



ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE A MOLDOVEI

Cu titlu de manuscris

C.Z.U.: 657.41/.45:614.2(478)(043)

LUDMILA FRUMUSACHI

PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII ÎN INSTITUȚIILE MEDICO-SANITARE PUBLICE LA AUTOFINANȚARE

522.02. CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ

Teză de doctor în științe economice

Conducător științific:

ȚURCANU Viorel,

Doctor habilitat în economie,
profesor universitar

Autorul:

FRUMUSACHI Ludmila

CHIȘINĂU, 2019

© FRUMUSACHI LUDMILA, 2019

CUPRINS:		Pag.
	ADNOTARE	5
	LISTA ABREVIERILOR	8
	INTRODUCERE	9
I.	FUNDAMENTE TEORETICE ALE CONTABILITĂȚII ÎN INSTITUȚIILE MEDICO - SANITARE PUBLICE	17
1.1.	Conceptul contabilității în domeniul medico – sanitar și direcții de dezvoltare a acestuia.....	17
1.2.	Impactul particularităților IMSP la autofinanțare și a serviciilor medicale asupra organizării contabilității.....	35
1.3.	Bugetul ca instrument de bază al gestiunii în sistemul ocrotirii sănătății.....	45
1.4.	Concluzii la capitolul 1.....	52
II.	ABORDĂRI METODOLOGICO – APLICATIVE ALE CONTABILITĂȚII VENITURILOR ȘI CHELTUIELILOR	55
2.1.	Aspecte contabile privind asigurarea cu informații a procesului de achiziție cu medicamente	55
2.2.	Probleme ale contabilității costurilor și cheltuielilor din prestarea serviciilor medicale	66
2.3.	Specificul contabilizării veniturilor în condiții de autofinanțare a instituțiilor medicale.....	85
2.4.	Concluzii la capitolul 2.....	99
III.	MODERNIZAREA SISTEMULUI INFORMAȚIONAL AL IMSP ÎN CADRUL CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE ȘI RAPORTĂRII INTEGRATE	102
3.1.	Direcții de raționalizare a contabilității de gestiune.....	102
3.2.	Controlul bazat pe bugete în condiții de autonomie financiară a instituțiilor medicale.....	119
3.3.	Optimizarea informației de raportare în scopuri manageriale și aprecierii performanței activității IMSP.....	126
3.4.	Concluzii la capitolul 3.....	138
	CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI	140
	BIBLIOGRAFIE	145
	ANEXE	159
Anexa 1	Organizarea sistemului sănătății din RM.....	160
Anexa 2	Gruparea instituțiilor de prestări servicii medicale.....	161
Anexa 3	Organigrama IMSP Institutului de Medicină Urgentă.....	162
Anexa 4	Gruparea activităților medicale în Republica Moldova.....	163
Anexa 5	Caracteristicile serviciilor medicale.....	164
Anexa 6	Tipurile de servicii medicale prestate în corelațiile cu sursele de finanțare RM.....	165
Anexa 7	Tipuri de instituții medicale și serviciile medicale prestate de acestea.....	166
Anexa 8	Instituțiile publice/bugetare în care Ministerul Sănătății are calitatea de fondator.....	167

Anexa 9	Cerințe și standarde privind raportarea dezvoltării durabile prin prisma metodologiei străine.....	168
Anexa 10	Principii și cerințe privind calculul articolelor de cheltuieli din devizul de venituri și cheltuieli (bussines-planul)	169
Anexa 11	Structura stocurilor de medicamente și dispozitivelor medicale	171
Anexa 12	Criterii de clasificare VEN.....	172
Anexa 13	Mecanismul de aprovizionare și reglementare a medicamentelor.....	173
Anexa 14	Procesul Achiziției Publice de Medicamente Centralizate în Sănătate și responsabilitățile Grupului de lucru.....	174
Anexa 15	Mecanismul de formarea a tarifului medical.....	175
Anexa 16	Calculul costurilor Centrelor de cost.....	176
Anexa 17	Criterii de grupare a veniturilor	181
Anexa 18	Clasificarea veniturilor activității de bază IMSP după direcții și centre de responsabilitate.....	182
Anexa 19	Clasificarea veniturilor activității de bază a IMSP după sursa de proveniență.....	183
Anexa 20	Metode de plată în sistemele de sănătate.....	184
Anexa 21	Etapele contractării IMSP cu CNAM.....	185
Anexa 22	Modalități de achitare a serviciilor de asistență medicală	186
Anexa 23	Nomenclatorul articolelor de cost	187
Anexa 24	Clasificarea costurilor în IMSP pe centre de responsabilitate.....	188
Anexa 25	Corelația centrelor de cost și costurilor directe și indirecte în cadrul acestora.....	189
Anexa 26	Calculul Costurilor serviciilor medicale în baza metodei ABC-costing.....	190
Anexa 27	Criteriile de clasificare a bugetelor	191
Anexa 28	Bugetul general în IMSP.....	192
Anexa 29	Etapele de elaborare a bugetului	193
Anexa 30	Registrul privind utilizarea finanțărilor a IMSP pe tipuri de activități și articole de costuri.....	194
Anexa 31	Sistemul Informațional Automatizat „Asistență Medicală Spitalicească”	195
Anexa 32	Act de implementare IMSP Institutul de Medicină Urgentă.....	196
Anexa 33	Act de implementare IMSP Dispensarul Republican de Narcologie.....	197
Anexa 34	Act de implementare IMSP Spitalul de Dermatologie și Maladii Comunicabile.....	198
Anexa 35	Certificat de inovator.....	199
Anexa 36	Certificat de implementare a rezultatelor științifice emis de AMDM.....	200
Anexa 37	Act de implementare MSMPS.....	201
Anexa 38	Certificat de implementare a rezultatelor științifice emis de CNAM	202
	DECLARAȚIA PRIVIND ASUMAREA RĂSPUNDERII.....	203
	CV AL AUTORULUI.....	204

ADNOTARE

FRUMUSACHI Ludmila, „Particularitățile contabilității în instituțiile medico-sanitare publice la autofinanțare”, teză de doctor în economie, 522.02. Contabilitate; audit; analiză economică , Chișinău, 2019.

Structura tezei de doctor include: adnotarea, introducere, 3 capitole, concluzii generale și recomandări, bibliografia din 231 de titluri, 38 anexe, 144 pagini text de bază, 38 tabele și 24 figuri. Cercetările sunt reflectate în 18 lucrări științifice.

Cuvinte-cheie: instituție medico-sanitară, servicii medicale, cost, buget, centrul de responsabilitate, centru de costuri, raportare integrată, indicatori de performanță.

Domeniul de studiu: contabilitate.

Scopul lucrării constă în studierea multilaterală, a particularităților contabilității financiare și contabilității de gestiune a IMSP la autofinanțare, în vederea perfecționării acestora.

Obiectivele lucrării: fundamentarea teoretico-metodologică a particularităților de activitate a IMSP și elaborarea conceptului contabilității în aceste instituții; analiza evoluției contabilității în instituțiile medicale și identificarea direcțiilor de modernizare a acestora, reieșind din cerințele SNC și IFRS; determinarea impactului Directivei 2013/34/UE asupra metodologiei contabilității și raportării financiare la entitățile din RM; aplicarea unor metode avansate a contabilității de gestiune: ABC – costing, organizare evidenței pe centre de responsabilitate, raportul integrat și altele.

Noutatea și originalitatea științifică constă în evidențierea particularităților serviciilor medicale și determinarea impactului acestora asupra contabilității IMSP la autofinanțare; fundamentarea aplicării unor conturi contabile noi și a schemelor de înregistrare contabilă ale operațiilor economice; organizarea procesului bugetar, bazat pe conceptul „bugetarea orientată spre rezultate”; elaborarea, recomandarea și implementarea modelelor de rapoarte interne și rapoarte integrate, luând în considerare specificul IMSP.

Problema științifică importantă soluționată, constă în perfecționarea contabilității în IMSP, în baza modernizării procesului de bugetare; elaborării metodicii de contabilizare a operațiilor economice privind costurile, cheltuielile și veniturile, în vederea gestionării strategice a IMSP la autofinanțare, crearea unui sistem informațional rațional pentru aprecierea performanțelor activității.

Semnificația teoretică a tezei rezidă în determinarea conceptului contabilității în domeniul medico-sanitar și la autofinanțare, luând în considerare evaluarea direcțiilor de dezvoltare a acestora în condițiile adaptării contabilității RM la cerințele Directivei Europene.

Valoarea aplicativă constă în: elaborarea unui model rațional de contabilitate a operațiunilor economice în procesul de achiziționare a medicamentelor privind veniturile; recomandarea unui sistem de costuri în baza ABC – costing, centrelor de responsabilitate, implementarea bugetelor totale și parțiale având în vedere specificul IMSP la autofinanțare.

Implementarea rezultatelor științifice: unele recomandări elaborate în teză au fost aplicate și acceptate spre implementare în practica contabilă a IMSP.

АННОТАЦИЯ

ФРУМУСАКИ Людмила, «Особенности бухгалтерского учета в государственных медико-санитарных учреждениях на самофинансировании», докторская диссертация в области экономики, 522.02. Бухгалтерский учет; аудит; экономический анализ, Кишинэу, 2019.

В структуру докторской диссертации входит: аннотация, введение, 3 главы, общие выводы и рекомендации, библиографический список из 231 наименований, 38 приложений, 144 страниц основного текста, 38 таблиц и 24 рисунка. Результат исследования отражены в 18 научных работах.

Ключевые слова: медико-санитарное учреждение, медицинские услуги, стоимость, бюджет, центр ответственности, центр затрат, интегрированная отчетность, качественные показатели.

Область исследования: экономика и бухгалтерский учет.

Цель работы состоит в многостороннем изучении особенностей финансового учета и управленческого учета ГМСУ на самофинансировании в целях их совершенствования.

Задачи исследования: теоретико-методологическое обоснование особенностей деятельности ГМСУ и разработка концепции бухгалтерского учета в данных учреждениях; анализ эволюции бухгалтерского учета в медицинских учреждениях и определение направлений их модернизации, исходя из требований НСБУ и МСФО; определение влияния Директивы 2013/34/ЕС на методологию бухгалтерского учета и финансовой отчетности в субъектах РМ; применение передовых методов управленческого учета: ABC–калькуляция, организация учета по центрам ответственности, интегрированная отчетность и другие.

Научная новизна и оригинальность состоит в выявлении особенностей медицинских услуг и определении их влияния на бухгалтерский учет ГМСУ на самофинансировании; обоснование применения некоторых новых бухгалтерских счетов и схем бухгалтерского учета экономических операций; организация бюджетного процесса, основанного на концепции «бюджетирование ориентированное на результат»; разработка, рекомендация и внедрение моделей внутренних отчетов и интегрированных отчетов, принимая во внимание специфику ГМСУ.

Важная решаемая научная проблема состоит в совершенствовании бухгалтерского учета в ГМСУ, на основе модернизации процесса бюджетирования; разработки методики бухгалтерского учета экономических операций относятся к затратам, расходов и доходов в целях стратегического управления ГМСУ на самофинансировании, создание рациональной информационной системы для оценки качественных показателей деятельности.

Теоретическая значимость диссертации заключается в определении концепции бухгалтерского учета медико-санитарных учреждений на самофинансировании, принимая во внимание направления их развития в условиях адаптации бухгалтерского учета РМ к требованиям Европейской Директивы.

Практическая значимость заключается в: разработке рациональной модели бухгалтерского учета экономических операций связанных с приобретением препаратов; доходов; рекомендация системы учета затрат на основе ABC – калькуляции, центров ответственности, внедрение общих и частных бюджетов, учитывая специфику ГМСУ на самофинансировании.

Внедрение научных результатов: некоторые рекомендации, выдвинутые в диссертации, были применены и приняты к внедрению в бухгалтерской практике ГМСУ.

ANNOTATION

FRUMUSACHI Ludmila, „Peculiarities of accounting in the public medical-sanitary institutions at self-financing”, thesis of doctor in economics, 522.02. Accounting; auditing; economic analysis, Chisinau, 2019.

The structure of the doctoral thesis includes: annotation, introduction, 3 chapters, general conclusions and recommendations, bibliography of 231 titles, 38 annexes, 144 pages of basic text, 38 tables and 24 figures. The research is reflected in 18 scientific works.

Key words: medical-sanitary institution, medical services, cost, budget, accountability centre, centre of costs, integrated reporting, performance indicators.

Domain of study: accounting.

The purpose of the thesis consists in the multilateral study of the peculiarities of financial accounting and management accounting of the PMSI at self-financing, for the purpose of their improvement.

Objectives of the thesis: theoretical-methodological substantiation of the peculiarities of the activity of the PMSI and elaboration of the concept of accounting in these institutions; analysis of the evolution of accounting in medical institutions and identification of the directions of their modernization, proceeding from the requirements of the NAS and IFRS; determination of the impact of the Directive 2013/34/UE on the methodology of accounting and financial reporting to the entities of the Republic of Moldova; application of some advanced methods of management accounting: ABC - costing, organization of the records on accountability centres, integrated report and others.

Scientific novelty and originality consists in the emphasis of the peculiarities of medical services and determination of their impact on the accounting of the PMSI at self-financing; substantiation of the application of some new accounting records and of the schemes of accounting registration of economic operations; organization of budgetary process, based on the concept of “result-oriented budgeting”; elaboration, recommendation and implementation of internal reporting models and integrated reports, taking into account the specificity of the PMSI.

The solved **important scientific issue** consists in the improvement of accounting in the PMSI, on the basis of the modernization of budgeting process; elaboration of the methodology of economic operations accounting regarding the costs, expenses and revenues, for the purpose of strategic management of the PMSI at self-financing, creation of a rational information system for the evaluation of the performances of activity.

The **theoretical significance of the thesis** consists in the determination of the concept of accounting in the medical-sanitary domain and at self-financing, taking into account the evaluation of the directions of their development in the conditions of the adaptation of the accounting of the Republic of Moldova to the requirements of the European Directive.

The **applicative value consists in:** elaboration of a rational model of economic operations accounting in the process of the purchase of medicines regarding the revenue; recommendation of a system of costs on the basis of ABC - costing, accountability centres, implementation of total and partial budgets, taking into account the specificity of the PMSI at self-financing.

Implementation of scientific results: some recommendations elaborated in the thesis were applied and accepted for implementation in the accounting practice of the PMSI.

LISTA ABREVIERILOR

AOAM	- Asigurările obligatorii de asistență medicală
AMDM	- Agenția medicamentului și Dispozitivelor medicale
AMT	- Asociația Medical Teritorială
APL	- Administrația Publică Locală
ATC	- Anatomical Therapeutical Chemical
BOR	- Bugetarea orientată la rezultate
CAPCS	- Centrul pentru achiziții publice centralizate în sănătate
CEE	- Comunitatea Economică Europeană
CNAM	- Compania Națională de Asigurări în Medicină
CFPI	- Control Financiar Public Intern
CR	- Centre de responsabilitate
CMF	- Centrul Medicilor de Familie
CS	- Centrul de Sănătate
DRG	- Sistemul de clasificare în grupe de diagnosticare (Diagnosis Related Groups)
FAOAM	- Fondul de Asigurări Obligatorii de Asistență Medicală
FFIM	- Formular Farmacoterapeutic al instituției medico-sanitare
IAS	- Standard Internațional de Contabilitate
IFRS	- Standardele Internaționale de Raportare Financiară
IMS	- Instituții medico-sanitare
IMSP	- Instituții medico-sanitare publice
IPSAS	- Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public
MS	- Ministerul Sănătății
MF	- Ministerul Finanțelor
MSMPS	- Ministerul Sănătății, Muncii și Protecției Sociale
RM	- Republica Moldova
RI	- Raportarea Integrată
SNC	- Standardele Naționale de Contabilitate
SNCI	- Standardele Naționale de Control Intern în Sectorul Public
SNCSP	- Standardele Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public
SAOAM	- Sistemul Asigurărilor Obligatorii de Asistență Medicală
OMF	- Oficiul medicilor de familie
OS	- Oficiul de sănătate
QALY	- Quality Adjusted Life Years (anii de viață ajustați în funcție de calitatea vieții)
HG	- Hotărârea Guvernului
HAQ	- Indicele de acces și calitate al serviciilor medicale (Healthcare Access and Quality Index)
TDABC	- Time-Driven ABC
UE	- Uniunea Europeană

INTRODUCERE

Actualitatea temei de cercetare și importanța problemei abordate. Una dintre prioritățile cheie ale politicii statului menținerea și consolidarea sănătății națiunii printr-un mod de viață sănătos și constă în îmbunătățirea accesului și calității serviciilor medicale. Ocrotirea sănătății reprezintă un sistem de instituții, reglementări și politici ale statului, care au drept scop asigurarea stării de sănătate a populației, în general, și a individului, în particular. Sistemul prestărilor serviciilor medicale este unul destul de vast, astfel că problematica gestiunii și contabilității, în aceste instituții, este proporțională sistemului menționat.

Autonomia financiară și de gestiune este un element de bază al noului sistem de asigurare obligatorie de asistență medicală. În urma reformei, instituțiile medicale bugetare au fost transformate în instituții medico - sanitare publice (IMSP), care, în prezent, sunt entități la autofinanțare, non-profit. În condițiile amplificării autonomiei și responsabilității conducătorilor instituțiilor medicale, rolul și misiunea sistemului contabilității de gestiune cresc ca bază informațională pentru evaluarea eficacității și eficienței activității instituției și subdiviziunilor sale, importanța și argumentarea deciziilor tactice și strategice de management în baza unor abordări metodologice unice. Prin urmare, în instituțiile medicale, este extrem de important cercetarea și implementarea unei metodologii noi a contabilității de gestiune sunt extrem de actuale pentru sectorul medical.

Abordarea și studiul temei date au constituit în perioada actuală o necesitate a dezvoltării și perfecționării contabilității în IMSP, având în vedere existenței unor deficiențe generale în organizarea contabilității acestora, care se caracterizează prin absența unor reglementări clare a modului de recunoaștere și contabilizare a cheltuielilor și veniturilor, ambiguitatea informației analitice operative necesare procesului decizional, apariția unor costuri ineficiente în cadrul procesului de bugetare defectuos.

Importanța și actualitatea temei de cercetate, în sectorul medical, se axează pe un spectru larg de probleme ce necesită soluționare, printre care pot fi menționate următoarele: argumentarea teoretico-științifică a conținutului economic al conceptelor privind „serviciile medicale”; perfecționarea procesului de bugetare; raționalizarea indicatorilor de performanță în scopul competitivității costurilor; precizarea modului de recunoaștere și contabilizare a veniturilor ; îmbunătățirea procesului de gestiune prin aplicarea metodelor moderne de calculație a costurilor; implementarea raportării integrate.

Eficiența gestionării mijloacelor publice este cheia stabilității economiei, asigurării creșterii economice și a nivelului bunăstării publice, precum și respectarea intereselor statului de securitate

națională. Toate acestea, desigur, reprezintă o bază obiectivă pentru tranziția sistemului de bugetare, la unul orientat spre rezultate, care nu poate fi efectuată fără modificări adecvate în sistemul de control al statului și IMSP, și anume punerea în aplicare a determinării și aprecierii performanței, ceea ce permite evaluarea gestionării fondurilor entităților medicale.

Luând în considerare cele expuse, actualitatea și importanța temei de cercetare nu poate fi pusă la îndoială și confirmă necesitatea examinării problemelor contabilității în IMSP în cadrul unui studiu minuțios și amplu.

Descrierea situației în domeniu și identificarea problemelor cercetării. Problemele teoretice și practice, vizând contabilitatea în IMSP, au fost tratate în lucrările savanților-economiști autohtoni: Bugaian L., Bucur V., Grabarovschi L., Grigoroș L., Lazari L., Lapițkaia L., Nedeșița A., Tuhari T., Țurcanu V., cât și în lucrările savanților străini de notorietate: Anderson H., Davidson S., Needles B., Horngren C., Foster G. (S.U.A.), Drury K. (Marea Britanie), Bouquin H. (Franța), Albu N., Hlaciuc E., Ionașcu I., Oprișor T., Oprea C., Tabără N. (România), Malinovscaia N., Ușacov A., Vahrușina M. etc. (Federația Rusă).

Cercetările savanților nominalizați au o valoare semnificativă, însă lucrările acestora nu tratează sub aspect complex particularitățile contabilității serviciilor medicale, nu relevă integral direcțiile de perfecționare a acesteia și comportă un caracter teoretico-metodologic. Ținând cont de specificul domeniului, rămân nesoluționate un șir de probleme ale contabilității tranziționale în IMSP, atât de ordin metodologic, cât și de ordin normativ, lipsește o cercetare amplă a recunoașterii și contabilizării veniturilor și cheltuielilor, sunt insuficient studiate problemele organizării contabilității costurilor, ale raționalizării procesului de bugetare, ale abordărilor privind perfecționarea indicatorilor de performanță în scopul salarizării angajaților, implementarea conceptului de raportare integrată pentru asigurarea gestionării strategice a IMSP etc.

Astfel, abordarea problemelor menționate, impulsionează extinderea cercetărilor și necesitatea perfecționării contabilității la IMSP, ce au determinat alegerea temei în cauză, și au condiționat *scopul și obiectivele lucrării*.

Scopul cercetării constă în investigarea multilaterală a aspectelor teoretice și aplicative ale contabilității costurilor, cheltuielilor și veniturilor, a procesului de bugetare și a modului de perfectare a situațiilor financiare și rapoartelor manageriale, în vederea identificării problemelor existente și fundamentării direcțiilor prioritare de perfecționare, conform cerințelor stabilite de cadrul normativ național și practicilor internaționale.

Pentru a realiza și a pune în valoare scopul cercetării, au fost stabilite următoarele **obiective**:

- ✓ evidențierea particularităților activității IMSP, care influențează organizarea contabilității financiare și de gestiune, organizarea controlului intern și asigurarea procesului decizional cu informație;
- ✓ examinarea și argumentarea teoretico-științifică a conținutului economic al definițiilor privind „serviciile medicale”;
- ✓ cercetarea procesului de bugetare la nivel de ramură și IMSP ;
- ✓ investigarea modului de contabilizare a operațiunilor de aprovizionare și specificului formării sortimentului de medicamente prin implementarea analizei VEN/ABC, în vederea creării stocurilor de rezervă la cele mai importante medicamente și majorării eficienței procesului de planificare a achizițiilor publice cu medicamente;
- ✓ studierea modului de calcul al costurilor cu personalul și evidențierea principalelor probleme în vederea divizării și recunoașterii costurilor ce țin de executarea mai multor activități de unii angajați medicali;
- ✓ fundamentarea noilor indicatori de performanță în scopul salarizării angajaților din instituțiile medico-sanitare publice încadrate în sistemul asigurării obligatorii de asistență medicală și pentru încheierea (prelungirea) contractului de management între fondator și conducător;
- ✓ identificarea factorilor care influențează modul de recunoaștere și contabilizare a veniturilor;
- ✓ examinarea metodelor existente ale contabilității costurilor și aplicarea metodei ABC- costing în instituțiile medicale pentru determinarea mai exactă a costurilor pe centre de responsabilitate;
- ✓ optimizarea informației prezentate în sistemul de raportare cu scopul adoptării deciziilor manageriale eficiente și aprecierii performanței activității instituțiilor medicale.

Obiectul cercetării. În urma analizei practicilor contabile la IMSP, au fost utilizate fluxurile informaționale de la: IMSP republicane (IMSP Dispensarul de Narcologie; IMSP Institutul de Neurologie și Neurochirurgie; IMSP Institutul de Medicină Urgentă; IMSP Spitalul de Dermatologie și Maladii Comunicabile, IMSP Spitalul Clinic de Psihiatrie); IMSP municipale (IMSP Spitalul Clinic Municipal Nr.1; IMSP Clinic Municipal „Sf. Arhanghel Mihail”); și IMSP raionale (IMSP Spitalul Raional Criuleni; IMSP Spitalul Raional Ialoveni; IMSP Spitalul Raional Hâncești).

Metodologia de investigație este determinată de metoda dialectică și procedeele de cunoaștere a materiei: inducția și deducția, analiza și sinteza, gruparea și comparația, selectarea și observația. Drept suport direct al investigațiilor la tema în cauză au servit actele legislative și normative ale Republicii Moldova din:

- domeniul contabilității: Legea contabilității și raportării financiare, SNC, IAS, IFRS, regulamente, aplicarea principiilor și convențiilor de bază ale contabilității, caracteristicilor calitative ale informației din situațiile financiare, concepțiile teoretice expuse în lucrările specialiștilor străini și autohtoni;
- domeniul medical: Legi, Hotărâri ale Guvernului, ordine, regulamente și dispoziții ale MSMPS, CNAM, lucrările specialiștilor străini și autohtoni.

Problema științifică importantă, care a fost soluționată în domeniul cercetat, rezidă în relatarea particularităților contabilității în instituțiile medico-sanitare publice la autofinanțare și modernizarea acesteia, perfecționarea procesului de bugetare, precum și a modului de contabilizare a operațiilor economice privind veniturile și cheltuielile, raționalizarea metodelor existente ale contabilității costurilor în contextul gestionării strategice a IMSP. Rezolvarea acestei probleme, în prezenta cercetare, a demonstrat avantajele recomandărilor formulate în teză și influența benefică a acestora asupra performanțelor IMSP.

Noutatea și originalitatea științifică a rezultatelor obținute constau în argumentarea și elaborarea recomandărilor teoretico-metodologice și practice în scopul soluționării unui complex de probleme ce țin de contabilitate la IMSP, care va permite obținerea unor informații relevante și necesare procesului decizional și vizează următoarele elemente inovatoare:

- ✓ fundamentarea unor noi criterii de clasificare a serviciilor medicale, precum și a instituțiilor medicale după tipul de proprietate și sistemul de contabilitate aplicat;
- ✓ evidențierea și sistematizarea particularităților economice, organizaționale, sociale și medicale ce influențează contabilitatea la IMSP;
- ✓ perfecționarea și aplicarea la IMSP a sistemului de bugetare bazat pe rezultate, precum și raportarea integrată, care va permite o analiză aprofundată a activității acestora și va asigura adoptarea deciziilor corecte în vederea realizării strategiei entității;
- ✓ îmbunătățirea metodologiei de contabilizare a veniturilor și cheltuielilor pe centre de responsabilitate, ceea ce va contribui la optimizarea procesului decizional;
- ✓ perfecționarea modului de contabilizare a veniturilor din servicii de asistență medicală conform „Programului unic al asigurării obligatorii de asistență medicală”, pentru reflectarea la sfârșitul fiecărui trimestru și anual a abaterilor de la sumele bugetate, necesare procesului decizional;
- ✓ implementarea unui mecanism de calcul al costurilor pe fiecare centru de cost, care permite constatarea factorilor ce influențează apariția supra costurilor, ce determină punctele vulnerabile în sectorul spitalicesc;

- ✓ aplicarea metodei ABC - costing pentru determinarea costului serviciilor medicale aferente unui pacient, ceea ce va asigura stabilirea exactă a costurilor pentru pacienții tratați chirurgical în funcție de diferite grade de complexitate, formarea bugetului pe secții, și calculul abaterilor de la acesta cu scopul luării deciziilor manageriale;
- ✓ propunerea indicatorilor de performanță pentru salarizarea angajaților;
- ✓ implementarea conceptului de raportare integrată pentru asigurarea gestionării strategice a IMSP.

Semnificația teoretică a tezei rezidă din următoarele investigații:

- ✓ aprofundarea și dezvoltarea teoretică a conceptelor de „îngrijire medicală”, „servicii medicale”, „medicamente” și „dispozitive medicale”, caracteristicile specifice și comparative ale acestora, ce vor permite dezvoltarea și optimizarea procesului decizional la nivel managerial;
- ✓ analiza criteriilor de clasificare a serviciilor medicale, precum și a instituțiilor medicale după tipul de proprietate și sistemul de contabilitate, și recomandarea unor noi criterii de clasificare a acestora;
- ✓ evidențierea particularităților și a modului de organizare a contabilității la IMSP, în acest context argumentarea necesității unor conturi și subconturi contabile noi în scopul obținerii informațiilor relevante pentru managementul entității;
- ✓ definirea și identificarea etapelor procesului bugetar și argumentarea valorii „bugetării orientate spre rezultate”;
- ✓ fundamentarea direcțiilor de perfecționare a raportării financiare și manageriale;
- ✓ efectuarea studiului metodei moderne de calculație a costului serviciilor medicale aferente unui pacient prin ABC-costing și argumentarea implementării la IMSP.

