaran y recibieran la más amplia difusión, inclusive mediante seminarios regionales. Los documentos tendrían que adaptarse para la preparación de los materiales de capacitación necesarios para los seminarios. Diversos expertos manifestaron su interés por que los seminarios se celebraran en sus respectivos países.

16. Diversos expertos mencionaron la labor complementaria que se llevaba a cabo en diversos órganos internacionales tales como la CNIC, la FIC y la ISO. Se convino en que habría que incluir a esos órganos en el proceso de investigación y en que era necesario establecer una colaboración permanente con ellos.

C. Tema 4 del programa - Otros asuntos

17. El representante de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC) puso al Grupo al corriente de la labor de la Comisión. Desde el 14º período de sesiones había aprobado siete normas:

- IAS 12, Impuesto sobre la renta
- IAS 33, Rendimiento de las acciones
- IAS 1, Presentación de estados financieros
- IAS 14, Presentación de informes por segmentos
- IAS 17, Alquileres
- IAS 19, Prestaciones a los empleados
- IAS 34, Presentación de informes financieros provisionales.

18. También había publicado proyectos para comentarios sobre el deterioro de los activos (E55), el final de las operaciones (E58), las provisiones, los pasivos contingentes y los activos contingentes (E59), y los activos intangibles (E60). Se habían publicado documentos de discusión sobre la presentación de informes provisionales y los instrumentos financieros, así como tres interpretaciones finales sobre las normas IAS 2, 23 y 28, y se estaban preparando 11 proyectos de interpretación. Entre los trabajos en curso estaba la labor sobre la presentación de informes de resultados, los seguros, los elementos posteriores a la fecha del balance y los bienes de

inversión. La norma IAS 30 sobre las instituciones financieras tendría que adaptarse a las necesidades contables de los instrumentos financieros. El orador pidió al Grupo que expresara una preferencia acerca de qué proyectos, aparte del proyecto en curso sobre la agricultura, podrían corresponder a las necesidades concretas de los países en desarrollo. Los problemas derivados del proceso de privatización podrían tener interés tanto para los países en desarrollo como para los países desarrollados y las economías en transición.

19. El representante de la **Federación Internacional de Contadores** (IFAC) señaló que en su intervención ante el Congreso Mundial de Contadores el Sr. James Wolfensohn, Presidente del Banco Mundial, había emplazado a la IFAC para que respondiera a la necesidad de fortalecer la profesión en los países en desarrollo y de luchar contra la corrupción. Respecto del reforzamiento de la profesión, la IFAC ya había celebrado, del 20 al 21 de enero de 1998, una reunión en Washington, D.C. con participantes del Banco Mundial, el FMI, los bancos regionales de desarrollo, el PNUD, la UNCTAD y la OCDE. El Presidente de la IFAC había destacado la necesidad de aprovechar los recursos y contactos de los organismos de desarrollo junto con los conocimientos, experiencias y contactos de la profesión. El Consejo de la IFAC había establecido un grupo de tareas anticorrupción para orientar a los órganos miembros de la IFAC sobre el modo en que los contadores debían hacer frente a los casos de corrupción de que tuvieran conocimiento. Tras el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS), la Organización Mundial del Comercio había establecido un Grupo de Trabajo sobre Servicios Profesionales (GTSP), que había apoyado el uso de normas internacionales en materia de contabilidad y auditoría y había establecido unas directrices voluntarias para los acuerdos de reconocimiento mutuo. La IFAC estaba trabajando activamente para conseguir que los miembros del GTSP comprendieran la organización de la profesión así como la posición de la IFAC acerca de las medidas que podrían tomarse para reducir las barreras al comercio de servicios de contabilidad. Por último, la IFAC todavía estaba esperando que la Organización Internacional de Comisiones de Valores (OICV) hiciera suyas las normas internacionales sobre auditoría preparadas por la IFAC.

