

УДК 657(09)
ББК 65.052.2 (6 Анг)-03
Г 64

М. Гомеш

Аспирант кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел.: (938)527-92-24, e-mail: mariodosanjos@mail.ru.

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПО МСФО, РОССИЙСКИМ ПБУ И НАЦИОНАЛЬНЫМ СТАНДАРТАМ РЕСПУБЛИКИ АНГОЛА

Аннотация. Развитие бухгалтерского учета тесно связано с формированием экономических отношений в обществе и играет ключевую роль в экономике страны. Современный быстроменяющийся мир очень сложно представить без финансовой информации, которая формируется именно благодаря бухгалтерскому учету. В статье представлен сравнительный анализ особенностей ведения бухгалтерского учета и составления отчетности в Российской Федерации, в Республике Ангола и в соответствии с МСФО, обозначены существующие проблемы и направления реформирования учета.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, Ангола, план счетов, реформирование, налогообложение, МСФО.

M. Gomesh

Post-Graduate Student of Accounting, Auditing, and Automated Data Processing Department, Kuban State University, Krasnodar. Ph.: (938)527-92-24, e-mail: mariodosanjos@mail.ru..

COMPARATIVE CHARACTERISTICS OF ACCOUNTING UNDER IFRS, RUSSIAN ACCOUNTING STANDARDS AND NATIONAL STANDARDS OF THE REPUBLIC OF ANGOLA

Abstract. The development of accounting is connected closely with formation of economic relations in society and plays the main role in the economy. It is very difficult to imagine a rapidly changing world without the financial information formed due to accounting. The paper presents a comparative analysis of the peculiarities of accounting and reporting in the Russian Federation and in the Republic of Angola in accordance with IFRS. The author demonstrates problems and directions of accounting reforming.

Keywords: accounting, Angola, chart of accounts, reforming, taxation, IFRS.

Несмотря на то, что географически Ангола и Россия находятся далеко друг от друга, эти государства обладают рядом сходных черт в социально-экономической сфере.

Если сравнивать системы бухгалтерского учета, то по многим признакам Россию и Анголу можно отнести к странам континентальной модели. Перед обоими государствами стоит задача разработки программ для полного перехода к международным стандартам финансовой отчетности.

Долгое время в Анголе действовал просоветский коммунистический режим, который прекратил свое существование с распадом СССР. Практически одновременный переход России и Анголы к рыночным отношениям сделал их экономикой более открытой. В связи с перспективами привлечения иностранных инвестиций возникла необходимость совершенствования национальных систем бухгалтерского учета и отчетности посредством их сближения с Международ-

Таблица 1

**Основные принципы ведения бухгалтерского учета и отчетности
МСФО, Российской Федерации и Республики Ангола**

Принципы учета	МСФО	Российская Федерация	Республика Ангола
Непрерывности деятельности	+	+	+
Последовательность	+	+	+
Осмотрительность	+	+	—
Приоритет экономического содержания перед правовой формой	+	+	—
Начисление	+	+	+
Непротиворечивость	+	+	—
Рациональность	—	+	—
Не взаимозачет статей отчетности / увязки доходов и расходов	+	+	+
Существенность и группировка информации	+	—	+
Сопоставимость	+	+	+
Уместность	+	—	+
Надежность	+	—	+
Обособленность	+	+	—

ными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

В статье приводится сравнительный анализ бухгалтерского учета согласно МСФО, Положениям по бухгалтерскому учету, действующим в Российской Федерации, а также национальным стандартам Республики Ангола, которая была выбрана для исследования потому, что автор статьи является гражданином этой страны.

Необходимо отметить, что Ангола не является членом Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО), поэтому международные стандарты применяют, главным образом, транснациональные корпорации, имеющие филиалы в стране.