Valoarea aplicativă a cercetării se confirmă prin:

- ✓ definirea și identificarea componentelor procesului bugetar și elaborarea bugetelor bazate pe rezultate, care asigură controlul începând cu etapa de aprovizionare a medicamentelor și finalizând cu veniturile și cheltuielile din prestarea serviciilor medicale;
- ✓ argumentarea aplicării subcontului 2152 „Servicii în curs de execuție” și contului 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”, în cadrul modelelor de contabilizare a operațiunilor aferente cheltuielilor și veniturilor IMSP;
- ✓ implementarea conturilor noi și a schemelor de înregistrări contabile pentru evidența medicamentelor: 218 „Medicamente, consumabile și reactive” și 926 „Medicamente și dispozitive medicale primite pentru depozitare și repartizare”;

- ✓ aplicarea contabilității de gestiune prin formarea centrelor de responsabilitate și argumentarea necesității unor conturi de gestiune și subconturi noi în scopul obținerii informațiilor relevante pentru managementul entității;
- ✓ evidențierea particularităților și a modului de organizare a contabilității costurilor și a controlului de gestiune pe centre de responsabilitate, ce va permite localizarea acestora, depistarea fundamentarea datoriilor;
- ✓ recomandarea unor formulare noi ale rapoartelor manageriale și aprecierea, în baza lor, a calității indicatorilor financiari;
- ✓ studierea avantajelor și dezavantajelor metodelor moderne de calculație a costului serviciilor medicale și argumentarea implementării la IMSP a metodei ABC-costing, care corespunde specificului activității instituțiilor medicale;
- ✓ adaptarea aplicării raportării integrate în condițiile instituțiilor medicale, în scopul aprecierii performanței și gestiunii eficiente.

Rezultatele științifice principale spre susținere constau în: argumentarea conceptelor „servicii medicale”, „îngrijiri medicale” și „medicamente și dispozitive medicale”, evidențierea și sistematizarea particularităților activităților economice, organizaționale, medicale și sociale la IMSP; perfecționarea și aplicarea a sistemului de bugete și de raportare financiară; îmbunătățirea metodologiei de contabilizare a veniturilor și cheltuielilor; identificarea și aplicarea unor metode moderne de repartizare a CIP prin aplicarea metodei ABC-costing cu identificarea și descrierea activităților și subactivităților în cadrul IMSP; perfecționarea indicatorilor de performanță pentru salarizarea angajaților; implementarea conceptului de raportare integrată în instituțiile medicale.

Implementarea rezultatelor științifice. Recomandările autorului privind rezultatele științifice ale cercetării au fost implementate în domeniile:

- ✓ organizarea contabilității și revizuirea structurii conturilor de venituri în cadrul entității IMSP Dispensarul Republican de Narcologie, mun. Chișinău;
- ✓ organizarea contabilității medicamentelor pe sursă de proveniență, cu aplicarea unor conturi noi la IMSP Spitalul de Dermatologie și Maladii Comunicabile, mun. Chișinău;
- ✓ analiza instrumentelor contabilității de gestiune și aplicarea metodelor de calculație a costului în cadrul IMSP Institutul de Medicină Urgentă, mun. Chișinău;
- ✓ Certificat de inovator „Contabilitatea în instituțiile medico-sanitare publice la autofinanțare”;
- ✓ Confirmare privind implimentarea rezultatelor științifice, eliberat de către Agenția Medicamentului și Dispozitivelor Medicale;

- ✓ Act de implementare, eliberat de către Ministerul Sănătății, Muncii și Protecției Sociale al RM;
- ✓ Certificat de implementare a rezultatelor științifice, eliberat de către Compania Națională de Asigurări în Medicină.

Copiile actelor de implementare a rezultatelor obținute sunt anexate (anexele 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38).

Materialele investigațiilor pot fi utilizate în procesul didactic al instituțiilor de învățământ superior și de instruire profesională cu profil economic.

Aprobarea rezultatelor lucrării. Principalele rezultate ale cercetărilor efectuate au fost prezentate și aprobate în cadrul a opt conferințe și simpozioane științifice naționale și internaționale.

Publicații la tema tezei. Principalele rezultate ale lucrării au fost publicate în 18 articole științifice, cu un volum de 6,45 coli de autor, inclusiv 3 articole în reviste științifice de profil.

Volumul și structura tezei. Teza are o structură ce permite realizarea logică a obiectivului propus. Astfel, structura acesteia constă din adnotare (în limbile română, engleză, rusă), lista abrevierilor, introducere, trei capitole, sinteza rezultatelor obținute, concluzii și recomandări, bibliografie (231 de titluri), 144 de pagini text de bază, 24 de figuri, 38 de tabele și 38 de anexe.

Introducerea cuprinde actualitatea temei, scopul și obiectivele propuse în vederea realizării cercetării științifice, descrierea succintă a recomandărilor formulate, unele fiind regăsite în publicațiile autorului. De asemenea, se argumentează noutatea științifică, semnificația teoretică și valoarea practică a lucrării, fiind prezentate aprobarea și implementarea rezultatelor cercetării, precum și sumarul capitolelor tezei, după cum urmează.

Capitolul I „Fundamente teoretice ale contabilității în instituțiile medico - sanitare publice” conține abordări teoretice privind conceptele aferente serviciilor medicale, clasificarea acestora în IMSP. Este analizat gradul de investigare, de către cercetătorii din domeniu, a problemelor ce țin de definirea și elementele ce caracterizează organizarea contabilității în IMSP. Se examinează starea actuală a contabilității la IMSP, particularitățile activității IMSP și factorii care influențează organizarea acesteia. De asemenea, s-a realizat un studiu al procesului de bugetare la nivel de ramură și în cadrul IMSP în vederea utilizării elaborării bugetelor bazate pe conceptul de „bugetare orientată la rezultate”.

Capitolul II „Abordări metodologice – aplicative ale contabilității veniturilor și cheltuielilor” tratează situația contabilității procesului de achiziționare a medicamentelor și dispozitivelor medicale, clasificarea costurilor în IMSP conform diverselor criterii, evidențierea

costurilor pe centre de responsabilitate, corelația centrelor de responsabilitate în raport cu costurile indirecte. Un loc aparte revine metodei determinării costului unui serviciu medico-sanitar. În scopul prezentării unei informații depline privind aceste costuri, se argumentează utilizarea unor conturi și subconturi. De asemenea, se explică modul de aplicare a schemei înregistrărilor contabile aferente operațiunilor de recunoaștere a veniturilor. Propunerile efectuate sunt argumentate prin calcule și înregistrări contabile corespunzătoare.

În **Capitolul III „Modernizarea sistemului informațional al IMSP în cadrul contabilității de gestiune și raportării integrate”** sunt cercetate direcțiile de raționalizare privind organizarea contabilității de gestiune în cadrul IMSP. Se examinează și sunt soluționate problemele privind structura, modul de perfectare și aplicare a situațiilor financiare și manageriale în procesul decizional, precum și calculele și deciziile de optimizare a resurselor la IMSP. Se propun nomenclatorul indicatorilor de performanță pentru salarizarea angajaților, implementarea conceptului de raportare integrată pentru IMSP. Cercetările efectuate sunt fundamentate prin exemple.

Concluziile generale și recomandările conțin sinteza rezultatelor cercetărilor realizate de către autor, relevă principalele propuneri teoretice și practice în vederea îmbunătățirii a contabilității IMSP la autofinanțare.

Capitolul I. FUNDAMENTE TEORETICE ALE CONTABILITĂȚII ÎN INSTITUȚIILE MEDICO - SANITARE PUBLICE

1.1. Conceptul contabilității în domeniul medico – sanitar și direcții de dezvoltare a acestuia

Sistemul de sănătate al Republicii Moldova este parte integrantă a sferei sociale, care are drept scop asigurarea sănătății întregii societăți și a fiecărui cetățean în parte, precum și prelungirea longevității vieții omului. Acesta este un sistem compus care include în sine toate instituțiile și întreprinderile medicale, personalul medical, serviciile suplimentare și de întreținere, informația necesară, tehnologiile medicale și informaționale, cercetarea științifică în acest domeniu precum și cel mai important component – omul cu sănătatea lui individuală care trebuie să fie primul și cel mai important protejator și promovator al sănătății proprii [166, p.114]. Organizarea sistemului de sănătate în Republica Moldova (RM) este prezentat în anexa 1.

În conformitate cu Indicele de acces și calitate al serviciilor medicale care măsoară performanța sistemului de sănătate, RM înregistrează un rezultat nesatisfăcător. Cel mai grav este că, în ultimii 25 de ani, statul nu a reușit să reducă din diferența față de media pe țările din Europa de Est, ci din contra, chiar a majorat-o față de anul 1995 de la 13,6 puncte la 13,7 în 2015. Pentru anii intermediari discrepanța este și mai mare, depășind uneori 20 de puncte. Astfel, decalajul mediu pe toată perioada este de circa 17 puncte [227].

RM a promovat reforme fundamentale în domeniul medical, cu scopul de a obține a performanțe și a îmbunătăți serviciile medicale publice. Reformele s-au bazat pe principii noi de finanțare și organizare a asistenței medicale primare și secundare, cu debutul dezvoltării medicinii private etc. Ele au inclus trecerea graduală de la etapa de prestare a serviciilor de asistență medicală, asigurată integral, în mod gratuit, de către Stat, la etapa de acordare a asistenței medicale gratuite minime garantate de Stat, paralel cu prestarea serviciilor medicale contra plată. Domeniul ocrotirii sănătății și Asigurărilor Obligatorii de Asistență Medicală (AOAM) poate fi caracterizat de diferiți indicatori în tabelul 1.1.

Tabelul 1.1. Indicatorii de bază ce caracterizează domeniul ocrotirii sănătății

Indicatorii cheie ai AOAM		2013	2014	2015	2016	2017
A	B	1	2	3	4	5
1	Cheltuielile pentru ocrotirea sănătății, mil.lei	4 749,8	5 890,5	6 816,3	6 816,3	7 169,4
2	Cheltuielile fondurilor AOAM (mil.lei)	4 226,1	4 679,5	5 152,5	5 673,4	6 260,8
3	Ponderele cheltuielilor fondurilor AOAM în bugetul public al ocrotirii sănătății (%)	81,5	79,4	79,8	87,2	86,1
4	Ponderele cheltuielilor pentru sănătate în PIB,%	5,2	5,3	5,8	5,1	5,0
5	Cota persoanelor asigurate din total populație (%)	82,1	83,2	85,0	85,6	86,9

Sursa: elaborat de autor în baza [225]

Din tabelul de mai sus, se poate observa că cheltuielile pentru ocrotirea sănătății, în ultimii ani, s-au majorat în dinamică de 1,5 ori, deși, ponderea acestora în totalul cheltuielilor publice și în PIB, au rămas aceleași, cota persoanelor asigurate a crescut modest de la 82,1% până la 86,9 %.

Statul, prin intermediul instituțiilor de prestări servicii medicale, își îndeplinește funcțiile sale. Sfera de cuprindere a entităților medicale este vastă, iar în conformitate cu Legea ocrotirii sănătății, prestatorii de servicii medicale pot fi publici sau privați. Prestatorii publici de servicii medicale sînt instituțiile medico-sanitare publice și autoritățile/instituțiile bugetare [100, art 3]. În prezent, există diverse tipuri de instituții de prestări servicii medicale, a căror clasificare este prezentată în figura 1.1 și în tabelul A.1. din anexa 2.

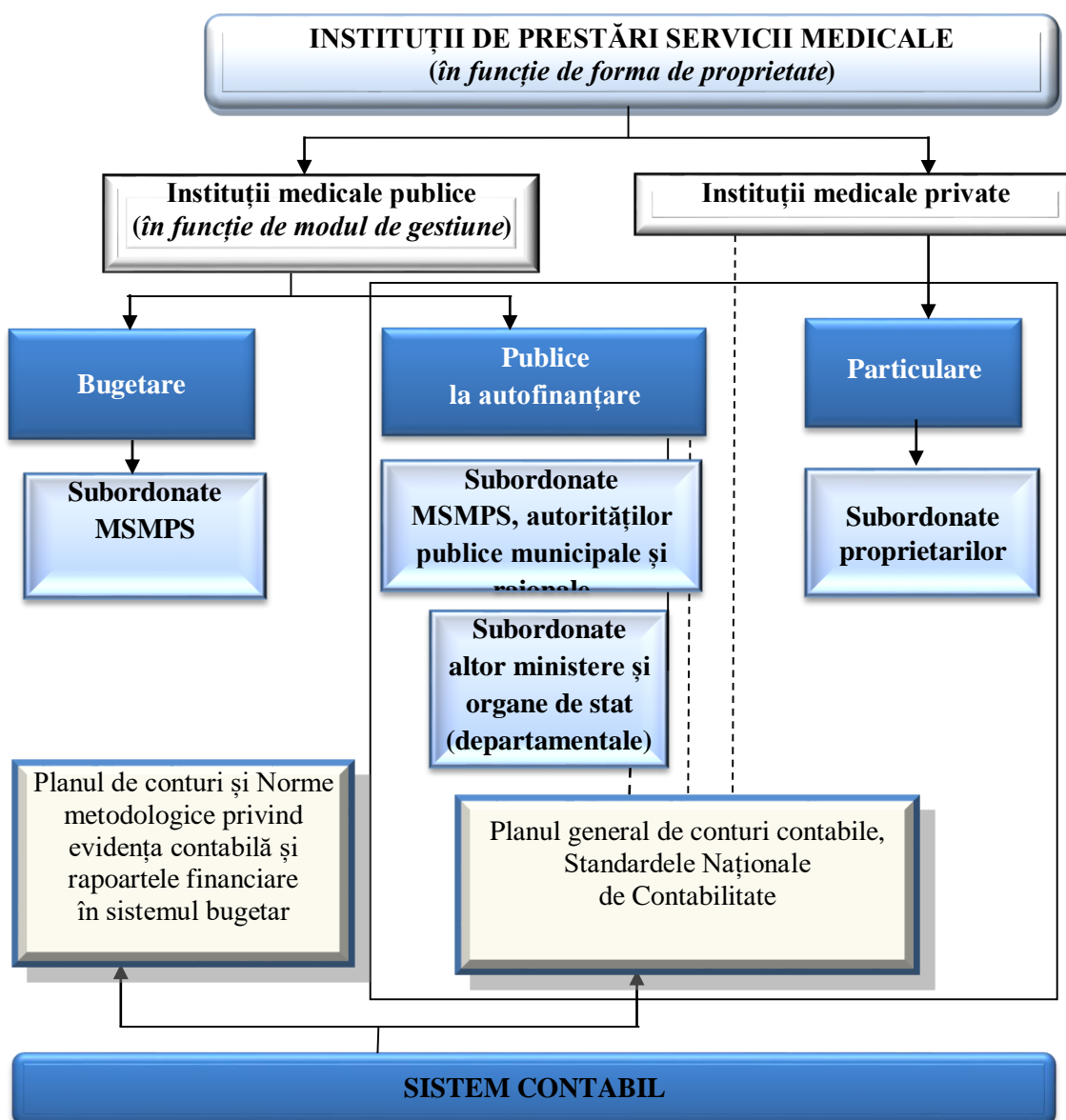


Figura 1.1. Clasificarea instituțiilor medicale după forma de proprietate și corelația cu sistemele de contabilitate în Republica Moldova

Sursa: elaborată de autor în baza Legii ocrotirii sănătății [100]

Însă, rolul primordial în sectorul de sănătate al Republicii Moldova îl ocupă IMSP, pe parcursul anului 2017, în cadrul sistemului AOAM, serviciile medicale au fost acordate de 435 IMS cu care Compania Națională de Asigurări în Medicină (CNAM) a încheiat contracte corespunzătoare, inclusiv: 368 instituții medico-sanitare publice și 67 instituții medico sanitare private [156, p.32]. Evoluția instituțiilor de prestări servicii medicale contractate de CNAM poate fi oglindită în tabelul 1.2.

Tabelul 1.2. Evoluția instituțiilor de prestări servicii medicale contractate de CNAM

Nr. Crt.	Instituții de prestări servicii medicale	Anii				
		2013	2014	2015	2016	2017
1	IMSP	283	359	370	368	368
2	IMS private	50	63	67	64	67
	Total	333	422	437	432	435

Sursa: elaborat de autor în baza Rapoartelor CNAM (2013-2017)

Analizând tabelul 1.2, observăm că numărul IMSP contractate de CNAM, în decursul ultimilor 5 ani, nu s-a modificat semnificativ, doar în anul 2014, numărul IMSP a crescut cu 76 de entități, respectiv cu 26,8 % față de anul 2013. Această creștere s-a datorat modificării structurii IMSP raionale, creării IMSP Centrului Medicilor de Familie (CMF) ca entitate independentă.

Conform Legii cu privire la finanțele publice și responsabilității bugetar-fiscale din RM, [98] *instituția publică la autofinanțare/autogestiune* reprezintă o entitate de drept public care, potrivit actului normativ prin care a fost fondată, desfășoară activitate necomercială (nonprofit) și activează în baza principiilor de autogestiune.

Apariția pieței serviciilor medicale, introducerea AOAM, a mecanismelor de finanțare au schimbat statutul instituțiilor medicale, din instituții medicale publice în instituții medico-sanitare publice la autofinanțare. Activitatea și ținerea contabilității sunt influențate de principalii factori organizatorici:

1. Crearea instituțiilor medico-sanitare publice.

Instituția medico-sanitară publică la autofinanțare se instituie prin decizia Ministerului Sănătății, Muncii și Protecției Sociale (MSMPS), a autorității administrației publice locale sau a autorității centrale de specialitate. IMSP încadrate în asigurările obligatorii de asistență medicală au fost create în baza instituțiilor medico-sanitare republicane, municipale, raionale prin Ordinul MS cu privire la instituirea instituțiilor medico-sanitare publice [131].

Odată cu crearea acestora, conform Ordinului Ministerului Finanțelor nr. 85 din 31.12.2003 [142], s-a aprobat metoda de trecere la Planul de conturi contabil al activității economico-financiare a întreprinderilor. Astfel, instituțiile medicale bugetare au întocmit

înregistrările contabile de închidere a conturilor bugetare și deschidere a conturilor noi, (trecerea soldurilor existente).

Pornind de la, o particularitate importantă statutul nou al IMSP a constituit-o formarea capitalului propriu. La adoptarea deciziei printr-un ordin scris de la organul ierarhic superior, IMSP la autofinanțare au întocmit, concomitent, următoarele formule contabile:

1. Reflectarea aportului fondatorilor IMSP până la înregistrarea de stat.

Debit contul 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”

Credit contul 313 „Capital nevărsat”

2. Înregistrarea capitalului social în momentul înregistrării de stat, al IMSP.

Debit contul 313 „Capital nevărsat”

Credit contul 311 „Capital social”

Putem menționa că, la IMSP capitalul propriu s-a format din conturile bugetare „Fondul mijloacelor fixe”, „Fondul OMVSD”, „Finanțări”, „Decontări interdepartamentale privind finanțare”.

2. Structura funcțională a IMSP

În ceea ce privește IMSP, se poate afirma că structurile lor funcționale sunt asemănătoare între ele. Acest factor influențează modul de organizare a contabilității. Entitatea medicală este condusă de director [160, punctul 48]. Coordonarea activității de prestare a serviciilor medicale este asigurată de vicedirectorul medical. Iar activitatea economică, de gospodărie și investițională sunt asigurate de vicedirectorul pe economie, specialist cu experiență în domeniul economic și management, care este numit în funcție de către director, în conformitate cu legislația în vigoare. Secția contabilitate și serviciul economic se subordonează direct conducătorului sau vicedirectorului economic. Organigrama impune anumite cerințe și anume organizarea centrelor de responsabilitate, a schemei circuitului documentelor, formarea devizului de venituri și cheltuieli, automatizarea proceselor de contabilitate, ca exemplu se prezintă organigrama IMSP Institutul de Medicină Urgentă în figura din anexa 3.

3. Fondatorii IMSP și administratorii acestora.

Fondatorul IMSP, poate fi MSMPS, administrația publică locală și raională, alte ministere. Fondatorul poate alocă mijloacele financiare pentru construcția, reconstrucția, reparația capitală a edificiilor, procurarea utilajului costisitor și transportului sanitar. *Administrarea IMSP* este exercitată de către Consiliul Administrativ, care este organul colegial de administrare, supraveghere al instituției, reprezentând interesele statului și se desemnează prin ordinul MSMPS pe un termen de 5 ani, ținându-se cont de propunerile CNAM, colectivului de muncă, asociației non-guvernamentale. Consiliul administrativ are următoarele atribuții exclusive: examinarea și

aprobarea planurilor anuale de activitate, a rapoartelor anuale (trimestriale) privind activitatea IMSP și prezentarea lor, pentru informare, Fondatorului; înaintarea de propuneri Fondatorului de redresare a situației; examinarea și prezentarea pentru coordonare Fondatorului a devizului de venituri și cheltuieli (business-plan) și a modificărilor la acestea; examinarea și coordonarea statelor de personal, listelor de tarificare a salariaților IMSP; aprobarea planurilor de achiziții a bunurilor, serviciilor și lucrărilor.

4. Mijloacele de finanțare.

Actualmente, mijloacele financiare IMSP provin din fondurile asigurărilor obligatorii de asistență medicală (în bază de contract de asistență medicală încheiat cu CNAM sau cu agențiile ei teritoriale), din sursele bugetare, din serviciile prestate contra plată, din donații, granturi și sponsorizări, din alte surse financiare permise de legislație. După cum s-a relatat, activitatea IMSP încadrate în sistemul asigurărilor obligatorii de asistență medicală se desfășoară pe principiul de autofinanțare, de non-profit.

Metodele de plată practicate în sistemul sănătății pentru finanțarea prestatorilor de servicii medicale se aplică anual pentru fiecare tip de asistență medicală separat, în scopul eficientizării mecanismelor de plată se recurge la combinarea metodelor de plată [34, p.170]. Descrierea sistemelor de plată existente, va fi expusă în paragraful 2.3.

5. Controlul intern.

Necesitatea studierii controlului intern în IMSP rezultă din cerința de combatere a risipei fondurilor asigurărilor obligatorii de asistență medicală și bugetul de stat, de a preveni unele disfuncții, care pot surveni în activitatea acestor instituții, iar utilitatea unui astfel de control poate fi determinată de efectul asupra rezultatelor entităților publice medicale. Conform Legii Republicii Moldova privind controlul financiar public intern, „**control intern managerial** sistem organizat de managerul entității publice și personalul acesteia în scopul asigurării bunei guvernări, care cuprinde totalitatea politicilor, procedurilor, regulilor interne, proceselor și activităților realizate în cadrul entității publice pentru a gestiona riscurile și a oferi o asigurare rezonabilă privind atingerea obiectivelor și rezultatelor planificate”; [101, art 3].

În vederea realizării legii menționate, Ministerul finanțelor prin ordinul nr.189 din 05.11.2015 a aprobat Standardele Naționale de Control Intern în Sectorul Public (SNCI). Acestea sunt aplicabile tuturor entităților din sectorul public, care gestionează mijloacele bugetului public național. SNCI definesc un minimum de reguli manageriale, pe care toate entitățile publice trebuie să le urmeze.

Responsabilitatea primară pentru implementarea Controlului Financiar Public Intern revine managerului entității publice, care oferă „tonul de vârf”, influențând integritatea, etica și alți factori ai unui mediu de control pozitiv. În instituțiile medico-sanitare republicane, municipale sau raionale cu un număr mare de paturi și profiluri, managerul îndeplinește această sarcină, atribuind îndatoriri de conducere vicedirectorilor și revizuire modul în care aceștia monitorizează/verifică activitatea. Iar, în IMSP Centrul Medicilor de Familie sau Centru de Sănătate (CS), influența managerului este mai directă, deoarece aceste entități au obligațiuni limitate față de populație (consultanță). Componentele Controlului Financiar Public Intern în IMSP, vor fi ilustrate în figura 1.2.:

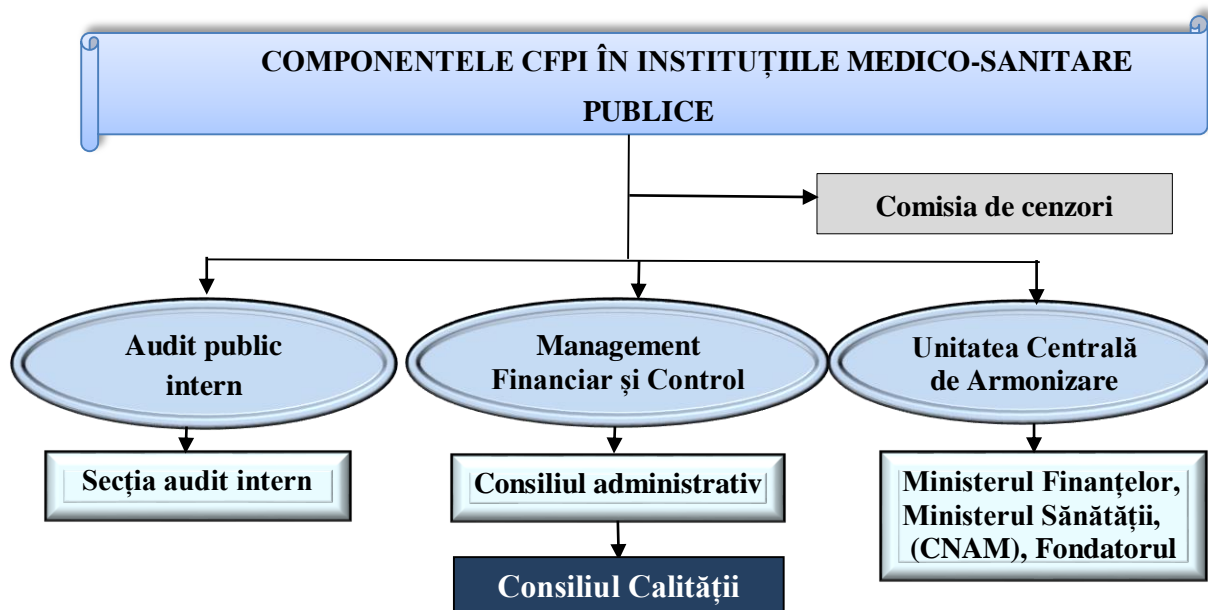


Figura 1.2. Componentele Controlului Financiar Public Intern în IMSP
Sursa: elaborată de autor

În scopul îmbunătățirii Managementului Financiar și Control, în instituțiile medicale conform ordinului Ministerului Sănătății, cu privire la asigurarea calității serviciilor medicale în instituțiile medic-sanitare, au fost constituite Consiliile Calității [148]. Aceasta a fost o soluție pentru sporirea calității asistenței medicale acordate populației și întru îmbunătățirea proceselor de gestionare a calității serviciilor medicale

În afară de factorii organizatorici menționați, activitatea IMSP este influențată de un șir de particularități, care sunt specifice economiei sau sistemului sănătății, în general. Deși, comportă un caracter general, aceștia influențează modul de organizare a contabilității în aceste entități (tabelul 1.3).

Sistemul de control intern în IMSP are capacitatea de a canaliza efortul întregii instituții către realizarea obiectivelor propuse, permanent să semnalizeze disfuncționalități în calitatea serviciilor medicale, abaterile și să opereze în timp util măsuri corective pentru înlăturarea problemelor

sesizate. În acest sens managerii sunt obligați să analizeze și să redimensioneze sistemul de control intern ori de câte ori apar modificări substanțiale în structura organizatorică.

Tabelul 1.3. Particularitățile Sistemului Sănătății care influențează modul de organizare a contabilității în IMSP

Particularități	Factorii care influențează organizarea contabilității în IMSP
Economice	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Concurența cu instituțiile medicale private ✓ Nivelul de centralizare a gestiunii resurselor financiare prin intermediul CNAM ✓ Modalitatea de formare a prețurilor la medicamentele procurate de IMSP ✓ Riscul necunoașterii necesarului real de mijloace financiare anuale
Medicale	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Calitatea serviciilor medicale ✓ Dotarea cu echipamente al IMSP ✓ Implementarea sistemului DRG (Sistemul de clasificare în grupe de diagnosticare)
Sociale	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Vârsta, sexul și caracteristicile ereditare ✓ Accesibilitatea serviciilor ✓ Solidaritatea populației

Sursa: elaborat de autor

Printre particularitățile *economice* pot fi menționate:

Concurența cu instituțiile medicale private. Existența serviciilor medicale private constituie o alternativă a celor publice, activitatea lor fiind facilitată de cererea acestora. Bineînțeles, nu toate categoriile sociale își permit accesul la servicii medicale private. Serviciile medicale private s-au dezvoltat pe fondul calității reduse a serviciilor medicale publice, a absenței tehnicii medicale, dar, mai ales, prin prisma modului în care era tratat pacientul. O altă opțiune constituie operativitatea serviciilor acordate de către instituțiile medicale private, iar personalul medical este mai motivat, inclusiv din cauza condițiilor de muncă mai favorabile și a salarizării decente.

