

## VIRTUALIOS VALIUTOS APSKAITOS REGLAMENTAVIMAS PAGAL TARPTAUTINĖS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTUS

**Vaiga ČEČYTĖ**, Vytauto Didžiojo Universitetas, Žemės ūkio akademija, Bioekonomikos plėtros fakultetas, el. paštas: [vaiga.cecyste@vdu.lt](mailto:vaiga.cecyste@vdu.lt)

**Neringa SABALIAUSKAITĖ**, Vytauto Didžiojo Universitetas, Žemės ūkio akademija, Bioekonomikos plėtros fakultetas, el. paštas: [neringa.sabaliauskaite@vdu.lt](mailto:neringa.sabaliauskaite@vdu.lt)

### Santrauka

Dėl sparčiai tobulėjančių technologijų pasaulyje kai kurios įmonės siekia virtualios valiutos įtraukimo į savo finansinę valdymo sistemą. Virtuali valiuta yra skaitmeninis turtas, kuris neturi fizinio ar materialaus pagrindo. Nepaisant sparčiai augančių sandorių kiekio pasaulyje, naudojant virtualias valiutas tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai nesuteikia aiškių nurodymų, kaip toks turtas turėtų atspindėti apskaitoje. Šiame straipsnyje naudojant mokslinę literatūros, sintezės, apibendrinimo, grafinio vaizdavimo tyrimo metodus, buvo siekiama atskleisti virtualios valiutos sampratą, apskaitos reglamentavimą ir sąsają su tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais bei identifikuoti virtualios valiutos pripažinimo apskaitoje problemas. Atlikta analizė atskleidė, kad praktikoje virtuali valiuta gali būti naudojama ne tik kaip atsiskaitymo priemonė, tačiau kaip tam tikrų investicijų ar kaupimo tikslais. Virtualios valiutos pripažinimo apskaitoje problemos siejamos su neapibrėžtumu, kadangi verslo subjektai, atsižvelgdami į virtualios valiutos turėjimo ir naudojimo tikslus, turi patys pasirinkti tokį apskaitos būdą, kuris atspindėtų tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę. Dėl to, įmonių, kurios turi virtualią valiutą, finansinės ataskaitos pažeidžia apskaitos palyginamumo ir suprantamumo principus, nes jos gali rodyti skirtingą vaizdą, o finansinėse ataskaitose esančių duomenų neįmanoma arba labai sunku palyginti tarpusavyje. Analizuojant tarptautinius apskaitos standartus pastebėta, kad virtuali valiuta daugiausia panašių savybių turi su atsargomis ir finansiniu turtu, todėl būtų tikslinga taikyti vieną iš šių standartų, atsižvelgiant į virtualios valiutos turėjimo tikslą įmonėje.

**Reikšminiai žodžiai:** apskaita, reglamentavimas, tarptautiniai apskaitos standartai, virtuali valiuta.

### Įvadas

Spartus technologijų tobulėjimas pasaulyje lėmė naujų atsiskaitymų būdų atsiradimą. Virtuali valiuta yra technologinis pasiekimas, kurio susidomėjimas pastaraisiais metais labai išaugo tiek tarp mokslininkų, tiek tarp investuotojų, įmonių ar finansų institucijų. Tai skaitmeniniai pinigai, kurie neturi fizinio ar materialaus pagrindo, o egzistuojantys tik elektroniniu pavidalu bei kuriuos išleidžia į apyvartą ne centrinis šalies bankas (Alsalmi, Ullah, Rafique, 2023). Virtualios valiutos veikia naudojamos naujovišką ir inovatyvią blokų grandinės (angl. blockchain) technologiją, kuri leidžia saugiai perduoti skaitmeninę informaciją iš vienos vietos į kitą, automatiškai tikrina operacijų tikslumą, kaupia visą atsiskaitymų informaciją tinkle žiniaraščio principu. Jau ir dabar kai kurios įmonės siekia virtualios valiutos įtraukimo į savo finansinę valdymo sistemą, būtent dėl šios priežasties svarbu išsiaiškinti, kaip tai turėtų būti tinkamai atvaizduojama finansinėse ataskaitose. Atlikta analizė atskleidė, kad virtualią valiutą autoriai traktuoja kaip turtą, tačiau nepaisant sparčiai augančių virtualių valiutų sandorių kiekio pasaulyje, šio turto dabartiniai apskaitos standartai tiksliai nereglamentuoja ir nesuteikia aiškių nurodymų, kaip tai turėtų atspindėti apskaitoje. Virtuali valiuta dėl skirtingų naudojimo tikslų apskaitoje gali būti interpretuojama keliais būdais: atsiskaitymo, kaupimo ir investavimo tikslais, kas iš esmės yra tiek ilgalaikis, tiek trumpalaikis turtas. Todėl verslo subjektai turi priimti rimtą sprendimą ir pasikliauti savo kompetencijomis bei principais pagrįsta nuomone ir finansinėse ataskaitose parodyti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę. Šiame straipsnyje siekiama išsiaiškinti virtualios valiutos sampratą, reglamentavimą tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų kontekste bei pripažinimo apskaitoje problemas.

