УДК 330.36

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ПРОГРАММНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ CAD/CAM-ТЕХНОЛОГИЙ В ОРТОПЕДИЧЕСКОЙ СТОМАТОЛОГИИ

Журина А.А., Степанян М.М., Духанина И.В.

ФГБУЗ «Центральный научно-исследовательский институт стоматологии и челюстно-лицевой хирургии» Министерства здравоохранения Российской Федерации, Москва,
e-mail: arinazhurina@yandex.ru, stepanian.mariam2016@yandex.ru, irdukhanina@yandex.ru

Программное обеспечение, приобретаемое стоматологическими организациями, в одних случаях представляет собой нематериальный актив, в других не является нематериальным активом. Отнесение программного обеспечения к одной из названных групп зависит от того, приобретает ли стоматологическая организация исключительное право на программный продукт. При покупке исключительных прав на программный продукт затраты на его приобретение не увеличивают стоимость основного средства. Они учитываются отдельно в качестве объекта нематериальных активов. В случае покупки неисключительных прав на программный продукт ситуация существенно меняется и влияет на себестоимость стоматологических услуг. Данная позиция учета является принципиальной и должна приниматься во внимание при разработке методической основы для управления себестоимостью в каждой конкретной организации.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, себестоимость стоматологических услуг, амортизация

ACCOUNTING OF SOFTWARE USING CAD/CAM TECHNOLOGY IN PROSTHETIC DENTISTRY

Zhurina A.A., Stepanyan M.M., Dukhanina I.V.

Scientific research Institute of dentistry and maxillofacial surgery, Moscow,
e-mail: arinazhurina@yandex.ru, stepanian.mariam2016@yandex.ru, irdukhanina@yandex.ru

Software that you purchase for dental organizations can be accounted as an intangible asset in some cases or cannot be accounted the same in other cases. The assignment of the software to one of these groups depends on whether the dental organization becomes exclusive right to the software product. When buying exclusive rights to the software product the cost of its acquisition will not increase the cost of the asset. They are accounted for separately as an intangible asset. If you purchase non-exclusive rights to the software product, the situation changes significantly and affects the cost of dental services. This position keeping is fundamental and must be taken into account in the development of methodological foundations for the cost management in each organization.

Keywords: accounting, the cost of dental services, depreciation

CAD/CAM-технологии в стоматологии позволяют изготовить конструкции зубных протезов быстро и максимально точно, что является их главным преимуществом, обеспечивающим перспективность использования. При этом минимизируется численность медицинского персонала (зубного техника), привлекаемого к изготовлению протезов [1, с. 10–14]. Технология полностью сохраняет заданные свойства материала в неизменном состоянии, а способ обработки материала для реставрации на сегодняшний день является наиболее щадящим [2].

Таким образом, можно говорить о CAD/CAM-технологиях как об оптимальных с точки зрения результативности стоматологической ортопедической помощи.

Следует также отметить, что CAD/CAM-технологии реализуются посредством работы с конкретным программным продуктом. При покупке исключительных прав на программный продукт затраты на его приобретение не увеличивают стоимость основного средства. Они учитываются отдельно в качестве объекта нематериальных активов (НМА). В случае покупки неисключительных прав на программный продукт ситуация существенно меняется. Последнее обстоятельство влияет на себестоимость стоматологических услуг и должно учитываться при разработке мероприятий по управлению себестоимостью стоматологической помощи.

Цель исследования – научно-методическое обоснование мероприятий по совершенствованию управления себестоимостью изготовления несъемных зубных протезов с использованием САД/САМ системы.

В задачи исследования входил расчет себестоимости изготовления несъемных зубных протезов с использованием САД/САМ системы и анализ особенностей учета программных продуктов для управления технологическим процессом в стоматологических организациях.

Материалы и методы исследования

Согласно п. 4 ПБУ 6/01 [3] для принятия актива к бухгалтерскому учету в составе основных средств необходимо одновременное выполнение следующих условий: объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование; объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта; объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденными приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н [4], фактические затраты, связанные с покупкой основных средств, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов, отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетами учета расчетов. Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету на основании надлежаще оформленных документов, подтверждающих фактические затраты на их приобретение. При этом осуществляется списание средств с кредита счета 08 в корреспонденции с дебетом счета 01 «Основные средства».

В письме Минфина России от 20.09.2006 № 03-06-01-02/41 указано, что перевод имущества со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в состав основных средств подразумевает включение последних в состав имущества, облагаемого налогом на имущество организаций. При этом одновременно выполняются условия, установленные пунктом 4 ПБУ 6/01, – объект должен быть приведен в состояние, пригодное для использования.

Перечисленные положения по бухгалтерскому учету, приказ и письмо явились методической базой для учета программных средств, приобретаемых стоматологической организацией для реализации CAD-CAM технологий. Анализ влияния особенностей учета программных продуктов на себестоимость стоматологических услуг осуществлялся на основании данных бухгалтерского учета 15 стоматологических организаций.