Nivelul de centralizare a gestiunii resurselor financiare prin intermediul CNAM. Compania Națională de Asigurări în Medicină este un monopolist care dictează regulile finanțării. Obiectivele Companiei sunt: organizarea, desfășurarea și dirijarea procesului de asigurare obligatorie de asistență medicală, cu aplicarea procedeeelor și mecanismelor admisibile pentru formarea fondurilor financiare destinate acoperirii cheltuielilor de tratament și profilaxie a maladiilor și stărilor, incluse în Programul unic al asigurării obligatorii de asistență medicală, controlul calității asistenței medicale acordate și implementarea cadrului normativ aferent asigurărilor obligatorii de asistență medicală [26; 78, art. 9].

Modalitatea de formare a prețurilor la medicamentele procurate de IMSP. Autorul va analiza detaliat situația și ameliorarea prețurilor, în cadrul examinării contabilității procesului de achiziționare cu medicamente , în paragraful 2.1 al lucrării.

Riscul necunoașterii necesarului real de mijloace financiare anuale. Această situație este motivată de faptul că „calculul prealabil privind necesitățile de mijloace financiare” pentru funcționarea IMSP nu se efectuează, deoarece CNAM nu solicită și nu acceptă asemenea calcule, iar după încheierea contractului planificarea veniturilor și cheltuielilor se efectuează în conformitate cu Devizul de venituri și cheltuieli, care se întocmește reieșind din suma contractată cu CNAM și conform Normelor metodologice.

Mecanismul de colectare a fondurilor pentru susținerea activității sectorului de sănătate. Principalele surse de obținere a fondurilor sunt impozitele, contribuțiile de asigurări sociale, primele de asigurări private sau plățile directe de la consumatori. Pot exista și alte surse, cum ar fi finanțările externe sub formă de granturi și subvenții. Majoritatea sistemelor sunt mixte (Modelul lui Bismark, Modelul lui Beveridge, Modelul lui Semașko), astfel, încât e imposibil să situezi o țară în întregime într-o anumită categorie. În urma studierii organizării sistemului de ocrotire a sănătății în diferite țări, putem concluziona că în nici o țară a Uniunii Europene (UE) aceste modele nu se aplică sub aspect „pur” [64, p.13]. Finanțarea sistemului ocrotirii sănătății reprezintă modul în care sunt colectate fondurile necesare desfășurării activității în sistemul de sănătate, precum și modalitatea în care aceste fonduri sunt alocate, apoi utilizate [31, p.21]. În lucrarea profesorului Cobzari L. [27, p.10], sunt evidențiate diverse metode de colectare a fondurilor necesare finanțării sectorului serviciilor medicale în lume, care pot fi grupate astfel: *finanțarea prin impozite și taxe, finanțarea bazată pe asigurările sociale, finanțarea bazată pe asigurările private.*

Finanțarea prin impozite și taxe. În unele țări, veniturile generate din impozite finanțează cea mai mare parte a sectorului de sănătate. Astfel, guvernul deține propriile spitale (Australia, Marea Britanie), dar serviciile ambulatorii sunt realizate de cabinete particulare, sau aproape toți furnizorii, care oferă servicii medicale sunt independenți (Canada), sau veniturile generale din impozitare sunt un supliment pentru un sistem de asigurări sociale (Austria). Acest mod de colectare ține de procesul general de elaborare a bugetului de stat, legat de alte priorități ale statului și afectat de limitările fondurilor guvernamentale.

Finanțarea bazată pe asigurările sociale. Ca soluție pentru a mări accesibilitatea populației la un pachet de bază de servicii medicale, folosirea mai rațională a resurselor financiare și în căutarea noilor surse financiare, au fost introduse asigurările obligatorii medicale.

Prin separarea celor două funcții: a celui care oferă serviciile medicale și a celui care beneficiază de ele, se urmărește delimitarea clară a cererii și a ofertei. Prin acest mecanism, fiind încurajată concurența între ofertanți, se așteaptă sporirea calității serviciilor medicale prestate.

Finanțarea bazată pe asigurările private. Numai Statele Unite se bazează pe asigurările private pentru a oferi finanțare mării majorități a populației. Asigurarea individuală implică riscurile selecției din partea consumatorilor și selecția riscurilor din partea furnizorilor.

Particularitățile **medicale** denotă **calitatea serviciilor medicale și dotarea cu echipamente a IMSP.** *Prima trăsătură* se exprimă prin nivelul de satisfacție al pacienților, care sunt beneficiarii direcți ai serviciilor medicale. Noțiunea de calitate a serviciilor medicale prestate este, însă, percepută de managerii din sistemul de sănătate din majoritatea țărilor fost socialiste ca deficit de finanțare a sistemului medical. Majoritatea beneficiarilor de servicii medicale din sistemul public se declară nemulțumiți de modul în care au fost tratați. Conform Ordinului MS [148], au fost instituite Consiliile Calității, care constituie o soluție pentru sporirea calității asistenței medicale acordate populației și pentru îmbunătățirea proceselor de gestionare a calității serviciilor medicale. Consiliul integrează activitatea tuturor structurilor interne create anterior în domeniul calității asistenței medicale.

Dotare cu echipamente. Evaluarea instituțiilor de asistență medicală evidențiază probleme semnificative legate de dotare, insuficiență de echipamente de bază. Valoarea activelor imobilizante este un indicator al tehnologiei medicale împreună cu alte utilități de infrastructură, cum ar fi, lifturile, aparatele de aer condiționat, servicii de pompieri etc. Aceste servicii sunt implicate în calitatea generală a îngrijirilor medicale, deoarece au un impact direct asupra siguranței pacientului, ratei infecțiilor și abilității instituției de a oferi servicii de îngrijiri critice etc.

Implementarea sistemului DRG. În anul 2010, în scopul realizării etapei de pilotare a noilor sisteme de clasificare și de plată a pacienților (DRG), realizat în cadrul proiectului „Servicii de Sănătate și Asistență Socială”, s-a aprobat lista prestatorilor publici de servicii medicale pentru includerea în activitățile proiectului. În consecință, din anul 2013, s-a trecut la finanțarea în DRG a cazurilor acute. Odată cu trecerea la finanțarea în DRG (Diagnosis Related Groups), urma să se stabilească și metoda de calculare a costurilor în DRG. În momentul de pilotare, experții străini Jarman S. [82, p.17], Ciurea D. [25, p.283] și alții au încercat să modeleze calculația costurilor serviciilor medico-sanitare în DRG.

În etapa pilot și postpilot, ținând cont de vulnerabilitatea proiectului cu stabilirea curențelor în sistemul de sănătate, urma să fie stabilită o perioadă de implementare cu ajustările aferente. La insistența MS, în anul 2013, s-a trecut la finanțarea sectorului în bază de DRG, ca rezultat, urma să se stabilească și metoda de calculare a costurilor în DRG.

Ca rezultat al situației create și curențelor stabilite în accesul și prezentarea informației, experții au utilizat metode preluate [82, p.19] din străinătate cum ar fi modelul costului Yale sau metoda de sus în jos, deoarece este demonstrat faptul că această metodologie de calculare a

costurilor, este utilă atunci când informațiile nu sunt complete sau disponibile (această metodă este folosită pentru stabilirea costului spitalelor rurale mici în Australia). Costurile stabilite în baza acestei metode urmau să se ajusteze la nivel național prin colectarea informației de la fiecare instituție medico-sanitară spitalicească. Observăm că, deși a fost implementat sistemul DRG din 2013, metoda de calcul al costurilor în sistemul DRG încă nu a fost implementată.

Scopul implementării metodologiei calculării la nivel de grupuri DRG a constatat în identificarea celor mai exacte costuri relative sau corelații între costurile diferitelor DRG-uri, pentru aplicarea unor astfel de rapoarte în determinarea valorilor monetare ale tarifelor pentru plata asistenței spitalicești de către DRG.

Printre particularitățile **sociale**, care influențează activitatea IMSP este *vârsta, sexul și caracteristicile ereditare, structura și nivelul de trai, accesul serviciilor, principiul solidarității sociale*.

Vârsta, sexul și caracteristicile ereditare sunt considerate determinanți de bază ai stării de sănătate, însă asupra lor indivizii au control redus [191, p.6]. Mediul înconjurător este un factor cu un impact deosebit asupra stării de sănătate. La nivel individual, starea de sănătate depinde de numeroși factori interrelaționați, precum: moștenirea genetică, poziția socială, opțiunile în privința stilului de viață, comportamentele, atitudinile și valorile adoptate cu privire la starea de sănătate, condițiile locative, alimentația, deprinderile nocive, starea materială, gradul de instruire, modul de utilizare a timpului liber, stresul social, starea civică, conflictele militare, condițiile de muncă.

Accesibilitatea serviciilor. Indiferent de calitatea infrastructurii sau de disponibilitatea serviciilor solicitate, accesul geografic la instituțiile medicale poate fi considerat, în general, bun, majoritatea persoanelor locuind pe o rază de până la 5 km de la o instituție medicală și la mai puțin de o oră distanță. Barierele de acces geografic existente sunt mai frecvente în zonele rurale, decât în cele urbane. În general, accesul financiar s-a îmbunătățit în urma introducerii asigurărilor medicale obligatorii, precum și datorită creșterii generale a veniturilor populației.

Astfel, în anul 2017, în RM sunt asigurate 86,9 % din populație sunt asigurate [156, p.3]. Totuși, un segment important al populației rămâne neacoperită de către CNAM, în pofida eforturilor recente de sporire a acoperirii universale cu servicii de bază, indiferent de statutul de asigurare medicală. Liber-profesioniștii, întreprinzătorii (în special, în agricultură), șomerii, tinerii sau cei cu venituri mai mici au o probabilitate mai mare să nu fie asigurați.

Solidaritatea populației. Totuși, trecând de la un sistem sanitar public centralizat de tip Semașko la un sistem de asigurări de sănătate, bazat pe *principiul solidarității sociale*, era de așteptat o creștere a responsabilității individuale pentru propria sănătate. În plus, ca urmare a

schimbărilor realizate, s-a stabilit un dezechilibru grav al raportului dintre responsabilitatea socială pentru sănătate și responsabilitatea individuală (datoria și capacitatea personală de a avea grijă de propria sănătate), statul refuzându-se de la rolul său de garant al dreptului la sănătate.

Serviciile medicale în RM, spre deosebire de alte servicii, sunt foarte solicitate, dar costurile pentru îngrijirea sănătății sunt, încă foarte mari. Din motive de echitate, în majoritatea țărilor, există o politică națională sanitară, care stabilește modul în care se face accesul la consumul de îngrijire medicală și cine suportă cheltuielile aferente [105, p.34].

În contextul cu cele expuse, apare problema noțiunii de servicii în domeniul medicinei, care este destul de controversată în literatura economică și juridică modernă. Prin urmare, considerăm că este necesar de analizat esența definițiilor întâlnite de „asistență medicală”, „servicii medicale”, „îngrijire medicală”. Înțelegerea naturii acestor concepte nu prezintă doar o importanță doctrinară, dar joacă un rol și pentru stat, furnizorul de servicii și pacienți, deoarece de abordarea acestora depinde modul de reglementare normativă, mecanismul de finanțare a sănătății și asigurarea calității serviciilor oferite de instituțiile medicale etc. În figura 1.3, va fi prezentată corelația noțiunilor de bază, care sunt parte integrantă a sistemului medical.

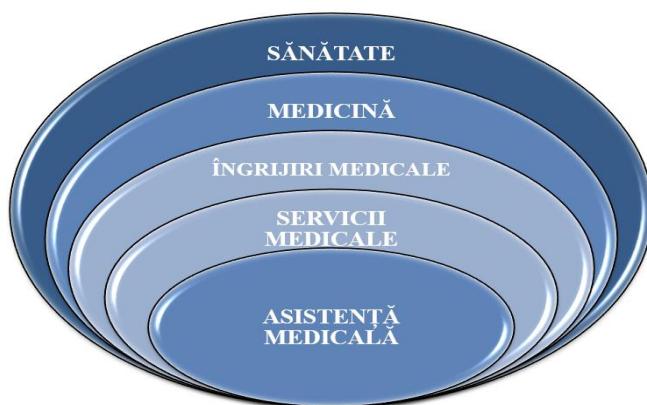


Figura 1.3. Corelația noțiunilor privind serviciile medicale
Sursa: elaborată de autor

Termenul „**asistență medicală**” este explicat în art. 3 lit. (a) din Directiva privind aplicarea drepturilor pacienților în cadrul asistenței medicale transfrontaliere [37], care înseamnă servicii de sănătate furnizate pacienților de către cadrele medicale pentru evaluarea, menținerea sau refacerea stării lor de sănătate, inclusiv prescrierea, eliberarea și furnizarea de medicamente și dispozitive medicale”.

Strategia națională de sănătate publică, pentru anii 2014-2020 prevede dezvoltarea capacităților naționale de asigurare a accesului echitabil la *servicii integrate de sănătate*, indicând

asupra calității *serviciilor de îngrijire a sănătății* [75]. Conceptul de servicii medicale, în literatura de specialitate, precum și în acte normative, a fost tratat diferit (tabelul 1.4).

Tabelul 1.4. Considerații privind definirea serviciilor medicale

Autorii		Serviciile medicale
Legislația	<i>Republica Moldova</i>	un complex de măsuri orientate spre satisfacerea necesităților populației în ocrotirea și recuperarea sănătății, realizate cu folosirea cunoștințelor profesionale medicale și farmaceutice [88]
	<i>România</i>	ca totalitatea activităților medicale și nemedicale, necesare stabilirii riscului de boală, diagnosticului, tratamentului, îngrijirilor medicale și monitorizării stării de sănătate [95]
Economisti Autohtoni	<i>Tintiuc D.</i>	servicii prestate de personalul de îngrijire medicală sau de subordonații acestuia, în scopul promovării, menținerii și redării stării de sănătate [177, p.8]
	<i>Moroi T.</i>	considerate de știința economică drept un set de bunuri și servicii pe care consumatorii le utilizează pentru impactul lor pozitiv anticipat asupra stării de sănătate a acestora. Acest raționament stă la baza a ceea ce în știința economică este cunoscut cu denumirea teoria capitalului uman. [111, p.20]
Economisti Români	<i>Zamfir A.</i>	activități de interes general care au ca obiectiv ocrotirea, păstrarea sau restabilirea stării de sănătate a oamenilor prin prevenirea, diagnosticarea și tratarea bolilor sau ameliorarea simptomelor acestora [193, p.21]
	<i>Smedescu I.</i>	rezultatul unei activități sociale utile, prestată de o persoană sau o entitate, menită să satisfacă anumite cerințe ale populației, organizațiilor economice și instituțiilor, fără a se materializa obligatoriu în produse sau obiecte cu existență de sine stătătoare [54, p.224]
Economisti Ruși	<i>Tikhomirova A.</i>	un set de acțiuni necesare, suficiente, conștiincioase, eficiente și profesionale ale unui lucrător medical [176 , p. 23]
	<i>Danilocikina I.</i>	o totalitate de acțiuni profesionale, efectuate de către executor, având ca scop satisfacerea necesităților acestuia sub forma unei stări concrete de sănătate” [223, p.11]
	<i>Ramenskaia A</i>	un ansamblu de acțiuni normative efectuate de către cadrele medicale, în instituții medicale de stat sau private, menite să îmbunătățească starea de sănătate a pacientului și recuperare și comportă un caracter compensatoriu“ [155, p.249]

Sursa: elaborat de autor

În plus, serviciile medicale constituie o categorie economică și juridică, iar îngrijirea medicală este o categorie profesională și morală și este un concept descris în Constituția RM [30, art. 36].

Este important să menționăm că conceptul de „îngrijire medicală” reprezintă o categorie non-economică și, în consecință, non-piață, având mai mult un aspect social. Astfel, activitățile medicale, cum ar fi o parte din îngrijirea medicală, care se situează la nivel profesional, de asemenea, nu implică existența obligatorie a relațiilor economice (în temeiul jurământului lui Hippocrates, pe care orice medic trebuie să îl urmeze). Conceptul serviciilor medicale a fost elaborat mai târziu odată cu dezvoltarea relațiilor de piață.

„Îngrijirea medicală” este o categorie mai largă, care include toate acțiunile medicale, inclusiv furnizarea de servicii medicale menite să mențină și să restabilească sănătatea populației. Aceasta înseamnă că „îngrijirea medicală” completează noțiunea „servicii medicale” cu conținut, deoarece acestea reprezintă o componentă a îngrijirii medicale și constă în acțiuni ce țin de diagnosticare și tratament.

Ca argument la cele menționate, vom evidenția activitățile în domeniul medicinei conform Clasificatorului activităților din Economia Moldovei [225], în care acestea se grupează sub o altă structură și includ nu doar partea de tratament și profilaxie, dar și acțiuni care au scopul ocrotirii sănătății reflectate în tabelul din anexa 4. Comparativ cu acest Clasificator, tipurile de asistență medicală și serviciile medicale sunt specificate în Programul unic al asigurării obligatorii de asistență medicală și reprezintă un pachet de servicii, care sunt, preponderant, legate de activități îndreptate spre tratament, cu excepția tipului al șaselea, prin care au loc îngrijiri medicale la domiciliu [68, art. 6].

În consecință, orice activitate medicală poate fi considerată plătită, deoarece pacientul, într-un fel sau altul, primește serviciul cu plată (fără o diferență semnificativă, din care surse: de la pacientul însuși, de la rudele sale, de la angajatorul său, sau companie de asigurări). În general, putem spune că un cetățean își plătește impozitele pe toată viața pentru o asistență medicală gratuită. Astfel, se conturează trei puncte de vedere principale legate de raportul dintre „îngrijirea medicală” și „serviciile medicale”:

- „îngrijirea medicală” și „serviciile medicale” sunt identice;
- „îngrijirea medicală” și „serviciile medicale” sunt diferite tipuri de activități;
- „îngrijirea medicală” și „serviciile medicale” coincid parțial.

Autorul susține poziția a treia, care caracterizează mai exact corelația acestor concepte.

Cu toate acestea, în opinia noastră, definiția acestora nu este suficient de cuprinzătoare, întrucât acestea nu iau în considerare natura complexă a serviciilor medicale, fiindcă, pe lângă îngrijirea medicală, pot fi furnizate și alte servicii suplimentare nonmedicale, care îmbunătățesc calitatea și competitivitatea serviciilor medicale. De exemplu, serviciile non-medicale suplimentare include și: servicii de uz casnic și de deservire, cum ar fi hrana specială sau suplimentară a pacientului, examinarea urgentă, cameră de confort înalt.

În contextul celor expuse, menționăm că, în primul rând, *serviciile medicale se caracterizează prin totalitatea de acțiuni efectuate de lucrători în domeniul sănătății, și în al doilea rând, acestea au ca scop îmbunătățirea stării de sănătate a pacientului și comportă un caracter compensatoriu.*

Definițiile de mai sus ale serviciilor medicale sunt valoroase și cuprind următoarele idei de bază generalizatoare:

- indică, în mod clar, **domeniul (direcția) de prestare a serviciilor** - prevenirea, diagnosticarea și tratamentul, reabilitarea medicală, și, prin urmare, concretizează obiectul de studiu și de evidență al contabilității;
- în fiecare dintre aceste definiții, se evidențiază **aspectul economic**, astfel că aceste servicii pot fi evaluate, fiind obiectul de studiu și pentru sistemul de management și control;
- serviciile medicale generează **avantaje economice și rezultate financiare**, și, prin urmare, apare necesitatea măsurării, contabilizării și interpretării costurilor, cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor financiare în cadrul IMSP, determinând subiectul principal al procesului decizional și al raportării.

În concluzie, în bază celor menționate anterior, poate fi formulată o accepțiune proprie a *serviciilor medicale*, ce **reprezintă un ansamblu de acțiuni profesionale, compensatorii, necesare, suficiente, conștiincioase, ale unui subiect (prestator de servicii), care vizează satisfacerea nevoilor pacientului (consumatorul serviciului), al cărui conținut îl constituie intervenția medicală în scopul asigurării sănătății omului.**

Deși serviciile reprezintă doar o formă de activitate profesională specifică și nu prezintă diferențe fundamentale raportate la interpretarea economică, cu toate acestea, în domeniul sănătății, ca și în orice altă ramură a economiei, există *caracteristici speciale*: precum intangibilitate a serviciilor medicale; caracterul individual al serviciilor medicale; continuitatea proceselor de furnizare și consum a serviciilor medicale; complexitatea structurii serviciilor medicale; calitatea eterogenă; obiectivitate insuficientă în evaluarea eficacității serviciului medical. Descrierea detaliată a caracteristicilor speciale este prezentată în anexa 5.

Condițiile de bază pentru prestarea serviciilor medicale sunt următoarele:

1. **Natura profesională a serviciilor medicale.** Serviciile medicale pot fi prestate de un specialist calificat.

2. **Acordul reciproc între vânzătorul și cumpărătorul serviciului.** Având în vedere această limitare, acele situații în care un medic trebuie să acționeze fără a aștepta consimțământul de a acorda asistență nu pot fi atribuite unui serviciu medical. Beneficiarul serviciilor medicale, al cărui consimțământ este necesar, poate să nu fie consumatorul acestuia (în cazul îngrijirii medicale pentru copii sau persoanele cu tulburări psihice).

3. **Valoarea serviciului.** Orice serviciu medical este evaluat, iar costurile trebuie compensate (achitate), deși, în anumite cazuri, o astfel de asistență poate fi acordată gratuit, datorită responsabilității sociale a medicului.

Cu toate acestea, sfera serviciilor medicale are propriile caracteristici organizatorice și economice distincte, care, în opinia noastră, pot fi relevate în comparație cu sfera serviciilor tradiționale prin următorii parametri de comparație (tabelul 1.5).

Tabelul 1.5. Caracteristici comparative ale serviciilor medicale și civile

Criteriul de comparație	Serviciile	
	medicale	civile (tradiționale)
<i>Sfera de aplicare</i>	Aspect nematerial	De obicei, au formă nematerială, dar, deseori, au efect materializat (producere)
<i>Posibilitățile de stocare</i>	Nu se stochează, dar faptul că implică utilizare de medicamente și instrumente, pot apărea stocuri	Pot fi formate stocuri în cazul prestării unor servicii de producere
<i>Posibilitatea de evaluare a calității</i>	Calitatea și finalitatea sunt dificile de evaluat în momentul prestării	Există posibilități de evaluare a calității în momentul prestării
<i>Distanța furnizor – beneficiar</i>	Pacientul (beneficiarul) participă la procesul de prestare	Procesul de prestare, de regulă, e distanțat de beneficiar
<i>Importanța locației furnizorului de servicii</i>	Localizarea furnizorului de servicii este relevantă pentru consumator	Localizarea furnizorului de servicii poate să nu prezinte o importanță semnificativă asupra cererii de servicii
<i>Factorii de muncă implicați</i>	Domină intensitatea utilizării factorului muncă	Domină intensitatea utilizării factorului capital
<i>Durata procesului de prestare a serviciilor</i>	Procesul de tratament este limitat în timp	Procesul de prestare poate fi de durată variată (lungă)

Sursa: elaborat de autor

Dacă este să abordăm conceptul servicii medicale, ca parte a îngrijirii medicale, menționăm că acestea sunt efectuate la nivel profesional, și trebuie să fie luate în considerare ca parte a activității medicale apărute prin interacțiunea participanților pe piață (furnizor - beneficiar). Din punctul nostru de vedere, această interpretare face posibilă înțelegerea condițiilor în care asistența medicală, în cadrul îngrijirii medicale, poate fi considerată un serviciu medical.

O importanță deosebită pentru organizarea contabilității în IMSP o prezintă analiza și asimilarea specificului procesului de furnizare a serviciilor medicale, esența și structura serviciilor medicale.

Varietatea serviciilor medicale este multiplă. Pentru îmbunătățirea contabilității serviciilor medicale, este necesară clasificarea acestora în cadrul IMSP, ținând cont de următoarele criterii: sursa de finanțare și forma de asistență medicală în cadrul AOAM, ilustrată în figura din

anexa 6, în funcție de domeniul de activitate al secțiilor medicale; după tipurile de instituții medicale și serviciile medicale prestate de acestea, prezentate în tabelul din anexa 7. Astfel, în țara noastră, se deosebesc următoarele servicii medicale:

• **Serviciile medicale, în conformitate cu Programul unic al asigurării obligatorii de asistență medicală**, cuprind lista maladiilor și stărilor, care necesită servicii de asistență medicală acordată persoanelor asigurate de către instituțiile medico-sanitare încadrate în sistemul asigurării obligatorii de asistență medicală și finanțate din mijloacele fondurilor asigurărilor obligatorii de asistență medicală.

• **Serviciile medicale, în cadrul asigurărilor medicale facultative**, constituie un sistem facultativ, suplimentar celui de asigurări de sănătate obligatoriu, care acoperă asiguraților serviciile medicale în condițiile legislației privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate.

• **Serviciile medicale contra plată** reprezintă serviciile medicale prestate de IMSP, care nu sunt incluse în Programul Unic în cadrul asigurărilor medicale obligatorii, Programele Naționale de Sănătate și persoanelor fizice, care nu dețin poliță de asigurare obligatorie. Persoanele care nu dețin poliță de asigurare obligatorie de asistență medicală sunt obligate să achite toate serviciile medicale conform Catalogului de tarife.

În dependență de domeniul *de activitate* al secției medicale, putem deosebi 3 tipuri de servicii [71]:

1. Serviciile medicale clinice sunt oferite de secțiile spitalicești (cu paturi pentru regim de tratament staționar) și secțiile de ambulatoriu (cu vizite ale pacienților în regim de examinare și tratament ambulatoriu).
2. Serviciile paraclinice sunt oferite de secțiile paraclinice fără paturi spitalicești, inclusiv de farmaciile care deserveșc secțiile clinice din staționar, și de ambulatorii, completând procesele diagnostic-curative (serviciul de examinare, investigație, tratament).
3. Serviciile auxiliare sunt acordate de subdiviziunile care au statut de instituții separate și ale căror prestații se evaluează separat (garaaj, spălătorie, administrație, bloc alimentar, deservire tehnică).

Diversitatea IMSP este foarte mare, în același timp, aceste entități pot presta diverse servicii medicale în conformitate cu Programul Unic al AOAM, prezentate în anexa 7.

În funcție de următoarele trei criterii (prezența serviciilor suplimentare, natura satisfacerii pacienților, sursa de acoperire a cheltuielilor) serviciile medicale sunt prezentate în figura 1.4.

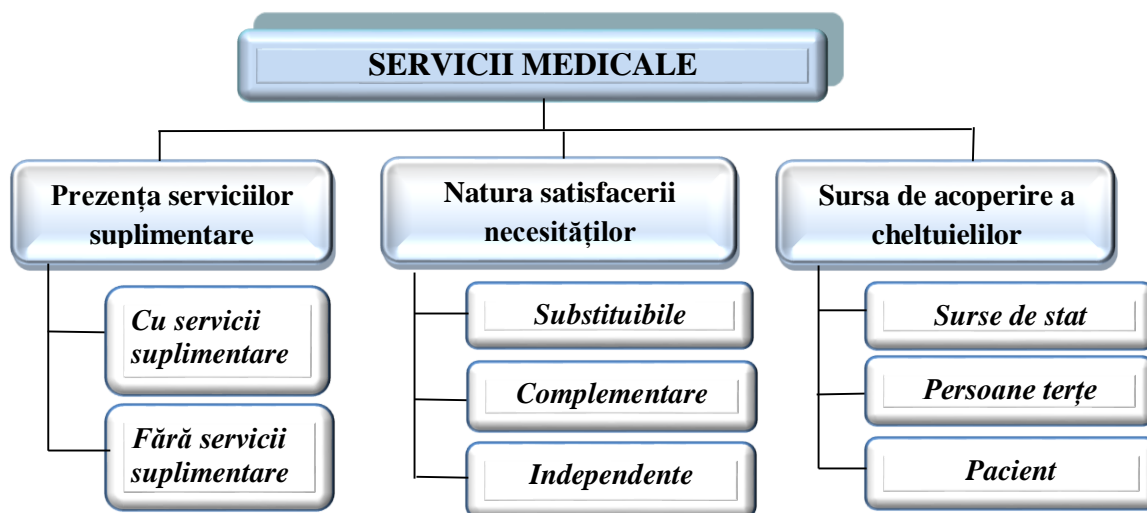


Figura 1.4. Clasificarea serviciilor medicale

Sursa: elaborată de autor

În opinia autorului, un criteriu de importanță majoră, care, în final, constituie scopul IMSP „satisfacerea pacienților”, grupează serviciile medicale în: substituibile, complementare și independente. Creșterea consumului de servicii medicale **substituibile**, de același fel, este întotdeauna însoțită de o scădere corespunzătoare a cererii de servicii de altă natură legate de acestea. La cele interschimbabile se pot referi, în special, serviciile de prevenire și tratament, deoarece acestea reduc necesitatea serviciilor de tratament. Serviciile medicale, care nu corelează, sunt numite **independente**, iar **serviciile medicale complementare** sunt caracterizate printr-o tendință diferită: cu o creștere a cererii pentru unul dintre ele, cererea pentru toate celelalte crește. Îmbunătățirea tehnologiilor de diagnosticare, de exemplu, stimulează creșterea nevoii de tratare a bolilor detectate în stadiile inițiale de dezvoltare. Există o corelație clară între consumul de servicii de diagnosticare și cele de tratament.

