

AGENCJA
OCENY TECHNOLOGII MEDYCZNYCH
I TARYFIKACJI



STANDARD RACHUNKU KOSZTÓW KONTA ZESPOŁU „4”

System rachunkowości w podmiotach leczniczych



Wszystkie podmioty prowadzące księgi rachunkowe objęte są obowiązkiem opracowania **polityki rachunkowości** na podstawie **art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości** (Dz.U. z 2021 poz. 217 z późn.zm.), a posiadające kontrakt z NFZ mają obowiązek stosowania **Rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców Dz. U. z 2020 poz. 2045.**

SP ZOZ'y i podmioty publiczne podlegają regulacjom **ustawy o finansach publicznych**.

Podmioty lecznicze prowadzące działalność w formule spółki prawa handlowego, a także inne podmioty prywatne: nie obowiązują ich zapisy ustawy o finansach publicznych, ale podlegają części regulacji **ustawy o działalności leczniczej**.



Rozporządzenie Ministra Zdrowia w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców zostało opublikowane w Dzienniku Ustaw w dniu 19 listopada 2020 poz. 2045.

Rozporządzenie weszło w życie 01.01.2021 r.

Zakres przedmiotowy rozporządzenia

Rozporządzenie określa:

- sposób ewidencji **kosztów według rodzajów**,
- alokację kosztów w układzie podmiotowo-funkcjonalnym
- kalkulację kosztów wytworzenia ośrodka powstawania kosztów (OPK).

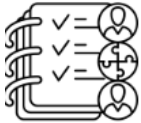
System rachunkowości w podmiotach leczniczych



Ewidencja księgowa



Ewidencja kadrowa



Rejestracja sprzedaży



Ewidencja wynagrodzeń (płace)



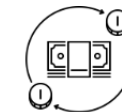
Obszar Majątek trwały



Ewidencja i organizacja obrotu materiałowego



Ewidencja obrotu pieniężnego



Zasady ewidencji



- 01** Wszystkie koszty przypisuje się **do tych OPK, w których są realizowane świadczenia opieki zdrowotnej** lub czynności, z którymi koszty te są związane.
- 02** Ewidencja kosztów obejmuje **wszystkie ponoszone przez świadczeniodawcę koszty**, z uwzględnieniem kryterium rodzajowego.
- 03** Ewidencjonowanie kosztów świadczeń zdrowotnych rzeczowych **następuje w momencie najbliższym rzeczywistemu ich zużyciu**.
- 04** Poniesione koszty ujmuje się w księgach rachunkowych **w momencie ich powstania niezależnie od terminu ich zapłaty**.
- 05** Bardziej szczegółowe rozbudowywanie kont kosztów rodzajowych **na dalszych poziomach analitycznych kont**, które są dopuszczone do stosowania u świadczeniodawców.



Konta zespołu 4 – ewidencja kosztów bezpośrednich



Zespół kont 4

400 Amortyzacja

401 Zużycie materiałów i energii

402 Usługi obce

403 Podatki i opłaty

404 Wynagrodzenia

405 ZUS i inne świadczenia na rzecz pracowników

406 Pozostałe koszty rodzajowe

- Koszty bezpośrednie, których nie można przypisać do OPK w sposób jednoznaczny, tj. na podstawie dowodów źródłowych, są przypisywane wg **standardowych rozdzielników kosztów wspólnych**, określonych w **Załączniku nr 6**.
- Dopuszcza się stosowanie u świadczeniodawcy rozdzielnika kosztów innego niż określony w załączniku, jeżeli zasadność jego zastosowania jest uzasadniona możliwością dokładniejszej alokacji kosztów.

Rozdzielniki kosztów wspólnych



Lp.	Grupa kosztów	Kolejność wyboru rozdzielnika kosztów jeśli usługę świadczy firma zewnętrzna i rozdzielnik nie wynika z faktury lub załącznika do faktury/umowy	
		1	2
1	Amortyzacja budynków i budowli	powierzchnia pomieszczeń	nie dotyczy
2	Czynsze	powierzchnia pomieszczeń	nie dotyczy
3	Dezynfekcja, dezynsekcja i deratyzacja	powierzchnia pomieszczeń	nie dotyczy
4	Energia cieplna	powierzchnia pomieszczeń ogrzewanych	kubatura pomieszczeń ogrzewanych
5	Energia elektryczna	powierzchnia pomieszczeń	powierzchnia pomieszczeń skorygowana o moc zainstalowanych maszyn i urządzeń
6	Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych	liczba etatów	nie dotyczy
7	Podatek od nieruchomości	powierzchnia pomieszczeń	nie dotyczy
8	Prosektorium/przechowywanie zwłok	liczba łóżek	nie dotyczy
9	Przewozy/transport	liczba km	nie dotyczy
10	Remonty, naprawy, utrzymanie w ruchu infrastruktury technicznej	powierzchnia pomieszczeń	nie dotyczy

Rozdzielniki kosztów wspólnych



Lp.	Grupa kosztów	Kolejność wyboru rozdzielnika kosztów jeśli usługę świadczy firma zewnętrzna i rozdzielnik nie wynika z faktury lub załącznika do faktury/umowy	
		1	2
11	Sterylizacja	liczba pakietów do sterylizacji	nie dotyczy
12	Ubezpieczenia majątkowe	wartość ubezpieczonego majątku trwałego wymienionego w polisie	nie dotyczy
13	Ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej	wartość przychodów z działalności leczniczej pomniejszonych o wartość programów lekowych	liczba personelu medycznego objętego ubezpieczeniem
14	Usługi drukarskie	liczba kopii	nie dotyczy
15	Usługi informatyczne	liczba osób z uprawnieniami dostępu do systemów informatycznych świadczeniodawcy	nie dotyczy
16	Usługi napraw i przeglądów pojazdów i transportu	liczba środków transportu	nie dotyczy
17	Usługi prania	liczba kilogramów lub liczba sztuk (w przypadku bielizny oznakowanej)	nie dotyczy
18	Usługi sprzątania	powierzchnia pomieszczeń z uwzględnieniem jej rodzaju	powierzchnia pomieszczeń
19	Usługi telefoniczne	liczba numerów telefonicznych	liczba aparatów telefonicznych
20	Usługi utrzymania terenu, ochrony obiektów i mienia	powierzchnia pomieszczeń	nie dotyczy
21	Woda, ścieki	powierzchnia pomieszczeń	nie dotyczy
22	Wywóz i utylizacja odpadów komunalnych	powierzchnia pomieszczeń	nie dotyczy
23	Wywóz i utylizacja odpadów medycznych	kilogramy odpadów	liczba worków
24	Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych	liczba etatów	nie dotyczy
25	Żywnienie	osobodzień żywienia	nie dotyczy

Przykład: podział amortyzacji budynku wg powierzchni



DANE PRZYKŁADOWE

Miesięczna amortyzacja budynku: **30 000 zł** • łączna powierzchnia pomieszczeń: **1 000 m²**

Koszt amortyzacji w OPK = 30 000 zł × **powierzchnia OPK** ÷ 1 000 m²

OPK	Powierzchnia	Udział	Amortyzacja przypisana
Oddział A	600 m ²	60%	18 000 zł
Oddział B	300 m ²	30%	9 000 zł
Poradnia C	100 m ²	10%	3 000 zł
Razem	1 000 m ²	100%	30 000 zł

Kontrola: **18 000 + 9 000 + 3 000 = 30 000 zł** — całość kosztu została rozdzielona

Rozdzielnik zgodny ze slajdem 7: powierzchnia pomieszczeń. Dane liczbowe mają charakter ilustracyjny.

