



Conférence
des Nations Unies
sur le commerce
et le développement

Distr.
GENERALE

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

FRANCAIS
Original : ANGLAIS

CONSEIL DU COMMERCE ET DU DEVELOPPEMENT
Commission des investissements, de la technologie
et des questions financières connexes

**RAPPORT DU GROUPE DE TRAVAIL INTERGOUVERNEMENTAL D'EXPERTS DES NORMES
INTERNATIONALES DE COMPTABILITE ET DE PUBLICATION SUR LES TRAVAUX
DE SA QUINZIEME SESSION**

Tenue au Palais des Nations, à Genève,
du 11 au 13 février 1998

TABLE DES MATIERES

<u>Chapitre</u>	<u>Paragraphes</u>
I. Recommandations adoptées par le Groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et de publication . . .	1 - 12
Annexe aux recommandations : document directif . . .	1 - 61
II. Résumé des délibérations des experts (Résumé établi par le Président)	1 - 30
III. Questions d'organisation	1 - 5

Annexes

- I. Résumé des déclarations liminaires
- II. Ordre du jour provisoire de la seizième session
- III. Participation

Chapitre I

RECOMMANDATIONS ADOPTEES PAR LE GROUPE DE TRAVAIL INTERGOUVERNEMENTAL D'EXPERTS DES NORMES INTERNATIONALES DE COMPTABILITE ET DE PUBLICATION

A l'intention des gouvernements et de la communauté internationale

A. Comptabilité environnementale

1. La comptabilité environnementale et l'information comptable intéressent de plus en plus les entreprises (qu'il s'agisse d'entreprises commerciales, de sociétés à but non lucratif ou d'entreprises ou services publics), car la façon dont les résultats écologiques de l'entreprise se répercutent sur sa santé financière est une préoccupation croissante des investisseurs, des créanciers, des gouvernements et du public. Certains utilisateurs des états financiers veulent connaître l'étendue du risque écologique assumé par l'entreprise et savoir comment elle maîtrise ses coûts et ses engagements environnementaux. Pour que la comptabilité des coûts et des engagements environnementaux et l'information s'y rapportant gagnent en qualité, il faut que les décideurs et les auteurs de normes au niveau national donnent davantage de précisions sur la manière dont les schémas de la comptabilité financière traditionnelle peuvent être appliqués pour produire des informations utilisables sur les transactions et les efforts environnementaux. Le document directif sur les aspects techniques (voir annexe), approuvé par le Groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et de publication (ISAR), est soumis à l'examen des gouvernements, des entreprises et autres parties intéressées, afin de contribuer à la fois à une meilleure qualité et à l'harmonisation de la comptabilité environnementale et de l'information financière.

2. L'ISAR prie les gouvernements et les organisations internationales et régionales d'aider la CNUCED à diffuser le document directif de l'ISAR, notamment en s'associant à l'organisation d'ateliers régionaux.

B. Nécessité de renforcer la profession dans les pays en développement et les économies en transition

3. Etant donné la nécessité de renforcer la profession comptable dans les pays en développement et les économies en transition afin de promouvoir la responsabilisation et la transparence financière aussi bien dans le secteur public que dans le secteur privé,

Invite les gouvernements et les organisations internationales et régionales à travailler avec la CNUCED pour créer un environnement propice au développement de la profession, plus particulièrement en comblant le déficit de formation des pays en développement par rapport aux pays développés, grâce aux mesures suivantes :

- mise au point d'un plan d'études mondial de référence indiquant les programmes d'enseignement nécessaires pour former des comptables pleinement qualifiés capables de travailler dans une économie mondiale;

- recherche et formulation des autres prescriptions nécessaires pour former des comptables pleinement qualifiés;
- appui au programme de la CNUCED pour la formation à distance dans les pays les moins avancés, plus particulièrement dans les pays d'Afrique francophones.

C. Comptabilité des petites et moyennes entreprises

4. Etant donné le rôle important des petites et moyennes entreprises (PME) dans le fonctionnement efficace de l'économie de marché et la création d'emplois, la croissance et le développement durable, et vu la nécessité de déterminer dans quelle mesure les normes comptables internationales se prêtent à une utilisation par les PME,

Invite les gouvernements à coopérer avec la CNUCED pour définir les besoins des PME de leur pays en matière de comptabilité et à fournir des informations sur les règles comptables en vigueur pour les PME.

A l'intention du secrétariat de la CNUCED

A. La crise asiatique et l'information financière

5. La CNUCED devrait initier avec les pays d'Asie membres du Groupe un projet de recherche sur la récente crise financière asiatique sous l'angle de la comptabilité et de la révision comptable, en recherchant les améliorations qui pourraient être apportées aux systèmes de comptabilité et de révision comptable et en tirant des leçons afin de prévenir des crises futures, et devrait rendre compte dès que possible au Groupe intergouvernemental d'experts (ISAR).

B. Comptabilité environnementale

6. La CNUCED devrait publier le document directif de l'ISAR sur la comptabilité des coûts et des engagements environnementaux et la présentation de l'information financière et en assurer la plus large diffusion possible. Elle devrait aussi inclure dans sa publication intitulée *Questions relatives à la comptabilité et à la publication au niveau international : Examen de 1998*, le document directif et les deux documents de base - "Comptabilité des engagements et des coûts environnementaux et présentation de l'information correspondante dans le cadre du système actuel d'information financière" et "liens entre l'effort en matière d'environnement et les résultats financiers : une étude des meilleures pratiques". L'*Examen* annuel de la CNUCED devrait être publié dans au moins trois langues officielles de façon à en accroître l'intérêt pratique pour les pays en développement.

7. La CNUCED devrait, en prenant pour base l'*Examen* annuel, mettre au point du matériel didactique destiné à des ateliers régionaux et organiser avec les parties intéressées des ateliers sur la comptabilité environnementale, à l'intention des pays en développement et en transition.

8. La CNUCED devrait poursuivre ses recherches sur la mise au point d'indicateurs de l'effort environnemental qui pourraient être mis en corrélation avec les indicateurs des résultats financiers. Elle devrait demander à l'IASC, à l'IFAC, à l'ISO et au PNUE et à d'autres organisations intéressées telles que les ONG de s'associer à un effort concerté, et elle devrait rendre compte des résultats de ces initiatives à l'ISAR à une date appropriée.

C. Formation en matière de comptabilité

9. La CNUCED devrait poursuivre ses travaux visant à mettre au point un plan d'études mondial avec le concours d'organismes compétents comme l'IFAC, l'ASCA et l'ACCA, ainsi que ses travaux sur d'autres prescriptions nécessaires pour former des comptables pleinement qualifiés. Elle devrait rendre compte des résultats à l'ISAR à sa seizième session.

10. La CNUCED devrait poursuivre ses efforts pour renforcer les programmes d'enseignement à distance en Afrique francophone, avec le concours d'autres organisations spécialisées dans l'enseignement à distance, et devrait rechercher des moyens de financer ces programmes.

D. Comptabilité des PME

11. La CNUCED devrait commencer à travailler sur cette question et faire rapport à la dix-septième session de l'ISAR. Plus particulièrement, elle devrait :

- procéder à une analyse des besoins des PME en matière de comptabilité et de publication, dans divers pays développés et dans les pays en développement et en transition;
- déterminer dans quelle mesure les normes comptables internationales se prêtent à une utilisation par les PME;
- rechercher les meilleures pratiques appliquées par les pays en ce qui concerne la comptabilité des PME;
- formuler des recommandations préliminaires afin de mettre au point un modèle de comptabilité et de publication comptable (règles et modes de présentation de base) destiné aux pays développés et aux pays en développement et en transition, de manière à promouvoir l'harmonisation des pratiques suivies dans les différents pays;
- mettre au point des modules de formation sur la comptabilité des PME, en particulier pour le programme EMPRETEC de la CNUCED.

E. Comptabilité publique

12. Compte tenu de la nécessité d'élaborer des normes de comptabilité publique, la CNUCED devrait faire procéder à des études, à condition que les ressources le permettent, des pratiques actuelles de la comptabilité publique. Ces études pourraient être examinées plus tard par le Groupe au titre d'un point de l'ordre du jour consacré à cette question.

Annexe aux recommandations

Document directif : Comptabilité des coûts et passifs environnementaux et présentation de l'information financière correspondante

A. Objet

1. Depuis la fin des années 80, le Groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et de publication s'intéresse de près à la comptabilité environnementale et a fait plusieurs études sur cette question, à l'échelle nationale ainsi qu'à l'échelon des entreprises. En 1991, ses membres se sont mis d'accord sur certains types de données concernant l'environnement que les conseils d'administration devraient envisager de fournir dans leurs rapports ou de communiquer lors de leurs réunions. En 1995, le Groupe a entièrement consacré sa treizième session à la comptabilité environnementale. A cette occasion, il a noté qu'un gros travail de recherche avait déjà été entrepris, mais qu'il fallait redoubler d'efforts pour en évaluer les résultats, de façon à pouvoir donner les meilleurs conseils possibles aux gouvernements et autres intéressés. Le Groupe a conclu qu'il importait d'établir rapidement des principes directeurs dans ce domaine, faute de quoi des différences se feraient jour et les Etats membres devraient par la suite harmoniser les normes et méthodes qu'ils auraient adoptées chacun de son côté.

2. L'objet de ce *Document directif sur la comptabilité des coûts et passifs environnementaux* et la présentation de l'information financière correspondante est de renseigner les entreprises ainsi que les responsables de la réglementation et de la normalisation sur les pratiques considérées comme les meilleures pour comptabiliser les opérations et événements liés à l'environnement dans les états financiers et les notes complémentaires. Les sections concernant la mesure et la présentation sont fondées sur une synthèse des positions adoptées par des organismes de normalisation et autres organisations, et comprennent des extraits de certains documents sur la question. La section concernant la publication de données est plus détaillée que celle des documents de référence et reprend certaines des propositions déjà avancées par le Groupe de travail.