Există, însă, servicii medicale care au rămas sub tutela statului: organizarea efectuării vaccinării preventive a populației sau a unor grupuri de persoane conform indicațiilor epidemiologice; acreditarea activității instituțiilor medico-sanitare și farmaceutice; efectuarea dezinfectiei, dezinsecției și deratizării în focarele de boli transmisibile, controlului circulației medicamentelor, produselor parafarmaceutice, al dispozitivelor medicale, inclusiv al siguranței radiologice și nucleare; controlul de stat al circulației legale a substanțelor stupefiante, psihotropice. Chiar și în urma reformei de trecere la AOAM, Ministerul Sănătății, actualmente, Ministerul Sănătății, Muncii și Protecției Sociale, ca fondator [69, punctul 2, dispoziția 1], are în subordine instituții medico-sanitare bugetare, lista cărora este prezentată în anexa 8, care la ținerea contabilității, se conduc de cadrul normativ cu privire la sistemul contabil aplicat în entitățile publice/bugetare din RM.

Conform dicționarului economic, o instituție publică/bugetară este o societate necomercială, la care statul sau o unitate administrativ-teritorială este acționar majoritar și care are personalitate juridică [226]. În reflecția cercetătorilor români Epurean M. și Băbăiță V., **instituțiile publice** sunt unități patrimoniale create și organizate de stat pentru realizarea funcțiilor sale legislativ-administrative, de învățământ, cercetare științifică și sănătate, funcțiilor social-culturale și sportive, celor de apărare și reprezentare în relațiile externe, precum și celor privind realizarea altor activități de interes public [42, p.385]. O altă abordare o are profesorul din România, Criveanu M., potrivit căruia *instituțiile publice* pot fi definite ca „entități patrimoniale ce desfășoară activități, de regulă, sociale, în folosul comunităților, activități care nu produc venituri sau produc venituri evaluate la prețul factorilor și care nu sunt suficiente pentru acoperirea cheltuielilor proprii, fiind necesară alocarea de la buget de surse pentru acoperirea acestor cheltuieli” [32, p.9].

Conform Legii cu privire la finanțele publice și responsabilității bugetar-fiscale din RM [98], *o instituție bugetară* reprezintă o entitate de drept public, care, conform actelor de constituire, este finanțată de la bugetele componente ale bugetului public național.

În instituțiile publice/bugetare, contabilitatea măsoară modul de utilizare a resurselor bugetare în conformitate cu limitele preconizate în bugetul pentru perioada de gestiune respectivă.

În urma semnării, de către RM, a Acordului de Asociere cu UE din 2014 [2] și modificărilor în Legea contabilității, compartimentul entităților publice este un subiect aparte. Astfel, au fost implementate noile prevederi legislative de la 01.01.2016 și anume:

- Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale nr. 181 din 25 iulie 2014;
- Clasificația bugetară în redacție nouă, aprobată prin Ordinul MF nr. 208 din 24 decembrie 2015;
- Normele metodologice privind executarea de casă a bugetelor componente ale bugetului public național prin sistemul trezorerial al MF, aprobate prin Ordinul MF nr. 215 din 28 decembrie 2015;
- Planul de conturi contabile unic în sistemul bugetar și Normele metodologice privind evidența contabilă și raportarea financiară în sistemul bugetar, aprobate prin Ordinul MF nr.216 din 28 decembrie 2015.

În conformitate cu Ordinul MF privind aprobarea Conceptului și Planului de acțiuni pentru elaborarea Standardelor Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (SNCSP)[124], reformarea contabilității în sectorul public este condiționată, în mare măsură, de reformarea și dezvoltarea managementului finanțelor publice. Conform Conceptului SNCSP pot fi elaborate, prin ajustarea și alinierea la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) în trei etape. În prima etapă, care a fost finalizată la 31.12.2017, au fost elaborate 10 SNCSP, în a

doua etapă, urmează să fie elaborate 12 SNCSP până la sfârșitul anului 2018 și în a treia etapă – 8 SNCSP până la 31 decembrie 2019.

Potrivit Legii Ocrotirii Sănătății, în RM, pot activa **IMS private**. Condițiile de activitate a acestora sunt: includerea în Nomenclatorul IMS al MSMPS; dispunerea de autorizație sanitară pentru genul de activitate practicat, prestarea serviciilor medicale pentru genul de activitate solicitat trebuie să corespundă Nomenclatorului specializărilor profesionale, aprobat de MSMP; deținerea certificat de acreditare. Scopul principal al IMS private este profitul. CNAM încheie contracte și cu aceste entități pentru acordarea „serviciilor medicale de înaltă performanță”, deoarece dispun de utilaj medical modern și unic pe piața Republicii Moldova. Conform Ordinului MS [126], este aprobat Regulamentul-cadru de organizare și funcționare al prestatorului privat de servicii de sănătate. Sectorul privat poate juca un rol important în furnizarea serviciilor de sănătate și-n transformarea generală a sectorului.

Putem concluziona că implementarea asigurării obligatorii de asistență medicală reprezintă un sistem autonom garantat de stat, care a schimbat statutul IMSP. Sistemul AOAM oferă cetățenilor RM posibilități egale în obținerea asistenței medicale oportune și calitative [99]. În urma reformei, instituțiile medicale bugetare au fost transformate în IMSP, care sunt entități la autofinanțare, non-profit.

1.2. Impactul particularităților IMSP la autofinanțare și a serviciilor medicale asupra organizării contabilității

Economia modernă abordează sănătatea ca un domeniu al serviciilor rentabile, determinându-i acestuia calitatea și eficacitatea, fapt care condiționează analiza elementelor concurențiale, specifice unei economii de piață, în scopul eficientizării acesteia, iar în cadrul ei contabilitatea joacă un rol primordial. În acest context, apare necesitatea evidențierii particularităților serviciilor medicale, care influențează contabilitatea și raportarea financiară.

Cunoașterea obiectului de studiu al contabilității în IMSP necesită cercetări ale specificului activității acestor instituții, și anume, care este produsul acestora. Din teoria marketingului, se cunoaște că toate entitățile, care deservesc populația, îndeplinesc activitate de servicii. „Procesul de revoluționare a serviciilor”, din care facem parte astăzi și care afectează toate sectoarele, inclusiv sectorul serviciilor medicale, impune creșterea ponderii și importanței practice a activităților de servicii, firesc, și o intensificare a preocupărilor teoretice în domeniu [54, p.218].

În contextul perfecționării sistemului de ocrotire a sănătății autohton, o mare însemnătate capătă studierea experienței țărilor Uniunii Europene și ale CSI. Astfel, modelele de finanțare din

sistemul medical public sunt descrise atât în literatura de specialitate străină, cât și-n cea autohtonă. În acest context, savanții Moroșanu M., Ețco C. [112, p.26], precum și Haj A. [64, p.13], Copăceanu C. [31, p.10], Bîrliba E. [8, p.116], deosebesc:

1. Modelul lui Bismark – „model al asigurării medicale obligatorii”, drept sursă de finanțare sunt cotizațiile de asigurare și se aplică în Germania, Franța, Spania și Republica Moldova (din 1992).

2. Modelul lui Beverige – „model al măsurii bugetare”, ca surse servesc mijlocele bugetului de stat și o parte a impozitului social, Marea Britanie, Danemarca, Suedia, Irlanda, Italia.

3. Modelul lui Semaško – „bugetar”. A fost în vigoare în URSS și în țările Europei de Est până în anii 90, inclusiv în RM.

Ca urmare a complexității activității IMSP, factorii de decizie resimt nevoi de informații corecte, clare, complexe și utile în timp, care pot fi furnizate de contabilitate, singura în măsură să le ofere, deoarece deține instrumente eficiente în furnizarea acestora, iar prin mijloacele pe care le are la dispoziție poate elimina riscurile luării unor decizii eronate. Contabilitatea din RM este constrânsă să se armonizeze, normalizeze și să coreleze principiile, în funcție de metodologia celorlalte state europene. Armonizarea contabilității cu cerințele IAS/IFRS și Directivele europene contabile reprezintă permanent o provocare pentru mediul administrativ.

Actualmente, în conformitate cu Regulamentul-cadru de organizare și funcționare al prestatorilor de servicii de sănătate cu privire la IMSP încadrate în sistemul asigurărilor obligatorii de asistență medicală [160], acestea organizează contabilitatea în conformitate cu Legea contabilității, SNC, Planul general de conturi contabile, alte acte normative ce reglementează contabilitatea.

În RM, procesul de reformare a ocrotirii sănătății publice a început odată cu introducerea Sistemul Asigurărilor Obligatorii de Asistență Medicală (SAOAM) în anul 2004. Principalele obiective ale introducerii sistemului AOAM au fost sporirea și stabilizarea finanțării publice a sistemului de sănătate și creșterea accesului la servicii medicale de calitate. Însă, sistemul propus nu exclude posibilitatea existenței asigurărilor facultative de asistență medicală. Astfel, conform Legii cu privire la asigurarea obligatorie de asistență medicală [94], oferă un drept egal de asigurare a sănătății pentru toți cetățenii care, odată asigurați, indiferent de mărimea primei de asigurare, au posibilitatea să obțină asistența medicală necesară și calitativă în conformitate cu Programul Unic.

În condițiile sistemului AOAM actual, veniturile IMSP sunt direct dependente de volumul și calitatea serviciilor prestate, spre deosebire de vechiul sistem, în care instituțiile bugetare erau

finanțate în baza devizelor, indiferent de rezultatele activității lor. Sursele de finanțare sub forma mijloacelor fondurilor AOAM au condus la creșterea eficienței planificării cheltuielilor; creșterea remunerărilor și stabilitatea achitării serviciilor medicale incluse în Programul Unic, compensarea medicamentelor în condiții de ambulatoriu. Astfel, fostele instituții medicale bugetare au fost transformate în IMSP, cu autonomie financiară și de gestiune, non profit. Ca urmare, IMSP au căpătat posibilitatea gestionării mult mai flexibile a mijloacelor financiare obținute, fără un control excesiv din partea unor instituții externe, cu un impact considerabil asupra eficienței activității economico-financiare a lor.

Bază pentru elaborarea politicilor contabile a IMSP servesc SNC, care admit metode alternative de evaluare și evidență a activelor, elementelor de capital propriu, datoriilor, veniturilor, cheltuielilor și a rezultatelor activității entității. În cazul în care unul dintre standarde nu stipulează modul de ținere a contabilității într-o situație concretă, instituția este în drept să utilizeze raționamentul profesionalist și să elaboreze un procedeu corespunzător.

În prezent, activitatea sistemului de sănătate este reglementată, în mare măsură, de mecanismele economice ale relațiilor dintre furnizorul și cumpărătorul serviciilor medicale, bazată pe relațiile contractuale dintre CNAM, agențiile ei teritoriale cu prestatorii de servicii medicale și farmaceutice, angajatori, alți asigurați, care delimitează strict drepturile și obligațiile fiecărei părți. Sistemul **serviciilor de sănătate** cuprinde ansamblul resurselor umane, materiale, financiare, informaționale și simbolice utilizate în combinații variabile pentru a produce îngrijiri și servicii care au ca scop îmbunătățirea sau menținerea stării de sănătate. El reprezintă doar un subsistem al sistemului de sănătate, care cuprinde ansamblul elementelor și relațiilor care influențează starea de sănătate a indivizilor și populațiilor. Alături de serviciile de sănătate, factorii majori care influențează starea de sănătate sunt cei comportamentali, de mediu și biologici. [4, p.22-28].

Domeniul ocrotirii sănătății actual, din punctul de vedere al managementului sanitar, a fost cercetat de către savanți din străinătate și autohtoni. Dintre savanții autohtoni fac parte Damașcan Gh. [33, p.10], Ciocanu M. [21, p.7], Malanciuc I.[102, p.3], Buga M.[14, p. 35], Golovin B. [55, p.7], Gulian M. [62, p.19]. Totodată, sistemul sănătății, din punctul de vedere al finanțării a fost studiat de Cobzari L. [27], Moroi T. [111, p.15], Copăceanu C. [31, p.20], Miron O. [110, p.8]. Cercetătorii autohtoni Petroia A., Zubcova E. au analizat gradul de transparență al gestionării finanțelor provenite din diverse surse.[151, p.106]. Profesorii ruși Vahrusina M. A. Malinovscaia N. [197, p.67], Ușakov A., [213, p. 11-15] în lucrările lor au analizat particularitățile serviciilor medicale din Federația Rusă, clasificarea acestora și reflectarea în contabilitate. Economisții din România, Puțan A.[153, p.12], Furtunescu L. [54, p.3], Oprea L. și Gavrilovici C., [121, p.111]

precum și Oros O. [150, p.14], o atenție deosebită au acordat-o studiului aprofundat ce ține de atingerea performanței financiare a unităților spitalicești publice prin intermediul controlului de gestiune, precum și creșterii performanței sistemului informațional financiar-contabil în IMSP.

Deoarece, în momentul actual, nu există nici o *Instrucțiune cu privire la contabilitatea în IMSP*, problemele teoretice și practice ale acestora pentru entitățile în cauză sunt comune, astfel, au fost tratate în lucrările savanților-economiști autohtoni: Grigoroși L. [59, p.9-15], Grabarovschi L. [56, p.100-105], Mihaila S. [106, p.60-65], Nederița A. [115, p.32-34], Lazari L. [83, p.12-18], Țurcanu V. [189, p.159-163] etc, iar nemijlocit despre contabilitatea serviciilor medicale ale IMSP a fost examinată parțial de economiștii autohtoni Lapițaia L. și Vasilevia A. [206, p.27-32].

Cercetările savanților nominalizați au o valoare majoră, însă, în mare parte, comportă un caracter teoretico-metodologic general și vizează doar contabilitatea financiară sau practica contabilității de gestiune în diferite ramuri, mai puțin sistemul ocrotirii sănătății. Deși, sunt importante, cuprind aspecte generale, fapt care demonstrează existența rezervelor în investigarea posibilității de perfecționare a instrumentelor metodologice ale contabilității în IMSP.

În baza investigațiilor, analizei literaturii de specialitate, autorul a sistematizat conceptul „contabilității IMSP” prezentat în figura 1.5.



Figura 1.5. Factorii care influențează organizarea contabilității în IMSP

Sursa: elaborată de autor

Pornind de la figura 1.5, autorul propune următorul concept al contabilității în IMSP:

- Definirea, evaluarea și recunoașterea elementelor contabile: activele, datoriile, capitalul propriu, veniturile și cheltuielile.
- Caracteristicile calitative, care determină utilitatea informației din situațiile financiare;
- Investigarea contabilității de gestiune și aplicarea la IMSP;
- Perfecționarea contabilității pe centre de responsabilitate în cadrul IMSP;
- Eficientizarea procesului de achiziție cu medicamente și dispozitive medicale;
- Modernizarea procesului bugetar: elaborare și control;

- Perfecționarea rapoartelor manageriale și raportului integrat.

Particularitățile **organizării contabilității financiare** în IMSP reprezintă unul din domeniile cercetate în cadrul analizei economice a IMSP. Schimbările de ultimă oră în sistemul economic au un impact asupra aspectelor ce țin de organizarea contabilității financiare și de gestiune (reglementare, tehnice, metodologice etc.) și, prin urmare, determină necesitatea de a elabora direcții pentru poziționarea acesteia în sectorul serviciilor medicale.

Pentru a transpune în legislația națională prevederile acquis-ului comunitar în domeniul financiar și sectorul corporativ, la 1 ianuarie 2019, a intrat în vigoare Legea Contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017 [87]. Conform acesteia, entitățile se vor diviza în baza indicatorilor: valoarea totală a activelor, valoarea venitului din vânzări și numărul mediu al salariaților în patru categorii – entități micro, mici, mijlocii și societățile de interes public, iar grupurile se vor diviza în grupuri mici, mijlocii și mari.

Potrivit prevederilor Legii contabilității și raportării financiare în funcție de categoria din care fac parte, vor ține contabilitatea în partidă dublă, întocmind situații financiare simplificate conform SNC sau vor ține contabilitatea în partidă dublă, întocmind situații financiare complete conform SNC. Astfel, în IMSP, care prestează un tip de asistență medicală, spre exemplu, asistența medicală primară din centrele de sănătate autonome, ca rezultat al descentralizării asistenței medicale primare, poate fi aplicat un sistem de evidență simplificat, întrucât aceste instituții reprezintă de regulă, un centru cu câțiva medici de familie, asistente ale medicului de familie, șef centru de sănătate, asistenta medicală superioară, contabilul și personalul administrativ ar fi argumentat și utilizarea contabilității în partidă dublă cu situații financiare prescurtate sau simplificate conform SNC.

Important este să se menționeze că noua Legea a contabilității și raportării financiare stabilește cadrul de reglementare pentru contabilitate și raportare financiară aplicabilă doar pentru entitățile din sectorul privat și conține aspecte metodologice privind organizarea contabilității și raportarea financiară în RM, *și nu reglementează deloc contabilitatea în instituțiile publice (bugetare)*.

Separarea categoriei de microentități de întreprinderile mici s-a produs din punctul de vedere al reglementării contabile, argumentul fiind că ele dispun de resurse limitate și trebuie evitate obligațiile legale împovărătoare în privința lor. În tabelul 1.6, vor fi prezentate clasificarea entităților și modul de prezentare a situațiilor financiare conform Legii contabilității și raportării financiare.

Tabelul 1.6. Volumul informației care trebuie prezentată de către entitățile din RM

Informațiile necesare și tipul entității	Bilanțul	Situația de profit și pierdere	Situația privind fluxul de numerar	Situația privind modificările în capitalul propriu	Note explicative	Raportul Conducerii
Informații necesare	Informații necesare pentru luarea deciziilor de către utilizatori					
	Informații financiare furnizate de către entități					
	Situații financiare de bază					
Microentități	simplificate, conform SNC	x		x	prescurtate	x
Entități mici	simplificate, conform SNC	x		x	simplificate	x
Entități mijlocii	complete, conform SNC					
Entități mari	complete, conform SNC					
Entități de interes public	complete, conform IFRS					

Sursa: elaborat de autor în baza [183, p.30]

Conform art. 35 (3) al Legii contabilității nr. 113/2007 va rămâne în vigoare, iar de la 1 ianuarie 2019, prevederile acesteia se vor aplica doar față de autoritățile/instituțiile bugetare [87].

IMSP pot fi de diferite tipuri ca mărime și servicii prestate. Astfel, IMSP de tip Centrul Medicilor de Familie, Centru de Sănătate (CS) și Oficiul Medicilor de Familie (OMF), ar putea fi tratate ca entități mici și pot prezenta situații simplificate, iar cele de nivel republican urmează să întocmească situații complete. În contextul aplicării SNC, autorul propune revizuirea Situației de profit și pierderi, în care să fie modificați indicatorii de profit net prin excedent sau economie de mijloace, deoarece IMSP nu urmăresc scopul obținerii de profit.

Managementul finanțelor publice, contabilității și raportării financiare în RM este în proces de reformare. Scopul reformei constă în consolidarea eficacității, eficienței, responsabilității și transparenței gestionării finanțelor publice. Reformele bugetare demonstrează, în mod clar, creșterea substanțială a volumului de informații în IMSP. Ca urmare, deciziile manageriale se adoptă în baza unor informații fragmentate, inconsecvente și, uneori, inexacte, și de multe ori bazate pe opinia subiectivă a managerilor.

În opinia noastră, necesitățile extinse de informare a conducerii nu pot fi îndeplinite de contabilitatea financiară din următoarele motive:

- natura retrospectivă a contabilității, reflectând tranzacții economice trecute;
- imposibilitatea de a organiza managementul situațional, de a ajusta rapid activitatea economică ca urmare a schimbărilor conjuncturale, consecințele acesteia fiind reflectate în raportarea rezultatelor reale ale activității economice;
- inconsecvența fluxurilor de informații reflectate în raportarea financiară pe niveluri de management al instituției;

- nivelul redus de detaliere a veniturilor și a cheltuielilor, determinate de elemente din bilanț, tipuri de resurse financiare și direcții de utilizare, fără a lua în considerare veniturile și cheltuielile pe locurile lor de apariție și pe „centre de responsabilitate“.

O altă direcție de dezvoltare și un element important rezidă în *perfecționarea contabilității de gestiune* în cadrul IMSP. Conceptul și problemele contabilității de gestiune au fost studiate în lucrările mai multor savanți autohtoni și străini: din RM, Bajan M. [6, p.7-25], Bădicu G. [7, p. 14], Grabarovschi L. [56, p.100], Nedeșița A. [113, p.7], Mihaila S. [107, p.24], Popovici A. și Cauș L., [152, p.195], Țurcanu V., [185, p.6-8]; din România, Caraiani C. [18, p.21], Oprea C. [120, p.17], Tabără N. [172, p.61], din Federația Rusă, Kerimov V., [205, p.135], Avrova I. [194, p.11], Glușkov I., [198, p.11], Paliu V., [209, p.91], [208, p.57], Șeremet A. [214, p.17], din SUA, Horngren Ch., Datar S., Foster G., [65, p.3], din Anglia, Drury C. [200, p.27] și din Franța, Bouquin H., [13, p.43]. Definițiile abordate de savanții menționați, orientează informația furnizată de contabilitatea de gestiune spre management și plasează accentul pe procesul decizional.

Din definițiile abordate de savanții menționați, rezultă că problemele actuale privind organizarea contabilității de gestiune la IMSP nu sunt tratate exclusiv și le evidențiem pe următoarele:

- lipsa unității de opinie asupra esenței, scopului și locului contabilității de gestiune în cadrul procesului decizional la IMSP;
- lipsa cadrului normativ pentru organizarea contabilității de gestiune, influența dominantă a reglementărilor fiscale și normative rigide asupra adoptării deciziilor manageriale;
- lipsa practicii de organizare a contabilității manageriale în sectorul serviciilor medicale, insuficiența informațiilor pentru soluționarea lor;
- reforma continuă a sistemului contabil în sistemul bugetar, ceea ce face dificilă formularea unui concept privind raportarea financiară unificate privind activitățile instituției medicale finanțate din surse bugetare și extrabugetare;
- motivația scăzută a șefilor instituțiilor de servicii medicale de a implementa instrumente de management, datorită garanțiilor de finanțare bugetară a instituțiilor.

Totodată, analizând deficiențele, precum și abordările savanților de mai sus cu privire la noțiunea „contabilitate de gestiune”, considerăm că este necesar să-i atribuim o accepțiune proprie, anume, pentru IMSP. Astfel, în opinia noastră, ***contabilitatea de gestiune în IMSP reprezintă un sistem informațional contabil, care generează indicatori și date relevante pentru toate nivelurile de conducere în scopul controlului și planificării resurselor, evaluării eficienței utilizării acestora și luării deciziilor privind îmbunătățirea calității asistenței medicale.***

Această definiție poate fi reflectată ca un instrument inovativ pentru IMSP, în scopul colectării și analizei indicatorilor medicali, statistici și financiari, orientați spre îmbunătățirea calității asistenței medicale, utilizarea rațională a resurselor instituției în concordanță cu reglementările de stat, menite să îmbunătățească interacțiunea subdiviziunilor structurale și formarea unui sistem eficient informațional pentru luarea deciziilor manageriale.

Organizarea contabilității de gestiune în IMSP presupune crearea unei baze informaționale, care să permită planificarea performanței financiare a instituției, justificarea finanțării bugetare, precum și pentru determinarea eficacității economice a costurilor suportate și a rezultatelor obținute.

În ultimii ani, se depun eforturi considerabile pentru introducerea principiilor de autofinanțare și autonomie în activitățile IMSP și pentru crearea condițiilor favorabile pentru atragerea surselor extrabugetare. Pe de o parte, acest lucru se datorează resurselor bugetare limitate de la toate nivelurile sistemului bugetar, în raport cu creșterea necesităților financiare tot mai mari ale IMSP în legătură cu implementarea proiectelor naționale de îmbunătățire a accesibilității și a calității asistenței medicale.

O altă latură de importanță majoră, a contabilității de gestiune o constituie problemele contabilității costurilor, precum și a costurilor pe centre de responsabilitate, care au fost abordate în cercetările economiștilor autohtoni Bădicu G. [7, p. 39], Bajan M. [6, p.17], Grabarovschi L. [57, p.123-128], Mihaila S. [107, p. 51], Țurcanu V. [188, p. 38], economistul englez Drury K. [200, p.56], savantul american Horngren C. [65, p.215], economiștii ruși Adamov N. [195, p.87], Savciuc V. [210, p.12], Vahrușina M. [196, p.427], economiștii români Tabără N. [172, p.61], Caraiani C. [18, p.242], Dumitru C. [40, p.326]. În capitolul II, autorul va analiza mai desfășurat structura, clasificarea și, nemijlocit, costurile pe centre de responsabilitate la IMSP.

Contabilitatea costurilor în IMSP, actualmente, se efectuează, preponderent, *pe elemente de cheltuieli, fără stabilirea locurilor lor de apariție și a centrelor de cost*. Autorul vă dezvăluie această problemă în paragraful 2.2.

Activitatea de prestare a serviciilor de către IMSP, generează diverse venituri și cheltuieli, unde unele aspecte privind modul de recunoaștere și contabilizare sunt comune tuturor entităților, dar ținând cont de particularitățile domeniului de activitate, în literatura de specialitate, lipsesc investigații complexe. De menționat faptul că IMSP fac parte din bugetul central consolidat al Fondul Asigurărilor Obligatorii de Asistență Medicală (FAOAM) al țării, realizând venituri preponderent din finanțări de stat. Astfel, noțiunea de venit, recunoașterea, perfectarea documentară, precum și clasificarea acestora este diferită de sectorul privat. Ca urmare, autorul va analiza detaliat

acest compartiment în paragraful 2.3 al tezei, deoarece circumstanțele expuse anterior confirmă actualitatea temei investigate și condiționează necesitatea examinării profunde a problemelor privind contabilitatea veniturilor.

Veniturile și cheltuielile constituie elemente contabile legate direct de determinarea rezultatului activității economico-financiare a întreprinderii [114, p.30]. Astfel, produsul final al activității contabile sunt situațiile financiare.

Deci, un suport primordial pentru IMSP îl constituie raționalizarea continuă a informației economico-financiare, reflectată în raportarea financiară, care trebuie să răspundă atât cerințelor managerului instituției, cât și nevoilor informaționale ale fondatorului, organelor ierarhic superioare.

Definirea, scopul și structura raportării financiare cu scop general se regăsesc în documentele reglementatoare internaționale și autohtone. Noțiunea de raportare financiară folosită în literatura de specialitate americană, cuprinde situațiile financiare și alte informații relevante despre activitatea economico-financiară a entității [84, p.32]. Conform IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” - *situațiile financiare cu scop general* sunt menite să satisfacă nevoile utilizatorilor care nu sunt în situația de a impune unei entități să întocmească rapoarte adaptate nevoilor lor specifice de informații [170], iar conform prevederilor SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, situațiile financiare oferă informații despre: active, capital propriu, datorii, venituri și cheltuieli [171]. De asemenea, *Cadrul general conceptual de raportare financiară* prevede că obiectivul raportării financiare, cu scop general, este acela de a oferi informații financiare cu privire la entitatea raportoare, care să fie utile pentru investitorii existenți și potențiali, împrumutătorii și alți creditori în deciziile pe care aceștia le iau cu privire la oferirea de resurse entității [16]. La elaborarea situațiilor financiare, se cere asigurarea următoarelor caracteristici calitative principale: relevanța, credibilitatea, comparabilitatea, consecvența datelor [174, p.87].

Cu toate că raportarea financiară este în permanentă restructurare, conținutul situațiilor financiare existente necesită încă modificări, ceea ce demonstrează discuțiile critice în literatura de specialitate, care constau în următoarele [189, p.162]:

- raportarea financiară, în mare măsură, nu satisface cerințele mediului de afaceri;
- modelul actual neadecvat reflectă activele intangibile și nu dezvăluie informația privind influența acestora la rezultatul financiar;
- conceptul evaluării juste se utilizează într-o măsură nesatisfăcătoare.