Charakterystyka załącznika nr 5 – zakres i struktura analityczna



SKALA UKŁADU KONT

1 135

**ponumerowane
pozycje**
planu kont zespołu 4

7 kont syntetycznych

400–406

29 kont z pierwszym poziomem analitycznym

400-01-**-** ; 404-02-**-** ; 406-06-**-**

88 kont z drugim poziomem analitycznym

400-01-01-**-** ; 402-02-03-**-** ; 405-04-05-**-**

1011 kont analitycznych, możliwość dalszego rozwinięcia o kolejne poziomy analityczne

400-01-01-01; 402-01-02-03; 403-02-04; 404-01-09-06

Lp.	Symbol Konta	Konto syntetyczne	I poziom analityczny	II poziom analityczny	III poziom analityczny	IV poziom analityczny i dalsze - do wykorzystania wg potrzeb świadczeniodawcy	Nazwa konta (wg Zał.5)
1	400-**-**-**	400	**	**	**		Amortyzacja
2	400-01-**-**-**	400	01	**	**		Amortyzacja środków trwałych
3	400-01-01-**-**	400	01	01	**		Amortyzacja środków trwałych - KUP
4	400-01-01-01	400	01	01	01		Amortyzacja budynki, lokale, prawo do lokalu użytkowego grupa 1 KŚT-KUP

IV poziom analityczny i dalsze — do wykorzystania według potrzeb świadczeniodawcy
zakres wdrożenia kont zespołu 4 — według potrzeb świadczeniodawcy

Charakterystyka załącznika nr 5 – zakres i struktura analityczna



PRZYKŁAD ROZWIJANIA ANALITYKI — ZUŻYCIE ENERGII PODLEGAJĄCE REFAKTUROWANIU

401	KONTO SYNTETYCZNE	Zużycie materiałów i energii
401-02	I POZIOM	Zużycie materiałów medycznych
401-02-01	II POZIOM	Leki (z wyjątkiem programów lekowych oraz leków do chemioterapii)
401-02-01-od 01 - 99	III I DALSZE	Podział i nazwa konta na III poziomie analitycznym i dalszych według uznania świadczeniodawcy*

**MOŻLIWOŚĆ ROZSZERZANIA WSKAZANO
WPROST**

*** IV poziom analityczny i dalsze** — do wykorzystania według potrzeb świadczeniodawcy

400 - Amortyzacja



- **Konto 400** służy do ewidencji kosztów amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Amortyzacja odzwierciedla ich planowe zużycie.



400 – Amortyzacja – struktura kont



Symbol konta	Konto syntetyczne	I poziom analityczny	II poziom analityczny	III poziom analityczny	IV poziom analityczny i dalsze - do wykorzystania według potrzeb świadczeniodawcy	Nazwa konta
400-**-**-**	400	**	**	**		Amortyzacja
400-01-**-**	400	01	**	**		Amortyzacja środków trwałych
400-01-01-**-**	400	01	01	**		Amortyzacja środków trwałych - KUP
400-01-02-**-**	400	01	02	**		Amortyzacja środków trwałych - NKUP
400-02-**-**-**	400	02	**	**		Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych
400-02-01-**-**	400	02	01	**		Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych - KUP
400-02-02-**-**	400	02	02	**		Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych - NKUP

400 – Amortyzacja – struktura kont



Pierwszy poziom analityki określa odpowiednio:

- środki trwałe (400-01-**-**),
- wartości niematerialne i prawne (400-02-**-**).

Drugi poziom analityki określa przypisanie do kategorii:

- koszty uzyskania przychodów (KUP),
- koszty niebędące kosztami uzyskania przychodów (NKUP) co jest szczególnie ważne przy środkach trwałych częściowo sfinansowanych z dotacji.

Trzeci poziom analityki służy do przypisania kosztu amortyzacji odpowiednio:

- środków trwałych do właściwej grupy według KŚT,
- WNiP do kategorii: zakończone prace rozwojowe, WNIP, wartość firmy.

400 - Amortyzacja



Koszt powinien być amortyzowany **„najbliżej” jego faktycznego miejsca poniesienia.**



Amortyzacja powinna być ujmowana **zgodnie z jej wpływem ekonomicznym na zachodzące procesy.**



Amortyzacja powinna mieć związek z **faktycznym zużywaniem majątku trwałego.**



Amortyzacja tzw. „wyposażenia”, „niskocennych” **powinna odzwierciedlać ekonomiczną użyteczność** tych składników majątku, by nie zniekształcać kosztów okresu, czy wyceny kosztów realizowanych procedur medycznych.

400 - Amortyzacja



- Zgodnie z art. 32 ust. 1 UoR **rozpoczęcie amortyzacji** następuje nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do używania.
- Dla celów podatku dochodowego **odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od wartości początkowej środka trwałego** począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek trwały wprowadzono do ewidencji (art. 16h ust. 1 pkt 1 ustawy o pdop oraz art. 22h ust. 1 pkt 1 ustawy o pdof).
- Pkt 8.33 Krajowego Standardu Rachunkowości nr 11 "Środki trwałe" - dokonywanie odpisów amortyzacyjnych może rozpocząć się w miesiącu oddania środka trwałego do użytkowania lub w miesiącu następującym po miesiącu oddania środka trwałego do użytkowania - nie może to być okres późniejszy.



400 - Amortyzacja



Metody, okres, stawki amortyzacyjne należy określić w polityce rachunkowości.

Parametry amortyzacji ustala się na dzień przyjęcia środka trwałego do używania z uwzględnieniem okresu jego **ekonomicznej użyteczności** (art. 32 ust. 2 UoR).



Bierzemy wówczas pod uwagę: **liczbę zmian**, na których pracuje środek trwały, **tempo postępu techniczno-ekonomicznego, wydajność środka trwałego, prawne** lub inne **ograniczenia** czasu używania środka trwałego, przewidywaną przy likwidacji **cenę sprzedaży netto** istotnej pozostałości środka trwałego.



W praktyce podmioty bardzo często przyjmują stawki podatkowe również dla celów bilansowych, stosując w tym zakresie swoje „uproszczenie” ewidencji (art. 32 ust. 7 i ust. 8 UoR - jednostki mikro i małe).



W przypadku, gdy stawki podatkowe odpowiadają okresowi ekonomicznej użyteczności nie powinno być to kwestionowane.

Zapis w sprawie ustalania okresów i stawek amortyzacyjnych powinien się **znajdować w polityce rachunkowości**.

Zgodnie z art. 32 ust. 3 ustawy o rachunkowości:

- **Obowiązek weryfikacji:** Jednostka systematycznie ocenia poprawność przyjętych okresów ekonomicznej użyteczności oraz stawek amortyzacji środków trwałych.
- **Termin:** Weryfikację należy przeprowadzić nie później niż na koniec każdego roku obrotowego.
- **Przesłanki zmiany:** Podstawą korekty może być m.in. modernizacja środka trwałego, zmiana jego przeznaczenia, intensywności albo warunków użytkowania.

- **Moment zastosowania:** Zweryfikowane okresy i stawki stosuje się do przyszłych odpisów amortyzacyjnych, począwszy od nowego roku obrotowego.

- **Brak korekty wstecznej:** Nie koryguje się odpisów ujętych w poprzednich okresach. Zgodnie z KSR nr 7 jest to zmiana wartości szacunkowych, ujmowana prospektywnie.

Podstawa: art. 32 ust. 3 UoR; KSR nr 7.



ZASADA NADRZĘDNA

Każdy środek trwały powinien mieć w ewidencji wskazany **OPK, w którym jest faktycznie użytkowany.**

- 1 Ujmij w ewidencji**
Numer inwentarzowy, nazwa środka, miejsce użytkowania i data przyjęcia do używania.
- 2 Przypisz OPK użytkowania**
OPK powinien odpowiadać komórce organizacyjnej, która korzysta ze środka trwałego.
- 3 Aktualizuj przy zmianie**
Przeniesienie środka do innego miejsca wymaga aktualizacji przypisania w ewidencji.

PRZYKŁAD

Aparat USG użytkowany w pracowni USG →
OPK USG 507-...

