



КОНФЕРЕНЦИЯ ОРГАНИЗАЦИИ
ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ
ПО ТОРГОВЛЕ И РАЗВИТИЮ

Distr.
GENERAL

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

RUSSIAN
Original: ENGLISH

СОВЕТ ПО ТОРГОВЛЕ И РАЗВИТИЮ

Комиссия по инвестициям, технологии и смежным финансовым вопросам
Межправительственная рабочая группа экспертов по международным
стандартам учета и отчетности

Двадцать третья сессия

Женева, 10-12 октября 2006 года

**РАССМОТРЕНИЕ ВОПРОСОВ ПРАКТИЧЕСКОГО ПРИМЕНЕНИЯ
МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Исследование на примере Бразилии

Записка секретариата ЮНКТАД*

Резюме

Завершая свою двадцать вторую сессию, Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности (МСУО) решила провести дополнительное изучение проблем практического применения Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), а также путей решения этих проблем. Было также решено, что дальнейший анализ можно провести путем подготовки конкретных исследований по странам в целях определения ориентиров передового опыта применения МСФО. Соответственно было подготовлено пять исследований на материале конкретных стран - Бразилии, Германии, Индии, Кении и Ямайки.

В настоящем докладе представлены выводы исследования на материале Бразилии. В марте 2006 года Центральный банк Бразилии объявил, что начиная с 2010 года он будет требовать от всех финансовых учреждений, находящихся под его контролем, подготовки своей сводной финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). В настоящем исследовании рассматривается нормативно-правовая база, механизмы осуществления и технические аспекты бразильских требований к финансовой отчетности.

Главные цели настоящего исследования - обобщения уроков из опыта Бразилии, связанного со сближением ее стандартов с МСФО, и обсуждение этих выводов с государствами-членами в целях содействия обмену опытом между странами, которые либо внедряют МСФО, либо намереваются внедрить их в предстоящие годы.

* Данный документ был представлен в указанную выше дату из-за задержек при обработке.

СОДЕРЖАНИЕ

	<u>Стр.</u>
I. ВВЕДЕНИЕ.....	3
II. НОРМАТИВНО-ПРАВОВАЯ БАЗА И ПРАВОПРИМЕНЕНИЕ	4
III. ПОЛУЧЕННЫЕ УРОКИ	18
IV. ВЫВОДЫ	19

I. ВВЕДЕНИЕ**

1. В 2004 году экономика Бразилии продемонстрировала существенный рост: валовой внутренний продукт (ВВП) вырос на 5,2% - наибольший прирост с 1994 года¹. Бразилия привлекла прямые иностранные инвестиции (ПИИ) на сумму около 18 млрд. долл. США. В то же время вывоз инвестиций из Бразилии составил 9,5 млрд.² По состоянию на июнь 2006 года, на Нью-Йоркской фондовой бирже котировалась 31 бразильская компания. Интеграция в глобальные рынки капитала и содействие мобилизации капитала и укрепление доверия инвесторов - все это вызывает необходимость того, чтобы требования к прозрачности корпораций страны соответствовали международному передовому опыту, в том числе в области финансовой отчетности корпорации. Эти тенденции лежали в основе усилий, нацеленных на сближение стандартов учета и отчетности Бразилии, с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Для этого в стране был проведен ряд реформ в области учета.

2. В настоящее время в Бразилии идет постепенный процесс сближения ее бухгалтерских стандартов с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), публикуемыми Международным советом по стандартам бухгалтерского учета (МССУ). Главные институты, возглавляющие этот процесс - бразильская Комиссия по ценным бумагам (*Comissão de Valores Mobiliários - КЦБ*), Институт независимых аудиторов Бразилии (ИБРАКОН) и Центральный банк Бразилии.

3. В последнее время ряд новых моментов привел к ускорению перехода Бразилии на МСФО. В марте 2006 года Центральный банк Бразилии объявил, что с 2010 года все финансовые учреждения, находящиеся под его контролем, должны будут готовить свою сводную финансовую отчетность в соответствии с МСФО. Бразильская комиссия по ценным бумагам и биржам содействует усилиям, нацеленным на постепенный переход на МСФО компаний, зарегистрированных на рынках капитала Бразилии. Например, КЦБ активизировала работу с ИБРАКОН в целях ускорения перехода на МСФО. Компании, включенные в котировки нового рынка (открытого в декабре 2000 года) Сан-Паульской

** Настоящий документ подготовлен и отредактирован секретариатом ЮНКТАД на основе важных материалов, представленных профессорами Паулу Роберту Б. Лустоза, Жоржи Кацуми Нияма, Дусинели Режиш Ботелью де Акину (все - из Университета Бразилии, Бразилия).

¹ Central Bank of Brazil, *Annual Report 2004*.

² UNCTAD *World Investment Report 2005*, pp. 64-66.

