

Электронный документооборот идет в каждую организацию...

О.Г. Лапина

О понятии электронного документа

Повсеместное применение средств электронно-вычислительной техники приводит к тому, что практически любая организация в той или иной степени при работе с документами воспроизводит содержащуюся в них информацию на экране компьютера. И это ассоциируется с наличием в организации электронного документооборота (далее — ЭДО).

Интересно, что действующие нормативные правовые акты поддерживают восприятие ЭДО как сферы, которая сегодня сопутствует деятельности каждого хозяйствующего субъекта. Чтобы убедиться в этом, достаточно привести существующие определения.

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 инфор-

мационных системах (п. 11.1 ст. 2 Федерального закона от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации»).

Другое определение электронного документа дано в п. 10 ГОСТ Р 7.0.8-2013 «Система стандартов по информации, библиотечному и издательскому делу. Делопроизводство и архивное дело. Термины и определения» (утв. приказом Росстандарта от 17.10.2013 № 1185-ст): это документ, информация которого представлена в электронной форме.

Одно из последних определений электронного документа введено Федеральным законом от 08.03.2015 № 42-ФЗ в п. 2 ст. 434 ГК РФ. Гражданское законодательство электронным документом, передаваемым по каналам связи, признает информацию, подготовленную, отправленную, полученную или хранимую с помощью электронных, магнитных, оптических либо аналогичных средств, включая обмен информацией в электронной форме и электронную почту.

налогообложение и бухгалтерский учет

Ключевые слова:

электронный документооборот, счет-фактура с расширенными реквизитами, юридически значимое сообщение, электронная подпись, бумажный носитель

Key words:

electronic document management, invoice with enhanced details, legally significant message, e-signature, paper carrier

АННОТАЦИЯ

Раскрываются понятия электронного документа и электронного документооборота (ЭДО). Рассматриваются форматы электронных первичных учетных документов, преимущества и перспективы использования универсального и корректировочного документов и др.

The notions "e-document" and "e-document flow" (EDF) are clarified in the article. The formats of electronic primary accounting documents, advantages and perspectives of the universal and adjustment documents etc are also analyzed.

Вывод о том, что любую созданную, или передаваемую, или только хранимую с помощью автоматизированных средств вычислительной техники и связи информацию можно рассматривать как информацию в сфере ЭДО, в целом подтверждает и правовая позиция Пленума Верховного Суда РФ. В п. 65 постановления от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» говорится: если иное не установлено законом или договором и не следует из обычая или практики, установившейся во взаимоотношениях сторон, юридически значимое сообщение может быть направлено в том числе посредством электронной почты, факсимильной и другой связи, осуществляться в иной форме, соответствующей характеру сообщения и отношений, информация о которых содержится в таком сообщении, когда можно достоверно установить, от кого исходило сообщение и кому оно адресовано.

Однако важно понимать, что такое широкое определение электронного документа дается именно в статье НК РФ, посвященной форме договора. И с учетом этого обстоятельства постановление № 25 можно рассматривать только как допустившее возможность в определенных ситуациях вступать в договорные отношения в электронном виде и возможность юридических последствий электронного общения. Не случайно в качестве примеров в постановлении № 25 приведены далеко не самые распространенные случаи хозяйственной деятельности: размещение на сайте хозяйственного общества в сети Интернет информации для участников этого общества или размещение на специальном стенде информации об общем собрании собственников помещений в многоквартирном доме. И оснований распространять этот же подход на способы составления электронного первичного учетного документа нет.

Дело в том, что к составу показателей документов, являющихся основанием для осуществления бухгалтерских записей, установлены достаточно четкие требования. Как известно, первичный учетный документ, кроме описания самого документируемого факта хозяйственной жизни, должен иметь идентифицирующие признаки (вид документа, дата и составители документа), а также подпись уполномоченного лица или лиц (п. 2 ст. 9 Федерального

закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Закон № 402-ФЗ)). И неважно, в каком виде создан документ, — требования к содержащейся в нем информации, придающей документу юридическую значимость, остаются одинаковыми.

