

УДК 657.92: 651.753

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ЕЛЕКТРОННОГО ЦИФРОВОГО ПІДПИСУ

Пасічник Інна Юріївна, к.е.н., доцент кафедри обліку і бізнес-консалтингу Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця, м. Харків, Україна

Анотація — Розглянута сутність електронного цифрового підпису та особливості його визнання та відображення в обліку.

Ключові слова — відображення в обліку ЕЦП, визнання ЕЦП, електронний цифровий підпис, нематеріальний актив.

Електронний цифровий підпис (ЕЦП) (англ. *digital signature*) являє собою вид електронного підпису, отриманого за результатом криптографічного перетворення набору електронних даних, який додається до цього набору або за певною логікою з ним поєднується, дає змогу підтвердити його цілісність та ідентифікувати підписувача.

З точки зору технічного забезпечення використання, ЕЦП накладається за допомогою особистого ключа та перевіряється за допомогою відкритого ключа.

За правовим статусом ЕЦП прирівнюється до власноручного підпису особи або печатки підприємства (організації, установи).

Використання ЕЦП дає можливість ідентифікувати підписувача електронного документа, дозволяє однозначно визначати походження інформації (джерело інформації), яка міститься у документі, підписаному за допомогою ЕЦП. Тому ЕЦП можна вважати надійним засобом розмежування відповідальності за інформаційну діяльність у суспільстві, зокрема, відповідальності за дезінформування.

Однією з додаткових можливостей при роботі з ЕЦП, яка дозволяє точно ідентифікувати момент накладання підпису, є послуга фіксації точного часу підписання документа ЕЦП, так звана відмітка точного часу. Крім того, відмітка точного часу не дозволяє змі-

нити значення цього часу згодом, навіть особою, яка наклала підпис. Якщо це необхідно, то можливе лише повторне підписання документа з фіксацією нового часу. Точне значення часу, який використовується для формування відмітки точного часу, здійснюється апаратними засобами Центру сертифікації ключів шляхом синхронізації з джерелами точного часу з точністю до 1 секунди.

Згідно з чинним законодавством України, позначка часу не є обов'язковим атрибутом електронного документа, підписаного електронним цифровим підписом. Вона є обов'язковою тільки для підпису документів, які є валідними протягом дії сертифікату ЕЦП, яким було підписано документ.

Чинне законодавство не визначає особливості застосування ЕЦП, щодо документів, термін дії яких перевищує термін дії ЕЦП. Крім того, в законодавстві не визначено статус підписаних документів, термін дії яких не закінчився, у разі компрометації ЕЦП. Ця невизначеність призводить до виникнення ризиків, пов'язаних з можливістю наступних атак на ЕЦП:

1) можливість використання скомпрометованого ЕЦП або ЕЦП, термін дії якого закінчився, для підпису документів заднім числом;

2) визнання підписаного документа без позначки часу, сертифікат якого на час перевірки підпису не діє, недійсним на підставі того, що неможливо встановити чи був документ підписаний дійсним ЕЦП, чи був підписаний заднім числом недійсним ЕЦП. Така атака, як правило, може супроводжуватись заявою про компрометацію ключа ЕЦП.

Така вразливість ЕЦП позбавляє змісту послуги сертифікаційних центрів, такі як призупинення дії ЕЦП або реєстрація компрометації ключа ЕЦП.

Головною проблемою, яка призвела до виникнення вразливості, є сприйняття інфраструктури ЕЦП обмеженою відношеннями двох сторін, які перевіряють підпис на момент складання документа. При цьому не враховується роль арбітража при виникненні спорів відносно підписаного документа. Таким чином, для вирішення цієї проблеми необхідно розглядати валідність підписаного документа у динаміці, а не у статиці.

Слід зазначити, що проведення підпису заднім числом може бути успішно проведено з використанням чинного ЕЦП і сертифікованого програмного забезпечення переведенням системного годинника комп'ютера назад.

Враховуючи наявність такої критичної вразливості, електронний документообіг, у якому не застосовується позначка часу, обмежується підписанням документів, достовірність яких перевіряється тільки на момент підпису. Наприклад, подача електронної звітності.

Щодо електронного цифрового підпису довгострокових документів, то кожний такий документ може бути визнаний недійсним навіть протягом терміну валідності ЕЦП за наступним алгоритмом:

При виникненні суперечок щодо підписаного документа сторона, яка зацікавлена у визнанні документа недійсним, має подати заяву про компрометацію ключа, наприклад, у зв'язку з наявністю вірусів на комп'ютері де використовується ЕЦП, або за фактом наявності на цьому комп'ютері програмного забезпечення, яке надає можливість несанкціонованого доступу.

Під час початку судового процесу, який має встановити валідність підписаних документів, сторона, яка зацікавлена у визнанні документа недійсним, стверджує, що документ був складений після факту компрометації ключа ЕЦП особою-викрадачем ключа і підписаний заднім числом.

Крім того, сторона, яка зацікавлена у визнанні документа недійсним, має продемонструвати можливість підписання документа заднім числом.

