

ОБЩИЙ АУДИТ

УЧЕТ И АУДИТ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИНВЕСТИЦИЙ И ЗАТРАТ НА ИНФОРМАЦИОННЫЕ ТЕХНОЛОГИИ (ИТ)

Шлейников В.И., к.э.н., доцент

Финансовая академия при Правительстве РФ

1. АНАЛИЗ И АУДИТ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИНВЕСТИЦИЙ В ИТ (зарубежный опыт)

С развитием процессов информатизации увеличивается размер инвестиций в информацию и информационные системы как в государственном, так и в негосударственном секторах. Одновременно растет и интерес собственников (акционеров) компаний и общества в целом к тому, чтобы деньги, инвестируемые в информатизацию, были потрачены рационально, эффективно и обеспечили ожидаемые результаты.

Сфера информационных технологий, в силу специфики используемых в ней объектов (затраты на создание этих объектов часто очень трудно измерить, поскольку сами объекты могут быть легко скопированы, видоизменены и выданы за новый продукт), представляет весьма благоприятную почву для финансовых нарушений. Особо много нарушений связано с приобретением средств ИТ (как материальных, так и нематериальных).

Кроме того, нередко приобретения в сфере ИТ осуществляются (особенно в государственном секторе) некомпетентными руководителями, проводящими информатизацию без учета конкретных потребностей организаций или программ, без обеспечения необходимой комплектации и квалифицированной эксплуатации приобретенных средств ИТ.

В связи с этим у инвесторов возникает потребность в квалифицированном аудите инвестиций в сфере ИТ, в контроле за целесообразностью, рациональностью и эффективностью расходов на информатизацию.

Особенно остро данная потребность ощущается в связи с развертыванием во многих странах мира программ информатизации государственного сектора, создания электронных правительств.

Большое внимание аудиту эффективности государственных инвестиций в ИТ уделяется в США — лидере внедрения ИТ в государственное управление.

В частности, законодателями США принят целый ряд законов, направленных на обеспечение эффективности государственных инвестиций в ИТ, среди которых особо следует отметить Акт Клингген-Кохена «Использование информационных технологий для преобразования управления»¹.

В этом законе впервые четко была определена непосредственная ответственность руководителей органов исполнительной власти и исполнительных агентств за эффективность государственных инвести-

ций в ИТ. В частности, закон возложил на Директора Офиса Управления и Бюджета (OMB)² и руководителей исполнительных агентств³ ответственность «за улучшение приобретения, использования и распоряжения ИТ Федеральным правительством и исполнительными агентствами» и подчеркнул, что руководитель исполнительного агентства должен проектировать и осуществлять в агентстве процесс оптимизации стоимости, оценки и управления рисками информационных приобретений для агентства, что предусматривает:

- (1) обеспечение выбора необходимых инвестиций в ИТ, управление такими инвестициями и оценку их результатов;
- (2) сравнение с аналогичными процессами в других государственных или частных секторах, в том числе по стоимости, быстродействию, производительности и качеству выводов и результатов;
- (3) анализ задач исполнительного агентства и, основанные на этом анализе, корректировки в связи с внедрением ИТ связанных с этими задачами процессов;
- (4) гарантию, что информационная политика безопасности, процедуры, и действия исполнительного агентства адекватны;
- (5) установление целей для повышения экономичности и эффективности операций, обеспечивающих поставку соответствующих общественных услуг через действенное использование информационных технологий;
- (6) подготовку ежегодного отчета, включающего в представление бюджета исполнительного агентства Конгрессу, о прогрессе в достижении поставленных целей.

В Законе также было указано, что каждое исполнительное агентство свой запрос на инвестиции в ИТ должно обязательно сопровождать четким обоснованием своих потребностей в средствах ИТ, указанием функций, для выполнения которых будут использованы средства ИТ, и оценкой эффективности применения средств ИТ в этих функциях. Одновременно закон потребовал от руководителей агентств при расходовании средств на ИТ обеспечить гарантии, что расходы на ИТ являются «необходимыми, целеустремленными и приведут к демонстрируемым усовершенствованиям эффективности выполнения заданий и обслуживания клиентов».

При этом закон подчеркивает, что ИТ-проекты следует рассматривать, прежде всего, как инвестиционные проекты, давая экономическое обоснование требуемых затрат и оценивая эффективность предлагаемых решений. В связи с этим, законом, в частности, предусмотрено, что в течение следующего пятилетнего периода, начинающегося в 1996 г.⁴, исполнительные агентства должны достигнуть в каждом году по крайней мере 5-процентного уменьшения в стоимости выполнения возложенных на них задач и услуг из-за усовершенствования управления их информационными ресурсами.

Одновременно закон предусмотрел жесткий контроль за эффективностью государственных инвести-

² The Director of the Office of Management and Budget (OMB).

³ Под «агентством» понимаются правительственные учреждения, чаще всего — федеральные министерства, как это принято в США.

⁴ Закон принят в 1996 г.

¹ Information Technology Management Reform Act (Clinger-Cohen Act). The National Defense Authorization Act for Fiscal Year 1996.

ций в ИТ. В частности, он обязал Главное контрольно-ревизионное управление США⁵ (далее — GAO):

- (1) контролировать эффективность использования инвестиций в ИТ исполнительными агентствами и рецензировать результаты их приобретений в этой сфере;
- (2) предоставлять Конгрессу периодические доклады, содержащие анализ планируемых и выполненных действий и достигнутых при этом результатов.

Таким образом, данный закон четко указал на актуальность задачи аудита эффективности государственных инвестиций в развитие информационных систем.

Учитывая большое внимание правительства США к информатизации государственного управления и связанный с этим громадный объем государственных инвестиций в информатизацию, аудит эффективности этих инвестиций рассматривается GAO как важнейшая составляющая аудита использования государственных средств. Особое внимание здесь придается тому, чтобы эти весьма значительные расходы были направлены, прежде всего, на удовлетворение потребности и ожиданий граждан США — основных потребителей государственных услуг и способствовали существенному повышению эффективности государственного управления.

Аудит эффективности — это современное, более широкое толкование традиционного финансового аудита. Он предназначен, прежде всего, для обеспечения того, чтобы поставленные цели были достигнуты экономным, эффективным и результативным путем. Основная задача аудита эффективности — способствовать, чтобы органы исполнительной власти «тратили меньше, тратили хорошо и тратили с умом».

Два основных критерия особо важны для аудита эффективности: результативность и экономность.

Результативность характеризует степень полноты достижения поставленных целей, а экономность — степень экономности достижения результатов.

Задача эффективного управления — достичь оптимального баланса этих критериев, а задача аудита эффективности — это, прежде всего, помочь управлению быть максимально эффективным, а во вторую очередь — оценить, насколько управление было эффективным.

При аудите эффективности инвестиций в средства ИТ указанные задачи проявляются особенно явно.

Причиной этого является, прежде всего, специфика рассматриваемой области аудита.

Классические методы оценки эффективности инвестиционных проектов предполагают, прежде всего, сопоставительную оценку затрат на реализацию проекта с получаемыми после его внедрения доходами. Однако специфика информатизации государственного управления во многом состоит в том, что эффект от информационных технологий часто выражается не столько в явных финансовых показателях, сколько в качественных, трудно формализуемых преимуществах, связь которых с общими экономическими результатами организации совсем не очевидна. Безусловно, это затрудняет оценку эффективности инвестиций в средства ИТ, хотя, как показывает вышеприведенный анализ Акта Клинген-Кохена, американское законодательство частично предусматривает и учет финансовой отдачи от инвестиций в информатизацию.

Другая специфика информатизации государственного управления связана с тем, что нередко у государственных заказов на ИТ-проекты отсутствуют или неясно выражены конечные цели их реализации, четко сформулированные требования к выполняемым функциям, приоритеты реализации, перспективы развития и другие аналогичные критерии.

Учитывая высокую сложность и трудоемкость реализации ИТ-проектов, отсутствие четко определенных и хорошо продуманных требований к реализации часто приводит к тому, что уже реализованные системы, на которые затрачены большие средства, будучи внедренными, не оправдывают ожидания их потенциальных пользователей, не способствуют достижению главной цели деятельности организации — их заказчика. В результате огромные средства, затраченные на реализацию таких систем, могут оказаться фактически «выброшенными на ветер», поскольку построенные системы не смогут обеспечить получение ожидаемого от них эффекта.