Необходимо иметь в виду, что в сфере налогообложения никаких специальных требований к документам не установлено. Это означает, что и налоговые последствия совершаемых операций определяются фактическими отношениями, которые оформляются первичными учетными документами, созданными в соответствии с требованиями Закона № 402-ФЗ.

С этой точки зрения организациям можно посоветовать ориентироваться на наиболее полное определение электронного документа, которое содержится в п. 2 Правил обмена документами в электронном виде при организации информационного взаимодействия (утв. постановлением Правительства РФ от 25.12.2014 № 1494): под документом в электронном виде понимается структурированная совокупность данных, обрабатываемая с использованием информационных технологий, представляющая собой установленный набор реквизитов, включая реквизиты, содержащие регистрационные данные документа и усиленную квалифицированную электронную подпись*.

Разнообразие документов в электронном виде

Итак, на практике организация при создании своего документооборота стремится к тому, чтобы анализ информации, содержащейся в первичных учетных документах, производился путем ее считывания с экранов компьютеров, чтобы документы внутри организации передавались по сетям автоматизированных устройств. Очевидно, что это удобнее и быстрее. Глобально это и воспринимается как переход организации на безбумажные технологии — электронный документооборот.

* В этом определении установлен и вид подписи — усиленная квалифицированная. Но такое ограничение вполне можно рассматривать как специфическое требование к организации ЭДО в государственных органах. Для документирования фактов хозяйственной жизни обычными коммерческими организациями ограничений по виду применяемой электронной подписи не установлено. Данное обстоятельство, в частности, зафиксировано в письме Минфина России от 05.05.2015 № 07-01-06/25701.

При этом надо четко понимать, что достижение цели безбумажного оборота документов в организации возможно двумя способами — в зависимости от того, в каком виде изначально создается первичный учетный документ. Согласно п. 5 ст. 9 Закона № 402-ФЗ первичный учетный документ может быть составлен или на бумажном носителе, или в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

Документ на бумажном носителе подписывается собственноручной подписью. При этом данные документа могут заполняться с помощью автоматизированной системы... Но если первичный учетный документ, заполненный на экране компьютера, для подписания выводится на печать и затем подписывается собственноручно ответственным лицом, то именно бумажный документ подкрепляет юридические последствия оформления операции.

Созданный первоначально на бумажном носителе и подписанный собственноручной подписью первичный учетный документ может быть отсканирован, сфотографирован или другими способами приведен в вид, в котором содержащаяся в нем информация в дальнейшем будет воспроизведена, передана и сохранена с помощью автоматизированных средств вычислительной техники и связи. Но такая скан-копия — просто электронный образ бумажного документа, ведь ни ее подписание электронной подписью руководителя организации, ни распечатка без нотариального заверения не несут и не могут нести никаких юридических последствий.

Иная ситуация складывается, когда заполненные в автоматизированной системе данные преобразуются в файл определенной структуры, который подписывается электронной подписью уполномоченного лица. Такой документ при соответствии требованиям Федерального закона от 06.04.2011 № 63-ФЗ «Об электронной подписи» (далее — Закон № 63-ФЗ) приравнивается к бумажному документу, подписанному собственноручно. И именно он влечет юридические последствия оформления операции. Обратите внимание: речь идет о подписанном электронной подписью файле. Распечатка такого документа — это только копия содержащейся в электронном документе информации, которая даже после заверения руководителем организации не несет юридических последствий (необходимо заверение распечатки нотариусом).

