



联合国  
贸易和发展会议

Distr.  
GENERAL

TD/B/COM.2/ISAR/33/Add.1  
25 August 2006

CHINESE  
Original: ENGLISH

贸易和发展理事会  
投资、技术及相关的资金问题委员会  
国际会计和报告准则政府间专家工作组  
第二十三届会议  
2006年10月10日至12日，日内瓦

审查《国际财务报告准则》的实际实施问题

巴西案例研究

贸发会议秘书处的说明 \*

概 要

国际会计和报告准则政府间专家工作组(会计准则专家组)在其第二十二届会议结束时一致同意进一步审议《国际财务报告准则》(《财务报告准则》)的实际实施问题以及解决这些问题的办法。会计准则专家组还一致同意,可通过编写国家案例研究报告制订实施《财务报告准则》的良好做法指导原则这种方式进行进一步审议。因此,编写了巴西、德国、印度、牙买加和肯尼亚五个国家的案例研究报告。

本报告介绍了在巴西进行的案例研究的结果。2006年3月,巴西中央银行宣布,从2010年开始,它将要求在其监管下的所有金融机构按照《国际财务报告准则》编制合并财务报表。本案例研究报告讨论了巴西财务报告要求的制度框架、执行机制和技术方面。

本案例研究的主要目的是,借鉴巴西争取与《财务报告准则》达成一致的经验和,并与成员国讨论有关结果,以便于和正在实施《财务报告准则》或准备在今后几年这样做的国家分享经验。

\* 由于文件处理方面的延误,本文件于以上日期提交。

目 录

	<u>页 次</u>
一、导 言.....	3
二、制度框架和实施情况.....	4
三、吸取的教训.....	14
四、结 论.....	15

## 导 言 \*\*

1. 2004年，巴西经济取得显著增长，国内生产总值增长了5.2%，是自1994年以来的最高增长率。<sup>1</sup> 在外国直接投资方面，巴西吸引了180亿美元。同时，巴西的对外投资达到95亿美元。<sup>2</sup> 截至2006年6月，共有31家巴西公司在纽约股票交易所上市。融入全球资本市场、便利资本调动和加强投资者信心，这些都需要有与国际最佳做法一致的国家企业透明度要求，包括在企业财务报告方面。这些趋势支持了巴西旨在使本国会计和报告准则与国际财务报告准则达到一致的努力。为此目的，该国正在会计领域进行各种改革。

2. 巴西当前正在努力使本国会计准则与国际会计准则(理事会)发布的《国际财务报告准则》逐步达到一致。主导这一统一过程的主要机构是巴西证券委员会(Comissão de valores Mobiliários-证券委)、巴西独立审计师协会(审计师协会)和巴西中央银行。

3. 一些事态发展最近推动巴西向《国际财务报告准则》迈进了一步。2006年3月，巴西中央银行宣布，自2010年起，要求在其监管下的所有金融机构按照《国际财务报告准则》编制合并财务报表。巴西证券和交易委员会一直在促进在巴西资本市场上市的公司争取逐步采用《国际财务报告准则》。例如，为尽快与《国际财务报告准则》达到一致，证券委加强了与审计师协会的合作。在圣保罗证券交易所新市场上市的公司被要求，除提供按巴西会计准则编制的财务报表以外，还要提供按照《国际财务报告准则》或《美国公认会计准则》(《公认会计准则》)编制的财务报表。最近，巴西成立了一个帐目公布委员会，据称，其目标是在巴西全面采用《国际财务报告准则》。

4. 然而，尽管巴西的会计制度近些年来发生了重大变化，但在巴西会计准则和《国际财务报告准则》之间仍然存在着重大差异。一些实际和运作因素，如法律

---

\*\* 本文件是贸发会议秘书处下列人士的重要投入编写的编辑的：Psulo Roberto B. Lustosa 教授、Jorge Katsumi Niyama 教授、Ducineli Regis Botelho de Aquino 教授（三人均就职于巴西的巴西利亚大学）。