3. Le Groupe de travail sait que certains de ces points sont déjà examinés par le Comité international des normes comptables. Le présent document directif fait la synthèse de la plupart des questions que soulèvent la comptabilité environnementale dans les entreprises et la communication des données correspondantes. Il est peu probable que le Comité publie lui-même un document de ce genre dans un avenir proche. Sans doute intégrera-t-il plutôt les considérations environnementales dans chacune de ses normes, selon que de besoin, ce qui pourrait prendre plusieurs années.

4. *L'accent est mis ici sur la nécessité, pour la direction d'une entreprise, de rendre compte des incidences financières de la gestion des ressources environnementales qui lui ont été confiées et qui ont un rapport avec l'activité de l'entreprise.*

5. L'objectif des états financiers, tel qu'il est défini dans les "*Objectifs et critères de l'établissement de rapports financiers*", document publié par le Groupe de travail intergouvernemental en 1989, est de donner sur la situation financière d'une entreprise des renseignements qui sont utiles à un large éventail de personnes pour prendre des décisions et qui montrent comment la direction a tiré parti des ressources. L'environnement représente une ressource importante pour de nombreuses entreprises et doit être géré efficacement à la fois dans leur propre intérêt et dans celui de la société tout entière.

B. Nécessité de rendre compte des coûts et passifs environnementaux

6. Les entreprises (qu'il s'agisse d'entreprises commerciales, de sociétés à but non lucratif ou d'entreprises ou services publics) s'intéressent de plus en plus à la comptabilité environnementale car des questions comme la pollution posent aujourd'hui d'importants problèmes économiques, sociaux et politiques dans le monde entier. Des mesures sont prises à l'échelle nationale et internationale pour protéger l'environnement, pour prévenir et réduire la pollution, ainsi que pour en atténuer les effets. De ce fait, les entreprises ont tendance à communiquer à l'ensemble de la collectivité des informations sur leurs politiques, objectifs et programmes environnementaux, ainsi que sur les coûts et les avantages liés à ces politiques, objectifs et programmes, et à faire connaître et à couvrir les risques écologiques.

7. Comment l'effort environnemental d'une entreprise se répercute-t-il sur sa "santé" financière et comment utiliser l'information correspondante pour évaluer le risque écologique et sa gestion ? Telles sont les questions que se posent souvent les investisseurs et leurs conseillers. Les créanciers ont eux aussi besoin de renseignements à ce sujet, mais ils doivent en outre prévoir qu'ils seront peut-être appelés à réparer un dommage causé à l'environnement en cas de défaillance d'un débiteur dont l'emprunt était gagé sur des terrains, et que le prix à payer pourrait être bien supérieur au montant du prêt initial. Propriétaires et actionnaires sont tout particulièrement intéressés car les dépenses environnementales peuvent se répercuter sur la rentabilité de leurs investissements dans l'entreprise. Il peut y avoir d'autres parties intéressées, par exemple les clients, les fournisseurs, les responsables de la réglementation, et ceux qui agissent en leur nom. Les informations communiquées pourraient être présentées de manière à ne pas compromettre le secret commercial dans des domaines sensibles ou la position concurrentielle de l'entreprise.

C. Champ du document directif

8. Le *document directif* porte sur la comptabilité des coûts et passifs environnementaux découlant d'opérations ou événements qui ont, ou auront sans doute, des répercussions sur la situation et les résultats financiers d'une entreprise et doivent, par conséquent, être indiqués dans les états financiers. Ne sont pas pris en considération les coûts non imputés (souvent appelés "coûts externes"), par exemple ceux qui sont attribuables aux effets néfastes de la pollution de l'air et de l'eau sur l'environnement qui sont à la charge de la société dans son ensemble, et non à la charge de l'entreprise.

D. Définitions

9. On trouvera ci-après la définition des principaux termes utilisés dans le présent document directif :

Le terme *environnement* désigne le milieu physique naturel, qui englobe l'air, l'eau, le sol, la flore, la faune et les ressources non renouvelables comme les combustibles fossiles et les minéraux.

Un *actif* est une ressource détenue par une entreprise par suite d'opérations ou de faits passés, qui est susceptible de lui procurer des avantages économiques futurs.

Un *passif* est une obligation en cours de l'entreprise, qui découle d'opérations ou de faits antérieurs et dont le règlement devrait se traduire par une sortie de ressources porteuses d'avantages économiques.

Un *passif éventuel* est une obligation potentielle, résultant de faits passés, qui existe à la date du bilan, mais qui est subordonnée à la réalisation d'une ou plusieurs éventualités indépendantes de la volonté de l'entreprise.

Les *coûts environnementaux* comprennent le coût des mesures que l'entreprise a prises ou doit prendre pour faire face avec sérieux aux effets de ses activités sur le milieu, ainsi que les autres coûts découlant de ses objectifs et obligations en matière d'environnement ¹.

Les *actifs environnementaux* sont des coûts environnementaux qui sont immobilisés et amortis sur la période en cours et des périodes futures parce qu'ils satisfont aux conditions requises pour être considérés comme des éléments d'actif.

Les *passifs environnementaux* sont des obligations relatives aux coûts environnementaux qui incombent à l'entreprise et qui satisfont aux conditions requises pour être considérées comme des passifs. Lorsque l'incertitude règne quant au montant ou au moment de la dépense qu'entraînera leur règlement, les "passifs environnementaux" sont appelés "provisions pour passifs environnementaux" dans certains pays.

^{1/} Dépenses entraînées par la suppression ou l'élimination des déchets, la protection ou l'amélioration de la qualité de l'air, les opérations de nettoyage en cas de pollution par des hydrocarbures, le désamiantage des bâtiments, la recherche de produits plus écologiques, les écobilans et les inspections écologiques, etc. Ainsi qu'on le verra au paragraphe 45, rien ne peut être considéré comme un coût environnemental sans que cela implique un jugement.

Les amendes, pénalités et dommages-intérêts sont considérés comme des coûts liés à l'environnement; ils ne sont pas englobés dans cette définition des coûts environnementaux et devraient être comptabilisés à part.

Immobiliser veut dire comptabiliser un coût environnemental en tant qu'élément d'un actif auquel il se rattache ou en tant qu'actif distinct, selon le cas.

Une *obligation* est un devoir envers d'autres personnes, qui sera accompli moyennant le transfert ou l'utilisation d'actifs, la prestation de services ou la fourniture d'avantages économiques sous d'autres formes, à une date déterminée ou déterminable, lors de la survenance d'un événement donné, ou sur demande.

Une *obligation légale* est une obligation imposée par la loi, par un règlement ou par un contrat. Une *obligation implicite* est une obligation qui ne découle pas de la loi ², mais dont l'existence peut être déduite des faits dans une situation particulière, ou qui résulte de considérations éthiques ou morales ³ et à laquelle l'entreprise ne peut pas ou peut difficilement se soustraire.

10. La comptabilité des coûts et passifs environnementaux repose sur diverses notions fondamentales qui ont évolué. La définition des "passifs" et celle des "actifs" sont particulièrement importantes. La publication de données supplémentaires peut cependant être nécessaire ou souhaitable pour rendre pleinement compte des répercussions de l'activité d'une entreprise ou d'un secteur donné sur l'environnement.

E. Comptabilisation des coûts environnementaux

11. *Les coûts environnementaux devraient être imputés sur la période au cours de laquelle ils sont constatés pour la première fois. S'ils satisfont aux critères permettant de les considérer comme un actif, ils devraient être immobilisés et amortis par imputation au compte de résultat de la période en cours et des périodes futures appropriées. Sinon, ils devraient être immédiatement imputés au compte de résultat.*

12. Les questions qui se posent à propos des coûts environnementaux concernent surtout la ou les périodes au cours desquelles ils devraient être constatés et le point de savoir s'ils devraient être immobilisés ou imputés au compte de résultat.

13. Dans certains cas, un coût environnemental peut correspondre à un dommage survenu au cours d'une période précédente - par exemple, à un dommage écologique causé à des biens avant l'acquisition, à des accidents ou autres faits antérieurs qui exigent maintenant des opérations de nettoyage, à la remise en état de biens cédés précédemment et au coût de l'élimination ou du traitement de déchets dangereux générés au cours d'une période précédente.

^{2/} Par exemple, une entreprise peut n'être soumise à aucune obligation légale de procéder à un nettoyage en cas de pollution par des hydrocarbures, mais sa réputation et son avenir dans le pays considéré risquent d'être sérieusement compromis si elle ne le fait pas.

^{3/} On parle parfois d'obligation morale pour désigner ce type d'obligation.

Or les normes comptables ne permettent pas de traiter les coûts environnementaux comme un ajustement sur exercices antérieurs, sauf en cas de modification de la politique comptable ou d'erreur fondamentale. Donc, les exemples susmentionnés ne pourraient généralement pas donner lieu à un ajustement sur des exercices antérieurs.