фондовой биржи (БОВЕСПА), помимо отчетности, подготавливаемой в соответствии с бразильскими бухгалтерскими стандартами, должны представлять финансовые отчеты, подготовленные в соответствии с МСФО или общепризнанными принципами бухгалтерского учета (ОПБУ) Соединенных Штатов. Недавно в Бразилии был создан Комитет по бухгалтерским правилам, который назвал своей целью достижение полного перехода в стране на МСФО.

4. Тем не менее, несмотря на важные изменения, происшедшие в последние годы в бразильской системе учета, сохраняются важные различия между бразильскими бухгалтерскими стандартами и международными стандартами финансовой отчетности. Некоторые практические и технические факторы, такие, как законодательство и экономические, налоговые, культурные и образовательные проблемы, часто создают препятствия на пути сближения бразильских стандартов учета с МСФО. Экономические и налоговые вопросы, в частности, затрагивают процесс сближения бразильского бухгалтерского учета с МСФО, поскольку в Бразилии система учета во многом связана с законными и подзаконными актами в налоговой области, которые устанавливают правила учета регистрации и раскрытия деловых операций.

5. В настоящем документе представлен краткий анализ развития систем учета в Бразилии и их нынешнее состояние, рассмотрены основные моменты нормативно-правовой базы и правоприменительной практики, указаны некоторые остающиеся существенные отличия бухгалтерских норм в Бразилии от МСФО и подытоженные главные уроки, извлеченные по итогам недавнего процесса реформирования бухгалтерской системы с ее переходом на МСФО.

II. НОРМАТИВНО-ПРАВОВАЯ БАЗА И ПРАВОПРИМЕНЕНИЕ

6. Система бухгалтерского учета Бразилии создавалась под влиянием европейских стран (главным образом Италии), а впоследствии испытала влияние практики учета США. Она испытала большое воздействие налогового законодательства, законов о компаниях и правил, установленных государственными ведомствами страны. К числу последних относится ряд таких организаций, как Центральный банк Бразилии (ЦББ), Бразильская комиссия по ценным бумагам (КЦБ), Департамент частного страхования (СУСЕП), Национальное агентство связи (АНАТЕЛ) и Управление по делам дополнительных пенсионных фондов (УДП).

7. Развитие фондового рынка и реформы национальной финансовой системы 70-х годов стали толчком для развития бухгалтерского дела в стране. В 1976 году для контроля за деятельностью на фондовом рынке и регулирования установления

бухгалтерских стандартов для котирующихся на нем компаний была создана бразильская Комиссия по ценным бумагам.

8. Реформы финансовой системы включали такие меры, как установление к зарегистрированным на фондовом рынке компаниям требований ревизии их финансовой отчетности независимыми аудиторами и соблюдение стандартов финансовой отчетности, принятых Центральным банком Бразилии в соответствии с инструкцией № 179/72. Другой такой мерой стало принятие закона о компаниях (№ 6 404/76), в котором предусматривались требования к бухгалтерским принципам, которые должны применяться компаниями. В нем также были установлены критерии регистрации и проводки сумм и процедур учета, которые испытали большое воздействие Общих принципов бухгалтерского учета (ОПБУ) США. До 70-х годов бухгалтерский учет в Бразилии во многом определялся налоговым законодательством.

9. Что касается нормативно-правовой базы, то бразильские компании могут классифицироваться как а) компании, котирующиеся на фондовой бирже (т.е. компании, зарегистрированные КЦБ), б) банки и финансовые учреждения, с) транснациональные компании, имеющие в Бразилии дочерние компании, и d) другие компании, не зарегистрированные на фондовом рынке, включая коммандиты.

10. Как и котирующиеся, так и не котирующиеся на фондовом рынке коммерческие предприятия должны соблюдать требования закона о компаниях. Включенные в котировки компании должны соблюдать утвержденные КЦБ стандарты бухгалтерского учета. Они также обязаны представлять свою финансовую отчетность для проверки независимым аудиторами. В общем плане не котирующиеся на фондовом рынке компании, как правило, применяют бухгалтерские стандарты, утвержденные КЦБ.

11. Банки и финансовые учреждения обязаны соблюдать бухгалтерские стандарты, установленные Национальным валютным советом и Центральным банком Бразилии. Центральный банк Бразилии осуществляет контроль над более 2 450 учреждениями³; банки первой десятки владеют более 65% всех активов национальной финансовой системы. Эти структуры используют план установленной формы счетов, или бухгалтерский план для учреждений национальной финансовой системы. Банки и финансовые учреждения должны следовать критериям учета, регистрации и раскрытия, соответствующим МСФО.

³ Подробнее см. <http://www.beb.gov.br>.

12. Транснациональные корпорации или отделения иностранных компаний, в частности, в автомобильной, химической, фармацевтической, целлюлозно-бумажной и пищевой промышленности, обычно создаются как товарищества с ограниченной ответственностью и не обязаны представлять финансовой отчетности. На них не распространяется требование проверки независимыми аудиторами. Подготавливаемые ревизованные отчеты предназначаются для использования в принятии управленческих решений.

