

Distr.  
GENERALTD/B/COM.2/ISAR/33/Add.1  
25 August 2006ARABIC  
Original: ENGLISHمؤتمر الأمم المتحدة  
للتجارة والتنمية

مجلس التجارة والتنمية  
لجنة الاستثمار والتكنولوجيا والقضايا المالية المتصلة بذلك  
فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية  
للمحاسبة والإبلاغ  
الدورة الثالثة والعشرون  
جنيف، ١٠-١٢ تشرين الأول/أكتوبر ٢٠٠٦

استعراض قضايا التنفيذ العملي للمعايير الدولية  
للإبلاغ المالي

دراسة حالة إفرادية عن البرازيل

مذكرة من إعداد أمانة الأونكتاد\*

## ملخص

وافق فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ، لدى اختتام دورته الثانية والعشرين، على إجراء استعراضات إضافية لتحديات التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، ولكيفية مجابهة هذه التحديات. وأُتفق أيضاً على أن هذه الاستعراضات الإضافية يمكن أن تُجرى من خلال إعداد دراسات حالات إفرادية قطرية بغية وضع توجيهات بشأن الممارسات السليمة في تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي. وبناء عليه، أعدت خمس دراسات حالات إفرادية قطرية شملت ألمانيا والبرازيل وجامايكا وكينيا والهند.

ويعرض هذا التقرير الاستنتاجات التي خلصت إليها دراسة الحالة الإفرادية التي أُجريت في البرازيل. وقد أعلن مصرف البرازيل المركزي، في آذار/مارس ٢٠٠٦، أنه ابتداءً من عام ٢٠١٠ سيطلب إلى جميع المؤسسات المالية الخاضعة لمراقبته أن تُعدّ بيانها المالية الموحدة وفقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي. وتناقش دراسة الحالة الإفرادية هذه الإطار التنظيمي وآليات الإنفاذ والجوانب التقنية لشروط الإبلاغ المالي في البرازيل.

وتتمثل الأهداف الرئيسية لهذه الدراسة في استخلاص العبر من تجربة البرازيل في تحقيق التلاقي بين معاييرها والمعايير الدولية للإبلاغ المالي، ومناقشة النتائج مع الدول الأعضاء بغية تسهيل تقاسم التجارب بين البلدان التي تقوم بتنفيذ هذه المعايير أو تنوي القيام بذلك في السنوات المقبلة.

\* قدمت هذه الوثيقة في التاريخ المذكور أعلاه نتيجة التأخير في تجهيزها.

## المحتويات

### الصفحة

٣	.....	أولاً - مقدمة
٤	.....	ثانياً - الإطار التنظيمي والإنفاذ
١٤	.....	ثالثاً - الدروس المستفادة
١٥	.....	رابعاً - الاستنتاجات

## أولاً - مقدمة\*\*

١ - شهد الاقتصاد البرازيلي نمواً كبيراً في عام ٢٠٠٤، حيث بلغ معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي ٥,٢ في المائة - وهو أعلى معدل نمو منذ عام ١٩٩٤<sup>(١)</sup>. وقد بلغ الاستثمار الأجنبي المباشر في البرازيل نحو ١٨ مليار دولار من دولارات الولايات المتحدة. وفي الوقت نفسه، بلغ الاستثمار البرازيلي في الخارج ٩,٥ مليار دولار<sup>(٢)</sup>. وفي حزيران/يونيه ٢٠٠٦، بلغ عدد الشركات البرازيلية المسجلة في بورصة نيويورك ٣١ شركة. ويستلزم الاندماج في الأسواق العالمية لرأس المال، وتسهيل تعبئة رؤوس الأموال، وتعزيز ثقة المستثمرين، شروطاً وطنية لشفافية الشركات تكون متوافقة مع الممارسات الفضلى الدولية، بما في ذلك في مجال الإبلاغ المالي للشركات. وقد دعمت هذه الاتجاهات الجهود الرامية إلى تحقيق التلاقي بين المعايير الوطنية للمحاسبة والإبلاغ في البرازيل والمعايير الدولية للإبلاغ المالي. ولهذا الغرض، يشهد البلد في الوقت الراهن إصلاحات عديدة في مجال المحاسبة.

٢ - ويشهد البرازيل في الوقت الراهن عملية تدرجية تهدف إلى تلاقى المعايير المحاسبية الوطنية مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير المحاسبة. والمؤسسات الرئيسية التي تقود عملية تحقيق التلاقي، هي اللجنة البرازيلية للأوراق المالية، ومعهد مراجعي الحسابات المستقلين في البرازيل، ومصرف البرازيل المركزي.

٣ - وقد حدثت خلال الفترة الأخيرة تطورات عديدة ساعدت البرازيل في المضي قدماً نحو تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي. ففي آذار/مارس ٢٠٠٦، أعلن مصرف البرازيل المركزي أنه ابتداءً من عام ٢٠١٠ سيطلب إلى جميع المؤسسات المالية الخاضعة لمراقبته أن تُعد بياناتها المالية الموحدة وفقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي. وقد بذلت اللجنة البرازيلية للأوراق المالية والبورصة جهوداً تهدف إلى الاعتماد التدرجي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي من جانب الشركات المسجلة في الأسواق المالية في البرازيل. وعلى سبيل المثال، تعمل الهيئة البرازيلية للأوراق المالية بالتعاون الوثيق مع معهد مراجعي الحسابات المستقلين في البرازيل بغية الإسراع بعملية تحقيق التلاقي مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي. ويتعين على الشركات المسجلة في السوق الجديدة للأوراق المالية في ساو باولو (التي بدأت العمل في كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٠) تقديم بيانات مالية معدة وفقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي أو للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الولايات المتحدة، بالإضافة إلى البيانات التي تُعد بموجب المعايير المحاسبية البرازيلية. وقد أعلنت اللجنة المعنية بالبيانات المحاسبية، التي أنشئت في البرازيل خلال الفترة الأخيرة، أنها ستسعى إلى تحقيق الاعتماد الكامل للمعايير الدولية للإبلاغ المالي في البلد.

٤ - إلا أنه، على الرغم من التغييرات الهامة التي شهدتها نظام المحاسبة في البرازيل خلال السنوات الأخيرة، لا تزال هناك فروق كبيرة بين المعايير المحاسبية البرازيلية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي. وثمة بعض العوامل العملية

---

\*\* قامت أمانة الأونكتاد بإعداد هذه الوثيقة وتحريرها بالاستناد إلى مساهمات هامة من الأستاذة باولو روبرتو ب. لوستوزا، وجورج كاتسومي نياما، ودوشينيلي ريجيس بوتيلهو دي أكويينو (وهم جميعاً من جامعة برازيليا، البرازيل).