14. *Les coûts environnementaux devraient être immobilisés s'ils contribuent, directement ou indirectement, à procurer à l'entreprise des avantages économiques futurs, grâce à :*

a) *une augmentation de la capacité ou une amélioration de la sécurité ou de l'efficacité d'autres actifs détenus par l'entreprise;*

b) *une réduction ou une prévention de la contamination de l'environnement que des opérations futures risquent d'entraîner; ou*

c) *la protection de l'environnement.*

15. La définition du terme "actif" indique que, lorsque l'entreprise supporte un coût qui se traduira ultérieurement par des avantages économiques, ce coût doit être immobilisé et imputé sur les résultats des périodes où ces avantages sont censés se matérialiser. Les coûts environnementaux qui satisfont à ce critère seront donc portés en immobilisation. L'immobilisation apparaît également justifiée quand les dépenses ont été faites pour des raisons de sécurité ou des raisons écologiques, ou quand elles contribuent à réduire ou empêcher la pollution, ou encore à sauvegarder l'environnement. Même s'ils n'augmentent pas directement les avantages économiques, ces coûts peuvent être nécessaires pour que l'entreprise puisse tirer ultérieurement profit de ses autres actifs.

16. De nombreux coûts environnementaux n'entraînent pas d'avantages ultérieurs ou n'ont pas un rapport suffisamment étroit avec des avantages futurs pour pouvoir être immobilisés. C'est le cas, par exemple, des coûts occasionnés par le traitement de déchets, les opérations de nettoyage liées aux activités en cours, la réparation de dommages subis antérieurement par l'entreprise déclarante elle-même, ainsi que l'administration et les audits environnementaux. Les amendes et pénalités payées en cas de non-respect de la réglementation en matière d'environnement, ainsi que les indemnités versées à des tiers au titre de dommages causés à l'environnement, sont considérées comme des coûts liés à l'environnement et entrent également dans la catégorie des dépenses qui ne sont pas susceptibles d'entraîner des avantages futurs. Ces coûts doivent donc être imputés immédiatement au compte de résultat.

17. *Lorsqu'un coût environnemental considéré comme un actif est lié à un autre actif, il devrait être incorporé à cet actif, et non comptabilisé séparément.*

18. Dans la plupart des cas, les coûts environnementaux portés en immobilisation sont liés à un autre actif immobilisé. Les coûts environnementaux ne sont pas en soi sources d'avantages spéciaux ou distincts. Les avantages futurs découleront de l'utilisation par l'entreprise d'un autre actif productif. Par exemple, le désamiantage d'un bâtiment ne se traduira pas

par un avantage économique ou écologique direct. C'est le bâtiment qui en profitera. Il n'y a donc pas lieu de considérer le désamiantage comme un actif distinct. En revanche, l'achat d'une machine servant à dépolluer l'eau ou l'atmosphère pourra être à l'origine d'un avantage spécial ou distinct, et peut donc être comptabilisé à part.

19. *Quand un coût environnemental immobilisé est incorporé à un autre actif, il convient de déterminer l'éventuelle moins-value de l'actif combiné et, s'il y a lieu, de réduire le montant de cet actif pour le ramener à sa valeur de réalisation.*

20. L'incorporation des coûts environnementaux immobilisés à l'actif connexe peut, dans certains cas, conduire à attribuer à l'actif combiné une valeur supérieure à la valeur de réalisation. Il convient donc de déterminer si cet actif a subi une dépréciation. Il en va de même pour les coûts environnementaux immobilisés qui sont considérés comme un actif distinct⁴. Les principes applicables à la constatation et à la mesure de la moins-value environnementale sont les mêmes que pour d'autres formes de dépréciation, mais l'incertitude peut être plus grande. En particulier, il faut prendre en considération les répercussions fâcheuses de la pollution sur la valeur des biens adjacents.

F. Comptabilisation des passifs environnementaux

21. *Un passif environnemental devrait être normalement constaté quand l'entreprise a l'obligation de supporter un coût environnemental.*

22. Il n'est pas nécessaire qu'une obligation soit juridiquement contraignante pour constater un passif environnemental. Dans certains cas, l'entreprise peut avoir une obligation implicite, sans qu'il y ait d'obligation légale ou à la suite de l'extension d'une obligation légale. Par exemple, elle peut avoir pour politique de procéder à une décontamination plus poussée que ne l'exige la loi, car si elle ne le faisait pas sa réputation commerciale en souffrirait ou parce qu'il est juste et bon de le faire. Pour qu'un passif environnemental puisse être comptabilisé en pareil cas, il faut toutefois que la direction de l'entreprise se soit officiellement engagée à supporter les coûts en question (par exemple, par une décision du conseil d'administration annoncée publiquement ou consignée dans un procès-verbal pouvant être consulté par tous). Une entreprise ne doit pas non plus être empêchée de comptabiliser un passif environnemental du fait que sa direction se trouve ultérieurement dans l'impossibilité d'honorer l'engagement pris. Si cette éventualité se produit, le fait devra être signalé dans les notes des états financiers, avec un exposé des raisons pour lesquelles l'entreprise n'est pas en mesure de tenir sa promesse.

23. Dans de rares cas, on ne peut pas évaluer - ou on ne peut évaluer que partiellement - le montant du passif environnemental. Cela ne dispense pas

⁴/ Pour plus de précisions à ce sujet, voir les travaux en cours du Comité international des normes comptables sur la question de la dépréciation des actifs.

l'entreprise de révéler l'existence de ce passif. Elle devrait signaler, dans les notes des états financiers, qu'il n'est pas possible de donner une estimation, en indiquant pourquoi.

24. Quand un dommage écologique concerne les biens propres de l'entreprise ou est causé par les activités de cette entreprise à d'autres biens pour lesquels elle n'a pas d'obligation de réparer, il faudrait envisager d'indiquer l'ampleur des dégâts dans les notes des états financiers ou dans une section du rapport autre que les états financiers proprement dits. S'il y a lieu de penser que le dommage devra sans doute être réparé à l'avenir, il peut être envisagé de déclarer un passif éventuel.

25. Une entreprise peut ne pas avoir d'obligation de réparer à la date du bilan, mais la situation peut changer par la suite - par exemple, si de nouvelles lois sont adoptées ou si elle décide de céder ses biens, auquel cas il y aura alors formation d'une obligation. En tout état de cause, propriétaires et actionnaires ont le droit de savoir quelle est l'ampleur du dommage causé aux biens propres de l'entreprise ainsi qu'aux biens d'autres personnes.

26. *Les coûts qui correspondent à la remise en état d'un site, à la fermeture d'installations ou à la suppression d'actifs à long terme, et que l'entreprise est obligée de supporter, devraient être comptabilisés intégralement en tant que passif environnemental au moment où est constatée l'obligation de prendre les mesures correctives en question. En ce qui concerne les coûts d'une opération de déclassement étalée dans le temps, cependant, l'entreprise peut choisir d'amortir ces coûts pendant la durée de l'opération.*

27. Comme l'obligation de remettre en état un site, de fermer des installations ou de supprimer des actifs à long terme naît au moment où se produit le dommage écologique correspondant, il faut constater aussitôt le passif environnemental, sans attendre la fin de l'activité ou la fermeture du site. Cependant, étant donné la nature des coûts d'une opération de déclassement, l'entreprise peut décider de les comptabiliser sur la durée de l'opération (voir par. 40).

28. *Il convient d'immobiliser les coûts futurs de remise en état d'un site qui correspondent à un dommage causé antérieurement pour préparer l'exploitation d'un actif ou la mise en route d'une activité, et qui sont constatés en tant que passif environnemental au moment du dommage.*

29. Dans bien des cas, l'entreprise ne peut pas démarrer ou poursuivre certaines activités sans causer un dommage préalable à l'environnement. Par exemple, il n'est pas possible de commencer des activités d'extraction sans avoir procédé d'abord à des travaux d'excavation. Les entreprises sont souvent tenues de remettre le site en état après son exploitation. Les coûts de remise en état devraient être constatés au moment où survient le dommage (voir les paragraphes 26 et 27). Le montant correspondant devrait aussi être immobilisé et amorti par imputation au compte de résultat pendant la durée de l'activité.

G. Comptabilisation des montants recouvrables

30. *Un recouvrement attendu d'un tiers devrait non pas être déduit du passif environnemental, mais être comptabilisé séparément en tant qu'actif, à moins qu'il y ait un droit de compensation. Si l'on opère une déduction parce qu'il y a un droit de compensation, il convient d'indiquer le montant brut et du passif et du recouvrement.*

31. Dans la plupart des cas, une entreprise doit répondre de la totalité du passif environnemental en question, de sorte que, si le tiers ne paie pas pour une raison ou pour une autre, elle devra en supporter le coût intégral. Si l'entreprise n'est pas responsable de la part du tiers en cas de défaut de paiement, seule sa propre part sera comptabilisée en tant que passif environnemental.

32. *Le produit attendu de la vente de biens connexes et la valeur de récupération ne devraient pas être déduits d'un passif environnemental.*

33. Pour les actifs ayant une durée de vie limitée, la valeur de récupération et la valeur résiduelle entrent normalement dans le calcul du montant à amortir. Les déduire d'un passif environnemental reviendrait donc à les compter deux fois.

H. Mesure des passifs environnementaux

34. *Quand il est difficile d'évaluer un passif environnemental, il convient d'en donner la meilleure estimation possible et de fournir, dans les notes des états financiers, des renseignements détaillés sur la méthode de calcul utilisée. Dans les rares cas où il n'est pas possible de donner une estimation, il faut l'indiquer et expliquer pourquoi dans les notes.*

35. Il est parfois difficile d'estimer un passif environnemental car plusieurs facteurs sont incertains - par exemple la quantité et le type de substances dangereuses présentes sur un site donné, l'éventail de techniques pouvant être utilisées et ce que l'on peut considérer comme des mesures correctives acceptables. S'il n'est pas possible d'évaluer le passif réel, on peut souvent établir une "fourchette de perte" et fournir la meilleure estimation à l'intérieur de cette fourchette. S'il est vraiment impossible de donner la "meilleure estimation", il faut au moins indiquer l'estimation minimum. Il est bien rare qu'on ne puisse pas faire d'estimation, mais si tel est le cas, on doit le mentionner dans les notes.