**Tyrimo tikslas** – išsiaiškinti virtualios valiutos apskaitos reglamentavimą tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų kontekste.

Išsikeltam tikslui pasiekti sprendžiami šie **uždaviniai**:

1. Išsiaiškinti virtualios valiutos sampratą.
2. Atskleisti virtualios valiutos apskaitos reglamentavimą ir sąsają su tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais.
3. Identifikuoti virtualios valiutos pripažinimo apskaitoje problemas.

### Tyrimo objektas ir metodai

**Tyrimo objektas** – virtualios valiutos apskaitos reglamentavimas.

**Tyrimo metodai:** moksliniame straipsnyje analizuojamas virtualios valiutos apskaitos reglamentavimas ir sąsaja su tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais bei išryškintos šios valiutos pripažinimo apskaitoje problemos. Analizuojant mokslinę literatūrą ir tarptautiniuose standartuose esančią informaciją, taikomi lyginamosios analizės, sintezės ir apibendrinimo metodai.

### Tyrimų rezultatai ir jų aptarimas

Jau nuo senų laikų žmonės vykdė atsiskaitymus už prekes ar paslaugas. Iš pradžių pinigais buvo laikomi daiktų mainai, vėliau pradėtos kalti monetos, o dabartiniame amžiuje, kuomet technologijos tobulėja kasdien, atsirado ir dar

viena alternatyva pinigams – virtuali valiuta. Mokslinėje literatūroje virtualios valiutos sąvoką autoriai apibūdina įvairiai (žr. 1 lentelę).

**1 lentelė.** Virtualios valiutos apibūdinimas (sudaryta darbo autorių, 2023)

**Table 1.** Description of virtual currency (compiled by authors, 2023)

Autorius	Apibūdinimas
S. Volosovych ir Y. Baraniuk (2018)	Virtuali valiuta – tai galima alternatyva pinigams. Ši valiuta į rinką leidžiama ne centrinio banko ar kitų su pinigais susijusių valstybinių institucijų.
H. Venter (2018)	Virtuali valiuta yra atsiskaitymo forma, kuri egzistuoja tik skaitmeniniu būdu ir nesusieta su jokia fizine valiuta.
M. A. Nasiras; T.L.D. Huynh; S.P. Nguyen; D. Doung (2019)	Virtuali valiuta – tai turtas, kuriuo galima naudotis tik elektroniniu būdu.
R. Subačienė ir A. Subačius (2019)	Virtuali valiuta dar kitaip vadinama kriptovaliuta arba kriptografinė elektroninė valiuta, kuri gali būti išleidžiama į rinką privačių asmenų.
J. Cassidy; M.H.A. Cheng; T. Le; E. Huang (2020)	Virtuali valiuta – neturinti fizinės formos moneta, kurios pagrindą sudaro duomenų eilutės, turinčios tam tikrą skaičių simbolių, kurių pagalba galima identifikuoti kiekvieną naudotoją.

Analizuojant 1 lentelę, matyti skirtingų autorių virtualios valiutos sąvokos apibūdinimai. Daroma išvada, kad virtuali valiuta yra skaitmeninis turtas, kuris yra alternatyva pinigams ir nėra susietas su jokia fizine valiuta. Volosovych ir Baraniuk (2018) išskiria, kad šios atsiskaitymo priemonės nevaldo šalies centriniai bankai ar kitos su pinigais susijusios institucijos. Subačienė ir Subačius (2019) papildė, kad virtuali valiuta gali būti išleidžiama į rinką privačių asmenų.