Предотвратить такую «растрату» государственных денежных средств — **основная задача аудита эффективности инвестиций в средства ИТ.**

Решение этой задачи требует специфического аудита всех критических этапов осуществления ИТ-проекта: от момента подачи ходатайства на выделение средств на информатизацию тех или иных функций органа или организации, определения целей и задач ИТ-проекта и требований к реализации его функций, до внедрения ИТ-проекта в процессы деятельности органа или организации и контроля его развития на последующих этапах жизненного цикла. То есть порядок аудита эффективности инвестиций в средства ИТ должен включать аудит всех этапов реализации ИТ-проекта и предоставление заинтересованным сторонам промежуточных отчетов, поскольку сообщение аудитором своих наблюдений с указанием ошибок, когда проект завершен, дает мало пользы с точки зрения эффективного расходования государственных средств.

Вторая задача аудита эффективности — способствовать тому, чтобы средства, затрачиваемые на реализацию и внедрение ИТ-проекта, расходовались экономно, с максимальной пользой для государства.

Эта задача также достаточно актуальна для реализации государственных программ информатизации, поскольку предложения на рынке ИТ чрезвычайно разнообразны как по возможностям, так и по стоимости. От выбора оптимального варианта из множества предложений в немалой степени зависит себестоимость проекта, продолжительность его жизненного цикла, возможность его модернизации в будущем.

Причем, в условиях рыночной экономики неприменимы какие-либо раз и навсегда установленные нормы и нормативы, которых необходимо придерживаться при осуществлении государственных закупок. Только последовательное соблюдение **принципа открытого и свободного соревнования** может позволить найти и отобрать действительно оптимальные и экономные предложения, способные обеспечить реальную экономию государственных средств.

Указанные соображения нашли свое отражение в разработанном GAO подходе к аудиту эффективности инвестиций в средства ИТ.

⁵ General Accounting Office US — GAO.

Разрабатывая данный подход, GAO, прежде всего, последовательно идентифицировал основные проблемы, связанные с приобретениями в сфере ИТ. Эти проблемы включают, в частности, информационные системы, которые не выполняют потребности пользователей, превышают стоимостные оценки или срок ввода в эксплуатацию которых значительно больше чем ожидаемый.

Предложенный GAO подход основан на модели процесса приобретения, разработанной им в сотрудничестве с рядом научных и исследовательских организаций частного сектора.

Эта модель предназначена для использования при планировании и проведении оценок риска приобретений средств ИТ (компьютеров и программного обеспечения, оборудования передачи данных, средств развития информационных систем).

Модель разрабатывалась, в первую очередь, для аудиторов с целью помочь им провести более обстоятельные обзоры приобретений в сфере ИТ, позволяя им быстро идентифицировать наиболее значительные области риска и критические факторы, и на этой основе качественно оценить эффективность предлагаемого или осуществленного использования инвестиций в ИТ. Однако модель применима и для управляющих, непосредственно осуществляющих приобретение средств ИТ, с тем, чтобы помочь им уменьшить связанные с приобретением риски и увеличить вероятность того, что приобретение выполнит потребности организации своевременно и по приемлемой стоимости.

Модель основана на оценке рисков приобретения — процессе идентификации потенциальных рисков при создании и развитии ИТ-проектов. Значение каждого риска определяется в терминах вероятности его воздействия на стоимость приобретения ИТ-системы, график ее создания и развития, ее способность выполнять заданные потребности исполнительного агентства. При этом обращается внимание на то, что самое большое воздействие на эффективность инвестиций такие оценки могут иметь, если они произведены заранее, когда организация еще может сравнительно легко изменить свои планы приобретения, стратегию управления и контроля идентифицированными рисками.

Предлагаемый моделью подход позволяет проводить оценку риска проекта приобретения в любой точке его развития. Используя его, аудитор может определять, приведет ли проект к требуемому изделию, будет ли проектируемая система поставлена к указанному сроку и с заявленной стоимостью, а также идентифицировать области, которые, наиболее вероятно, приведут к техническим отказам, невыполнению потребностей пользователей, к тому, что реальная стоимость системы превысит запланированные расходы, или к задержкам графика реализации системы.

Модель рассматривает процесс приобретения или создания ИТ систем и выделяет в нем те элементы, которые являются существенными для планирования и реализации приобретения. Особо модель описывает три фазы в процессе приобретения: (1) предварительное ходатайство о приобретении, (2) ходатайство и решение, (3) последующий анализ решения. Она также устанавливает необходимые действия в каждой

фазе и критические факторы, касающиеся этих действий.

Модель разбивает аудит инвестиций в средства ИТ на ряд этапов.

Первый этап – аудит предварительного ходатайства о приобретении. Этому этапу придается особое значение. Именно здесь закладываются основы последующих оценок рисков приобретения. Основным предметом аудита здесь являются цели и задачи предлагаемой информатизации, их соответствие целям и задачам основной деятельности исполнительного агентства, а также тот эффект, который ожидается от внедрения информатизации.

С аудитом целей и задач информатизации тесно связан **аудит требований к приобретаемому ИТ-проекту.** Большая роль в формировании требований к приобретаемому ИТ-проекту должна отводиться его потенциальным пользователям, т.е. тем, кто будет использовать реализованную ИТ-систему для решения задач, возникающих в связи с основной деятельностью исполнительного агентства.

Отсутствие ясно и точно определенных требований к приобретаемому ИТ-проекту свидетельствует о высоком риске приобретения для агентства. Например, неправильно определенные требования могут препятствовать свободе выбора альтернатив, ограничивать соревнование, увеличивать риски несоблюдения графика ввода в эксплуатацию и превышения величины запланированных расходов. Построенная на основе таких требований система может оказаться несогласованной с общей структурой агентства и несогласованной с другими системами агентства. Нечетко сформулированные требования могут привести к тому, что приобретенное оборудование или программное обеспечение окажется несогласованным с существующими правительственными стандартами. Проектирование и реализация ИТ-системы также более трудоемки, если предоставленное описание требований к ней неточно или не до конца продумано. Кроме того, если требования безопасности и внутреннего контроля не были заранее достаточно определены, контроль над чувствительной информацией или другие авуары могут быть потеряны.

Следующий этап – **аудит отбора альтернатив.** Эффективность приобретения в немалой степени зависит от того, насколько полно были рассмотрены все возможные альтернативные варианты достижения поставленных целей приобретения. Поэтому после идентификации требований к ИТ приобретению, агентство должно оценить различные альтернативы выполнения этих требований с целью выбора наиболее экономичного варианта. Агентство также должно провести тщательный анализ, что из необходимого ему может быть поставлено из государственного или негосударственного сектора и на каких условиях.

Соответственно, проводя аудит эффективности приобретения, аудитор обязательно должен проверить, насколько полно и ответственно агентство рассматривало возможные альтернативы, объективно оценить, по каким причинам были отвергнуты более экономичные варианты. Аудитор также должен оценить, в какой степени выбранный вариант отвечает требованиям пользователей, насколько существенны для стратегических целей агентства требования, значительно удорожающие приобретение.

Не менее важный этап – **аудит планирования приобретения**. Планирование приобретения — это процесс координирования и интегрирования усилий персонала, ответственного за приобретение. Главная цель планирования приобретения должна поддерживать и обеспечить полное и открытое соревнование. Чтобы гарантировать, что планирование выполнено экономичным, эффективным и своевременным способом, агентство должно подготовить план приобретения, содержащий общую стратегию для управления фазами предварительного отбора, приобретения и ввода в эксплуатацию.

Эффективный план приобретения — важнейшая составляющая успеха проекта. План устанавливает, что должно сделать агентство для успешного завершения поставки и как это должно быть сделано. В частности, план определяет тип контракта, который будет заключен, как агентство будет выбирать подрядчика, стоимость и намеченные цели, основные вехи, значительные области риска и контроль управления контрактом.

Проводя аудит планирования приобретения, аудиторы должны оценить, насколько разработанный агентством план приобретения является реалистическим и всесторонним. В частности, они должны сделать обзор разработанного агентством запроса на приобретение и оценить, является ли он достаточно полным и точно ли отражает цели и область проекта.

Аудит документа ходатайства. Документ ходатайства обеспечивает информацию, необходимую для продавцов, чтобы предложить оборудование, программное обеспечение и другие услуги для выполнения требований агентства. В большинстве случаев информационные ресурсы будут приобретены путем издания документа ходатайства, который формирует основание для возникающего в результате контракта. В отдельных случаях агентство может приобретать информационные ресурсы, используя приглашение для предложений. Документу ходатайства может предшествовать просьба о предоставлении информации или просьба о предоставлении цен.