13. Другие компании, не включаемые в указанные выше категории, не обязаны представлять отчетность или предавать гласности свои финансовые отчеты или представлять их для проверки независимым аудиторам. Они должны представлять определенную информацию о компании только Федеральной службе по налогам и сборам в соответствии с налоговым законодательством.

14. Как указывалось выше, бухгалтерский учет в Бразилии традиционно регламентируется законодательством и подзаконными актами государственных органов власти. Прогресс в выработке бухгалтерских принципов и концепций был небыстрым. Только в 1972 году Федеральный бухгалтерский совет (ФБС) в своей резолюции № 321/72 и Центральный банк Бразилии в своей инструкции № 179/72 использовали термин "бухгалтерский принцип" как элемент требований к финансовой отчетности включенных в котировки финансового рынка компаний. Однако определение таких бухгалтерских принципов принято не было.

15. В соответствии с требованиями Института независимых аудиторов Бразилии (ИБРАКОН) доклад аудиторов должен указывать, составлена ли финансовая отчетность в соответствии с общепринятыми принципами учета. Однако ИБРАКОН также подробно не уточнил эти принципы.

16. В 1981 году ФБС принял постановление, в котором определялись нормы, применяемые в Бразилии. Однако они не затрагивали основные принципы учета (в отличие от общепринятых принципов учета и аудиторов в практическом плане), поскольку согласно общепринятому мнению важнее обеспечить соответствие финансовой отчетности законодательству или подзаконным актам, чем принципам учета.

17. Дальнейшие шаги были предприняты в 1993 году, когда ФБС принял еще одно постановление (заменившее постановление, принятое им в 1981 году), определив семь концепций учета, а именно: юридическое лицо, реально функционирующее предприятие, восстановительная стоимость, осмотрительность, основа начислений, объективность и валютная корректировка. В 1996 году ФБС создал рабочую группу в составе экспертов-бухгалтеров с целью выработки бразильских бухгалтерских стандартов. В нее вошли

члены различных бразильских регулирующих ведомств, таких, как КЦБ, ЦББ, СУСЕП, Федеральная служба по налогам и сборам, министерство финансов и Бразильский институт независимых аудиторов.

18. Одна из главных целей рабочей группы заключалась в том, чтобы предложить пути адаптации бухгалтерской практики Бразилии к стандартам, опубликованным Международным комитетом по стандартам учета (предшественником Международного совета по стандартам бухгалтерского учета - МССУ). Бухгалтерские стандарты, принятые ФБС, не имели юридической силы, поскольку ФБС не признавался бразильским законодательством как орган установления бухгалтерских стандартов для официальной отчетности. Только те бухгалтерские стандарты, принятые ФБС, которые были утверждены бразильской Комиссией по ценным бумагам (КЦБ), были обязательны для компаний, зарегистрированных на фондовой бирже. Однако ФБС мог выносить санкции в отношении своих членов за несоблюдение его бухгалтерских стандартов при подготовке теми своей финансовой отчетности общего назначения.

19. Существенные изменения произошли также в области регулирования аудита в Бразилии. Аудит получил возросшее значение в 70-х годах, когда включенные в листинг компании стали обязаны представлять свою финансовую отчетность для проверки независимыми аудиторами. До того ревизованные финансовые отчеты должны были представляться только отделениями транснациональных корпораций или в связи с требованиями представления заявок на кредиты со стороны частных или государственных финансовых учреждений.

20. В настоящее время помимо включенных в листинги компаний проверка финансовой отчетности независимыми аудиторами предписывается и другим компаниям, оказывающим услуги общего пользования, регулируемым федеральным правительством, как, например, банки, страховые компании, поставщики услуг телефонной связи и коммунальные компании. В настоящее время бразильская Комиссия по ценным бумагам требует, чтобы новые бухгалтеры, которые подают заявления об аккредитации в качестве независимых аудиторов, сдавали специальный экзамен. С мая 2006 года в качестве независимых аудиторов в Бразилии была официально признана 481 фирма⁴.

21. Бразильская комиссия по ценным бумагам и Центральный банк Бразилии требуют, чтобы независимые аудиторы менялись каждые пять лет. После замены независимые

⁴ Подробнее см. в: <http://www.cvm.gov.br>.

аудиторы могут быть привлечены вновь теми же клиентами только после трехлетнего перерыва. Это требование призвано не допустить утраты аудиторами своей беспристрастности в случае поддержания ими долгосрочных отношений с клиентом.

22. В соответствии с ныне действующим законодательством бухгалтерские фирмы в Бразилии имеют возможность участия в программах независимой экспертной оценки. Независимые аудиторские фирмы применяют аудиторские стандарты, которые весьма сходны со стандартами, принятыми Американским институтом дипломированных присяжных бухгалтеров (АИДПБ) или Международным советом по аудиту и оценке качества (ИФАК). Кроме того, в соответствии с современным международным передовым опытом независимым аудиторским фирмам запрещается оказывать в Бразилии консультационные услуги своим клиентам, у которых они проводят аудит. Однако им разрешается предоставлять консультации по вопросам налогового планирования и другой сходной деятельности, которые считаются в Бразилии совместимыми с обязанностями независимого аудитора.