Virtualios valiutos atsiskaitymai veikia blokų grandinės (angl. blockchain) technologijos principu. Ši technologija leidžia viešai stebėti virtualių valiutų atsiskaitymo judėjimus, neatskleidžiant mokėtojų tapatybės bei automatiškai tikrina operacijų tikslumą ir kaupia visą atsiskaitymų informaciją tinkle žiniaraščio principu (Subačius, Subačienė, 2019).

Virtualių valiutų rūšių yra ne viena ir kasdien atsiranda vis naujų. Bholane (2021) išskiria pagrindines ir populiariausias virtualias valiutas: *Bitcoin* (BTC), *Ethereum* (ETH), *Cardano* (ADA), *Binance Coin* (BNB), *Tether* (USDT), *Solana* (SOL) ir kt. Svarbu paminėti, kad virtuali valiuta neturi konkrečios vertės rinkoje, ji nuolat svyruoja, o kursas daugiausia priklauso nuo valiutos paklausos ir pasiūlos. Didėjantis šių valiutų populiarumas ir naudojimas numato poreikį išsiaiškinti trūkumus ir privalumus. 2 lentelėje pateikiami virtualios valiutos privalumai ir trūkumai.

**2 lentelė.** Virtualios valiutos privalumai ir trūkumai (sudaryta darbo autorių pagal Bholane, 2021)

**Table 2.** Advantages and disadvantages of virtual currency (according to Bholane, 2021)

Privalumai	Trūkumai
Konfidencialus atsiskaitymas virtualia valiuta	Galima prarasti investuotus pinigus
Valiutos kasyba gali užsiimti visi	Kasyba reikalauja daug laiko ir sąnaudų
Atsiskaityti galima kaip tikra valiuta	Valiutos naudojamos nelegaliai veiklai
Mažesnė tarptautinių operacijų kaina	Neprognozuojama virtualios valiutos vertė

Analizuojant 2 lentelę matyti, kad autorius privalumus sieja su mokėjimo sistemų efektyvumu bei mažesnėmis sąnaudomis, o tuo tarpu trūkumus – su nuostolių rizika ir nepastovumu. Pažymima, kad dėl skirtingo visuomenės požiūrio virtuali valiuta gali būti naudojama ne tik atsiskaitymo tikslais, tačiau kaip investicija ar kaupimo priemonė.

Apibendrinant galima teigti, kad virtuali valiuta yra turtas, neturintis materialios formos ir yra alternatyva pinigams. Atsiskaitymai šia valiuta vyksta blokų grandinės (angl. blockchain) technologijos principu. Virtualių valiutų rūšių yra daug ir kasdien atsiranda vis naujų, tačiau pagrindinė ir labiausiai žinoma yra *Bitcoin*. Pažymima, kad virtualios valiutos privalumai yra susiję su mokėjimo sistemos efektyvumu ir mažesnėmis atsiskaitymo sąnaudomis, tuo tarpu trūkumai pasižymi nuostolių rizika ir nepastovumu. Praktikoje virtuali valiuta gali būti naudojama ne tik kaip atsiskaitymo priemonė, tačiau kaip tam tikrų investicijų ar kaupimo tikslais.

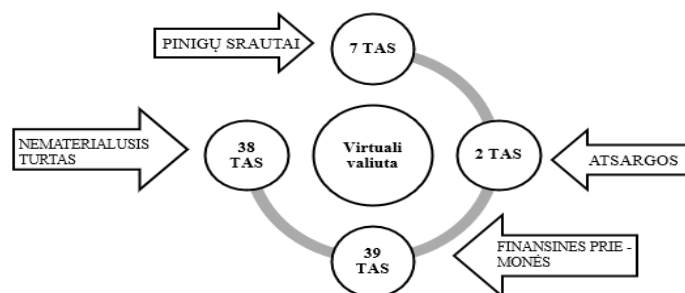
Analizuojant virtualios valiutos reglamentavimą pastebima, kad konkrečių apskaitos standartų ir reglamentų, skirtų šiai valiutai, nėra, todėl dėl skirtingų tikslų įmonėse, virtuali valiuta apskaitoje interpretuojama keliais būdais: kaip atsiskaitymo, kaupimo ir investavimo priemonė (Jackson, Luu, 2023).

Nors pati sąvoka išryškina, kad tai yra valiuta, tačiau tai nebūtinai reiškia, kad ji turėtų būti užregistruojama kaip pinigai ar pinigų ekvivalentai, todėl kriptovaliutos neapibrėžtumas yra didelė kliūtis apskaitoje (Brukhanskyj, Spilnyk, 2019).