<sup>1</sup> 巴西中央银行，《2004年年度报告》。

<sup>2</sup> 贸发会议《世界投资报告》，第64-66页。

环境以及经济、税务、文化和教育问题，都可能是巴西会计准则与《国际财务报告准则》达到一致的障碍。经济和税务问题尤其会影响巴西会计与《国际财务报告准则》达到一致的进程，因为在巴西，会计制度是与税务法律制度紧密联系在一起，而税务法律制度则规定了承认、衡量和披露商业交易的规则。

5. 本文件简要概述了巴西会计制度的发展情况及现状，论述了制度框架和实施情况的突出特点，概述了在巴西会计规则和《国际财务报告准则》之间仍然存在的主要差异，总结了最近在参照《国际财务报告准则》进行会计制度改革的过程中吸取的主要教训。

## 二、制度框架和实施情况

6. 巴西的会计制度最初是在欧洲国家(主要是意大利)的影响下制定的，后来又受到美国会计惯例的影响。巴西的国家税务法规、公司法和政府机构制定的一些制度对财务制度也有重大影响。有关政府机构包括巴西中央银行(中央银行)、巴西证券委员会(证券委)、私人保险监督局(保监局)、国家电信局(国电局)补充养恤金基金会秘书处(养恤金秘书处)等。

7. 1970年代，证券市场的发展和金融制度改革促进了会计业务的发展。1976年，巴西成立了证券委员会，以监督证券市场和指导上市公司会计准则的制订。

8. 财务制度改革包括一些措施，如：要求上市公司的财务报表必须经过独立审计师审计并符合巴西中央银行在第179/72号指令中发布的财务报告准则。另一项措施是实行《公司法》(6.404/76)，其中包括公司必须适用的具体会计原则。它还规定了受到《美国公认会计原则》很大影响的承认和衡量标准及会计程序。在1970年代之前，巴西的会计制度受到税务法规的很大影响。

9. 关于制度框架，巴西的公司可分类为：a) 在证券交易所上市的公司(在证券委登记的公司)；b) 银行和金融机构；c) 在巴西有子公司的跨国公司；d) 其它非上市公司，包括有限责任私人合伙公司。

10. 上市和非上市实体均需符合《公司法》的要求。上市公司要遵循证券委批准的会计准则，并且，其财务报表要经过独立审计师的审计。总的来说，非上市公司通常要适用证券委规定的会计准则。

11. 银行和金融机构要遵循国家货币理事会和巴西中央银行规定的会计准则。巴西中央银行监管的金融机构有 2,450 家；<sup>3</sup> 前十家银行占有全国金融系统资产总额的 65%。这些实体采用规定的会计报表(俗称国家金融系统机构会计报表)。银行和金融机构要遵循与《国际财务报告准则》一致的承认、衡量和披露准则。

12. 除其它外，特别是汽车、化工、制药、造纸和纸板业的跨国公司或外国公司子公司一般是作为有限责任合伙公司成立的，不要求提供财务报表，也不必经独立审计师审计。如果编写审计报告，目的也是用于管理决策。

13. 对上述各类中不包括的其它公司，不要求提交或披露财务报表，也不要求经独立审计师审计。它们只须按照税法向联邦税务局提供某些公司情况。

14. 如前面所提到，传统上，巴西会计业务受政府机构的法规制约。会计原则和概念的制定工作进展缓慢。只是到 1972 年联邦会计理事会(第 321/72 号决议)和巴西中央银行(第 179/72 号指令)才决定将“会计原则”这一用语作为上市公司财务报告要求的一部分。但是，并未阐明这些会计原则。

15. 根据巴西独立审计师协会(审计师协会)的要求，审计报告必须说明财务报表是否符合公认会计原则。但是，审计师协会也未详细说明这些原则。

16. 直到 1981 年，联邦会计理事会才通过了一项决议，说明了适用的制度。然而，这并未影响基本会计原则(相对于公认会计原则和实际审计而言)，因为普遍的想法仍然是：更重要的是确保财务报表符合法律或制度要求，而不是会计原则。

