

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

УДК 338.24:004.41/42(476)

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПОДХОДОВ К ОТРАЖЕНИЮ КРИПТОВАЛЮТ (ТОКЕНОВ) В УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

канд. экон. наук, доц. **Е.Б. МАЛЕЙ**; **Е.В. МИХНЕВИЧ**
(Полоцкий государственный университет)

Предложена система субчетов для организации аналитического учета криптовалюты (токенов) и их обесценения; рекомендовано применять метод обесценения только в отношении криптовалют (токенов), первоначально признанных в качестве товаров и(или) готовой продукции. Разработан реестр учета обесценения криптовалюты (токенов). Научно обосновано применение в отношении криптовалют (токенов), идентифицированных и отраженных в бухгалтерском учете в качестве финансовых вложений, модели учета по справедливой стоимости, изменение которой отражается в составе прибыли или убытка отчетного периода. Разработана форма отчета по движению криптовалюты (токенов). Рекомендовано отражать информацию о принадлежащих организации криптовалютах (токенах) в агрегированном виде в разработанной форме отчета по движению криптовалют (токенов) в составе примечаний к годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Ключевые слова: цифровая экономика, блокчейн-технологии, криптовалюты, токены, цифровые знаки, финансовая отчетность.

Введение. Развитие IT-технологий приводит к разнообразию не только коммуникационных сетей и программных продуктов, но и к изменению форм и видов хозяйствования, формированию нового уровня развития экономических процессов под названием «цифровая экономика». При этом преобразованию подверглись не классические элементы экономической системы: производство, распределение, обмен и потребление, а связующие – деньги. Появление электронных денег ускорило операционные процессы, повысило степень надежности и сохранности посредством внедрения безопасных кодов защиты [1, с. 138–139]. Появились новые возможности развития операций денежного оборота. Примером такого развития является появление цифровых валют, а одним из важных этапов их развития – появление криптовалют. Наряду с понятием криптовалюта используется также термин «цифровой знак (токен)» – запись в реестре блоков транзакций (блокчейне) – иной распределенной информационной системе, которая удостоверяет наличие у владельца токена прав на объекты гражданских прав. При этом следует обратить внимание, что понятие «токен» шире термина «криптовалюта».

Как отмечает Р. Бузько, «большинство выпущенных в последнее время токенов на уровне концепции укладывается в одну из четырех категорий в зависимости от: а) роли блокчейн-технологии для бизнес-модели токена; б) обеспечиваемого права (актива)», что отображено на рисунке 1.



Рисунок 1. – Классификация токенов в зависимости от роли блокчейн-технологии для бизнес-модели токена и обеспечиваемого права (актива)

Источник: [2].

Как следует из рисунка 1, криптовалюта – это разновидность токенов, полученная в результате блокчейн-технологии, обеспечивающая определенное вещное право в децентрализованном мире. При этом факт «обеспечения вещного права» можно обосновать как владение «секретным ключом», при помощи которого собственник этого ключа может распоряжаться определенным ресурсом, предложение которого ограничено. При этом криптовалюта в чистом виде не дает держателю каких-либо производных прав и заключает всю ценность в себе.

Основная часть. На сегодняшний день четко закрепленное определение криптовалюты в нормативных актах отсутствует. Вследствие этого установить сущность, правовую и экономическую природу данного явления представляется затруднительным. Криптовалюты оказали значительное влияние на мировой рынок. При этом реакция государственных органов относительно криптовалют до сих пор неоднозначна. В некоторых странах криптовалюты приняты и введены в оборот, тогда как в других – вызвали явное неприятие и отторжение.

На наш взгляд, криптовалюту целесообразно определить как особую разновидность виртуальных валют, функционирование которой основано на децентрализованном механизме эмиссии и обращении только в сети с ограниченным количеством, определенным математическим алгоритмом. Криптовалюта, безусловно, – актив, так как является имуществом субъекта, которому принадлежит. При этом порядок признания криптовалюты в качестве конкретного актива в системе бухгалтерского учета необходимо рассматривать в зависимости от способа их получения и предполагаемого назначения:

- приобретаемые для последующей реализации – товары;
- приобретаемые для осуществления удостоверяемых токенами прав – долгосрочные финансовые вложения;
- возникшие (добытые) в результате деятельности по майнингу – готовая продукция;
- полученные в качестве вознаграждения за оказанные услуги – долгосрочные финансовые вложения (если срок обращения токенов превышает 12 месяцев с даты их размещения), краткосрочные финансовые вложения (если срок обращения токенов не превышает 12 месяцев с даты их размещения), «Товары»;
- созданные организацией для размещения собственные криптовалюты к бухгалтерскому учету не принимаются.