36. *Dans le cas d'un passif environnemental qui ne sera pas réglé sur le court terme, l'ISAR préfère que le passif soit mesuré au coût actualisé du montant estimatif des dépenses futures nécessaires, sur la base du coût actuel de la mise en oeuvre des activités requises et compte tenu des prescriptions juridiques et autres. L'évaluation d'un passif environnemental sur la base du coût actuel total est également jugée acceptable. En ce qui concerne les coûts à long terme du déclassement, le financement des dépenses futures par constitution de provisions réparties sur la durée des opérations est également jugé acceptable. La méthode employée devrait être indiquée. Lorsque la méthode choisie est la constitution de provisions, le montant total estimé de la provision nécessaire pour couvrir les coûts à long terme du déclassement devrait être également indiqué.*

37. Plusieurs méthodes ont été proposées pour mesurer les passifs correspondant à la remise en état de sites et à la fermeture ou suppression d'installations à une date ultérieure, ainsi que pour d'autres cas où les dépenses nécessaires au règlement du passif seront sans doute engagées beaucoup plus tard. Ces méthodes sont notamment les suivantes :

- a) méthode de la "valeur actualisée";
- b) méthode du "coût actuel";
- c) constitution de provisions correspondant aux dépenses prévues pendant toute la durée des opérations connexes.

Les deux premières méthodes exigent l'une et l'autre que l'on évalue ce que coûteraient la remise en état, la fermeture ou la suppression des installations pendant la période en cours, sur la base des conditions du moment et des prescriptions légales en vigueur (estimation du coût actuel). Dans la deuxième, c'est ce montant qui représente le passif environnemental. Dans la première, cependant, la mesure du passif est fondée sur la valeur actualisée des décaissements estimatifs que l'entreprise devra effectuer plus tard pour remplir ses obligations. Dans la troisième méthode, on se fonde sur une estimation des décaissements qu'il faudra faire à la fin des opérations, et non sur le montant qui serait nécessaire au moment présent.

38. L'estimation sur la base de la valeur actualisée exige la prise en compte de données supplémentaires sur la valeur temporelle de l'argent et les facteurs qui peuvent influencer sur le calendrier et le montant des décaissements prévus. Il s'agit en l'occurrence d'évaluer les conséquences d'événements futurs, et donc hypothétiques. De ce fait, certains estiment que cette méthode n'est pas assez fiable pour justifier la constatation d'un passif dans les états financiers. A leur avis, la méthode du coût actuel est beaucoup plus sûre car elle ne fait pas intervenir d'événements aléatoires.

39. D'autres considèrent cependant que celle-ci perd de son utilité pour la prise de décisions s'il s'écoule un long délai entre la constatation initiale du passif et son règlement final, et que l'intérêt de la méthode de la valeur actualisée l'emporte sur la prétendue fiabilité de la comptabilité au coût actuel.

40. Dans certains secteurs, le financement des coûts à long terme des opérations de déclassement par constitution de provisions réparties sur la durée des opérations est une pratique acceptable, par exemple pour la mise hors service de plates-formes de forage ou de centrales nucléaires. Les raisons qui conduisent à utiliser cette pratique sont souvent pragmatiques, en ce sens qu'elle peut permettre d'éviter ce que certains considèrent comme la volatilité excessive des revenus et des soldes financiers, imputable à l'évolution des coûts servant de base de prévision.

41. Quand on mesure un passif environnemental en se fondant sur la valeur actualisée, le taux d'actualisation devrait être normalement un taux sans risque, comme celui qui est utilisé pour des titres d'une durée analogue émis par l'Etat. Seuls les progrès techniques qui semblent imminents devraient être pris en considération. Il faut également prévoir les effets de l'inflation sur les coûts. Le montant du passif environnemental doit aussi être revu

chaque année, en fonction de l'évolution des hypothèses sur lesquelles repose l'estimation des dépenses futures. L'évaluation d'une obligation nouvelle ou supplémentaire sera fondée sur des éléments se rapportant à la période durant laquelle cette obligation a pris naissance.

42. En ce qui concerne les passifs environnementaux qui seront réglés dans le proche avenir, la méthode normalement utilisée devrait être l'évaluation au coût actuel.

I. Publication d'informations ⁵

43. La publication d'informations sur les coûts et passifs environnementaux est importante pour faire mieux comprendre les éléments figurant au bilan ou au compte de résultat. Ces renseignements peuvent être fournis soit dans les états financiers, soit dans les notes qui s'y rapportent, soit encore, dans certains cas, dans un chapitre distinct du rapport. Pour décider s'il convient de divulguer un élément d'information, ou un ensemble d'éléments, il faut d'abord se demander s'il présente de l'intérêt, en prenant en considération non seulement le montant en jeu, mais encore la nature même de l'information. Le coût de l'information devrait être en rapport avec les avantages qui en découlent. Il faut aussi bien voir que l'entreprise doit garder le secret dans certains domaines pour ne pas compromettre sa compétitivité ou la poursuite de ses activités.

Coûts environnementaux

44. *Les types d'éléments que l'entreprise considère comme des coûts environnementaux devraient être indiqués.*

45. Les coûts environnementaux sont de divers types, et la dépense peut souvent améliorer l'efficacité opérationnelle de l'entreprise ainsi que son efficacité écologique. La question de savoir ce qu'il faut inclure dans ces coûts est une affaire de jugement. Certaines entreprises ne prennent en considération que les coûts "entièrement et exclusivement" attribuables à des mesures écologiques; d'autres imputent des coûts qui ne sont que partiellement liés à l'environnement. L'entreprise doit donc préciser ce qu'elle englobe dans la catégorie des coûts environnementaux.

46. *Il convient d'indiquer dans les notes des états financiers le montant des coûts environnementaux imputés sur le compte de résultat, répartis en charges d'exploitation et charges diverses et analysés d'une façon adaptée à la nature et à la taille de l'entreprise et à ces types de problèmes écologiques, ainsi que le montant des coûts environnementaux immobilisés pendant la période considérée.*

47. Les éléments pris en compte pourraient être, entre autres, les suivants : traitement des effluents liquides; traitement des déchets,

⁵/ Le Groupe de travail est conscient du fait que les mesures proposées ici vont plus loin que celles qui sont préconisées par les organismes de normalisation. Par ailleurs, la plupart des entreprises fournissent actuellement un minimum de renseignements.

des gaz et de l'air; traitement des déchets solides; remise en état de sites; mesures correctives; recyclage; analyse, contrôle et mise en conformité.

48. *Il convient de signaler séparément les coûts liés à l'environnement qui correspondent à des amendes et pénalités infligées pour cause de non-respect de la législation environnementale et à des dommages-intérêts versés à des tiers pour cause de préjudice imputable à une pollution ou des dégâts écologiques antérieurs.*

49. *Les amendes, pénalités et dommages-intérêts diffèrent des autres coûts environnementaux en ce sens qu'ils ne procurent aucun avantage ni profit à l'entreprise. Il convient donc d'en rendre compte séparément.*

50. *Un coût environnemental comptabilisé en tant qu'élément extraordinaire devrait être indiqué séparément.*

Passifs environnementaux

51. *Les passifs environnementaux devraient être présentés séparément, soit dans le bilan, soit dans les notes des états financiers.*

52. *La méthode utilisée pour mesurer les passifs environnementaux (valeur actualisée ou coût actuel) devrait être indiquée.*

53. *Pour chaque catégorie importante de passifs, il convient de fournir les renseignements suivants :*

- a) *une brève description de la nature des passifs;*
- b) *une indication générale du calendrier et des conditions de leur règlement.*

Lorsque l'incertitude est importante quant au montant des passifs ou à la date du règlement, il convient de le signaler.

54. *Toute incertitude notable concernant la mesure d'un passif environnemental constaté et les différents résultats possibles devrait être indiquée.*

55. *Quand on a utilisé la méthode de la valeur actualisée, il faut songer à fournir des renseignements sur toutes les hypothèses qui sont importantes pour évaluer les décaissements futurs et le passif environnemental constaté dans les états financiers, en indiquant notamment :*

- a) *l'estimation au coût actuel du règlement du passif environnemental;*
- b) *le taux estimatif d'inflation à long terme utilisé pour calculer le passif environnemental;*
- c) *l'estimation du coût futur du règlement;*
- d) *le ou les taux d'actualisation.*

56. Les renseignements demandés aux paragraphes 51 à 55 aideront les utilisateurs à se faire une meilleure idée de la nature, du calendrier et de l'étendue des engagements financiers de l'entreprise.

Politique comptable

57. Toute politique comptable qui est directement en rapport avec des passifs et coûts environnementaux devrait être signalée.

Considérations générales

58. La nature des passifs et coûts environnementaux comptabilisés dans les états financiers devrait être indiquée avec, entre autres, une brève description de tout dommage écologique, de toute loi ou tout règlement exigeant qu'il y soit remédié et de toute évolution probable de la législation ou des techniques existantes dont il est tenu compte dans le montant prévu.

59. Les renseignements concernant l'environnement qui sont utiles aux entreprises et à leur branche d'activité devraient être publiés. Il convient notamment d'indiquer :

- i) la politique générale et les programmes d'action officiellement adoptés par l'entreprise;
- ii) le cas échéant, le fait que l'entreprise n'a pas adopté de politique ou de programme de ce genre;
- iii) les améliorations apportées dans des domaines clefs depuis l'adoption de la politique ou au cours des cinq dernières années (en retenant la période la plus courte);
- iv) les mesures de protection de l'environnement prises en application de la législation nationale, et le degré d'exécution des prescriptions officielles (par exemple dans le cas où un calendrier a été fixé pour la réduction des émissions);
- v) tout procès important intenté en application du droit de l'environnement ⁶.