17. 1993 年采取了一些进一步措施。当时，联邦会计理事会公布了另一项决议(取代 1981 年公布的决议)，其中阐明了七项基本会计原则，即：法人实体、连续经营、实际成本、审慎、权责发生制、客观性和货币调节。1996 年，联邦会计理事会成立了一个由会计专家组成的工作组，以制定巴西会计准则。这个工作组由巴西证券委员会、巴西中央银行、私人保险监督局、联邦税务局、国家财政部秘书处的巴西独立审计师协会的成员组成。

18. 工作组的目的之一就是提出改变巴西会计惯例、使其适应国际会计准则委员会(国际会计准则理事会的前身)发布的准则。联邦会计理事会发布的会计准则不具法律效力，因为巴西法律没有为提出法规之目的承认它为会计准则制定机构。只

---

<sup>3</sup> 详见: <http://www.bcb.gov.br>。

有经过巴西证券委员会批准的会计准则才是上市公司必须遵守的。但是，联邦会计理事会可以制裁在编制一般财务报表方面不遵守其会计准则的成员。

19. 巴西的审计法规也发生了重大变化。1970 年代，在上市公司被要求由独立审计师对其财务报表进行审计之后，审计就变得更重要了。在此之前，只要求跨国公司子公司提交财务报表，或作为对向私营或公营金融机构申请贷款的要求的一部分。

20. 目前，除上市公司以外，受联邦政府监管的其它公共服务公司，如银行、保险公司、电话服务公司和公用设施公司也被要求由独立审计师对其财务报表进行审计。现在，巴西证券委员会要求申请独立审计师资格的新会计师必须通过一种技术考试。截至 2006 年 5 月，共有 481 家公司被正式承认为巴西独立审计单位。<sup>4</sup>

21. 巴西证券委员会和巴西中央银行要求独立审计师每五年轮换一次。轮换之后，独立审计师在间歇三年后可重新受雇于原来的客户。这一要求旨在避免审计师因长期受雇于某一客户而失去公正性。

22. 根据现行规定，巴西的审计公司可选择参加同业审查方案。独立审计公司适用的会计准则与美国注册会计师协会或国际会计师联合会的国际审计和担保理事会的准则非常相似。另外，根据新兴的国际良好做法，巴西禁止独立审计公司向其客户提供咨询服务，但允许它们提供有关税务规划和类似活动的咨询，这些在巴西被认为是符合独立审计师职责的服务。

23. 总的来说，教育和企业文化是影响巴西会计准则与《国际财务报告准则》达到一致的速度的重要因素。一个国家的会计教育水平和会计职业的现状对会计系统所被要求和能提供的财务信息的质量有重大影响。近些年来，巴西为提高会计教育水平做出了很大努力。

24. 巴西的第一所会计学校 Alvares Penteadó 基金会(Fundação Álvares Penteadó –FECAP)1906 年建立于圣保罗。它受到意大利会计学派的很大影响，后者强调复式记账制，而不是报告概念。这种方式的会计教育一直持续到 1970 年代财务改革开始和《公司法》公布之前。

25. 现在，有 885 项教育部授权在巴西全国推广的大学会计教育课程。提供会计教育的多数机构都在巴西的南部和东南部。2005 年，这些机构招收了 15 万名会

---

<sup>4</sup> 详见: <http://www.cvm.gov.br>。

计专业学生。指出一点很重要，那就是，圣保罗大学是巴西被授权经常招收攻读学士和博士学位学生的第一个教育机构。截至 2006 年 4 月 30 日，圣保罗大学共授予 147 名学生会计学博士学位。

26. 然而，在巴西，会计仍然不象在某些具有悠久会计历史的国家那样知名并被广泛看作一种职业。总的来说，普遍认为，会计人员负责记账和企业税务。硕士和博士级会计教育课程所吸引的会计专业大学生不到总人数的 1%。专业和学术期刊中以论文、专题和公开文章为形式的国际会计研究仍然不多。因此，关于国际会计问题的专门知识高度集中在少数专家和专业会计人员手中。主要原因之一是，有关准则都是用英文编写的，而不是广泛使用多数巴西专业会计人员容易读懂的语文。