WSPÓLNE UŻYTKOWANIE

Jeżeli ze środka korzysta kilka OPK, sposób podziału amortyzacji powinien być **udokumentowany i odzwierciedlać rzeczywiste wykorzystanie.**

401 – Zużycie materiałów i energii



- **Konto 401** służy do ewidencji kosztów zużycia materiałów niemedycznych; zużycia materiałów medycznych, zużycia energii.



CO UJMUJEMY NA KONCIE 401

1 Materiały zużywane w działalności

Koszty materiałów zużywanych na potrzeby działalności **bezpośredniej i pomocniczej**.

2 Energia i media

Energia **elektryczna i ciepła, gaz oraz woda** — łącznie z kosztami ich dystrybucji.

3 Niskocenne wyposażenie

Składniki majątku trwałego, które ze względu na **niską cenę jednostkową** nie zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych.

PRZYKŁADOWE KONTA

401-01-01-18 Pozostałe artykuły gospodarcze

401-01-01-21 Pozostałe materiały niemedyczne

401 – Zużycie materiałów i energii – struktura kont



Symbol konta	Konto syntetyczne	I poziom analityczny	II poziom analityczny	III poziom analityczny	IV poziom analityczny i dalsze - do wykorzystania według potrzeb świadczeniodawcy	Nazwa konta
401-**-**-**	401	**	**	**		Zużycie materiałów i energii
401-01-**-**	401	01	**	**		Zużycie materiałów niemedycznych
401-01-01-**-**	401	01	01	**		Zużycie materiałów niemedycznych
401-02-**-**-**	401	02	**	**		Zużycie materiałów medycznych
401-02-01-**-**	401	02	01	**		Leki (za wyjątkiem programów lekowych oraz leków do chemioterapii)
401-02-02-**-**	401	02	02	**		Leki do programów lekowych, leki do chemioterapii
401-02-03-**-**	401	02	03	**		Inne leki
401-02-04-**-**	401	02	04	**		Materiały medyczne
401-03-**-**-**	401	03	**	**		Zużycie energii
401-03-00-**-**	401	03	00	**		Zużycie energii - refaktury
401-03-01-**-**	401	03	01	**		Zużycie energii



Pierwszy poziom analityki określa odpowiednio:

- zużycie materiałów niemedycznych,
- zużycie materiałów medycznych,
- zużycie energii.

Drugi poziom analityki pozwala na określenie wielkości kosztów:

- zużycia materiałów medycznych dodatkowo w rozbiciu na:
 - *koszty leków,*
 - *koszty leków do programów lekowych i leków do chemioterapii,*
 - *inne leki*
 - *materiały medyczne*
- zużycia energii z możliwością wyodrębnienia konta o numeracji „00”, dla kosztów energii podlegających refakturowaniu, na dalszych poziomach dopuszczając doszczegółowienie rodzaju energii,

Trzeci poziom analityki służy do dalszego uszczegółowienia informacji w zakresie rodzajów kosztów zużywanych materiałów i energii.

PRODUKTY LECZNICZE

Koszty produktów leczniczych ujmuje się na **odrębnych kontach analitycznych**, aby rozróżnić leki podstawowe od leków finansowanych w szczególnych programach.

401-02-01

Leki

Podstawowe konto ewidencji kosztów produktów leczniczych.

401-02-02

Leki do programów lekowych i chemioterapii

Wyodrębnienie umożliwia osobne śledzenie tej grupy kosztów.

01-99

DALSZE POZIOMY ANALITYCZNE

Można je tworzyć według potrzeb świadczeniodawcy, **zależnie od różnorodności produktów leczniczych i specyfiki udzielanych świadczeń.**



W **Załączniku numer 5**, w **objaśnieniach do wybranych kont** znajdują się wyjaśnienia dla wybranych kont, np:

401-02-04-10 **Niewszczepialny jednorazowy sprzęt i wyroby medyczne**

– służy do ewidencji kosztów jednorazowego sprzętu i wyrobów medycznych jako „**materiałów o istotnej wartości**” – niewszczepialnych świadczeniobiorcy, a zużywanych przy wykonywaniu procedur medycznych.

ODPOWIEDZIALNOŚĆ SWD

Każdy SWD **powinien we własnym zakresie ocenić**, jaki jednorazowy sprzęt i wyroby medyczne są „materiałami o istotnej wartości” i opisać to w polityce rachunkowości.



401-02-04-11 **Wszczepialne wyroby medyczne**

– służy do ewidencji kosztów wyrobów medycznych, które podlegają wszczepieniu **konkretnym świadczeniobiorcom**.

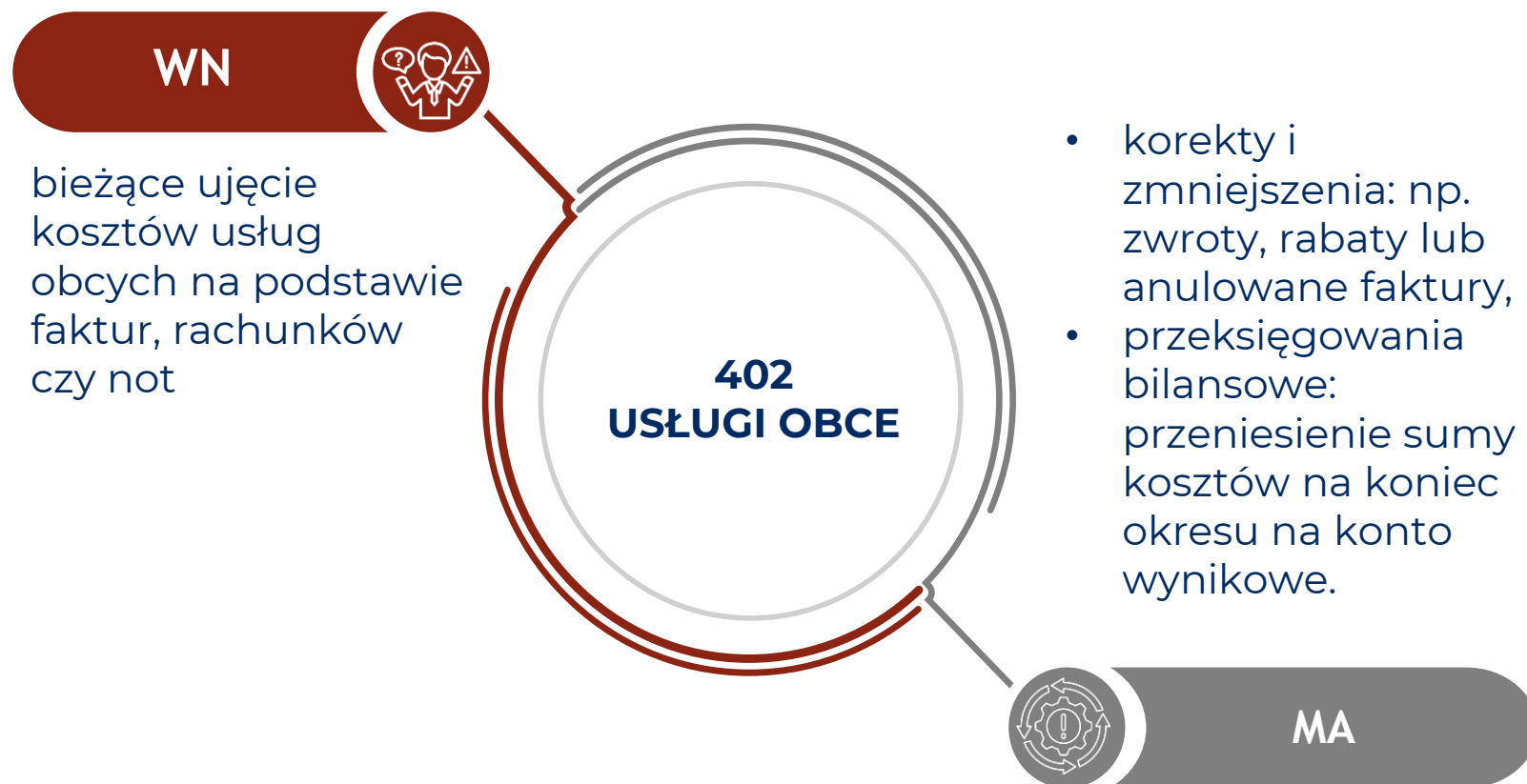
Do tej kategorii należy klasyfikować: endoprotezy, implanty, zastawki serca, stenty, protezy naczyniowe, defibrylatory, soczewki wewnątrzgałkowe i inne materiały i urządzenia wszczepiane świadczeniobiorcy.