Полученные результаты исследования были подвергнуты статистической обработке с использованием программных средств.

Результаты исследования и их обсуждение

В процессе исследования было установлено, что в 9 из 15 стоматологических организаций для работы с использованием технологий CAD-CAM были специально приобретены компьютеры, средняя стоимость которых составила 60000,00 ± 1549,18 руб. (в том числе НДС 10800,00 ± 278,84 руб.). На каждый компьютер была установлена операционная система Windows 8, стоимость которой составила в среднем 4000,00 ± 103,26 руб. (в том числе НДС –720,00 ± 18,57 руб.) (табл. 1).

Таблица 1

Объекты бухгалтерского учета и их стоимость

Наименование объекта учета	Средняя стоимость, руб.
Компьютер	60000,00 ± 1549,18
в том числе НДС	10800,00 ± 278,84
Операционная система Windows 8	4000,00 ± 103,26
в том числе НДС	720,00 ± 18,57
Выбранная версия программы inLab + базовое программное обеспечение inLab SW DVD	43120,00 ± 1113,34
в том числе НДС	7761,60 ± 200,39

Компьютеры были приняты на баланс и введены в эксплуатацию. На все 9 компьютеров была установлена базовая программа inLab, что позволяло в дальнейшем стоматологическим организациям (зуботехническим лабораториям) самостоятельно выбрать нужную версию программного обеспечения inLab для взаимодействия с CAD/CAM-системами.

Таким образом, в стоимость покупки входили расходы на базовое программное обеспечение inLab SW DVD и выбранная версия программы inLab, величина которых составила в среднем 43120,00 ± 1113,34 руб. (в том числе 7761,60 ± 200,39 руб. НДС).

Во всех 9 случаях покупки программного продукта inLab разработчик программного продукта не указал срок использования программы в сопроводительных документах, именно поэтому стоматологические организации установили его самостоятельно – 2 года (24 мес.).

В результате исследования было установлено, что проводки при покупке операционной системы и программного обеспечения inLab CAD/CAM выглядели следующим образом:

1. Поступил компьютер от поставщика

Дебет 08-4 Кредит 60 = 49200,00 руб. (60000,00 – 10800,00).

2. Входящий НДС по компьютеру отражен проводкой

Дебет 19 Кредит 60 = 10800,00.

3. Отражены расходы на операционную систему Windows 8

Дебет 08-4 Кредит 60 = 3280,00 руб. (4000,00 – 720,00).

4. Входящий НДС по операционной ситеме Windows 8

Дебет 19 Кредит 60 = 720,00.

5. Основное средство введено в эксплуатацию.

Дебет 01 Кредит 08-4 = 52480,00 руб. (3280,00 + 49200,00).

6. Принят к вычету НДС по закупке компьютера и программного обеспечения.

Дебет 68 Кредит 19 = 11520,00 (10800,00 + 720,00).

7. Приобретена программа inLab

Дебет 97 Кредит 60 = 35358,40 руб. (43120,00 – 7761,60).

8. Входящий НДС по программе inLab

Дебет 19 Кредит 60 = 7761,60.

9. НДС по inLab принят к вычету

Дебет 68 Кредит 19 = 7761,60 руб.

10. Начисление ежемесячной амортизации по inLab

Дебет 20, 23, 25, 26, 44, Кредит 97 = 1473,27 руб. (35358,40/24) (табл. 2).

В результате исследования было также установлено, что покупка неисключительных прав на программный продукт подразумевала, что все 9 стоматологических организаций стали лишь пользователями аналогичного программного продукта, но не получили права тиражировать, перепродавать или иным образом извлекать доходы от обладания данным программным продуктом. Следует также уточнить, что в случае приобретения однопользовательской (локальной) версии хозяйствующий субъект был не вправе устанавливать программу одновременно на несколько компьютеров – для этого следовало приобрести сетевую версию или несколько «локальных» комплектов.

В соответствии с нормами ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» при приобретении неисключительных прав нематериальный актив не сформировался, так как не соблюдался подпункт «б» п. 3 ПБУ 14/2007 [5]. Поэтому учитывать такую программу на счете 04 «Нематериальные активы» было нельзя.

Поскольку программа планировалась к использованию в течение длительного времени, включить всю сумму расходов на приобретение программы единовременно в состав текущих общехозяйственных (управленческих) или коммерческих расходов не представлялось возможным. Понесенные расходы планировалось распределить равномерно на соответствующее количество месяцев пользования программой. Поэтому расходы на приобретение неисключительных прав на программу inLab были сначала отнесены в дебет счета 97 «Расходы будущих периодов», а затем равномерно списывались с кредита данного счета в дебет счетов 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу», а также иных счетов учета затрат в течение срока использования программы.