27. 巴西有两个指定机构负责监管会计行业，即联邦会计理事会(会计理事会)和巴西独立审计师协会(审计师协会)。联邦会计理事会是根据第 9295/46 号法令设立的巴西会计行业代表机构，负责监管专业会计活动。

28. 1999 年之前，从经教育部授权的教育机构毕业、拥有会计专业学士学位的所有人员均可在地区会计理事会注册后从事会计工作。1999 年之后实行了一项新制度，要求候选人员通过资格考试。参加考试的所有候选人员的通过率从 50%到 65%不等。

29. 据联邦会计理事会提供的情况，目前有 393,382 名会计人员获准从事独立审计师工作，其中 200,707 人，即 51%，是会计员或中专毕业生，192,875 人，即 49%，拥有会计学士学位。

30. 另外，联邦会计理事会还为独立审计师规定了专业进修要求。因此，2003 年，独立审计师要参加 24 小时的专业进修，在此之后，每年要参加 32 小时的进修。联邦会计理事会在其第 945/02 号决议中具体规定了专业进修必须包括的活动。未来，专业进修的要求将适用于理事会批准的所有会计人员。

## 巴西会计准则与《国际财务报告准则》的比较

31. 根据巴西证券委员会的研究，<sup>5</sup> 争取巴西准则与《国际财务报告准则》达到一致的工作正在有条不紊地进行。

32. 最近，巴西证券委员会第 6 次会议介绍了巴西会计准则与《国际财务报告准则》的主要差别。值得特别提一下的是：(一) 提出和适用公允价值衡量的概念，特别是非金融机构对这种概念的适用；(二) 也按照公允价值概念进行金融证券核算工作；(三) 财务报表中的财务租赁核算和报告；(四) 企业合并；(五) 政府资金核算；(六) 分部报告。

33. 下面是巴西一些会计要求的简要介绍，主要是与《国际财务报告准则》不同的要求。

### 存 货

34. 巴西法律规定的存货衡量标准与国际会计准则理事会所规定的相似。先入先出、加权平均值、较低成本或可变现净值是公认的估价方法。和收购存货有关的利益作为费用处理——与第 2 号《国际会计准则》“存货”要求的方式相同。

### 建筑合同

35. 长期建筑合同，特别是民用建筑合同，须符合财务规则，这影响到建筑公司的一般目的财务报表。税务制度要求，将来自建筑合同的收入确认为现金收入。重要的是要记住，从事建筑行业的大多数公司都是有限责任公司，它们都不必公布财务报表。公开上市的少数公司须遵从巴西证券委员会的准则，这些准则要求按完成百分比方法确认收入。

---

<sup>5</sup> Official Memorandum/CVM/SNC/SEP No.01/2006。



## 合资企业与合并

36. 在巴西，对依法成立的合资企业，以和对待其它公司利益相同的方式按费用或权益法合并处理。只有对受巴西证券委员会监管和《公司法》制约的公司，合并才是强制性的。

## 减 值

37. 巴西准则要求，可收回价值以未来现金流的现值为依据，而不管净销售价如何。

38. 目前只要求上市公司进行减值测试，而且只针对物资、厂房和设备等资产。

## 物资、厂房和设备—重新估价和后来成本重估

39. 巴西准则要求，采用成本模式对物资、厂房和设备进行估价，即历史成本减去累计折旧。重新估价模式是一种允许的供选择办法。但是，重新估价模式不是例行办法。巴西的普遍倾向是，在有限情况下对物资、厂房和设备进行重新评估，例如，在进行兼并、合并和其它公司调整的情况下。