Zaleca się, aby koszty wyrobów medycznych wszczepianych **były przypisywane indywidualnie do świadczeniobiorcy**, u którego wykonywana jest dana procedura medyczna.

402 – Usługi obce



- **Konto 402** służy do ewidencjonowania kosztów prac wykonywanych na rzecz firmy przez podmioty zewnętrzne. Należą do nich usługi niemedyczne oraz usługi medyczne.



402 – Usługi obce



Struktura kont „usługi obce” jest następująca:

- **pierwszy poziom analityki** określa odpowiednio:

- zakup usług niemedycznych,
- zakup usług medycznych.

Symbol konta	Konto syntetyczne	I poziom analityczny	II poziom analityczny	III poziom analityczny	IV poziom analityczny i dalsze - do wykorzystania według potrzeb świadczeniodawcy	Nazwa konta
402-**-**-**	402	**	**	**		Usługi obce
402-01-**-**	402	01	**	**		Usługi niemedyczne
402-02-**-**	402	02	**	**		Usługi medyczne

402 – Usługi obce



Drugi poziom analityki pozwala określić odpowiednio:

- **w zakresie usług niemedycznych**

Symbol konta	Konto syntetyczne	I poziom analityczny	II poziom analityczny	III poziom analityczny	IV poziom analityczny i dalsze - do wykorzystania według potrzeb świadczeniodawcy	Nazwa konta
402-**-**-**	402	**	**	**		Usługi obce
402-01-**-**	402	01	**	**		Usługi niemedyczne
402-01-00-**-**	402	01	00	**		Usługi niemedyczne - refaktury
402-01-01-**-**	402	01	01	**		Usługi remontów, napraw, konserwacji i przeglądów budynków, budowli, instalacji i urządzeń technicznych
402-01-02-**-**	402	01	02	**		Usługi napraw, konserwacji i przeglądów sprzętu i aparatury medycznej
402-01-03-**-**	402	01	03	**		Usługi napraw i przeglądów pojazdów własnych
402-01-04-**-**	402	01	04	**		Usługi bankowe, pocztowe i telekomunikacyjne
402-01-05-**-**	402	01	05	**		Usługi transportu niemedycznego - zakup zewnętrzny
402-01-06-**-**	402	01	06	**		Usługi najmu, dzierżawy, leasingu operacyjnego (za wyjątkiem IT)
402-01-07-**-**	402	01	07	**		Usługi doradztwa, audytów i kontroli zewnętrznych
402-01-08-**-**	402	01	08	**		Usługi utrzymania czystości, utylizacji odpadów, ochrony - obiektów i terenu
402-01-09-**-**	402	01	09	**		Usługi informatyczne
402-01-10-**-**	402	01	10	**		Usługi pozostałe związane z utrzymaniem zabezpieczenia medycznego i niemedycznego
402-01-11-**-**	402	01	11	**		Inne usługi niemedyczne

402 – Usługi obce



■ w zakresie usług medycznych

Symbol konta	Konto syntetyczne	I poziom analityczny	II poziom analityczny	III poziom analityczny	IV poziom analityczny i dalsze - do wykorzystania według potrzeb świadczeniodawcy	Nazwa konta
402-**-**-**	402	**	**	**		Usługi obce
402-02-**-**	402	02	**	**		Usługi medyczne
402-02-00-**-**	402	02	00	**		Usługi medyczne - refaktury
402-02-01-**-**	402	02	01	**		Usługi farmaceutyczne
402-02-02-**-**	402	02	02	**		Usługi transportowe medyczne - zakupione z zewnątrz
402-02-03-**-**	402	02	03	**		Usługi diagnostyczne
402-02-04-**-**	402	02	04	**		Podwykonawstwo medyczne
402-02-05-**-**	402	02	05	**		Podwykonawstwo medyczne - dyżury
402-02-06-**-**	402	02	06	**		Podwykonawstwo medyczne - dyżury pod telefonem - gotowość
402-02-07-**-**	402	02	07	**		Pozostałe usługi medyczne

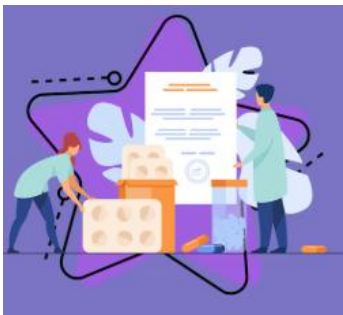
Na koncie **Usługi diagnostyczne** należy ewidencjonować zakup opisów badań TK, RM, PET

402 – Usługi obce



Podwykonawstwo medyczne

Symbol konta	Konto syntetyczne	I poziom analityczny	II poziom analityczny	III poziom analityczny	IV poziom analityczny i dalsze - do wykorzystania według potrzeb świadczeniodawcy	Nazwa konta
402-**-**-**	402	**	**	**		Usługi obce
402-02-**-**	402	02	**	**		Usługi medyczne
402-02-00-**-**	402	02	00	**		Usługi medyczne - refaktury
402-02-01-**-**	402	02	01	**		Usługi farmaceutyczne
402-02-02-**-**	402	02	02	**		Usługi transportowe medyczne - zakupione z zewnątrz
402-02-03-**-**	402	02	03	**		Usługi diagnostyczne
402-02-04-**-**	402	02	04	**		Podwykonawstwo medyczne
402-02-05-**-**	402	02	05	**		Podwykonawstwo medyczne - dyżury
402-02-06-**-**	402	02	06	**		Podwykonawstwo medyczne - dyżury pod telefonem - gotowość
402-02-07-**-**	402	02	07	**		Pozostałe usługi medyczne