Общий план бухгалтерского учета Анголы (PGC), одобренный декретом Совета Министров Анголы № 82/01 от 16 ноября 2001 г. [1], установил критерии для формирования и представления финансовой отчетности внешним пользователям, выделив при этом основные цели:

— помочь составителям финансовой отчетности в применении стандартов, аналогичных международным;

— оказать помощь пользователям финансовой отчетности в интерпретации информации, содержащейся в финансовой отчетности;

— содействовать аудиторам в формировании мнения о соответствии финансовой отчетности общепринятым принципам бухгалтерского учета;

— помочь определить вопросы, касающиеся детальной интерпретации международных стандартов и построения процесса дальнейшего реформирования, который наиболее полно соответствовал бы потребностям страны, не искажая при этом основных международных принципов.

Сравнительная характеристика базовых принципов бухгалтерского учета и отчетности представлена в таблице 1.

Несмотря на то, что в общем плане бухгалтерского учета не рассматривают принцип осмотрительности, но по постановлению № 688/72 от 28 сентября 1972 г. [2] разрешается создание резерва по сомнительным долгам.

Согласно PGC, уместность и надежность считаются качественными характеристиками финансовой отчетности, а принцип непрерывности деятельности и

Таблица 2

Состав финансовой отчетности Республики Ангола

Финансовая отчетность	Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО 1)	Российская Федерация (ПБУ 4/99)	Республика Ангола (Общий план бухгалтерского учета)
Баланс	+	+	+
Отчет о финансовых результатах	+	+	+
Отчет о движении денежных средств	+	+	+
Отчет о движении капитала	+	+	—
Пояснительная записка / Примечания	+	+	+

метод начисления являются основой для формирования финансовой отчетности. В западной литературе качественными характеристиками финансовой отчетности выступают уместность, надежность, сопоставимость, понятность и полнота, выступающие требованиями к финансовой отчетности.

Бухгалтерский учет в России ведется в соответствии с допущениями и требованиями, представленными в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» [3] и ПБУ 1/08 «Учетная политика организации» [4].

Согласно второй главе «Учетная политика» общего плана бухгалтерского учета, действующего в Анголе, необходимо соблюдение следующих качественных характеристик финансовой отчетности:

- уместность;
- надежность.

В основе формирования финансовой отчетности должны лежать следующие принципы:

- непрерывности деятельности;
- метод начисления.

Бухгалтерский учет в Анголе ведется в соответствии с Принципами учета:

- последовательность;
- существенность;
- не взаимозачет статей отчетности;
- сопоставимость.

Финансовая отчетность. В международных стандартах финансовой отчетности финансовая отчетность определяется как структурированное представление информации о финансовом положении и

финансовых результатах деятельности организации.

Согласно ПБУ 4/99 [5], бухгалтерская отчетность в Российской Федерации — единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

По общему плану бухгалтерского учета Анголы финансовой отчетностью именуется документальное представление финансового положения и финансовых результатов организации. В связи с этим финансовая отчетность используется как способ предоставления информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении юридического лица, необходимой для принятия управленческих решений широким кругом пользователей.

Задача финансовой отчетности состоит в представлении информации о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств, которая может оказаться полезной для широкого круга лиц при принятии решений. Финансовая отчетность представляет следующую информацию об организации:

- активы;
- обязательства;
- капитал;
- доходы и расходы, включая прибыли и убытки;
- прочие изменения капитала;
- денежные потоки.