60. Il serait souhaitable d'indiquer toute aide accordée par l'Etat au titre de la protection de l'environnement (dons, avantages fiscaux, etc.).

61. Les renseignements demandés aux paragraphes 58 à 60 pourraient être fournis soit dans les notes des états financiers, soit dans un chapitre distinct du rapport financier. Ce genre de renseignements permettrait aux utilisateurs d'évaluer les répercussions de l'effort environnemental sur la situation et les perspectives financières de l'entreprise.

⁶/ Repris des "Conclusions sur les procédures à suivre par les sociétés transnationales en matière de comptabilité et de présentation de l'information", Groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et de publication (publication des Nations Unies, numéro de vente : F.94.II.A.), New York, par. 209.

Chapitre II

RESUME DES DELIBERATIONS DES EXPERTS (Résumé établi par le Président)

1. A sa quinzième session, le Groupe de travail intergouvernemental d'experts a placé au centre de ses délibérations la question primordiale de la comptabilité environnementale et de l'information financière à l'échelon de l'entreprise (au titre du point 3 de l'ordre du jour).

A. La comptabilité environnementale et l'information financière à l'échelon de l'entreprise

2. Après un bref exposé liminaire du secrétariat, le représentant de l'Institut canadien des comptables agréés (ICCA) a présenté le point 3 a) intitulé "Examen de normes et règles nationales de comptabilité financière de l'environnement". Il a fait état de diverses considérations qui mettent en évidence la nécessité de lignes directrices dans ce domaine :

- les utilisateurs des rapports financiers ont besoin d'informations sur l'effort environnemental de l'entreprise et ses conséquences sur sa santé financière; ces renseignements sont aujourd'hui absents des rapports financiers;
- les états financiers ont été conçus pour rendre compte du résultat financier, et de nouvelles directives sont indispensables s'il doit être rendu compte de l'effort environnemental;
- l'interprétation des normes internationales et nationales existantes en ce qui concerne la comptabilité de l'environnement et l'information financière à l'échelon de l'entreprise est indispensable pour éviter des différences fondamentales dans les montants mesurés et publiés; de plus, les entreprises cherchent actuellement à élaborer leurs propres solutions.

3. Les problèmes critiques qui ont retenu l'attention des experts concernaient notamment la définition des "coûts environnementaux"; le point de savoir à quel moment les coûts environnementaux doivent être constatés sous forme d'immobilisations; ce qui constitue une "obligation" dans le contexte environnemental; à quel moment un passif environnemental doit être constaté; l'évaluation ou la mesure d'un passif environnemental; et le traitement des montants recouvrables. Toutes ces questions étant abordées dans la version initiale du chapitre I du document intitulé "L'entreprise et la comptabilité environnementale" (TD/B/COM.2/ISAR/2).

4. Au cours des débats, il a été suggéré de modifier le titre du chapitre I. Le groupe a été unanime pour estimer que le titre actuel "Etat provisoire des meilleurs pratiques en matière de comptabilité environnementale" n'était pas approprié, en raison surtout de l'utilisation du mot "provisoire". De plus, divers représentants ont recommandé d'éviter le terme "meilleures pratiques", car il s'agissait d'un domaine où la pratique continuait d'évoluer et il serait prématuré de parler de "meilleures pratiques". Les formules "document directif" et "directives" ont été proposées

pour remplacer le titre actuel, étant donné que le groupe intergouvernemental d'experts n'est pas un organisme de normalisation.

5. Plusieurs experts ont fait observer que la publication d'informations environnementales fiables et transparentes était indispensable pour de nombreux utilisateurs qui comprenaient notamment les pouvoirs publics, les investisseurs, les créanciers, les consommateurs et les écologistes. De même, le document devrait intéresser un plus large éventail d'intervenants qui jouaient un rôle dans la préparation des états financiers, notamment les banques et les entreprises publiques. Les problèmes d'environnement concernaient de plus en plus les entreprises publiques, et pas seulement le secteur privé, bien que le problème se soit d'abord posé dans ce contexte. Les experts ont souligné l'intérêt du document, en tant que produit à forte valeur ajoutée, pour les pays en développement ou en transition, et pour les pays développés. Dans le cadre de la CNUCED, le Groupe intergouvernemental d'experts devrait donc s'efforcer d'établir un document de synthèse et de le publier en vue d'une large diffusion.

6. Il a été suggéré de faire également figurer dans le document des recommandations sur la comptabilité des avantages écologiques, sans se limiter aux coûts et aux passifs. Il a été souligné que les avantages étaient encore plus difficiles à mesurer et que ce problème pourrait faire l'objet de travaux ultérieurs; de plus, tous les aspects ne pouvaient aisément trouver place dans le cadre de la comptabilité classique.

7. Le premier problème technique examiné par le Groupe intergouvernemental concernait la définition des coûts environnementaux, qui comprenaient tous les coûts internes résultant de mesures prises pour maîtriser les incidences environnementales d'une activité de l'entreprise ⁷. Plusieurs exemples de coûts environnementaux ont été mentionnés, notamment l'élimination des déchets et les mesures destinées à éviter la production de déchets, la préservation ou l'amélioration de la qualité de l'air et les opérations de dépollution à la suite de déversements d'hydrocarbures. Les amendes et pénalités n'entraient pas dans le champ de la définition, mais devraient faire l'objet d'informations distinctes. Normalement, les coûts environnementaux devraient être imputés sur le revenu dans la période au cours de laquelle ils étaient constatés, à moins que les critères à remplir pour pouvoir les considérer comme un actif ne soient remplis, auquel cas ils devraient donner lieu à une immobilisation. Les experts ont souligné que rien ne pouvait être considéré comme un coût environnemental sans un jugement mûrement réfléchi. Certaines entreprises pourraient décider de ne considérer comme tels que les coûts entièrement imputables à des mesures écologiques. D'autres pourraient opter pour un classement arbitraire dans le cas de coûts qui n'étaient liés qu'en partie à l'environnement. L'indication des éléments qui avaient été rangés dans la catégorie des coûts environnementaux était donc indispensable.

8. Les caractéristiques des divers types d'obligations, et les différences qu'ils présentaient, ont donné lieu à un large débat. La notion d'obligation légale a été clairement comprise, mais certains orateurs ont estimé qu'il fallait aller plus loin, surtout si l'on s'attachait davantage au fond qu'à la forme. Le débat s'est concentré sur les expressions "obligations implicites"

7/ Pour la définition complète, voir le *document directif*.

et "obligations morales", et l'on s'est demandé s'il s'agissait là de notions distinctes ou si elles se recoupaient. Les obligations implicites découlaient d'une obligation de nature commerciale ou d'une politique commerciale de l'entreprise. Certains experts ont estimé qu'on pouvait s'abstenir de mentionner les obligations morales, car elles étaient difficiles à définir et pourraient constituer un sous-ensemble d'obligations implicites basées sur des considérations éthiques ou morales. D'autres experts ont cependant souligné qu'une obligation morale n'était pas toujours implicite. On a donné comme exemple le cas des sociétés transnationales qui comptabilisaient souvent leurs passifs environnementaux et en rendaient compte dans leurs rapports financiers lorsque ces passifs résultaient d'obligations légales contractées dans des pays développés, mais les passaient sous silence dans les pays en développement où il n'y avait pas de législation à cet égard. De l'avis de certains experts, l'expression "obligation morale" comblerait une lacune dans la mesure où la plupart des entreprises **ne** communiquaient aujourd'hui des renseignements sur leurs passifs environnementaux que lorsqu'il ne leur était laissé "aucune latitude" pour ne pas les signaler. La notion d'obligation devrait être étendue au-delà de la notion d'obligation légale, qui était trop étroite, surtout dans un contexte environnemental. Il a été rappelé que les matrices comptables actuelles mentionnaient les obligations morales. Le Groupe a reconnu que l'expression "obligation morale" devrait continuer de figurer dans le document, dans une note de base de page concernant l'expression "obligation implicite".

9. Des vues divergentes ont été exprimées quant à la méthode à employer pour constater les passifs environnementaux liés à des opérations futures de remise en état d'un site, ou aux dépenses résultant de fermetures et de suppressions, d'opérations de déclassement et d'autres situations où les dépenses ne seraient pas engagées avant une période de temps considérable. Les débats ont surtout porté sur le point de savoir s'il convenait de constituer immédiatement une provision couvrant l'intégralité du coût futur ou si cette provision devait s'accumuler progressivement pendant la durée de l'opération. Il a été reconnu qu'une entreprise ne pourrait avoir la faculté de couvrir ses coûts au moyen d'une provision répartie sur la durée de l'opération que s'il s'agissait des coûts à long terme d'une opération de déclassement. Les membres du groupe ont aussi estimé d'un commun accord que lorsque le dommage écologique concernait un bien appartenant en propre à l'entreprise pour lequel celle-ci n'avait pas d'obligation de dépollution, il faudrait envisager de le mentionner. Les actionnaires, surtout quand ils n'étaient pas des dirigeants de l'entreprise, avaient en effet besoin de ces renseignements.

10. A l'issue du débat sur le point 3 a), le Groupe a décidé d'intituler le document "Document directif : comptabilité des coûts et passifs environnementaux et présentation de l'information financière correspondante", et a approuvé la teneur du document en vue de son examen par les gouvernements, les organisations et d'autres parties intéressées. Il a estimé que ce titre rendait mieux compte du contenu du document.