Документ ходатайства должен быть ясным и всесторонним и включать элементы, необходимые по закону в стандартных документах ходатайства. При аудите документа ходатайства внимание аудитора должно быть сосредоточено, прежде всего, на таких разделах, как «Описание/Спецификации/Работа», «Осмотр и принятие проекта», «Факторы оценки решения о выборе альтернативы». Раздел «Описание/Спецификации/Работа» описывает задачи, которые нужно выполнить подрядчикам, и изделия, которые будут поставлены. Раздел «Осмотр и принятие проекта» устанавливает обязательства подрядчика в обеспечении того, чтобы выполненный контракт был приемлем для агентства. Раздел «Факторы оценки решения о выборе альтернативы» объясняет, как агентство предполагает выбирать выигрывающего подрядчика, описывая важность всех факторов, которые нужно рассмотреть в оценке предложений.

Аудиторы должны определить, какие шаги предпринимало агентство, чтобы получить отклик на свои требования, как агентство обработало комментарии или вопросы на предложенный документ ходатайства и как агентство определяло, насколько конкурентоспособны предложения подрядчика.

Соответствующий документ ходатайства — критический элемент успешного приобретения, потому что он становится частью обязательного контракта, если только предложение сделано и принято. Если документ ходатайства не описывает точно и ясно требования агентства или если факторы оценки альтернатив неточно отражают приоритеты агентства, то возникающее в результате приобретение может не удовлетворять потребности пользователей. Если документ ходатайства неоправданно ограничивает выбор подрядчика, то агентство может быть неспособно извлечь выгоду из полного и открытого соревнования.

Аудит исходного выбора. Процесс исходного выбора критический к обеспечению самой лучшей стоимости приобретения для агентства. Все предложения должны быть оценены агентством в соответствии с критериями, изложенными в заявке на приобретение. Если процесс оценки не соответствует заявке на приобретение, агентство имеет больший риск успешного опротестования предложения проигравшими продавцами. Агентство должно получить предложения, оценить технические и стоимостные качества различных предложений, провести переговоры с подрядчиками и предоставлять контракт в соответствии с планом исходного выбора, разработанным перед выпуском заявки на приобретение.

Задача аудитора — проверить, насколько объективно и тщательно агентство провело процесс исходного выбора, насколько сделанный агентством выбор был оптимальным с точки зрения использования государственных средств.

Аудит управления контрактом. Управление контрактом включает шаги, требуемые, чтобы гарантировать, что агентство получает изделия и услуги в рамках установленных затрат и в установленное время. Агентство должно осуществлять контроль работы подрядчика, чтобы гарантировать, что выполненная им работа будет соответствовать требованиям агентства. Агентство также должно контролировать изменения к контракту и принимать или отклонять эти изменения. Наконец, агентство должно провести обзоры реализованного проекта, чтобы определить, как хорошо цели приобретения были достигнуты и должны ли приобретенные информационные ресурсы дополнить или заменить имеющиеся.

Ответственные за заключение контракта чиновники агентства несут основную ответственность за управление контрактом. Заключающий контракт чиновник контролирует затраты, какие требуются контрактом соответствующего типа (с фиксированной ценой или с возмещением затрат) и делает, если необходимо, модификации контракта. Управляющий программой помогает контролировать исполнение подряда, чтобы гарантировать, что требования пользователей выполнены поставленными изделиями или услугами и что высшие должностные лица обеспечивают проекту поддержку и надзор.

Контракт состоит из окончательной заявки агентства на приобретение и предложения успешного продавца. Контракт должен определить все поставки, требуемые от продавца. Заключающий контракт чиновник и Технический представитель заключающего контракт чиновника должны гарантировать, что все поставляемое в соответствии с контрактом получено.

Любые отчеты о состоянии поставки и ее стоимости, требуемые от поставщика, должны быть рассмотрены и, в случае необходимости, корректирующие проблему действия должны быть выполнены. Также должны быть выполнены требования, связанные с необходимым обучением персонала, обеспечением документацией и организацией обслуживания.

Аудитор должен оценить, насколько качественно осуществляется управление контрактом.

Аудит испытания и приемки приобретения. Испытание обеспечивает основание для принятия решения об исполнении контракта. Чтобы испытание было эффективным, его желательно предусмотреть на самых ранних стадиях приобретения и должным образом отразить в планировании. Планы испытаний должны обеспечивать процедуры испытания и критерии для оценки результатов испытаний.

Агентство должно установить начальные планы испытаний еще на этапе планирования приобретения. Эти планы должны показывать, как агентство проверит, что приобретенное оборудование, программное обеспечение или услуги выполняют потребности пользователей и удовлетворяют требованиям безопасности. После того, как контракт предоставлен к приемке, агентство будет должно выполнить испытательные и приемные процедуры.

Аудитор должен проверить, что планирование испытаний проводилось достаточно рано, чтобы испытательные требования были включены в контракт. Кроме того, в оценке фазы приемки выполнения контракта, аудитор должен гарантировать, что агентство не приняло оборудование или программное обеспечение, которое не выполняет сформулированные в контракте требования. Контракт должен определить условия для приемлемого выполнения.

Оценка испытательной и приемной фазы может потребовать высокого уровня технических знаний и умений со стороны аудиторов, например, когда агентство заключило контракт на услуги развития программного обеспечения и должно проверить качество поставленного программного обеспечения. Аудитор должен быть способен понять системные требования, методологии развития и используемые в испытании инструментальные средства.

Таким образом, аудит, базирующийся на модели приобретения, охватывает все основные стадии аудита эффективности затрат на ИТ приобретение.

Дополнительно, в аудите затрат на ИТ приобретение есть ряд особенностей, обусловленных спецификой оценки затрат на разработку отдельных частей ИТ изделия, прежде всего, программного обеспечения.

Затраты на разработку программного обеспечения трудно поддаются оценке в силу нематериального характера результирующего продукта и, как следствие, отсутствия законодательно установленных параметров его измерения.

Предложенный GAO подход к проведению аудита эффективности затрат на ИТ предлагает использовать специальные инструментальные средства и методы для измерения состояния приобретений, значительное место в которых занимает программное обеспечение.

Для количественного измерения основных параметров поставляемого программного обеспечения предлагается использовать метод «метрики программного обеспечения», позволяющий определить, как близко

проект соответствует проектному заданию, и оценить риски задержки реализации проекта или увеличения его стоимости.

Применение данного метода требует значительной информации относительно разрабатываемой системы, поэтому он может использоваться только после ее проектирования. Как правило, описанная этим методом метрика, используется управляющими и аудиторами после выдачи агентством заказа на проектирование системы для оценки того, как хорошо агентство управляет процессом создания и развития системы.

Метрика программного обеспечения использует математические модели, чтобы измерить элементы процесса развития. Ее назначение — помочь понять связи между ресурсами, графиками развития и стоимостью проектов программного обеспечения с тем, чтобы лучше управлять этими параметрами. Используя инструментальные средства измерения программного обеспечения, аудитор может независимо оценивать рабочие проекты программного обеспечения, анализируя бюджет проекта, требования, графики и ресурсы, чтобы аргументированно подтверждать или сомневаться относительно заявленных стоимости, графика и оценок ресурса.

Возможно также применение и других метрик (индикаторов). Большинство из этих индикаторов оценивает эффективность управления проектом попутно с развитием проекта. Например, сравнение фактического числа функций, успешно реализованных и проверенных к числу, запланированному в графике приобретения, требует, чтобы испытание системы проводилось попутно, т.е. в процессе разработки системы.

В заключение заметим, что все виды аудита эффективности затрат на ИТ, решая специфические задачи контроля на соответствующих этапах жизненного цикла развития ИТ систем, являются взаимосвязанными и взаимозависимыми мероприятиями. Это особенно важно, если учесть, что многие ИТ проекты, имея продолжительный жизненный цикл, проходят несколько внутренних циклов развития — итераций, каждый из которых может иметь критические для результативности проекта состояния и, соответственно, требует аудита.

Предложенный GAO подход к аудиту эффективности инвестиций в средства ИТ послужил основой для научного исследования, выполненного рабочей группой АЗОСАИ по заказу Постоянного комитета по ИТ аудиту ИНТОСАИ⁶.