Такой подход к учету криптовалюты положен в основу Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности Республики Беларусь «Цифровые знаки (токены)», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 6 марта 2018 № 16. Появление данного стандарта стало возможным благодаря Декрету Президента Республики Беларусь от 21.12.2017 г. № 8 «О развитии цифровой экономики», в котором был легализован принципиально новый вид хозяйственной деятельности – обращение токенов, которым могут заниматься юридические и физические лица. Данным Декретом установлено, что токены, возникшие (добытые) в процессе майнинга или приобретенные иным способом, признаются активами для целей бухгалтерского учета. Размещение юридическими лицами созданных ими токенов приводит к возникновению обязательств перед их владельцами. Юридическим лицам предоставлено право владеть токенами и совершать следующие операции: через резидента Парка высоких технологий создавать и размещать собственные токены в Республике Беларусь и за рубежом; хранить токены в виртуальных кошельках; через операторов криптоплатформ, операторов обмена криптовалют приобретать, отчуждать токены, совершать с ними иные сделки [3].

Согласно Национальному стандарту бухгалтерского учета и отчетности Республики Беларусь «Цифровые знаки (токены)» криптовалюта может быть учтена в качестве долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений, товаров или готовой продукции в зависимости от назначения. Токены принимаются к бухгалтерскому учету организации по первоначальной стоимости. Собственные токены, созданные организацией для размещения, к бухгалтерскому учету организации не принимаются.

Порядок оценки токенов представлен в таблице 1.

Таблица 1. – Признание и оценка цифровых знаков (токенов) в Республике Беларусь в зависимости от порядка признания

Признание	Счет	Оценка
Долгосрочные финансовые вложения	06	Стоимость приобретения, увеличенная на сумму операционных затрат, при безвозмездном получении – учетная оценка, увеличенная на сумму операционных затрат
Краткосрочные финансовые вложения	58	
Товары	41	
Готовая продукция	43	По фактической себестоимости, включающей связанные с осуществлением деятельности по майнингу прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты

Источник: собственная разработка на основании [4].

Порядок учета поступления (создания) цифровых знаков (токенов) в Республике Беларусь показан в таблице 2.

Таблица 2. – Типовые корреспонденции счетов по учету поступления (создания) цифровых знаков (токенов) в Республике Беларусь

Содержание операции	Дебет	Кредит
Приобретение токенов для осуществления удостоверяемых токенами прав	06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 91/1 «Прочие доходы»
Приобретения для последующей реализации	41 «Товары»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»
При получении в качестве вознаграждения за оказанные услуги в соответствии с законодательством	06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения», 41 «Товары»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Добытые в результате деятельности по майнингу или полученные в качестве вознаграждения за верификацию совершения операций в реестре блоков транзакций (блокчейне)	43 «Готовая продукция»	20 «Основное производство»
Отражение затрат на майнинг	20 «Основное производство»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 02 «Амортизация основных средств»
Списание затрат на майнинг, если токены не получены	90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»	20 «Основное производство»
Стоимость токенов, созданных организацией при оказании услуг другим лицам с использованием глобальной компьютерной сети Интернет, включая услуги по продвижению токенов	002 «Имущество, принятое на ответственное хранение»	
Стоимость токенов, полученных организацией от клиента (третьего лица) для их реализации в интересах клиента (третьего лица), а также приобретенных в интересах клиента (третьего лица)	004 «Товары, принятые на комиссию»	
Стоимость денежных средств, электронных денег, токенов другого вида, привлеченных от первых владельцев в результате размещения собственных токенов	06 «Долгосрочные финансовые вложения», 41 «Товары», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 58 «Краткосрочные финансовые вложения» и другие счета	66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»
Сумма обязательств, возникающих при безвозмездной передаче собственных токенов	90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»	66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»
Операционные затраты, связанные с размещением собственных токенов	91-4 «Прочие расходы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Источник: [4].