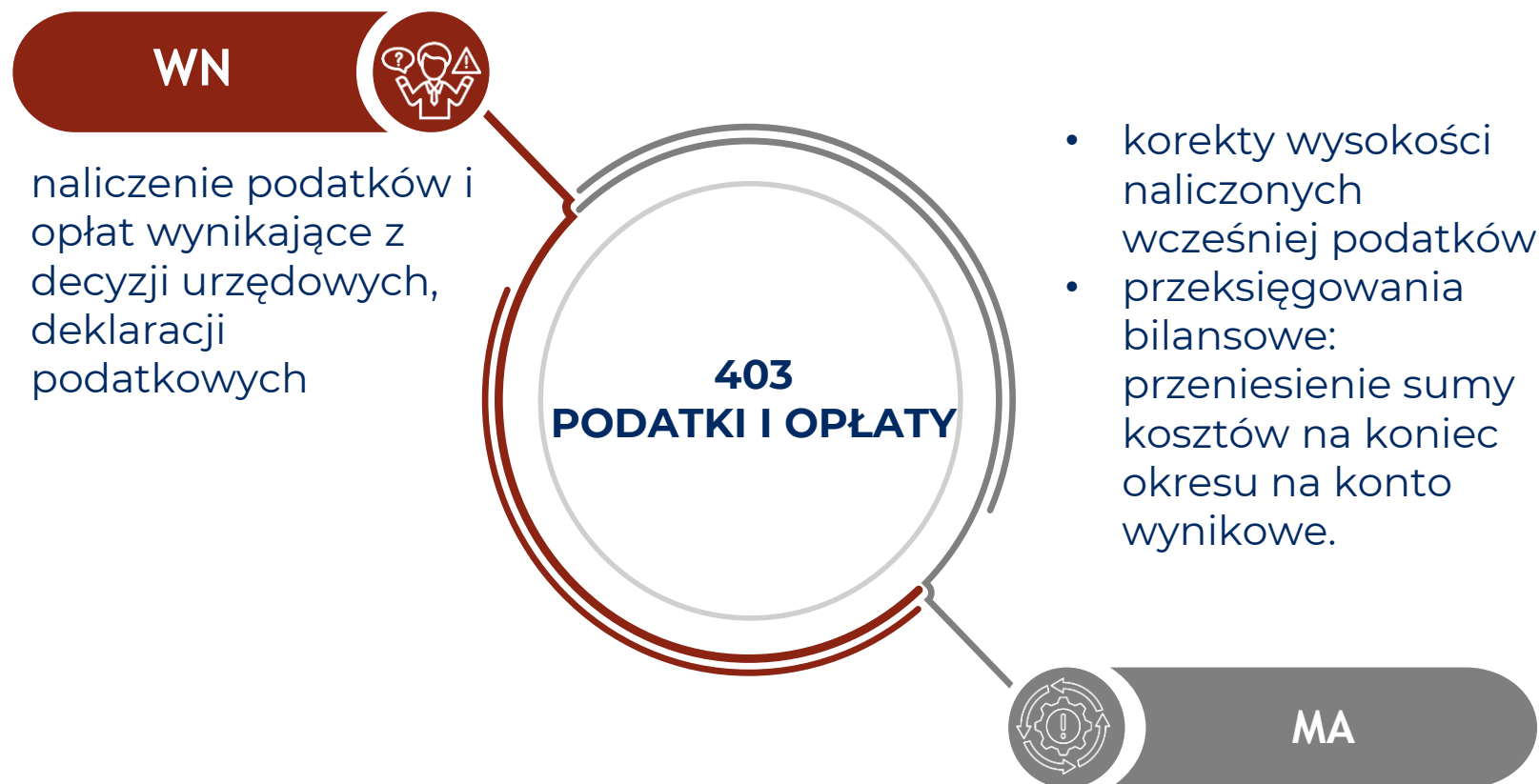


Konto **Podwykonawstwo medyczne** służy do ewidencji kosztów **usług medycznych** świadczonych na rzecz jednostki przez podmioty zewnętrzne oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, z uwzględnieniem analityki pozwalającej na identyfikację poszczególnych kategorii personelu medycznego.



Konto **Pozostałe usługi medyczne** służy ewidencji kosztów **gotowości, konsultacji, szczepień, zakupu protetyki.**

- **Na koncie 403** ewidencjonuje się koszty o charakterze publicznoprawnym. Nie zalicza się do nich podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) ani podatku od towarów i usług (VAT).



403 – Podatki i opłaty



Struktura kont „podatki i opłaty” jest następująca:

- **pierwszy poziom analityki** określa odpowiednio:

- podatki,
- opłaty.

Symbol konta	Konto syntetyczne	I poziom analityczny	II poziom analityczny	III poziom analityczny	IV poziom analityczny i dalsze - do wykorzystania według potrzeb świadczeniodawcy	Nazwa konta
403-**-**	403	**	**			Podatki i opłaty
403-01-**	403	01	**			Podatki
403-02-**	403	02	**			Opłaty

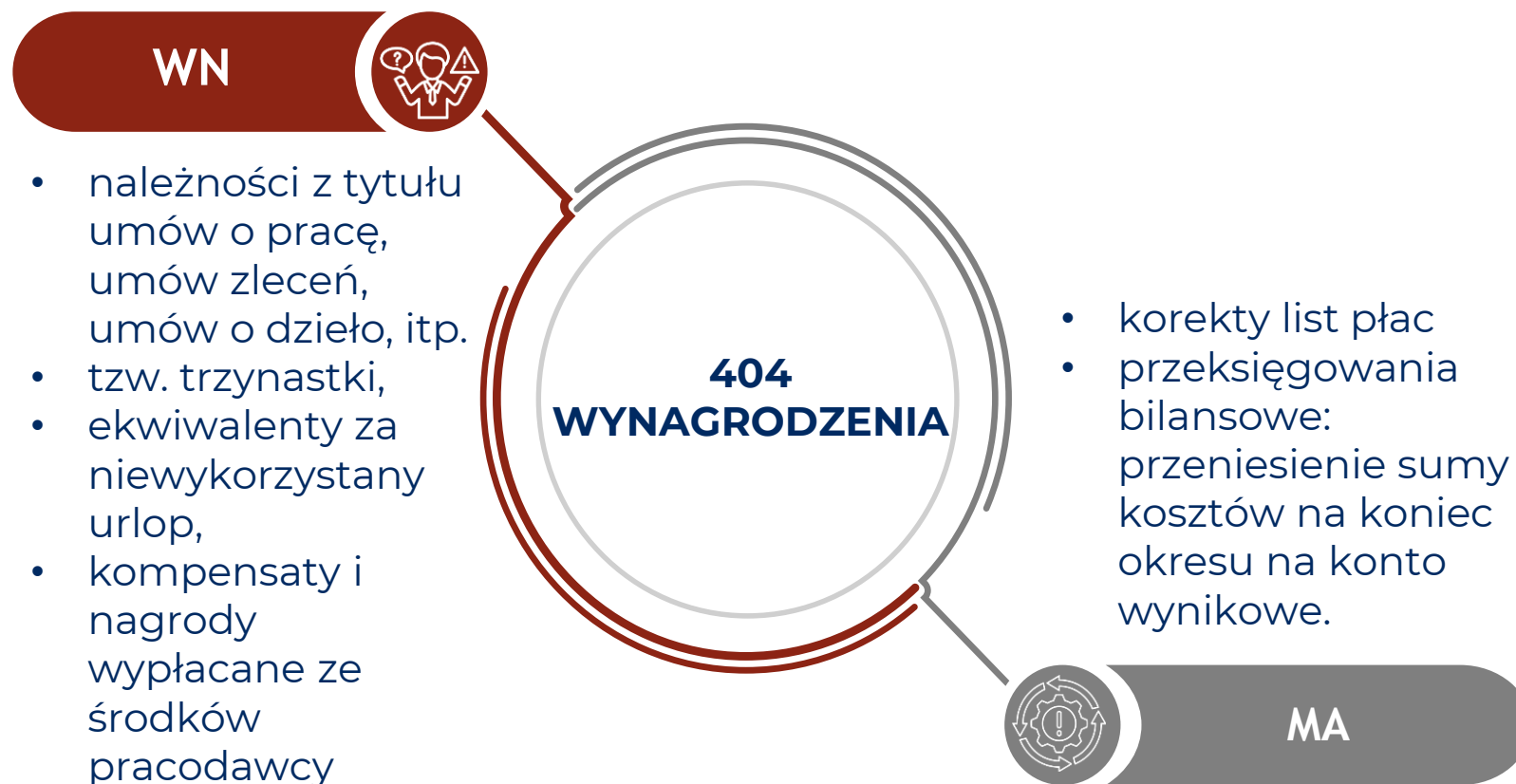
drugi poziom analityki wyodrębnia rodzaje podatków i opłat

Symbol konta	Konto syntetyczne	I poziom analityczny	II poziom analityczny	III poziom analityczny	IV poziom analityczny i dalsze - do wykorzystania według potrzeb świadczeniodawcy	Nazwa konta
403-**-**	403	**	**			Podatki i opłaty
403-01-**-**	403	01	**			Podatki
403-01-01	403	01	01			Podatek od nieruchomości
403-01-02	403	01	02			Podatek VAT nie podlegający odliczeniu
403-01-03	403	01	03			Podatek akcyzowy
403-01-04	403	01	04			Pozostałe podatki kosztowe

drugi poziom analityki wyodrębnia rodzaje podatków i opłat

Symbol konta	Konto syntetyczne	I poziom analityczny	II poziom analityczny	III poziom analityczny	IV poziom analityczny i dalsze - do wykorzystania według potrzeb świadczeniodawcy	Nazwa konta
403-**-**	403	**	**			Podatki i opłaty
403-02-**-	403	02	**			Opłaty
403-02-01	403	02	01			PFRON
403-02-02	403	02	02			Opłata za wieczyste użytkowanie gruntu
403-02-03	403	02	03			Opłaty za korzystanie ze środowiska i emisje gazów
403-02-04	403	02	04			Opłaty za odbiór odpadów komunalnych
403-02-05	403	02	05			Opłaty skarbowe, sądowe i notarialne
403-02-06	403	02	06			Pozostałe opłaty

- **Na koncie 404** ewidencjonuje się koszty wynagrodzeń w kwotach brutto, wynikające z list płac (zarówno dla pracowników, jak i osób zatrudnionych na podstawie umów cywilnoprawnych).