Таблица 3

Сравнительная структура российского и ангольского балансов

Структура бухгалтерского баланса в Российской Федерации	Структура бухгалтерского баланса в Анголе
<p><i>Актив</i></p> <p><i>I. Внеоборотные активы</i></p> <p>Нематериальные активы</p> <p>Основные средства</p> <p>Доходные вложения в материальные ценности</p> <p>Финансовые вложения</p> <p><i>II. Оборотные активы</i></p> <p>Запасы</p> <p>НДС по приобретенным ценностям</p> <p>Финансовые вложения</p> <p>Денежные средства</p> <p><i>Пассив</i></p> <p><i>III. Капитал и резервы</i></p> <p>Уставный капитал</p> <p>Добавочный капитал</p> <p>Резервный капитал</p> <p>Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток вычитается)</p> <p><i>IV. Долгосрочные обязательства</i></p> <p>Заемные средства</p> <p>Прочие обязательства</p> <p><i>V. Краткосрочные обязательства</i></p> <p>Заемные средства</p> <p>Кредиторская задолженность</p> <p>Доходы будущих периодов</p> <p>Резервы предстоящих расходов и платежей</p>	<p><i>Актив</i></p> <p><i>I. Внеоборотные активы</i></p> <p>Основные средства</p> <p>Нематериальные активы</p> <p>Инвестиции в дочерних и ассоциированных компаниях</p> <p>Прочие финансовые активы</p> <p>Прочие внеоборотные активы</p> <p><i>II. Оборотные активы</i></p> <p>Запасы</p> <p>Дебиторская задолженность</p> <p>Денежные средства</p> <p>Прочие оборотные активы</p> <p><i>III. Собственный капитал и Пассивы</i></p> <p>Собственный капитал:</p> <p>Уставный капитал</p> <p>Резервный капитал</p> <p>Транзитный результат (Нераспределенная прибыль или убыток)</p> <p>Результат отчетного периода</p> <p><i>IV. Долгосрочные обязательства</i></p> <p>Среднесрочные и долгосрочные займы</p> <p>Отложенные налоговые обязательства</p> <p>Резервы на пенсии</p> <p>Резервы по прочим обязательствам и расходам</p> <p>Прочие долгосрочные обязательства</p> <p><i>V. Краткосрочные обязательства</i></p> <p>Кредиторская задолженность</p> <p>Краткосрочные займы</p> <p>Текущая доля среднесрочных и долгосрочных займов.</p> <p>Прочие краткосрочные обязательства.</p>

Рассмотрим перечень форм, из которых состоит финансовая отчетность Республики Ангола (таблица 2).

Несмотря на то, что в Общем плане бухгалтерского учета Анголы нет Отчета о движении капитала, информация о нем раскрывается в примечаниях, а составление отчета о движении денежных средств не является обязательным.

Структура бухгалтерского баланса в МСФО, России и Анголе. Согласно МСФО [6], в структуре бухгалтерского баланса должны быть представлены как минимум следующие статьи:

- основные средства;
- инвестиционная недвижимость;
- нематериальные активы;
- финансовые активы — за исключением инвестиций, отраженных на основе

долевого метода, дебиторской задолженности покупателей и прочих видов дебиторской задолженности, денежных средств и эквивалентов денежных средств;

- инвестиции, отраженные на основе долевого метода;
- биологические активы;
- запасы;
- дебиторская задолженность покупателей и прочие виды дебиторской задолженности;
- денежные средства и эквиваленты денежных средств;
- кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам, а также прочие виды кредиторской задолженности;
- резервы;
- финансовые обязательства — за исключением кредиторской задолженности

поставщикам и подрядчикам, прочим видам кредиторской задолженности и резервам;

— обязательства и активы, относящиеся к текущим налогам (в соответствии МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);

— активы и обязательства по отложенным налогам (в соответствии с положениями МСФО (IAS) 12);

— доля меньшинства, представленная в капитале;

— акционерный капитал, выпущенный компанией, а также фонды (резервный капитал), относящиеся к владельцам капитала материнской компании.

Сравнительная характеристика структуры бухгалтерского баланса по российским и ангольским стандартам представлена в таблице 3.

Структура отчета о финансовых результатах по МСФО, ПБУ и стандартам Анголы.

Необходимо отметить, что Отчет о финансовых результатах по МСФО и Ангольским стандартам должен соответствовать двум следующим моделям:

- по характеру расходов;
- по функциям расходов.

В России Отчет о финансовых результатах составляют лишь по функциям расходов.

Структура отчета о финансовых результатах на основе характера расходов по МСФО:

Выручка;
Прочие доходы;
Сырье и расходные материалы;
Изменения запасов готовой продукции и незавершенного производства;
Расходы на вознаграждение работникам;
Амортизационные расходы;
Прочие расходы;
Совокупные расходы;
Прибыль.