Mokslinėje literatūroje yra įvairių pasiūlymų ir rekomendacijų, kaip turėtų atsispindėti virtuali valiuta tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų kontekste (TFAS). Pagal Prochaza (2018), kriptovaliutos gali būti suskirstytos į kelias kategorijas – nematerialusis turtas, grynieji pinigai, atsargos ir investicijos – priklausomai nuo naudojimo tikslo. Virtuali valiuta savo savybėmis yra panaši į 1 paveiksle pateiktus standartus, todėl gali būti registruojama apskaitoje atsižvelgiant į jų savybes (žr. 1 pav.).

Kaip pateikta 1 pav., virtualios valiutos registravimui apskaitoje galima vadovautis keturiais tarptautinės apskaitos standartais. Pažymima, kad išskirtos kategorijos yra turtas, todėl virtuali valiuta yra išteklius, kurį ūkio subjektas kontroliuoja dėl praeities įvykių ir iš kurio tikimasi ateityje gauti ekonominę naudą (Alsami, Ullah, Rafique, 2023). Tačiau tuomet kyla klausimas, kuriam konkrečiai turto straipsniui galima priskirti virtualią valiutą. Autoriai Sokolenko ir kiti (2019) kriptovaliutos apskaitai siūlo taikyti pinigų, o tiksliau, užsienio valiutos principus. Tačiau Fomina ir kiti (2019) prieštarauja šiai nuomonei ir teigia, kad kriptovaliuta negali būti apskaitoma kaip pinigai. Pagal 21 Tarptautinį apskaitos standartą (TAS) „Užsienio valiutų kursų pokyčių įtakos operacijos“ reikia perskaiciuoti vertę pagal rinkoje

esantį kursą, tačiau kriptovaliutas laiku ir patikimai įvertinti, atsižvelgiant į vertės nepastovumą, būtų sudėtinga (Luo, Yu, 2022). Remiantis TFAS pastebima, kad kriptovaliutos negali būti laikomos pinigais, kadangi neturi stabilios vertės ir neatitinka pinigų apibūdinimo, nes jų į rinką neišleidžia šalies institucijos. Tačiau iš virtualios valiutos apibrėžimo matoma, kad tai gali būti kaip atsiskaitymo priemonė už tam tikras prekes ar suteiktas paslaugas bei gali būti iškeičiamos į įprastą valiutą. Būtent dėl šios priežasties virtuali valiuta gali turėti pinigų ekvivalentų požymių (Kurauskienė, Subačienė, 2020). Autorių nuomone, vienintelė priežastis, kodėl šių valiutų pripažinti pinigų ekvivalentais apskaitoje nereikėtų, tai nuolat kintanti piniginė vertė, palyginti su įprastomis valiutų vertėmis. Kanados profesionalių apskaitininkų asociacija taip pat pateikia nuomonę, kad kriptovaliuta, nors ir turi atsiskaitymo priemonių požymių, neturėtų apskaitoje būti registruojama kaip pinigai ar pinigų ekvivalentai (Chartered Professional Accountants of Canada, 2018).



Šaltinis: sudaryta pagal N. Alsalmi, S. Ullah, M. Rafique (2023)  
 Source: according to N. Alsalmi, S. Ullah, M. Rafique (2023)