Таблица 2

Проводки при покупке (установке) операционной системы и программного обеспечения inLab CAD/CAM

Отражаемое мероприятие бухгалтерского учета	Счета		Отражаемые суммы, руб.
	Дебет	Кредит	
Поступление компьютера от поставщика	08-4	60	60000,00 – 10800,00 = 49200,00
Входящий НДС по компьютеру	19	60	10800,00
Расходы на операционную систему Windows 8	08-4	60	4000,00 – 720,00 = 3280,00
Входящий НДС по операционной системе Windows 8	19	60	720,00
Ввод основного средства в эксплуатацию	01	08-4	3280,00 + 49200,00 = 52480,00
Принятие НДС по закупке компьютера и программного обеспечения к вычету	68	19	10800,00 + 720,00 = 11520,00
Приобретение выбранной версии программы inLab, включая поставку базовой версии SW DWD	97	60	43120,00 – 7761,60 = 35358,40
Входящий НДС по программе inLab	19	60	7761,60
НДС по inLab, принятый к вычету	68	19	7761,60
Начисление ежемесячной амортизации по inLab	20, 23, 25, 26, 44	97	35358,40 / 24 = 1473,27

Поскольку срок использования программы не был оговорен в документах на программу, то он был установлен руководством стоматологических организаций, исходя из ожидаемого (планируемого) срока пользования программой. При получении программы во всех 9 стоматологических организациях был оформлен приказ, в котором и был установлен срок списания расходов на покупку программы, равный 24 месяцам. Компьютерная программа была поставлена на диске, и к ней были приложены сопроводительные документы. Весь комплект материалов являлся составной частью данного программного обеспечения, поэтому приходовать его компоненты отдельно в составе материальных запасов не было необходимости.

Вывод

Программное обеспечение inLab не является нематериальным активом, так как при его приобретении стоматологические организации не приобрели исключительные права. Поскольку программа планировалась к работе в течение срока своего полезного использования, то понесенные расходы были распределены равномерно на 24 месяца (в соответствии с приказом по стоматологической организации). Сумма начисления ежемесячной амортизации по программному продукту inLab составила 1473,27 руб. и, среди прочего, входила в состав себестоимости стоматологических услуг, что необходимо учитывать в целях управления их себестоимостью.

Список литературы

1. Духанина И.В. Методические подходы к оценке затрат труда и количества работы врачей // И.В. Духанина, М.В. Духанина // Экономика здравоохранения. – 2005. – № 4 (93). – С. 10–14.

2. Ибрагимов Т.И. Изготовление зубных протезов с помощью CAD/CAM-технологий в ортопедической стоматологии / Т.И. Ибрагимов, Н.А. Цаликова // Статья с сайта «vmede.org». – М.: МГМСУ, 2010. – URL: http://vmede.org/sait/?id = Stomatologiya_ibragimov_2010&menu = Stomatologiya_ibragimov_2010&page = 10 / дата доступа 18.02.2016.

3. Приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» (с изменениями и дополнениями). – URL: Система ГАРАНТ: http://base.garant.ru/12122835/#ixzz40YQLnau9 / дата доступа 18.02.2016.

4. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/дата доступа 18.02.2016.

5. Приказ Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)» (с изменениями и дополнениями). – URL: Система ГАРАНТ: http://base.garant.ru/12158476/#ixzz414HSmTxc / дата доступа 24.02.2016.

References

1. Duhanina I.V. Metodicheskie podhody k ocenke zatrat truda i kolichestva raboty vrachej // I.V. Duhanina, M.V. Duhanina // Jekonomika zdravoohranenija. 2005. no. 4 (93). pp. 10–14.

2. Ibragimov T.I. Izgotovlenie zubnyh protezov s pomoshhju CAD/CAM-tehnologij v ortopedicheskoj stomatologii / T.I. Ibragimov, N.A. Calikova // Statja s sajta «vmede.org». M.: MGMSU, 2010. URL: http://vmede.org/sait/?id = Stomatologiya_ibragimov_2010&menu = Stomatologiya_ibragimov_2010&page = 10 / data dostupa 18.02.2016

3. Prikaz Minfina RF ot 30 marta 2001 g. no. 26n «Ob utverzhdenii Polozhenija po buhgalterskomu uchetu «Uchet osnovnyh sredstv» PBU 6/01» (s izmenenijami i dopolnenijami). URL: Sistema GARANT: http://base.garant.ru/12122835/#ixzz40YQLnau9 / data dostupa 18.02.2016.

4. Prikaz Minfina RF ot 31.10.2000 no. 94n (red. ot 08.11.2010) «Ob utverzhdenii Plana schetov buhgalterskogo ucheta finansovo-hozjajstvennoj dejatelnosti organizacij i Instrukcii po ego primeneniju». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/data dostupa 18.02.2016.

5. Prikaz Minfina RF ot 27 dekabrja 2007 g. no. 153n «Ob utverzhdenii Polozhenija po buhgalterskomu uchetu «Uchet nematerialnyh aktivov» (PBU 14/2007)» (s izmenenijami i dopolnenijami). URL: Sistema GARANT: http://base.garant.ru/12158476/#ixzz414HSmTxc / data dostupa 24.02.2016.