Следует отметить, что для России проблема аудита эффективности инвестиций в средства ИТ с каждым годом также становится все более актуальной. Особенно эта проблема обострилась в связи с принятием в 2002 году Федеральной целевой программы «Электронная Россия (2002 — 2010 годы)»⁷, а также аналогичных региональных программ, например, московской городской целевой программы «**Электронная Москва**»⁸.

⁶ IT Audit Guidelines. 6th ASOSAI Research Project. October 2003.

⁷ Федеральная целевая программа "Электронная Россия (2002 - 2010 годы)". Утверждена Постановлением Правительства Российской Федерации от 28 января 2002 г. № 65 (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, N 5, ст. 531).

⁸ Постановление Правительства Москвы от 6 августа 2002 г. № 609-ПП «О городской целевой программе «Электронная Москва»».

Эти программы предусматривают, в том числе, большие инвестиции в информатизацию государственного управления, однако практически не предусматривают государственного контроля за эффективностью этих инвестиций. В частности, с точки зрения аудита эффективности эти программы имеют следующие недостатки:

- программы содержат ожидаемые результаты от реализации программных мероприятий, однако в них отсутствуют количественные либо качественные индикаторы достижения результатов, что затрудняет объективный контроль эффективности программных мероприятий;
- в силу отсутствия в программах индикаторов достижения результатов, также затруднено проведение объективного анализа текущего положения с целью сравнения и определения актуальных путей развития;
- в программах отсутствуют детальные анализы издержек и выгод;
- из программ часто непонятно, какой конкретный экономический или социальный эффект принесут расходы;
- в региональных и федеральных программах, пересекающихся по целям, не описаны в явной форме механизмы координации.

К сожалению, в российском законодательстве пока еще отсутствуют законы, аналогичные Акту Клинген-Кохена, отсутствуют организационные стандарты на управление ИТ-проектами, не определены четкие критерии эффективности расходов на информатизацию. Тем не менее, предложенный ГАО и развитый рабочей группой АЗОСАИ подход к аудиту эффективности инвестиций в средства ИТ после соответствующей адаптации к российским условиям и российской нормативно-правовой базе может быть вполне успешно применен и в России, что позволит более эффективно использовать средства бюджета для повышения эффективности функционирования экономики и государственного управления за счет внедрения и массового распространения информационных и коммуникационных технологий.

2. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И АУДИТА ЗАТРАТ НА ИТ

С развитием информатизации растут затраты организаций на средства ИТ. От правильного учета этих затрат зависит достоверность финансовой отчетности организаций, отношение к ней потенциальных инвесторов. Вместе с тем, учет затрат на ИТ достаточно специфичен, что связано со спецификой и самих средств ИТ, и производимого ими продукта — информации.

Как правило, аудит затрат на средства ИТ является составной частью финансового аудита затрат на реализацию либо государственных программ информатизации, в том числе контроля расходования бюджетных средств при создании, внедрении и использовании общегосударственных информационных систем и проектов, либо аналогичных программ информатизации компаний в негосударственном секторе. Затраты на средства ИТ являются основными в этих программах, определяющими результативность их реализации.

Соответственно, в условиях информатизации экономики и государственного управления возрастают потребности в проведении финансового контроля и аудита затрат на средства ИТ.

В международной практике аудит затрат на средства ИТ проводится в двух направлениях: традиционный

аудит законности произведенных затрат и более широкий (и сложный) аудит эффективности предполагаемых (в первую очередь) и осуществленных затрат на внедрение средств ИТ.

Основная задача традиционного аудита затрат на средства ИТ — сформировать мнение о степени достоверности бухгалтерской отчетности в связи с затратами на средства ИТ, установить соответствие применяемой в организации методики учета операций со средствами ИТ действующим нормативным документам.

Чтобы провести квалифицированный аудит затрат на средства ИТ, аудитору необходимо, прежде всего, ответить на вопрос: какие затраты можно (необходимо) отнести к затратам на средства ИТ?

Российское законодательство четкого ответа на этот вопрос не дает. Возможно потому, что просто невозможно четко перечислить, что относится к средствам ИТ, а что нет, поскольку, с одной стороны, буквально каждый день появляются новые средства ИТ, часто принципиально отличные от ранее известных, с новыми функциями, новыми возможностями, а, с другой стороны, многие объекты могут применяться как в связи с ИТ, так и отдельно от них. По мнению автора, ответ на этот вопрос в каждом конкретном случае должен дать сам аудитор, исходя из того, в какой степени то или иное средство соответствует целям и задачам информатизации субъекта проверки.

Сложность учета и аудита затрат на средства ИТ связана еще и с тем, что большинство средств ИТ (компьютеры и их периферийное оборудование, вычислительные системы, средства преобразования и манипулирования информацией, средства, управляющие передачей информации и др.) фактически представляют собой комплексы, состоящие из двух относительно самостоятельных частей: аппаратной и программной. Фактически аппаратное обеспечение образует некоторую базу, на которой с помощью соответствующего программного обеспечения можно решать различные задачи.

Причем если аппаратная часть или *аппаратное обеспечение* (hardware) представляет собой сравнительно простой с точки зрения учета материальный объект, то программная часть или *программное обеспечение* (software) может являться или дополнением к аппаратуре, или же вполне самостоятельным (и весьма дорогостоящим) нематериальным объектом, ценность разработки которого или необходимость приобретения определяется, прежде всего, выполняемой им работой.

Не менее важным элементом ИТ являются базы данных, которые в Законе «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных»⁹ определяются как «объективная форма представления и организации совокупности данных (например: статей, расчетов), систематизированных таким образом, чтобы эти данные могли быть найдены и обработаны с помощью ЭВМ». Многие считают, что базы данных являются наиболее ценным продуктом ИТ.

К средствам ИТ также можно отнести такие малочисленные и быстроизнашивающиеся предметы, как дис-

⁹ Закон РФ "О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных" от 23.09.92 № 3523-1

кеты, CD ROM и т.п. По поводу бухгалтерского учета этих предметов даны разъяснения в Письме Минфина России от 2 июля 1998 г. № 16-00-17-74. Там, в частности, сказано следующее: «Положением по учету основных средств определены границы функционирования средств в обороте, к которым относятся предметы, используемые в течение периода менее 12 месяцев независимо от их стоимости, предметы стоимостью на дату приобретения не более стократного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда за единицу независимо от срока их полезного использования и иные предметы, определяемые организацией исходя из положений по бухгалтерскому учету. В связи с вышеизложенным решение вопроса об учете компьютера стоимостью, не превышающей установленный лимит в составе основных средств или малоценных и быстроизнашивающихся предметов (МБП), находится в компетенции руководителя организации».

Наибольшую сложность в учете и аудите среди средств ИТ представляют программы и базы данных.

Программы и базы данных — это продукты интеллектуальной деятельности их авторов, в силу чего они являются объектами авторского права. Они могут распространяться (например, продаваться) независимо от аппаратных средств, будучи помещенными на какой-либо подходящий носитель (CD ROM, дискеты и пр.). При этом материальный объект, на котором эти программы и базы данных выражены, не является объектом авторского права. Программы и базы данных не имеют материальной сущности, их нельзя потрогать, а увидеть можно, только используя специальные средства. Тем не менее, программы и базы данных способны приносить доход организации, которая ими владеет, то есть они могут выступать нематериальными активами этой организации.

О сложности признания подобных средств ИТ в бухгалтерском учете свидетельствует, например, то, что для организации программы и базы данных могут быть:

А. При их самостоятельной разработке организацией:

- *продукцией* — если они предназначены для продажи;
- *нематериальными активами* — если они предназначены для продажи неисключительного права на их использование;
- *нематериальными активами* — если они произведены для использования;

Б. При их приобретении (покупке) организацией:

- *нематериальными активами* — если они приобретены по договору у правообладателя для использования;
- *нематериальными активами* — если они приобретены для продажи по авторскому договору неисключительного права на их использование;
- *товаром* — если они приобретены для продажи с передачей исключительных прав на них;
- *основными средствами* — если они не могут быть признаны нематериальными активами, а их стоимость и предполагаемый срок использования не позволяет отнести их к МБП;
- *расходами* — если предполагаемый срок их использования не превышает 12 месяцев.