**1 pav.** Virtualios valiutos registravimas apskaitoje pagal TFAS

**Fig. 1.** Registration of virtual currency in accounting according to IFRS

Jackson ir Luu (2023) pateikia, kad remiantis TFAS, virtuali valiuta apskaitoje turėtų atspindėti, kaip 38 TAS „Nematerialusis turtas“ (38-asis Tarptautinis finansinės atskaitomybės standartas „Nematerialusis turtas“, 1998), išimtis, jeigu virtualią valiutą artimiausiu metu buvo ketinama parduoti, siekiant iš to gauti pelną, tuomet turėtų būti taikomas 2 TAS „Atsargos“ (2-asis Tarptautinis finansinės atskaitomybės standartas „Atsargos“, 2005). Tačiau, nepaisant to, kad pagal dabartinius standartus virtuali valiuta patenka į nematerialiojo turto ir atsargų apibrėžimą, jų turinys gali neatitikti standartų (Chou ir kt., 2022). Pagal Alsami, Ullah, Rafique (2023) atliktą literatūros apžvalgą, virtualią valiutą apskaitoje tinkamiausia būtų užregistruoti kaip nematerialųjį turtą, tačiau išryškėja vienas svarbus neatitikimas. Nematerialusis turtas yra nepiniginis turtas, o remiantis anksčiau išdėstytais virtualios valiutos savybėmis, ji gali būti naudojama kaip atsiskaitymo priemonė, todėl iš esmės turi piniginiam turtui būdingas savybes. Svarbu paminėti, kad nematerialusis turtas užregistruojamas įsigijimo savikaina, kuri amortizuojama per naudingo tarnavimo laiką, o virtualiai valiutai konkretaus naudingo tarnavimo laiko nustatyti neįmanoma. Taip pat pažymima, kad apskaitant tokį turtą istorine savikaina, tai neatspindėtų tikrosios įmonės ekonominės vertės, kadangi, kaip buvo paminėta anksčiau, virtualios valiutos vertė yra nepastovi. Virtualios valiutos traktavimas kaip nematerialusis turtas gali neteisingai parodyti įmonės likvidumo padėtį (Luo, Yu, 2022).

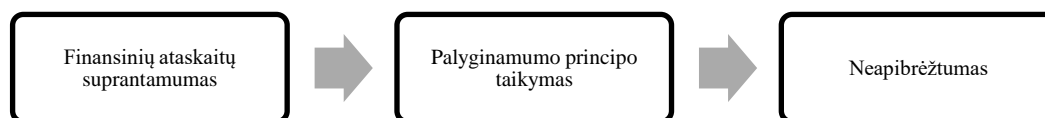
Dėl šios priežasties Australijos apskaitos standartų taryba (2020) mano, kad virtuali valiuta apskaitoje turėtų būti vertinama tikrąja verte, o tikrosios vertės pokyčiai pripažįstami pelnu arba nuostoliais. Atsižvelgiant į šį aspektą, kriptovaliutas apskaitoje reikėtų registruoti kaip finansinį turtą, kuris vertinamas tikrąja verte (Zubir ir kt., 2020). Šiai nuomonei pritaria ir Prochazka (2018). Ji teigia, kad taikant tikrosios vertės metodą apskaitos informacija rodytų teisingesnį vaizdą apie įmonės finansinę būklę. Remiantis 39-ame TAS „Finansinis turtas“ (39-asis Tarptautinis finansinės atskaitomybės standartas „Finansinis turtas“, 2000), pateiktu apibrėžimu, kriptovaliuta nėra finansinis turtas, nes tai nėra grynieji pinigai. Taip pat tai nėra kito subjekto nuosavybės priemonė bei nėra sudaryta jokia sutartis. Tačiau iš praktikos yra žinoma, kad finansiniame turte įmonė registruoja tam tikras investicijas, o kriptovaliuta gali būti ilgalaikė investicija, iš kurios tikimasi ekonominės naudos ateityje, dėl šios priežasties ji tapatinama su vertybiniais popieriais. Daroma prielaida, kad būtų tikslinga, jeigu verslo subjektai savo apskaitoje virtualią valiutą priskirtų finansiniam turtui, o įmonės balanse atskaitinio laikotarpio paskutinę dieną jis atspindėtų tikrąją vertę. Tai padėtų atskleisti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę laikotarpio pabaigoje.

Pagal mokslinę literatūrą bei remiantis TFAS, virtualią valiutą apskaitoje dar galima užregistruoti kaip atsargas. Registruojant virtualią valiutą kaip atsargas ir remiantis 2-uoju TAS (2-asis Tarptautinis finansinės atskaitomybės standartas „Atsargos“, 2005), virtuali valiuta, visų pirma, turėtų būti apskaitoma savikaina, o balanse parodoma savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte, atsižvelgiant į tai, kuri iš šių verčių yra mažesnė. Jeigu įmonė šias valiutas laiko su tikslu jas parduoti ir gauti ateityje pelną, tada jos gali būti vertinamos tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas, o pokyčiai atspindėti pajamose arba sąnaudose (Jackson, Luu 2023). Pardavus šias atsargas, jų balansinė vertė pelno (nuostolių) atskaitoje parodoma kaip pardavimo savikaina, o pardavimo kaina – kaip pardavimo pajamos.

