

ЕЛЕКТРОННИЙ ПІДПИС ЯК ОБ'ЄКТ ОПОДАТКУВАННЯ ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ЙОГО АВТОМАТИЗАЦІЇ

Автоматизація роботи з документами під час автоматизованого ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності має ряд беззаперечних переваг: економія ресурсів при підготовці і виконанні документації, мінімізація помилок та спрощення контролю за документами, зменшення кількості рутинних операцій на користь можливості бухгалтера зосередитися на управлінських функціях тощо. Електронні документи в бухгалтерському обліку використовуються на засадах дотримання вимог Закону України “Про електронні документи та електронний документообіг” [1], норми якого встановлюють можливість застосування електронного підпису для ідентифікації автора і завершення створення електронного документа [2].

Відносини суб'єктів господарювання, пов'язані з використанням електронного підпису, віднедавна регулюються Законом України “Про електронні довірчі послуги”, який, крім визначення електронного підпису в найпростішому вигляді (як електронних даних, що додаються підписувачем до інших електронних даних чи логічно з ними пов'язуються і застосовуються у якості підпису), містить законодавчі норми щодо підписання документів такими видами електронних підписів: удосконалений та кваліфікований (аналог електронного цифрового підпису за старою термінологією) [3]. Загалом законодавство України не забороняє використання й інших видів електронного підпису, узгоджених сторонами на договірних засадах [2].

При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку, складанні і поданні звітності в електронній формі доцільно говорити про кваліфікований електронний підпис як один з обов'язкових реквізитів первинної та звітної документації. Проте сьогодні практично не знаходимо наукових публікацій, які стосуються розгляду такого підпису з точки зору його обліку і оподаткування. Незважаючи на ряд проблемних моментів, пов'язаних, зокрема, з визначенням сутності кваліфікованого електронного підпису як об'єкта бухгалтерського обліку, більшість досліджень з цієї проблематики носять технічний чи юридичний характер.

Згрупувавши існуючі погляди вчених і практиків, отримуємо три підходи до обліку кваліфікованого електронного підпису (електронного цифрового підпису, якщо він був отриманий підприємством до набуття чинності Законом України “Про електронні довірчі послуги” [3]): як витрат періоду з віднесенням на рахунок 92 “Адміністративні витрати”; як витрат майбутніх періодів, які подаються на відповідному рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів” і в подальшому стануть адміністративними витратами у міру використання такого підпису; як нематеріального активу, що обліковується на рахунку 12 “Нематеріальні активи”. Попри те, що перші два підходи аргументуються низькою вартістю кваліфікованих електронних підписів, а також прагненням спростити процедуру відображення цих підписів у бухгалтерському обліку та їх оподаткування (не потрібно коригувати фінансовий результат на податкові різниці, пов'язані з нарахуванням амортизації необоротних активів), правильним, на нашу думку, буде останній, адже кваліфіковані електронні підписи відповідають критеріям визнання нематеріальних активів (можливість ідентифікації, контролю та отримання економічної вигоди), встановленим вітчизняним [4] і міжнародним [5] законодавством.

Для оподаткування податком на прибуток кваліфікований електронний підпис відноситься до шостої групи нематеріальних активів “Інші нематеріальні активи” з відповідними строками нарахування їх амортизації [6].

Інші проблеми використання кваліфікованого електронного підпису у вітчизняних умовах автоматизованого ведення бухгалтерського обліку, які потрібно досліджувати з метою їх

оперативного вирішення, пов'язані з необхідністю застосування захищеного носія ключа – токена: висока вартість цих засобів кваліфікованого електронного підпису, монополія окремих виробників токенів на українському ринку, незручності у застосуванні, пов'язані з потребою придбання окремого носія для кожного ключа та труднощами віддаленого підписання електронної документації й ін.

1. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] / Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 [зі змін. та доп.]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>; 2. Про електронні документи та електронний документообіг [Електронний ресурс] / Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV [зі змін. та доп.]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15>; 3. Про електронні довірчі послуги [Електронний ресурс] / Закон України від 05.10.2017 р. № 2155-VIII. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19>; 4. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [Електронний ресурс] / Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [зі змін. та доп.]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>; 5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 “Нематеріальні активи” [Електронний ресурс] / Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку; [зі змін. та доп.]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050; 6. До яких груп нематеріальних активів належать витрати на придбання права користування комп'ютерними програмами та кваліфікованих сертифікатів відкритих ключів [Електронний ресурс] / Підкатегорія 102.05 Загальнодоступного інформаційно-довідкового ресурсу Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://zir.sfs.gov.ua/main/bz/view/?src=ques>.