С целью систематизации аналитического учета криптовалют (токенов) видится целесообразным выделить отдельные субсчета к соответствующим счетам, которые могут быть использованы для их учета (таблица 3).

Таблица 3. – Предлагаемая система субсчетов для учета криптовалют (токенов)

Счет, субсчет	Название
На	Долгосрочные финансовые вложения в форме цифровых знаков (токенов)
58/Х	Краткосрочные финансовые вложения в форме цифровых знаков (токенов)
41/Х	Цифровые знаки (токены), предназначенные для перепродажи
43/Х	Цифровые знаки, произведенные и предназначенные для продажи
20/Х	Затраты на майнинг
002/Х	Цифровые знаки (токены), принятые на ответственное хранение
004/Х	Цифровые знаки (токены), принятые на комиссию

В отношении последующего учета цифровых знаков (токенов) белорусское законодательство предусматривает тестирование цифровых знаков (токенов) на обесценение: последующая учетная оценка цифровых знаков (токенов) осуществляется на отчетную дату путем сопоставления по каждой единице или группе цифровых знаков (токенов) первоначальной стоимости и чистой стоимости реализации, определяемой в порядке, установленном в положении об учетной политике организации. На величину разницы между чистой стоимостью реализации и первоначальной стоимостью, если последняя выше чистой стоимости реализации, создается резерв под снижение стоимости цифровых знаков (токенов). При этом в случае изменения чистой стоимости реализации в сторону увеличения резерв под обесценение может быть восстановлен, но не более чем до первоначальной стоимости этих цифровых знаков (токенов).

Криптовалюта является высокорискованным активом, подверженным существенным колебаниям курсов. В этой связи считаем, что применение метода обесценения является оправданным только в отношении токенов, первоначально признанных в качестве товаров и (или) готовой продукции, поскольку такие активы являются краткосрочными, предназначены для реализации в краткосрочном периоде, а предлагаемая методика создания и восстановления резервов под обесценение токенов соответствует как требованиям законодательства Республики Беларусь, так и требованиям МСФО 2 «Запасы». Что касается создания резервов под обесценение стоимости криптовалют (токенов), учтенных в качестве готовой продукции или товаров, то Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности Республики Беларусь «Цифровые знаки (токены)» предусматривает использование счета 14 «Резервы под снижение стоимости запасов». Для систематизации информации о резервах под обесценение цифровых знаков (токенов), признаваемых в качестве разных объектов бухгалтерского учета (товаров и готовой продукции), нами предлагается открыть отдельные субсчета для учета таких резервов (таблица 4).

Таблица 4. – Предлагаемые субсчета для учета резервов под обесценение криптовалют (токенов) к счету 14 «Резервы под снижение стоимости запасов»

Счет, субсчет	Название
14/X ₁	Резервы под снижение стоимости криптовалют (токенов), признанных в качестве товаров
14/X ₂	Резервы под снижение стоимости криптовалют (токенов), признанных в качестве готовой продукции

Таким образом, процесс отражения в бухгалтерском учете обесценения криптовалют (токенов), признаваемых в качестве готовой продукции или товаров, можно представить схематично на рисунке 1.

