

УДК657

**МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА КРИПТОВАЛЮТЫ (ТОКЕНОВ)
СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ****Е.В. МИХНЕВИЧ***(Представлено: канд. экон. наук, доц. Е.Б. МАЛЕЙ)*

В настоящее время процедура проверка приобретения, хранения и использования криптовалюты(токенов) в Республики Беларусь отсутствует. В статье предложена методика проведения аудиторской проверки операций по учету криптовалюты (токенов) для организаций Республики Беларусь. Авторами сформулированы цель и задачи аудита криптовалюты (токенов); разработан алгоритм аудиторской проверки операций с криптовалютой (токенами), представляющий собой последовательную совокупность контрольных действий, которые обеспечивают достаточное количество доказательств для установления достоверности отчетных данных о криптовалюте (токенах) проверяемой организации.

Ведение

Развитие IT-технологий приводит к разнообразию не только коммуникационных сетей и программных продуктов, но и изменению форм и видов хозяйствования. Соответственно, появляются новые объекты учета и контроля, к которым относится и криптовалюта (токены). До недавнего времени процедура проверка приобретения, хранения и использования криптовалюты (токенов) в Республики Беларусь не была востребована. Однако ситуация изменилась в связи с введением в действие Декрета Президента Республики Беларусь от 21.12.2017 №8 «О развитии цифровой экономики» [1] и последовавшего за ним Постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 6 марта 2018 г. № 16 «Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Цифровые знаки (токены)» [2]. Таким образом в настоящее время в Республике Беларусь легализованы операции с криптовалютой (токенами), поскольку проработаны вопросы их оценки, отражения на счетах бухгалтерского учета и формах отчетности. А, следовательно, существует объективная необходимость проработки методик аудита таких операций, являющихся абсолютно новыми для отечественной учетно-аналитической практики.

Как отмечалось ранее, криптовалюта (токены) являются достаточно новым объектом аудита, поэтому в экономической литературе представлено не так много публикаций по данной тематике. В частности, в Республике Беларусь вопросами ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ, СОВЕРШАЕМЫХ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ЦИФРОВЫХ ЗНАКОВ (ТОКЕНОВ) активно занимаются представители Минского филиала Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова Антипенко Н.А. и Бусыгин Д.Ю. Они рассматривают методологические АСПЕКТЫ АУДИТА ОПЕРАЦИЙ ПО ОЦЕНКЕ И ОТЧУЖДЕНИЮ ЦИФРОВЫХ ЗНАКОВ (ТОКЕНОВ) [3], а также особенности документального оформления подтверждения операций, совершаемых с использованием цифровых знаков (токенов) [4]. При этом системно вопросы аудита приобретения, хранения и использования криптовалюты (токенов) в Республики Беларусь в настоящее время не решены.

Основная часть

В этой связи на основе изучения нормативно-правовых актов Республики Беларусь и специальной экономической литературы нами была разработана методика аудиторской проверки операций по учету криптовалюты (токенов) для организаций Республики Беларусь, которая позволяет удовлетворить потребности в объективной информации собственников организации и других заинтересованных пользователей. Предлагаемая методика аудиторской проверки операций по учету криптовалюты (токенов) включает в себя цель, задачи, источники информации и алгоритм проведения аудиторской проверки хозяйственных операций по учету криптовалюты (токенов).

Цель аудиторской проверки хозяйственных операций по учету криптовалюты (токенов) сформулирована нами следующим образом – это подтверждение соответствия ведения учета криптовалюты (токенов) законодательству Республики Беларусь и учетной политике организации, правильности оценки и отнесения криптовалюты (токенов) в зависимости от способа ее приобретения и предполагаемого назначения к соответствующим объектам бухгалтерского учета, а также документального оформления движения криптовалюты (токенов).

Для достижения поставленной цели, необходимо выполнение следующих задач:

- проверить правильность отнесения токенов в зависимости от способа их получения и предполагаемого их назначения к соответствующим объектам бухгалтерского учета;
- проверить правильность оценки первоначальной стоимости криптовалюты (токенов);
- проверить своевременность и достоверность документального оформления операций по движению криптовалюты (токенов);

- проверить своевременность и полноту отражения операций по движению криптовалюты (токенов) на счетах бухгалтерского учета;
- проверить правильность формирования фактической себестоимости криптовалюты (токенов);
- проверить правильность формирования резервов под снижение стоимости криптовалюты (токенов);
- проверить своевременность и полноту проведения инвентаризации криптовалюты (токенов) и принятых по их результатам мер;

- проверить правильность прекращения признания криптовалюты (токенов) и обязательств по ним.

Основными источниками информации для проведения аудиторской проверки криптовалюты будут являться:

- бухгалтерский баланс и приложения к нему;
- учетные регистры – Главная книга, журналы-ордера;
- первичная учетная документация – документы по инвентаризации криптовалюты, накладные на внутренне перемещение.
- другие специализированные формы отчетности.