Există un număr de mare de factori, care influențează raportarea financiară și anume: sistemul social-politic, sistemul juridic, sistemul economic, valorile culturale, sursele de finanțare, relația contabilitate-fiscalitate, profesia contabilă, alți factori externi [175, p.66]. Mai semnificativ,

după părerea noastră, este sistemul juridic, adică normalizarea. Normalizarea contabilității este procesul de adoptare a unor dispoziții cu privire la soluționarea corectă a problemelor legate de pregătirea și utilizarea informațiilor [183, p.29]. Aceasta divizează totalul de rapoarte al entității în reglementate și nereglementate, iar cele reglementate sunt situații financiare, rapoarte fiscale, rapoarte statistice (figura 1.6).

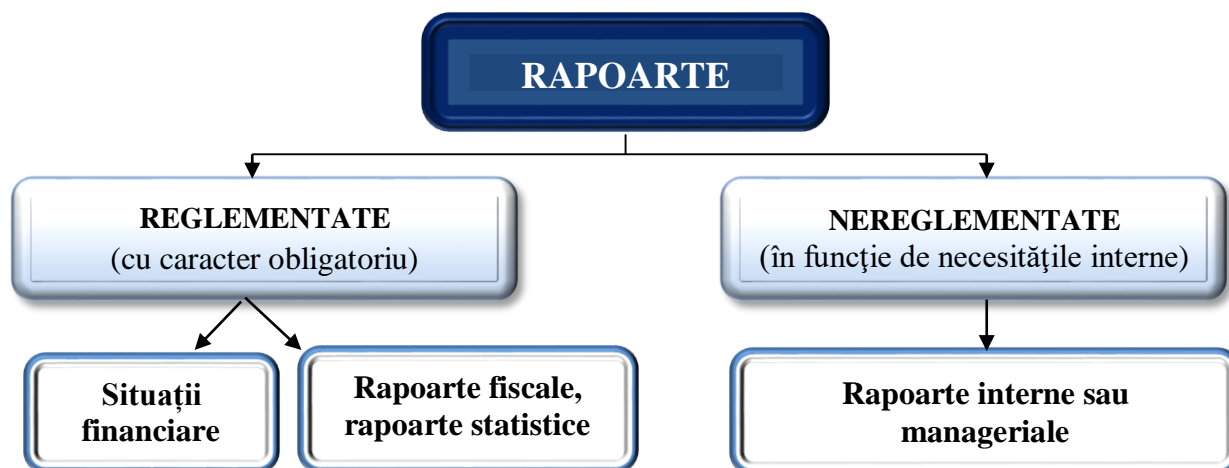


Figura 1.6. Divizarea rapoartelor conform criteriului de reglementare
Sursă: elaborată de autor în baza [178]

La formarea rapoartelor manageriale, este necesară acordarea unei atenții deosebite studierii fluxurilor informaționale și organizării corecte a circuitului de documente, adică a consecutivității mișcării documentelor, începând din momentul întocmirii până în momentul arhivării acestora [107, p.107].

În scopul de a satisface necesitățile utilizatorilor de informație, este nevoie de un nou model de raportare, care poate fi raportarea integrată. *Raportarea Integrată* (RI) constă într-un set de procese și activități, care au ca rezultat vizibil și concis o raportare periodică cu privire la modul în care strategia, managementul, performanța și previziunile organizației permit crearea și menținerea valorii pe termen lung [12, p.25].

În RM, nu este format mecanismul de aplicare a politicii de stat în domeniul ecologiei, nu este pus accentul pe creșterea transparenței entităților în ceea ce privește impactul negativ al acestora asupra mediului și măsurile luate pentru a reduce un astfel de impact, precum și dezvoltarea unor mecanisme de responsabilitate față de mediu. În aceste condiții, unul dintre aceste mecanisme poate fi introducerea rapoartelor integrate ca bază de informare pentru a evalua măsura în care indicatorii de dezvoltare durabilă sunt exprimați în indicatori financiari și nefinanciari.

Având în vedere cele menționate, IMSP nu întocmesc rapoarte de mediu și dezvoltare durabilă. Informațiile privind activitățile de mediu sunt prezentate în situațiile financiare și raportarea statistică prin indicatorii de mediu. Printre aceste asimetrii, s-a menționat dorința

legitimă de a se obține un profit cât mai mare și necesitatea de a se aloca resurse semnificative pentru protecția mediului [23].

Unii autori consideră că raportul integrat este o combinație de informații, care, în prezent, sunt dispersate în diferite domenii: situații financiare, rapoarte statistice, devize de venituri și cheltuieli și altele. Deci, reprezintă un tot unitar și prezintă o importanță deosebită deoarece, în primul rând, redă relația dintre domeniile menționate și explică modul în care acestea afectează capacitatea entității [59, p.11].

Autorul consideră că raportarea integrată este un instrument de informare și comunicare foarte eficient pentru IMSP. Furnizarea informațiilor cu privire la dezvoltarea durabilă este susținută și recomandată de multe organisme și instituții la nivel internațional prin diferite standarde evidențiate în tabelul din anexa 9: Consiliul Internațional pentru Raportare Integrată (IIRC), prin publicarea Cadrului general de raportare integrată, Directiva europeană 94/15, standardele GRI G4, AA1000, ISO2600.

1.3. Bugetul ca instrument de bază al gestiunii în sistemul ocrotirii sănătății

În contextul situației economice actuale, în care sănătatea este un mare consumator de resurse materiale, implementarea unui nou procedeu de bugetare poate să reprezinte un avantaj suplimentar pentru IMSP, prin eficientizarea fluxurilor de informații.

Bugetarea în viața unei entități este importantă, deoarece este o metodă de detaliere, în primul rând a planificării financiare, totodată, ea vine în sprijinul entităților în vederea atingerii obiectivelor strategice. Astfel, pentru administrarea mai eficientă a resurselor, se recomandă, în acest scop, folosirea metodelor de planificare și bugetare [190, p.8].

În literatura de specialitate, se menționează că atât noțiunile de „buget”, cât și de „proces bugetar” au apărut în Anglia, de unde au fost preluate de francezi la începutul sec.XIX. Din punct de vedere etimologic, cuvântul buget provine din expresiile „bouge” și „bougette”, care, în limba franceză, înseamnă o punguță sau un săculeț. În limba engleză, prin cuvântul „budget” se înțelegea pungă (mapă), în care erau aduse la parlament documentele referitoare la situația veniturilor și cheltuielilor statului.[109, p.36]. Noțiunea de „buget” a fost studiată profund de economiștii americani Horngren C. [65, p.198], Needles B. [117, p.1045], de profesori din Federația Rusă, Kaverina O. [203, p.57], Șeremet A., [214, p.85], Nikolaeva O. [207, p.119], Karpova T. [204, p.253], din România, Mihalciuc C., Apetri A. [109, p.35], Ionașcu I [81, p.262] Avram M. [1, p.176], Man M. [104, p.80], de economiștii moldoveni, Bajan M. [6, p.90], Bîrcă A. [9, p.59], Bugaian L., [15, p.60], Cușmăunsă R. [19, p.50], Mihaila S. [107, p.26]. În urma evaluării opiniilor

și abordărilor autorilor menționați referitoare la buget, au fost analizate din mai multe puncte de vedere, mai puțin pentru IMSP. Astfel, în lucrarea sa, cercetătoarea Puțan A. a acordat o atenție deosebită definirii bugetului în sistemul sanitar românesc. În viziunea sa, bugetul este „un instrument ce permite compararea previziunilor la nivelul întregii activități cu realizările, permițând, totodată, calculul costului pe unitate de produs/serviciu/ lucrare; abaterile constatate fac obiectul adoptării de noi decizii la nivel de management. Bugetul este un instrument al conducerii pentru planificarea viitoare a activității și evitarea deciziilor nefundamentate din punct de vedere economico-financiar; comunicarea la toate nivelurile de conducere și organizare, servind astfel identificării problemelor, dar și a posibilităților de soluționare a acestora; coordonarea activităților din cadrul departamentelor /compartimentelor /secțiilor” [153, p.13]. Bugetul este folosit pentru obținerea fondurilor, și, de aceea, nu se urmărește, în primul rând, o bună previziune a activității, ci, mai degrabă, obținerea unor sume cât mai mari de bani [81, p.257].

Orice buget, prin care se derulează fonduri publice, se prezintă ca un plan financiar, prin intermediul căruia sunt prevăzute veniturile și cheltuielile pe o perioadă determinată de timp (an, trimestru, lună), în scopul îndeplinirii unor obiective și sarcini precis stabilite la nivelul entităților, la care se raportează acel buget. Procesul bugetar este constituit din etape consecutive de elaborare, aprobare, executare și control ale bugetului, care se încheie cu adoptarea variantei generale de execuție a acestuia.

În IMSP, există o planificare operațională, în timp ce planurile strategice, de obicei nu sunt dezvoltate, fiind o condiție importantă în mediul concurențial. Succesul unei instituții medicale de a obține surse suplimentare de finanțare depinde de reușita obținută pe piața serviciilor medicale, oferind oportunități și calitate potențialului consumator, totodată, folosind resursele existente.

Bugetarea și gestiunea financiară reprezintă un instrument important pentru asigurarea stabilității financiare și economice a IMSP, care permite rezolvarea unor sarcini privind:

- ✓ continuitatea procesului bugetare;
- ✓ creșterea transparenței și a eficienței procesului bugetar;
- ✓ economisirea timpului și a altor resurse utilizate pentru elaborarea bugetelor;
- ✓ baza de stabilire a prețurilor contractuale pentru investiții publice.

Planificarea financiară la entitățile autohtone trebuie să combine experiența pozitivă a practicilor moderne străine din sistemul de sănătate. Analiza legislației actuale privind procesul bugetar și practica de planificare financiară, pe termen lung, permite identificarea principalelor probleme cu care se confruntă IMSP.

Bugetarea în instituțiile publice medicale nu satisface cerințele economice actuale. Printre deficiențele procesului de bugetare și metodele tradiționale ale planificării financiare, pot fi menționate: ciclul extins de planificare, complexitatea ridicată a procesului bugetar, problemele de consolidare a bugetului și controlul asupra executării acestora, încălcarea integrității și fiabilității de transmitere a datelor de jos în sus, lipsa de acces la datele operaționale și posibilitățile scăzute de analiză a relației „plan-efectiv” etc.

Planificarea tradițională și sistemul de bugetare în domeniul ocrotirii sănătății se află în izolare de alte niveluri de gestiune (strategice și operaționale), nu prevăd mecanisme de corelare a planurilor și bugetelor cu obiectivele strategice, nu oferă analiza operațională a variațiilor și ajustărilor bugetelor, și deci nu se execută funcțiile de instrument al managementului.

În IMSP există doar o planificare operațională, în timp ce planurile strategice nu sunt de obicei dezvoltate, fiind o condiție importantă în mediul concurențial. Succesul unei instituții medicale de a obține surse suplimentare de finanțare depinde de performanța acesteia pe piața serviciilor medicale, oferind oportunități și calitate potențialului consumator, folosind cât mai mult condițiile și resursele existente.

O altă problemă importantă, în domeniul organizării sistemului de planificare financiară în IMSP, reprezintă *realitatea bugetelor financiare* ale IMSP implicate în elaborarea planurilor financiare. Gestionarea eficientă a unei instituții medicale este posibilă, numai dacă există un plan bine argumentat pentru o perioadă suficient de lungă. A doua problemă, cea mai importantă, o constituie operativitatea cu care sunt elaborate planurile și legătura slabă între IMSP și structurile de stat, care alocă finanțările bugetare, motiv pentru care se înregistrează o eficiență scăzută a planurilor bugetare. În mod inevitabil, aceste probleme provoacă reducerea transparenței planurilor de gestionare.

Cercetarea procesului de bugetare trebuie abordată atât la nivel microeconomic în cadrul IMSP, cât și sub aspect macroeconomic. Aceste două niveluri se intercorelează, deoarece posibilitățile de bugetare ale IMSP depind de limita alocațiilor de stat din partea MSMPS.

La nivel **de ramură**, Administrația Publică Locală (APL) de specialitate în domeniul ocrotirii sănătății, în baza planului de acțiuni intern, organizează și asigură anual elaborarea și prezentarea proiectului FAOAM, în termenele stabilite și o remite către CNAM și altor autorități/instituții publice interesate. În conformitate cu circulara anuală cu privire la elaborarea proiectului FAOAM, CNAM elaborează și prezintă APL de specialitate în domeniul ocrotirii sănătății proiectul pentru anul următor. Concomitent cu proiectul, CNAM prezintă și proiectul notei informative, precum și alte informații de fundamentare a proiectului de buget.

Proiectul FAOAM se întocmește având la bază:

- a) prognoza indicatorilor macroeconomici;
- b) limitele de transferuri interbugetare;
- c) prioritățile de politică stipulate în strategia sectorială de cheltuieli;
- d) tendințele indicatorilor demografici și ale altor indicatori, care caracterizează sistemul de ocrotire a sănătății;
- e) particularitățile specifice cuprinse în circulara cu privire la elaborarea proiectului.

Procesul propriu-zis de elaborare a proiectului FAOAM implică următoarele etape:

Etapa 1. APL de specialitate, în domeniul ocrotirii sănătății, analizează evoluția indicatorilor generali ai FAOAM și performanța programelor de cheltuieli, determină în comun cu CNAM structura programelor și completează informația generală despre acestea (*scopul, obiectivele, identifică lista indicatorilor de performanță*);

Etapa 2. CNAM estimează resursele FAOAM, costurile și repartizează cheltuielile acestuia pe programe, în corespundere cu prioritățile politicii sectoriale și luând în considerare limita transferurilor de la bugetul de stat, stabilită de către Ministerul Finanțelor. Totodată, completează valoarea indicatorilor de produs și eficiența programelor;

Etapa 3. CNAM întocmește proiectul FAOAM, pe care îl prezintă spre coordonare APL de specialitate în domeniul ocrotirii sănătății;

Etapa 4. APL de specialitate, în domeniul ocrotirii sănătății, examinează proiectul FAOAM, din punctul de vedere al consecvenței cu prioritățile strategiei sectoriale de cheltuieli, inclusiv performanța programelor, și îl prezintă spre examinare MF în conformitate cu cerințele stabilite și cu respectarea termenelor limită prevăzute în calendarul bugetar;

Etapa 5. CNAM asigură definitivarea proiectului FAOAM, luând în considerare rezultatele consultărilor cu APL de specialitate și cu Ministerul Finanțelor (MF).

Etapa 6. APL de specialitate, în domeniul ocrotirii sănătății, asigură consultarea proiectului FAOAM cu alte autorități publice interesate și cu partenerii sociali, după care prezintă proiectul legii anuale a FAOAM la Guvern.

Procesul bugetar la nivel macroeconomic a influențat structura și volumul finanțărilor. Finanțarea sectorului de sănătate s-a îmbunătățit, ca urmare a creșterii cotei primei de asigurare obligatorie de asistență medicală în formă de contribuție procentuală la salariu și alte recompense. Ponderea principală din quantumul resurselor financiare, pentru anul 2017, o dețin mijloacele provenite din primele de asigurare obligatorie de asistență medicală în mărime procentuală și cele în sumă fixă, care constituie 58,3%, care a crescut cu 2,1 p.p. față de 2016 [156]. Inițial, contractele

se încheiau în baza datoriilor istorice, apoi, în baza cazului tratat, iar mai recent și în baza sistemului DRG (pentru cazuri acute).

Legea prevede că, în fiecare an, instituțiile negociază cu CNAM suma contractelor. Estimările cheltuielilor pe termen mediu pentru sectorul dat, pe anii 2018-2020 sunt prezentate în tabelul 1.7.

Tabelul 1.7. Cheltuielile pe termen mediu pentru sectorul ocrotirii sănătății 2018 – 2020 (mil. lei)

Indicatori	2018 proгноzat	2019 proгноzat	2020 proгноzat
A	2	3	4
Cheltuieli Bugetul Public Național, total	7709,5	8931,3	9245,9
Bugetul de stat,	3619,4	4499,2	4435,8
<i>inclusiv transferuri de la bugetul de stat către FAOAM</i>	2762,0	2895,7	3027,0
Fondurile asigurării obligatorii de asistență medicală	6755,3	7231,0	7740,3
Bugetele locale	96,8	96,8	96,8

Sursa: elaborat de autor în baza [17]

Deși au fost înregistrate un șir de rezultate în domeniul procesului bugetar și finanțării, totuși, sistemul de sănătate se confruntă cu unele probleme la acest capitol, precum:

- neasigurarea cu medici de familie, în special în zona rurală, diferența mare de structură și de prestare a serviciilor medicale în municipii și în raioane,
- sistemul de sănătate bazat, în mare parte, pe prestarea serviciilor de asistență medicală spitalicească, cu rețea extinsă de spitale și o concentrare sporită în mun. Chișinău, eficiența scăzută a prestatorilor de servicii spitalicești din cauza nesatisfăcătoare a capacităților sistemului spitalicesc;
- structura exagerat de mare a Serviciului de Supraveghere de Stat a Sănătății Publice, dublarea funcțiilor cu Agenția Națională pentru Siguranța Alimentelor, funcționalitatea defectuoasă a managementului operațional.

Fiecare IMSP își planifică individual activitatea sa economico-financiară și elaborează bugetul în baza căruia activează. Conform ordinului MSMPS nr. 653/205 din 05.06.2018 [141], *bugetul IMSP este numit devizul de venituri și cheltuieli (business-plan) și reprezintă documentul în care este stabilit volumul veniturilor provenite din FAOAM, destinația de utilizare a acestora pentru anul respectiv.* Devizul se întocmește de fiecare IMSP, ca urmare a încheierii contractului de acordare a asistenței medicale (de prestare a serviciilor medicale) în cadrul AOAM cu CNAM.

Business planul definește modul de derulare a unei activități specifice pe parcursul unei perioade determinate de timp [227]. Repartizarea veniturilor pe tipuri de cheltuieli la IMSP trebuie efectuată strict în ordinea următoare:

a) În primul rând, trebuie să acopere cheltuielile în volumul necesar pentru procurarea medicamentelor și consumabilelor, pentru alimentarea pacienților, achitarea salariilor, contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și primelor de AOAM, procurarea serviciilor medicale prestate de alți prestatori. Restul alocațiilor se repartizează pentru alte cheltuieli strict necesare instituției pentru asigurarea activității de bază;

b) În cazul în care, după acoperirea cheltuielilor prioritare și datoriilor, IMSP dispun de mijloace financiare nerepartizate, acestea pot fi planificate în deviz pentru procurarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată, serviciilor de reparație curentă și procurarea aparatajului medical, altor mijloace fixe, serviciilor de reparație capitală. Lista aparatajului medical, a altor mijloace fixe programate pentru achiziționare, precum și reparația capitală a imobilelor se coordonează cu Consiliul administrativ al IMSP.

Devizul include veniturile și cheltuielile pe fiecare tip de asistență medicală contractat, totalul acestora și prezintă următoarea structură (tabelul 1.8).

Tabelul 1.8. Structura actuală a devizului de venituri și cheltuieli (business-plan) al IMSP

Denumirea veniturilor/cheltuielilor	Tipul de asistență medicală (mii lei)			
	AMS	AMSA	SIP	Total
A	1	2	3	4
I. VENITURI, total	173000,0	8960,0	1000,0	182960,0
<i>inclusiv:</i>				
1. Suma contractuală	173000,0	8960,0	1000,0	182960,0
2. Dobânda sporită la soldurile bănești				
3. Alte venituri				
II. CHELTUIELI, total	174000,0	10430,0	1050,0	185450,0
<i>inclusiv:</i>				
1. Remunerarea muncii	94336,0	4650,0	535,0	99521,0
<i>din ele:</i>				
fondul de bază al salariului	94336,0	4650,0	533,0	99521,0
bonificație pentru indicii de calitate				
2. Alimentarea pacienților	9300,0	0	0	9300,0
3. Medicamente	22414,0	850,0	370,0	23634,0
4. Alte cheltuieli	47952,0	4900,0	145,0	52995,0
III. SOLDUL MIJLOACELOR BĂNEȘTI				
1. La începutul anului	1292,8	1471,6	50,6	2815,0
2. La sfârșitul anului				

Sursa: elaborat de autor în baza IMSP analizat (cu un coeficient)

IMSP prezintă CNAM (agenției teritoriale) o Dare de seamă despre îndeplinirea devizului de venituri și cheltuieli (business-plan) din mijloacele FAOAM, conform formularului 1-16/d [132]:

- semestrial, până la data de 25 a lunii următoare de gestiune;
- anual, până la data de 10 februarie a anului următor.

Procesul general de formare a bugetului IMSP este prezentat în figura 1.7.

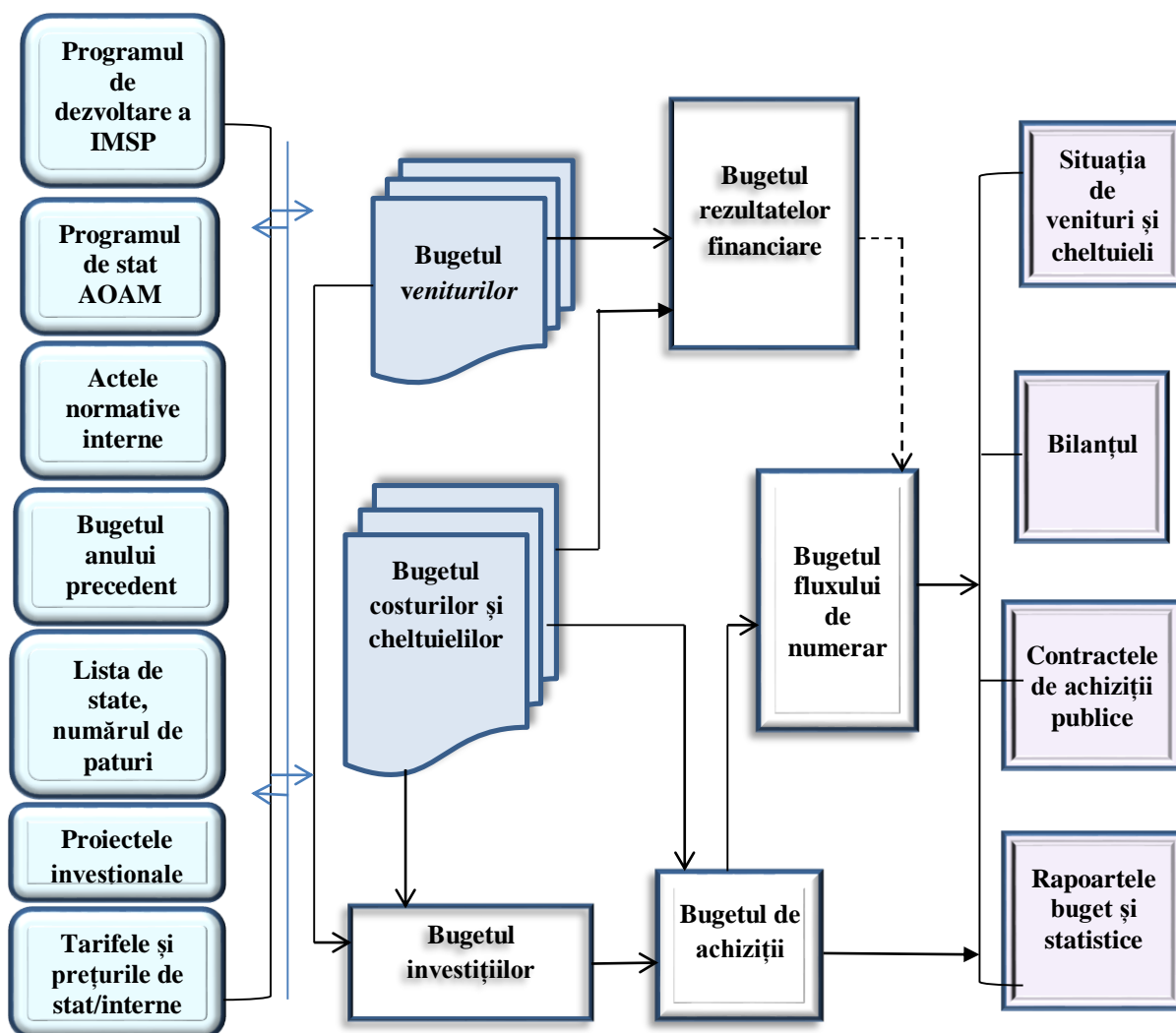


Figura 1.7. Formarea bugetelor în cadrul IMSP

Sursa: elaborată de autor

Formarea devizului de venituri și cheltuieli (business-plan) al IMSP are la bază principii, cerințe și acte normative privind calculul cheltuielilor pe articole în devizul de venituri și cheltuieli prezentate în tabelul din anexa 10.

În prezent, cea mai importantă parte a reformelor bugetare o constituie schimbarea procesului bugetar, al cărui scop principal constă în crearea unor condiții și premise pentru eficientizarea procesului de gestiune a IMSP, în conformitate cu prioritățile politicii de stat. Esența principală a reformei rezidă în deplasarea accentului procesului bugetar de pe „gestiunea resurselor bugetare (costurilor)”, pe „gestiunea rezultatelor” prin creșterea responsabilității și independenței procesului bugetar.

Actualmente bugetul, se formează prin indexarea cheltuielilor existente, cu o detaliere pe articole de cheltuieli bugetare. Dacă sunt îndeplinite constrângerile bugetare stricte, această

abordare asigură echilibrarea bugetului și planificarea bugetară. În același timp, rezultatele așteptate ale cheltuielilor bugetare nu sunt justificate și gestionarea bugetului se reduce, în principal, la controlul conformității indicatorilor efectivi și planificați.

Conform legislației RM, „**procesul bugetar**” [98, art.3] constituie consecutivitatea activităților de elaborare, examinare, adoptare, executare și raportare a bugetelor; iar în conformitate cu Legea finanțelor publice a României „**procesul bugetar**” [85, art.2], sunt etape consecutive de elaborare, aprobare, executare, control și raportare ale bugetului, care se încheie cu aprobarea contului general de execuție a acestuia. În opinia noastră, organizarea procesului de bugetare la IMSP trebuie axat pe conceptul de „*Managementul rezultatelor*”. Conform acestui concept, bugetul instituției medicale trebuie format pe baza obiectivelor și a rezultatelor planificate ale politicii de stat, în care alocările bugetare au o legătură clară cu funcțiile (servicii, activități) entității, axându-se pe justificarea rezultatelor finale ale programelor bugetare. Bugetarea este unul dintre instrumentele principale ale contabilității de gestiune, prin implementarea cărora se realizează obiectivele strategice și operaționale ale instituției.

Esența noilor abordări ale procesului bugetar constă în faptul că rezultatele executării bugetare nu trebuie măsurate prin intermediul gradului de asimilare a alocărilor bugetare, ci prin realizarea unor rezultate specifice, din punct de vedere social, ale politicii bugetare. Aceasta înseamnă renunțarea treptată la finanțarea bugetară pe bază de devize de cheltuieli și trecerea la alocarea fondurilor bugetare pentru furnizarea de servicii publice, în conformitate cu direcțiile strategice și obiectivele statului. În noile condiții, IMSP se confruntă cu sarcina de a nu se justifica finanțarea bugetară sub aspectul costurilor, așa cum s-a făcut până în prezent, ci pe baza rezultatelor activităților lor. Programul de buget ar trebui să demonstreze, în mod clar, conexiunea „**strategie - costuri - rezultat (servicii bugetare prestate)**”, care va fi dezvoltată în paragraful 3.2.

