

УДК 657.1

ЦИФРОВЫЕ ЗНАКИ (ТОКЕНЫ) КАК НОВЫЙ ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ПРОБЛЕМЫ ИДЕНТИФИКАЦИИ И ОЦЕНКИ

В. А. БАБИНИЧ, А. В. ЛЕШКО

Научный руководитель Е. Е. БАНЦЕВИЧ, канд. экон. наук, доц.
УО «Могилевский государственный университет продовольствия»
Могилев, Беларусь

Аннотация

В статье исследованы проблемы признания цифровых знаков (токенов) в юридическом и экономическом аспектах, рассмотрены методические и организационные вопросы бухгалтерского учета токенов.

Ключевые слова:

криптовалюты, токены, блокчейн, объект бухгалтерского учета, стоимостная оценка, операционные затраты, учетная политика.

Декрет Президента Республики Беларусь от 21 декабря 2017 г. № 8 «О развитии цифровой экономики» придал правовой статус цифровым знакам (токенам), криптовалютам, ICO (первичное размещение знаков) и технологии блокчейн. В связи с этим актуальным встал вопрос об отнесении новых инновационных продуктов и технологий к числу объектов гражданских прав и объектов бухгалтерского учета [1].

Ключевыми понятиями Декрета № 8 с точки зрения признания новых видов финансовых инструментов стали определения криптовалюты и токена. Термин «токен» используется в качестве общего понятия, которое охватывает традиционные криптовалюты (Bitcoin, Ethereum, Bitcoin Cash, Monero и др.) и токены, выпускаемые в ходе ICO (Initial coin offering).

Признаки токена проявляются в удостоверении права на объект гражданских прав (это могут быть как вещные, так и иные права) и существовании в блокчейне или иной распределенной информационной системе (существование именно записи о праве в блокчейне или ином распределенном реестре данных).

Криптовалюта в соответствии с нормами Декрета № 8 должна соответствовать признакам универсального средства обмена, т. е. за нее можно приобрести товары, работы, услуги. Если криптовалюта выполняет функцию денег в широком смысле, т. е. дает возможность приобрести что-либо в международном обороте (в нем задействовано как минимум два государства), то в этом случае она будет попадать под определение криптовалюты согласно законодательству Республики Беларусь.

Согласно положениям статьи 128 Гражданского Кодекса Республики Беларусь перечень объектов гражданских прав является исчерпывающим (вещи, включая деньги и ценные бумаги; иное имущество, в т. ч. имуще-

ственные права; работы и услуги; нераскрытая информация; исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации участников гражданского оборота, товаров, работ или услуг; нематериальные блага) [1].

Как отмечает В. В. Хилюта, методом исключения можно прийти к выводу, что токен и криптовалюта не относятся ни к работе или услуге, ни к нематериальным благам, ни к объектам интеллектуальной собственности. Пиринговые системы, на которых базируется криптовалюта, представляют собой метод обработки и получения данных. Более того, криптовалюта не имеет материальной формы, не может существовать в виде банкнот, казначейских билетов, монет. Она, как и токен, не является денежной единицей ни одного из иностранных государств ввиду отсутствия эмитента как такового [1].

В профессиональной юридической среде нет однозначной позиции, стоит ли относить токен и криптовалюту к имущественным правам, безналичным и электронным деньгам, бездокументарным ценным бумагам, поскольку криптовалюты не эмитируются банками и не выпускаются в обмен на традиционные деньги. Также не существует обязательства по возврату денег обладателям криптовалют.

В то же время существует мнение, что если Декрет № 8 стал регулировать данную область правоотношений, то отсутствуют какие-либо препятствия для признания статуса объекта гражданских прав за такими учетными единицами. Их существование воплощается в форме определенной структуры данных (токенов). Криптовалюта и токены имеют внешнее выражение, могут закрепляться за определенными лицами (способны находиться в собственности) и передаваться от одного лица другому. Именно поэтому специалисты все чаще стали склоняться к тому, что криптовалюта представляет собой имущество или его разновидность. В таком понимании содержание группы объектов «иное имущество» предлагается формировать за счет включения в данное понятие функциональных аналогов, т. е. объектов, которые не являются вещами, в т. ч. деньгами и ценными бумагами, но обращаются в данном качестве (энергия и мощность, газ, радиочастотный ресурс и ресурс нумерации, специальные законные средства платежа) [1].

На наш взгляд, в отношении токенов (цифровых знаков) независимо от юридической трактовки допустимо применение принципа преобладания экономического содержания, который означает, что хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, исходя не столько из их правового, сколько из их экономического содержания. Невозможно отрицать признаки имущества у объекта реального или виртуального мира, стоимость (рыночная оценка) которого очень велика.

Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» дано следующее определение: активы – имущество, возникшее в организа-

ции в результате совершенных хозяйственных операций, от которого организация предполагает получение экономических выгод [2].