20. El representante de la **Sociedad Árabe de Contadores Públicos** (SACP) apoyó el proyecto de la UNCTAD para elaborar un currículo mundial para los contadores. Señaló que Sir Leon Brittan había dicho que:

"un enfoque multilateral puede parecer la tortuga de la liberalización del comercio; es lento y seguro, pero a menudo será el vencedor de la carrera. Sería un error, y podría anunciar el fin de la OMC, que los gobiernos del mundo renunciaran a asumir compromisos multilaterales esperando obtener algo mejor a nivel bilateral. La mayor parte de las veces no se logra nada mejor y sin unas normas multilaterales aplicables a la actual liberalización las dificultades económicas del día de mañana podrían provocar el regreso a un pasado proteccionista."

21. Se refirió a la labor de la Asociación de Contadores Públicos Colegiados (ACCA) y señaló que el programa ampliamente aceptado de la Asociación era la

prueba de que un currículo mundial era viable. Señaló que todavía había resistencia respecto de la orientación que podría tomar la OMC en lo relativo a la liberalización de la profesión. También afirmó que aunque se estaba tratando de fijar normas sobre el modo en que la profesión prestaba sus servicios, también era necesario normalizar el modo en que los prestatarios de servicios obtenían sus calificaciones. Las organizaciones internacionales habían preguntado muchas veces a los países en desarrollo cómo podrían satisfacer sus necesidades en materia de contabilidad y esos países habían respondido en diversos foros que necesitaban una referencia mundial de calificación para poder competir conforme a las nuevas normas que estaba elaborando la OMC.

22. El representante de la Organización de Contabilidad y Auditoría para las Instituciones Financieras Islámicas (AAOIFI) describió los diversos problemas con que tropezaban las instituciones financieras islámicas en lo relativo a la necesidad de elaborar normas que correspondieran a sus especiales necesidades en materia de operaciones y de presentación de informes conforme a las leyes de la sharia. Señaló que la AAOIFI había trabajado en la normalización de las prácticas de contabilidad y auditoría en los países islámicos y que sus conclusiones estaban a disposición de todos los interesados.

23. El representante del DG XV de la Comisión Europea explicó que la Comisión había propuesto que las empresas europeas de ámbito mundial prepararan sus estados financieros consolidados sobre la base de normas internacionales de contabilidad, dado que no había ningún conflicto importante entre esas normas y las Directivas de la Comisión en materia de contabilidad. Actualmente la Comisión Europea participaba de manera activa en la labor del Comité Internacional de Normas Contables (IASC) y coordinaba con los Estados miembros la respuesta a sus proyectos para comentarios. La actual legislación de la Unión Europea tendría que modificarse a intervalos regulares para evitar los conflictos entre las normas contables internacionales y las Directivas en materia de contabilidad. Aunque diversas Directivas en materia de contabilidad imponían la comprobación reglamentaria de los estados financieros y aunque la 8ª Directiva (10 de abril de 1984) había armonizado las calificaciones mínimas de los auditores, en la actualidad la legislación de la Comunidad no trataba de manera específica las cuestiones de auditoría. Una conferencia y un Documento de discusión sobre la función, posición y responsabilidad del auditor público habían puesto de relieve la ausencia de un marco común para las auditorías a nivel europeo y pusieron de manifiesto la necesidad de que la Comunidad tomara medidas al respecto. En enero de 1998 el Parlamento Europeo había aprobado una resolución por la que apoyaba el documento de discusión presentado por la Comisión. En marzo de 1998 la Comisión publicaría una comunicación sobre las medidas que habrían de adoptarse en materia de auditoría. Se había hecho un trabajo considerable para preparar y facilitar la transición a la moneda única europea (euro). La Comisión Europea había publicado un folleto en el que se analizaban las repercusiones contables de la introducción del euro.

24. El representante de la Asociación de Contadores Públicos Colegiados (ACCA) explicó al Grupo las actividades recientes del ACCA. Actualmente contaba con 60.000 miembros, y aproximadamente el 40% de esa cifra se hallaba fuera del Reino Unido. También tenían unos 130.000 estudiantes que pretendían obtener su diploma, y el 62% de ellos estaban fuera del Reino Unido. El programa de estudios de la ACCA comprendía 14 documentos y exámenes. Asimismo, los miembros tenían que tener tres años de experiencia práctica bajo un supervisor apropiado. Indicó que, dada la creciente importancia de las normas contables internacionales, la ACCA estaba introduciendo ajustes en sus programas educativos, y era el primer órgano profesional que anunciaba que publicaría una serie de documentos de examen basados en las normas contables internacionales. La ACCA había participado estrechamente en la labor relativa a las normas internacionales de contabilidad y de presentación de informes y participaba en las reuniones consultivas sobre un currículo mundial para los contadores plenamente calificados. Gran parte del plan de estudios de la ACCA se había utilizado para preparar el currículo de referencia. Además, la ACCA había trabajado con el Grupo de Trabajo sobre la contabilidad ambiental y esperaba seguir cooperando con el Grupo dado que ambos órganos tenían perspectivas comunes.