404 – Wynagrodzenia



Struktura kont „wynagrodzenia” jest następująca:

- **pierwszy poziom analityki** określa rodzaje występujących typów umów:

- o pracę,
- zlecenia,
- o dzieło,
- pozostałe umowy cywilno-prawne.

Symbol konta	Konto syntetyczne	I poziom analityczny	II poziom analityczny	III poziom analityczny	IV poziom analityczny i dalsze - do wykorzystania według potrzeb świadczeniodawcy	Nazwa konta
404-**-**-**	404	**	**	**		Wynagrodzenia
404-01-**-**	404	01	**	**		Wynagrodzenia z tytułu umów o pracę
404-02-**-**	404	02	**	**		Umowy zlecenia
404-03-**-**	404	03	**	**		Umowy o dzieło
404-04-**-**	404	04	**	**		Pozostałe umowy cywilno-prawne

drugi poziom analityki pozwala określić odpowiednio:

- wynagrodzenia z tytułu umów o pracę w rozbiciu na składniki kosztów wynagrodzeń,
- umowy zlecenia w rozbiciu na dyżury i pozostałe,
- umowy o dzieło,
- pozostałe umowy cywilno-prawne.

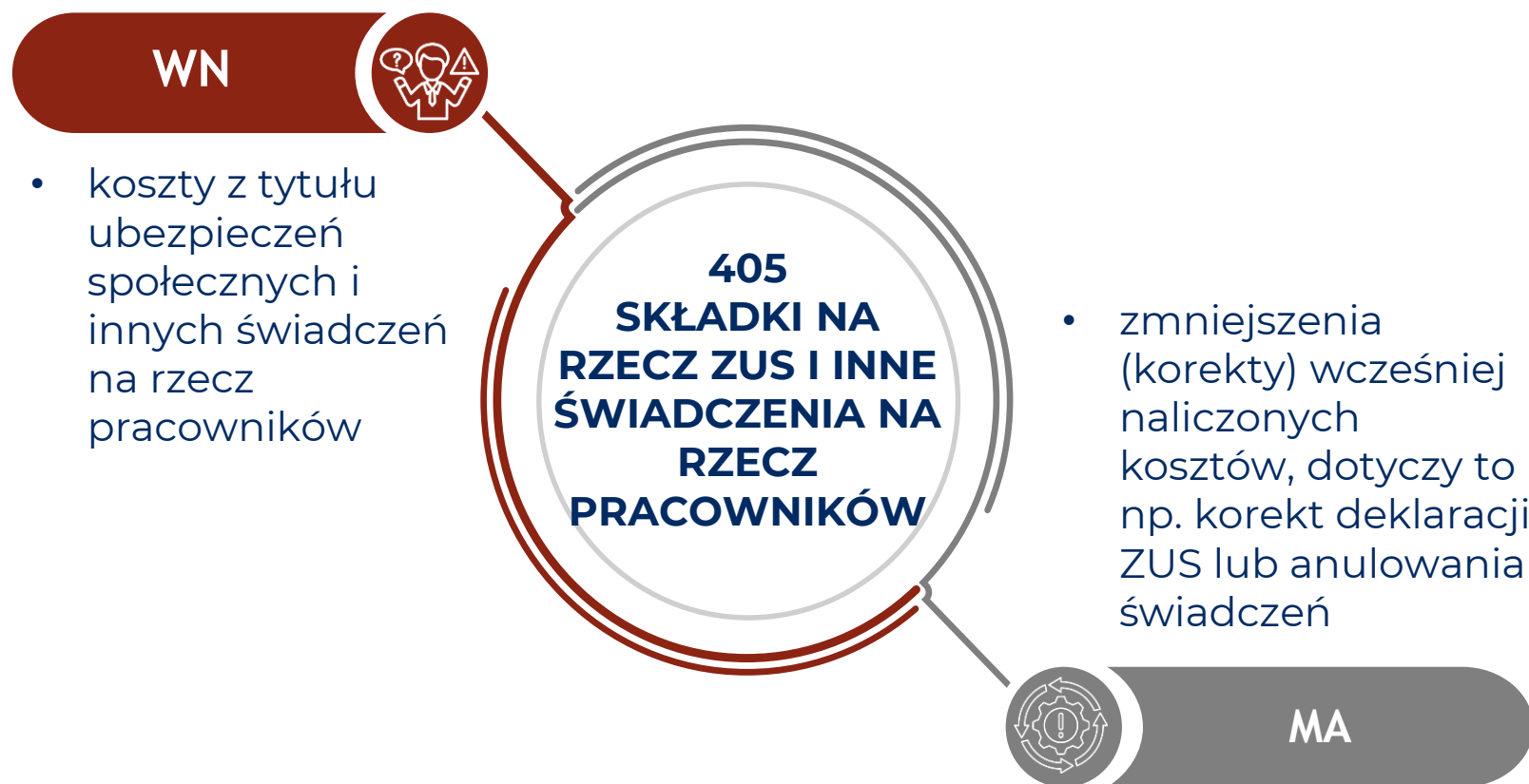
trzeci poziom analityki służy doszczegółowieniu informacji w zakresie 16 kategorii personelu

1	Lekarze
2	Lekarze rezydenci
3	Pielęgniarki i położne
4	Perfuzjoniści
5	Psycholodzy, psychoterapeuci, terapeuci uzależnień
6	Dietetycy
7	Logopedzi
8	Fizjoterapeuci, rehabilitanci, technicy rehabilitacji, masażyści, mgr rehabilitacji
9	Fizycy medyczni
10	Technicy (radiologii, elektroradiologii itd.)
11	Terapeuci zajęciowi
12	Ratownicy medyczni
13	Pozostały personel medyczny
14	Pozostały personel niemedyczny (salowe, rejestratorki, sekretarki medyczne, opiekunowie medyczni, sanitariusze itd.)
15	Pozostały personel niemedyczny, administracyjny, zarząd
16	Stażyści

405 – Składki na rzecz ZUS i inne świadczenia na rzecz pracowników



- **Na koncie 405** ewidencjonuje się koszty pracodawcy związane z zabezpieczeniem socjalnym i zdrowotnym zatrudnionych. Zalicza się do nich głównie składki ZUS w części finansowanej przez pracodawcę.



