

ЭЛЕКТРОННЫЙ ДОКУМЕНТООБОРОТ В НАЛОГОВОМ АУДИТЕ*

Электронный документооборот становится все более востребованным среди российских организаций. Многие уже в полной мере оценили преимущества сдачи отчетности через Интернет, участия в открытых электронных аукционах. Готовность нормативной базы позволяет российскому бизнесу уже сегодня обмениваться электронными счетами-фактурами, перевести в электронный формат не только все документы бухгалтерского и налогового учета, но и другие документы, образующиеся в хозяйственной деятельности предприятий. При этом переход на электронный документооборот вызывает ряд вопросов, которые требуют решения.

Ключевые слова: электронный документооборот; налоговый аудит; содержание документов; порядок формирования; передача и хранения документов.

O. V. Zmanovskaya

PhD in Economics, Associate Professor,

Baikal State University of Economics and Law

E-DOCUMENT MANAGEMENT IN TAX AUDIT**

E-document management is becoming more and more popular with organizations in Russia, many of which have already taken full advantage of filing accounts by the Internet and participating in online auctions. The standards basis is now complete, which makes it possible for Russian businesses to exchange electronic invoices and convert into e-texts not only all documents of accounting and tax reporting, but also other documents of the enterprise's economic activities. However, transition to e-document management doesn't lack some problems that still need solving.

Keywords: e-document management; tax audit; contents of documents; order of generating; transfer and storage of documents.

Аудит налогообложения является одним из основных и значимых специальных аудиторских заданий в современных российских условиях. В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ аудит налогообложения можно определить как аудит расчетов с бюджетом по соответствующим налогам. Согласно п. 2.1 методики аудиторской деятельности¹ под налоговым аудитом понимается выполнение аудиторской организацией специального аудиторского задания по рассмотрению

* Работа выполнена при финансовой поддержке проекта ФБ-80 «Уклонение от уплаты налогов в сфере индивидуального предпринимательства как экономический и социокультурный феномен: методы оценки и снижения» (соглашение № 14.В37.21.0703; номер регистрации в ФГНУ ЦИТиС 01201276875).

** The study was supported by The Ministry of education and science of Russian Federation, project 14.В37.21.0703 «Tax evasion in the field of individual entrepreneurship as an economic and socio-cultural phenomenon: methods of assessment and reduction».

¹ Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговому вопросу. Общение с налоговыми органами» (одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000 Протокол № 1).

бухгалтерских и налоговых отчетов экономического субъекта, с целью выражения мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах нормам, установленным законодательством, порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды.

В ходе налогового аудита проверяются: обоснованность заявленных налоговых вычетов (на основании документов, которые в соответствии с Налоговым кодексом должны прилагаться к налоговой декларации); правильность применения налогоплательщиком льготы; соответствие между данными отчетности с данными о фактах хозяйственной жизни налогоплательщика, полученными из других источников.

Одним из факторов повышения эффективности проведения аудита является наличие документов, подтверждающих факты хозяйственной жизни. Новый Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ, который начал действовать с 2013 г. позволил налогоплательщикам самостоятельно разработать формы первичных документов. При этом в п. 5 данного закона указано, что они могут составляться как на бумажных носителях, так и в виде электронного документа, подписанного электронной подписью. Документы должны содержать определенные реквизиты и быть утверждены руководителем организации.

Электронный документооборот понятие не новое. Внедрение систем электронного документооборота началось в России с середины 1990-х гг., но массовое внедрение таких систем начинается только в XXI в., причем во многих государственных и коммерческих структурах к внедрению систем электронного документооборота (СЭД) плотно приступили только в последние годы.

В ряде случаев составление и подача документов в электронном виде является обязательным. Например, согласно п. 3 ст. 80 НК РФ налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 чел., а также вновь созданные (в том числе при реорганизации) организации, численность работников которых превышает указанный предел, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по установленным форматам в электронной форме.

Аналогичное требование установлено в отношении страховых взносов. Так, в п. 10 ст. 15 Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ говорится о том, что организации (в том числе и вновь созданные), у которых среднесписочная численность физических лиц, в пользу которых производятся выплаты, за предшествующий расчетный период превышает 50 чел., представляют расчеты в форме электронных документов.