25. El representante del Grupo de Trabajo sobre Servicios Profesionales, de la Organización Mundial del Comercio, examinó sus actividades. Dijo que la Declaración Ministerial de Singapur había estimulado la feliz terminación de normas internacionales por la Federación Internacional de Contadores, la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad y la Organización Internacional de Comisiones de Valores. Declaró que el Grupo de Trabajo sobre Servicios Profesionales había elaborado directrices voluntarias para los acuerdos de reconocimiento mutuo respecto de las calificaciones profesionales. En la actualidad, estaba trabajando en lo que cabía esperar que fueran "disciplinas" o normas obligatorias para la ulterior reducción de las barreras al comercio de servicios de contabilidad, que comprendían los requisitos y procedimientos de concesión de la patente profesional, los requisitos y procedimientos de calificación, y las normas técnicas.

26. El representante de la Comisión de Normas Internacionales de Valoración expuso las actividades de la misma, que eran importantes dado que el componente de bienes inmuebles en las inversiones extranjeras directas oscilaba entre el 5 y el 20%. Los bienes inmuebles eran un elemento importante de la actividad mercantil mundial. Solían utilizarse como garantía en los préstamos bancarios, y la inestabilidad del valor de la propiedad inmobiliaria en los últimos años había contribuido a periódicas turbulencias en los mercados bursátiles. Lo que los inversores, reguladores y usuarios de las valoraciones requerían era congruencia, calidad, fiabilidad y transparencia en los informes de valoración en todo el mundo. El principal objetivo de la Comisión de Normas Internacionales de Valoración era formular y divulgar normas de valoración para ser utilizadas en los estados financieros y para fomentar la armonización de las normas nacionales. El orador mencionó en particular la Norma Internacional de Contabilidad 16 relativa a la Valoración de los bienes inmuebles, y afirmó que el Comité la cumplía. La Norma Internacional de Contabilidad 16 establecía para los

bienes inmuebles el criterio del costo histórico, pero permitía un criterio alternativo, a saber: la revaloración de esos bienes. Actualmente se estaba examinando otro criterio, el del justo valor.

27. El representante de la Federación Europea de Contadores, presidente del Grupo de Trabajo sobre Contabilidad Ambiental, puso al día al Grupo sobre las actuales actividades de la Federación. Destacó que las empresas de contabilidad, y no los gobiernos, deberían ser las primeras en proponer normas relativas a la contabilidad ambiental.

28. El representante del Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) describió los esfuerzos del PNUD para crear una organización internacional de directores financieros de las administraciones públicas nacionales, a fin de mejorar la calidad de la contabilidad de la administración pública, mejorando y aplicando las normas de contabilidad para el sector público.

29. El Presidente informó al Grupo de los recientes progresos de la UNCTAD en la elaboración de un programa de estudios mundial, que había sido mencionado antes por el representante de la Sociedad Árabe de Contadores Públicos. En ausencia del período ordinario de sesiones del Grupo Internacional de Trabajo de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes en 1997, se habían celebrado una serie de consultas de expertos para adelantar los trabajos sobre la calificación profesional de alcance mundial. Las consultas habían estado presididas por el representante de la Sociedad Árabe de Contadores Públicos y el actual Presidente. En las consultas los expertos examinaron los distintos elementos integrantes de dicha calificación, en particular un modelo de programa de estudios, el procedimiento de examen, los requisitos en materia de experiencia, el sistema de acreditación respecto de las calificaciones nacionales y los requisitos para obtener la patente profesional. El Presidente señaló que el Foro Internacional de Asociaciones de Actuarios había iniciado una tarea similar encaminada a elaborar las normas mínimas mundiales para la formación de actuarios. El Foro consideraba necesario proteger los títulos profesionales de los actuarios y al público en general. Habían preparado un programa de estudios básico para la formación de actuarios en todo el mundo y estaban organizando un seminario para ponerlo en práctica. En las consultas los expertos resumieron y compararon los distintos programas nacionales de estudios, utilizando como punto de referencia las directrices revisadas de Federación Internacional de Contadores (IFAC) (IGE N° 9) y el "Compendio de conocimientos básicos del contador profesional" de la IFAC. Partiendo de esta comparación, se había elaborado un proyecto de programa modelo de estudios. Se instaba a los expertos asistentes a la presente reunión a que estudiaran ese proyecto y enviaran sus comentarios a la secretaría en un plazo de dos meses.