B. Lien entre l'effort en matière d'environnement et les résultats financiers

11. Le Groupe est ensuite passé au point 3 b), qui concernait les liens entre l'effort en matière d'environnement et les résultats financiers. Le représentant de l'Association des experts comptables agréés (ACCA),

prenant la parole en qualité d'expert, a présenté le chapitre II du document TD/B/COM.2/ISAR/2 qui étendait le champ des états financiers traditionnels et donnait une liste des principaux indicateurs de l'effort environnemental actuellement utilisés par les entreprises de pointe pour chiffrer et faire connaître leur bilan dans le domaine de l'environnement. L'orateur a mis en lumière l'évidente contradiction existant entre la nécessité sociale de réduire l'impact écologique de l'activité des entreprises et les conséquences financières et économiques que peut avoir pour l'entreprise et ses actionnaires ou parties prenantes une attitude de bon voisinage respectueuse de l'environnement. A la fin de 1997, aucun consensus international ne s'était dégagé quant à la manière dont il devrait être rendu compte des activités et des incidences environnementales des entreprises.

12. Les indicateurs des résultats financiers étaient calculés avec précision à partir de normes comptables nationales. Quand les analystes financiers calculaient ces ratios pour diverses entreprises ils disposaient donc de critères fiables pour comparer les résultats. Il n'en allait pas de même pour l'effort environnemental.

13. L'examen des rapports environnementaux présenté dans le document UNCTAD/ITE/ODS/Misc.9 montrait qu'il n'y avait pas de consensus sur l'utilisation d'indicateurs normalisés de l'effort environnemental. Les entreprises d'un secteur rendaient compte de leurs résultats en utilisant chacune des indicateurs environnementaux différents, qui pouvaient changer d'une année à l'autre. Il était donc difficile de comparer l'effort environnemental de différentes entreprises, et de déterminer si la société progressait avec le temps, et difficile d'évaluer l'incidence sur les performances financières à partir d'indicateurs d'éco-efficacité. Les indicateurs d'éco-efficacité rattachaient les changements observés dans l'impact environnemental à l'évolution des résultats financiers (les ventes, la valeur ajoutée). L'orateur a expliqué que le risque commercial augmentait avec la rigueur croissante de la législation environnementale et les demandes de plus en plus pressantes du public qui attendait des entreprises un comportement conforme à la réglementation. Il a indiqué que l'exigence d'une meilleure information sur l'effort environnemental émanait des gouvernements, des organismes de réglementation, des investisseurs, des clients, des banquiers, des assureurs et des groupes de pression écologistes. Les renseignements sur l'effort environnemental devaient être communiqués selon une présentation uniforme et cohérente pour les usagers éventuels et les aider à comprendre comment la stratégie définie et les mesures prises par l'entreprise dans le domaine de l'environnement influaient sur ses résultats financiers et servaient les intérêts de l'actionnaire.

14. Le représentant d'Ellipson, conseiller technique, a indiqué au Groupe que des variables environnementales comme les indicateurs de l'effort environnemental (IEE) avaient une utilité économique; les usagers souhaitaient voir ces indicateurs figurer dans les rapports annuels, d'où la nécessité d'une harmonisation. Ils devaient être en outre groupés sous forme d'agrégats, sur la même base que les données financières, pour pouvoir être combinés à ces données de manière à obtenir des indicateurs d'éco-efficacité. Certains de ces indicateurs, s'ils étaient correctement construits, pourraient faire partie intégrante des documents comptables vérifiés. Les milieux bancaires

réclamaient avec insistance des indicateurs améliorés de l'effort environnemental, car ils s'intéressaient tout autant à la qualité de la gestion qu'à la qualité des actifs, et ils demandaient que soient élaborés des indicateurs de base fiables pour répondre à ces préoccupations.

15. Les travaux effectués jusqu'à présent ont été largement approuvés par les experts. Pour permettre aux utilisateurs de profiter pleinement, et pour rendre compte de toute la diversité, des contributions et des échanges de vues d'où le document TD/B/COM.2/ISAR/2 était issu, il a été proposé de le publier et de le distribuer avec les autres documents de base. Les experts ont également demandé que ces documents soient traduits dans le maximum de langues possible, pour être publiés et faire l'objet de la plus large diffusion, y compris dans le cadre d'ateliers régionaux. Il faudrait apporter certaines adaptations à la documentation afin de mettre au point le matériel didactique dont on aurait besoin pour les ateliers. Plusieurs experts ont indiqué qu'ils souhaitaient que des ateliers soient organisés dans leur pays.

16. Plusieurs experts ont rappelé les travaux complémentaires actuellement effectués par des organismes internationaux comme l'IASC, l'IFAC et l'ISO. Il a été décidé d'associer ces organismes au travail de recherche et d'instaurer avec eux une collaboration permanente.

C. Point 4 de l'ordre du jour - Questions diverses

17. Le représentant du Comité international des normes comptables (IASC) a mis le Groupe au courant des travaux de l'IASC. Depuis la quatrième session, le Comité avait approuvé sept normes :

- IAS 12, impôt sur le revenu
- IAS 33, bénéfices par action
- IAS 1, présentation des états financiers
- IAS 14, rapports sectoriels
- IAS 17, baux et contrats de location
- IAS 19, avantages sociaux
- IAS 34, rapports financiers intérimaires.

18. L'IASC avait aussi publié des documents de travail sur la dépréciation des actifs (E55), les activités non poursuivies (E58), les provisions, les actifs éventuels et les passifs éventuels (E59), et les actifs incorporels (E60). Des documents de discussion avaient été publiés sur les rapports intérimaires et les instruments financiers. Trois interprétations finales avaient été en outre publiées sur les normes IAS 2, 23 et 28 et 11 interprétations provisoires étaient en préparation. Les autres activités en cours concernaient, notamment, l'information sur la présentation des résultats, l'assurance, les événements survenus après la clôture du bilan et les investissements immobiliers. La norme IAS 30 relative aux institutions financières devrait être alignée sur les prescriptions comptables concernant les instruments financiers. L'orateur a demandé au Groupe de dire quel projet

lui paraissait le plus approprié pour traiter des besoins spécifiques des pays en développement. Les problèmes posés par la privatisation pourraient intéresser aussi bien les pays en développement que les pays développés et les économies en transition.

19. Le représentant de la **Fédération internationale des comptables** (IFAC) a rappelé que M. James Wolfensohn, Président de la Banque mondiale, lorsqu'il avait pris la parole devant le Congrès mondial des experts-comptables, avait invité l'IFAC à tenir compte de la nécessité de renforcer la profession dans les pays en développement et de combattre la corruption. Sur le premier point, l'IFAC avait déjà organisé une réunion à Washington (D. C.), les 20 et 21 janvier 1998, avec des participants de la Banque mondiale, du FMI, des banques régionales de développement, du PNUD, de la CNUCED et de l'OCDE. Le Président de l'IFAC avait souligné la nécessité de combiner les ressources et les relations des organismes de développement avec le savoir, les compétences et les contacts de la profession des experts-comptables. Le Conseil de l'IFAC avait créé une équipe de travail anticorruption appelée à donner aux organismes membres de la Fédération des conseils sur la manière dont les comptables pourraient réagir aux cas de corruption dont ils auraient connaissance. A la suite de l'Accord général sur le commerce des services (AGCS), l'Organisation mondiale du commerce avait créé un Groupe de travail des services professionnels (WPPS), qui avait approuvé l'application des normes internationales en matière de comptabilité et de vérification comptable et élaboré des directives facultatives en vue d'accords de reconnaissance mutuelle. L'IFAC s'employait activement à faire en sorte que les membres du Groupe de travail des services professionnels aient une idée claire de l'organisation de la profession ainsi que de la position de l'IFAC sur les mesures qui permettraient de réduire les obstacles au commerce de services comptables. Enfin, l'IFAC attendait encore que l'Organisation internationale des commissions de valeurs (OICV) approuve les normes internationales (ISA) élaborées par l'IFAC en matière de vérification comptable.

20. Le représentant de la **Société arabe des comptables agréés** (ASCA) a approuvé le projet de la CNUCED concernant l'élaboration d'un plan d'études mondial pour la formation comptable. Il a rappelé la déclaration suivante de sir Leon Brittan :

"une démarche internationale donne peut-être l'impression d'être la tortue de la libéralisation du commerce international. Elle avance lentement et régulièrement, mais elle arrivera souvent en tête. Il serait regrettable, et ce serait la fin de l'OMC, que les gouvernements partout dans le monde renoncent aux engagements internationaux dans l'espoir de trouver quelque chose de mieux dans un cadre bilatéral. La plupart du temps, ils ne trouveront rien de mieux, et en l'absence de règles multilatérales consacrant les bienfaits de la libéralisation d'aujourd'hui, les difficultés économiques de demain peuvent nous ramener à l'heure d'un passé protectionniste".

21. L'orateur a rappelé les activités de l'Association des comptables certifiés (ACCA) et indiqué que le programme largement accepté de l'ACCA était la preuve qu'un plan d'études mondial était possible. Il a noté que l'orientation que l'OMC pourrait adopter en ce qui concerne la libéralisation de la profession comptable suscitait encore des résistances. Il a dit aussi

que des efforts étaient en cours pour normaliser les modalités applicables aux prestations de la profession, mais qu'il fallait également normaliser les modalités selon lesquelles les fournisseurs de services obtenaient leurs diplômes. Les organisations internationales avaient souvent demandé aux pays en développement comment il était possible de répondre à leurs besoins en matière de comptabilité, et ces pays avaient répondu dans diverses instances qu'ils avaient besoin d'un diplôme de référence universel pour affronter la concurrence conformément aux règles de l'OMC.