23. Образование и культура бизнеса - это, как правило, важные факторы, затрагивающие темпы приближения бразильских стандартов учета к МСФО. Качество образования бухгалтеров и статус бухгалтера в данной стране во многом влияют на качество финансовой информации, которую бухгалтерская система должна и может дать. В последние годы в стране были предприняты большие усилия по повышению качества бухгалтерского образования.

24. Первая бухгалтерская школа в Бразилии, Фонд им. Альвареса Пентеаду (Fundação Álvares Penteado - FECAP), была создана в Сан-Паулу в 1906 году. Она испытала большое влияние итальянской школы бухгалтерского дела, в которой главное место отводилось системе бухгалтерских двойных записей, а не концепциям отчетности. Такой вид образования бухгалтеров доминировал до середины 70-х годов, когда были проведены финансовые реформы и принят закон о компаниях.

25. В настоящее время в вузах страны имеется 885 бухгалтерских программ, одобренных министерством просвещения. Большинство учебных заведений, в которых ведется подготовка бухгалтеров, находится на юге и юго-востоке страны. В 2005 году в них обучалось около 150 000 студентов. Следует отметить, что Университет Сан-Паулу (УСП) стал первым в Бразилии учебным заведением, которому было разрешено регулярно принимать студентов для обучения по университетскому курсу и аспирантов - по курсу докторантуры. На 30 апреля 2006 года УСП было присвоено в общей сложности 147 докторских степеней в бухгалтерской области.

26. Вместе с тем бухгалтерский учет в Бразилии не получил достаточной известности и не пользуется таким авторитетом, как в некоторых других странах с долгой историей развития бухгалтерского учета. Обычно считают, что бухгалтеры ведут книги учета и рассчитывают налоги на компании. Обучение бухгалтеров по курсам магистратуры и докторантуры привлекает менее 1% всех студентов, изучающих бухгалтерское дело. Исследования по вопросам международного бухгалтерского учета в виде диссертаций, дипломных работ и публикаций в профессиональных и научных изданиях все еще появляются не так часто. В результате вопросами международного бухгалтерского учета в основном владеет небольшая группа экспертов и профессиональных бухгалтеров. Одно из главных препятствий заключается в том, что эти стандарты составлены на английском языке и не распространены достаточно широко на языках, легко понятных большинству профессиональных бухгалтеров.

27. В Бразилии имеется два органа, которым поручено регулировать и контролировать деятельность бухгалтеров. Это - Федеральный бухгалтерский совет (ФБС) и Институт независимых аудиторов Бразилии (ИБРАКОН). Федеральный бухгалтерский совет - представительный орган бразильских бухгалтеров, созданный декретом № 9295/46 для контроля за деятельностью профессиональных бухгалтеров в Бразилии.

28. До 1999 года все бухгалтеры, имевшие степень бакалавра и окончившие обучение в вузе, аккредитованном министерством просвещения, имели право заниматься бухгалтерской практикой, зарегистрировавшись в региональном бухгалтерском совете. После 1999 года были введены новые правила, требовавшие от кандидатов сдачи квалификационного экзамена. Доля кандидатов, успешно сдавших экзамен, варьировалась в пределах 50-65%.

29. По данным Федерального бухгалтерского совета, в настоящее время лицензию на занятие независимой бухгалтерской практикой имеют 393 382 бухгалтера. Из них 200 707 человек, или 51%, - бухгалтеры-техники со средним образованием, а 192 875 человек, или 49%, имеют диплом бакалавра по бухгалтерскому делу.

30. Кроме того, ФБС установил для независимых аудиторов требование непрерывного повышения квалификации (НПК). Так, в 2003 году независимые аудиторы должны были посещать занятия по НПК общей продолжительностью 24 часа, а впоследствии ежегодная продолжительность НПК составила 32 часа. Занятия, которые относятся к категории НПК, были указаны в постановлении № 945/02 ФБС. Ожидается, что требования НПК будут распространены на всех бухгалтеров, имеющих лицензию Совета.

Сопоставление бразильских бухгалтерских стандартов и МСФО

31. По данным исследований КЦБ⁵, процесс приведения бразильских стандартов в соответствие с МСФО продвигается умеренными темпами.

32. Недавно КЦБ⁶ назвала основные различия между бразильскими бухгалтерскими стандартами и МСФО. Особо следует отметить следующее: i) введение и применение правил определения реальной стоимости, в частности в отношении финансовых компаний, ii) учет применительно к финансовым инструментам, в том числе в связи с реальной стоимостью, iii) учет и отчетность финансовой аренды в финансовой отчетности, iv) слияние компаний, v) учет государственных субсидий, и vi) отчетность с раскрытием показателей направлений деятельности.

33. Ниже представлено краткое описание некоторых бухгалтерских требований в Бразилии, в основном тех из них, которые отличаются от МСФО.