Кроме того, аппаратные и программные средства ИТ могут приобретаться как независимо друг от друга, так и как единый комплекс. Если аппаратные и программные средства приобретаются раздельно, то они могут по-разному отражаться в бухгалтерском учете: аппа-

ратура, как правило, отражаться как основные средства, а программное обеспечение нередко отражается как нематериальные активы.

Однако очень часто производители продают аппаратные средства ИТ (например, компьютеры) с уже установленным на них базовым программным обеспечением, стоимость которого они включают в стоимость продаваемого средства. В этом случае, как правило, приобретенное средство ставится на учет как единый комплекс и отражается в учете как основное средство. Вместе с тем, это не препятствует, в будущем, возможности приобрести для данного компьютера другое базовое программное обеспечение и заменить им ранее установленное.

По этому поводу в п.3. МСО¹⁰ 38 «Нематериальные активы» дано специальное разъяснение: «Некоторые нематериальные активы могут содержаться в или на физической субстанции, например, такой, как компакт-диск (в случае программного обеспечения), правовая документация (в случае лицензии или патента) или пленка. При определении того, должен ли актив, сочетающий нематериальные и материальные элементы, учитываться согласно МСО 16, Основные средства, или как нематериальный актив, согласно МСО 38 «Нематериальные активы», необходимо вынести суждение о том, **какой элемент более важен**. Например, программное обеспечение для станка с программным управлением, который не может работать без этого конкретного программного обеспечения, является составной частью этого станка и должно учитываться как основные средства. То же относится и к операционной системе компьютера. Там, где программное обеспечение не является составной частью соответствующих аппаратных средств, оно учитывается как нематериальные средства».

Для проведения аудита затрат на средства ИТ необходимо четко различать особенности бухгалтерского учета средств ИТ, досконально знать особенности правового регулирования операций с ними.

Нормативно-правовая база бухгалтерского учета средств ИТ

В России бухгалтерский учет принадлежащих организации объектов ИТ осуществляется с учетом требований следующих нормативных документов:

Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп.);

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н (в ред. Приказов Минфина России от 30.12.1999 № 107н, от 24.03.2000 № 31н) (далее — Положение № 34н);

Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01), утвержденное приказом Минфина России от 30.03.2001 г. № 26н (далее — ПБУ 6/01);

Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина России от 13.10.2003 года № 91н (далее — Методические указания № 91н);

Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы. Утверждена Постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. № 1;

¹⁰ Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Аскери-АССА, 1999. Издание на русском языке.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000, утв. приказом Минфина России от 16.10.2000 г. № 91н;

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/2002, утв. приказом Минфина России от 19.11.2002 г. № 115н;

Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утв. приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н (с изм. и доп.);

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утв. приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н (с изм. и доп.);

Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций. Утверждено Минфином России 30 декабря 1993 г. № 160;

Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000, утв. приказом Минфина России от 10 января 2000 г. № 2н;

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/2002, утв. приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н;

Приказ Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»;

Закон РФ "О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных" от 23.09.92 № 3523-1;

Закон «О правовой охране топологий интегральных микросхем» от 23 сентября 1992 г. № 3526-1;

Закон РФ "Об авторском праве и смежных правах" от 09.07.93 № 5351-1 (ред. от 19.07.95);

Налоговый кодекс Российской Федерации (части первая и вторая).

Отметим, что в связи с введением налогового учета, налогообложение хозяйственных операций регулируется положениями части 2 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), в частности, в отношении нематериальных активов статьями 250, 256, 257, 258, 259, 262, 323, 325 — главы 25 НК.

Учет средств ИТ в составе основных средств организации

Как было сказано, аппаратные средства ИТ, как правило¹¹, в бухгалтерском учете организации отражаются как основные средства.

Пункт 5 ПБУ 6/01 указывает, что к основным средствам организации относятся, в частности, вычислительная техника. В «Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»¹² указано имущество, которое может быть отнесено к средствам ИТ.

Согласно п. 6 ПБУ 6/01, единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект, которым признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. В случае наличия у одного объек-

¹¹ Средства ИТ, которые допускают учет как МБП, здесь не рассматриваются.

¹² Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы. Утверждена Постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. № 1.

та нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Вопрос о классификации компьютера с составляющими его частями как объекта основных средств, а также о количестве таких самостоятельных предметов находится в компетенции руководителя организации.

Учет средств ИТ в составе нематериальных активов организации

В Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности¹³ (далее — МСФО) сказано: «Многие активы, к примеру, основные средства, имеют физическую форму. Однако физическая форма не является основанием для существования актива; следовательно, к примеру, патенты и авторские права являются активами, если от них предприятие будет получать будущие ожидаемые экономические выгоды и если они будут контролироваться предприятием». Такие активы, не имеющие физической формы, принято обозначать термином «нематериальные активы».

МСФО 38 «Нематериальные активы» дает следующее определение:

«Нематериальный актив — это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы, содержимый для использования при производстве или предоставлении товаров или услуг, для сдачи в аренду другим или для административных целей».

Программное обеспечение средств ИТ (операционные системы, языки программирования, пакеты прикладных программ и т.п.), а также специфические продукты ИТ (базы данных, топологии интегральных схем и т.п.) не имеют материального выражения, однако они имеют все признаки активов: они способны принести экономические выгоды организации и вполне контролируемы ею. С развитием информатизации эти активы приобретают все большее значение для организаций. Более того, для многих современных организаций (число которых с каждым днем все возрастает), эти активы — главный источник экономической выгоды. Следовательно, правильный бухгалтерский учет таких активов играет все возрастающее значение.

Условия признания в учете средств ИТ в качестве нематериальных активов

В российском законодательстве впервые понятие «нематериальные активы» появилось в 1990 году¹⁴, однако до сих пор нельзя сказать, что нормативная база учета нематериальных активов в России окончательно «устоялась». Современные правила формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах организации установлены ПБУ 14/2000¹⁵.

В соответствии с пунктом 3 ПБУ 14/2000 при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве нема-

¹³ Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Аскери-АССА, 1999. Издание на русском языке.

¹⁴ Письмо Минфина СССР от 31.07.1990 №99 «О ведении бухгалтерского учета в акционерных обществах и обществах с ограниченной ответственностью».

¹⁵ «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000». Приказ Минфина России от 16 октября 2000 г. № 91н.

териальных необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- 1) отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;
- 2) возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;
- 3) использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- 4) использование в течение длительного времени, то есть срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- 5) организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;
- 6) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- 7) наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты и другие охраняемые документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.).

Следует отметить, что ни одно из условий не устанавливает минимальную стоимость нематериальных активов, но ПБУ 14/2000 ограничивает перечень объектов, которые можно отнести к нематериальным активам.

Согласно этому перечню, средства ИТ, являющиеся объектами интеллектуальной собственности (исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных, имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем; а также, в некоторых случаях, исключительное право патентообладателя на изобретение (например, изобретение новой технологии хранения данных или фирменный знак информационного агентства), промышленный образец, полезную модель и исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров), могут быть отнесены к нематериальным активам.

При этом важно подчеркнуть (п.4 ПБУ 14/2000), что во всех случаях объектом нематериальных активов являются исключительные (имущественные) права. Это замечание особенно важно учитывать по отношению к программам для ЭВМ, которые часто, не имея для этого правовых оснований, необоснованно относят к нематериальным активам.

Правовое регулирование объектов, которые охраняются авторским правом, осуществляется в соответствии с:

- Законом «Об авторском праве и смежных правах» от 9 июля 1993 г. № 5351-1;
- Законом «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных» от 23 сентября 1992 г. № 3523-1 (в ред. Федерального закона от 24.12.2002 № 177-ФЗ);
- Законом «О правовой охране топологий интегральных микросхем» от 23 сентября 1992 г. № 3526-1.

В соответствии со ст. 2 Закона «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных» программы для ЭВМ и базы данных относятся к объектам авторского права. Программам для ЭВМ предоставляется правовая охрана как произведениям литературы, а базам данных – как сборникам. Авторское право на программу для ЭВМ или базу данных возникает в силу их создания. Для признания и

осуществления авторского права на программу для ЭВМ или базу данных не требуется депонирования, регистрации или соблюдения иных формальностей.

Ст. 7 Закона устанавливает, что автором программы для ЭВМ или базы данных признается физическое лицо, в результате творческой деятельности которого они созданы. Если программа для ЭВМ или база данных созданы совместной творческой деятельностью двух и более физических лиц, то независимо от того, состоит ли программа для ЭВМ или база данных из частей, каждая из которых имеет самостоятельное значение, или является неделимой, каждое из этих лиц признается автором такой программы для ЭВМ или базы данных. В случае, если части программы для ЭВМ или базы данных имеют самостоятельное значение, каждый из авторов имеет право авторства на созданную им часть.