405 – Składki na rzecz ZUS i inne świadczenia na rzecz pracowników



Symbol konta	Konto syntetyczne	I poziom analityczny	II poziom analityczny	III poziom analityczny	IV poziom analityczny i dalsze - do wykorzystania według potrzeb świadczeniodawcy	Nazwa konta
405-**-**-**	405	**	**	**		Składki na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (ZUS) i inne świadczenia na rzecz pracowników
405-01-**-**	405	01	**	**		Składki ZUS - umowy o pracę: składka emerytalna (SE), składka rentowa (SR), składka wypadkowa (SW), fundusz pracy i Fundusz Solidarnościowy z (FP i FS), Fundusz Emerytur Pomostowych (FEP), Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych (FGŚP)
405-02-**-**	405	02	**	**		Składki ZUS od umów zleceń: składka emerytalna (SE), składka rentowa (SR), składka wypadkowa (SW), fundusz pracy i fundusz solidarnościowy (FP i FS), fundusz emerytur pomostowych (FEP), fundusz gwarantowanych świadczeń pracowniczych (FGŚP)
405-03-**-**	405	03	**	**		Składki ZUS od umów o dzieło: składka emerytalna (SE), składka rentowa (SR), składka wypadkowa (SW), fundusz pracy i fundusz solidarnościowy (FP i FS), fundusz emerytur pomostowych (FEP), fundusz gwarantowanych świadczeń pracowniczych (FGŚP)
405-04-**-**	405	04	**	**		Składki ZUS od innych umów cywilno-prawnych: składka emerytalna (SE), składka rentowa (SR), składka wypadkowa (SW), fundusz pracy i fundusz solidarnościowy (FP i FS), fundusz emerytur pomostowych (FEP), fundusz gwarantowanych świadczeń pracowniczych (FGŚP)
405-05-**-**	405	05	**	**		Odpisy na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych
405-06-**-**	405	06	**	**		Koszty zachowania bezpieczeństwa i higieny pracy (BHP)
405-07-**-**	405	07	**	**		Szkolenia pracowników
405-08-**-**	405	08	**	**		Pracowniczy Plan Kapitałowy - PPK (część pracodawcy)
405-09-**-**	405	09	**	**		Pozostałe świadczenia na rzecz pracowników

405 – Składki na rzecz ZUS i inne świadczenia na rzecz pracowników



Ewidencja składek ZUS została rozbita na poszczególne rodzaje składek, odrębnie dla każdego rodzaju umów występujących u Świadczeniodawców.

Składki ZUS:

- | | |
|--------------------------------|--|
| ▪ (1) składka emerytalna (SE), | ▪ (4) Fundusz Pracy i Fundusz Solidarnościowy (FP i FS), |
| ▪ (2) składka rentowa (SR), | ▪ (5) Fundusz Emerytur Pomostowych (FEP), |
| ▪ (3) składka wypadkowa (SW), | ▪ (6) Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych (FGŚP). |

406 – pozostałe koszty rodzajowe



- **Na koncie 406** ewidencjonuje się ubezpieczenia inne niż ZUS (np. OC działalności, majątkowe – jeśli nie są ujmowane gdzie indziej), koszty podróży służbowych.



406 – pozostałe koszty rodzajowe



Symbol konta	Konto syntetyczne	I poziom analityczny	II poziom analityczny	III poziom analityczny	IV poziom analityczny i dalsze - do wykorzystania według potrzeb świadczeniodawcy	Nazwa konta
406-**-**	406	**	**			Pozostałe koszty rodzajowe
406-00-**-**	406	00	**			Pozostałe koszty rodzajowe - refaktury
406-01-**-**	406	01	**			Koszty krajowych i zagranicznych podróży służbowych
406-02-**-**	406	02	**			Koszty ubezpieczeń majątkowych, OC, komunikacyjnych
406-03-**-**	406	03	**			Koszty reprezentacji i reklamy
406-04-**-**	406	04	**			Koszty składek na rzecz organizacji, zrzeszeń, klastrow
406-05-**-**	406	05	**			Koszty przejazdów do celów służbowych
406-06-**-**	406	06	**			Inne pozostałe koszty

Refakturowanie to przeniesienie kosztów na podmiot, który faktycznie/finalnie korzysta z usługi/towaru/materiału. Mamy z nim do czynienia wówczas, gdy podatnik działa we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej (zgodnie z art. 8 ust. 2a ustawy o VAT). Kosztami wykonania usługi/zakupu towaru zostaje obciążony podmiot, który ostatecznie korzysta z usługi/towaru - czyli wspomniana osoba trzecia.

Podmiot najpierw traktowany jest jako usługobiorca, a następnie jako usługodawca tej samej usługi.

Przedmiotem refaktur są min: energia elektryczna, gaz, woda, ogrzewanie, podatek od nieruchomości, itd.



W „Zasadach tworzenia kont NKUP i refaktur” tj. pkt 4 załącznika numer 5 do Rozporządzenia wskazano zasady tworzenia kont 401 i 402 do ewidencji kosztów podlegających refakturowaniu.

- dla kont **401 „zużycie materiałów i energii”** oraz **402 „usługi obce”**, na drugim poziomie analitycznym dodaje się konta z oznaczeniem „00”, które służyć mają ewidencji kosztów podlegających refakturowaniu,

401-03-00- Zużycie energii – refaktury**

401-03-00-od 01 do 99 Zużycie energii – refaktury (przypisanie rodzaju energii według potrzeb świadczeniodawcy)

402-01-00- Usługi niemedyczne – refaktury**

402-01-00-od 01 do 99 Usługi niemedyczne – refaktury (przypisanie rodzaju usług według potrzeb świadczeniodawcy)

- dla konta **406 „pozostałe koszty rodzajowe”** dla kosztów podlegających refakturowaniu przewidziano pierwszy poziom analityczny również z oznaczeniem „00”.

406-00- Pozostałe koszty rodzajowe – refaktury**

406-00-od 01 do 99 Pozostałe koszty rodzajowe – refaktury *(przypisanie rodzaju pozostałych kosztów według potrzeb świadczeniodawcy)*

Refakturowanie



Symbol konta	Konto syntetyczne	I poziom analityczny	II poziom analityczny	III poziom analityczny	IV poziom analityczny i dalsze - do wykorzystania według potrzeb świadczeniodawcy	Nazwa konta
401-03-00-**-	401	03	00	**		Zużycie energii - refaktury
401-03-00-01	401	03	00	01		Energia elektryczna - refaktury
401-03-00-02	401	03	00	02		Gaz - refaktury
401-03-00-03	401	03	00	03		Energia ciepła - refaktury
401-03-00-04	401	03	00	04		Woda i ścieki - refaktury
402-01-00-**-	402	01	00	**		Usługi niemedyczne - refaktury
402-01-00-01	402	01	00	01		Usługi telekomunikacyjne - refaktury
402-01-00-02	402	01	00	02		Transport pozostały - refaktury
402-01-00-03	402	01	00	03		Inne usługi niemedyczne - refaktury
402-02-00-**-	402	02	00	**		Usługi medyczne - refaktury
402-02-00-01	402	02	00	01		Zakupione usługi medyczne - refaktury
406-00-**-	406	00	**			Pozostałe koszty rodzajowe - refaktury
406-00-od 01 do 99	406	00	od 01 do 99			Pozostałe koszty rodzajowe - refaktury (przypisanie rodzaju pozostałych kosztów według potrzeb świadczeniodawcy)

Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodu (NKUP)



Koszt uzyskania przychodów – wydatek poniesiony w celu uzyskania przychodu lub utrzymania źródła przychodów.

Nie wszystkie wydatki poniesione w celu uzyskania przychodu lub utrzymania źródła przychodów są kwalifikowane jako koszty uzyskania przychodów.

Ustawy o podatkach dochodowych wprowadzają zamkniętą listę wydatków, które mimo iż zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, **nie stanowią kosztów uzyskania przychodów**, np. wydatki na reprezentację lub na potrzeby osobiste podatnika.

Szczegółowy wykaz takich wydatków, których w świetle wymienionych ustaw nie uważa się za koszty uzyskania przychodów przedstawia **art. 16 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 23 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.**

Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodu (NKUP)



W planie kont stanowiącym załącznik do Rozporządzenia wyodrębniono konta do ewidencji **kosztów niestanowiących uzyskania przychodów (NKUP)**:

- **400 „amortyzacja”** – podział jest uwidoczniiony na II poziomie analitycznym z oznaczeniem „02” – nie jest zachowana reguła używania oznaczeń symbolem „00”.