(١) مصرف البرازيل المركزي، التقرير السنوي لعام ٢٠٠٤.

(٢) الأونكتاد، تقرير الاستثمار العالمي لعام ٢٠٠٥، الصفحات ٦٤ إلى ٦٦.

والتنفيذية، مثل البيئة القانونية والمسائل الاقتصادية والضريبية والثقافية والتعليمية التي تقف حجرة عثرة على طريق تلاقي المعايير المحاسبية البرازيلية مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي. وتؤثر المسائل الاقتصادية والضريبية بوجه خاص في عملية التلاقي، حيث إن النظام المحاسبي في البرازيل يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالقوانين والأنظمة الضريبية التي تضع القواعد المتعلقة بإثبات الصفقات التجارية وقياسها وكشفها.

٥ - وتقدم هذه الورقة نظرة عامة وجيزة عن تطور النظام المحاسبي في البرازيل وعن وضعه الراهن، وتناقش السمات البارزة للأطر التنظيمية والإنفاذ، وتعرض بإيجاز بعض الفروق الرئيسية المتبقية بين القواعد المحاسبية في البرازيل والمعايير الدولية للإبلاغ المالي، وتلخص أهم الدروس المستفادة من العملية الحديثة لإصلاح النظام المحاسبي لجعله مطابقاً لهذه المعايير.

## ثانياً - الإطار التنظيمي والإنفاذ

٦ - تطور النظام المحاسبي البرازيلي في بداياته تحت تأثير البلدان الأوروبية (وبصورة رئيسية إيطاليا) وتأثر في ما بعد بالممارسات المحاسبية في الولايات المتحدة. وهو يتأثر إلى حد كبير بالتشريعات الضريبية للبلد وقوانينها الخاصة بالشركات وبالقواعد التي تضعها الوكالات الحكومية. وتشمل هذه الوكالات عدداً من المنظمات، كمصرف البرازيل المركزي، والهيئة البرازيلية للأوراق المالية، وهيئة الإشراف على شركات التأمين الخاصة، والوكالة الوطنية للاتصالات السلكية واللاسلكية، وأمانة صناديق المعاشات التكميلية.

٧ - واستند تطور المحاسبة في البلد إلى تطور سوق الأوراق المالية والإصلاحات التي شهدتها النظام المالي الوطني خلال السبعينات. ففي عام ١٩٧٦، أنشئت الهيئة البرازيلية للأوراق المالية للإشراف على سوق الأوراق المالية وتنظيم وضع المعايير المحاسبية الخاصة بالشركات المسجلة في البورصة.

٨ - وقد تضمنت الإصلاحات التي شهدتها النظام المالي تدابير مثل الشروط التي تقضي بأن تسند الشركات المسجلة في البورصة مراجعة بياناتها المالية إلى مراجعي حسابات مستقلين وأن تمثل لمعايير الإبلاغ المالي الصادرة عن مصرف البرازيل المركزي بموجب الأمر ٧٢/١٧٩. وشمل تدبير آخر إدخال قانون الشركات (رقم ٧٦/٦٤٠٤) الذي تضمن أحكاماً بشأن المبادئ المحاسبية التي يجب على الشركات تطبيقها. كما وضع هذا التدبير معايير للإثبات والقياس وإجراءات محاسبية تأثرت إلى حد كبير بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الولايات المتحدة. وقبل السبعينات، كانت المحاسبة في البرازيل متأثرة إلى حد كبير بالتشريعات الضريبية.

٩ - وبخصوص الإطار التنظيمي، يمكن تصنيف الشركات البرازيلية على النحو التالي: (أ) شركات مسجلة في البورصة؛ (أي الشركات المسجلة لدى هيئة الأوراق المالية)؛ (ب) المصارف والمؤسسات المالية؛ (ج) الشركات عبر الوطنية التي لها فروع في البرازيل؛ (د) الشركات الأخرى غير المسجلة في البورصة، بما فيها شركات التوجيه البسيطة الخاصة.

١٠ - ويخضع كل من الكيانات التجارية المسجلة وغير المسجلة في البورصة للشروط المنصوص عليها في قانون الشركات. ويتعين على الشركات المسجلة أن تتبع المعايير المحاسبية التي تقرها هيئة الأوراق المالية. كما يتعين

عليها أن تسند مراجعة بياناتها المالية إلى مراجعي حسابات مستقلين. وعموماً، تقوم الشركات غير المسجلة عادة بتطبيق المعايير المحاسبية التي تضعها الهيئة.

١١- ويتعين على المصارف والمؤسسات المالية اتباع المعايير المحاسبية التي يضعها مجلس النقد الوطني ومصرف البرازيل المركزي. وهناك ما يزيد على ٢ ٤٥٠ مؤسسة تعمل تحت إشراف مصرف البرازيل المركزي<sup>(٣)</sup>؛ وتستأثر المصارف الرئيسية العشرة بأكثر من ٦٥ في المائة من مجموع أصول النظام المالي الوطني. وتتبع هذه الكيانات لائحة حسابات محددة (تعرف بمخطط المحاسبة الخاص بمؤسسات النظام المالي الوطني). ويجب على المصارف والمؤسسات المالية اتباع معايير تتماشى مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي فيما يتعلق بالإثبات والقياس والكشف.

١٢- وغالباً ما تكون الشركات عبر الوطنية أو الشركات التابعة للشركات الأجنبية في قطاعات منها صناعة السيارات والصناعات الكيماوية والصيدلية وصناعة الورق والكرتون والصناعات الغذائية، شركات تأسست كشركات تضامن محدودة المسؤولية وليست ملزمة بتقديم بيانات مالية. فهي لا تخضع لمراجعة حسابات يجريها مراجعون مستقلون. وفي حال إعداد تقارير مراجعة الحسابات، يكون الغرض منها هو استخدامها في اتخاذ القرارات الإدارية.

١٣- أما الشركات الأخرى التي لا تنتمي إلى إحدى الفئات السابقة، فهي غير ملزمة بإبلاغ وكشف بياناتها المالية ولا بإسناد مراجعة حساباتها إلى مراجعين مستقلين. ولكنها مطالبة وفقاً لقانون الضريبة بتقديم بعض المعلومات عن الشركة إلى الدائرة الاتحادية للإيرادات الضريبية فقط.

١٤- وعلى نحو ما ذكر آنفاً، تخضع المحاسبة في البرازيل عادة للتشريعات واللوائح التنظيمية التي تضعها الهيئات الحكومية. ولم يكن التقدم في مجال وضع المبادئ والمفاهيم المحاسبية سريعاً. ذلك أن عبارة "المبادئ المحاسبية" لم تصبح شرطاً من الشروط المتعلقة بالإبلاغ المالي من جانب الشركات المسجلة في البورصة إلا في عام ١٩٧٢، عندما أدرجها مجلس المحاسبة الاتحادي، بموجب القرار ٧٢/٣٢١، ومصرف البرازيل المركزي، بموجب الأمر ٧٢/١٧٩ في هذه الشروط. إلا أنه لم يسند إلى هذه المبادئ المحاسبية أي تعريف.