Авторское право на базу данных, состоящую из материалов, не являющихся объектами авторского права, принадлежит лицам, создавшим базу данных. Авторское право на базу данных признается при условии соблюдения авторского права на каждое из произведений, включенных в эту базу данных.

Авторское право на программы для ЭВМ и базы данных не связано с правом собственности на их материальный носитель.

Понятие «автор» следует отличать от понятия «правообладатель».

Правообладатель – это автор, его наследник, а также любое физическое или юридическое лицо, которое обладает исключительным правом на программу для ЭВМ или базу данных в силу закона или договора.

Исключительное право на программу для ЭВМ или базу данных, созданные работником (автором) в связи с выполнением трудовых обязанностей или по заданию работодателя, принадлежит работодателю, если договором между ним и работником (автором) не предусмотрено иное.

Исключительное право на программу для ЭВМ или базу данных, созданные при выполнении работ по государственному контракту для федеральных государственных нужд или нужд субъекта Российской Федерации, принадлежит исполнителю (подрядчику), если государственным контрактом не установлено, что это право принадлежит Российской Федерации или субъекту Российской Федерации, от имени которых выступает государственный заказчик.

Автору программы для ЭВМ или базы данных или иному правообладателю принадлежит исключительное право осуществлять и (или) разрешать осуществление следующих действий:

- воспроизведение программы для ЭВМ или базы данных (полное или частичное) в любой форме, любыми способами;
- распространение программы для ЭВМ или базы данных;
- модификацию программы для ЭВМ или базы данных, в том числе перевод программы для ЭВМ или базы данных с одного языка на другой;
- иное использование программы для ЭВМ или базы данных.

Передача имущественных прав может осуществляться на основе авторского договора о передаче исключительных прав или на основе авторского договора о передаче неисключительных прав.

Авторский договор о передаче исключительных прав разрешает использование произведения определен-

ным способом и в установленных договором пределах только лицу, которому эти права передаются, и дает такому лицу право запрещать подобное использование произведения другим лицам.

Авторский договор о передаче исключительных прав может предусматривать, что наряду с покупателем – владельцем исключительных прав могут существовать и другие владельцы, но уже неисключительных прав, например продавец или третьи лица, которым продавец ранее передал неисключительные права. Объекты, приобретенные по договорам о передаче исключительных прав, ставятся на учет как нематериальные активы.

Авторский договор о передаче неисключительных прав разрешает пользователю использование произведения наравне с обладателем исключительных прав, передавшим такие права, и (или) другим лицам, получившим разрешение на использование этого произведения таким же способом. Права, приобретаемые в таком договоре покупателем, являются относительными: они действуют только по отношению к продавцу и не дают покупателю никаких прав по пресечению использования произведения третьими лицами.

Авторское право действует с момента создания программы для ЭВМ или базы данных в течение всей жизни автора и 50 лет после его смерти. Согласно ст. 10 Закона «О правовой охране топологий интегральных микросхем» исключительное право на использование топологии действует в течение 10 лет с даты первого использования топологии или даты ее регистрации.

В целях защиты прав авторов программ для ЭВМ, баз данных, топологий интегральных микросхем законодательство предусматривает особый порядок регистрации программ, баз данных, топологий и сделок с ними, но воспользоваться регистрацией – это не обязанность, а право автора. Отсутствие регистрации не изменяет правовой режим этих объектов авторского права.

Еще раз подчеркнем, что авторское право на программы для ЭВМ и базы данных не связано с правом собственности на их материальный носитель. Любая передача прав на материальный носитель, например, экземпляр программы или базы данных, не влечет за собой передачи каких-либо исключительных прав на программы для ЭВМ и базы данных.

Указанное различие понятий влияет на выбор гражданско-правовой сделки и на последующее бухгалтерское отражение затрат, связанных с приобретением прав на программу для ЭВМ (базу данных) либо затрат на ее материальный носитель.

В зависимости от целей приобретения и дальнейшего использования программы для ЭВМ или базы данных возможны следующие виды сделок:

- заключение договора о передаче исключительных (имущественных) прав на программу для ЭВМ или базу данных,
- заключение договора купли-продажи экземпляра программы ЭВМ или базы данных,
- заключение договора аренды (найма), проката или предоставления займы экземпляра программы или базы данных.

Различие между названными видами гражданско-правовых сделок заключается в том, что предметом договора передачи исключительных прав автором или иным правообладателем являются его имуществен-

ные права на программу для ЭВМ или базу данных, а предметом договора купли-продажи и аренды – единичный экземпляр программы или базы.

Исключительные права автора на использование произведения могут передаваться как полностью, так и частично. При частичной передаче каждое имущественное право может делиться любым способом: по предмету, объему, территории, сроку и т.д. Закон не запрещает такое деление и не регулирует его.

Если программа для ЭВМ или база данных была зарегистрирована, то обязательным условием заключения договора о полной уступке всех имущественных прав на данную программу или базу данных является регистрация договора. Во всех остальных случаях регистрация договоров о передаче имущественных прав не обязательна и осуществляется по соглашению сторон.

Для исключения возможного смешения договора купли-продажи экземпляра программы для ЭВМ с авторским договором передачи имущественных прав на нее рекомендуется в договоре купли-продажи экземпляра программы ЭВМ специально указать, что:

- по договору передается имущество – экземпляр программы ЭВМ на дискете,
- данным договором не передаются имущественные авторские права на программу ЭВМ.

Распространение экземпляров баз данных имеет свои особенности гражданско-правового оформления. Потребитель заинтересован в постоянном обновлении и пополнении информации, находящейся в базе данных, поэтому заключение только договора купли-продажи для него явно недостаточно. Распространение экземпляров базы данных может быть оформлено двумя отдельными договорами:

- 1) договором купли-продажи основной базы,
- 2) договором возмездного оказания услуг (ст. 779 ГК РФ).

В российской практике чаще оформляется один комплексный договор, сочетающий существенные условия вышеуказанных договоров.

Договор на использование программы для ЭВМ или базы данных заключается в письменной форме. При продаже и предоставлении массовым пользователям доступа к программам для ЭВМ и базам данных допускается применение особого порядка заключения договоров, например, путем изложения условий договора на передаваемых экземплярах программ для ЭВМ и баз данных.

Лицо, правомерно владеющее экземпляром программы для ЭВМ или базы данных, вправе без получения дополнительного разрешения правообладателя осуществлять любые действия, связанные с функционированием программы для ЭВМ или базы данных в соответствии с ее назначением, в том числе запись и хранение в памяти ЭВМ и исправление явных ошибок.

Это лицо также вправе без согласия правообладателя и без выплаты ему дополнительного вознаграждения:

- осуществлять адаптацию программы для ЭВМ или базы данных;
- изготавливать или поручать изготовление копии программы для ЭВМ или базы данных только для архивных целей или для замены правомерно приобретенного экземпляра;
- осуществлять запись и хранение в памяти ЭВМ программы или базы данных, но только в отношении одной ЭВМ или одного пользователя сети, если иное не предусмотрено договором;

- перепродать или передать иным способом права собственности либо иные вещные права на экземпляр программы для ЭВМ или базы данных после первой продажи или другой передачи права собственности на этот экземпляр.

Оценка средств ИТ

При постановке на учет средств ИТ как в составе основных средств (или МБП), так и в составе нематериальных активов они отражаются в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости.

При приобретении объектов учета могут возникать дополнительные расходы на приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Такими расходами могут быть суммы оплаты занятых этим работников, соответствующие отчисления на социальное страхование и обеспечение, материальные и иные расходы. Дополнительные расходы увеличивают первоначальную стоимость этих объектов.

Таким образом, первоначальная стоимость формируется на протяжении определенного времени и включает в себя документально подтвержденные расходы, связанные непосредственно с покупкой объекта и приведением его в состояние, пригодное к использованию в запланированных целях.

Перечень фактических затрат, приведенных в ПБУ 14/2000, является открытым.

Согласно п. 7 ПБУ 14/2000 нематериальные активы считаются созданными в случае, если:

- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные в порядке выполнения служебных обязанностей или по конкретному заданию работодателя, принадлежит организации - работодателю;
- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные автором (авторами) по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, принадлежит организации – заказчику (в данном случае имеется в виду, что авторы не являются сотрудниками организации-заказчика).