Таким образом, электронный документ и электронный образ бумажного документа — принципиально разные виды информации, представленной в электронном виде. Оба способа обработки информации, в принципе, могут обеспечивать в организации использование безбумажных технологий и потому прогрессивны. Но различать эти случаи необходимо. В частности, для «называния» документов целесообразно применять соответствующую терминологию. По крайней мере, надо знать, что на государственном уровне такие различия отмечаются. В частности, в п. 2.6 Рекомендаций по подготовке федеральными органами исполнительной власти перечней документов, создание, хранение и использование которых должно осуществляться в форме электронных документов при организации внутренней деятельности (утв. приказом Росархива от 29.04.2011 № 32), определено, что электронные образы документов на бумажных носителях в перечни электронных документов включать не следует.

Учитывая изложенное, рекомендуем организациям при обсуждении с контрагентами вопросов перехода на ЭДО уточнять у своих деловых партнеров, что они понимают под электронными документами — скан-копии бумажных документов (назовем это псевдоэлектронным документооборотом) или электронные документы (реальный оборот электронных документов), потому что работа с ними принципиально разная.

Электронный документооборот и взаимодействие с контролирующими органами

В настоящее время ФНС России заинтересована в развитии любого ЭДО во взаимодействии с налогоплательщиками, будь то представление электронных образов бумажных документов (заверенных усиленной квалифицированной электронной подписью уполномоченного лица) или документов, созданных в электронном виде, которые приравниваются к бумажным документам, подписанным собственноручно. Во всяком случае такое взаимодействие — это шаг вперед по отношению к представлению в налоговый орган при проведении налоговых проверок бумажных копий бумажных документов.

Единственное условие для электронного взаимодействия бизнеса и государства — возможность для

налоговых органов найти конкретный электронный документ и адекватно прочесть содержащуюся в нем информацию. А потому такое взаимодействие возможно только по утвержденным ФНС России форматам, которые устанавливаются и для скан-образов бумажных документов, и для электронных первичных учетных документов.

Сегодня согласно приказу ФНС России от 29.06.2012 № ММВ-7-6/465@ (в ред. от 17.03.2015) налоговые органы готовы принимать электронные образы 11 видов документов, созданных на бумажных носителях. Это счет-фактура, корректировочный счет-фактура, товарная накладная (ТОРГ-12), акт приемки-сдачи работ (услуг), ГТД / транзитная декларация, добавочный лист к ГТД / транзитной декларации, спецификация (калькуляция, расчет) цены (стоимости), товарно-транспортная накладная (ТТН), договор (соглашение, контракт), дополнение к договору (спецификация), отчет НИОКР. Правда, все эти документы принимаются только вместе с описью документов, которая призвана помочь налоговым органам в их работе.

Следует отметить, что перечень бумажных документов, которые налогоплательщики могут передавать в налоговые органы в сканированном виде с заверением их усиленной квалифицированной электронной подписью руководителя (иного уполномоченного на заверение лица), будет расширяться (см. письмо ФНС России от 09.12.2015 № ЕД-4-2/21577). В связи с этим инициировано внесение изменений в НК РФ.

Что касается форматов электронных первичных учетных документов, то условия взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков здесь следующие. Напрямую ФНС России не имеет права устанавливать ни формы, ни форматы первичных учетных документов. Нет такого права и ни у какого другого государственного органа (кроме Минфина России, который может утверждать унифицированные формы бумажных документов для организаций государственного сектора). Однако в статьях 80 и 93 НК РФ прописано право орга-

низаций передать в налоговый орган истребуемые документы (в первую очередь первичные учетные документы), если они составлены по форматам, утвержденным ФНС России. Фактически это право на разработку форматов документов, которыми организации могут (но не обязаны!) пользоваться в своей хозяйственной деятельности в секторе «бизнес — бизнес», с тем чтобы впоследствии без дополнительных затрат на визуализацию и заверение их скан-образов представлять электронные документы в адрес налоговых органов по ТКС.

В 2015 году данное право было закреплено как компетенция ФНС России в п. 9.52 постановления Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 (в ред. от 03.04.2015). Слова «первичные учетные документы» в тексте не встречаются, но есть слова про установление форматов представления в налоговые органы истребуемых документов по ТКС и правил такой передачи.