١٥- وكانت شروط معهد المراجعين المستقلين البرازيلي، تقضي بأن يذكر في تقرير مراجع الحسابات ما إذا كانت البيانات المالية مطابقة أم غير مطابقة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. غير أن المعهد أيضاً لم يقدم أية تفاصيل بشأن هذه المبادئ.

١٦- وقد أصدر مجلس المحاسبة الاتحادي، لأول مرة في عام ١٩٨١، قراراً يعرف المبادئ الواجبة التطبيق في البرازيل. غير أن ذلك لم يؤثر في المبادئ المحاسبية الأساسية (مقابل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولا في مراجعي الحسابات من الناحية العملية)، ذلك أن الفكر السائد كان يعتبر أن الأهم هو أن تكون البيانات المالية مطابقة للتشريعات أو الشروط التنظيمية وليس للمبادئ المحاسبية.

---

(٣) يمكن الاطلاع على مزيد من المعلومات على الموقع التالي: <http://www.bcb.gov.br>.

١٧- واتخذت خطوات إضافية في عام ١٩٩٣، عندما أصدر مجلس المحاسبة الاتحادي قراراً آخر (يحل محل القرار الصادر في عام ١٩٨١) يعرف سبعة مبادئ محاسبية أساسية، وهي تحديداً: الكيان القانوني، والمنشأة العاملة، والتكلفة الأصلية، والحيطة، وأساس الاستحقاقات، والموضوعية، والتسوية النقدية. وفي عام ١٩٩٦، قام المجلس بإنشاء فريق عامل يتكون من خبراء محاسبين بهدف وضع معايير محاسبية للبرازيل. وقد ضم هذا الفريق أعضاء من وكالات تنظيمية برازيلية عدة، مثل هيئة الأوراق المالية ومصرف البرازيل المركزي وهيئة الإشراف على شركات التأمين الخاصة ودائرة الإيرادات الاتحادية وأمانة الخزانة الوطنية ومعهد المراجعين المستقلين البرازيلي.

١٨- ومن الأهداف الرئيسية للفريق العامل، أن يقترح السبل الكفيلة بتكثيف الممارسات المحاسبية في البرازيل حسب المعايير الصادرة عن اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة (سلف المجلس الدولي للمعايير المحاسبية). فالمعايير المحاسبية التي يصدرها مجلس المحاسبة الاتحادي ليس لها قوة قانونية، ذلك أن القانون البرازيلي لا يعترف بالمجلس كهيئة مؤهلة لوضع المعايير المحاسبية لأغراض التسجيل القانوني. والمعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس المحاسبة الاتحادي التي تصادق عليها الهيئة البرازيلية للأوراق المالية، هي المعايير الوحيدة التي تصبح ملزمة للشركات المسجلة في البورصة. غير أن المجلس قد يوقع جزاء على أعضائه لعدم اتباعهم معايير المحاسبة لدى إعداد البيانات المالية للأغراض العامة.

١٩- وقد حدثت أيضاً تغييرات هامة في مجال تنظيم مراجعة الحسابات في البرازيل. فقد اكتسبت مراجعة الحسابات مزيداً من الأهمية خلال السبعينات بعد أن أصبحت الشركات المسجلة في البورصة مطالبة بإخضاع بياناتها المالية لتدقيق يقوم به مراجعو حسابات مستقلون. وقبل ذلك، لم تكن البيانات المحاسبية المراجعة مطلوبة إلا من الشركات التابعة للشركات عبر الوطنية، أو كشرط من الشروط المتعلقة بتقديم طلبات القروض من المؤسسات المالية الخاصة أو العامة.

٢٠- أما في الوقت الراهن، فبالإضافة إلى الشركات المسجلة في البورصة، أصبحت شركات الخدمات العامة الأخرى التي تخضع لقوانين الحكومة الاتحادية، مثل المصارف وشركات التأمين ومقدمي خدمات الهاتف وشركات المرافق العامة، مطالبة بإخضاع بياناتها المالية لتدقيق يقوم به مراجعو حسابات مستقلون. وتشترط الهيئة البرازيلية للأوراق المالية في الوقت الراهن أن يخضع المحاسبون الجدد المترشحون للاعتماد كمراجعين مستقلين لامتحان تقني. وفي أيار/مايو ٢٠٠٦، بلغ عدد الشركات المعترف بها رسمياً كهيئات مستقلة لمراجعة الحسابات في البرازيل ٤٨١ شركة<sup>(٤)</sup>.

٢١- ويشترط كل من الهيئة البرازيلية للأوراق المالية ومصرف البرازيل المركزي تناوب مراجعي الحسابات كل خمس سنوات. وبعد التناوب، يجوز لنفس العميل الاستعانة بخدمات المراجعين المستقلين من جديد بعد انقطاع مدته ثلاث سنوات. ويهدف هذا الشرط إلى تجنب فقدان المراجعين لتراهم جراء بقائهم على علاقة طويلة الأمد مع نفس العميل.

٢٢- ووفقاً للنظام الراهن، يمكن لشركات مراجعة الحسابات في البرازيل المشاركة في برامج استعراضات الأنداد. وتقوم شركات المراجعة المستقلة بتطبيق معايير مراجعة مماثلة جداً للمعايير الصادرة عن المعهد الأمريكي

---

(٤) يمكن الحصول على معلومات إضافية على الموقع التالي: <http://www.cvm.gov.br>.

للمحاسبين العاملين المعتمدين أو المجلس الدولي للمراجعة والضمان التابع لاتحاد المحاسبين الدولي. وعلاوة على ذلك، تمتع الممارسات السليمة الدولية الناشئة، الشركات المستقلة لمراجعة الحسابات في البرازيل من تقديم خدمات استشارية لعملائها. إلا أنه يجوز لهذه الشركات أن تقدم المشورة بشأن تخطيط الضرائب وما شبه ذلك من أنشطة تُعتبر في البرازيل متماشية مع واجبات مراجع الحسابات المستقل.

٢٣- ويشكل التعليم وثقافة الأعمال التجارية عموماً عاملين هامين يؤثران في سرعة تلاقي المعايير المحاسبية البرازيلية مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي. فلجودة التعليم في مجال المحاسبة ووضع مهنة المحاسبة في بلد معين أثر كبير على جودة المعلومات المالية التي ينبغي ويمكن أن يوفرها نظام محاسبي ما. وقد بذلت خلال السنوات الأخيرة جهود ضخمة لتحسين نوعية التعليم في مجال المحاسبة.