1.4. Concluzii la capitolul 1

Capitolul I cuprinde conceptele teoretico-metodologice privind abordările generale ale serviciilor medicale și organizarea contabilității în instituțiile medico-sanitare publice. Totodată, este descrisă *problema de cercetare* cât și *direcțiile de soluționare*, care constau în perfecționarea contabilității în IMSP, în baza modernizării procesului de bugetare; elaborării metodicii de contabilizare a operațiilor economice privind costurile, cheltuielile și veniturile, în vederea gestionării strategice a IMSP la autofinanțare, crearea unui sistem informațional rațional pentru aprecierea performanțelor activității. Problema și direcțiile de soluționare ne-au permis să stabilim

scopul și obiectivele lucrării: studierea multilaterală a particularităților contabilității financiare și contabilității de gestiune a IMSP la autofinanțare, în vederea perfecționării acestora. Cercetarea acestora a permis formularea următoarelor concluzii:

1. Serviciile medicale constituie un tip special de servicii profesionale, care diferă de alte tipuri de servicii, deoarece, în primul rând, la furnizarea lor se impun cerințe ridicate privind calificarea prestatorului, și, în al doilea rând, serviciile medicale sunt orientate spre un beneficiu special - sănătatea umană.
2. Analiza literaturii a permis precizarea definiției **serviciilor medicale**, *acestea fiind un ansamblu de acțiuni profesionale, compensatorii, necesare, suficiente, conștiincioase, ale unui subiect (prestator de servicii), care vizează satisfacerea nevoilor pacientului (consumatorul serviciului), al cărui conținut este intervenția medicală în scopul asigurării sănătății omului.* Aceste servicii reprezintă obiectul contabilității IMSP.
3. Aprofundarea și dezvoltarea teoretică a conceptelor de „îngrijire medicală”, „servicii medicale”, „medicamente” și dispozitive medicale”, caracteristicile specifice și comparative ale acestora,
4. Fundamentarea unor noi criterii de clasificare a serviciilor medicale precum și a instituțiilor medicale după tipul de proprietate și sistemul de contabilitate aplicat;
5. Evidențierea și sistematizarea particularităților organizaționale, sociale și medicale la IMSP;
6. Sistematizarea conceptului contabilității și evidențierii factorilor care influențează organizarea contabilității în IMSP.
7. Contabilitatea de gestiune în IMSP, *reprezintă un sistem informațional contabil care generează indicatori și date relevante tuturor nivelurilor de conducere în scopul controlului și planificării resurselor, evaluării eficienței utilizării acestora și luării deciziilor privind îmbunătățirea calității asistenței medicale.*
8. Reformele bugetare care vizează îmbunătățirea transparenței și asigurarea unei evaluări fiabile a performanțelor IMSP presupun crearea unui sistem de contabilitate de gestiune. În prezent, contabilitatea de gestiune, sub o formă sau alta, există în toate tipurile de entități, inclusiv în IMSP. Cercetarea stării contabilității de gestiune în IMSP a condus la concluzia că dezvoltarea sectorului public în procesul de reformă bugetară și restructurare a sectorului asistenței medicale, implică formarea de informații care oferă posibilitatea de a trece de la un control al costurilor la gestionarea rezultatelor necesare pentru luarea deciziilor manageriale.
9. Sursele de finanțare au o influență primordială asupra organizării contabilității utilizate de către IMSP. Deoarece, principiul de bază al activității acestora este autofinanțarea, IMSP aplică

contabilitatea în partidă dublă bazată pe SNC și Planul de conturi general, prezintă raportarea financiară conform cerințelor SNC.

10. Importanță majoră la organizarea contabilității în IMSP, îl are controlul bugetar. Deoarece în esență, aceste entități rămân publice, și au menirea de a întocmi anual bugete și de a organiza controlul îndeplinirii acestora.
11. La etapa actuală în condițiile în care nu sunt elaborate reglementări metodologice specializate de contabilitate în sistemul de sănătate, e necesar pentru IMSP elaborarea eficientă a politicilor contabile, care va include metode de evidență în funcție de sfera și tipul de activitate pe care îl desfășoară și modalitatea de contractare și prestare a serviciilor medicale.

Capitolul II. ABORDĂRI METODOLOGICO – APLICATIVE ALE CONTABILITĂȚII VENITURILOR ȘI CHELTUIELILOR

2.1. Aspecte contabile privind asigurarea cu informații a procesului de achiziție cu medicamente

Succesul și calitatea serviciilor medicale depind, în mare măsură, de aprovizionarea entității care prestează servicii medicale cu medicamente și dispozitive medicale. În RM această funcție revine Agenției Medicamentului și Dispozitivelor Medicale (AMDM). Misiunea AMDM constă în implementarea politicii statului în domeniul medicamentului, activității farmaceutice, circulației substanțelor stupefiante, psihotrope și a precursorilor și dispozitivelor medicale în scopul promovării și protejării sănătății publice prin asigurarea cu medicamente și dispozitive medicale de calitate, inofensive, eficiente și accesibile [70]. În opinia autorului, sistemul de aprovizionare reprezintă un set de proceduri și activități de management și logistică în domeniul sănătății, prin aplicarea metodelor organizaționale și economice eficiente de achiziționare și utilizare a medicamentelor cu scopul asigurării unei calități înalte de asistență medicală. Stocurile de medicamente au o influență deosebită asupra sistemului logistic al instituției, deoarece ele asigură continuitatea desfășurării procesului de prestare a serviciilor, prin urmare, satisfacerea necesităților pentru realizarea asistenței medicale.

Aprovizionarea cu medicamente a sistemului de sănătate din RM depinde de o serie factori, printre care:

- a) limitarea fondurilor și finanțărilor alocate pentru achiziționarea de medicamente;
- b) numărul mare de metode alternative de tratament;
- c) planificarea, prescrierea și/sau utilizarea eronată a medicamentelor;
- d) prezența pe piață a medicamentelor nesigure și ineficiente;
- e) necesitatea asigurării cu informații obiective privind medicamentele;
- f) costul ridicat al stocării și achiziționării de medicamente în cazul unor denumiri și cantități mari.

Înainte de a trece la analiza procesului de aprovizionare, este necesar examinarea noțiunilor de medicamente și dispozitive medicale. Pentru ca medicamentul să producă efectul asupra organismului bolnav el trebuie să fie eficient, inofensiv, să corespundă standardelor de calitate, puritate, ambalare și marcare, trebuie să fie însoțit de informație veridică destinată medicului, farmacistului și pacientului [166, p.248]. În general, stocurile de medicamente includ categorii de bunuri materiale care sunt destinate pentru tratării, atenuării, prevenirii, diagnosticării unei stări fizice sau psihice anormale ori simptomele lor la om, precum și pentru restabilirea, corijarea și modificarea funcțiilor organice ale acestora.

Înțelegerea modului de clasificare și recunoaștere a stocurilor, ca medicamente sau dispozitive medicale, depinde de modul de realizare a actului medical, de tipul de medicamente utilizate la tratament, de aceea, în continuare, vom prezenta corelația dintre acestea. **Actul medical** reprezintă orice examinare, tratament, cercetare clinică și asistență sau altă acțiune aplicată pacientului cu scop profilactic, diagnostic, curativ (de tratament), de reabilitare sau de cercetare biomedicală și executată de un medic sau alt lucrător medical [96]. Prevenirea, diagnosticarea și tratarea unei afecțiuni reprezintă elementele cheie ale succesului în realizarea actului medical. Astfel, la prima etapă, pentru aprecierea procedurii de aprovizionare și logistică a medicamentelor, prezintă importanță analiza tipurilor de tratament. Ținând cont de multitudinea activităților și proceselor în prestarea serviciilor medicale la toate tipurile de asistență medicală, achiziționarea de către IMSP poate fi divizată în două componente principale: *medicamente și dispozitive medicale*. Legislația Republicii Moldova, face această determinare pentru a concretiza funcțiile fiecăruia și divizarea proceselor privind asigurarea cu medicamente și dispozitive medicale a IMSP, ilustrate în figura din anexa 11.

Deoarece aceste grupe au aceeași destinație – asigurarea procesului de activitate al IMSP, în continuare, vom utiliza termenul „medicamente”.

Conform definiției date de Organizația Mondială a Sănătății, termenul **medicament** denotă orice substanță sau amestec de substanțe utilizate pentru diagnosticarea, tratamentul, ameliorarea sau prevenirea unei boli sau a tulburărilor funcționale la om sau animale [229].

Totodată, conform prevederilor actelor legislative naționale în vigoare, **medicamentele** (*produsele medicamentoase*) reprezintă substanțe sau amestecuri de substanțe autorizate, în modul stabilit, spre fabricare, import, export și utilizare, pentru a trata, atenua, preveni, diagnostica o boală, o stare fizică sau psihică anormală ori simptomele lor la om sau animal, precum și pentru a restabili, corija și modifica funcțiile organice ale acestora [91].

Conform prevederilor Legii cu privire la dispozitivele medicale nr. 102 din 09.06.2017 [92], **dispozitiv medical** este orice instrument, aparat, echipament, material sau alt articol, utilizat separat ori în combinație, inclusiv software-ul necesar funcționării corespunzătoare a acestuia, conceput de producător să fie utilizat pentru organismul uman.

Conform literaturii de specialitate și dicționarului explicativ al limbii române [36], prin prisma acestei definiții, observăm că dispozitivul medical poate fi:

- ✓ *instrument medical* - unealtă adecvată executării unei anumite operații;
- ✓ *aparat medical* - un sistem de piese, care servește pentru o investigație medicală sau participă la executarea unei operații;

✓ *echipament medical* - totalitatea obiectelor de îmbrăcăminte, de încălțăminte și accesorii cu care este dotat personalul medical etc;

✓ *material sau articol medical* - totalitatea produselor necesare tratamentului sau utilizate în laboratoarele clinice, diagnostice, biochimice etc., pentru efectuarea analizelor medicale.

Totodată, Centrul pentru Achiziții Publice Centralizate în Sănătate face și o altă clasificare [22] a dispozitivelor medicale, astfel, *materialele sau articolele medicale* includ: **consumabile, reactivi, dezinfectanți și consumabile de laborator**. La nivel european, dispozitivele medicale sunt reglementate prin 2 regulamente [158, 159]. În baza Regulamentelor menționate anterior se constată faptul că un dispozitiv medical poate fi și un program informatic, software, care are scopuri de diagnosticare, prevenire, monitorizare, prevedere, prognozare, tratament.

Ca urmare a celor menționate, în practică, deseori, unele produse pot fi atribuite atât la medicamente, cât și la dispozitive medicale, conform Legii cu privire la medicamente [91] și Legii cu privire la dispozitivele medicale [92], fapt ce impune *recunoașterea acestora ca materiale sau obiecte de mică valoare și scurtă durată*.

Astfel, conform Legii cu privire la dispozitivele medicale [92], dacă un dispozitiv medical este destinat administrării medicamentelor, acesta se reglementează conform legii privind dispozitivele medicale, fără a prejudicia legislația cu privire la medicamente. Dacă un astfel de dispozitiv medical este pus la dispoziție pe piață într-o formă în care dispozitivul și medicamentul formează un singur produs destinat, în exclusivitate, pentru a fi utilizat în combinația dată și care nu este reutilizabil, dispozitivul respectiv va fi considerat ca medicament. În cazul în care un dispozitiv medical încorporează ca parte integrantă o substanță care, în cazul utilizării separate, poate fi considerată o componentă de produs medicamentos sau un produs medicamentos derivat din sânge uman sau din plasmă umană și care poate avea asupra organismului uman o acțiune auxiliară față de cea a dispozitivului, dispozitivul respectiv se supune prevederilor legii privind dispozitivele medicale.

Clasificarea corectă a materialelor și dispozitivelor medicale este de o importanță relevantă pentru contabilizarea acestor stocuri, fapt care influențează modul de evaluare și decontare ulterioară a acestora. În continuare vom prezenta ciclul de aprovizionare cu medicamente la IMSP (figura 2.1).

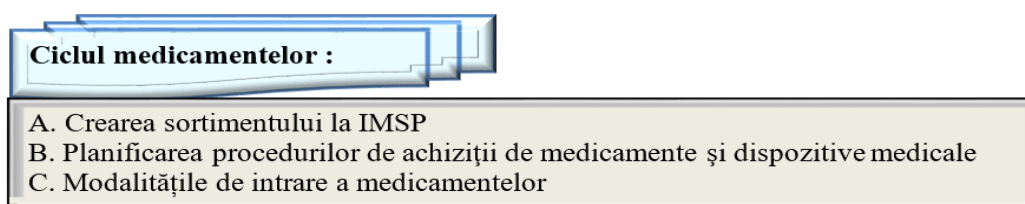


Figura 2.1. Ciclul de aprovizionare cu medicamente la IMSP

Sursa: elaborată de autor

A. Crearea sortimentului

Optimizarea procesului de medicație, ce se desfășoară în cadrul IMSP, precum și studierea raportului „cost – eficiență” necesită un șir de proceduri ce formează procesul complex de achiziții publice a medicamentelor. Prima procedură constă în argumentarea sortimentului de medicamente necesare pentru asigurarea unei medicații eficiente, continue, economicoase, sigure și inofensive.

Medicamentele pot fi diferite ca efect și cost, având, uneori un raport negativ terapeutic. În aceste condiții, este dificilă aprecierea necesarului medicamente atât personal, cât și la nivel de instituție medicală. Situația dată a creat premisele argumentării și elaborării **Sistemului de Formular**. Acesta este un proces de selectare de către specialiști a celor mai eficiente, accesibile și inofensive medicamente dintre cele prezente pe piața farmaceutică, elaborarea și difuzarea informației obiective despre aceste medicamente, instruirea personalului unităților medico-sanitare, monitorizarea conformității utilizării medicamentelor, precum și adoptarea de măsuri pentru prevenirea și corectarea erorilor farmacoterapiei [166, p.462]. Până în prezent, Sistemul de Formular este instrumentul principal, care permite concordarea calității serviciilor medicale, obligațiilor de stat și a capacități financiare reale.

Cea mai importantă etapă în procesul de elaborare a Sistemului de Formular rezidă în raționalizarea procesului de selectare a medicamentelor ce vor fi incluse în Lista de Formular. Lista de Formular reprezintă o listă de medicamente cu caracter de limită, care permite achiziționarea și utilizarea în instituția medico-sanitară numai a medicamentelor incluse în ea (această listă). În RM, Lista de Formular este numită Formular Farmacoterapeutic [135] al instituției medico-sanitare. Unul dintre obiectivele utilizării sistemului formular este optimizarea modului de prescriere a medicamentelor sau de aplicarea metodelor de tratament eficiente, sigure și accesibile.

Pentru aceasta, MS a elaborat și aprobat Ordinul nr. 322 din 22.11.2002 cu privire la asistența cu medicamente a bolnavilor spitalizați [133], iar ulterior Ordinul nr.68 din 30.01.2012 [147] cu privire la implementarea analizei VEN/ABC și anume Recomandări metodologice figura 2.2. „Analiza VEN/ABC” [165].

Necesarul de medicamente poate fi apreciat corect în urma analizei multiplilor factori ce determină utilizarea medicamentelor, inclusiv în instituția concretă. În acest scop, se poate recurge la:

- a) analiza funcțională a costurilor (analiza **ABC**);
- b) analiza sistemului de stabilire a priorităților (analiza **VEN**);
- c) analiza bazată pe statistica cererii-consumului de medicamente în spital etc.

Analiza VEN reprezintă o metodă de clasificare a medicamentelor în trei grupe în funcție de importanța lor pentru procesul de medicație:

- a) Grupa V – medicamente vital necesare, absența căror poate provoca consecințe grave sănătății pacientului;
- b) Grupa E – medicamente esențiale utilizate în tratamentul celor mai răspândite boli și a majorității populației;
- c) Grupa N (non-esențial) – celelalte medicamente, utilizate în tratamentul îmbolnăvirilor ne semnificative, rar întâlnite sau medicamente cu importanță terapeutică neînsemnată.

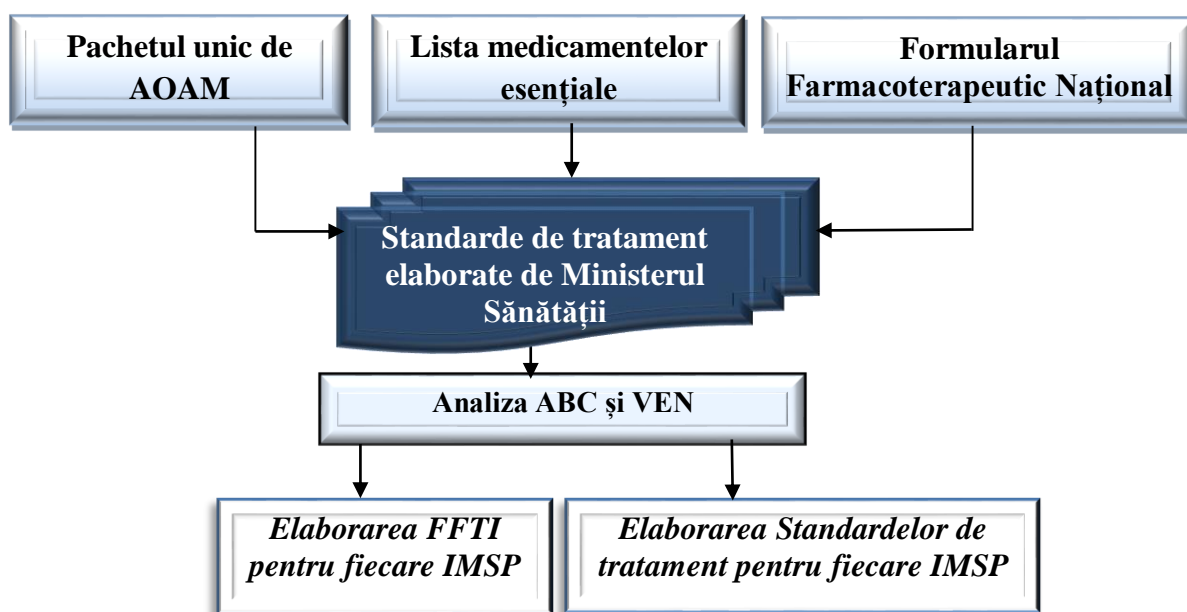


Figura 2.2. Procesul de formare a sortimentului de medicamente la IMSP
Sursa: elaborată de autor în baza Ordinul MS[147]

Analiza VEN/ABC este recomandată de Organizația Mondială a Sănătății ca instrument eficient de stabilire a priorităților și optimizare a cheltuielilor pentru medicamente.

Pentru facilitarea utilizării practice a rezultatului analizei VEN, indicatorii V, E și N se specifică pentru medicamentele respective incluse în Formular Farmacoterapeutic al Instituțiilor medico-sanitare (FFIM). Clasificarea VEN poate fi utilizată pentru atingerea următoarelor scopuri:

- a) în cazuri de reducere a alocațiilor bugetare, se pot aplica operativ și fără dificultăți a corecțiile necesare;
- b) pentru crearea stocurilor de rezervă, astfel ca medicamentele vital necesare să fie prezente permanent, iar sursele financiare să nu se cheltuie pentru medicamente neimportante;
- c) stabilirea prețurilor pentru medicamente astfel încât cele vital necesare să fie substituite din contul celor neesențiale.

Clasificarea medicamentelor la una din grupele V, E sau N, are loc conform criteriilor prezentate în anexa 12.

Analiza ABC reprezintă o metodă de evaluare a necesarului de medicamente consumate, divizate în trei grupe, în raport cu cheltuielile IMSP pentru medicamente:

- **Grupa A**, include 10-20 % din nomenclatura de medicamente, pentru care s-au cheltuit 70-80% din sursele financiare, utilizate pentru acoperirea costului medicamentelor;
- **Grupa B**, include 30-35% din nomenclatură cu o sumă totală (cumulativă) ce constituie 10-15% din sursele financiare, utilizate pentru acoperirea costului medicamentelor;
- **Grupa C**, include 60-80% din nomenclatura de medicamente cu un cost total cumulativ de 5-25%.

Astfel, pentru IMSP Dispensarul de Narcologie, calculul consumului anual cumulativ pentru tratamentul dereglărilor asteno-vegetative (tabelul 2.1):

Tabelul 2.1. Gruparea medicamentelor în dependență de consumul anual

Nr. Crt.	Denumirea preparatului	Consum anual, (lei)	Consum anual cumulativ, (lei)	Consum anual cumulativ în % față de total	Aplicarea metodei VEN/ABC
1	2	3	4	5	6
1.	Sol. Acidum ascorbim 10 % - 5 ml	55000,0	55000,0	21,8	A
2.	Escitalopromum 10 mg	64590,0	119590,0	47,3	
3.	Piracetamum 800-1600 mg	43506,0	163093,0	64,6	
4.	Sol. Natrii thiosulfat 30 %	23700,0	186796,0	73,9	
5.	Sol. Furosemidum 1%	18500,0	205296,0	81,2	
6.	Disulfiramum 0,5 mg	10300,0	215596,0	85,3	B
7.	Haloperidolum 10-15mg/zi	16125,0	231721,0	91,7	C
8.	Olanzapinum 10 mg	15400,0	247121,0	97,8	
9.	Risperidoni 0,25 mg	3200,0	250321,0	99,0	
10.	Venlafaxinum 37,5 mg	2300,0	252621,0	100	
	Total	252621,0	X	X	

Sursa: elaborat de autor în baza [154]

În consecință, în situații de criză financiară, analiza VEN dă posibilitatea IMSP să achiziționeze doar cele mai importante medicamente; să creeze stocurile de rezervă ale celor mai importante medicamente, să utilizeze rațional spațiile de păstrare a medicamentelor, iar, analiza ABC va permite optimizarea cheltuielilor și creșterii eficienței procesului de planificare a achizițiilor publice, asigurarea optimizării stocurilor de medicamente, analiza farmaco-economică.

În general, recurgerea la această analiză are ca scop acordarea ajutor specialiștilor, în particular membrilor Comitetelor Formularelor Farmacoterapeutice Instituționale, pentru identificarea sortimentului de medicamente propuse spre achiziționare. Totodată, menționăm că această analiză este recomandată pentru instituțiile medico-sanitare spitalicești, instituții cu un vast și multiplu sortiment de stocuri.

B. Următoarea procedură a procesului de asigurare cu medicamente este însăși planificarea procedurilor de achiziții de medicamente și dispozitive medicale pentru necesitățile

sistemului de sănătate. În acest context, autorul a elaborat schema mecanismului de aprovizionare și distribuire a medicamentelor ilustrată în anexa 13.

C. Problematica procesului de achiziționare a medicamentelor de către a IMSP, în primul rând, ține de gruparea surselor de finanțare, care, după cum s-a menționat anterior pot fi: bugetul de stat; bugetul unităților administrativ-teritoriale; fondurile asigurării obligatorii de asistență medicală; împrumuturi, ajutoare umanitare.

IMSP înregistrează intrări de medicamente și dispozitive medicale prin:

- I. Achiziționare pe cont propriu, primire cu titlul gratuit de la donatori, sub formă de ajutor material, primire cu titlul gratuit de la Ministerul Sănătății;
- II. Procurare din surse cu destinație specială pentru realizarea Programelor naționale și speciale inițiate de Ministerul Sănătății;
- III. Primate cu titlu gratuit pentru repartizare;
- IV. Achiziționare de consumabile costisitoare;
- V. Achiziționare prin Centrul pentru achiziții publice centralizate în sănătate (CAPCS).

În baza celor relatate și faptului că în marea majoritate a cazurilor contabilitatea medicamentelor și produselor parafarmaceutice (dispozitive medicale) se ține în etalon valoric, iar în unele cazuri și cantitativă la conturile menționate, autorul propune a introduce unele conturi noi (tabelul 2.2).

Tabelul 2.2. Conturile și subconturile propuse pentru evidența medicamentelor și dispozitivelor

Cont contabil propus	Subcont	Conturi analitice
218 „Medicamente, consumabile și reactive”	2181 „Medicamente”	1. Medicamente achiziționate de instituție; 2. Medicamente primite cu titlul gratuit, ajutor umanitar; 3. Medicamente primite cu titlul gratuit achiziționate de la MSMPS; 4. Medicamente achiziționate cu destinație specială; 5. Medicamente primite din subvenții; 6. Consumabile costisitoare
	2182 „Consumabile și reactive”	1. Consumabile; 2. Material pentru pansament; 3. Reactive.

Sursa: elaborat de autor

Aprovizionarea pe seama unor *surse speciale* se efectuează în baza Necesitatea evidenței medicamentelor pe surse de proveniență se argumentează prin faptul că la determinarea costurilor serviciilor medicale a activității de bază, aceasta va permite evaluarea reală a costului medicamentelor necesare în realizarea unui caz tratat. În tabelul 2.3, autorul va reflecta corespondența conturilor la intrarea în IMSP.

Tabelul 2.3. Corespondența conturilor la aprovizionarea cu medicamente în cadrul IMSP

Nr. crt.	Intrarea medicamentelor în IMSP în dependență de sursă	Corespondența conturilor	
		Debit	Credit
1	2	3	4
I. Achiziționare, primire cu titlul gratuit de la MSMPS și donații			
1.	Valoarea de procurare a medicamentelor	21811	521
2.	Valoarea medicamentelor intrate cu titlu gratuit de la instituții internaționale sau alți donatori	21812	535
3.	Valoarea medicamentelor primite cu titlu gratuit de la MSMPS	21813	342
II. Monitorizeze procesul de utilizare a preparatelor și dispozitivelor care sunt primite spre repartizare prin MSMPS			
1.	Achiziționarea medicamentelor și dispozitivelor medicale prin dispoziția MSMPS	21813	521
III. Primirea gratuit, iar instituția nu participă la achiziționarea acestora, fiind doar depozitară și distribuitor.			
1.	Primirea medicamentelor spre depozitate și ulterior repartizare	21814	537
2.	Distribuirea medicamentelor către Centrele de sănătate autonome	537	21814
IV. Primirea medicamentelor din subvenții			
1	La recunoașterea inițială a subvențiilor	234	535
2	La primirea efectivă a subvențiilor	21815	234

Sursa: elaborat de autor în baza IMSP Spitalul de Dermatologie și Maladii Comunicabile și IMSP Institutul de Medicină Urgentă.

Etapa V, achiziționarea prin *Centrul pentru achiziții publice centralizate în sănătate*, este decurge în mai multe etape, necesită o analiză mai detaliată.

Astfel, conform prevederilor Regulamentului [72], structura-cheie, responsabilă de procesul de aprovizionare și distribuție a medicamentelor în RM este *Centrul pentru achiziții publice centralizate în sănătate* care are sarcini de planificare a procedurilor de achiziții publice de medicamente, alte produse de uz medical și dispozitivelor medicale, evaluare, supraveghere și monitorizare a executării contractelor de achiziții publice de medicamente, alte produse de uz medical și dispozitivelor medicale pentru necesitățile sistemului de sănătate din contul mijloacelor din toate sursele existente .

Totodată, instituirea acestui Centru a avut drept scop crearea unei pârgii eficiente pentru asigurarea planificării procedurilor de achiziții publice de medicamente, alte produse de uz medical și dispozitivelor medicale. Modul de recepționare, prelucrare și sistematizare a informației de la IMSP privind necesitățile de medicamente, alte produse de uz medical și dispozitivelor medicale precum și realizarea licitațiilor publice în domeniul respectiv, este prezentat în anexa 14.

Totodată, evaluarea necesarului și aprovizionarea de medicamente în sistemul de sănătate în RM este unul anevoios cu reglementări generale și interpretări diferite.

Astfel, Legea privind achizițiile publice prevede aplicarea procedurii de achiziționare **centralizată** de bunuri și servicii medicale în cazul în care valoarea estimată, fără taxa pe valoarea

adăugată, este egală cu sau mai mare de 80 000 de lei [97]. Cu toate că IMSP ar putea achiziționa singure medicamentele necesare la sume de până 80000 lei, acestea nu practică aprovizionarea pe cont propriu. Deci, în IMSP descentralizate, ca Centrele de Sănătate în asistența medicală primară sau IMSP prestatoare de îngrijiri medicale la domiciliu, ținând cont de costul de medicamente înregistrat pe parcursul anului de gestiune, achiziția centralizată vine doar să îngreuneze procesul de asigurare cu medicamente.

Modalitatea actuală de aprovizionare cu medicamente prin intermediul *Centrului pentru achiziții publice centralizate în sănătate* generează unele aspecte problematice pentru evidența analitică a decontărilor cu furnizorii, ca urmare a încheierii contractelor duble.

Astfel, IMSP:

- a) pe de o parte perfectează un contract de achiziții cu Centrul pentru achiziții publice, în baza căruia apar datorii comerciale prin prisma faptului că Centrului pentru achiziții publice centralizate în sănătate este doar un intermediar și/sau garant al relațiilor cu terții (operatorii economici);
- b) pe altă parte se încheie un contract cu operatorul economic (furnizorul de medicamente) de la care are loc recepționarea efectivă de medicamente și dispozitive medicale în baza facturii fiscale.

Acest fapt generează problema înregistrărilor contabile prin prisma faptului că recepționarea medicamentelor și dispozitivelor medicale de către IMSP se efectuează în baza facturilor primite și emise de operatorul economic, iar decontările se fac către *Centrul pentru achiziții publice*.

În practica contabilă a IMSP evidența analitică a medicamentelor nu este organizată pe furnizori, înregistrările contabile sunt legate doar de relațiile cu Centrul pentru achiziții publice centralizate în sănătate, înregistrându-se prin intermediul contului 544 „Alte datorii curente”, subcontului de gradul 3 „Alte datorii din contractele de achiziții”.