Вот уже полтора года как положения Налогового кодекса позволяют налогоплательщикам НДС составлять и выставлять счета-фактуры в электронном виде. Порядок их оформления и получения в «виртуальном» формате Министерство финансов утвердил еще год назад.

Однако вести электронный учет при расчетах по НДС на практике налогоплательщики могли, поскольку электронных форматов соответствующих документов просто не было. Впрочем, с вступлением в силу Приказа ФНС России «Об утверждении форматов счета-фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, дополнительных листов книги покупок и книги продаж в электронном виде» от 5 марта 2012 г. № ММВ-7-6/138@ недостающее звено в «виртуальном» документообороте, наконец, восполнено.

Согласно п. 1 ст. 169 НК РФ счет-фактура может быть составлен и выставлен плательщиком НДС как на бумажном носителе, так и в электронном виде. Такие поправки были внесены в Налоговый кодекс Федеральным Законом «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования» от 27 июля 2010 г. № 229-ФЗ и вступили в силу еще 2 сентября 2010 г. (п. 1 ст. 10 данного закона). Вместе с тем, реализация возможности обмениваться счетами-фактурами по телекоммуникационным каналам связи (ТКС) на практике требует утвержденного порядка осуществления подобного электронного документооборота и «виртуального» формата счетов-фактур (Письмо Минфина России от 5 мая 2011 г. № 03-02-08/52). В силу п. 9 ст. 169 Налогового кодекса первый устанавливается Министерством финансов, второй — Федеральной налоговой службой. Финансисты со своей задачей справились, утвердив Приказ Минфина России «Об утверждении Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи» от 25 апреля 2011 г. № 50н, в котором и приведен Порядок выставления и получения счетов-фактур в электронном виде по ТКС с применением электронной цифровой подписи (далее — Порядок). Документ вступил в силу с 3 июня 2011 г. Однако актуальность его положения приобрели только теперь, с утверждением Федеральной налоговой службой электронных форматов счетов-фактур Приказом «Об утверждении форматов счета-фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, дополнительных листов книги покупок и книги продаж в электронном виде» от 5 марта 2012 г. № ММВ-7-6/138@.

В организациях, готовящих нормативно-методические документы в области электронного документооборота, часто отсутствует четкое понимание того, что же такое электронный документооборот. Отсутствие единого подхода к построению СЭД привело к тому, что данные системы в разных ведомствах несовместимы между собой и, зачастую, автоматизируются только отдельные делопроизводственные операции, но не весь цикл работы с документами [1, с. 21].

Понятие электронного документа приведено в Федеральном законе «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ. В соответствии с ним электронный документ — это документированная информация, представленная в электронной форме, т. е. в виде, пригодном для восприятия человеком с использованием электронных вычислительных машин, а также для передачи по информационно-телекоммуникационным сетям или обработки в информационных системах.

Электронные документы должны быть подписаны в соответствии с нормативными правовыми актами РФ, а именно Федеральным законом «Об электронной цифровой подписи» от 10 января 2002 г. № 1-ФЗ, в п. 1 ст. 4 которого указано, что электронная цифровая подпись (ЭЦП) в электронном документе равнозначна собственноручной подписи в документе на бумажном носителе, при этом одновременно должны быть соблюдены следующие условия: во-первых, сертификат ключа подписи не утратил силу, т. е. действует на момент проверки или подписания электронного документа при наличии доказательств момента подписания; во-вторых, подтверждена подлинность ЭЦП в электронном документе; в-третьих, ЭЦП должна использоваться в соответствии со сведениями, указанными в сертификате ключа подписи.

Сертификат ключа подписи — это документ на бумажном носителе или электронный документ с электронной цифровой подписью уполномоченного лица удостоверяющего центра.

Напомним, система электронного документооборота — организационно-техническая система, обеспечивающая процесс создания, управления доступом и распространения электронных документов в компьютерных сетях, а также обеспечивающая контроль над потоками документов в организации [2, с. 53].

Основные требования к таким системам определены в Требованиях к информационным системам электронного документооборота федеральных органов исполнительной власти, учитывающих, в том числе необходимость обработки посредством данных систем служебной информации ограниченного распространения.