40. 在有关缓缴税款和减值重估程序的会计做法方面有些差异，但不大。重要的是要记住，在以往年代中，资产重新评估被不恰当地用来增加资产和股本。现在，公司报告法和税务制度规定，在财务报表中不得考虑通货膨胀的影响。

## 后来成本

41. 在与物资、厂房和设备有关的后来成本的核算方面，巴西会计准则与《国际财务报告准则》有些差别。按照《国际财务报告准则》，这类成本应当在发生时核销，除非有助于将来增加有关物资、厂房和设备项的经济效益。在巴西，不能作为物资、厂房和设备项而资本化的后来成本被作为递延费用入账，而且，必须按照公司法在 10 年期限内摊销，或按照税法在 5 年内摊销。

## 研究与开发成本

42. 研究与开发费用的核算是巴西准则与《国际财务报告准则》有差异的主要方面之一。按照《国际财务报告准则》，在新产品研究阶段发生的成本应作为费用入账。在开发阶段发生的成本只有在国际会计准则理事会规定的下列条件得到满足时才能资本化：无形资产的完成在技术上可行，因而可供使用或销售；可使用和销售；未来有可能产生经济效益；具备充足的技术、资金和其它资源，用以完成开发，以及利用或销售有关无形资产；有能力可靠衡量可归于无形资产开发阶段的开支。在巴西，研究与开发费用必须资本化并在 10 年期限内摊销。然而，巴西最近的会计实践倾向于按照税务法规核销所有研究与开发费用，原因是为之发生费用的产品未来是否能产生效益具有不确定性。

## 无形资产(商誉除外)

43. 按照《国际财务报告准则》，在内部使用软件的开发阶段发生的费用在发生时核销。然而，巴西准则允许实体延缓核销新软件系统开发费用。

## 收入的确认

44. 总的来说，在收入的确认方面，巴西准则与国际准则没有显著差别。

## 金融证券

45. 关于巴西金融证券的核算和报告，必须区分金融机构和非金融机构，因为前者必须遵从巴西中央银行发布的强制性核算程序。银行和金融机构遵守的确认和衡量要求与《国际财务报告准则》的有关要求基本相同，包括关于分类为按市值计价和对冲的要求。但是，和《国际财务报告准则》相比，巴西要求的披露程度较低。

46. 大不相同的是，巴西的公司法只字未提金融证券。因此，上市公司适用巴西证券委员会的要求。总的来说，这些公司将某些金融证券作为资产负债表外的项目对待。巴西证券委员会只要求在财务报表的说明中披露金融证券的估计市场价值。允许的一些替代性估价包括证券通过买卖类似金融证券获得的价值和类似金融证券按现行市场利率计算的调整现值。在这方面，说明变得比财务报表更重要。

## 会计政策、会计估计变更和差错更正

47. 《国际财务报告准则》要求重申可比较的前期数额以更正差错；如果差错发生在初期以前提交的财务报表中，则公开资产负债表中须重申这一差错。巴西的普遍做法是在公开财务报表中重申。虽然这方面尚未达到完全一致，只要财务报表说明中明确说明了所适用程序，用户就不会有什么不便。

## 租 赁

48. 融资租赁是巴西的困难会计问题之一，特别是在涉及巴西准则达到与《国际财务报告准则》一致的问题时。按照巴西税务制度，所有租赁都是按照与经营租赁相似的程序进行核算。因此，主要是融资性的租赁交易都是以和经营租赁相似的方式核算的。承租人不必要在资产负债表中反映租赁资产的价值和相应的债务。值得提一下的是，联邦会计理事会公布了与《国际财务报告准则》相似的会计要求，但如前面所提到，这些要求不是强制性的。

49. 关于售后租回业务，《国际财务报告准则》规定了不同交易情况下的不同办法。如果形成融资租赁，应当立即确认利润或亏损。在巴西，由出售出租资产获取的利润必须在交易时予以确认。税务制度禁止这种利润延缓入账。

## 政府补贴

50. 按照巴西会计准则，政府补贴在收到时即被确认为股权资本公积，而与资产或项目生命期没有具体联系。《国际财务报告准则》要求，只有在合理确定符合接受投资的条件的前提下，才能确认。