٢٤- وأنشئت أول مدرسة محاسبة في البرازيل، وهي مؤسسة ألفاريس بينتيدو، في ساو باولو في عام ١٩٠٦. وقد تأثرت هذه المدرسة إلى حد كبير بمدرسة المحاسبة الإيطالية التي ركزت على نظام المحاسبة القائم على القيد المزدوج بدلاً من مفاهيم الإبلاغ. وقد ساد هذا النمط من التعليم في مجال المحاسبة حتى منتصف السبعينات قبل إجراء الإصلاحات المالية وإدخال قانون الشركات.

٢٥- وفي الوقت الراهن يبلغ عدد البرامج الجامعية في اختصاص المحاسبة المعتمدة من قبل وزارة التعليم والتي تُدرّس في شتى أنحاء البرازيل ٨٨٥ برنامجاً. ويقع معظم المؤسسات التي تقدم تعليمًا في مجال المحاسبة في المنطقتين الجنوبية والجنوبية - الشرقية للبلاد. وفي عام ٢٠٠٥ بلغ عدد طلاب المحاسبة المسجلين في هذه المؤسسات نحو ١٥٠.٠٠٠ طالب. والجدير بالملاحظة أن جامعة ساو باولو هي أول مؤسسة تعليمية في البرازيل يسمح لها بقبول الطلاب في برنامجي الدراسات العليا وشهادة الدكتوراه في المحاسبة. وبحلول ٣٠ نيسان/أبريل ٢٠٠٦ كانت جامعة ساو باولو قد منحت ما مجموعه ١٤٧ شهادة دكتوراه في المحاسبة.

٢٦- غير أن المحاسبة كمهنة لا تحظى في البرازيل بنفس الشهرة والتقدير اللذين تحظى بهما لدى بلدان أخرى لها تقاليد عريقة في مجال المحاسبة. وبوجه عام يسود اعتقاد بأن المحاسبين مسؤولون عن مسك الدفاتر وعن ضريبة الشركات. ولا يستهوي تعلم المحاسبة في برنامجي الماجستير والدكتوراه سوى نسبة تقل عن ١ في المائة من مجموع الطلاب الجامعيين في المحاسبة. ولا تزال البحوث في مجال المحاسبة الدولية، سواء في شكل رسالات أو أطروحات أو منشورات في المجالات المهنية والجامعية، قليلة العدد. ونتيجة لذلك، تنحصر الخبرة بمسائل المحاسبة الدولية بدرجة كبيرة في عدد صغير من الخبراء والمحاسبين المهنيين. وتتمثل إحدى العقبات الرئيسية في كون هذه المعايير مصاغة باللغة الإنكليزية وغير متوافرة على نطاق واسع باللغات التي يسهل فهمها لمعظم المحاسبين المهنيين في البرازيل.

٢٧- وتوجد في البرازيل هيتان معنيتان بتنظيم مهنة المحاسبة والإشراف عليها. وهما مجلس المحاسبة الاتحادي ومعهد مراجعي الحسابات المستقلين في البرازيل. ومجلس المحاسبة الاتحادي، هو هيئة تمثل مهنة المحاسبة في البرازيل أنشئت بموجب المرسوم ٤٦/٩٢٩٥ للإشراف على الممارسة المحاسبية المهنية في البرازيل.

٢٨- وقبل عام ١٩٩٩، كان جميع الأشخاص الحائزين لشهادة البكالوريوس في المحاسبة والمتخرجين من مؤسسة جامعية معتمدة من طرف وزارة التعليم، مؤهلين لممارسة المحاسبة، وذلك عن طريق التسجيل لدى مجلس

المحاسبة الإقليمية. وبعد عام ١٩٩٩، أدخل نظام جديد يقضي بأن يخضع المرشحون لامتحان تأهيل. وقد تراوح معدل النجاح بين ٥٠ في المائة و ٦٥ في المائة من مجموع المرشحين المسجلين.

٢٩- وتشير بيانات مجلس المحاسبة الاتحادي، إلى أن عدد المحاسبين المرخص لهم بممارسة مهنة مراجع حسابات مستقل يبلغ حالياً ٣٨٢ ٣٩٣ محاسباً. ومن أصل هؤلاء المحاسبين، هناك ٧٠٧ ٢٠٠، أو ٥١ في المائة، من الفنيين في المحاسبة أو خريجي المدارس الثانوية، و٨٧٥ ١٩٢، أو ٤٩ في المائة، من الحائزين لشهادة البكالوريوس في المحاسبة.

٣٠- وعلاوة على ذلك، وضع مجلس المحاسبة الاتحادي شروطاً للتطوير المهني المستمر للمراجعين المستقلين. وبناء عليه، طُلب إلى المراجعين المستقلين أن يشاركوا في عام ٢٠٠٣ في برنامج للتطوير المهني المستمر يمتد ٢٤ ساعة، على أن يشاركوا بعد ذلك سنوياً في برنامج مدته ٣٢ ساعة. وقد حدد قرار مجلس المحاسبة الاتحادي رقم ٠٢/٩٤٥ الأنشطة التي تُؤهل للمشاركة في هذا البرنامج. ويتوقع أن تنطبق شروط البرنامج على جميع المحاسبين المرخص لهم من المجلس.

### مقارنة المعايير المحاسبية البرازيلية بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي

٣١- يشير بحث أجرته هيئة الأوراق المالية<sup>(٥)</sup>، إلى أن عملية تلاقي المعايير البرازيلية مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي تسير بسرعة معتدلة.

٣٢- وقد عرضت هيئة الأوراق المالية<sup>(٦)</sup> في الفترة الأخيرة الفروق الرئيسية بين المعايير المحاسبية البرازيلية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي. وينبغي الإشارة بوجه خاص إلى ما يلي: ١- إدخال واستخدام قياسات القيمة العادلة، ولا سيما من جانب الشركات غير المالية؛ ٢- إدراج الأدوات المالية أيضاً فيما يتعلق بالقيمة العادلة؛ ٣- إدراج عقود الإيجار التمويلي والإبلاغ عنها في البيانات المالية؛ ٤- ائتمانات الأعمال؛ ٥- إدراج الإعانات الحكومية؛ ٦- الإبلاغ القطاعي.

٣٣- ويرد فيما يلي وصف وجيز لبعض الشروط المحاسبية المطبقة في البرازيل، وبصورة رئيسية تلك الشروط التي تختلف عن المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

### المخزون

٣٤- إن معايير قياس المخزون المنصوص عليها في التشريعات البرازيلية مماثلة لمعايير المجلس الدولي لمعايير المحاسبة. ذلك أن مبدأ "الوارد أولاً يصرف أولاً"، والمتوسط المرجح، والتكلفة الأدنى أو صافي القيمة الممكنة التحقيق، هي طرق تقييم متعارف عليها. وتُعامل الفائدة المتصلة بشراء المخزونات بوصفها إنفاقاً - وذلك على نحو ما يقضي به الكتاب ٢ من معايير المحاسبة الدولية الخاص بالمخزونات.