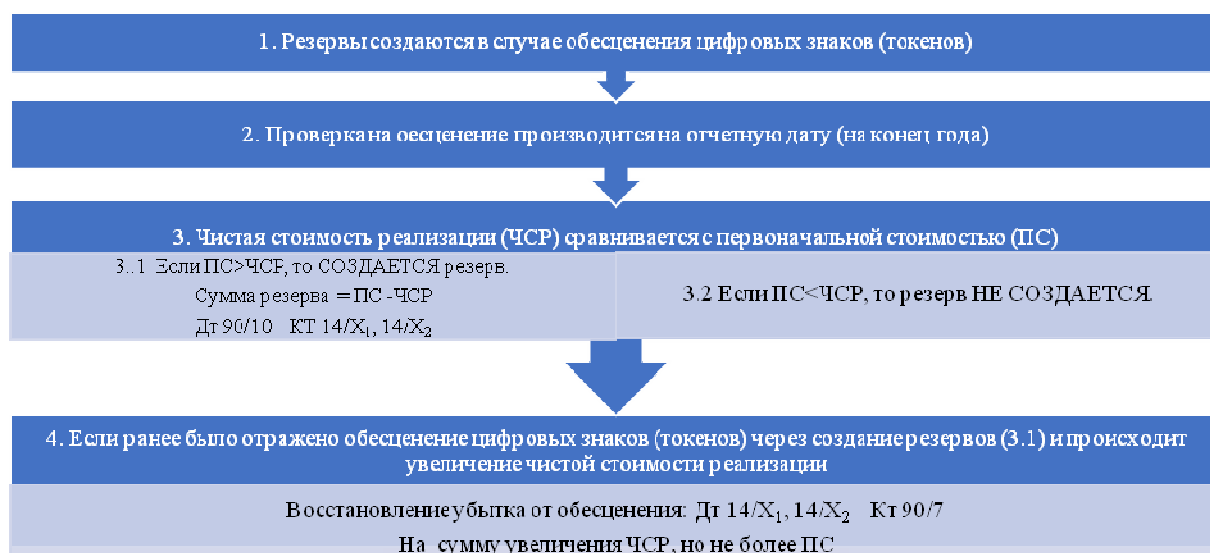


Рисунок 1. – Процесс отражения в бухгалтерском учете обесценения криптовалют (токенов), признаваемых в качестве готовой продукции или товаров

Необходимость восстановления убытка от обесценения цифровых знаков (токенов) требует формирования регистра бухгалтерского учета, который позволит:

- 1) представлять информацию в разрезе видов криптовалют (токенов);
- 2) отслеживать первоначальную стоимость криптовалют (токенов), изменение чистой цены реализации на отчетную дату по сравнению с датой, на которую производилось обесценение.

В этой связи нами рекомендуется форма реестра учета обесценения криптовалют (токенов), представленная в таблице 5.

Таблица 5 – Рекомендуемая форма реестра учета обесценения криптовалл (токенов)

(наименование организации)											
за период											
Наименование криптовалл (токенов)	Количество	Первоначальная стоимость	ЧСР на начало отчетного периода		ЧСР на конец отчетного периода	Превышение ПС над ЧСР на КП	ЧСР на Нп – ЧСР на Нп	Превышение ЧСР над ПС	Обесценение	Восстановление обесценения	Сумма созданного резерва на конец отчетного периода
			ЧСР	Из предыдущей ведомости							
Цифровые знаки (токены), признанные в качестве товаров											
Litecoin	1	10	9		9,4	0,6	0,4			0,4	0,6
Bitcoin	10	20	22		21			1			0
Ethereum	2	60			54	6			6		12
Итого		900	X		X	X	X	X	60	4	12,6
Цифровые знаки (токены), признанные в качестве готовой продукции											
Ethereum	1	3	2,9		3		0,1	0	0	0,1	0
Итого		300	X		300	X	X	X	0	10	0

Исполнитель

_____ (должность, подпись, инициалы, фамилия)

Примечание: стоимостные показатели в регистре приведены условно.

Что касается криптовалют (токенов), идентифицированных и отраженных в бухгалтерском учете в качестве финансовых вложений, то применение обесценения, на наш взгляд, является нелогичным, так как не будет способствовать достоверному отражению в отчетности стоимости таких активов, подверженных сильным колебаниям стоимости. При этом, в отличие от многих авторов, считаем, что криптовалюта (токен) соответствует определению финансовых активов согласно МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление»: «Финансовый инструмент – это договор, в результате которого возникает финансовый актив у одного предприятия и финансовое обязательство или долевого инструмент – у другого». Как следует из рисунка 1, токены в целом и криптовалюта в частности, так или иначе, дают держателю законное право получить имущество или права в будущем.

Согласно МСФО последующий учет финансовых вложений зависит от применяемой бизнес-модели предприятия, используемой для управления финансовыми активами, и анализа характеристик финансового актива, связанных с потоками денежных средств. В отношении криптовалюты применимо следующее:

- 1) бизнес-модель – удержание для перепродажи с целью изменения справедливой стоимости;
- 2) денежный поток ожидается только в результате перепродажи такого актива.