Товарно-материальные запасы

34. Критерии определения размеров товарно-материальных запасов в бразильском законодательстве сходны с критериями МССУ. Общепринятые методы учета: "первая партия на приход - первая в расход", средневзвешенная и метод оценки по минимуму цены. Проценты, связанные с пополнением запасов, проводятся как расходы, таким же образом, как это требуется МССУ 2 Товарно-материальные запасы.

Договоры строительства

35. Долгосрочные договоры строительства, прежде всего договоры гражданского строительства, регламентируются налоговыми нормами, которые затрагивают финансовую отчетность общего назначения строительных компаний. Налоговые нормы требуют, чтобы доход от договоров на строительство показывался на кассовой основе. Важно отметить, что большинство компаний, действующих в строительной отрасли, - это компании с ограниченной ответственностью, которые не обязаны публиковать свои финансовые отчеты. Немногие публичные компании обязаны соблюдать требования КЦБ, предусматривающие учет доходов по методу процента завершения.

⁵ Официальный меморандум КЦБ, Official Memorandum/CVM/SNC/SEP № 01/2006.

⁶ *Ibid.*

Совместные предприятия и слияние предприятий

36. В Бразилии созданные в соответствии с законом совместные предприятия показываются в отчетности наравне с другими инвестициями компании с использованием либо метода учета по себестоимости, либо метода оценки участия в акционерном капитале. Объединение отчетности предписывается только тем компаниям, которые регулируются бразильской Комиссией по ценным бумагам и законом о компаниях.

Обесценение стоимости

37. Бразильские стандарты требуют того, чтобы восстановительная стоимость определялась по приведенной стоимости будущих денежных потоков вне зависимости от чистой продажной цены.

38. В настоящее время проверка обесценения активов требуется только для компаний, зарегистрированных на фондовой бирже, и только в отношении конкретных активов, таких, как основные средства.

Основные средства - переоценка и последующие расходы

Переоценка

39. Бразильские стандарты требуют того, чтобы основные средства оценивались с использованием метода учета по стоимости, т.е. стоимости приобретения за вычетом любой накопленной амортизации. Другой допустимый метод - метод переоценки. Однако метод переоценки не нашел повсеместного применения. Общая тенденция в Бразилии такова, что основные средства переоцениваются в ограниченном числе случаев, например, при слияниях, акционировании и другой перестройке компаний.

40. Имеются некоторые несоответствия в бухгалтерской практике в том, что касается процедур отсрочки уплаты налогов и последующего пересчета, однако они невелики. Важно помнить, что в прежние годы в Бразилии имелись нарушения, связанные с переоценкой активов, которая использовалась как способ увеличения активов и акционерного капитала. В настоящее время показ в финансовой отчетности сумм, завышенных из-за инфляции, запрещается в соответствии с законодательством об отчетности компаний и налоговыми регламентациями.

Последующая стоимость

41. Имеется ряд различий между бразильскими бухгалтерскими стандартами и МСФО, касающихся учета последующих расходов, понесенных в связи с основными средствами. Согласно МСФО, эти расходы должны проводиться в тот момент, когда они фактически понесены, если только эти расходы не ведут к увеличению будущей экономической отдачи единицы основных средств. В Бразилии же последующие расходы не могут быть капитализированы как элементы основных средств и учитываются как отложенные расходы и должны быть списаны за десятилетний период в соответствии с законом о компаниях и пятилетний период в соответствии с налоговым законодательством.

Расходы на исследования и разработки

42. Учет расходов на исследования и разработки представляет собой одну из тех главных областей, в которых имеются несоответствия между бразильскими стандартами и МСФО. Согласно МСФО, расходы, понесенные на этапе исследовательских работ, связанных с новым товаром, должны относиться на издержки. Расходы, понесенные на этапе опытно-конструкторских разработок, могут быть капитализированы только при выполнении некоторых конкретных условий, предусмотренных МССУ, а именно: техническая возможность завершения работы над нематериальным активом, делающего его пригодным для использования и продажи; реальная возможность использования или продажи; возможность получения будущей экономической отдачи; наличие достаточных технических, финансовых и иных ресурсов для завершения разработок и для использования или продажи нематериального актива; а также способность произвести надежную оценку расходов, относимых на нематериальный актив в ходе его разработки. В Бразилии расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР) должны капитализироваться и списываться за десятилетний период. Однако в последнее время бухгалтерская практика в Бразилии склоняется в пользу проведения всех расходов на НИОКР в качестве расходов в соответствии с налоговым законодательством в силу неопределенности получения будущей отдачи от товаров, в связи с которыми понесены расходы.

Нематериальные активы (помимо неосязаемых активов)

43. В соответствии с МСФО расходы на разработку программного обеспечения для внутреннего использования проводятся по счету затрат в тот момент, когда они фактически понесены. Однако бразильские стандарты разрешают предприятиям откладывать отнесение на счет затрат расходов, понесенных в связи с разработкой новых систем программного обеспечения.