На этих основаниях Минюстом России уже зарегистрированы два формата представления первичных учетных документов: документа о передаче товаров при торговых операциях в электронной форме (приказ ФНС России от 30.11.2015 № ММВ-7-10/551@, который вступил в силу с 09.01.2016) и документа о передаче результатов работ (документа об оказании услуг) в электронной форме (приказ ФНС России от 30.11.2015 № ММВ-7-10/552, который вступил в силу с 10.01.2016).

Фактически речь идет о приведенных в соответствие с требованиями Закона № 402-ФЗ улучшенных форматах ТОРГ-12 и акта приемки-передачи работ ранее рекомендованных приказом ФНС России от 21.03.2012 № ММВ-7-6/172. В первую очередь улучшение проявилось в возможности исправления данных этих первичных учетных документов по аналогии с порядком установленным для исправления счетов-фактур. Это принципиально важно, поскольку устраняются проблемы использования форматов, связанные с встречающимися в деловом обороте случаями внесения в первичный учетный документ неверной информации.



Кстати, рекомендованные в 2012 году форматы в настоящее время также действуют с перспективой «мягкого» отказа от их использования (бизнесу будет дано достаточно продолжительное — не менее года — время для перехода на новые форматы, утвержденные в установленном порядке).

В очень большой степени готовности к выпуску находятся универсальный документ о передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав и корректировочный к нему документ, которые могут использоваться в различных целях:

- как счет-фактура (корректировочный счет-фактура), который выставляется продавцом при исполнении обязанности, предусмотренной п. 1 ст. 169 НК РФ, и является подтверждением права на применение налоговых вычетов по НДС;
- как счет-фактура (корректировочный счет-фактура) с расширенным набором реквизитов, позволяющих применять электронный документ в качестве основания для вычетов по НДС, и как первичный учетный документ, соответствующий требованиям Закона № 402-ФЗ, для целей бухгалтерского учета;
- как первичный учетный документ для оформления факта хозяйственной жизни в виде передачи товаров (работ, услуг), имущественных прав в соответствии с требованиями Закона № 402-ФЗ (с набором реквизитов, удовлетворяющим требованиям к показателям первичного учетного документа).

Напомним, что за время, прошедшее с даты вступления в силу Закона № 402-ФЗ, давшего организациям свободу в выборе используемых форм, ФНС России предложила хозяйствующим субъектам форму универсального передаточного документа вместе с порядком исправления ошибок, допущенных в универсальном передаточном документе, а также форму универсального корректировочного документа, необходимость использования которого возникает в связи с изменением стоимости ранее отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав в результате изменения цены (тарифа) и (или) уточнения их количества.

Данное предложение было издано в виде рекомендаций с заявлением об отсутствии налоговых рисков при применении указанных форм (письма ФНС России от 21.10.2013 № ММВ-20-3/96@ и 17.01.2014 № ММВ-20-15/86@). И делалось это во многом под будущие форматы, с тем чтобы и у контролирующих органов, и у органи-

заций появилось единое представление о порядке использования информации таких документов для целей налогообложения НДС и налогом на прибыль. Универсальные документы уникальны, поскольку позволяют экономить время за счет исключения дублирования показателей первичных учетных документов и счетов-фак-



тур, а также предлагают бизнесу возможность ориентироваться на некую единую форму для ее использования при оформлении любых случаев передачи товаров (работ, услуг), имущественных прав. Другими словами, был сделан реальный шаг в упрощении достижения сторонами сделок договоренности о форме применяемого при их совершении документа.

Исходя из права дополнять форму счета-фактуры показателями до формы первичного учетного документа, которое прописано в п. 9 раздела II приложения № 1 к постановлению Правительства РФ от 06.11.2011 № 1137, ФНС России разработан формат универсального документа. Правда, в названии документа слов «универсальный передаточный документ» не будет. Речь пойдет о формате счета-фактуры и формате представления документа о передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав, включающего счет-фактуру. Очевидно, что это дань специально установленному НК РФ налоговому значению счета-фактуры как основания для использования покупателем налогового вычета по НДС.