## 汇率变动的影晌

51. 总的来说，要求利用汇率进行转换和调整的程序与《国际财务报告准则》的要求基本相同。与《国际财务报告准则》的这种基本一致，可能是因为大型会计公司的独立审计师既在巴西也在国外工作。

## 企业合并

52. 在巴西，没有在进行企业合并时评估资产和负债公平价值的法定义务。通常是出于管理目的为确定所调整资产的价值而进行评估。相反，按照《国际财务报告准则》，这是强制性要求。

53. 关于按权益法评估的投资收购中的溢价和折价，由预期未来结果而来的商誉的摊销期限不得超过 10 年(根据巴西证券委员会的规定)，而《国际财务报告准则》规定，商誉不得摊销，而应每年进行减价测试。

54. 关于巴西的企业合并，法律形式比交易实质更重要。《国际财务报告准则》主要是要求评估交易的实质，并把几乎所有企业合并交易都看作收购，除非不可能确定买主。在比较巴西证券委员会的准则和国际会计准则理事会在(企业合并中)商誉方面的要求时，值得提一下下列具体程序：

- (a) 按照巴西证券委员会的准则，商誉是根据其经济基础核算的，而根据《国际财务报告准则》，则是作为由企业收购产生的商誉核算；
- (b) 《国际财务报告准则》要求收购者按照超过合并费用的所购入资产的公平净价确认其利润或损失。但按照巴西现行的证券委员会准则，这是记录在减少所指投资权益的账户中的。

## 对联营公司的投资

55. 为在对联营公司投资方面适用权益法，巴西会计准则要求对联营公司的资本拥有 20%或更多股权。《国际财务报告准则》则规定，如果投资者直接或间接拥有投资接受者的 20%或更多表决权，即认为投资者有相当大影响，因而必须采用权益法。

56. 巴西证券委员会的准则与国际会计准则理事会的准则相似，它规定，适用权益法不一定非要求对子公司有相当数额的投资；然而，不同的是，巴西证券委员会的准则规定，权益法可适用于其投资在公司资本总额中至少占 10%的所有联营公司，而《国际财务报告准则》规定，只有在至少拥有 20%表决股票的情况下才能适用权益法。

57. 最后，在计算和确定与物品、报告日期等有关的权益方面还有些技术性差别。

### 职工福利

58. 巴西的上市公司依照巴西独立审计师协会发布的准则确认和衡量职工福利。后来，巴西证券委员会宣布独立审计师协会的准则为对上市公司的强制性规定。关于职工福利的《国际财务报告准则》和巴西会计准则的目的都是为职工福利，包括短期福利、养恤金、退休后人寿保险和医疗福利以及长期就业福利，确定核算和披露要求。巴西准则涉及职工退休后的福利，不论是直接付给职工还是通过社会保险实体间接支付的福利。

59. 某些公司采取基于现金的核算法。有些则根本不用这种办法，因为它们没有职工福利方案。这又是因为巴西联邦政府有一项官方退休计划，雇主和雇员都要为其摊款。

### 股东的股息支付

60. 在巴西，与股东股金报酬有关的利息支付，按税法，作为费用处理；按公司法，作为盈余收益的减少处理。根据两项法律，这种利息都属于红利支付。《国际财务报告准则》要求，完全确认为负债的股票红利支付应当按照与债券利息支付相同的办法处理。

### 现金流量表

61. 在巴西，现金流量表属于任选项，但《国际财务报告准则》要求作为补充资料提交。提交资金来源运用表是一项要求。以现金流量表取代资金来源运用表是与《国际财务报告准则》达到一致的目标之一。这被提出来作为对《巴西公司法》的修订之一。

### 每股盈利

62. 在巴西，每股盈利的计算方法是，财务年度净利润除以年度末流通普通股和优先股的数目，而《国际财务报告准则》要求的计算方法则是，可分配给普通股股东的年度净利润或亏损除以当期流通在外普通股数目的加权平均数。与《国际财务报告准则》不同的是，在巴西不要求计算摊薄后每股盈利。