Приказом ФНС России утверждены Методические рекомендации по организации электронного документооборота между налоговыми органами и налогоплательщиками при информационном обслуживании и информировании налогоплательщиков в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи¹. Документ регулирует информационное обслуживание и информирование налогоплательщиков в электронной форме по ТКС.

Кроме того, ФНС России утвердила Временное положение о Сети доверенных операторов электронного документооборота (ОЭД) и Временное положение о порядке присоединения к этой Сети². Согласно Приказу Сеть доверенных ОЭД — это добровольное объединение операторов электронного документооборота. Целью ее создания является повышение доверия к деятельности операторов электронного документооборота при обмене счетами-фактурами в электронном виде, обеспечение гарантий как для налогоплательщиков, так и для контролирующих органов. Основными задачами создания Сети доверенных ОЭД являются: обеспечение возможности круглосуточного и бесперебойного осуществления юридически значимого документооборота счетов-фактур в электронном виде по ТКС с использованием электронной подписи; защита от фальсификации электронных счетов-фактур.

В налоговом законодательстве предусмотрена обязанность налогоплательщиков в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов (подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ). При этом срок хранения электронных документов в НК РФ отдельно не оговаривается. Полагаем, он будет таким же, как и для бумажных документов.

Что касается бухгалтерского законодательства, то согласно п. 1 ст. 29 Федерального закона «О бухгалтерском учете» первичные учетные документы подлежат хранению в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года.

В Письме Минфина России от 11 января 2012 г. № 03-02-07/1-1 указано, что не запрещается подавать первичные документы в электронном виде. Но они должны представляться только по установленным ФНС форматам, и на них должна стоять только квалифицированная электронная подпись. Такие

¹ Об утверждении Методических рекомендаций по организации электронного документооборота между налоговыми органами и налогоплательщиками при информационном обслуживании и информировании налогоплательщиков в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи : приказ ФНС России от 13 июня 2013 г. № ММВ-7-6/196@.

² Об утверждении Временного положения о Сети доверенных операторов электронного документооборота и Временного положения о порядке присоединения к Сети доверенных операторов электронного документооборота : приказ ФНС России от 20 апр. 2012 г. № ММВ-7-6/253@.

форматы утверждены для счета-фактуры¹ и для накладной (ТОРГ-12) и акта приемки-сдачи работ (услуг)². Если же электронные документы будут представляться в иных форматах, то необходимо будет предъявить их заверенные копии с отметкой о подписании документа квалифицированной электронной подписью на бумажном носителе.

Таким образом, электронный документооборот значительно может облегчить жизнь: не надо куда-либо ездить, договариваться о встрече, заниматься пересылкой бумаг по почте и т. д. Но также видно, что такие документы должны быть подписаны, причем именно электронной подписью. И в данном случае необходимо знать, что не всегда и не все документы, подписанные таким образом, могут быть приравнены к бумажным.

Список использованной литературы

1. Дмитриев В. В. Правовые аспекты развития межведомственного электронного документооборота / В. В. Дмитриев // Арбитражный и гражданский процесс. — 2012. — № 9. — С. 23–26.
2. Захарова М. Системы электронного документооборота. Что нового / М. Захарова // Просто для бизнеса. — 2013. — № 5-6. — С. 53–54.

References

1. Dmitriev V. V. Legal aspects of development of interdepartmental e-document management. *Arbitrazhnyy i grazhdanskiy protsess – Arbitration and Civil Proceedings*, 2012, no. 9, pp. 23–26 (in Russian).
2. Zakharova M. E-document management systems. What is new. *Prosto dlya biznesa – Just for Business*, 2013, no. 5–6, pp. 53–54 (in Russian).

Информация об авторе

Змановская Ольга Викторовна — кандидат экономических наук, доцент, кафедра налогов и таможенного дела, Байкальский государственный университет экономики и права, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: zmanov@mail.ru.

Author

Zmanovskaya Olga Viktorovna — PhD in Economics, Associate Professor, Dep-t of Taxes and Customs Regulations, Baikal State University of Economics and Law, 11 Lenin st., 664003, Irkutsk, Russia, e-mail: zmanov@mail.ru.

¹ Приказ ФНС России от 5 марта 2012 г. № ММВ-7-6/138@.

² Об утверждении форматов первичных учетных документов : приказ ФНС России от 21 марта 2012 г. № ММВ-7-6/172@.