Таким образом, для данного рода финансовых инструментов должна применяться модель учета по справедливой стоимости, изменение которой отражается в составе прибыли или убытка отчетного периода. Это предполагает выполнение следующих правил отражения такого рода финансовых инструментов:

А) затраты, возникающие по сделке, не увеличивают первоначальную стоимость финансовых инструментов, а отражаются в составе прибыли или убытка за отчетный период;

Б) необходимо производить регулярную переоценку финансовых инструментов до справедливой стоимости;

В) результаты переоценки финансовых инструментов до справедливой стоимости также отражаются в составе прибыли или убытка за отчетный период.

В этой связи нами рекомендовано, в отличие от существующей в Республике Беларусь практики, *во-первых*, первоначальную оценку криптовалют (токенов), признаваемых в качестве финансовых вложений, осуществлять только по стоимости приобретения, а возникающие дополнительные операционные затраты относить на прочие расходы от текущей деятельности (ДТ сч. 90/10); *во-вторых*, не создавать резервы под обесценение криптовалют (токенов), признаваемых в качестве финансовых вложений, а осуществлять переоценку токенов, учтенных в качестве финансовых вложений, до чистой стоимости реализации (справедливой стоимости) с отражением разницы в составе прочих доходов (Кт 90/9) или расходов от текущей деятельности (ДТ сч. 90/10).

Подход, применяемый законодательством Республики Беларусь в отношении признания криптовалюты (токенов) в зависимости от способа ее получения и предполагаемого назначения, приводит к тому, что информация о наличии и движении криптовалют размывается по разным строкам различных форм отчетности, что не позволяет увидеть информацию в агрегированном виде. Влияние операций с криптовалютами (токенами) на показатели финансовой отчетности отражено в таблице 6.

Таблица 6. – Отражение операций с криптовалютами (токенами) в показателях бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций Республики Беларусь

Форма отчетности	Статья	Расшифровка
1	2	3
Бухгалтерский баланс	<i>Раздел I «Долгосрочные активы»</i>	
	Долгосрочная дебиторская задолженность	Задолженность организации по произведенным и подлежащим реализации токенам, погашение которой ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты
	Долгосрочные финансовые вложения	Отражают остатки токенов, приобретаемых для осуществления удостоверенных токенами прав, сроком погашения более 12 месяцев
	<i>Раздел II «Краткосрочные активы»</i>	
	Краткосрочная дебиторская задолженность	Задолженность организации по произведенным и подлежащим реализации токенам, погашение которой ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты
	Готовая продукция и товары	Остатки токенов, возникших (добытых) в результате деятельности по майнингу и приобретенных для последующей реализации

Окончание таблицы 6

1	2	3
Бухгалтерский баланс	Краткосрочные финансовые вложения	Отражают остатки токенов, приобретаемых для осуществления удостоверяемых токенами прав, сроком погашения менее чем 12 месяцев
	<i>Раздел III «Долгосрочные обязательства»</i>	
	Долгосрочные кредиты и займы	Обязательства, возникающие в результате размещения собственных токенов, сроком погашения свыше 12 месяцев
	<i>Раздел IV «Краткосрочные обязательства»</i>	
	Краткосрочные кредиты и займы	Обязательства, возникающие в результате размещения собственных токенов, сроком погашения менее 12 месяцев
	Краткосрочная кредиторская задолженность	Задолженность организации перед юридическими и физическими лицами, индивидуальными предприятиями, в том числе вследствие операций с токенами
Отчет о прибылях и убытках	Выручка от реализации	Выручка, в том числе от реализации токенов
	Прочие расходы по текущей деятельности	Прочие расходы по текущей деятельности, связанные с токенами
	Доходы по инвестиционной и финансовой деятельности	Доходы по инвестиционной деятельности, связанные с операциями с токенами
	Расходы по инвестиционной и финансовой деятельности	Расходы по инвестиционной деятельности, связанные с операциями с токенами.
Отчет о движении денежных средств	Поступило денежных средств	Поступление денежных средств по операциям с криптовалютами
	Направление денежных средств	Направление денежных средств по операциям с криптовалютами

Источник: собственная разработка.