Структура отчета о финансовых результатах на основе функции затрат по МСФО:

Выручка;
Себестоимость продаж;
Валовая прибыль;
Прочие доходы;
Коммерческие расходы;
Управленческие расходы;
Прочие расходы;
Прибыль.

Структура отчета о прибылях и убытках (в Ангольском учете).

Отчет о прибылях и убытках (по характеру затрат);

Выручка от продажи;
Выручка от оказания услуг;
Прочие операционные доходы;
Изменения запасов готовой продукции и незавершенного производства;
Работы на собственном предприятии;
Сырье и расходные материалы;
Расходы на персонал;
Амортизационные расходы;
Прочие расходы;
Операционный результат;
Финансовый результат;
Результат в дочерних и ассоциированных компаниях;
Неоперационный результат;
Результат до налогообложения;
Налог на прибыль;
Чистый результат текущей деятельности;
Чрезвычайный результат;
Налог на прибыли;
Чистый результат отчетного периода.

Отчет о финансовых результатах (по функциям затрат);

Выручка от продаж;
Выручка от оказания услуг;
Себестоимость продаж;
Валовая прибыль;
Прочие операционные доходы;
Коммерческие расходы;
Управленческие расходы;
Прочие расходы и операционные потери;
Операционный результат;
Финансовый результат;
Результат в дочерних и ассоциированных компаниях;
Неоперационный результат;
Результат до налогообложения;
Налог на прибыль;
Чистый результат текущей деятельности;
Результат прекращаемой деятельности;
Последствия изменения учетной политики;
Чрезвычайный результат;
Налог на прибыль;
Чистый результат отчетного периода.

Структура Отчета о финансовых результатах (в российской интерпретации):

Таблица 4

Строение Плана счетов в России и Республике Ангола

Раздел	Общий план счетов бухгалтерского учета Республики Ангола	План счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций Российской Федерации
I	Основные средства и инвестиции	Внеоборотные активы
II	Запасы	Производственные запасы
III	Третьи лица	Затраты на производство
IV	Денежные средства	Готовая продукция и товары
V	Капитал и резервы	Денежные средства
VI	Доходы и прибыли по видам	Расчеты
VII	Расходы и убытки по видам	Капитал
VIII	Результат	Финансовые результаты

Выручка (нетто – выручка);
 Себестоимость;
 Валовая прибыль;
 Коммерческие расходы;
 Управленческие расходы;
 Прибыль / убыток от продаж;
 Проценты к получению;
 Проценты к уплате;
 Доходы от участия в других организациях;
 Прочие доходы и расходы;
 Прибыль / убыток до налогообложения;
 Налог на прибыль и иные аналогичные обязательные платежи;
 Чистая прибыль (нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)).

План счетов Российской Федерации и Республики Ангола. План счетов в РФ [7] — систематизированный перечень синтетических счетов и субсчетов, необходимых для отражения хозяйственной деятельности.

Он включает в себя балансовые счета, объединенные в 8 разделов, и забалансовые счета. План счетов предназначен для всех предприятий и организаций, независимо от форм собственности и отраслевой принадлежности (кроме банков, бюджетных и страховых организаций).

В соответствии с Типовыми рекомендациями по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, может применяться сокращенная номенклатура счетов.

На основе единого Плана счетов и Инструкции по его применению организации утверждают рабочий план счетов, содер-

жащий полный перечень синтетических и аналитических счетов (включая субсчета).

Согласно декрету № 8/01 от 16 ноября 2001 [8], план счетов является обязательным к применению коммерческими организациями и государственными предприятиями, осуществляющими свою деятельность в Анголе, либо работающими за рубежом, но имеющими головной офис в Анголе. Данный план счетов не применяется организациями, в которых предполагается использование специфических планов счетов (банки, бюджетные и страховые организации).