22. Le représentant de l'Organisation des comptables et vérificateurs des institutions financières islamiques (AAOIFI) a décrit les différents problèmes que les institutions financières islamiques devaient surmonter pour élaborer des normes conformes aux prescriptions que les lois de la charia imposaient à leurs activités et à leurs rapports financiers. Il a rappelé que l'AAOIFI s'était employée à normaliser les pratiques suivies par les pays islamiques en matière de comptabilité et de vérification des comptes et que ces documents étaient à la disposition de tous les intéressés.

23. Le représentant de la Commission européenne DG XV a expliqué que la Commission européenne avait proposé que les acteurs européens de dimension mondiale préparent leurs états financiers consolidés sur la base de normes comptables internationales (IAS), étant donné qu'il n'y avait pas de contradiction majeure entre ces normes et les directives comptables. La Commission européenne prenait désormais une part active aux travaux de l'IASC et coordonnait avec les Etats membres les réponses qu'appelaient ses documents de travail. La législation en vigueur de l'Union européenne devrait être amendée à intervalles réguliers pour éviter des contradictions entre les normes comptables internationales et les directives comptables. Bien que plusieurs directives comptables rendent obligatoire la vérification statutaire des états financiers et que la huitième Directive (10 avril 1984) ait unifié les qualifications minimales exigées des vérificateurs comptables, il n'y avait pas encore en droit communautaire de dispositions traitant spécifiquement de la vérification. Une conférence et un "document vert" sur le rôle, la position et la responsabilité du vérificateur statutaire avaient mis en lumière l'absence de cadre commun applicable aux vérificateurs européens et démontré la nécessité d'une initiative communautaire. En janvier 1998, le Parlement avait adopté une résolution approuvant le "document vert" élaboré par la Commission. En mars 1998, la Commission publierait une communication sur les mesures à prendre en matière de vérification comptable. Un travail important avait été réalisé pour préparer et faciliter le passage à la monnaie unique européenne (euro). La Commission européenne avait publié une brochure où étaient analysées les incidences comptables de l'euro.

24. Le représentant de l'Association des comptables agréés (ACCA) a mis le Groupe au courant des récentes activités de son association. Celle-ci comptait actuellement 60 000 membres, dont 40 % environ en dehors du Royaume-Uni. Elle dispensait également un enseignement à 130 000 étudiants, dont 62 % en dehors du Royaume-Uni, qui étudiaient pour obtenir le diplôme délivré par l'ACCA. Le cycle d'études de l'ACCA comportait 14 documents et examens. En outre, les membres devaient avoir trois ans d'expérience pratique sous la direction d'un superviseur approprié. Le représentant a indiqué qu'étant donné l'importance croissante des normes comptables internationales, l'ACCA apportait certaines modifications à ses programmes d'enseignement et avait été

le premier organisme professionnel à annoncer son intention de distribuer une série de textes d'examen basés sur les normes comptables internationales. L'ACCA avait étroitement participé aux travaux de l'ISAR et avait pris part aux réunions consultatives sur le plan d'études mondial destiné à former des comptables pleinement qualifiés. Le plan d'études de l'ACCA avait été en grande partie utilisé pour la mise au point du plan d'études de référence. De plus, l'ACCA avait collaboré avec l'ISAR sur le problème de la comptabilité environnementale et envisageait avec intérêt la poursuite de cette coopération étant donné que les deux organismes avaient des perspectives communes.

25. Le représentant du Groupe de travail des services professionnels (WPPS) de l'Organisation mondiale du commerce a passé en revue les activités du Groupe de travail. Il a noté que la Déclaration ministérielle de Singapour avait encouragé l'IFAC, l'IASC et l'OICV à mener à bien l'élaboration de normes internationales. Il a dit que le Groupe de travail des services professionnels avait élaboré des directives facultatives en vue d'accords sur la reconnaissance mutuelle des qualifications professionnelles. Ce groupe de travail s'employait actuellement à mettre au point ce qui constituerait probablement des règles (également appelées "disciplines") obligatoires destinées à favoriser une nouvelle réduction des obstacles au commerce des services comptables. Ces directives traitent des prescriptions et procédures en matière de licences, des prescriptions et procédures en matière de qualifications et des normes techniques.

26. Le représentant de l'International Valuation Standards Committee (IVSC) a exposé les activités de son organisme, dont l'importance tenait au fait que la part de l'immobilier dans l'investissement étranger direct variait entre 5 et 20 %. L'immobilier était un élément important de l'économie mondiale. Il servait souvent de garantie dans les prêts bancaires, et ces dernières années la volatilité des prix de l'immobilier avait contribué, de temps à autre, aux turbulences économiques sur les marchés boursiers. La cohérence, la clarté, la fiabilité et la transparence des rapports d'évaluation à l'échelle mondiale étaient les qualités recherchées par les investisseurs, les responsables de la réglementation et les utilisateurs. Le principal objectif de l'IVSC était d'élaborer et de publier des normes d'évaluation qui seraient utilisées pour l'établissement des états financiers et d'encourager l'harmonisation des normes nationales. L'orateur a tout particulièrement mentionné la norme IAS 16 sur l'évaluation des biens immobiliers et déclaré que l'IVSC s'y conformait. La méthode de référence prescrite par la norme IAS 16 était l'évaluation des biens immobiliers au coût historique, mais la norme autorisait, comme formule de remplacement, la réévaluation des biens immobiliers. Une autre méthode - la méthode dite de la "juste valeur" - était en cours d'examen.

27. Le représentant de la Fédération européenne des experts-comptables (FEE), qui assurait la présidence de l'Equipe spéciale de la comptabilité de l'environnement, a mis le Groupe au courant des activités actuelles de la FEE. Il a souligné que c'étaient les cabinets d'experts-comptables, et pas les gouvernements, qui devaient prendre l'initiative de proposer des normes de comptabilité environnementale.

28. Le représentant du Programme des Nations Unies pour le développement (PNUD) a rendu compte des efforts entrepris par le PNUD pour mettre en place une organisation internationale de hauts responsables des finances publiques

afin de promouvoir la qualité de la comptabilité publique en améliorant les normes comptables du secteur public et en veillant à leur application.

29. Le **Président** a informé le Groupe des récents progrès accomplis par la CNUCED dans l'élaboration du plan d'études mondial mentionné précédemment par le représentant de l'ASCA. L'ISAR n'ayant pas tenu de session ordinaire en 1997, il avait été organisé une série de consultations d'experts pour faire avancer les travaux sur la création d'un diplôme de portée mondiale. Ces consultations avaient été présidées par le représentant de l'ASCA et l'actuel Président du Groupe de travail intergouvernemental d'experts. Les experts qui y avaient participé avaient examiné les différents aspects d'un diplôme de portée mondiale, notamment la question d'un plan d'études type, le cycle d'examens, les prescriptions concernant l'expérience requise, un système d'homologation des diplômes nationaux et les procédures d'agrément. Le Président a noté que l'International Forum of Actuaries Associations avait entrepris un travail analogue en vue d'élaborer des directives universelles sur les normes minimums à exiger pour la formation des actuaires. Le Forum estimait nécessaire de protéger les titres professionnels des actuaires et le public. Il avait élaboré un programme de base pour la formation actuarielle dans le monde entier et organisait actuellement des séminaires en vue d'en assurer la mise en oeuvre. Les experts participant aux consultations avaient condensé et comparé les différents programmes nationaux en prenant pour base les directives révisées de l'IFAC (IGE No 9) et le "Répertoire élémentaire du comptable professionnel" (Core of Knowledge of the Professional Accountant". Un projet de plan d'études type avait été établi à partir de ce modèle. Les experts participant à la présente session ont été invités à étudier ce projet et à communiquer leurs observations au secrétariat d'ici deux mois.

30. Un expert du **Département de comptabilité de l'Université de Genève** a présenté diverses idées sur d'éventuelles recherches concertées destinées à répondre aux besoins des petites et moyennes entreprises du monde entier dans le domaine de la comptabilité. Le Groupe avait noté à sa quarantième session que les normes comptables internationales n'étaient pas nécessairement appropriées pour les PME. Une comptabilité uniforme n'était pas forcément un objectif souhaitable, étant donné que des entités commerciales hétérogènes avaient des besoins différents en matière de comptabilité et de publication et disposaient de moyens différents, de sorte que l'exigence d'une comptabilité uniforme imposait des coûts inutiles et entraînait des inefficacités. Dans les pays en développement les principaux acteurs économiques étaient les entreprises parapubliques, les filiales de transnationales, des petites et moyennes entreprises constituées ou non en sociétés de capitaux et des exploitations agricoles individuelles. Les normes IAS convenaient peut-être pour les entreprises parapubliques et les transnationales, mais pas nécessairement pour les autres établissements. De nouvelles recherches sur ce problème pourraient avoir pour objet d'évaluer l'importance relative des différents acteurs économiques dans différents pays, de donner un aperçu du régime comptable en vigueur dans ces pays et de conduire des entretiens avec un échantillon de participants, pour analyser ensuite les résultats et tirer des conclusions sur les besoins des PME en matière de comptabilité, l'adéquation des normes IAS et les règles présentant de l'intérêt pour les PME. L'orateur a invité les membres du Groupe qui le souhaitaient à participer à ces recherches.

Chapitre III

QUESTIONS D'ORGANISATION

A. Ouverture de la session

1. La quinzième session du Groupe intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et de publication (ISAR) a été ouverte par M. Herbert Biener (Allemagne), Président du Groupe à sa quatorzième session.

B. Election du bureau

(Point 1 de l'ordre du jour)

2. A sa 1ère séance, le 11 février 1998, le Groupe a élu le bureau suivant :

Président : M. Nelson Carvalho (Brésil)

Vice-Président-Rapporteur : M. Alfred Stettler (Suisse).