Как видно из таблицы 6, информация по криптовалютам (токенам) представлена в разрозненном виде в трех разных формах отчетности. В этой связи вопросы формирования и представления обобщенной информации о наличии и движении криптовалюты (токенов) являются актуальными и практически значимыми. Выработка унифицированных подходов к раскрытию в отчетности информации о криптовалюте (токенах) позволит пользователям достоверно оценить риски, которым организация подвержена в связи с наличием и использованием данных специфических активов.

В связи с тем, что как в национальных стандартах по бухгалтерскому учету и отчетности Республике Беларусь, так и в МСФО отсутствует отдельная форма отчетности, отражающая информацию о криптовалюте (токенах), предлагаем представлять данную информацию в составе примечаний к отчетности в форме отчета по движению криптовалюты (токенов).

Рекомендуемая форма отчета по движению криптовалюты (токенов) будет содержать показатели, раскрытие которых является необходимым согласно требованиям МСФО:

- 1) виды криптовалют (токенов);
- 2) первоначальная стоимость криптовалют (токенов);
- 3) движение резервов под снижение стоимости криптовалют (токенов) (наличие резервов на начало периода; увеличение в анализируемом периоде резервов, созданных в предыдущих периодах; создание резервов в анализируемом периоде; суммы и обстоятельства восстановления резервов в анализируемом периоде; наличие резервов на конец периода);
- 4) суммы обязательств, возникших при размещении собственных криптовалют (токенов) перед владельцами данных криптовалют (токенов);
- 5) суммы обязательств, возникших при совершении внутригрупповых операций с криптовалютой (токенами) (в примечаниях к консолидированной отчетности, составляемой материнским предприятием по группе организаций).

В разработанной форме отчета о движении криптовалют (токенов) предлагаем отражать движение данных активов в количественно-суммовом разрезе по видам криптовалют (токенов) в зависимости от способа их получения и предполагаемого назначения (рисунок 2).

ОТЧЕТ

о движении криптовалюты(токенов)

за период с 01.01.2018 г. по 31.12.2018 г.

Организация: ООО "Крип.бай"

Головная организация

Юридический адрес, тел. г.Минск, ул.Зыбицкая,д.19 (8-017-204-58-13)

Единица измерения: тыс. руб.

Виды криптовалюты	Остаток на начало периода		Поступление		Выбытие		Остаток на конец периода	
	количество	сумма, тыс. руб.	количество	сумма, тыс. руб.	количество	сумма, тыс. руб.	количество	сумма, тыс. руб.
1.Биткоин, в том числе:	68,0	102,5	22,0	55,5	6,0	7,5	84,0	150,5
Товары	15,0	15,0	2,0	4,0	5,0	5,0	12,0	14,0
Готовая продукция	27,0	27,0	5,0	10,0	1,0	2,5	31,0	34,5
Долгосрочные финансовые вложения	17,0	42,5	8,0	24,0	-	-	25,0	66,5
Краткосрочные финансовые вложения	9,0	18,0	7,0	17,5	-	-	16,0	35,5
2.Ethereum, в том числе:	26,0	173,0	5,0	24,0	-	-	31,0	197,0
Товары	-	-	-	-	-	-	-	-
Готовая продукция	-	-	-	-	-	-	-	-
Долгосрочные финансовые вложения	16,0	128,0	3,0	18,0	-	-	19,0	146,0
Краткосрочные финансовые вложения	10,0	45,0	2,0	6,0	-	-	12,0	51,0
Итого	94,0	275,5	27,0	79,5	6,0	7,5	115,0	347,5