30. Un experto en recursos, del Departamento de Contabilidad de la Universidad de Ginebra, expuso varias ideas sobre las posibles investigaciones en colaboración respecto de las necesidades contables de las pequeñas y medianas empresas (PYMES) en todo el mundo. En su 14° período de

sesiones, el Grupo había observado que las normas internacionales de contabilidad tal vez no fueran adecuadas para las PYMES. En contabilidad la uniformidad no era necesariamente un objetivo deseable, ya que las distintas entidades empresariales tenían diferentes necesidades y capacidades en materia de contabilidad y, por tanto, la uniformación de la contabilidad imponía costos innecesarios y era ineficiente. Entre los diferentes tipos de actores en los países en desarrollo figuraban las empresas paraestatales, las filiales de las empresas transnacionales, las pequeñas y medianas empresas constituidas en sociedad, los pequeños negocios no constituidos en sociedad y los negocios agrícolas no constituidos en sociedad. Las normas internacionales de contabilidad podían ser apropiadas para las empresas paraestatales y las empresas transnacionales pero no necesariamente para las demás. Entre las nuevas investigaciones sobre esta cuestión podrían figurar las siguientes: determinar la importancia relativa de los diferentes actores económicos en los distintos países, resumir las normas actuales de contabilidad en esos países, efectuar entrevistas con una muestra de participantes, y analizar los resultados y sacar las conclusiones correspondientes sobre las necesidades de las PYMES en materia de contabilidad, sobre la adecuación de las normas internacionales de contabilidad y sobre las normas útiles para las PYMES. Invitó a los miembros interesados del Grupo a participar en las investigaciones.

1/ Para una definición completa véase el Documento de posición.

Capítulo III

CUESTIONES DE ORGANIZACIÓN

A. Apertura del período de sesiones

1. El 15° período de sesiones del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes fue declarado abierto por el Sr. Herbert Biener (Alemania), Presidente del Grupo en su 14° período de sesiones.

B. Elección de la Mesa

(Tema 1 del programa)

2. En su primera sesión, el 11 de febrero de 1998, el Grupo eligió la Mesa siguiente:

Presidente: Sr. Nelson Carvalho (Brasil)

Vicepresidente-Relator: Sr. Alfred Stettler (Suiza)

C. Aprobación del programa y organización de los trabajos

(Tema 2 del programa)

3. En su primera sesión, el 11 de febrero de 1998, el Grupo aprobó el siguiente programa provisional (TD/B/COM.2/ISAR/1):

1. Elección de la Mesa.
2. Aprobación del programa y organización de los trabajos.
3. Contabilidad ambiental:
 - a) Examen de las normas y reglamentos nacionales sobre contabilidad financiera ambiental;
 - b) Determinación de los principales indicadores del cumplimiento de las normas ambientales y su relación con el cumplimiento de las exigencias financieras.
4. Otros asuntos.
5. Programa provisional del 16° período de sesiones del Grupo de Trabajo.
6. Aprobación del informe del Grupo de Trabajo sobre su 15° período de sesiones.