Acest fapt complică gestiunea intrărilor de medicamente și a decontărilor cu furnizorii în cadrul IMSP. Pentru a înlătura aceste deficiente, autorul propune ca în IMSP, în baza contractului [72], anexei la Regulamentul privind achiziționarea de medicamente, alte produse de uz medical și dispozitive medicale pentru necesitățile sistemului de sănătate anexei la HG cu privire la Centrul pentru achiziții publice centralizate în sănătate, să se întocmească următoarele formule contabile:

- 1) La valoarea medicamentelor și dispozitivelor medicale recepționate de la furnizorul de medicamente:

Debit contul 211 „Materiale”, subcontul 2111 „Materii prime și materiale de bază”

Credit contul 521 „Datorii comerciale curente”, subcontul 5211 „Datorii comerciale în țară”, centru de cost „Furnizor”

2) Achitarea pentru medicamentele și dispozitivele medicale primite conform contractului, Centrului pentru achiziții publice centralizate în sănătate:

Debit contul 544 „Alte datorii curente”, subcontul 5442 „Alte datorii calculate curente”, centru de cost „Centrul pentru achiziții publice”

Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională”, subcontul 2421 „Numerar la conturi nelegat”

3) Stingerea reciprocă a obligațiilor stabilite prin contractul de achiziție publică dintre Centrul pentru achiziții publice centralizate în sănătate și Vânzătorul medicamentelor și dispozitivelor medicale.

Debit contul 521 „Datorii comerciale curente”, subcontul 5211 „Datorii comerciale în țară”, centru de cost „Furnizor”

Credit contul 544 „Alte datorii curente”, subcontul 5442 „Alte datorii calculate curente” sau, un cont analitic nou 5443 „Alte datorii din contractele de achiziții”, centru de cost „Centrului pentru achiziții publice”

Trebuie de menționat că nu există vre-un act normativ ce ar clasifica grupa medicamente și dispozitive medicale în cadrul conturilor contabile. Cert este doar faptul, că medicamentele după natura lor fac parte din compartimentul stocuri, care includ o totalitate de bunuri sub formă de materie primă, materiale, obiecte de mică valoare și scurtă durată.

Factorii de bază ce influențează modul și corectitudinea contabilității stocurilor în IMSP sunt: activitățile desfășurate, varietate de surse de finanțare, de clasificare farmaceutică a medicamentelor, lacunele sau dublarea reglementărilor privind contabilitatea, interpretarea diferită sau eronată a legislației în vigoare, varietatea prevederilor economico – bugetare, etc.

Politicele contabile ale IMSP Institutul de Medicină Urgentă, IMSP Dispensarul Republican de Narcologie cercetate de autor, aplică prevederile SNC „Stocuri” și anume:

a) Stocurile se recunosc ca active circulante la respectarea simultană a următoarelor condiții:
1) sunt controlate de entitate, adică se află în proprietatea acesteia; 2) există probabilitatea obținerii de către entitate a beneficiilor economice viitoare din utilizarea stocurilor; 3) sunt destinate utilizării în ciclul normal de producție/prestări servicii sau vor fi vândute în termen de 12 luni; și
4) costul de intrare poate fi determinat în mod credibil.

b) Contabilitatea stocurilor se ține în expresie cantitativă și valorică (*art. 17 alin. (5) din Legea contabilității, pct. 10 din SNC „Stocuri”*) la valoarea de intrare.

c) Stocurile importate se evaluează în lei moldovenești prin recalcularea valutei străine la cursul oficial al leului moldovenesc stabilit de BNM la data întocmirii declarației vamale și a tuturor cheltuielilor legate de devamare (*pct. 26 din SNC „Stocuri”*).

Aprovizionarea pe seama unor *surse speciale* se efectuează în baza dispoziției Ministerului Sănătății într-o situație concretă. De exemplu, „Ziua Mondială a diabetului” au fost procurate dispozitive ca glucometre, teste și lanțete pentru monitorizarea glicemiei. În acest caz, în contabilitatea IMSP SC Republican, valoarea dispozitivelor procurate se vor înregistra astfel:

Debit contul 218 „Medicamente, consumabile și reactive”, „subcontul 21813 „Medicamente achiziționate cu destinație specială”

Credit contul 521 „Datorii comerciale curente”, subcontul 5211 „Datorii comerciale în țară”.

În rezultatul cercetării modului de înregistrare a intrărilor de medicamente și dispozitive medicale în contabilitatea IMSP, s-a constatat că acestea de regulă sunt luate la intrări în diferite locuri de depozitare: unele în depozitul farmaciei, altele în subdiviziunile instituției. Deseori, în IMSP care au servicii paraclinice, preparatele medicamentoase (consumabilele și reactivele) se livrează direct în secțiile ce prestează aceste servicii fără a fi trecute prin depozitul farmaciei din instituții. La finele lunii persoanele responsabile din aceste secții prezintă rapoarte privind mișcarea acestora în secție. Deci, depozitul farmaceutic și secțiile paraclinice prezintă rapoarte diferite. Pentru a prezenta o raportare corectă și reprezentativă se propune ca loturile de medicamente și dispozitivele medicale transmise nemijlocit în subdiviziuni, să se reflecte în contabilitate ca intrate la depozit și transmise în subdiviziuni. Mișcarea internă a medicamentelor presupune transmiterea acestora de la depozit la depozit, precum și între subdiviziunile instituției. Conform prevederilor pct.13 ale SNC „Stocuri”, stocurile recunoscute inițial se evaluează la cost de intrare care se determină în funcție de sursa de proveniență a stocurilor cum ar fi: achiziționarea, fabricarea, intrarea ca aport în natură la capitalul social, primirea cu titlu gratuit, ieșirea/reparația activelor immobilizate și obiectelor de mică valoare și scurtă durată, înregistrarea deșeurilor recuperabile, transferare din active immobilizate etc.

Este necesar de menționat faptul că IMSP pot beneficia de medicamente sub forma de donații. Conform p. 6.I.1 al Regulamentului asistenței cu medicamente a bolnavilor spitalizați [133], valorile materiale sunt supuse evidenței sumare și cantitative în contabilitate, în farmacie și secții (cabinete) conform prețurilor de achiziție (procurare). În cazul recepționării medicamentelor primite sub formă de donații, evidența se va efectua separat în indici naturali și valorici. În cazul recepționării medicamentelor și articolelor de uz medical sub *formă de donații, fără indicația prețurilor, ele vor fi evaluate la prețurile produselor respective existente în farmacie sau ale celor similare.* În același timp, conform art. 24 al SNC „Stocuri”, stocurile primite cu titlu gratuit sau în urma ieșirii/reparației activelor immobilizate și obiectelor de mică valoare și scurtă durată, precum și deșeurile recuperabile se evaluează la valoarea justă. Considerăm abateri de evaluare a stocurilor

de medicamente primite cu titlul gratuit în cadrul IMSP în condițiile când aceste tipuri de donații externe sunt frecvente.

În activitatea practică IMSP pot primi medicamente și dispozitive medicale spre depozitare, iar mai apoi spre repartizare sau în unele cazuri pentru tratamentul unor maladii ce nu țin de activitatea instituției, ca exemplu tratamentul tuberculozei în asistența medicală primară conform Ghidului privind Controlul tuberculozei la nivelul asistenței medicale primare sau repartizarea glucometrelor și testelor pentru glicemie pentru copii [143]; distribuirea pansamentelor „Miromul” pacienților ce suferă cu epidermoliză buloasă [39], reieșind din cele menționate, în figura 2.3 reflectăm circulația acestor medicamente:



Figura 2.3. Circulația medicamentelor primite gratuit

Sursă: elaborată de autor

Pentru aceste și alte cazuri în care instituția medico-sanitară are funcția de distribuitor sau administrarea tratamentului, activitate auxiliară ce nu generează venituri și/ sau cheltuieli, pentru realizarea cerințelor înaintate de Ministerul Sănătății, Muncii și Protecției Sociale, autorul propune introducerea un cont nou extrabilanțier **926 „Medicamente și dispozitive medicale primite pentru depozitare și repartizare”**, care va facilita contabilizarea materialelor primite și ulterior repartizare altor entități din sistemul de sănătate.

Contul **926 „Medicamente și dispozitive medicale primite pentru depozitare și repartizare”** va fi este destinat generalizării informației privind medicamentele și dispozitivele medicale primite de la terți pentru repartizare beneficiarilor. În debitul contului 926 „Medicamente și dispozitive medicale primite pentru depozitare și repartizare” se înregistrează valoarea bunurilor primite de la terți, iar în credit - valoarea bunurilor transmise terților. Soldul acestui cont reprezintă valoarea medicamentelor și dispozitivelor medicale primite de terți și nerepartizate la o anumită dată.

2.2. Probleme ale contabilității costurilor și cheltuielilor din prestarea serviciilor medicale

Prestarea serviciilor medicale de către IMSP, generează diverse *costuri* și *cheltuieli*. Evidența acestora la IMSP constituie unul din cele mai importante și dificile sectoare ale sistemului

de evidență. Pentru desfășurarea unei activități adecvate și luarea deciziilor manageriale corecte este necesar soluționarea celor două probleme:

1. prezentarea cheltuielilor efectuate pentru prestarea serviciilor medicale.
2. calcularea costului efectiv al serviciilor medicale întru argumentarea economică a tarifului a acestora;

În literatura de specialitate, noțiunea de cheltuieli mai frecvent, se examinează după cercetarea costurilor, deoarece există o mare legătură între ele. Cu atât mai mult, se argumentează faptul, că costurile sunt acea parte a consumurilor, care vor deveni cheltuieli în perioadele de raportare viitoare [211, p.27]. Dacă unele costuri nu au fost recunoscute drept cheltuieli, acestea puteau să fie capitalizate. Din aceasta, rezultă că, în mare măsură cheltuielile au o dependență de mărimea costurilor, care în cadrul contabilității trebuie înregistrate corect, controlate și analizate cu scopuri de economie și respectare a normelor (bugetelor). Un instrument rațional de evidența analitică a costurilor se consideră metoda de calculație - gestiune „ABC-costing”. În cadrul acesteia, în calitate de obiect de calculație devine „operația”, iar costul calculat al acesteia se folosește pentru optimizarea proceselor activității entității (business-proceselor). Metoda ABC – costing, prevede calcularea costului operațiilor oricărui proces: de producție, logistic, administrativ etc. Anume, informația privind costul operațiilor are o valoare înaltă la optimizarea business-proceselor, care se folosește de rând cu calitatea, operativitatea și altă informație și se iau decizii de organizare mai rațională a proceselor [212, p.110].

În opinia, profesorului autohton A. Nedeița [116, p.21], contabilizarea cheltuielilor privind serviciile prestate este determinată de anumiți factori principali. Pornind de la aceasta, am formulat principalele particularități ale cheltuielilor IMSP la autofinanțare:

- ✓ Momentul efectuării (la externarea pacientului);
- ✓ Natura economică a cheltuielilor;
- ✓ Tipul entității (publice la autofinanțare);
- ✓ Durata prestării serviciului (individuală);
- ✓ Tipul de activitate a entității (prestarea serviciilor medicale);
- ✓ Destinația serviciilor (tratamentul populației).

Serviciile medicale reprezintă obiectul de bază al contabilității financiare și manageriale în IMSP. Calculația costurilor serviciilor medicale reprezintă o sursă importantă pentru obținerea datelor necesare fundamentării bugetului costurilor de prestare a serviciilor medicale și a bugetului de venituri și cheltuieli. Totodată, informațiile pe care le oferă calculația se folosesc și pentru alegerea variantei optime de organizare a procesului de prestare a serviciilor medicale.

În continuare, autorul va analiza situațiile de profit și pierdere ale IMSP cercetate (tabelul 2.4).

Tabelul 2.4. Analiza ponderii costului vânzărilor în totalul cheltuielilor

Nr.	Instituții medico-sanitare publice la autofinanțare(republicane)	Ponderea costului vânzărilor în totalul cheltuielilor (%)		Abaterea (p.p)
		Anul 2016	Anul 2017	
1	IMSP Spitalul Clinic de Psihiatrie	94,5	93,9	+0,6
2	IMSP Institutul de Neurologie și Neurochirurgie	86,3	94,3	+8,0
3	IMSP Dispensarul de Narcologie	87,8	86,3	-1,5

Sursa: elaborat de autor în baza situațiilor financiare ale IMSP Spitalul Clinic de Psihiatrie, IMSP Institutul de Neurologie și Neurochirurgie, IMSP Dispensarul de Narcologie.

Pornind de la analiza datelor tabelului 2.4, ponderea costului vânzărilor în totalul cheltuielilor este de aproximativ 90%, ceea ce l-a determinat pe autor să acorde o atenție primordială – contului 711 „Costul vânzărilor”.

Rezultatul cercetării practicii IMSP analizate, în debitul contul 711 „Costul vânzărilor” se înregistrează costul serviciilor prestate recunoscute pe parcursul perioadei de gestiune, iar în creditul contului 711 „Costul vânzărilor” , se decontează costul serviciilor prestate.

La sfârșitul perioadei de gestiune, aceste conturi se închid prin formula contabilă:

Debit contul 711 „Costul vânzărilor”, subcontul 7113 „Costul serviciilor prestate”

Credit contul 811 „Activități de bază”

În urmă cercetării practicilor contabile din IMSP Spitalul de Dermatologie și Maladii Comunicabile, IMSP Spitalul Raional Ialoveni, IMSP Dispensarul de Narcologie, s-a constatat că Politicile contabile prevăd preponderent lista conturilor contabile în baza cărora se ține evidența serviciilor medicale prestate, iar aspectele privind metodologia de calcul al costurilor sunt omise, cu excepția unor trimiteri la actele normative în vigoare, care prevăd metodele tradiționale de calculație a costurilor (normativă, pe comenzi, pe faze, standard cost).

Se conturează necesitatea unei structurări și contabilizări corecte a cheltuielilor și costurilor serviciilor pentru o desfășurare continuă și credibilă a activității instituției medico-sanitare. Necesitatea calculației costurilor serviciilor prestate se impune în primul rând de obiectivul desfășurării activității instituțiilor și, totodată, de rolul acestora la determinarea prețurilor și tarifelor. În acest context trebuie de menționat că în perioada de pregătire către implementarea asigurărilor medicale obligatorii în RM, nu se cunoștea o anumită metodă de calculație a costului, fiind aplicate metode de contabilizare a cheltuielilor și costurilor din perioada sovietică.

Astfel, anume la IMSP cercetate de autor care au un singur tip de activitate, de exemplu – spitalicesc, aplică un singur cont **811 „Activități de bază”**, care are următoarea structură analitică pe subconturile:

8111 „Costuri materiale directe”:

- **8111**, *contul analitic 1* „Activele circulante, care sunt consumate în activitatea de bază la prestarea serviciilor”
- **8111**, *contul analitic 2* „Amortizarea imobilizărilor necorporale și mijloacelor fixe incluse în activitatea de bază”
- **8111**, *contul analitic 3* „Energie de toate felurile (electrică, termică, apă etc.), consumate pentru prestarea serviciilor, de transport și aferente altor necesități de producție ale instituției și alte”

8112 „Costuri privind remunerarea personalului din activitatea de bază”

8113 „Costuri privind contribuțiile sociale și primele de asistență medicală”

Modul de contabilizare a costurilor la aceste IMSP este prezentat în figura 2.4.

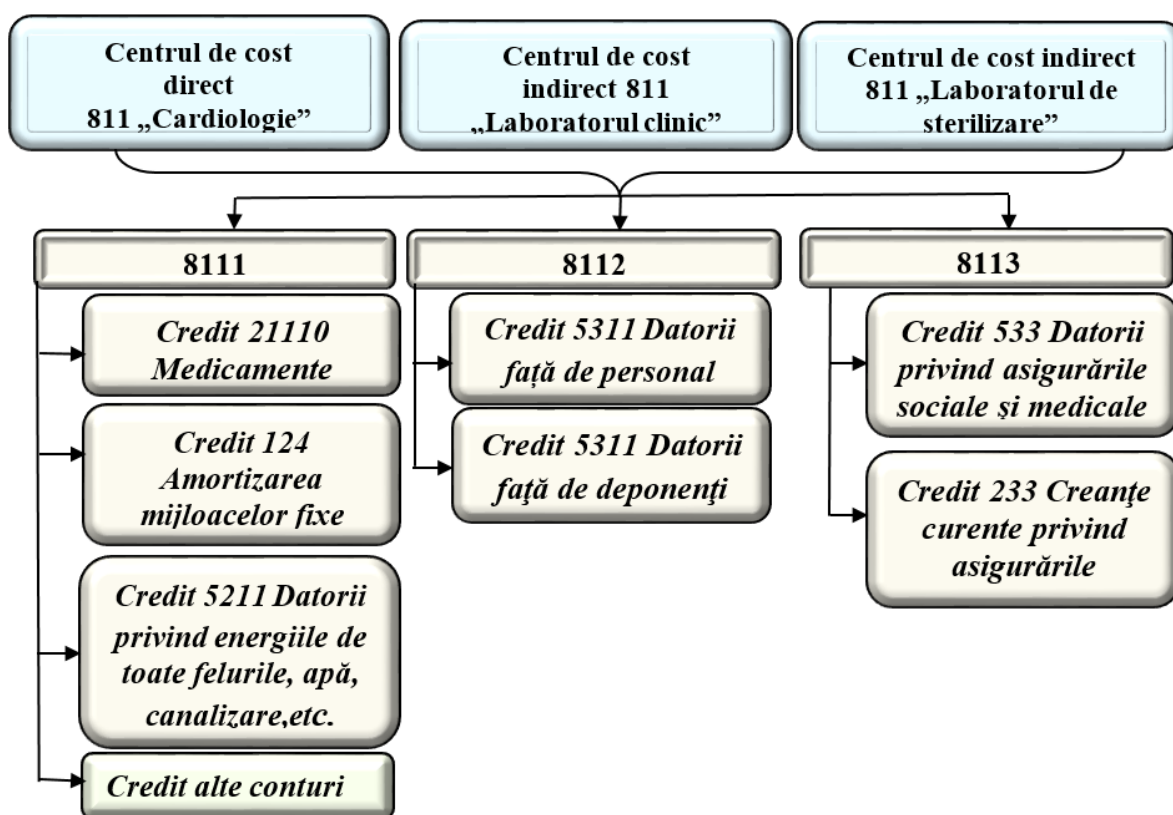


Figura 2.4. Schema de contabilizare a costurilor la IMSP

Sursa: elaborată de autor

Odată cu trecerea la SNC și la asigurările obligatorii de asistență medicală, s-a impus necesitatea stabilirii costului serviciilor ce poate fi achitat în urma contractării serviciilor medicale de către CNAM. Ca rezultat al noilor implementări și cerințe, MS, ca fondator al multor instituții medicale și autoritate responsabilă de determinarea tarifelor, a aprobat prin HG, cu privire la Metodologia stabilirii tarifelor pentru prestarea serviciilor medico-sanitare, care, de fapt, a preluat

majoritatea procedurilor din hotărârea precedentă cu ajustările terminologiei impuse de actele normative în vigoare.

Pentru argumentarea economică a costurilor și soluționarea calculării costului efectiv al serviciilor medicale este important de delimitat noțiunile de „tarif al serviciilor medicale”, „costul serviciilor medicale” și „costul serviciilor medicale contractate de către IMSP cu CNAM”, în scopul desfășurării unei activități adecvate și luarea deciziilor manageriale corecte, prezentate în figura 2.5.

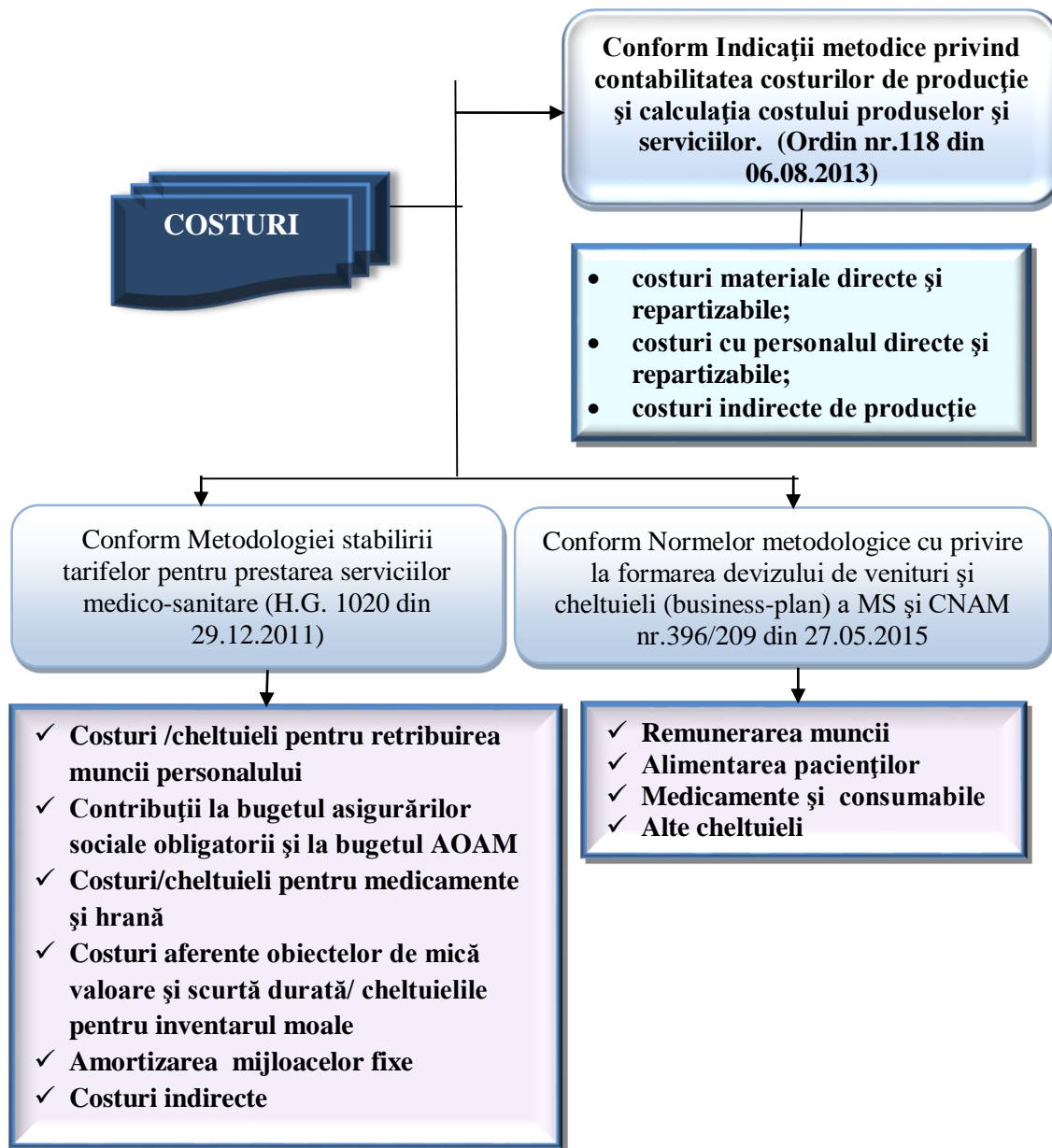


Figura 2.5. Structura costurilor în IMSP conform actelor normative în vigoare
Sursa: elaborată de autor

Conform art. 2 din HG [71], cu privire la tarifele pentru serviciile medico-sanitare, IMSP calculează tarifele la serviciile medico-sanitare în baza costurilor/cheltuielilor totale, asumându-și

responsabilitatea pentru corectitudinea calculelor și calitatea serviciilor. Noțiunea de *Tarif* reprezintă o categorie de preț, folosită în domeniul prestărilor de servicii efectuate atât între unitățile de producție, cât și între acestea și populație. Prin tarif se urmărește să se stabilească și să se asigure valorificarea corespunzătoare, valabilă pentru anumite produse și servicii [11]. Astfel, putem afirma că se aplică o metodă similară standard-cost. Modalitatea de calcul al tarifului serviciilor medicale este ilustrată în tabelele din anexa 15.

În practică, se utilizează scheme mult mai complexe, combinând nu numai principii diferite pentru repartizarea costurilor, dar uneori, și aceleași elemente de costuri. De exemplu, serviciile comunale se repartizează între policlinică și spital, în absența contoarelor, proporțional cu suprafața; în interiorul spitalului dintre secții - în funcție de numărul de paturi, iar în interiorul policlinicii - în funcție de numărul de cabinete medicale, volumul de muncă etc.

Prin figura 2.6, autorul a prezentat schema de constituire a costurilor vânzărilor și serviciilor medicale nefinalizate la sfârșitul perioadei de gestiune.

Utilizarea parțială și incompletă a conturilor de gestiune conduce la faptul că calculul costului unui caz tratat se efectuează de secțiile economie (planificare), nu de contabilitate, în baza informației prezentate de acestea, conform procedurilor și metodelor de calcul stabilite de aceste secții.

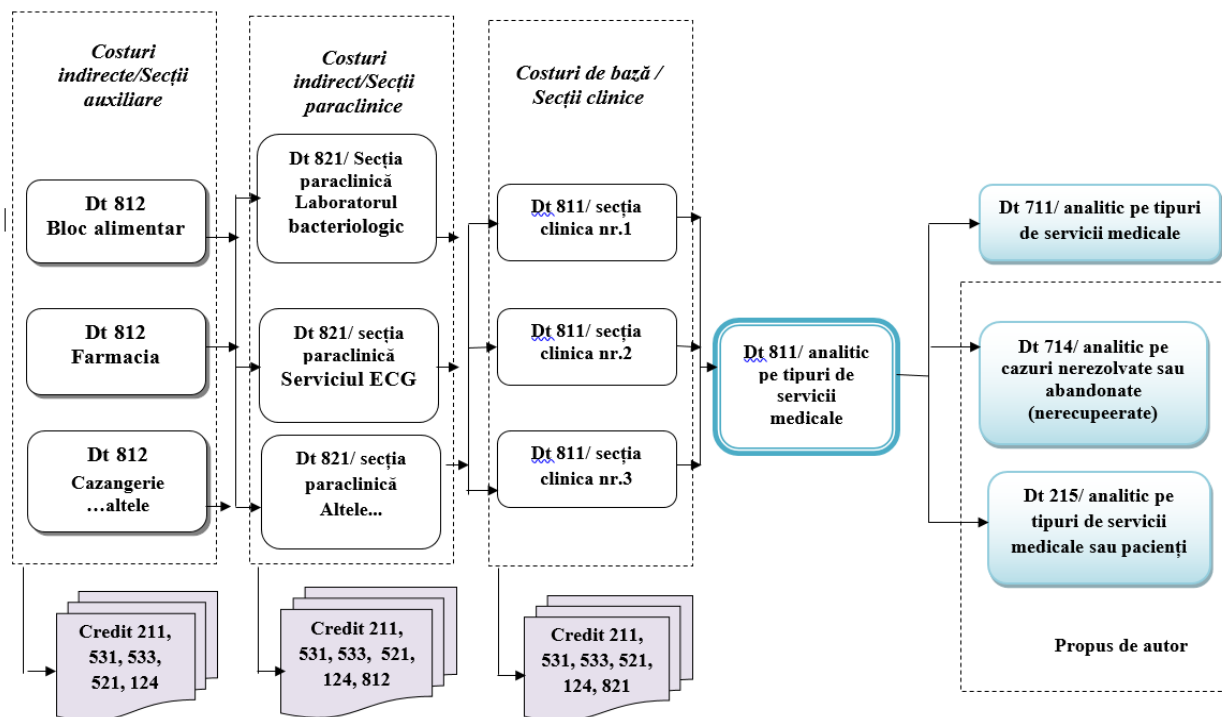


Figura 2.6. Schema de constituire a costurilor vânzărilor și serviciilor medicale nefinalizate la sfârșitul perioadei de gestiune
Sursa: elaborată de autor

Pentru a calcula costurile obiectului de calculație, este necesară efectuarea calculelor necesare pentru determinarea costurilor următoarelor centre de cost:

1. Centre de cost directe „Secțiile clinice” (CCD „Secțiile clinice”);
2. Centre de cost indirecte „Secțiile paraclinice” (CCI „Secțiile paraclinice”);
3. Centre de cost indirecte „Secțiile Auxiliare” (CCI „Secțiile auxiliare”);

Urmare a cercetării, autorul propune formarea unei evidențe analitice prin aplicarea unui plan de conturi de gestiune mai detaliat (tabelul 2.5), care pe de o parte ar permite colectarea informațiilor de la orice centru de cost și o interconexiune între acestea, iar pe de o altă parte managementul ar dispune de informații cu privire la costurile cazurilor tratate pentru stabilirea în orice moment a costurilor aferente centrelor de cost ce se ocupa nemijlocit cu prestarea serviciului medical, determinarea contribuției cantitative și calitative a fiecărei centru de cost paraclinic și administrativ la realizarea cazului tratat sau ameliorării diagnosticului stabilit la internare, analiza surselor utilizate după tipul de finanțare.