Наименование показателей	количество, шт	Сумма, тыс. руб.
1	2	3
Поступление – всего	36	219
В том числе:	37	112
1.Приобретенные для последующей реализации, в том числе:	2	4
Биткоин	2	4
2.Приобретенные для осуществления удостоверяемых токенами прав	9	31,5
Биткоин	9	31,5
3.Возникшие (добытые) в результате деятельности по майнингу	5	10
Биткоин	5	10
4.Полученные в качестве вознаграждения за оказанные услуги	11	42
Биткоин	8	24
Ethereum	3	18
5.Полученные в качестве вознаграждения за оказанные услуги	9	23,5
Биткоин	7	17,5
Ethereum	2	6
получено безвозмездно	1	1
прочее поступление криптовалюты	-	-
Выбытие – всего	6	7,5
прекращении признания токенов в связи с прекращением прав	-	-
отчуждение другому лицу	-	-
реализовано, в том числе	6	7,5
Биткоин	6	7,5
передано безвозмездно	-	-
прочее выбытие	-	-

Наименование показателей	за 2017 г., тыс. руб.	за 2018 г., тыс. руб.
1	2	3
Прочие доходы от текущей деятельности, в том числе	15,4	37,3
Биткоин	5,0	28,7
Ethereum	10,4	8,6
Прочие расходы от текущей деятельности, в том числе	11,1	21,1
Биткоин	6,9	12
Ethereum	4,2	9,1
Сумма созданного резерва, в том числе	0,0	43
Биткоин	-	43,0

Руководитель _____
(подпись)Главный бухгалтер _____
(подпись)

Исполнитель Вед.бухгалтер

Л.И. Романовская, 8-0214-55-44-12

(должность, подпись, инициалы, фамилия, телефон)

И.В. Зык
(инициалы, фамилия)
З.А. Крель
(инициалы, фамилия)

Рисунок 2. – Предлагаемая форма отчета о движении криптовалют (токенов)

Для заполнения предложенной формы отчета о движении криптовалют (токенов) в графе «Остаток на начало периода» и графе «Остаток на конец отчетного периода» предполагается отражать соответственно наличие криптовалют (токенов) в зависимости от вида криптовалют (токенов) на начало и конец отчетного периода в количественном и стоимостном выражении.

В графах «Поступление» и «Выбытие» предлагается отражать сумму криптовалют (токенов), полученных и выбывших в отчетном периоде, подтвержденных первичными учетными документами. Для детализации граф «Поступление» и «Выбытие» требуется заполнение табличной части по видам криптовалют (токенов) в зависимости от способа их получения и предполагаемого назначения.

Отчет о движении криптовалют (токенов) предлагается заполнять в соответствии с предусмотренными в них показателями. В случае отсутствия данных по показателям соответствующие строки и графы формы не прочеркиваются.

Разработанную форму отчета предлагается представлять в составе годовой отчетности, как показано на рисунке 2.

Заключение. На основе результатов проведенного исследования теории и практики ведения бухгалтерского учета криптовалют (токенов):

1) предложена система субсчетов для организации аналитического учета криптовалют (токенов) и их обесценения, открываемых к счетам, на которых учитываются токены, принадлежащие субъекту хозяйствования (06/X, 58/X, 41/X, 43/X), формируется себестоимость токенов, добываемых субъектом хозяйствования (20/X «Затраты на майнинг», а также к забалансовым счетам, на которых учитываются криптовалюты (токены), не принадлежащие субъекту хозяйствования (002/X, 004/X);

2) рекомендовано применять в последующем учете метод обесценения только в отношении криптовалют (токенов), первоначально признанных в качестве товаров и (или) готовой продукции. Предложено открывать отдельные субсчета для учета резервов под обесценение таких криптовалют (токенов) в зависимости от их первоначального признания (14/X₁ «Резервы под снижение стоимости криптовалют (токенов), признанных в качестве товаров»; 14/X₂ «Резервы под снижение стоимости криптовалют (токенов), признанных в качестве готовой продукции»);

3) разработан реестр учета обесценения криптовалют (токенов), позволяющий представлять информацию в разрезе конкретных видов цифровых знаков (токенов), отслеживать первоначальную стоимость криптовалют (токенов), изменение чистой цены реализации на отчетную дату по сравнению с датой, на которую производилось обесценение, что является необходимым условием для восстановления убытков от обесценения криптовалют (токенов);

4) научно обосновано применение в отношении криптовалют (токенов), идентифицированных и отраженных в бухгалтерском учете в качестве финансовых вложений, модели учета по справедливой стоимости, изменение которой отражается в составе прибыли или убытка отчетного периода.