D. Programa provisional del 16º período de sesiones

(Tema 5 del programa)

4. El Grupo examinó dos alternativas del tema principal del programa en su 16º período de sesiones: las normas mundiales de cualificación y la contabilidad de las pequeñas y medianas empresas (PYMES). Consideró que se había avanzado bastante en la cuestión de las normas, mientras que la cuestión de la contabilidad de las PYMES aún no se había empezado. Algunos expertos destacaron la necesidad de traer un trabajo ya bastante acabado al próximo período de sesiones, de forma que se pudieran ya formular conclusiones. Cierta número de expertos reconocieron la importancia de los dos temas, si bien opinaban algunos que las normas mundiales urgían más, habida cuenta de los avances registrados en la Organización Mundial del Comercio. La implantación de un programa de estudios mundial sería un criterio de referencia que ahorraría el tiempo y el costo de negociar acuerdos de reconocimiento mutuo. En consecuencia la UNCTAD debía continuar su labor de elaboración de un programa de estudios mundial en colaboración con otros órganos pertinentes como la FIEC, la ASCA y la ACCA, y lo mismo cabe decir con respecto a otros requisitos exigibles para la plena habilitación de los contables. La UNCTAD debería informar nuevamente al 16º período de sesiones de los resultados de su gestión. Por lo que se refiere a la contabilidad de las PYMES, la UNCTAD debería iniciar sus trabajos sobre este tema, informar verbalmente al respecto en el 16º período de sesiones y dar un informe completo en el 17º. El Grupo aprobó su programa provisional, con la "Elaboración de un programa mundial de estudios de contabilidad y de otras normas de cualificación" como tema principal (véase el programa provisional en el anexo III).

E. Aprobación del informe

(Tema 6 del programa)

5. En la sesión plenaria de clausura, el 13 de febrero de 1998, el Grupo aprobó las recomendaciones a los gobiernos, la comunidad internacional y la UNCTAD. En las recomendaciones se incluía un documento de posición titulado "Contabilidad financiera y presentación de informes ambientales por las empresas" que se presentó al examen de los gobiernos, empresas y otros interesados, a fin de coadyuvar a la calidad de la contabilidad ambiental y de la presentación de informes al respecto y a su armonización. Se autorizó al Vicepresidente y Relator a redactar, bajo la responsabilidad del Presidente, el informe final, en el que se incluirán las recomendaciones, el documento de posición anexo y el resumen por el Presidente de los debates de los expertos.

Anexo I

RESUMEN DE LAS DECLARACIONES DE APERTURA

1. El Presidente saliente del Grupo Intergubernamental de Trabajo en su 14º período de sesiones comentó el gran número de expertos, asociaciones profesionales y organizaciones internacionales asistentes y expresó la esperanza de que los miembros más antiguos del Grupo se esforzarían de manera especial por integrar a los recién llegados. Subrayó el hecho de que el Grupo era en verdad "de trabajo" y exhortó a los expertos a dedicar su tiempo y conocimientos a las diversas actividades. Dio a continuación un breve informe sobre sus actividades como Presidente, inclusive la exposición que hizo a la Comisión de la Inversión, la Tecnología y las Cuestiones Financieras Conexas. Resumió los resultados de las consultas de la Junta de Comercio y Desarrollo en cuanto a la aclaración del estatuto del Grupo y dijo que había recibido el dictamen de la Oficina de Asuntos Jurídicos de la Sede de las Naciones Unidas, que transmitiría al nuevo Presidente.

2. El Presidente del Grupo en su 15º período de sesiones agradeció a su antecesor la excelente labor realizada. Señaló que las cuestiones de contabilidad rara vez suscitan gran entusiasmo en los encargados de formular políticas. No obstante, de vez en cuando, con cuestiones como la contabilidad ambiental, las responsabilidades de contadores y auditores y la fijación de precios de transferencia, se lograba atraer una concurrencia multidisciplinaria, al tener cabida en ellas tenía cabida la administración de empresas. Debía existir una vinculación más firme entre el Grupo y la Comisión de la Inversión, la Tecnología y las Cuestiones Financieras Conexas, puesto que el trabajo del grupo podría facilitar tanto el comercio como la inversión.