Раздел 0 «Счета орденом» этот раздел не является обязательным.

Тем не менее, предлагается использовать его для контроля ситуации в области прав и ответственности юридического лица по отношению к третьим лицам и третьих лиц к юридическому лицу.

Разделы 1—8 «Основной учет». Эти разделы являются обязательными для использования при отражении фактов хозяйственной жизни, которые по своей природе должны быть зарегистрированы на этих счетах.

Раздел 9 «Учет затрат». Данный раздел не является обязательным, его применение считается целесообразным в случае сложной номенклатуры затрат.

Общий план бухгалтерского учета Анголы в своей последней главе (Разделы счетов и перечень счетов) содержит ряд отличий от плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций Российской Федерации, заключающихся в порядке разделов

счетов, расположении некоторых счетов в разных разделах.

Сходство заключается в том, что сравниваемые планы счетов содержат 8 разделов. Четвертый раздел (Денежные средства) общего плана бухгалтерского учета Анголы терминологически соответствует пятому разделу Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Последовательность разделов показана в таблице 4.

В исключительных случаях разрешаются изменения, если они не будут оказы-

вать отрицательного влияния на подготовку финансовой отчетности в соответствии с условиями, определенными в общем плане бухгалтерского учета [9].

Разрешается разрабатывать субсчета исходя из специфики экономической деятельности субъекта.

Чтобы оказать содействие в интерпретации и применении разделов, связанных с General Accounting, предусмотрена пояснительная записка, которая соответствует инструкции по применению Плана счетов в российском учете.

Примечания:

1. Decree №82 / 01, the General Accounting Plan: 2001.
2. Portaria № 668/72 de 28 de setembro de 1972.
3. О бухгалтерском учете: Федеральный закон №402-ФЗ от 06.12.11 г. [в ред. от 04.11.14 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2015. Загл. с экрана.
4. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08), «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008): приказ Минфина РФ от 06.10.08 г. №106н: [ред. от 18.12.12 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2015. Загл. с экрана.
5. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99): приказ Минфина РФ от 06.07.99 г. №43н: [ред. от 08.11.10 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2015. Загл. с экрана.
6. Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»: введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.11 г. №160н [в ред. от 02.04.13] // СПС КонсультантПлюс. М., 2015. Загл. с экрана.
7. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению: приказ Минфина РФ от 31.10.00 г. №94н [в ред. от 08.11.10 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2015. Загл. с экрана.
8. Decreto 8/01 de 16 de novembro de 2001г.
9. Diário da Republica, serie I № 52 de novembro 2001.

References:

1. Decree №82 / 01, the General Accounting Plan: 2001.
2. Portaria № 668/72 de 28 de setembro de 1972.
3. About Accounting: The federal law №402-FZ of 06.12.11 [in an edition of 04.11.14] // HLS ConsultantPlus. M., 2015. Title from the screen.
4. About approval of the Accounting regulations «Accounting policy of the organization» (PBU 1/08), «Changes of estimative values» (PBU 21/08): The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 06.10.08 №106n [in an edition of 18.12.12] // HLS ConsultantPlus. M., 2015. Title from the screen.
5. About approval of the Accounting regulations «Financial statements of companies»: The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 06.07.99 №43n [in an edition of 08.11.10] // HLS ConsultantPlus. M., 2015. Title from the screen.
6. International Financial Reporting Standard (IAS) 1 «Presentation of Financial Statements»: put in place in the territory of the Russian Federation Order of RF Ministry of 25.11.2011, №160n [in an edition of 02.04.13] // HLS ConsultantPlus. M., 2015. Title from the screen.
7. The chart of accounts of financial and economic activity of enterprises and Guide of its application: Order of Ministry of Finance of Russian Federation №94n dated 31.10.2000 [in an edition of 18.11.2010] // HLS ConsultantPlus. M., 2015. Title from the screen.
8. Decreto 8/01 de 16 de novembro de 2001г.
9. Diário da Republica, serie I № 52 de novembro 2001.