Криптовалюта, как и любая другая запись, представляет собой лишь определенный набор информации на цифровом носителе, поэтому речь идет о некотором новом понимании «имущества» в цифровой форме, которое создается и учитывается посредством компьютерных технологий, может использоваться неопределенным кругом лиц для платежей за товары, работы или услуги.

Для характеристики общего перечня вещей и явлений, которые подлежат бухгалтерскому учету, применяют понятие «объект учета». Бухгалтерский учет, отражая обратную связь в системе управления, с одной стороны предполагает субъект управления, а с другой – объект, т. е. реально осуществляемый в хозяйственной деятельности процесс, который наблюдается и познается субъектом управления при помощи бухгалтерского учета. Объектом бухгалтерского учета являются экономические процессы в хозяйственной деятельности во взаимосвязи с ее другими процессами, т. е. это процессы создания, распределения и перераспределения стоимости продуктов труда в денежном измерителе [2].

Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 06.03.2018 г. № 16 утвержден Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Цифровые знаки (токены)». Этот стандарт определяет порядок формирования в бухгалтерском учете информации о цифровых знаках (токенах) и обязательствах, возникающих при размещении собственных токенов перед владельцами этих токенов в организациях. Положения нормативного акта однозначно определяют полученные организацией цифровые знаки (токены) объектами бухгалтерского учета и отчетности (активами) [3].

Полученные организацией токены принимаются к бухгалтерскому учету как активы на активных счетах бухгалтерского учета в зависимости от способа их получения и предполагаемого назначения:

- приобретенные для осуществления удостоверяемых токенами прав – по дебету счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения» и кредиту счетов 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 91 «Прочие доходы и расходы» и других счетов;

- приобретенные для последующей реализации – по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и других счетов;

- полученные в качестве вознаграждения за оказанные услуги (за исключением вознаграждения за верификацию совершения операций в реестре блоков транзакций) – по дебету счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения», 41 «Товары» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;



– возникшие (добытые) в результате деятельности по майнингу или полученные в качестве вознаграждения за верификацию совершения операций в реестре блоков транзакций (блокчейне) – по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство».

Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Цифровые знаки (токены)» устанавливает, что первичный учетный документ, подтверждающий совершение хозяйственной операции с использованием токенов, может быть составлен единолично участниками этой операции на основании соответствующих записей в реестре блоков транзакций (блокчейне), иной распределенной информационной системе и (или) данных о сделках (операциях), совершенных в системе операторов криптоплатформы или с этими операторами, а также иных источников информации.

Собственные токены, созданные организацией для размещения, к бухгалтерскому учету организации не принимаются.

В примечаниях к годовой бухгалтерской отчетности, составляемой организацией, осуществляющей хозяйственные операции с использованием цифровых знаков (токенов), подлежит раскрытию следующая информация: состав токенов по их видам на конец предыдущего года и отчетного периода; первоначальная стоимость токенов, показанных в бухгалтерской отчетности по чистой стоимости реализации, на конец предыдущего года и отчетного периода; суммы резервов под снижение стоимости токенов на конец предыдущего года и отчетного периода, суммы созданных в отчетном периоде резервов под снижение стоимости токенов с выделением сумм увеличения созданных в предыдущих периодах резервов под снижение стоимости токенов, суммы восстановленных в отчетном периоде резервов под снижение стоимости токенов; суммы обязательств, возникших при размещении собственных токенов перед владельцами этих токенов, на конец предыдущего года и отчетного периода.

Таким образом, признание токенов объектом бухгалтерского учета требует от отечественных организаций, осуществляющих хозяйственные операции с использованием цифровых знаков (токенов), решения определенных методических и организационных задач бухгалтерского учета и описание способов их решения в Положении об учетной политике. В частности, руководству таких организаций для надлежащего информирования пользователей отчетности о финансовом положении и финансовых результатах деятельности необходимо:

- 1) указать методы формирования первоначальной стоимости, обеспечивающие надежную учетную оценку токенов, полученных безвозмездно, увеличенной на сумму операционных затрат;

- 2) определить порядок формирования фактической себестоимости токенов, добытых или полученных в результате деятельности по майнингу, установить перечень возможных прямых и переменных косвенных затрат, возникающих в процессе майнинга;

3) установить формы первичных учетных документов и порядок ведения аналитического учета токенов;

4) при необходимости установить порядок формирования учетных цен токенов, возникших (добытых) в результате деятельности по майнингу, и порядок списания отклонений фактической себестоимости токенов от их стоимости по учетным ценам, относящихся к выбывшим в отчетном периоде и оставшимся на конец отчетного периода токенам.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. О развитии цифровой экономики: Декрет Президента Республики Беларусь от 21 декабря 2017 г. № 8 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

2. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 г. № 57–З (в редакции Закона от 14.07.2017 г. № 52–З) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

3. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Цифровые знаки (токены)»: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 06.03.2018 г. № 16 // Налоги Беларуси. – 2018. – № 14. – С. 16–20.