Таким образом, создание нематериальных активов самой организацией возможно двумя способами:

- работниками организации (хозяйственный способ);
- путем привлечения сторонних лиц (подрядный способ).

По умолчанию все исключительные права на использование служебного произведения принадлежат организации-работодателю.

Учет поступления средств ИТ

Бухгалтерский учет организациями средств ИТ как **объектов основных средств** ведется на счете 01 «Основные средства». По дебету счета отражается поступление основных средств, а по кредиту счетов – их выбытие.

Бухгалтерский учет средств ИТ как **объектов нематериальных активов** ведется на счете 04 «Нематериальные активы». По дебету счета отражается их поступление, а по кредиту – выбытие.

Как было сказано выше, средства ИТ принимаются к бухгалтерскому учету на счете 01 «Основные средства» или 04 «Нематериальные активы» по первоначальной стоимости.

Амортизация средств ИТ

Стоимость объектов средств ИТ, учтенных как основные средства или как нематериальные активы, погашается посредством начисления амортизации.

Способ амортизации устанавливается организацией самостоятельно как элемент ее учетной политики.

Для объектов ИТ, **учитываемых как основные средства**¹⁶, начисление амортизации производится одним из четырех следующих способов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу¹⁷.

Объекты основных средств стоимостью не более 10 000 рублей¹⁸ за единицу разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию. При расчете налога на прибыль амортизация по этим объектам не начисляется (ст. 256 Налогового кодекса).

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

Суммы начисленной амортизации по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете.

Для объектов ИТ, **учитываемых как нематериальные активы**, начисление амортизации производится одним из трех следующих способов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего их срока полезного использования.

Применяемый способ начисления амортизации по группе однородных нематериальных активов должен быть закреплен в приказе об учетной политике организации.

Амортизация по объекту нематериальных активов начисляется в течение всего срока его полезного использования или периода действия исключительных прав на него, который определяется при принятии объекта нематериальных активов к бухгалтерскому учету. Начисление амортизационных отчислений может быть приостановлено только в случае консервации организации.

¹⁶ О применении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01) для целей налогообложения см. письмо МНС РФ от 19 июля 2001 г. № ВГ-6-02/559.

¹⁷ См. Классификацию основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденную постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1. Указанная Классификация может использоваться для целей бухгалтерского учета.

¹⁸ См. Письмо Министерства финансов РФ от 16.09.2002 № 16-00-14/359 «Об учете основных средств».

Срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Определение срока полезного использования нематериальных активов производится исходя из:

- срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству Российской Федерации;
- ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход).

Для отдельных групп нематериальных активов срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на двадцать лет.

В бухгалтерском учете амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются одним из следующих способов (п.21 ПБУ 14/2000):

- путем накопления соответствующих сумм на счете 05 "Амортизация нематериальных активов";
- путем уменьшения первоначальной стоимости объекта, т.е. путем непосредственного списания суммы начисленной амортизации в кредит счета 04 "Нематериальные активы".

Второй способ отражения амортизации в бухгалтерском учете обязателен по таким нематериальным активам, как организационные расходы организации и положительная деловая репутация. При этом уменьшение их первоначальной стоимости производится равномерно в течение 20 лет, но не более срока деятельности организации.

Выбранный способ отражения амортизационных отчислений в бухгалтерском учете должен быть закреплен в приказе об учетной политике организации.

При этом если организация решит отражать в бухгалтерском учете начисленную по нематериальным активам амортизацию путем уменьшения их первоначальной стоимости (т.е. путем непосредственного ее списания в кредит счета 04), то необходимо иметь в виду следующее. После полного погашения первоначальной стоимости объект с баланса не списывают, а продолжают отражать в бухгалтерском учете (до прекращения срока действия патента, свидетельства, других охраняемых документов) в условной оценке, принятой организацией (как правило, 1 руб.), с отнесением суммы оценки на финансовые результаты организации (п.21 ПБУ 14/2000).

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам ИТ, учитываемым как основные средства или как нематериальные активы, начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы.

Амортизационные отчисления отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Согласно п. 9 и 12 ПБУ 1/98 "Учетная политика организации" к способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики организации и подлежащим раскрытию в бухгалтерской

отчетности, относятся способы амортизации основных средств и нематериальных активов, сроки их полезного использования, которые определяются организацией самостоятельно и оформляются распорядительным документом. Поскольку учетная политика организации формируется главным бухгалтером организации и утверждается ее руководителем (п. 5 ПБУ 1/98), то соответственно они и являются теми лицами, которым предоставлено право определять сроки полезного использования объектов. При этом необходимо обратить внимание, что поскольку программы быстро устаревают, то, вероятно, нет смысла устанавливать слишком большой срок их службы. Так, в Письме Минфина РФ от 17 апреля 1999 г. № 04-02-14/м (имеет статус официальной переписки) говорится о том, что исходя из международного опыта по программным продуктам срок полезного использования, как правило, не превышает пяти лет.

Инвентаризация средств ИТ

Единицей бухгалтерского учета средств ИТ является инвентарный объект.

В случае учета средств ИТ как основных средств инвентарным объектом признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

В случае учета средств ИТ как нематериальные активы инвентарным объектом считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.п. Основным признаком, по которому один инвентарный объект идентифицируется от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо использовании для управленческих нужд организации.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

- а) излишек имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации;
- б) недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения (расходы), сверх норм — за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

При проведении инвентаризации нематериальных активов следует определить, обладает ли инвентаризуемый объект всеми признаками, присущими нематериальным активам. Напомним, что в бухгалтерском учете в качестве нематериальных активов отражаются исключительные права на объекты интеллектуальной собственности, организационные расходы и положительная деловая репутация организации. Основные критерии отнесения объектов к нематериальным активам определены п. 3 ПБУ 14/2000.

При инвентаризации нематериальных активов необходимо проверить:

- наличие документов (патенты и другие охраняемые документы, договоры уступки патентов, товарных знаков и т. п.), подтверждающих существование самих активов и исключительных прав организации на их использование;
- правильность и своевременность отражения нематериальных активов в учете и отчетности;
- правомерно ли относятся к нематериальным активам организационные расходы, связанные с образованием юридического лица;
- применяется ли при учете нематериальных активов установленная бухгалтерская документация.

При выявлении нематериальных активов, не отраженных в бухгалтерском учете, комиссия должна включать их в инвентаризационную опись.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в бухгалтерском учете того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в годовом бухгалтерском отчете. Инвентаризационная комиссия при необходимости может рассмотреть итоги инвентаризации на заседании и свои предложения о причинах недостатков, потерь, а также излишков отразить в протоколе заседания комиссии.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

- а) излишек имущества приходится, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации;
- б) недостачи имущества — на счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества списываются на финансовые результаты организации.

Учет выбытия средств ИТ

Средства ИТ выбывают из организации по следующим причинам:

- продажа (уступка) объекта (исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности) юридическому или физическому лицу;
- безвозмездная передача (по договору дарения);
- передача в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций;
- передача по договору мены;
- списание по истечении срока полезного использования (при полном погашении первоначальной стоимости);
- списание из-за непригодности к дальнейшему использованию (в случае морального и физического износа, ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, в связи с прекращением срока действия патента, свидетельства, других охраняемых документов либо по другим основаниям).

Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета средств ИТ отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся, и подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве операционных доходов и расходов.

Учет списания средств ИТ

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или постоянно не используется для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Аналогично, подлежит списанию стоимость нематериальных активов, использование которых прекраще-

но для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации (в связи с прекращением срока действия охраняемых документов).

По общему правилу средства ИТ списываются с баланса по остаточной стоимости, то есть за вычетом из первоначальной стоимости накопленных к моменту выбытия амортизационных отчислений.

Средства ИТ, списываемые вследствие аварий, стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций, должны быть отражены по счету 99 «Прибыли и убытки» как убытки отчетного года (некомпенсированные потери от стихийных бедствий).

Особенности аудита операций со средствами ИТ — нематериальными активами

Один из важнейших этапов аудиторской проверки — оценка состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля в проверяемой организации. В случае аудита затрат на информатизацию особую сложность представляет аудит операций со средствами ИТ — нематериальными активами.

Для получения предварительной информации о состоянии систем учета и контроля за операциями со средствами ИТ — нематериальными активами можно использовать такой метод, как тестирование.