Данный документ можно назвать «три в одном»: в одной логической структуре формата организация сможет создать и передать или только счет-фактуру, или счет-фактуру и документ о передаче, или только документ о передаче.

Формат счета-фактуры (если сравнивать с действующим) поменяется незначительно. При этом предполагается возможность параллельного исполь-

↓ Таблица 1

«Псевдозлектронный» документооборот*	Реальный оборот электронных документов**
1) копирование бумажного документа на бумажный носитель (размножение) и собственноручное заверение; 2) создание скан-образа с минимальной описью (или даже без нее) и заверение квалифицированной электронной подписью	1) направление по ТКС без дополнительных преобразований (если использован формат, установленный ФНС России); 2) распечатка информации с собственноручным заверением содержания документа и факта его подписания электронной подписью

* Документ создан на бумаге, подписан собственноручной подписью и затем создан электронный образ бумажного документа.

** Документ создан в электронном виде и подписан электронной подписью, соответствующей требованиям Закона № 63-ФЗ.

зования старого и нового форматов счета-фактуры в течение более чем 1 года (до 01.07.2017).

Аналогичный формат на таких же принципах разработан и для универсального корректировочного документа.

Те, кто имеет отношение к созданию и передаче электронных документов, говорят о большой степени удобства передачи и обработки такой унифицированной структуры. Это серьезная предпосылка для минимизации перечня применяемых бизнесом при оформлении сделок форматов и возможности эффективного использования средств автоматизации и хранения содержащейся в таком формате информации.

В планах Службы — разработка формата документа о расхождении в товаре при его приемке и формата договора, учитывающего особенности оформления различных видов отношений. Предпринимаются и попытки начать работу с МВД России и Минтранс России по поводу формата транспортно-накладной. По крайней мере, ведомства не отказываются от создания рабочей группы. Однако все понимают, что транспортная накладная в первую очередь будет востребована инспекторами ГИБДД и потому логично ориентироваться на их техническую готовность работать с электронными перевозочными документами.

Этим «набором» форматов «закроются» практически все случаи передачи любых ценностей, результатов работ, услуг, имущественных прав, т. е. оформления значительной части гражданских отношений, в которые вступают стороны при ведении хозяйственной деятельности.

И что не менее важно — разработка форматов именно таких документов создает условия для развития ЭДО путем унификации применяемых хозяйственными субъектами форматов, разнообразие которых не нужно никому.

Решайте, что эффективнее...

Знание существующего порядка и планов ФНС России по поддержке развития ЭДО во всех его проявлениях позволяет организациям более четко выстраивать свои планы по переходу на безбумажные технологии.

Очевидно, что переход на использование скан-образов документов для организаций проще. Проще потому что, привычнее... Проще, так как не требует принципиального общего «перестроения» документооборота в организации.

Однако для принятия стратегического решения этих доводов недостаточно, нужно отчетливо понимать весь спектр последствий.

1. Представление документа в налоговые органы. Как говорилось выше, ФНС России поддерживает любой вид электронного взаимодействия, снижая возможные препятствия для его реализации. Сравним способы представления документов при их истребовании налоговым органом (табл. 1).

Как видим, передать документ в налоговый орган организация сможет в любом случае. Однако отсутствие дополнительных затрат возможно только при создании документов с использованием форматов, установленных ФНС России. Налоговые органы работают в направлении снижения затрат и в иных случаях. Кроме того, передаче в налоговые органы будет подлежать только часть документов, оформляющих факты хозяйственной жизни организации (как правило, выборочно в пределах проверяемого периода), что тоже надо учитывать. Поэтому данный аспект вряд ли следует рассматривать как решающий с точки зрения оценки последствий принятия организацией своей стратегии развития. Целесообразно обратить внимание на другие обстоятельства.