Учет доходов

44. В общем плане существенных различий между бразильскими и международными стандартами учета доходов не имеется.

Финансовые инструменты

45. Что касается учета и отчетности в отношении финансовых инструментов в Бразилии, то необходимо проводить различие между финансовыми и нефинансовыми учреждениями, поскольку на первых распространяются обязательные процедуры бухгалтерского учета, введенные Центральным банком Бразилии. Требования учета и оценки, которые должны соблюдаться банками и финансовыми учреждениями, по сути аналогичны тем, которые изложены в МСФО, в том числе в отношении типологии ежедневной переоценки срочных биржевых позиций и хеджирования. Однако объем данных, подлежащих раскрытию в Бразилии, меньше чем в МСФО.

46. В отличие от этого бразильское законодательство о компаниях абсолютно ничего не говорит о финансовых инструментах. В результате компании, зарегистрированные на фондовой бирже, применяют требования КЦБ. В общем, эти компании учитывают некоторые финансовые инструменты как забалансовые позиции. КЦБ только требует предания гласности оцененной рыночной стоимости финансовых инструментов в примечаниях к финансовым отчетам. Допускаются и некоторые альтернативные оценки, например возможна выручка от реализации сходного финансового инструмента или скорректированная дисконтированная стоимость сходных финансовых инструментов по текущим рыночным процентным ставкам. В этом отношении примечания становятся более важными, чем финансовые отчеты.

Основные принципы бухгалтерского учета, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки

47. МСФО требует исправления ошибок путем пересчета соответствующих сумм предыдущего периода; если ошибка была допущена ранее наиболее близкого периода, представленного в финансовых отчетах, она должна быть исправлена в начале баланса. Согласно принятой в Бразилии общей практике, ошибка исправляется в начале баланса. Хотя унификация в этой области неполна, это не мешает пользователям, если применяемые процедуры четко указываются в примечаниях к финансовым отчетам.

Лизинг

48. Финансовый лизинг представляет собой одну из сложных бухгалтерских проблем в Бразилии, в частности в отношении достижения унификации между бразильскими стандартами и МСФО. В соответствии с бразильскими налоговыми нормами все операции финансовой аренды учитываются с использованием методов, сходных с методами учета операций хозяйственной аренды. Таким образом, операции долгосрочной аренды, имеющие по существу финансовый характер, учитываются по аналогии с хозяйственной арендой. Арендатор не обязан показывать стоимость взятого в лизинг имущества и соответствующий пассив в балансовом отчете. Следует отметить, что Федеральный бухгалтерский совет (ФБС) принял в отношении лизинга бухгалтерские требования, сходные с МСФО, однако, как отмечалось выше, стандарты ФБС не имеют обязательной силы.

49. Что касается продажи с обратной арендой, то в МСФО предусмотрены иные методы, зависящие от обстоятельств сделки. Если она имеет своим результатом финансовый лизинг, любая прибыль должна быть перенесена на будущие периоды и учтена за период лизинга. Если она имеет своим результатом хозяйственную аренду, прибыль или убытки должны учитываться без перенесения на последующий период. В Бразилии прибыли, полученные арендатором в результате продажи взятого в лизинг имущества, должны быть учтены в момент сделки. Налоговые правила запрещают перенесение такой прибыли на будущие периоды.

Государственные субсидии

50. В соответствии с бразильскими бухгалтерскими стандартами государственные инвестиционные субсидии учитываются как резерв акционерного капитала при их получении и без какой-либо конкретной увязки с активами или сроком реализации проекта. МСФО требуют того, чтобы они учитывались только тогда, когда имеется разумная уверенность выполнения условий получения субсидий.

Последствия изменения валютных курсов

51. В целом процедуры конверсии и сведения отчетности в Бразилии, требующие использования валютных курсов, по существу те же, что и в МСФО. Такая разумная степень близости с МСФО могла бы объясняться воздействием независимых аудиторов крупных бухгалтерских фирм, работающих как в Бразилии, так и за рубежом.

Слияние предприятий

52. В Бразилии не предусмотрено юридического требования оценки реальной стоимости активов и пассивов при слиянии предприятий. Обычно она проводится для управленческих целей, чтобы определить стоимость реструктурируемого актива. Наоборот, согласно МСФО это обязательно.

53. Что касается надбавок и скидок при приобретении инвестиций, оцениваемых по методу доли участия, то списание неосязаемых активов из-за ожидаемых в будущем результатов не может превышать десяти лет (согласно КЦБ), в то время как МСФО предусматривает, что неосязаемые активы должны не списываться, а проверяться на снижение стоимости каждый год.