(٥) المذكرة الرسمية CVM/SNC/SEP No. 01/2006.

(٦) المرجع نفسه.



### عقود البناء

٣٥- تخضع عقود البناء طويلة الأجل، ولا سيما العقود المتعلقة بالإنشاءات المدنية، لقواعد مالية تؤثر في البيانات المالية ذات الأغراض العامة التي تعدها شركات البناء. ذلك أن الأنظمة الضريبية تقضي بأن يتم إثبات إيرادات عقود البناء على أساس نقدي. ويجدر التذكير بأن معظم الشركات التي تنشط في صناعة البناء هي شركات محدودة المسؤولية غير مطالبة بنشر بياناتها المالية. وتخضع الشركات القليلة التي تتداول أسهمها في البورصة لمعايير هيئة الأوراق المالية التي تقضي بأن يستند إثبات الإيرادات إلى طريقة النسبة المئوية للإنجاز.

### المشاريع المشتركة والتوحيد

٣٦- تعامل المشاريع المشتركة المنشأة طبقاً للقانون بنفس الطريقة التي تعامل بها المصالح التجارية الأخرى، ويتم توحيد حساباتها باستخدام الطريقة التي تقوم على التكلفة أو على أسهم رأس المال. والشركات الخاضعة لنظم الهيئة البرازيلية للأوراق المالية ولقانون الشركات هي الشركات الوحيدة الملزمة بتوحيد حساباتها.

### تناقص القيمة

٣٧- تقضي المعايير البرازيلية بأن تستند القيمة القابلة للاسترداد إلى القيمة الراهنة للتدفقات النقدية المقبلة، بصرف النظر عن سعر البيع الصافي.

٣٨- وفي الوقت الراهن، تقتصر المراقبة لأغراض تحليل تناقص القيمة على الشركات المسجلة في البورصة. وذلك في ما يتعلق بأصول محددة كالممتلكات والمنشآت والمعدات دون سواها.

### الممتلكات والمنشآت والمعدات - إعادة التقييم والتكاليف اللاحقة

#### إعادة التقييم

٣٩- تقضي المعايير البرازيلية بأن يجري تقييم الممتلكات والمنشآت والمعدات باستخدام نموذج حساب التكلفة، أي التكلفة الأصلية بعد طرح الاستهلاك المتراكم. ويشكل نموذج إعادة التقييم بديلاً مسموحاً به. غير أن هذا النموذج لا يطبق بشكل اعتيادي. والاتجاه العام في البرازيل هو تطبيق إعادة التقييم للممتلكات والمنشآت والمعدات في حالات محدودة، كحالات الدمج والضم والحالات الأخرى لإعادة هيكلة الشركات.

٤٠- وهناك بعض التباينات في الممارسات المحاسبية المتعلقة بإجراءات تأجيل دفع الضريبة وإعادة التقييم التزولية، إلا أنها لا تعدو أن تكون تباينات بسيطة. ويجدر التذكير بأن إعادة تقييم الأصول كانت تستخدم في البرازيل بشكل غير سليم خلال السنوات الأخيرة كوسيلة لزيادة الأصول وأسهم رأس المال. وفي الوقت الراهن، يحظر كل من القانون الخاص بالإبلاغ المالي للشركات والأنظمة الضريبية إثبات آثار التضخم في البيانات المالية.

## التكاليف اللاحقة

٤١ - يوجد بعض الفروق بين المعايير المحاسبية البرازيلية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي بخصوص إدراج التكاليف اللاحقة المتكبدة فيما يتعلق بالمتلكات والمنشآت والمعدات. فالمعايير الدولية للإبلاغ المالي، تقضي بأن تسجل هذه التكاليف في بند النفقات عند تكبدها، ما لم تساهم هذه النفقات في زيادة الفوائد الاقتصادية المستقبلية للبند ذي الصلة من المتلكات والمنشآت والمعدات. أما في البرازيل، فإن التكاليف اللاحقة التي لا يمكن رسملتها كبند من بنود المتلكات والمنشآت والمعدات تسجل بوصفها نفقات مؤجلة ويجب استهلاكها خلال فترة ١٠ سنوات وفقاً لقانون الشركات أو خلال فترة ٥ سنوات وفقاً للتشريعات الضريبية.

## تكاليف البحث والتطوير

٤٢ - يشكل إدراج نفقات البحث والتطوير أحد أهم المجالات التي يبرز فيها الفرق بين المعايير البرازيلية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي. فحسب المعايير الدولية، ينبغي تسجيل التكاليف المتكبدة خلال مرحلة بحث المنتجات الجديدة بوصفها نفقات. أما التكاليف المتكبدة خلال مرحلة التطوير، فلا يمكن رسملتها إلا في حالة استيفاء شروط محددة معينة وضعها المجلس الدولي لمعايير المحاسبة، وهي تحديداً الشروط التالية: الجدوى التقنية لإنجاز الأصل غير المنظور بحيث يصبح متاحاً للاستخدام أو البيع؛ والصلاحية للاستخدام أو البيع؛ واحتمال تحقيق فوائد اقتصادية مقبلة؛ وتوفر ما يكفي من الموارد التقنية والمالية وغيرها من الموارد لإنجاز التطوير والاستخدام أو بيع الأصل غير المنظور؛ والقدرة على قياس النفقات المنسوبة إلى الأصل غير المنظور خلال تطويره بطريقة موثوقة. وفي البرازيل، يجب رسملة تكاليف البحث والتطوير واستهلاكها خلال فترة ١٠ سنوات. غير أن الممارسة المحاسبية في البرازيل أصبحت تميل خلال الفترة الأخيرة إلى تسجيل جميع التكاليف المتعلقة بالبحث والتطوير في بند النفقات وفقاً للتشريعات الضريبية، وذلك لعدم التيقن من الحصول مستقبلاً على أية فوائد من المنتجات التي تم من أجلها تكبد هذه التكاليف.

## الأصول غير المنظورة (غير الشهرة التجارية)

٤٣ - وفقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، تسجل النفقات المتكبدة لتطوير البرمجيات لأغراض الاستخدام الداخلي في بند النفقات عند تكبدها. أما المعايير البرازيلية، فتجيز للكيانات تأجيل تسجيل التكاليف المتكبدة لتطوير نظم برمجيات جديدة في بند النفقات.

## إثبات الإيرادات

٤٤ - بوجه عام، لا توجد فروق كبيرة بين المعايير البرازيلية والمعايير الدولية فيما يتعلق بإثبات الإيرادات.