400-01-02- Amortyzacja środków trwałych – NKUP**

400-02-02- Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych – NKUP**

Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodu (NKUP)



- **401 „zużycie materiałów i energii” i 402 „usługi obce”** dla kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów zarezerwowano poziom trzeci z oznaczeniem „00” i możliwością doszczegółowienia na dalszych poziomach analitycznych

401-01-01-00-od 01 do 99 Materiały niemedyczne – NKUP

401-02-01-00 Leki NKUP

401-02-04-00 Materiały medyczne NKUP

402-01-11-00-od 01 do 99 Inne usługi niemedyczne – NKUP

402-02-05-00-od 01 do 99 Pozostałe usługi medyczne NKUP

Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodu (NKUP)



- **403 „podatki i opłaty”** – pomimo braku oznaczenia 00 – konto **403-02-01 PFRON** jest co do zasady NKUP – jego wartość należy uwzględniać przy ustalaniu kosztów NKUP – tj. kosztów nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów do podatku. Dla konta 403-01 NKUP można utworzyć na II poziomie analityki, tj.

403-01-00 Podatki - NKUP

Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodu (NKUP)



- **404 „wynagrodzenia”** dla kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów zarezerwowano poziom czwarty z oznaczeniem „00” z możliwością podziału na grupy zawodowe, np.:

404-01-01-02-00 wynagrodzenie zasadnicze rezydentów NKUP

404-01-01-02-01 wynagrodzenie zasadnicze rezydentów KUP

404-01-01-16-00 wynagrodzenie zasadnicze stażystów NKUP

404-01-01-16-01 wynagrodzenie zasadnicze stażystów KUP

Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodu (NKUP)



- **405-07-**-** „szkolenia pracowników”** dla kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów zarezerwowano czwarty poziom analityczny z oznaczeniem „00” i podziałem na grupy zawodowe, np.:

405-07-03-01-00 Pozostałe koszty szkoleń pracowników NKUP- lekarze

405-07-03-01-01 Pozostałe koszty szkoleń pracowników KUP- lekarze

405-07-03-02-00 Pozostałe koszty szkoleń pracowników NKUP- lekarze rezydenci

405-07-03-02-01 Pozostałe koszty szkoleń pracowników KUP- lekarze rezydenci

Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodu (NKUP)



- **406 „pozostałe koszty rodzajowe”** dla kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów zarezerwowano drugi poziom analityczny również z oznaczeniem „00” i możliwością doszczegółowienia na dalszych poziomach analitycznych.

406-01-00 Koszty krajowych i zagranicznych podróży służbowych – NKUP

406-02-00 Koszty ubezpieczeń majątkowych, OC, komunikacyjnych – NKUP

406-03-00 Koszty reprezentacji i reklamy – NKUP

406-04-00 Nieobowiązkowe składki na rzecz organizacji, zrzeszeń, klastrow – NKUP

406-05-00 Koszty przejazdów do celów służbowych – NKUP

406-06-00 Inne koszty - NKUP

Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodu (NKUP)



Symbol konta	Konto syntetyczne	I poziom analityczny	II poziom analityczny	III poziom analityczny	IV poziom analityczny i dalsze - do wykorzystania według potrzeb świadczeniodawcy	Nazwa konta
400-01-02-**	400	01	02	**		Amortyzacja środków trwałych - NKUP
400-02-02-**	400	02	02	**		Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych - NKUP
401-01-01-00	401	01	01	00		Materiały niemedyczne - NKUP
402-01-11-00	402	01	11	00		Inne usługi niemedyczne - NKUP
402-02-07-00	402	02	07	00		Pozostałe usługi medyczne NKUP
406-01-00	406	01	00			Koszty krajowych i zagranicznych podróży służbowych - NKUP
406-02-00	406	02	00			Koszty ubezpieczeń majątkowych, OC, komunikacyjnych - NKUP
406-03-00	406	03	00			Koszty reprezentacji i reklamy - NKUP
406-04-00	406	04	00			Nieobowiązkowe składki na rzecz organizacji, zrzeszeń, klastrow - NKUP
406-05-00	406	05	00			Koszty przejazdów do celów służbowych - NKUP
406-06-00	406	06	00			Inne koszty - NKUP

Krąg kosztów



Polskie prawo bilansowe dopuszcza dwie metody ustalania wyniku finansowego, tj. **porównawczą i kalkulacyjną**. W porównawczym rachunku zysków i strat występuje problem zachowania równowagi w tzw. **zamkniętym kręgu kosztów**. Krąg ten tworzą następujące konta:

konto 49

Rozliczenie kosztów

zespół 5

Koszty według typów działalności i ich rozliczenie

Zespół 6

Produkty i rozliczenia międzyokresowe (z wyjątkiem tej części kosztów rozliczanych w czasie, które nie są związane z podstawową działalnością operacyjną)

Konto 70-1

Koszt sprzedanych produktów

Wejście do kręgu kosztów

konta zespołu 4
(rodzaj) / 490

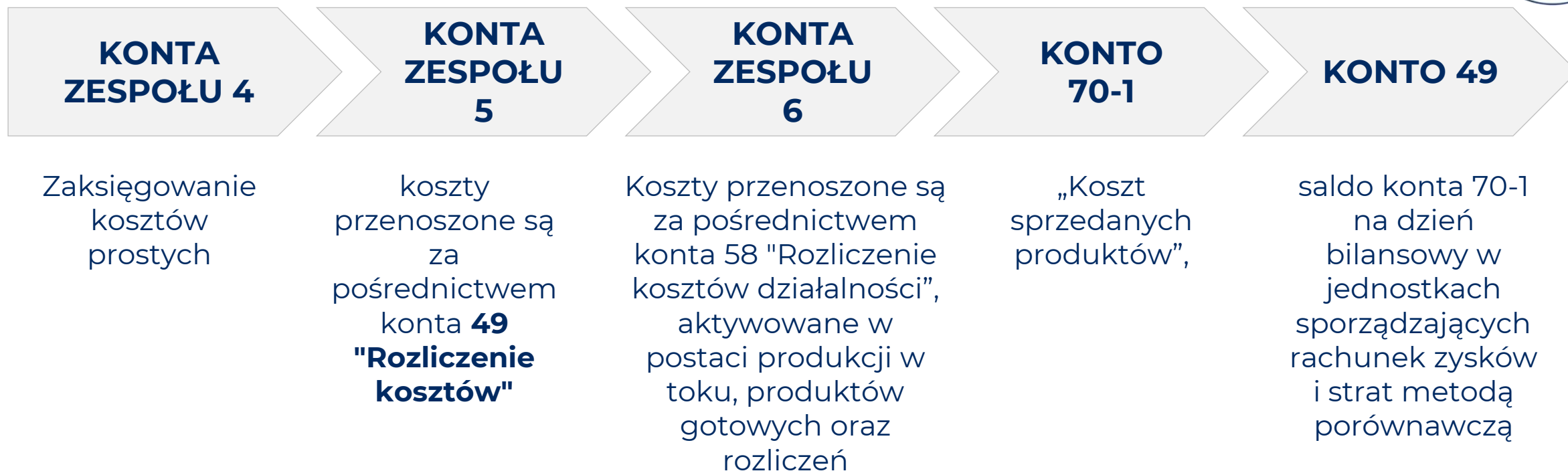
konta zespołu 5
(miejsce zużycia)/580

konta zespołu 6
rozliczenia
międzyokresowe,
produkty,

konta zespołu 7

Na koniec roku następuje przeksięgowanie sald kont wynikowych według przyjętych w danej jednostce zasad na konto 860 (zamknięcie kot wynikowych).

Krąg kosztów



Saldo końcowe konta 49 oznacza zmianę stanu produktów, które powinno odpowiadać wartości zmiany stanu produkcji w toku i produktów niesprzedanych oraz rozliczeń międzyokresowych. **W ten sposób zamyka się krąg kosztów.**