В качестве источника информации нами рекомендуется также использовать разработанную нами форму, которую предложено включить в состав примечаний к отчетности: отчет о движении криптовалюты (токенов), который содержит как обобщенную информацию о принадлежащих организации криптовалютах (токенах), так и в разрезе видов криптовалют (токенов): первоначальную стоимость, отраженных в бухгалтерском балансе по чистой стоимости реализации, движение резервов под снижение стоимости криптовалют (токенов) [5].

Проверку хозяйственных операций по учету криптовалюты (токенам) автором предлагается проводить в соответствии с разработанным алгоритмом, который включает в себя 9 этапов, отвечающих поставленным задачам проверки хозяйственных операций по учету криптовалюты (токенов) (рисунок 1).



Рисунок 1. – Предлагаемый алгоритм проведения аудиторской проверки хозяйственных операций по учету криптовалюты (токенов)

Рассмотрим предложенные этапы аудиторской проверки, согласно рисунка 1.

Этап 1. Ознакомление с учетной политикой, то есть изучение совокупности способов организации и ведения бухгалтерского учета криптовалюты (токенов) принятые предприятием.

На данном этапе необходимо сформировать мнение о достаточности элементов учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета хозяйственных операций по движению криптовалюты (токенов) и их соответствие специфике деятельности организации. Проверка учетной политики необходима с целью установления соответствия требованиям законодательства и учредительным документам системы

бухгалтерского учета проверяемого лица, применяемым им в совокупности первичным документам и регистрам. Также необходимо оценить полноту раскрытия информации в финансовой отчетности и влияние применяемых методов учета на достоверность показателей отчетности.

Источниками информации данного этапа являются: приказ об учетной политике; приказы на изменение учетной политики; график документооборота; должностные инструкции; приложения к учетной политике по разработанным и используемым в организации регистрам бухгалтерского учета и др.

Этап 2. Проверка правильности отнесения токенов в зависимости от способа их получения и предполагаемого их назначения соответствующим объектам бухгалтерского учета.

Аудитором проверяется правильность отнесения токенов и выбор метода их учета, согласно требованиям учетной политики и законодательства Республики Беларусь.

Этап 3. Проверка правильность оценки первоначальной стоимости токенов.

Аудитором проверяется правильность оценки первоначальной стоимости токенов в зависимости от способа их приобретения и предполагаемого назначения.

Первоначальная стоимость приобретенных токенов, принимается равной стоимости их приобретения (стоимости обмененных на них токенов другого вида), увеличенной на сумму операционных затрат, за исключением случая, предусмотренных законодательством.

Первоначальная стоимость безвозмездно полученных токенов, принимается равной стоимости, определенной с использованием установленных в положении об учетной политике организации методов, обеспечивающих надежную учетную оценку токенов, увеличенной на сумму операционных затрат.

Первоначальная стоимость токенов, возникших (добытых) или полученных в результате деятельности по майнингу, принимается равной их фактической себестоимости, включающей связанные с осуществлением деятельности по майнингу прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты за отчетный период.

Этап 4. Проверка достоверности и своевременности документального оформления операций по движению криптовалюты.

Проверяется правильность заполнения реквизитов приходных ордеров, карточки складского учета, ведомости по учету движения криптовалюты; проверку реквизитов можно разделить на техническую и экономическую. Технически проверяются следующие реквизиты – номер, адрес, наличие печатей, подписи, наименование предприятий и другие. К проверке экономических реквизитов относят проверку отражения информации по изменению учетной стоимости криптовалюты с учетом переоценки и прочие.

Этап 5. Проверка правильности отражения на счетах бухгалтерского учета операций по движению криптовалюты.

Проверка отражения информации в бухгалтерской отчетности, в том числе в Отчете о прибылях и убытках, является очень важной. Проверяется правильность формирования показателей, достоверность применения последовательности процедур при формировании данных отчетности. Особое внимание уделяется проверке организации и состоянию учета, взаимосвязи данных в отчетных формах, регистрах аналитического и синтетического учета. Описанная методика и программа контроля позволяет подтвердить достоверность формирования доходов и расходов.

На данном этапе проверяется систематизировано и упорядочено ли отражение операций по учету криптовалюты на счетах бухгалтерского учета.

Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

Проверка правильности записей, произведенных в Главной книге, осуществляется подсчетом сумм оборотов и сальдо по всем счетам учета криптовалюты. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны.

Аудитор при проведении проверки должен получить достаточный объем доказательств, чтобы убедиться, что:

- конечные сальдо по счетам синтетического учета криптовалюты предыдущего отчетного периода соответствующим образом перенесены в начало проверяемого отчетного периода;
- соответствующие показатели бухгалтерской отчетности на начало и конец отчетного периода соответствуют учетным данным регистров синтетического и аналитического учета токенов;
- в случае проведенных корректировок начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности (например, изменения начального сальдо в результате переоценки токенов) результаты корректировок соответствующим образом раскрыты в пояснениях к проверяемой бухгалтерской отчетности.

Если организация провела переоценку токенов и его балансовая стоимость на начало отчетного периода изменена, аудитору необходимо убедиться в правильности отражения в отчетности переоцененной (восстановительной) стоимости токенов.