## الأدوات المالية

٤٥ - وبخصوص إدراج الأدوات المالية والإبلاغ عنها في البرازيل، يجب الفصل بين الأدوات المالية والأدوات غير المالية، ذلك أن الأدوات المالية تخضع للإجراءات المحاسبية الإلزامية الصادرة عن مصرف البرازيل المركزي. وشروط الإثبات والقياس التي يتعين على المصارف والمؤسسات المالية الامتثال لها، هي في جوهرها شروط مماثلة لتلك

المنصوص عليها في المعايير الدولية للإبلاغ المالي، بما في ذلك الشروط المتعلقة بتصنيف على أساس سعر السوق والتحوط. غير أن الكشف المطلوب في البرازيل هو أضيّق نطاقاً مقارنة بما تنص عليه المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

٤٦ - وفي المقابل، لا تتطرق التشريعات البرازيلية المتعلقة بالشركات إطلاقاً إلى الأدوات المالية. ونتيجة لذلك، تقوم الشركات المسجلة في البورصة بتطبيق شروط هيئة الأوراق المالية. وعموماً، تعتبر هذه الشركات أدوات مالية معينة بنوداً خارج الميزانية. وكل ما تشترطه الهيئة هو كشف القيمة السوقية التقديرية للأدوات المالية في المذكرات المرفقة بالبيانات المالية. ويشمل بعض عمليات التقييم البديلة المسموح بها تقدير القيمة التي كان يمكن الحصول عليها في حال استبدال أداة مالية مماثلة بالأداة التي تملكها الشركة أو القيمة الراهنة المعدلة حسب معدلات الفائدة السائدة في السوق التي تنطبق على الأدوات المالية المماثلة. وفي هذا الصدد، تصبح المذكرات أكثر أهمية من البيانات المالية.

### السياسات المحاسبية، وتصحيح التقديرات والأخطاء المحاسبية

٤٧ - تقضي المعايير الدولية للإبلاغ المالي بأن يتم تصحيح الأخطاء عن طريق تصحيح المبالغ المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة؛ وإذا حصل الخطأ قبل أقدم فترة معروضة في البيانات المالية، يجب أن يصحح في كشف الميزانية الافتتاحي. وتمثل الممارسة الشائعة في البرازيل في إعادة صياغة كشف الميزانية الافتتاحي. ورغم أن التلاقي في هذا المجال غير كامل، فإن ذلك لا يضر بالمستخدمين بما أن المذكرات المرفقة بالبيانات المالية تورد بوضوح الإجراءات المطبقة.

### عقود الإيجار

٤٨ - تشكل عقود الإيجار التمويلي إحدى المشكلات المحاسبية العويصة في البرازيل، ولا سيما في ما يتعلق بتحقيق التلاقي بين المعايير البرازيلية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي. ووفقاً للأنظمة الضريبية البرازيلية، يتم إدراج جميع عقود الإيجار باستخدام إجراءات مماثلة لتلك التي تنطبق على عقود الإيجار التشغيلي. وهكذا، تدرج الصفقات الإيجارية ذات الطابع المالي بالأساس بطريقة مماثلة لتلك المستخدمة فيما يتعلق بعقود الإيجار التشغيلي. ولا يشترط أن يظهر المستأجر قيمة الأصل المؤجر والخصم المقابل له في كشف الميزانية. والجدير بالملاحظة أن مجلس المحاسبة الاتحادي قد أصدر بشأن عقود الإيجار شروطاً مماثلة لتلك الواردة في المعايير الدولية للإبلاغ المالي، غير أن هذه الشروط ليست إلزامية كما ذكر سابقاً بشأن معايير المجلس.

٤٩ - وبخصوص عمليات البيع الإيجاري، تنص المعايير الدولية للإبلاغ المالي على نهج مختلفة تبعاً لظروف الصفقة. فإذا ترتب على الصفقة عقد إيجار تمويلي، ينبغي إرجاء واستهلاك أية أرباح ناجمة عن ذلك خلال مدة العقد. وإذا ترتب على الصفقة عقد إيجار تشغيلي، ينبغي إثبات الربح أو الخسارة فوراً. وفي البرازيل، يجب إثبات الربح الذي يحققه المستأجر من بيع الأصل المؤجر وقت إنجاز الصفقة. وتمنع الأنظمة الضريبية تأجيل هذا الربح.

## المنح الحكومية

٥٠- بموجب المعايير المحاسبية البرازيلية يتم إثبات علاوات الاستثمار الحكومية في احتياطي رأس المال السهمي عند تلقيها ودون أي ربط محدد بالأصول أو بعمر المشروع. وتقتضي المعايير الدولية للإبلاغ المالي بعدم إثبات هذه المنح إلا في حالة التيقن بدرجة معقولة من الامتثال لشروط الحصول على المنحة.

## آثار التغيرات في أسعار الصرف

٥١- إن إجراءات التحويل والتوحيد المعمول بها في البرازيل التي تقتضي استخدام أسعار الصرف، هي بالأساس نفس الإجراءات المنصوص عليها في المعايير الدولية للإبلاغ المالي. ويمكن أن يعزى هذا المستوى المعقول من التوافق مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي إلى تأثير مراجعي الحسابات المستقلين بشركات المحاسبة الكبرى الذين يعملون داخل البرازيل وخارجها.

## ائتلافات الشركات

٥٢- لا يوجد في البرازيل التزام قانوني بتقدير القيمة العادلة للأصول والخصوم في حال حدوث ائتلاف بين الشركات. ويتم هذا التقدير عادة للأغراض الإدارية بغية تحديد قيمة الأصل الذي تُعاد هيكليته. وخلافاً لذلك، تنص المعايير الدولية للإبلاغ المالي على أن هذا التقدير إلزامي.

٥٣- وفي ما يتعلق بالعلاوات والتخفيضات في قيمة اقتناء الاستثمارات، مقدرة باستخدام طريقة الحصص السهمية، لا يجوز أن تتجاوز مدة استهلاك الفارق بين سعر الاقتناء والسعر الحقيقي، المحسوب على أساس النتائج المتوقعة مستقبلاً ١٠ سنوات (وفقاً لمعايير هيئة الأوراق المالية)، في حين أن المعايير الدولية للإبلاغ المالي لا تنص على استهلاك هذا الفارق وإنما تقتضي بمراقبته سنوياً بغية تقدير تناقص القيمة.