Apibendrinant galima teigti, kad nėra konkrečių reglamentų ar apskaitos standartų, kurie nurodytų, kaip apskaitoje turi atspindėti šis turtas. Kiekviena įmonė gali priimti sprendimą, atsižvelgiant į virtualios valiutos bendrąsias savybes bei naudojimo tikslus. Remiantis tarptautiniais apskaitos standartais, virtuali valiuta daugiausia panašių savybių turi su atsargomis ir finansiniu turtu, todėl būtų tikslinga taikyti vieną iš šių standartų, atsižvelgiant į virtualios valiutos turėjimo tikslą įmonėje.

Analizuojant skirtingas autorių nuomones apie virtualios valiutos pripažinimo apskaitoje problemas pastebima, kad problemos prasideda nuo to, kad nėra konkrečių apskaitos standartų ir reglamentų, skirtų virtualiai valiutai, todėl

atsiranda neapibrėžtumas, kuris yra didelė kliūtis apskaitoje (Brukhanskyj, Spilnyk, 2019). Dėl skirtingų naudojimo tikslų, įmonių apskaitoje virtuali valiuta gali atsispindėti tiek kaip ilgalaikis, tiek kaip trumpalaikis turtas (Prochazka, 2018). Išryškėja apskaitos palyginamumo principo taikymo problema, kadangi neįmanoma arba labai sunku palyginti įmonių, kurios turi virtualų turtą, finansinių ataskaitų rezultatus. Verslo subjektai turi priimti rimtą sprendimą ir vedami savo kompetencijos bei remdamiesi jau esančiais standartais įvertinti virtualios valiutos naudojimo tikslus įmonėje ir finansinėse ataskaitose parodyti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę. Kadangi, pavyzdžiui, virtualios valiutos traktavimas kaip nematerialusis turtas gali neteisingai parodyti įmonės likvidumo padėtį, dėl to finansinės ataskaitos neatspindės tikrosios įmonės būklės (Luo, Yu, 2022). 2 pav. pateiktos problemos, kurios išryškėja dėl konkrečių apskaitos standartų ir reglamentų nebuvimo.



Šaltinis: sudaryta autorių (2023)  
Source: compiled by authors (2023)

**2 pav.** Virtualios valiutos pripažinimo problemos  
**Fig. 2.** Virtual currency recognition issues

Kaip nurodyta 2 pav. pripažįstant virtualią valiutą apskaitoje išryškėja tokios problemos kaip finansinių ataskaitų suprantamumas, palyginamumo principo taikymas bei neapibrėžtumas. Jackson ir Luu (2023) nurodo, kad dėl naudojimo neapibrėžtumo ir aiškios apčiuopiamos naudos nebuvimo šį turtą sunku ne tik pripažinti apskaitoje bet ir nustatyti jo vertę.

Taigi, virtualios valiutos pripažinimo apskaitoje problemos prasideda nuo to, kad nėra konkrečių apskaitos standartų ir reglamentų, kurie nusakytų, kaip ši valiuta turėtų būti pripažinta įmonių apskaitoje bei kokia verte turėtų atsispindėti finansinėse ataskaitose. Todėl verslo subjektai, atsižvelgdami į virtualios valiutos turėjimo ir naudojimo tikslus, turi patys pasirinkti tokį apskaitos būdą, kuris atspindėtų tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę. Dėl to išryškėja tokios problemos kaip finansinių ataskaitų suprantamumas ir apskaitos palyginamumo principo taikymas, kadangi neįmanoma arba labai sunku palyginti įmonių, kurios turi virtualų turtą, finansinių ataskaitų rezultatus.

## Išvados

1. Išsiaiškinus virtualios valiutos sampratą galima teigti, kad virtuali valiuta yra skaitmeninis turtas, neturintis materialios formos. Valiutų rūšių yra ne viena ir kasdien atsiranda vis naujų, tačiau pagrindinė ir labiausiai žinoma yra *Bitcoin*. Pažymima, kad virtualios valiutos privalumai yra susiję su mokėjimo sistemos efektyvumu ir mažesnėmis atsiskaitymo sąnaudomis, tuo tarpu trūkumai pasižymi nuostolių rizika ir nepastovumu. Praktikoje virtuali valiuta gali būti naudojama ne tik kaip atsiskaitymo priemonė, tačiau ir kaip tam tikrų investicijų ar kaupimo tikslais.