Этап 6. Проверка правильности и достоверности формирования фактической себестоимости криптовалюты.

Проверяется правильность определения фактической себестоимости криптовалюты, исходя из своевременности и достоверности включения затрат, ее формирующих.

Этап 7. Проверка правильности и достоверности формирования сумм резервов под снижение стоимости токенов.

На данном этапе проверяется:

- отражение в бухгалтерском учете и отчетности созданных (формируемых) организацией резервов;
- сальдо и оборотов по счетам синтетического и аналитического учета резервов;
- периодичность и порядок проведения инвентаризаций по резервам, а также порядка отражения их результатов;
- записи на счетах бухгалтерского учета и наличие оправдательных и первичных документов, оформленных в соответствии с требованиями действующих нормативных правовых актов;
- полнота и правильность синтетического учета операций по резервам в бухгалтерском учете и соблюдения налогового законодательства.

При проверке необходимо удостовериться, что остатки, отраженные в бухгалтерской отчетности, действительно реальны и подтверждаются результатами инвентаризации [6].

Этап 8. Проверка своевременности и правильности проведения инвентаризации криптовалюты.

На этом этапе проверки аудитор знакомится с документами и результатами предыдущей инвентаризации криптовалюты, одновременно следует провести самостоятельную инвентаризацию криптовалюты.

Инвентаризация проводится организацией для проверки достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности, а также для осуществления контроля за сохранностью криптовалюты путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета.

Основными задачами инвентаризации криптовалюты являются:

- установление фактического наличия криптовалюты;
- контроль за сохранностью криптовалюты путем сопоставления его фактического наличия с данными бухучета.

Выполнение инвентаризаций осуществляется периодически, на основании приказа руководителя. Инвентаризация приводится комиссией, в состав которой должны входить: председатель (главный инженер или заместитель руководителя организации), главный бухгалтер или его заместитель, представитель службы, осуществляющий операции с движением криптовалюты в организации. По окончании инвентаризации составляется ведомость результатов, выявленных инвентаризацией.

Для выявления результатов инвентаризации составляются сличительные ведомости, которые подписываются всеми членами комиссии и материально-ответственными лицами.

При обнаружении расхождений и неточностей в регистрах бухгалтерского учета, аудитор обязан их изучить и выяснить причины.

Этап 9. Проверка правильности прекращения признания токенов и обязательств.

На данном этапе проверяется прекращается признание токенов в связи с прекращением прав организации на получение удостоверяемых токенами объектов гражданских прав, отчуждение токенов другому лицу и по иные основания, установленные законодательством. Правильность отображения прекращения признания токенов в бухгалтерском учете и отчетности.

Выводы

В результате изучения нормативно-правовых актов Республики Беларусь и специальной экономической литературы нами была разработана методика аудиторской проверки операций по учету криптовалюты (токенов) для организаций Республики Беларусь, которая позволяет удовлетворить потребности в объективной информации собственников организации и других заинтересованных пользователей. Так были сформулированы цель и задачи проведения указанной аудиторской проверки, а также рекомендован алгоритм аудиторской проверки операций с криптовалютой (токенами), представляющий собой последовательную совокупность контрольных действий, разделенных на 9 этапов. Соблюдение проверки в разрезе указанных 9 этапов обеспечит достаточное количество доказательств для установления достоверности отчетных данных о криптовалюте (токенах) проверяемой организации. Описанные этапы проведения проверки соответствуют целям и задачам аудита хозяйственных операций с криптовалютой (токенами) в Республике Беларусь и могут быть использованы аудиторами в процессе систематизации работы с новыми объектами аудита, появление которых обусловлено стремительным развитием цифровых технологий.

ЛИТЕРАТУРА

1. Декрет Президента Республики Беларусь от 21.12.2017 № 8 «О развитии цифровой экономики».
2. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 6 марта 2018 г. № 16 «Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Цифровые знаки (токены)» и внесении дополнений и изменений в некоторые постановления Министерства финансов Республики Беларусь».

3. Антипенко, Н.А. Методологические аспекты аудита операций по поступлению цифровых знаков (токенов) / Н.А. Антипенко, Д.Ю. Бусыгин // Бухгалтерский учет и анализ. – 2019. – № 4. – С. 36–42.
4. Антипенко, Н.А. Аудит Операций, Совершаемых С Использованием Цифровых Знаков (Токенов) / Антипенко Н.А., Бусыгин Д.Ю. // Актуальные вопросы экономики и управления на современном этапе развития общества: сборник докладов по итогам V Международной научно-практической интернет-конференции. Тула, 2019. С. 8–13.
5. Малей, Е.Б, Михневич, Е.В., Криптовалюта: признание в учете и отчетности организаций республики беларусь / Е.Б. Малей, Е.В. Михневич // The international scientific conference accounting and accounting education in the digital society VIII Edition, April 4–5, 2019, Chisinau, Republic of Moldova. Молдавский государственный университет, г. Кишинев, Молдова, с. 53–62.
6. Лемеш В.Н., Проверка операций по учету резервов. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://buhgalter.by/magazine-articles/show/43/>. – Дата доступа: 15.01.2018.