3. El Secretario General de la UNCTAD expuso sus reflexiones sobre la crisis asiática, la cual, según numerosos expertos, era fundamentalmente de índole bancaria, al menos en algunos de sus aspectos, y se inició con un funcionamiento defectuoso de los bancos, para complicarse después con un exceso de empréstitos en el exterior y un auge inmobiliario y bursátil insostenible, para terminar finalmente con una salida masiva de capital a corto plazo, una caída libre de la moneda y una pérdida general de confianza. Dijo que hubiera podido evitarse lo peor, o al menos contenerse, si hubiera habido alguna señal de alerta temprana. Recordó que, en su Foro Bancario de 1996, el Grupo había enviado a los encargados de formular políticas el siguiente mensaje del que ahora, tras el estallido de la crisis, se hacían eco cierto número de expertos financieros:

"La actividad contable promueve la divulgación y una mejor divulgación estimula a su vez la mejora de la gestión, poniendo al alcance un cúmulo mayor de información adecuada con que hacer frente a los riesgos. El establecimiento de normas internacionales puede contribuir a la estabilidad financiera y al buen funcionamiento del sector bancario."

4. Pasando al tema principal del programa, el Secretario General subrayó la importancia del trabajo del Grupo en lo que se refiere a la contabilidad financiera y presentación de informes ambientales por las empresas. Manifestó la esperanza de que el Grupo lograra captar la atención de los encargados de formular políticas antes de que surgiera otra crisis esta vez por no haberse divulgado los riesgos ambientales. Opinaba que tratar del tema era oportuno y necesario, ya que los destinatarios de los estados financieros, especialmente el sector bancario, querían saber cómo gestionaban las empresas los riesgos ambientales, su grado de exposición y cómo lo reflejaban en sus estados financieros.

Anexo II

PROGRAMA PROVISIONAL DEL 16º PERÍODO DE SESIONES

1. Elección de la Mesa.
2. Aprobación del programa y organización de los trabajos.
3. Elaboración de un programa mundial de estudios de contabilidad y otras normas y requisitos de cualificación.
4. Otros asuntos.
5. Programa provisional del siguiente período de sesiones.
6. Aprobación del informe.

Anexo III

ASISTENCIA*

1. Estuvieron representados en el período de sesiones los siguientes Estados miembros de la UNCTAD:

Alemania	Luxemburgo
Andorra	Madagascar
Argentina	Marruecos
Austria	Mauricio
Azerbaiyán	México
Bangladesh	Namibia
Bolivia	Países Bajos
Brasil	Pakistán
Canadá	Paraguay
China	Perú
Chipre	Polonia
Costa Rica	Portugal
Cuba	Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte
Ecuador	República Checa
España	República Democrática del Congo
Estados Unidos de América	República Unida de Tanzania
Federación de Rusia	Rumania
Filipinas	Rwanda
Francia	Sri Lanka
Gambia	Sudáfrica
Hungría	Sudán
India	Suiza
Indonesia	Tailandia
Iraq	Túnez
Italia	Turquía
Jamaica	Ucrania
Japón	Uruguay
Jordania	Venezuela
Kazakstán	Yemen
Kenya	Zambia
Kirguistán	
Líbano	

2. Estuvieron representados en el período de sesiones el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente y el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo.

* Véase la lista de participantes en el documento TD/B/COM.2/ISAR/INF.1.

3. Estuvieron representados en el período de sesiones los organismos y la organización del sistema siguientes:

Banco Mundial

Fondo Monetario Internacional

Organización de las Naciones Unidas para el Desarrollo Industrial

También estuvo representada en el período de sesiones la Organización Mundial del Comercio.

4. Estuvieron representadas en el período de sesiones las siguientes organizaciones intergubernamentales:

Comunidad Europea

Organización de la Unidad Africana

5. Estuvieron representadas en el período de sesiones las siguientes organizaciones no gubernamentales:

Categoría general

Confederación Internacional de Organizaciones Sindicales Libres

Instituto Internacional de las Cajas de Ahorros

6. Asistieron al período de sesiones, a invitación especial de la secretaría, las siguientes organizaciones:

Asociación de Contadores Públicos

Canadian Institute of Chartered Accountants

Certified General Accountants Canada

Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad

Comité Internacional de Normas de Valoración

Federación Internacional de Contables

Federación Internacional de Contables Francófonos

Federation of European Accountants

Organización de Contadores y Auditores de Instituciones Financieras Islámicas

Sociedad Árabe de Contadores Públicos