2. Использование данных документа в автоматизированной системе организации. Различия

↓ Таблица 2

«Псевдоэлектронный» документооборот

Создание бумажного документа не мешает продавцу использовать отраженные на экране компьютера данные в своей информационной системе. Однако покупателю придется вводить данные документа в свою информационную систему вручную. Это источник ошибок. Отсюда возможны расхождения в отражаемых в налоговой декларации по НДС данных счетов-фактур, а значит, и запросы на уточнение данных в ходе камеральных проверок

Реальный оборот электронных документов

Созданный в электронной форме документ изначально может быть использован в автоматизированных системах продавца и покупателя без дополнительного привлечения человеческого труда.

Это объективно исключает человеческий фактор при переносе информации и, соответственно, обеспечивает отсутствие расхождений данных у продавца и у покупателя

в использовании определяются тем, что составленный в электронной форме и подписанный электронной подписью уполномоченного лица первичный учетный документ передается в виде файла или нескольких файлов данных (одно или несколько электронных сообщений). Эти файлы подвергаются автоматизированным преобразованиям и обработкам. Для того чтобы прочесть содержимое переданного в электронном виде сообщения, достаточно знать состав передаваемых в файле смысловых показателей, их последовательность, а также тип и длину полей каждого показателя (для чего сторонами применяются утвержденные ФНС России форматы или согласовываются свои). В этом случае надо обратить внимание на изначально разные возможности работы с документами (табл. 2). Таким образом, «псевдоэлектронный» документ можно достоверно только «почитать», тогда как реальный электронный документ можно достоверно и «почитать», и обработать для использования в целях бухгалтерского, налогового и управленческого учета.

3. Хранение документов. Организация, ориентируясь на электронные образы бумажных документов, должна понимать, что документы создаются в первую очередь не для налоговых органов, а для подтверждения возникающих в результате факта хозяйственной жизни юридически значимых отношений. В случае возникновения спора не заверенная нотариусом или судом скан-копия документа не заменит оригинал. Об этом свидетельствует судебная практика (см., например, постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.07.2015 № А55-26160/2-14).

Другими словами, избавление от бумажного оригинала по мере его перевода в электронный вид с заверением такого образа электронной подписью руководителя равнозначно уничтожению первичного учетного документа до истечения установленного срока хранения. То есть введение «псевдоэлектронного»

документооборота не решает проблему хранения бумажных оригиналов в течение необходимого срока.

Учитывая вышеуказанные обстоятельства, можно предположить, что по экономическим причинам (т. е. даже без установления налоговыми органами каких-либо ограничений на применение организациями в своем документообороте скан-копий бумажных документов, что не планируется) для бизнеса более предпочтительным станет переход к оформлению, хранению реальных электронных документов и обмену ими. Роль ФНС России в этом процессе сводится к созданию благоприятных предпосылок для ускорения такого перехода. Речь идет, в частности, об утверждении удобных для применения в хозяйственной жизни форматов, включающих в том числе реквизиты, которые могут потребоваться для оформления операций с организациями государственного сектора, об устранении рисков или негативных последствий для решившихся на использование реальных электронных документов организаций. Примерами могут служить решение в главе 21 НК РФ проблемы более позднего поступления в организацию счета-фактуры и первичного учетного документа (см. абзац второй п. 1.1 ст. 172 НК РФ, письмо ФНС России от 12.02.2015 № ГД-4-3/2104) и установка на использование «переходных периодов» не менее года при смене утверждаемых форматов.

В расширении реального оборота электронных документов заинтересованы и бизнес, и государство. Это хорошая предпосылка для совместной заинтересованной работы в данном направлении. ■■■■

об авторе

О.Г. Лапина,
советник государственной гражданской
службы РФ 2-го класса
avtor2@nalogkodeks.ru