## 分部报告

63. 巴西会计准则不要求提供分部业务资料或报告。巴西证券委员会公布了一个自愿指导报告，其中建议上市公司提供分部报告。

## 临时财务报表

64. 在巴西，根据巴西中央银行制定的法规，只要求金融机构编制和公布月份和半年期资产负债表。上市公司必须编制并向股票交易所和投资者提供季度报表。

## 准备、或有负债与或有资产

65. 在确认或有事项方面，巴西和《国际财务报告准则》的要求相似。

## 三、吸取的教训

66. 巴西认识到需要提高制订会计准则的效率。目前，为加快制订准则的进程，正在做出各种努力。期待这些努力产生下述成果：(1) 不同行业会计准则的协调一致；(2) 与国际准则更一致；(3) 缩短向新准则的过渡时间。

67. 在争取巴西会计准则与《国际财务报告准则》达到一致的过程中所吸取的主要教训之一就是，必须更好协调参与这一过程的组织们的努力。由于一系列机构都参与涉及会计和会计准则的法律批准的管理过程，这就需要进行广泛的协商，而且需要相当长的时间。因此，会计准则不能跟上业务环境的变化。

68. 因此，近些看来，巴西证券委员会和巴西独立审计师协会增加了互动，以便协调两个机构发布的准则。独立审计师协会与证券委员会及其咨询机构在会计准则的制订方面进行了合作，目的是逐步减少巴西会计准则与《国际财务报告准则》之间现有的差异。

69. 巴西的另一个重要事态发展是，巴西国民议会参议院财政和税务委员会正在审议一项法案(第 3741/2000 号)。其中提出了促进统一巴西会计准则的各种措施，人们期望《国际财务报告准则》将促进这一进程。

70. 这项议案中的主要建议包括：成立一个单独的机构负责制订和发布会计准则；证券委员会发布的准则应当符合《国际财务报告准则》；明确区分税务法规和

财务报告要求；使提交现金流量表成为上市公司的法定义务；使提交经济增值表成为法定义务；要求大公司、集团公司、私营公司和有限责任公司披露其经审计的财务报表。

71. 如前面所述，有关《国际财务报告准则》的专门知识高度集中在少数专业会计师手中。因此，需要做出一致努力，加强与《国际财务报告准则》有关问题的教育和培训。

72. 巴西十分需要更多的国际合作，确保更广泛地传播有关《国际财务报告准则》的知识，包括以巴西人容易懂的语言传播。国际会计准则理事会可在巴西举行一系列讨论会，加强专门知识的流通，从而使人们了解《国际财务报告准则》。

#### 四、结 论

73. 巴西的法律环境对其会计制度有很大影响。第 6404/76 号法律详细规定了企业必须遵守的会计准则。《公司法》包含了在其它国家以一系列规则和制度的形式出现的会计准则。因此，为改变法律规定的一条会计准则，就必须通过另一项法律，因而造成巴西会计制度的改变非常缓慢和艰难。

74. 尽管有这种困难，现代会计在巴西还是通过监督和检查金融市场的法定机构逐渐演变出来。然而，由于缺乏有关管理机构之间的协调，这个过程非常缓慢。在负责监管和检查非金融机构资本市场的证券委员会和负责监督金融机构的中央银行银行准则和检查司之间，尤其缺乏协调。

75. 载于巴西国民议会在过去五年多中一直在协商的第 3741/2000 号法案中的新《公司法》提出，对巴西制订会计准则的正式结构进行实质性改革。预期，法律将放弃目前规定会计规则的角色，而发挥授权作用。然后，将由依法设立的独立机构负责准则制订工作。这个机构将由拥有具体专门知识的专业人员组成，同时有学术界、行业协会和企业代表参加。希望这一变化能加快与《国际财务报告准则》达到一致的速度并提高工作质量。

-- -- -- -- --