54. Что касается слияния предприятий, то в Бразилии более важной считается юридическая форма, нежели существо сделки. МСФО же требуют в первую очередь оценивать существо сделки и учитывать практически все операции, связанные со слиянием предприятий, как приобретения, помимо случаев невозможности установления покупателя. При сопоставлении стандартов КЦБ с требованиями учета неосязаемого капитала МСФО (применительно к слиянию предприятий) следует отметить следующие конкретные процедуры:

а) неосязаемые активы учитываются в соответствии с их экономической природой согласно требованиям КЦБ, в то время как по МСФО они учитываются как неосязаемые активы, появившиеся в результате приобретения предприятия;

б) МСФО обязывают покупателя учитывать в отчете о прибылях и убытках долю приобретателя в чистой реальной стоимости приобретенного актива сверх стоимости слияния. Вместе с тем в соответствии со стандартами КЦБ, действующими в Бразилии, эта сумма показывается на счете, который снижает сумму акционерного капитала инвестиций, к которым он относится.

Инвестиции в ассоциированные компании

55. Для того чтобы применять метод доли в акционерном капитале для учета инвестиций в ассоциированные компании, бразильские бухгалтерские стандарты требуют, чтобы доля участия в капитале ассоциированной компании была не менее 20%. МСФО предусматривают, что если инвестор прямо или косвенно владеет не менее 20% голосующих акций инвестированного предприятия, то предполагается, что инвестор

имеет значительное влияние и должен использоваться метод доли участия в акционерном капитале.

56. Стандарт КЦБ аналогичен МСФО, предусматривая, что инвестиции в дочерние компании необязательно должны быть значительными для того, чтобы применялся метод доли участия в акционерном капитале; вместе с тем различие здесь в том, что стандарты КЦБ предусматривают, что метод доли участия в акционерном капитале может применяться в случае всех ассоциированных компаний с минимум 10-процентными инвестициями в капитале компании, в то время как МСФО определяют, что он может применяться, когда доля участия в акционерном капитале, дающем право голоса, составляет минимум 20%.

57. Наконец, имеются некоторые технические отличия в подсчете и определении акционерного капитала в сопоставлении с резервами, датами отчетности и т.п.

Пособия для работников

58. Компании, зарегистрированные в Бразилии на фондовой бирже, учитывают и определяют сумму пособий для работников в соответствии со стандартами ИБРАКОН. Впоследствии КЦБ обязали применять стандарт ИБРАКОН все компании, зарегистрированные на фондовой бирже. Цель МСФО и бразильских бухгалтерских стандартов применительно к пособиям для работников заключается в введении требований к учету и раскрытию данных о пособиях для работников, включая краткосрочные выплаты, пенсии, страхование жизни после окончания трудовых отношений и медицинские выплаты и другие долгосрочные пособия работников. Бразильский стандарт касается выплат, на которые будут иметь право работники по окончании трудовых отношений, будь то выплачиваемые работникам непосредственно или косвенно в виде социальных отчислений предприятия.

59. Некоторые компании используют учет по кассовому методу. Некоторые вообще не должны его использовать, поскольку у них нет программы выплаты пособий работникам, поскольку в Бразилии федеральное правительство имеет официальный план пенсионного обеспечения, отчисления в который производят как работодатели, так и работники.

Процентные выплаты с капитала акционеров

60. В Бразилии процентные выплаты, связанные с капиталом акционеров, рассматриваются как расходы в соответствии с налоговым законодательством и как суммы списания со счета накопленного дохода в соответствии с законодательством о

компаниях. В соответствии с законодательством обоих видов эти проценты по существу представляют собой выплаты дивидендов. МСФО требуют, чтобы дивидендные выплаты на акции, которые в полной сумме учитываются как пассивы, учитывались тем же образом, что и процентные выплаты по облигациям.

Отчет о движении денежных средств

61. Отчеты о движении денежных средств в Бразилии носят факультативный характер, однако согласно МСФО дополнительная информация обязательна. Отчет об источниках и назначении средств (известен по его сокращению на португальском языке - ДОАР) должен представляться в обязательном порядке. Замена ДОАР отчетом о движении денежных средств - одна из целей унификации с МСФО. Она предлагалась как одна из поправок к бразильскому закону о компаниях.

Доход на акцию

62. Доходы на акцию рассчитываются в Бразилии путем деления чистой прибыли за финансовый год на число обыкновенных и привилегированных акций, находящихся в обращении на конец периода, в то время как МСФО требуют расчета путем деления чистой прибыли или убытка за данный период, относимых на счет обыкновенных акционеров, на средневзвешенное число обыкновенных акций в обращении за данный период. В отличие от МСФО в Бразилии не требуется расчета разводненной прибыли на акцию.

Отчетность с раскрытием показателей направлений деятельности

63. Бразильские бухгалтерские стандарты не требуют информации или отчетности по направлениям деятельности. КЦБ опубликовала для ориентации доклад с рекомендациями, которые могут применяться в добровольном порядке, в соответствии с которыми компаниям, зарегистрированным на фондовой бирже, предлагалось вести отчетность по направлениям деятельности.

Промежуточные финансовые отчеты

64. В Бразилии только финансовые учреждения в соответствии с законодательством о Центральном банке Бразилии должны готовить и публиковать на ежемесячной основе и за полугодие свои балансы. Компании, зарегистрированные на фондовой бирже, должны готовить информацию на поквартальной основе, которая должна предоставляться фондовой бирже и инвесторам.