٥٤- وفي ما يتعلق بائتلافات الأعمال التجارية في البرازيل، يتسم الشكل القانوني للصفقة بأهمية أكبر من جوهرها. وتقتضي المعايير الدولية للإبلاغ المالي أساساً إجراء تقييم لجوهر الصفقة وتعتبر جميع ائتلافات الأعمال التجارية تقريباً عمليات شراء، إلا إذا استحال التعرف على المشتري. وبمقارنة معايير هيئة الأوراق المالية بشروط المجلس الدولي لمعايير المحاسبة فيما يتعلق بالفارق في سعر الاقتناء (في حالة ائتلافات الأعمال التجارية)، ينبغي الإشارة إلى الإجراءات المحددة التالية:

(أ) تقتضي معايير هيئة الأوراق المالية بأن يُسجّل الفارق في سعر الاقتناء حسب أساسه الاقتصادي، في حين أن المعايير الدولية للإبلاغ المالي تقتضي بأن يسجل بوصفه فائضاً ناجماً عن شراء شركة تجارية؛

(ب) تقتضي المعايير الدولية للإبلاغ المالي بالزام المشتري بأن يثبت في بند الأرباح والخسائر حقوقه المتصلة بالقيمة العادلة الصافية للأصل موضوع الشراء التي تزيد على تكلفة الائتلاف. أما معايير هيئة الأوراق المالية السارية في البرازيل، فتتص على أن تقيد هذه الحقوق في حساب يخفض قيمة الاستثمار الذي تشير إليه.

### الاستثمار في الشركات المنتسبة

٥٥ - بغية تطبيق الطريقة التي تعتمد الحصة السهمية على الاستثمارات في الشركات المنتسبة تشترط المعايير المحاسبية البرازيلية امتلاك نسبة ٢٠ في المائة أو أكثر من رأس مال الشركة المنتسبة. وتنص المعايير الدولية للإبلاغ المالي على أنه إذا كان مستثمر ما يملك، بصورة مباشرة أو غير مباشرة، نسبة ٢٠ في المائة أو أكثر من قوة التصويت في الشركة التابعة، يفترض في هذه الحالة أن يكون له تأثير كبير ويجب بالتالي استخدام طريقة الحصة السهمية.

٥٦ - ومعيار هيئة الأوراق المالية مماثل لمعيار المجلس الدولي لمعايير المحاسبة، من حيث نصه على أن تطبيق طريقة الحصة السهمية لا يستلزم أن تكون الاستثمارات في الشركات التابعة كبيرة؛ إلا أن المعيارين يختلفان من حيث نص معايير الهيئة على إمكانية استخدام طريقة الحصة السهمية بالنسبة إلى جميع الشركات المنتسبة التي لا تقل نسبة استثمارها في رأس مال الشركة التابعة عن ١٠ في المائة، في حين أن المجلس الدولي يشترط امتلاك نسبة ٢٠ في المائة من الأسهم التي يتمتع حاملها بحق التصويت كحد أدنى لتطبيق هذه الطريقة.

٥٧ - وفي الختام، ثمه بعض الفروق التقنية في حساب وتحديد أسهم رأس المال المتصلة بالمخصصات الاحتياطية، وتواريخ الإبلاغ، وما إلى ذلك.

### استحقاقات الموظفين

٥٨ - تقوم الشركات المسجلة في البورصة في البرازيل بإثبات وقياس استحقاقات الموظفين وفقاً لمعيار أصدره معهد مراجعي الحسابات المستقلين في البرازيل. وقررت هيئة الأوراق المالية لاحقاً جعل هذا المعيار إلزامياً بالنسبة إلى الشركات المسجلة في البورصة. وتهدف المعايير الدولية للإبلاغ المالي والمعايير المحاسبية البرازيلية بشأن استحقاقات الموظفين إلى إرساء شرط إدراج وإبلاغ استحقاقات الموظفين، بما فيها الاستحقاقات قصيرة الأجل، والمعاشات التقاعدية، واستحقاقات التأمين الطبي والتأمين على الحياة بعد انتهاء الخدمة، وغيرها من استحقاقات الخدمة الطويلة الأجل. ويتناول المعيار البرازيلي الاستحقاقات التي سيتمتع بها الموظفون بعد انتهاء فترة خدمتهم، سواء أكانت مدفوعة بطريقة مباشرة أم بطريقة غير مباشرة من خلال المساهمات في أحد كيانات الضمان الاجتماعي.

٥٩ - وتستخدم شركات معينة المحاسبة بطريقة القيود النقدية. وهناك شركات لا تستخدم هذه الطريقة إطلاقاً لانعدام برامج استحقاقات الموظفين فيها، ذلك أن الحكومة الاتحادية في البرازيل تطبق مخطط تقاعد رسمياً يسهم فيه كل من رب العمل والموظف.

### تسوية الفوائد المتصلة بأسهم رأس المال

٦٠ - تنص التشريعات الضريبية في البرازيل على أن تُعامل الفوائد التي تدفع كعائد لأصحاب الأسهم بوصفها إنفاقاً، في حين أن قانون الشركات ينظر إلى هذه المدفوعات بوصفها تخفيضاً لحساب الفائض. وبموجب كلا

التشريعيين، تُمثل هذه الفوائد بالأساس أرباح أسهم. وتقضي المعايير الدولية للإبلاغ المالي بأن تُعامل المدفوعات من أرباح الأسهم التي يتم إثباتها برمتها كخصوم بنفس الطريقة التي تعامل بها الفوائد التي تدفع على السندات.

### بيان التدفقات النقدية

٦١ - تبقى البيانات المتعلقة بالتدفقات النقدية أمراً اختيارياً في البرازيل، في حين أن المعايير الدولية للإبلاغ المالي تقضي بتقديم معلومات إضافية. ويمثل كشف مصادر الأموال وأوجه استخدامها شرطاً لازماً. والاستعاضة عن هذا الكشف ببيان للتدفقات النقدية، هو أحد أهداف التلاقي مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي. وقد ورد ذلك ضمن التعديلات المقترحة لقانون الشركات في البرازيل.

### أرباح السهم

٦٢ - تُحسب أرباح السهم في البرازيل بقسمة صافي الربح للسنة المالية على عدد الأسهم العادية والأسهم الممتازة المتداولة في نهاية الفترة، في حين تقضي المعايير الدولية للإبلاغ المالي بحساب هذه الأرباح بقسمة الأرباح أو الخسائر الصافية المسجلة خلال الفترة المعنية والمنسوبة إلى أصحاب الأسهم العاديين على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المستحقة خلال الفترة. وخلافاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، لا تقضي المعايير البرازيلية بحساب أرباح السهم المخفضة.

### الإبلاغ القطاعي

٦٣ - لا تقضي المعايير الحاسبية البرازيلية بتقديم معلومات أو تقارير عن نتائج مختلف الوحدات المكونة للشركة. وقد أصدرت هيئة الأوراق المالية تقريراً توجيهياً اختيارياً يوصي بأن تقدم الشركات المسجلة في البورصة تقارير تعتمد الإبلاغ القطاعي.