2. Pastebima, kad nėra konkrečių reglamentų ar apskaitos standartų, kurie nurodytų, kaip apskaitoje turi atsispindėti šis turtas. Kiekviena įmonė gali priimti sprendimą, atsižvelgiant į virtualios valiutos bendrąsias savybes bei naudojimo tikslus. Remiantis tarptautiniais apskaitos standartais, virtuali valiuta daugiausia panašių savybių turi su atsargomis ir finansiniu turtu, todėl tikslinga taikyti vieną iš šių standartų ir vadovautis standarte pateiktais nurodymais.

3. Identifikavus virtualios valiutos pripažinimo apskaitoje problemas, galima teigti, kad jos prasideda nuo to, jog nėra konkrečių apskaitos standartų ir reglamentų, kurie nusakytų, kaip ši valiuta turėtų būti pripažinta įmonių apskaitoje bei kokia verte turėtų atsispindėti finansinėse ataskaitose. Todėl verslo subjektai, atsižvelgdami į virtualios valiutos turėjimo ir naudojimo tikslus, turi patys pasirinkti tokį apskaitos būdą, kuris atspindėtų tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę. Dėl to išryškėja tokios problemos kaip neapibrėžtumas, finansinių ataskaitų suprantamumas ir apskaitos palyginamumo principo taikymas.

## Literatūra

1. Alsalmi, N., Ullah, S., Rafique., M. 2023. Accounting for digital currencies. *Research in International Business and Finance*. Vol. 64, iss. 101897, p. 1–10. <https://doi.org/10.1016/j.ribaf.2023.101897>.
2. Australian Accounting Standards Board. 2020. *Consolidated financial statements*. Prieiga per internetą: [https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB10\\_07-15\\_COMPmay19\\_01-20.pdf](https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB10_07-15_COMPmay19_01-20.pdf) (žiūrėta 2023-10-17)
3. Bholane K.P. 2021. National Journal of Research in Marketing, Finance & HRM. *Pros and Cons of Cryptocurrency: A Brief Overview*. Vol. 6, iss. 3, p. 71–78. Prieiga per internetą: [http://www.sngimr.in/imagesnew/research/NJR%20Oct%2021%206\(3\).pdf#page=78](http://www.sngimr.in/imagesnew/research/NJR%20Oct%2021%206(3).pdf#page=78) (žiūrėta 2023-10-04).
4. Brukhanskyi, R., Spilnyk, I. 2019. Cryptographic objects in the Accounting system. *9TH International Conference on Advanced Computer Information Technologies (ACIT'2019)*. Prieiga per internetą: [https://www.researchgate.net/publication/334890795\\_Cryptographic\\_Objects\\_in\\_the\\_Accounting\\_System](https://www.researchgate.net/publication/334890795_Cryptographic_Objects_in_the_Accounting_System) (žiūrėta 2023-10-23).
5. Cassidy, J., Cheng, M. H. A., Le, T., Huang, E. 2020. A toss of a (bit)coin: the uncertain nature of the legal status of cryptocurrencies. *Business Law & Taxation*. Vol. 17, iss. 2, p. 1–25. Prieiga per internetą:

- <https://research.monash.edu/en/publications/a-toss-of-a-bitcoin-the-uncertain-nature-of-the-legal-status-of-c> (žiūrėta 2023-10-04).
6. Chartered Professional Accountants of Canada. 2018. An introduction to Accounting for cryptocurrencies. Prieiga per internetą: <https://www.cpacanada.ca/-/media/site/operational/rg-research-guidance-and-support/docs/01713-rg-introduction-to-accounting-for-cryptocurrencies-may2018.pdf?la=en&hash=AB0ED5F8157805E8BBD40F104AF2DC6E2D25DE98> (žiūrėta 2023-10-06).
  7. Chou, J. H., Agrawal, P., Birt, J. 2022. Accounting for Crypto-assets: Stakeholders 'Perceptions', *Studies in Economics and Finance*, Vol. 39, iss. 3, p. 471–89.
  8. Fomina, O., Moshkovska, O., Avhustova, O., Romashko, D., Holovina, D. 2019. Current aspects of the cryptocurrency recognition in Ukraine. *Banks and Bank*. Vol. 14, iss. 2, p. 203–2013.
  9. Jackson, B. A., Luu, S. 2023. Accounting for digital assets. *Australian accounting review*. Vol. 33, iss. 3, p. 227–332. <https://doi.org/10.1111/auar.12402>.
  10. Kurauskienė, N.; Subačienė, R. 2020. Kripto valiutos apskaitos alternatyvų vertinimas. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. Vol. 22. <https://doi.org/10.15388/batp.2020.26>.
  11. Luo, M., Yu, S. 2022. Financial Reporting for Cryptocurrencies, *Review of Accounting Studies*, forthcoming. p. 1–34. <https://doi.org/10.1007/s11142-022-09741-w>.
  12. Nasir, M. A., Huynh, T. L. D., Nguyen, S. P., Doung, D. 2019. Forecasting cryptocurrency returns and volume using search engines. *Financial innovation*. Vol. 5, iss. 2, p. 1–13. <https://doi.org/10.1186/s40854-018-0119-8>.
  13. Prochazka, D. 2018. Accounting for Bitcoin and Other Cryptocurrencies Under IFRS: A Comparison and Assessment of Competing Models. *The International Journal of Digital Accounting Research*. Vol 18, iss. 24, p. 161–88.
  14. Sokolenko, L., Ostapenko, T., Kubetska, O., Portna, O., Tran, T. 2019. Cryptocurrency: Economic Essence and Features of Accounting. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. Vol. 23, iss. 2, p. 1–6.
  15. Subačienė, R.; Subačius, A. 2019. Kripto valiuta: privalūmai ir trūkumai. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. Vol. 19.
  16. Venter, H. 2018. Digital currency – A case for standard setting activity. *A perspective by the Australian Accounting Standards Board (AASB)*. Prieiga per internetą: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2018/may/eeg/ap2d-digital-currencies-paper.pdf> (žiūrėta 2023-10-05).
  17. Volosovych, S., Baraniuk, Y. 2018. Tax control of cryptocurrency transactions in Ukraine. *Banks and Bank Systems*. Vol. 13, iss. 2, p. 89–106. [http://dx.doi.org/10.21511/bbs.13\(2\).2018.08](http://dx.doi.org/10.21511/bbs.13(2).2018.08).
  18. Zubir, S. A., Awi, A. N., Ali, A., Mokhlis, S., Sulong, F. 2020. Cryptocurrency Technology and Financial Reporting. *International Journal of Management and Humanities*. Vol. 4, iss. 9, p. 103–108. DOI: 10.35940/ijmh.I0898.054920.
  19. 2-asis Tarptautinis finansinės atskaitomybės standartas „Atsargos“. 2005. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32008R1126&from=LT#d1e32-22-1> (žiūrėta 2023-10-06).
  20. 38-asis Tarptautinis finansinės atskaitomybės standartas „Nematerialūs turtas“. 1998. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32008R1126&from=LT#d1e33-252-1> (žiūrėta 2023-10-06).
  21. 39-asis Tarptautinis finansinės atskaitomybės standartas „Finansinės priemonės“. 2000. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32008R1126&from=LT#d1e32-270-1> (žiūrėta 2023-10-06).

## REGULATION OF VIRTUAL CURRENCY ACCOUNTING ACCORDING TO INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

### Summary

Due to rapidly advancing technologies in the world, some companies seek the integration of virtual currency into their financial management system. Virtual currency is a digital asset that lacks a physical or material basis. Despite the rapidly growing number of transactions worldwide using virtual currencies, international financial reporting standards do not provide clear guidelines on how such assets should be reflected in accounting. In this article, using methods of scientific literature, synthesis, summarization, graphical representation, an attempt was made to reveal the concept of virtual currency, accounting regulation, and its connection with international financial reporting standards, as well as to identify issues related to the recognition of virtual currency in accounting. The analysis revealed that in practice, virtual currency can be used not only as a means of payment but also for certain investment or accumulation purposes. The problems of recognizing virtual currency in accounting are related to uncertainty because business entities, considering the purposes of holding and using virtual currency, have to choose an accounting method that reflects the true and fair financial position of the company. As a result, companies that have virtual currency violate the principles of comparability and understandability in financial reporting, as they may present different pictures, and the data in financial statements cannot be easily or very difficult to compare with each other. Analysing international accounting standards, it is noted that virtual currency shares most similarities with assets and financial instruments, so it would be meaningful to apply one of these standards, taking into account the purpose of holding virtual currency in the company.

**Keywords:** accounting, international accounting standards, regulation, virtual currency.