Резервы, условные пассивы и условные активы

65. Требования Бразилии и МСФО аналогичны в отношении учета условных обязательств.

III. ПОЛУЧЕННЫЕ УРОКИ

66. В Бразилии признается необходимость повышения эффективности разработки бухгалтерских стандартов. Был предпринят ряд усилий по совершенствованию процесса установления стандартов. Ожидается, что эти усилия принесут следующие результаты: 1) унификация бухгалтерских стандартов применительно к различным секторам хозяйственной деятельности, 2) большая согласованность с международными стандартами и 3) сокращение срока внедрения новых стандартов.

67. Один из главных уроков, полученных к настоящему времени в ходе процесса сближения бразильских бухгалтерских стандартов с МСФО, - необходимость более действенной координации усилий между различными организациями, участвующими в этом процессе. Поскольку в процессе регулирования, затрагивающем бухгалтерский учет, участвует ряд учреждений, законодательное утверждение предлагаемых бухгалтерских стандартов требует широких консультаций и занимает значительное время. В результате бухгалтерские стандарты отстают от изменений деловой среды.

68. Поэтому в последние годы усилилось взаимодействие между КЦБ и ИБРАКОН в целях унификации стандартов, принимаемых обоими учреждениями. ИБРАКОН работает совместно с КЦБ и его консультативным органом по бухгалтерским стандартам, стремясь к достижению цели постепенного уменьшения имеющихся различий между бразильскими бухгалтерскими стандартами и МСФО.

69. Следует также отметить, что в Бразилии рассматривается законопроект (№ 3741/2000), представленный в настоящее время Комиссии по финансам и налогам Палаты депутатов бразильского конгресса. В нем предлагается ряд мер по повышению согласованности между бразильскими стандартами и МСФО, что, как ожидается, приведет к совершенствованию процесса.

70. В законопроекте содержатся следующие главные предложения: создание единого органа, отвечающего за подготовку и принятие бухгалтерских стандартов; обеспечение соответствия стандартов, принимаемых КЦБ, МСФО; четкое разграничение налогового законодательства и требований к финансовой отчетности; обязательность составления

отчетов о движении денежных средств для компаний, зарегистрированных на фондовой бирже; обязательность представления добавленной экономической стоимости (ДЭС); а также требования о раскрытии крупными компаниями, корпорациями, компаниями закрытого типа и компаниями с ограниченной ответственностью своих ревизованных финансовых отчетов.

71. Как об этом говорилось в предыдущих разделах, бразильские специалисты, знакомые с МСФО, в настоящее время работают в основном в узком кругу профессиональных бухгалтерских фирм. Поэтому необходимы дальнейшие согласованные усилия в области образования и подготовки кадров по вопросам, связанным с МСФО.

72. Налицо настоятельная необходимость усиления международного сотрудничества для обеспечения более широкого распространения информации об МСФО, в том числе на языках, которые легко понятны в Бразилии. МССУ следует содействовать доступу к МСФО путем проведения в Бразилии ряда технических обсуждений в целях активизации контактов и повышения уровня специальных знаний.

VI. ВЫВОДЫ

73. Правовая культура Бразилии оказывает существенное воздействие на систему бухгалтерского учета страны. Закон № 6404/76 подробно определяет бухгалтерские стандарты, которым должны следовать компании. Закон о компаниях содержит бухгалтерские стандарты, которые в других странах разрабатываются целым рядом норм и регламентаций. Поэтому для изменения бухгалтерских стандартов, предусмотренных в этом законе, необходимо принять еще один закон, что вызывает замедленность и негибкость процесса изменения бразильской системы бухгалтерского учета.

74. Несмотря на эту проблему, современный бухгалтерский учет в Бразилии эволюционирует при воздействии образованных в соответствии с законодательством учреждений, которые контролируют и инспектируют финансовый рынок. Однако такой ход развития замедляется недостаточной координацией между соответствующими регулирующими органами, в частности между КЦБ, которая контролирует и инспектирует рынок капитала применительно к нефинансовым учреждениям, и Департаментом банковских стандартов и инспекций Центрального банка Бразилии, который контролирует финансовые учреждения.

75. Новый закон о компаниях, содержащийся в законопроекте № 3741/2000, который обсуждается в бразильском конгрессе на протяжении более пяти лет, предусматривает

значительные изменения в официальной структуре разработки бухгалтерских стандартов страны. Ожидается, что этот закон обозначит отход от нынешней системы предписывающих бухгалтерских норм и вместо этого будет играть санкционирующую роль. Процесс выработки стандартов после этого будет вестись независимым органом, который будет создан в соответствии с законом. В его состав войдут специалисты, имеющие конкретный опыт, а также ученые, представители профсоюзов и предприниматели. Можно надеяться, что это изменение повысит качество, оперативность и согласованность с МСФО.

* * * * *