C. Adoption de l'ordre du jour et organisation des travaux

(Point 2 de l'ordre du jour)

3. A sa 1ère séance, le 11 février 1998, le Groupe a adopté son ordre du jour provisoire publié sous la cote TD/B/COM.2/ISAR/1). L'ordre du jour de la quinzième session était le suivant :

1. Election du bureau
2. Adoption de l'ordre du jour et organisation des travaux
3. Comptabilité de l'environnement :
 - a) Examen de normes et règles nationales de comptabilité financière de l'environnement;
 - b) Etude d'indicateurs clefs des résultats en matière d'environnement ainsi que de leurs liens avec les résultats financiers
4. Questions diverses
5. Ordre du jour provisoire de la seizième session du Groupe de travail
6. Adoption du rapport du Groupe de travail sur sa quinzième session.

D. Ordre du jour provisoire de la seizième session

(Point 5 de l'ordre du jour)

4. Le Groupe avait le choix entre deux questions pouvant constituer le point principal de l'ordre du jour de sa seizième session : la question d'une qualification ou diplôme mondial et la comptabilité des PME. Il a estimé que les travaux sur la question d'une qualification mondiale étaient bien avancés alors que les travaux sur la comptabilité des PME ne faisaient que démarrer. Plusieurs experts ont insisté sur la nécessité de consacrer la prochaine session à des travaux arrivés à maturité pour que la session puisse dégager des conclusions. Plusieurs experts ont reconnu l'importance des deux questions, mais certains ont estimé que la question d'une qualification mondiale était plus urgente, étant donné le progrès des travaux entrepris à l'Organisation mondiale du commerce. Un plan d'études mondial servirait de base de référence et permettrait ainsi de réduire les délais et les coûts qu'entraînait la négociation d'accords de reconnaissance mutuelle. La CNUCED devrait donc poursuivre ses travaux sur l'élaboration d'un plan d'études mondial en coopération avec d'autres organismes intéressés comme l'IFAC, l'ASCA et l'ACCA, ainsi que l'examen d'autres prescriptions auxquelles doivent satisfaire des comptables pleinement qualifiés. La CNUCED devrait rendre compte des résultats de ses travaux à la seizième session. En ce qui concerne la comptabilité des PME, la CNUCED devrait commencer à travailler sur cette question et présenter un rapport oral à la seizième session et un rapport complet à la dix-septième session. Le Groupe a adopté son ordre du jour provisoire, dont le point principal est intitulé "Elaboration d'un plan d'études mondial et autres prescriptions en matière de qualifications" (le texte de l'ordre du jour provisoire figure à l'annexe III).

E. Adoption de l'ordre du jour

(Point 6 de l'ordre du jour)

5. A sa séance plénière de clôture, le 13 février 1998, le Groupe a adopté ses recommandations à l'intention des gouvernements, de la communauté internationale et de la CNUCED. Ces recommandations comprenaient notamment le document directif élaboré par le Groupe sous le titre "Comptabilité des coûts et passifs environnementaux et présentation de l'information financière correspondante", qui a été communiqué aux gouvernements, aux entreprises et à d'autres parties intéressées pour contribuer à la fois à une meilleure qualité de la comptabilité environnementale et de l'information financière et à leur harmonisation. Le Vice-Président-Rapporteur a été autorisé à élaborer le rapport final, sous la direction du Président, en y incorporant les recommandations et en y faisant figurer en annexe le document directif et le résumé des délibérations des experts établi par le Président.

Annexe I

RESUME DES DECLARATIONS LIMINAIRES

1. Le **Président sortant du Groupe de travail intergouvernemental d'experts à sa quatorzième session** a fait observer qu'un grand nombre d'experts et de représentants d'associations professionnelles et d'organisations internationales participaient aux travaux du Groupe de travail et a exprimé l'espoir que les membres plus anciens du Groupe feraient un effort spécial pour accueillir les nouveaux venus. Il a souligné que l'ISAR était un "groupe de travail" au sens propre du terme et a prié instamment les experts de consacrer une partie de leur temps et de leurs compétences aux diverses activités du Groupe. Il a ensuite brièvement rappelé ses propres activités en tant que Président du Groupe de travail, notamment l'exposé qu'il avait présenté à la Commission des investissements, de la technologie et des questions financières connexes. Il a résumé les résultats des consultations auxquelles avait procédé le Conseil du commerce et du développement pour préciser le statut du Groupe, et il a indiqué qu'il avait reçu du Bureau des affaires juridiques du Siège de l'ONU un avis juridique qu'il allait transmettre au nouveau président.
2. Le **Président du Groupe de travail intergouvernemental à sa quinzième session** a remercié son prédécesseur de son excellent travail. Il a fait observer que les questions de comptabilité ne suscitaient généralement pas d'enthousiasme particulier de la part des décideurs. Cependant, de temps à autre, des questions comme la comptabilité de l'environnement, la responsabilité des experts et réviseurs comptables et les prix de cession interne suscitaient l'intérêt d'un public pluridisciplinaire car elles touchaient au domaine de la gouvernance des entreprises. Il importait de resserrer les liens entre l'ISAR et la Commission des investissements, de la technologie et des questions financières connexes, les travaux de l'ISAR étant de nature à faciliter aussi bien le commerce que l'investissement.
3. Le **Secrétaire général de la CNUCED** a fait part de ses réflexions sur la crise asiatique, dans laquelle de nombreux experts voyaient essentiellement une crise bancaire, à certains égards du moins. Cette crise avait débuté par un dysfonctionnement du système bancaire et avait été exacerbée par le volume excessif des emprunts extérieurs, une hausse insoutenable des prix de l'immobilier et du cours des actions, et s'était terminée par des sorties massives de capitaux à court terme, l'effondrement de la monnaie et une perte de confiance généralisée. Le Secrétaire général de la CNUCED a estimé que le pire aurait pu être évité, ou tout au moins circonscrit, s'il y avait eu des avertisseurs d'alerte rapide. Il a rappelé que, lors d'une réunion de banquiers qui s'était tenue en 1996, l'ISAR avait adressé aux dirigeants le message suivant, dont bon nombre d'experts financiers se faisaient aujourd'hui l'écho après le déclenchement de la crise :

"La fonction comptable encourage la publication de l'information et une meilleure information stimule une meilleure gestion et permet d'avoir accès à un plus grand nombre de données appropriées qui facilitent la gestion des risques. L'application de normes internationales peut favoriser la stabilité financière et contribuer à la solidité du secteur bancaire."

4. Abordant le thème principal de l'ordre du jour, le Secrétaire général a souligné l'importance des travaux de l'ISAR sur la comptabilité financière de l'environnement et l'information correspondante à l'échelon de l'entreprise. Il a exprimé l'espoir que les travaux du Groupe retiennent l'attention des décideurs avant qu'éclate une autre crise, due cette fois au manque d'informations sur les risques écologiques. L'orateur a estimé que l'examen de cette question venait à son heure, et qu'il était nécessaire étant donné que les utilisateurs des rapports financiers, les milieux bancaires notamment, avaient besoin de savoir comment les entreprises géraient les risques environnementaux, quelle était l'ampleur de leurs engagements à cet égard et dans quelle mesure il en était rendu compte dans leurs documents financiers.

Annexe II

ORDRE DU JOUR PROVISOIRE DE LA SEIZIEME SESSION

1. Election du Bureau
2. Adoption de l'ordre du jour et organisation des travaux
3. Elaboration d'un plan d'études mondial sur la comptabilité et autres prescriptions en matière de qualifications
4. Questions diverses
5. Ordre du jour provisoire de la prochaine session
6. Adoption du rapport

Annexe III

PARTICIPATION */

Les Etats membres de la CNUCED ci-après étaient représentés à la session :

Afrique du Sud	Luxembourg
Allemagne	Madagascar
Andorre	Maroc
Argentine	Maurice
Autriche	Mexique
Azerbaïdjan	Namibie
Bangladesh	Pakistan
Bolivie	Paraguay
Brésil	Pays-Bas
Canada	Pérou
Chine	Philippines
Chypre	Pologne
Costa Rica	Portugal
Cuba	République démocratique du Congo
Equateur	République tchèque
Espagne	République-Unie de Tanzanie
Etats-Unis d'Amérique	Roumanie
Fédération de Russie	Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord
France	Rwanda
Gambie	Soudan
Hongrie	Sri Lanka
Inde	Suisse
Indonésie	Thaïlande
Iraq	Tunisie
Italie	Turquie
Jamaïque	Ukraine
Japon	Uruguay
Jordanie	Venezuela
Kazakhstan	Yémen
Kenya	Zambie
Kirghizistan	
Liban	

2. Le Programme des Nations Unies pour l'environnement et le Programme des Nations Unies pour le développement étaient représentés à la session.

*/ La liste des participants porte la cote TD/B/COM.2/ISAR/INF.1.

3. Les institutions spécialisées et organismes apparentés ci-après étaient représentés à la session :

Banque mondiale
Fonds monétaire international
Organisation des Nations Unies pour le développement industriel.

L'Organisation mondiale du commerce était également représentée à la session.

4. Les organisations intergouvernementales ci-après étaient représentées à la session :

Communauté européenne
Organisation de l'unité africaine.

5. Les organisations non gouvernementales ci-après étaient représentées à la session :

Catégorie générale

Confédération internationale des syndicats libres
Institut mondial des banques d'épargne.

6. Les organisations suivantes, spécialement invitées par le secrétariat, ont assisté à la session :

Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions
Arab Society of Certified Accountants
Association of Chartered Certified Accountants
Certified General Accountants Canada
Comité international de normalisation de la comptabilité
Fédération internationale des comptables
Fédération internationale des comptables de langue française
Federation of European Accountants
International Valuation Standards Committee
Institut canadien des comptables agréés
