

ЕЛЕКТРОННИЙ ЦИФРОВИЙ ПІДПИС У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ТА ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ

На сьогоднішній день інформаційні технології міцно увійшли у життя суб'єктів господарювання. Об'єми інформації постійно збільшуються і це не можна ігнорувати. Одним з вирішальних факторів прибуткової діяльності суб'єктів підприємництва є спроможність швидко та якісно працювати з великими масивами інформації. Суб'єкти господарювання, розуміючи цінність інформаційних ресурсів, інвестують у них кошти та активно використовують їх в підприємницькій діяльності. Розширення інформаційних можливостей тягне за собою ряд змін (розвиток електронних публічних закупівель, електронних договорів і рахунків, електронних аукціонів, використання в господарській діяльності загальнодержавних е-послуг). Зокрема, потребує ґрунтовного дослідження облікових аспектів електронного цифрового підпису як важливий елемент електронного документообігу.

Відповідно до ст. 1 Закону України від 22.05.2003 № 852-IV «Про електронний цифровий підпис», електронний цифровий підпис (далі – ЕЦП) – вид електронного підпису, отриманого за результатом криптографічного перетворення набору електронних даних, який додається до цього набору або логічно з ним поєднується.

Важливою умовою поширення використання ЕЦП серед користувачів є те, що в межах правового статусу, він прирівнюється до власноручного підпису, печатки і виступає підтверджуючим фактором цілісності документу та ідентифікації особи, що безпосередньо підписує.

Серед необхідних елементів ЕЦП виділяють: особистий ключ особи, що підписує (з обмеженим доступом третіх осіб і який зберігається на певному носії інформації, як флешка) та посилений сертифікат відкритого ключа, який застосовується в якості так званого замка для особистого ключа. Користувачі отримують посилений сертифікат відкритого ключа, який розміщується в електронній формі на сайті акредитованого центру сертифікації ключів. На практиці ЕЦП накладається за рахунок особистого ключа і відповідно відкритим ключем перевіряється. Суб'єкти господарювання можуть отримати такі ключі в акредитованому центрі сертифікації ключів як на платній, так і на безкоштовній основі.

Однак, поряд зі прискоренням і спрощенням документообігу, ЕЦП створює певні складнощі щодо його відображення в обліку, а саме яким чином відображаються витрати на придбання посилених сертифікатів відкритих ключів ЕЦП: як нематеріальні активи або як витрати звітного періоду.

Перш ніж відносити ЕЦП до складу нематеріальних активів, доречно проаналізувати його на предмет відповідності встановленим ознакам.

Так, відповідно до п. 4 П(С)БО 8 Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований і відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

Якщо з наведеними ознаками можемо погодитися в розрізі ЕЦП, то однією з умов визнання об'єкта активом є контрольованість суб'єктом господарювання. З відповідністю ЕЦП за своєю сутністю даному критерію складно погодитися. Оскільки варто враховувати ситуацію, коли особа, підпис якої підтверджує ЕЦП, звільняється. У такому випадку виникає необхідність отримати новий ЕЦП, оскільки за своєю природою такий підпис створюється під конкретну особу і передати його іншій особі не є можливим.

Оскільки об'єкт ЕЦП не відповідає всім встановленим критеріям, правомірність визнання його нематеріальним активом є досить сумнівною. У такому випадку доцільно відносити витрати на ЕЦП, на витрати періоду, в якому вони були понесені. Це може бути зразу 92 рахунок «Адміністративні витрати» або спочатку на рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів» на очікуваний строк дії такого ключа (1–2 роки, з можливістю продовження дії ЕЦП).

Поряд з цим, при прийнятті рішення щодо відображення ЕЦП, варто враховувати роз'яснення уповноважених державних органів. Так, відповідно до роз'яснення Державної фіскальної служби України у Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі «ЗІР», відповідно до ст. 138 Податкового Кодексу України, витрати платника податку на придбання посиленних сертифікатів відкритих ключів електронного цифрового підпису (ЕЦП) відносяться до групи 6 нематеріальних активів.

Що стосується податку на додану вартість, то незалежно від того, чи визнається ЕЦП суб'єктом господарювання як нематеріальний актив, з відповідними амортизаційними відрахуваннями, чи списується на витрати, сума ПДВ, сплачена у вартості ЕЦП платником ПДВ, відноситься до податкового кредиту.

Виходячи з проведеного аналізу, на сьогодні в нормативно-правових документах не існує однозначного трактування витрат, понесених суб'єктом господарювання при одержанні ЕЦП, для унеможливлення будь-яких непорозумінь з контролюючими органами, бажано письмово звертатися за консультацією у кожному конкретному випадку.