### البيانات المالية المؤقتة

٦٤ - إن المؤسسات المالية في البرازيل، هي المؤسسات الوحيدة المطالبة - على نحو ما تقضي به التشريعات الخاصة بمصرف البرازيل المركزي - بإعداد ونشر ميزانية شهرية وأخرى نصف سنوية. ويجب على الشركات المسجلة في البورصة أن تُعد معلومات كل ثلاثة أشهر لإتاحتها للبورصة والمستثمرين.

### المخصصات الاحتياطية، والخصوم الاحتمالية والأصول الاحتمالية

٦٥ - تطبق البرازيل شروطاً مماثلة لتلك المنصوص عليها في المعايير الدولية للإبلاغ المالي فيما يتعلق بإثبات الخصوم والأصول الاحتمالية.

## ثالثاً - الدروس المستفادة

٦٦ - هناك في البرازيل وعي بالحاجة إلى زيادة الكفاءة في مجال وضع المعايير الحاسبية. ويضطلع في الوقت الراهن بجهود شتى بغية تحسين عملية وضع المعايير. ويتوقع أن تقضي هذه الجهود إلى ما يلي: (١) تنسيق المعايير

الحاسبية بالنسبة إلى مختلف القطاعات التجارية؛ (٢) زيادة التقارب مع المعايير الدولية؛ (٣) تخفيض الفترة الزمنية اللازمة لتنفيذ المعايير الجديدة.

٦٧- ومن أهم الدروس المستفادة حتى الآن من عملية تحقيق التلاقي بين المعايير الحاسبية البرازيلية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي، الحاجة إلى زيادة تنسيق الجهود بين مختلف المنظمات المعنية بهذه العملية. ونظراً إلى تعدد الوكالات التي تشارك في عملية تنظيم الحاسبة، فإن موافقة الهيئة التشريعية على المعايير الحاسبية المقترحة تستدعي مشاورات واسعة النطاق وتستغرق قدراً كبيراً من الوقت. ونتيجة لذلك، لا تساير المعايير الحاسبية التغيرات التي تشهدها البيئة التجارية.

٦٨- ولذلك، تزايد التفاعل بين هيئة الأوراق المالية ومعهد مراجعي الحسابات المستقلين في البرازيل خلال السنوات الأخيرة بغية تنسيق المعايير الصادرة عن الهيئتين. ويعمل المعهد بالاشتراك مع الهيئة وجهازها الاستشاري في معالجة معايير الحاسبة بغية الحد تدريجياً من الفروق القائمة بين المعايير الحاسبية البرازيلية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي.

٦٩- ومن التطورات الهامة الأخرى المستجدة في البرازيل، مشروع قانون (رقم ٣٧٤١/٢٠٠٠) معروض في الوقت الراهن على لجنة الشؤون المالية والضريبة التابعة لمجلس النواب في المجلس الوطني البرازيلي. ويقترح المشروع تدابير عدة لتعزيز التقارب بين المعايير البرازيلية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي، يُتوقع أن تُسهّل العملية.

٧٠- وتشمل أهم المقترحات الواردة في المشروع ما يلي: إنشاء كيان وحيد يُعنى بإعداد وإصدار المعايير الحاسبية؛ جعل المعايير الصادرة عن هيئة الأوراق المالية مطابقة للمعايير الدولية للإبلاغ المالي؛ الفصل بشكل واضح بين التشريعات الضريبية والشروط المتعلقة بالإبلاغ المالي؛ جعل بيانات التدفقات النقدية إلزامية بالنسبة إلى الشركات المسجلة في البورصة؛ جعل عرض القيمة المضافة الاقتصادية إلزامياً؛ وإلزام الشركات الكبرى والشخصيات الاعتبارية والشركات الخاصة والشركات محدودة المسؤولية بكشف بياناتها المالية المراجعة.

٧١- وتوضح المناقشة الواردة في الفروع السابقة أن الخبرة بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي في البرازيل تنحصر إلى حد كبير في الوقت الراهن في دائرة صغيرة من المحاسبين المهنيين. لذلك، يجب الاضطلاع بمزيد من الجهود المنسقة في مجال التعليم والتدريب بشأن القضايا ذات الصلة بهذه المعايير.

٧٢- وهناك حاجة شديدة إلى تعزيز التعاون الدولي لضمان نشر المعرفة بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي على نطاق أوسع، بما في ذلك بلغات يسهل فهمها في البرازيل. ويمكن للمجلس الدولي لمعايير الحاسبة تيسير الوصول إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي، بإجراء سلسلة من المناقشات التقنية في البرازيل. بما يكفل تعزيز الاتصال والخبرات.

#### رابعاً - الاستنتاجات

٧٣- كان للثقافة القانونية في البرازيل انعكاسات شديدة على نظام الحاسبة في البلد. وقد حدد القانون رقم ٧٦/٦٤٠٤ على نحو تفصيلي المعايير الحاسبية التي يتعين على الشركات اتباعها. وينص قانون الشركات على معايير محاسبية حددتها في بلدان أخرى سلسلة كاملة من القواعد والأنظمة. ولذلك، لا يمكن تغيير معيار محاسبي ينص عليه القانون إلا بإصدار قانون آخر، مما يجعل عملية التغيير في نظام الحاسبة البرازيلي بطيئة وغير مرنة.

٧٤- ورغم هذه الصعوبة، تطورت المحاسبة الحديثة في البرازيل من خلال هيئات منشأة بموجب القانون تُعنى بالإشراف على السوق المالية ومراقبتها. غير أن هذا التطور تسبب في بطنه انعدام التنسيق بين الهيئات التنظيمية المعنية. وينطبق هذا بوجه خاص على التنسيق بين هيئة الأوراق المالية التي تتولى الإشراف على السوق المالية للمؤسسات غير المالية ومراقبتها، وإدارة المعايير المصرفية والتفتيش التابعة لمصرف البرازيل المركزي التي تقوم برصد المؤسسات المالية.

٧٥- ويقترح قانون الشركات الجديد الوارد في مشروع القانون رقم ٣٧٤١/٢٠٠٠، والذي استغرقت المشاورات الجارية بشأنه داخل المجلس الوطني البرازيلي ما يزيد على خمس سنوات، إدخال تغييرات موضوعية في الهيكل الرسمي لوضع المعايير المحاسبية الوطنية. ويتوقع أن يتخلى هذا القانون عن النمط الراهن للقواعد المحاسبية التوجيهية للاضطلاع بدور آذن. وعملية وضع المعايير ستقوم بها في هذه الحالة وكالة مستقلة يتم إنشاؤها بموجب القانون. وستضم هذه الوكالة مهنيين من أصحاب الخبرات المحددة، كما ستشمل أكاديميين ورابطات تجارية ومؤسسات أعمال. ويؤمل أن يؤدي هذا التغيير إلى تعزيز الجودة والسرعة والتلاقي مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

— — — — —