В результате рекомендовано, в отличие от существующей в Республике Беларусь практики, первоначальную оценку криптовалют (токенов), признаваемых в качестве финансовых вложений, осуществлять только по стоимости приобретения, а возникающие дополнительные операционные затраты относить на прочие расходы от текущей деятельности (ДТ сч. 90/10).

В последующем учете рекомендуется не создавать резервы под обесценение, а осуществлять переоценку таких криптовалют до чистой стоимости реализации с отражением разницы в составе прочих доходов (Кт 90/9) или расходов от текущей деятельности (ДТ сч. 90/10).

Таким образом, предлагаемый подход позволит привести в соответствие практику учета цифровых знаков (токенов) в Республике Беларусь и МСФО, а также представить пользователям адекватную информацию о стоимости активов организации для принятия соответствующих управленческих решений;

5) рекомендовано отражать информацию о принадлежащих организации криптовалютах (токенах) в агрегированном виде в составе примечаний к годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности. С этой целью разработана форма отчета по движению криптовалют (токенов), в котором отражаются показатели, раскрытие которых является необходимым согласно требованиям МСФО:

- виды криптовалют (токенов);
- первоначальная стоимость криптовалют (токенов);
- движение резервов под снижение стоимости криптовалют (токенов);
- суммы обязательств, возникших при размещении собственных криптовалют (токенов), перед владельцами данных криптовалют (токенов);
- суммы обязательств, возникших при совершении внутригрупповых операций с криптовалютами (токенами).

Таким образом, отчет представляет информацию о криптовалютах (токенах), принадлежащих организации, в количественно-суммовом выражении как в разрезе видов криптовалют (токенов), так и в зависимости от способа их получения и предполагаемого назначения.

ЛИТЕРАТУРА

1. Саврадым, В.М. Криптовалюта как элемент цифровой экономики / В.М. Саврадым, Э.С. Коложвари // Формирование финансово-экономических механизмов хозяйствования в условиях информационной экономики : сб. науч. тр. III Междунар. науч.-практ. конф. к 100-летию Крымского федерального университета имени В.И. Вернадского ; науч. ред. С.П. Кирильчук, 2018. – С. 138–140.
2. Бузько, Р. Страшный сон законодателя: виды токенов и возможные подходы к их регулированию [Электронный ресурс] / Р. Бузько. – Режим доступа: <https://vc.ru/flood/25718-types-of-tokens>. – Дата доступа: 17.03.2019.
3. О развитии цифровой экономики [Электронный ресурс] : Декрет Президента Респ. Беларусь от 21.12.2017, № 8. – Режим доступа: http://president.gov.by/ru/official_documents_ru/view/dekret-8-ot-21-dekabrja-2017-g-17716. – Дата доступа 17.03.2019.
4. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Цифровые знаки (токены)» и внесении дополнений и изменений в некоторые постановления Министерства финансов Республики Беларусь» [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 6 марта 2018 г. № 16. – Режим доступа: http://minfin.gov.by/upload/accounting/acts/postmf_060318_16.pdf. – Дата доступа: 17.03.2019.

Поступила 19.03.2019

IMPROVEMENT OF APPROACHES TO REFLECTION OF CRYPTOCURRENCIES (TOKENS) IN ACCOUNTING AND REPORTING OF ORGANIZATIONS OF THE REPUBLIC OF BELARUS

A. MALEI, A. MIKHNEVICH

A sub-account system for organizing the analytical accounting of cryptocurrency (tokens) and its' depreciation is proposed; it is recommended that the depreciation method be applied only to cryptocurrencies (tokens) originally recognized as goods and (or) finished products. A register for cryptocurrency depreciation (tokens) has been developed. With respect to cryptocurrencies (tokens) it is scientifically justified to apply identified and reflected in accounting as financial investments, a fair value accounting model, the change of which is reflected in the profit or loss of the reporting period. A form for the report on the movement of cryptocurrency (tokens) has been developed. It is recommended to reflect information on cryptocurrencies (tokens) owned by organization in aggregated form in the developed form of report on the movement of cryptocurrencies (tokens) as part of the notes to the annual accounting (financial) statements.

Keywords: digital economy, blockchain technology, cryptocurrency, tokens, digital signs, financial reporting.