По результатам тестирования определяется: как относится на практике администрация к организации учета и обеспечению сохранности и эффективной эксплуатации НМА на предприятии.

При планировании контрольных процедур аудитор также необходимо установить последовательность этапов проведения проверки, конкретные источники получения данных, уточнить аудиторский риск.

Важнейшая задача аудита — проверка достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации в части наличия (или отсутствия) указанного в отчетности имущества. Контроль наличия имущества обычно осуществляется путем проведения инвентаризации, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются наличие соответствующего имущества или обязательств, их состояние и оценка. Порядок проведения инвентаризаций определяется руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно. Проверяющие могут наблюдать за процессом проведения инвентаризации. Такое наблюдение может помочь им правильно оценить надежность системы бухгалтерского учета и действенность системы внутреннего контроля.

Контроль за наличием средств ИТ — нематериальных активов достаточно специфичен в силу специфики самого объекта контроля, поскольку здесь проверяется наличие у организации исключительных прав на используемые объекты интеллектуальной собственности, правильность отнесения таких средств к нематериальным активам.

Если число проверяемых объектов незначительно, проверку правильности отнесения конкретных средств ИТ к нематериальным активам целесообразно проводить сплошным способом.

Проверяя правильность отнесения объектов учета к нематериальным активам, следует учитывать, что права и иные НМА могут приобретаться организа-

цией только в результате заключения гражданско-правовых договоров и регулируются патентным законом, законом о товарных знаках, знаках обслуживания, законом об авторском праве и др.

Наряду с проверкой договоров аудитор осуществляет проверку *документального оформления* принятия объекта нематериальных активов к учету.

После проверки юридического оформления договоров и первичных документов аудитор проводит *арифметическую проверку первоначальной* стоимости НМА (их оценки).

Аудитору следует учитывать, что НМА принимаются к бухгалтерскому учету в оценке в денежном выражении в соответствии с требованиями ст.11 Закона "О бухгалтерском учете" и п.6 ПБУ 14/2000.

Оценка НМА определяется исходя из стоимости по соответствующему договору и порядка включения затрат по доведению их до состояния, пригодного к использованию в запланированных целях.

Стоимость НМА, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации (п.12 ПБУ 14/2000), иностранная валюта пересчитывается на рубли. При решении вопроса о включении затрат в первоначальную стоимость нематериальных активов аудитор необходимо руководствоваться п.6 ПБУ 14/2000. В состав фактически произведенных затрат включаются, в частности, затраты на приобретение самого объекта имущества, уплачиваемые проценты по предоставленному при приобретении коммерческому кредиту, комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), выплачиваемые внешнеэкономическим и иным организациям, и другие затраты, связанные с приобретением НМА и доведением их до состояния пригодного к применению.

Как правило, для достижения целей контрольного мероприятия необходимо получить достаточную уверенность в том, что система бухгалтерского учета проверяемого субъекта достоверно отражает его хозяйственную деятельность. Изучение системы внутреннего контроля, ее масштаба, степени формализации и соответствия структуре проверяемого субъекта и особенностям его деятельности может способствовать формированию такой уверенности.

Проверка внутреннего контроля за наличием и фактическим существованием НМА осуществляется, прежде всего, посредством анализа результатов проведения инвентаризации НМА.

По данным инвентаризационной ведомости проверяется правильность оформления инвентаризационных описей, наличие указанных первичных документов, подтверждающих права организации на использование НМА, правильность и соответствие отражения НМА в ведомости и регистрах синтетического учета и Главной книге.

Если анализ результатов проведения инвентаризации показывает, что полагаться на систему внутреннего контроля проверяемого субъекта не следует, необходимо спланировать контрольное мероприятие таким образом, чтобы его выводы не основывались на доверии к этой системе.

В ходе проверки также устанавливается, что операции приобретения НМА отражены в учете в соответствии с требованиями нормативных документов по бух-

галтерскому учету и законодательства по налогообложению.

Методика отражения операций поступления НМА зависит от источника их поступления.

Проверяется состав расходов, включаемых в инвентарную стоимость НМА, их связь с созданием данного объекта.

При проверке начисления амортизации и отнесения амортизационных отчислений на себестоимость аудитор должен получить *доказательства*, что нематериальные активы используются в производственной деятельности, приносят доход и не принадлежат к той категории нематериальных активов, по которым не производится погашение стоимости в соответствии с действующим законодательством.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам представляют собой оценочную величину, которая базируется на предполагаемом периоде полезного использования. Поэтому аудитор должен проверить соответствие установленных сроков полезного использования и норм амортизационных отчислений требованиям п.17 ПБУ 14/2000.

Для проведения проверки используются карточки ф. № НМА-1 и первичные документы, послужившие основанием для принятия к учету объекта нематериальных активов.

Следует учесть, что ПБУ 14/2000 не предусматривает неамортизируемых нематериальных активов.

По объектам, по которым производится начисление амортизационных отчислений, аудитор проверяет:

- соответствует ли используемый способ начисления амортизации учетной политике организации;
- обеспечивает ли выбранный способ начисления амортизации правильное перенесение стоимости объектов нематериальных активов на счета учета издержек производства в течение оставшегося срока полезного использования.

Проверка арифметических подсчетов амортизационных отчислений за отчетный период проводится на основе выборки с учетом правил аудиторской выборки. Данная процедура может быть оформлена рабочим документом.

Аудитор должен также проверить, производится ли начисление амортизации ежемесячно (неправильно начислять амортизацию раз в квартал); начисляется ли амортизация в тех периодах, когда организацией был получен убыток (начисление амортизации нематериальных активов производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде).

При проведении аудиторской проверки амортизационных отчислений могут использоваться и такие *аналитические процедуры*, как:

- прогноз суммы амортизационных отчислений путем подсчета с использованием средней нормы амортизации и средней стоимости объектов нематериальных активов;
- сравнение сумм начисленной амортизации за несколько отчетных периодов и анализ выявленных разниц, учитывая наличие объектов нематериальных активов, а также влияние их поступления и выбытия.

При *детальной проверке амортизационных отчислений* аудитор должен определить, отражены ли в учетной политике организации изменения способов начисления амортизации, которые могут существенно повлиять на сопоставимость данных за несколько периодов. При этом оценивается правомерность применения нового способа в текущих условиях. При изме-

нении срока полезного использования НМА рассматриваются причины изменения, устанавливается их соответствие требованиям ПБУ 1/98 "Учетная политика организации".

Результаты проверки операций по учету нематериальных активов обобщаются в отчете аудитора. По каждому нарушению указываются:

- нормативный документ,
- требования которого нарушены;
- сумма ущерба;
- оценка существенности и значимости влияния выявленного нарушения на результаты деятельности организации и достоверность бухгалтерской отчетности.

Нарушение методологии бухгалтерского учета операций с нематериальными активами может иметь существенные налоговые последствия: предъявление бюджету НДС по не оплаченному и не принятому к учету объектам; начисление и неправильное определение НДС при реализации нематериальных активов и передаче по договору дарения; занижение налогооблагаемой прибыли на сумму убытка при выбытии нематериального актива; не удерживается подоходный налог с физических лиц при приобретении объекта нематериальных активов.

При аудиторских проверках средств ИТ — нематериальных активов часто выявляются следующие типичные нарушения или ошибки:

1. Несоответствие информации о наличии нематериальных активов по данным Главной книги и информации об их наличии и остатках в Карточке формы № НМА-1.
2. При получении организацией нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал они не приходятся по видам активов.
3. Оценка имущества, полученного в качестве вклада в уставный капитал, стоимостью свыше 200 минимальных размеров оплаты труда не всегда проводится независимыми экспертами в нарушение Закона Российской Федерации "Об акционерных обществах".
4. Необоснованно уменьшаются сроки полезного использования объектов НМА с целью снижения налога на прибыль через завышение амортизационных отчислений.
5. С целью умышленного занижения финансового результата продолжает начисляться амортизация по нематериальным активам с истекшими сроками нормативной эксплуатации.
6. Типичная ошибка, выявляемая аудиторской проверкой: если предприятие оплачивает обучение своих сотрудников и получение квалификационного аттестата, необходимых для лицензии на право осуществления аудиторской деятельности и такие расходы капитализирует на балансе как НМА. В составе НМА не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способности к труду, т.к. они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Шлейников Владимир Иванович