Таким чином, чинна законодавча база і засоби ЕЦП, які використовуються сьогодні, призводять до неповної придатності ЕЦП для електронного документообігу у широкому змісті цього терміну.

Державно-правове регулювання використання ЕЦП здійснюється на підставі наступних нормативних актів:

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996, згідно ч. 2 ст. 9 якого підпис є обов'язковим реквізитом первинного документа [1];

Закон України «Про електронні документи і електронний документообіг» від 22.05.2003 р. № 851, ст. 6 і ст. 9 якого встановлюють можливість використання електронного підпису для ідентифікації автора [3];

Закон України «Про електронні довірчі послуги» від 05.10.2017 р. № 2155, який визначає правові та організаційні засади надання електронних довірчих послуг, а також правові та організаційні засади здійснення електронної ідентифікації [2].

З точки зору бухгалтерського обліку особливого значення набуває питання оцінки та визнання таких активів. Вирішення цього питання багато в чому залежить від способу придбання електронного підпису.

Якщо ключ та програмне забезпечення було отримано в ДПС безкоштовно, то відповідно, в такій ситуації відсутній первинний документ, який підтверджує вартість цього об'єкта, а отже, актив визнати просто неможливо. Крім того, згідно роз'ясненням ДПС за безплатно отриманим сертифікатом кваліфікованого електронного підпису дохід також визнавати не потрібно

Якщо ключ був придбаний за кошти підприємства, то виникає питання про визнання та відображення в обліку придбаного ключа кваліфікованого електронного підпису. По-перше, при придбанні електронного підпису може бути придбаний не один об'єкт, а одразу декілька. Придбання і початок використання кваліфікованого електронного підпису може бути пов'язано з придбанням: сертифікату ключа електронного цифрового підпису; спеціального програмного продукту (чи на-

віть продуктів); послуг консультативного характеру, наприклад, щодо генерування кваліфікованого електронного підпису чи з вибору і встановлення певних програмних продуктів.

Щодо вибору і встановлення певних програмних продуктів, витрати, пов'язані з їхнім придбанням доцільно списувати на адміністративні витрати (рахунок 92), тому що це витрати загальногосподарського характеру. Щодо сертифікатів електронного підпису у бухгалтерів досить часто виникають питання відносно визнання такого активу та його обліку. Найчастіше в практиці обліку використовують наступні варіанти:

1) списання витрат, пов'язаних з придбанням сертифікату ключа електронного цифрового підпису, на адміністративні витрати;

2) визнати придбаний сертифікат ключа електронного цифрового підпису як нематеріальний актив;

3) визнати придбаний сертифікат ключа електронного цифрового підпису як малоцінний необоротний матеріальний актив (МНМА) у складі вартості флеш-носія чи іншого матеріального носія, що його супроводжує.

Розглядати кваліфіковані електронні підписи як нематеріальний актив не зручно, бо через малу вартість електронних підписів, доведеться мати справу з досить незначними сумами амортизації. Враховуючи несуттєвість вартості таких активів, краще її одразу списувати на витрати по аналогії з ліцензіями на користування антивірусним програмним забезпеченням чи підпискою на сайти. Такі витрати визнаються в обліку витратами періоду. Таким чином, доцільно вартість удосконаленого електронного підпису (за умови, що це не кваліфікований електронний підпис), якщо його вартість відділена від вартості електронного носія або фізичний носій взагалі відсутній, списувати на витрати.

В разі якщо програмне забезпечення для роботи з електронними ключами придбається окремо, таке забезпечення можна обліковувати як нематеріальний актив. Наведемо аргументацію цієї позиції. По-перше, підпри-

ємство придбаває ліцензію використання такого програмного забезпечення, по-друге, даний програмний продукт може використовуватися протягом тривалого терміну, або термін використання визначити неможливо (постійне використання).

Таким чином, доцільно обліковувати кваліфікований електронний підпис разом з електронним носієм як МНМА, не розділяючи їх. Крім того, слід зазначити, що такий же підхід використовується для обліку операційних систем, які неможливо відділити від обладнання, яке їх використовує, наприклад, операційна система Windows, яка інстальована на конкретний ноутбук, операційна система Android чи IOS на смартфоні, операційна система певного верстату з числовим програмним управлінням або подібного обладнання. В таких випадках нематеріальний актив неможливо виділити, тому що у документах на придбання таких програмних об'єктів їхня ціна відсутня, а вартість входить у загальну вартість придбаних матеріальних необоротних активів – основних засобів, МНМА.

Список використаної літератури

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999р. №996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Про електронні довірчі послуги : Закон України від 05.10.2017 р. № 2155 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19>
3. Про електронні документи і електронний документообіг : Закон України від 22.05.2003 р. № 851 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15>

Автори

Пасічник Інна Юріївна, к.е.н., доцент кафедри обліку і бізнес-консалтингу, ХНЕУ ім. С. Кузнеця
(Inna.Pasichnyk@m.hneu.edu.ua).

Тези доповіді надійшли 10 березня 2021 року.

Опубліковано в авторській редакції.