Tabelul 2.5. Modelarea informațiilor în conturile contabile pe centre de cost, activități și surse de finanțare

Nr. CC	Conturi Centre de cost	Conturi sintetice				Subconturi la conturile sintetice după sursele de finanțare			Conturi analitice de nivel I							
		811	812	821	713	CNAM	Servicii cu plată	Altele	Retribuirea muncii	Medicamente	Produse alimentare	Alte costuri	Conturi analitice de nivelul II			
													energie electrică	energie termică	combustibil	etc.
01	Cardiologie	X				X	X		X	X			X	X		
02	Terapie	X				X	X		X	X			X	X		
03	Gastrologie	X				X			X	X			X	X		
04	Laborator clinic			X		X			X	X			X	X		
05	Serviciul ECG			X		X	X		X	X			X	X		
06	Serviciul USG			X		X	X		X	X			X	X		
07	PAG				X	X			X				X	X	X	
08	Sectia transfuzie a sîngelui			X		X			X				X	X		
09	Serviciul statistica medicala			X		X			X				X	X		
10	Farmacia		X			X			X	X			X	X		
11	Bloc alimentar		X			X			X		X		X	X		

Sursa: elaborat de autor în baza datelor IMSP Institutul de Medicină Urgentă

Deseori în IMSP se prestează servicii medicale care nu sunt legate de activitatea de bază, de exemplu servicii paraclinice în bază de contracte civile servicii cu plata (analize în laboratoarele bacteriologice, clinice diagnostice, morfopatologice, cabinetele ecografice, cabinetele de UZI, etc). În cazurile date este necesar de a stabili o metodă de repartizare a costurilor mai întâi pe domeniile

de activitate a acestui centru de cost și mai apoi pentru a utiliza o metodă de repartizare a costurilor acestor centre de cost. De exemplu, laboratorul clinic diagnostic efectuează analize pentru persoanele spitalizate și pentru persoane nespitalizate, în baza contractelor bilaterale cu alte instituții.

Totodată, autorul propune a opta pentru crearea centrului de cost „Bloc alimentar” separat de cele administrative gospodărești, ceea ce va reda realitate costurilor suportate pentru alimentarea pacienților din staționar, iar costurile suportate de acest centru de cost să fie înregistrat în contul de gestiune **812 „Activități auxiliare”**.

IMSP Dispensarul de Narcologie, IMSP Institutul de Neurologie și Neurochirurgie, nu utilizează metoda de calcul a costurilor per cazuri finite și nefinite la sfârșitul lunii sau perioadei de gestiune. Ca rezultat, ținând cont de faptul ca la finele acestor perioade sunt pacienți care nu au finalizat tratamentul, costul cazului tratat nu prezintă o informație deplină având rezerve aferente cazurilor nefinite.

În legătură cu aceasta autorul propune, pentru a prezenta o informație deplină a costului cazului tratat, instituțiilor medico-sanitare publice a utiliza contul **2152 „Servicii în curs de execuție”**, la finele perioadei de gestiune întocmind formulele contabile (tabelul 2.6.):

Debit contul 7113 „Costul serviciilor prestate” – la valoarea cazurilor finalizate

Debit contul 2152 „Servicii în curs de execuție” – la valoarea cazurilor nefinite

Debit contul 7147 „Alte cheltuieli operaționale” – la valoarea cazurilor nerezolvate, abandon, etc.

Credit contul 811 „Activități de bază”.

Tabelul 2.6. Corespondența conturilor pentru un caz tratat și analiza rezervelor aferente cazurilor nefinite

Nr. crt.	Conținutul operațiilor economice	Varianta propusă		
		Corespondența conturilor		
		Debit	Credit	Suma, lei
1	2	3	4	5
01.03.2018				
1	Costul serviciilor în curs de execuție	811/2	215/2	64 000
2	Costuri acumulate în luna martie	811/2	123,211,213, 214,521,531,533	253 000
31.03.2018				
4	Au finalizat tratamentul și au fost externați 123 pacienți	711	811/2	260 000
5	S-a constatat că 21 pacienți vor prelungi tratamentul în luna aprilie	215/2	811/2	57 000

Sursa: elaborat de autor în baza IMSP Spitalul de Dermatologie și Maladii Comunicabile

Pentru soluționarea parțială a problemei calculării costului serviciilor medicale este necesar introducerea unui sistem național corporativ de informatică medicală, care urmează să asigure

medicii cu date privind metodele moderne de tratament al maladiilor și să furnizeze operativ autorităților administrației publice centrale și locale informații autentice pentru argumentarea corectă a deciziilor ce țin de dirijarea sistemului de sănătate. Un exemplu, poate servi implementarea în anul 2017, în 15 IMSP-uri *Sistemul Informațional Automatizat „Asistența Medicală Spitalicească”* (SIA AMS) descris în capitolul 3.

În același timp, ținând cont de faptul că majoritate serviciilor medicale prestate de IMSP sunt contractate cu CNAM în baza contractului de acordare a asistenței medicale, IMSP își planifică cheltuielile în baza Norme metodologice. Autorul va prezenta structura cheltuielilor IMSP contractate de CNAM, prezentate în Rapoartele de executare a FAOAM [230] pe ultimii 5 ani în după cum urmează în tabelul 2.7.

Tabelul 2.7. Structura cheltuielilor IMSP contractate de CNAM pentru anii 2013-2017 (mii, lei)

Anii	Retribuirea muncii	Produse alimentare	Medicamente	Alte cheltuieli	Total
2013	1 933 177,3	1 1612,3	440 112,5	1 269 666,2	3 759 079,3
2014	2 144 353,3	121 485,2	600 887,7	1 463 550,2	4 330 276,6
2015	2 287 155,3	121 158,1	638 371,3	1 457 002,3	450 367,0
2016	2 627 664,6	123 788,6	742 046,4	1 648 283,1	5 141 782,7
2017	2 945 279,6	126 219,9	716 416,6	1 781 195,7	5 569 111,8
Total	11 937 630,3	608 775,1	3 137 824,5	7 619 697,5	23303937,4

Sursa: elaborat de autor în baza Rapoartele de executare FAOAM [230]

Modul de calcul a **costurilor cu personalul** este reglementat de prevederile Regulamentului privind salarizarea angajaților din IMSP încadrate în sistemul asigurării obligatorii de asistență medicală [74], care prevede că salarizarea personalului de conducere se efectuează conform anexei nr. 3 al prezentului regulament. Personalul de conducere conform anexei nr.3 reprezintă: directorul (medicul șef, șeful), vice/adjuncților, șefii de departamente – medici și ne medici, contabilul șef, șeful serviciului economic, etc. Totodată, pentru plata îndeplinirii indicatorilor de performanță a personalului angajat, MS a emis Ordinul nr.1038 din 23.12.2016 cu privire la aprobarea listei indicatorilor de performanță a activității instituției medico-sanitare publice [145] și Regulamentul privind modul de evaluare a indicatorilor de performanță a activității instituției medico-sanitare publice [125].

Salariul angajaților din IMSP încadrate în sistemul asigurării obligatorii de asistență medicală, constă din:

- 1) salariul de funcție lunar**, care constituie garanția minimă de remunerare a muncii angajaților din instituție. Acest indice se stabilește individual, pentru fiecare angajat în parte, în

dependență de vechimea în specialitate, funcția deținută și specificul de activitate, prevăzute în actele normative, în contractul individual de muncă;

2) suplimentul la salariul de funcție lunar, stabilit pentru competențe profesionale și nivelul de realizare a indicatorilor de performanță.

3) ajutorul material și alte norme, garanții salariale:

a) *ajutorul material* – drept (sprijin) bănesc acordat, de regulă, o dată în an salariaților la concediu sau în baza unei cereri depuse.

b) *alte norme și garanții salariale* – reprezintă normele specifice de salarizare, sporurile de compensare pentru munca prestată în condiții nefavorabile, în zilele de sărbătoare, pe timp de noapte, înlocuirea personalului temporar absent, precum și spor la salariu pentru activitate în localitățile din stânga Nistrului, spor pentru grad științific, titlu onorific.

Salariile lucrătorilor medicali reprezintă costuri de producție directe sau/și indirecte ce se includ în costul serviciilor prestate. Totodată, preocuparea esențială este aspectul salariului ca element al costului serviciilor medicale care are următoarele particularități:

- ✓ salariul ca element al costurilor este situat pe locul unu sau doi ca pondere;
- ✓ salariile medicilor, personalului medical mediu, inferior se includ direct în costul serviciilor medicale;
- ✓ cota parte a salariului personalului de conducere (cumulul de funcții și adjuncțiunea), care reprezintă activitatea pe specialitate în instituția respectivă se include direct în costul serviciilor medicale, cealaltă parte se localizează direct în cheltuielile perioadei.

În acest context, o atenție deosebită poate fi acordată salariului managerului IMSP. Salariul de funcție al personalului de conducere se stabilește individual, pentru fiecare categorie de personal de conducere în parte, în funcție de volumul surselor financiare acumulate anual de instituție. Pentru îndeplinirea indicilor de performanță, precum și de calitățile profesionale ale personalului de conducere, se pot stabili suplimente la salariu în mărime de până la 50 la sută din salariul de funcție. Totodată, acordarea premiilor și ajutorului material personalului de conducere a instituției se va efectua numai în cazurile când salariații colectivului de muncă vor fi premiați sau li se va acorda ajutor material. Cuantumul lunar total al salariului conducătorului instituției nu poate depăși mărimea încincită a salariului mediu lunar format în ansamblu pe instituția condusă, în perioada de la începutul anului până la luna gestionară.

În cazurile în care cuantumul lunar total al salariului conducătorului instituției, va depăși mărimea încincită a salariului mediu lunar constituit în ansamblu pe unitatea condusă, Fondatorul instituției medico-sanitare publice va stabili concret cuantumul lunar total al salariului, în mărimea

care nu va depăși cinci salarii medii constituite pe unitate în perioada de la începutul anului până la data stabilirii sau va reexamina salariul de funcție. În calculul cuantumului salariului mediu lunar al conducătorului instituției se iau ca bază doar plățile salariale, calculate la funcția de bază/de conducere. În calculul menționat nu se includ: plata salarială pentru activitatea prin cumul, premiile acordate la date jubiliare, sărbători profesionale, ajutor material pentru tratament, compensarea pentru concediul nefolosit, diurnele și alte plăți, raportate la cheltuieli de deplasare.

Deci, observăm că conform acestei norme, salarizarea se face pentru managerii centrelor de cost de nivelul I și de nivelul II. Practic, IMSP analizate se reflectă calculul salariului în mod tradițional. Aceste înregistrare contabilă se întocmește și în cazul calculului salariului șefilor de departamente medicale. Spre deosebire de ceilalți șefi nemedicali activitatea cărora se răsfrânge asupra gestionării întregii activități a IMSP, șefii departamentelor medici gestionează anumite profiluri (anumite secții), de exemplu, șeful departamentului terapie cu secțiile de terapie, șef departament chirurgie cu secțiile de chirurgie. În aceste cazuri, autorul consideră că salariile persoanelor indicate formează un cost indirect și de aceea corect ar fi înregistrarea calculului acestui salariu la contul 821 „Costuri indirecte de producție”, iar repartizarea salariului acestora se va efectua în funcție de specificul secțiilor departamentului.

Totodată, șefii de centre de cost de nivelul trei sunt salarizați în baza notei la anexa nr.1 și anume salariile de funcție lunare ale medicilor, farmaciștilor cu funcții de conducere (șefi secție, serviciu, laborator, subdiviziune), specialiștilor principali – medici și farmaciști, medicilor.

Una din problemele divizării și recunoașterii costurilor este legată de executarea mai multor activități de unii angajați medicali (șefi ai CS). Astfel, costurile salariale ale șefului Centrului de sănătate care prestează servicii medicale pot fi recunoscute atât ca cheltuieli, cât și costuri ale serviciilor medicale, iar modul de grupare ar la bază următoarele argumente și propuneri:

➤ conform prevederilor Regulamentului [125], suplimentul de plată la salariu pentru performanțe profesionale individuale în muncă se stabilește și se achită în funcție de nivelul de realizare a indicatorilor de performanță. Așadar, deoarece șeful centrului de sănătate, conform actelor normative în vigoare, are efort de medic de familie înseamnă că realizează indicatori de performanță ca medic de familie.

➤ menționăm faptul că același regulament prevede expres plata indicatorilor de performanță pentru personal de conducere și anume pentru personal de conducere mărimea concretă a plății cu caracter stimulator nu poate depăși mărimea medie acordată medicilor de familie. Autorul, propune ca salariul personalului de conducere să fie calculat și contabilizat distinct la cheltuieli

administrative la contul 713 „Cheltuieli administrative”, altă parte ca costuri ale serviciilor medicale la conturile de gestiune 811 „Activități de bază”.

Pentru calcularea articolului de costuri „**Medicamente**”, în cadrul desfășurării activității de servicii medicale, IMSP se ghidează de ordine interne ale instituției, acte legislative și normative în vigoare, care autorul a dezvăluit detaliat despre contabilitatea procesului de aprovizionare în paragraful 2.1.

Ca urmare a analizei documentelor primare în cadrul IMSP Dispensarul de Narcologie, IMSP Institutul de Neurologie și Neurochirurgie, IMSP Spitalul de Dermatologie și Maladii Comunicabile, IMSP Institutul de Medicină Urgentă, IMSP Spitalul Clinic Municipal Nr.1, Spitalul Raional Ialoveni (actele de rebut, dările de seamă și fișele medicale în asistența medicală primară) s-a constatat că atribuirea la cheltuieli a medicamentelor și consumabililor utilizate are loc în momentul eliberării medicamentelor de la asistenta superioară la medicul de familie nu în momentul efectuării sau administrării acestora. Astfel, nu se respectă principiul contabilității de angajamente și prudenței conform pct. 9, pct. 10 ale SNC „Cheltuieli”.

Așadar, în baza celor relatate autorul propune pentru Ministerul Sănătății, Muncii și Protecției Sociale cu organele abilitate să revadă modul de evidență contabilă în aceste instituții pentru a aplica o metodă comodă și specifică instituției respective. Iar pentru instituțiile medico-sanitare publice aplicarea înregistrărilor contabile propuse pentru a prezenta o informație amplă și corectă aferentă costurilor și cheltuielilor suportate.

Calculul articolului de costuri „**Alimentarea pacienților**” se efectuează în baza Ordinului MS [128], privind ameliorarea alimentației pacienților în instituțiile medico-sanitare spitalicești.

În scopul efectuării tratamentului complex al pacienților se utilizează sistemul numeric de diete „Sistemul dietelor standard”, care diferă una de alta prin valoarea nutritivă și energetică, tehnologia preparării bucatelor și lista produselor de bază pentru 24 ore și se indică în dependență de formele maladiilor, gravitatea și complicațiile acestora. Vom prezenta pașii și documentele primare necesare pentru consumul de alimente în IMSP Institutul de Neurologie și Neurochirurgie în tabelul 2.8.

Tabelul 2.8. Documentarea și pașii consumului de alimente

Pasul	Persoana responsabilă	Descrierea obligațiunii	Denumirea formularului
1	2	3	4
1	Asistenta medicală de gardă	Prezintă zilnic numărul pacienților prezenți în secție	Prezența zilnică a pacienților la alimentație în secție

continuare la tabelul 2.8.

1	2	3	4
2	Asistenta medicală șefă	„Informație despre prezența pacienților la alimentație la ora 9.00 a zilei curente în secție”	Formular nr. 4-diet
3	Contabilul responsabil de alimentația pacienților	„Informație despre numărul pacienților la alimentație la ora 9.00 a zilei curente pe instituție”	Formular nr. 5-diet
4	Medicul dietetician/asistenta medicală dieteticiană	„Lista produselor la pachet”	Formular nr. 6-diet
5	Medicul dietetician/asistenta medicală dieteticiană, în coordonare cu bucătarul șef	„Meniul-model pentru 7 zile”	Formular nr. 7-diet
6	Medicul dietetician/asistenta medicală dieteticiană, în coordonare cu bucătarul șef	Denumirii bucatelor conform sezonului	„Meniul de repartitie” (Formular nr. 8-diet) sau „Meniul-cerere” (Formular nr. 9-diet)
7	Contabilului responsabil de alimentația pacienților	Produsele necesare în pregătirea	factura (cererea) f. 434 pentru produsele necesare
8	Bucătarul șef	Lista de eliberare a bucatelor gata de la blocul alimentar în secțiile spitalicești”	Formular nr. 11-die

Sursa: elaborat de autor în baza [129]

La finele zilei de muncă toată documentația – formularele completate se transmit în contabilitate.

După cum am menționat costurile serviciilor prestate, se compun din: costuri materiale directe și repartizabile, costul cu personalul directe și repartizabile și costuri indirecte. Costurile indirecte sunt costuri legate de gestiune și deservirea subdiviziunilor IMSP.

Repartizarea costurilor indirecte în medicină este o sarcină mult mai largă decât problema repartizării costurilor în alte ramuri ale economiei naționale. Acest lucru are la bază probleme legate de :

- ✓ repartizarea costurilor de bază pe surse de finanțare;
- ✓ repartizarea părții din costurile de bază care nu pot fi alocate direct (adică cea parte a costurilor de bază, care nu coincide integral cu costurile directe);
- ✓ repartizarea serviciilor comunale utilizate în procesul de furnizarea de servicii medicale (electricitate, apă, etc.)

- ✓ repartizarea costurilor medicale ale subdiviziunilor medicale pe principalele secții clinice. Există două moduri principale de repartizare a costurilor:
- ✓ **pe fiecare articol de costuri.** În acest caz fiecare articol de cost este distribuit pe departamente, secții, pe tipuri de servicii, pe surse de finanțare.
- ✓ **după fiecare departament.** Modalitatea dată presupune că mai întâi se determină costurile totale pentru departamente (subdiviziunile), iar apoi costurile subdiviziunilor care nu furnizează direct servicii medicale sunt repartizate între subdiviziunile de bază. Această metodă este numită și metoda agregată.

Reflectarea lanțului de calcul a costurilor finale între centrele de cost se prezintă în felul următor:



Figura 2.7. Lanțul determinării și repartizării costurilor între centrele de cost
Sursa: elaborată de autor

Astfel, pentru a determina costurile directe și indirecte a Centrelor de cost directe „*Secțiile Clinice*” este necesar de a calcula costurile Centrelor de cost indirecte stabilind calculele costurilor directe și indirecte precum și a procedurilor și coeficienților de repartizare a costurilor pe centre de cost. Pentru a prezenta procedura de calculul a costurilor s-au utilizat informații a IMSP Institutul de Medicină Urgentă cu o ajustare de aproximativ 4%. Costurile aferente Centrelor de cost indirecte ale secțiilor auxiliare precum și modalitatea de calcul, procedura și baza de repartizare a costurilor indirecte sunt prezentate în situațiile de mai jos (anexa 16, tabelul A.16.1).

Anexa 16, tabelul A.16.1, prezintă componența costurilor a Centrelor de cost indirect „*Secțiile Auxiliare*” precum și procedura de calcul a costurilor.

Structura costurilor a acestor centre de costuri este compusă din:

- a) *Costuri directe*: retribuirea muncii și medicamente, amortizarea utilajului secțiilor;
- b) *Costuri indirecte*: costuri de regie, inclusiv fluide, amortizarea clădirii și alte costuri.

Pentru determinarea costurilor indirecte au fost utilizat un coeficient de calcul a acestora în totalul costurilor indirecte. Baza de repartizare a fost stabilită suprafața secției auxiliare în total suprafața instituției.

$$K_{\text{Secția Auxiliară}} = \frac{\text{Suprafața Secției Auxiliare}}{\text{Suprafața totală a instituției}} \quad (2.1)$$

$$K_{Lab.sterilizare} = \frac{\text{Suprafața Laboratorului sterilizare}}{\text{Suprafața totală a instituției}} \quad (2.2)$$

$$K_{Lab.sterilizare} = \frac{1\,295,8\,m^2}{28\,738,1m^2} = 0,04509 \text{ (tabelul A.16.1)}$$

Pentru calcularea sumei costului indirect aferent Secțiilor Auxiliare se întocmește următorul calcul:

$$\text{Costul indirect Secția Auxiliară} = K_{\text{Secția Auxiliară}} \times \text{Costul indirect Total pe instituție} \quad (2.3)$$

$$\text{Fluide Lab. sterilizare} = 0,04509 \times 1\,106\,277,60 \text{ lei} = 49882,0 \text{ lei (tabelul A.16.1)}$$

Această procedură de calcul se utilizează pentru toate celelalte elemente ale costurilor indirecte.

În final, costurile totale a centrelor de cost indirecte „Secții Auxiliare” se compune din totalul costurilor directe și indirecte ale secțiilor respective.

$$\text{Costul total Secția Auxiliară} = \text{Costul direct}_{\text{Secția Auxiliară}} + \text{Costul indirect}_{\text{Secția Auxiliară}} \quad (2.4.)$$

$$\text{Costul total Secții Auxiliare} = 418072,8 \text{ lei} + 395\,212,5 \text{ lei} + 129\,141 \text{ lei} + 122\,766,9 \text{ lei} + 36002,7 \text{ lei} + 1040873,8 \text{ lei} = 2142069,8 \text{ lei (tabelul A.16.1)}$$

Odată ce costurile secțiilor auxiliare au fost calculate, pentru a efectua calculele propuse pentru determinarea costului unei zile/pat și a trece la pasul doi și totodată ținând cont de prevederile HG RM nr. 1020 din 29.12.2011 care stipulează că la stabilirea costurilor serviciilor medicale acordat de secțiile clinice și paraclinice, pe lângă costurile/cheltuielile aferente activității acestor secții, se includ și costurile/cheltuielile aferente activității secțiilor auxiliare, este necesar a prezenta calculul și modalitatea de repartizare a costurilor înregistrate în secțiile auxiliare către secțiile clinice și paraclinice.

În rezultatul cercetării s-a constatat că articolele de cost ale secțiilor auxiliare sunt:

- a) Costurile privind retribuirea muncii;
- b) Costurile privind medicamente;
- c) Alte costuri: fluide, amortizare, etc.

Repartizarea acestor costuri între secțiile clinice și paraclinice sunt înfăptuite în baza unor coeficienți de repartizare având baza de repartizare diferită pentru fiecare articol de cost:

1) Pentru remunerarea muncii au fost utilizate costurile privind remunerarea a muncii a secțiilor implicate și se redă prin formula:

$$K_{Rem.munci} = \frac{\text{Costul Rem.muncii Secțiilor Auxiliare}}{\text{Costul Rem.muncii Secțiilor Clinice} + \text{Costul Rem.muncii Secțiilor Paraclinice}} \quad (2.5)$$

$$K_{Rem.munci} = \frac{1040873,80 \text{ lei}}{3730297,90 \text{ lei} + 1781664,86 \text{ lei}} = \frac{1040873,80 \text{ lei}}{5511962,75 \text{ lei}} = 0,188839 \text{ (tabelul A.16.1, tabelul A.16.2, tabelul A.16.3)}$$

Costurile retribuirii muncii aferente secțiilor auxiliare repartizate între secțiile clinice și paraclinice se calculează în baza formulei,

$$\text{Costul RMR Secției paraclinice} = Kx \text{ Costul RM Secția paraclinică}, \quad (2.6.)$$

unde,

Costul RMR Secției paraclinice – este costul retribuirii muncii repartizat secției paraclinice de la secția auxiliară conform coeficientului, iar

Costul RM Secția paraclinică - este costul retribuirii muncii secției paraclinice până la repartizare.

Ca exemplu:

$$\text{Costul RMR Laboratorul clinic} = 0,188839 \times 325\,151,65 \text{ lei} = 61401,31 \text{ lei, (tabelul A.16.3)}$$

Costul remunerării muncii a laboratorului, după repartizarea costurilor secțiilor auxiliare, va fi,

$$\text{Costul Total RM secția paraclinică} = \text{Costul RMR secția paraclinică} + \text{Costul RM secția paraclinică} \quad (2.7)$$

ca, rezultat

$$\text{Costul total RM Laboratorul clinic} = 325\,151,65 \text{ lei} + 61401,31 \text{ lei} = 386552,96 \text{ lei, (tabelul A.16.3)}$$

Similar, are loc calculul și repartizarea costul retribuirii muncii a secțiilor auxiliare, tuturor secțiilor clinice și paraclinice.

2) Costurile privind medicamentele folosite în secțiile auxiliare sunt repartizate direct în Centrele de cost „Secțiile clinice”, iar metoda de repartizare va fi prezentată odată cu metoda de repartizare a medicamentelor utilizate în secțiile paraclinice către secțiile clinice.

3) Alte costuri: fluide, amortizare, etc.

Pentru repartizarea costurilor de regie, altor costuri, etc ale secțiilor auxiliare în secțiile clinice și paraclinice au fost utilizate ca raport suma costurilor elementelor de costuri a secțiilor auxiliare și suma elementelor secțiilor clinice și paraclinice redând prin formula:

$$K_{\text{Fluidelor}} = \frac{\text{Costul Fluidelor a Secțiilor Auxiliare}}{\text{Costul Fluidelor Secțiilor Clinice} + \text{Costul Fluidelor Secțiilor Paraclinice}} \quad (2.8.)$$

$$K_{\text{Altor costuri}} = \frac{\text{Costul Altor costuri a Secțiilor Auxiliare}}{\text{Costul Altor costuri Secțiilor Clinice} + \text{Costul Altor costuri Secțiilor Paraclinice}} \quad (2.9.)$$

Pentru a determina costul fluidelor din secțiile auxiliare ce au fost repartizate în secțiile paraclinice vom utiliza formula:

$$\text{Costul Fr secției paraclinice} = K \times \text{Costul F secția paraclinica} \quad (2.10)$$

unde, $Costul FR$ Secției paraclinice – este costul fluidelor repartizat secției paraclinice de la secția auxiliară conform coeficientului, iar

$Costul F$ Secția paraclinică - este costul fluidelor secției paraclinice pînă la repartizare. Ca exemplu:

$$Costul FR \text{ Serviciul Endoscopie} = 0,6075 \times 1\,289,60 \text{ lei} = 783,40 \text{ lei} \text{ (tabelul A.16.4),}$$

Costul fluidelor aferent secției endoscopie după repartizare costurilor secțiilor auxiliare, va fi,

$$Costul Total F \text{ Secția paraclinică} = Costul FR \text{ Secției paraclinice} + Costul F \text{ Secția paraclinică} \text{ (2.11.)}$$

ca, rezultat

$$Costul total F \text{ Serviciul Endoscopie} = 1289,60 \text{ lei} + 783,40 \text{ lei} = 2073,03 \text{ lei, (tabelul A. 16.4).}$$

După aceeași modalitate sunt calculate și repartizate celelalte costuri din compartimentul alte costuri a secțiilor auxiliare, tuturor secțiilor clinice și paraclinice.

$$K_{Am \text{ clădirii}} = \frac{\text{Costul Amortizarea clădirii a Secțiilor Auxiliare}}{\text{Costul Amortizarea clădirii aferente Secțiilor Clinice} + \text{Costul Amortizarea clădirii aferente Secțiilor Paraclinice}} \text{ (2.12)}$$

Ca exemplu, calculăm coeficientul de repartizare a costului fluidelor din secțiile auxiliare pentru secțiile clinice și paraclinice:

$$K_{Fluidelor} = \frac{418\,072,8 \text{ lei}}{210\,961,10 \text{ lei} + 477\,243,70 \text{ lei}} = \frac{418\,072,8 \text{ lei}}{688\,204,8 \text{ lei}} = 0,6075 \text{ (tabel A.16.4)}$$

Repartizarea costurilor a Centrelor de cost indirecte Secțiile Auxiliare finisează primul pas și se porcede la pasul următor determinarea Centrelor de cost indirecte Secțiile Paraclinice.

Cum s-a specificat anterior că la stabilirea costurilor serviciilor medicale acordate de secțiile clinice și paraclinice, pe lângă consumurile/cheltuielile aferente activității acestor secții, se includ și consumurile/cheltuielile aferente activității secțiilor auxiliare.

Determinarea costurilor indirecte a secțiilor paraclinice a fost utilizată aceeași metodă ca și în cazul secțiilor auxiliare. Baza de repartizare a fost stabilită suprafața secției auxiliare în total suprafața instituției.

Pentru exemplu de calcul a costurilor indirecte în secțiile paraclinice se va utiliza laboratorul bacteriologic prin următoarele formule

$$K_{\text{Secția paraclinică}} = \frac{\text{Suprafața Secției Paraclinice}}{\text{Suprafața totală a instituției}} \text{ (2.13)}$$

$$K_{\text{Lab.bacteriologic}} = \frac{\text{Suprafața Laboratorului bacteriologic}}{\text{Suprafața totală a instituției}} \text{ (2.14)}$$

$$K_{\text{Lab.bacteriologic}} = \frac{184,9 \text{ m}^2}{28\,738,1 \text{ m}^2} = 0,006434 \text{ (tabelul A.16.4).}$$

Pentru calcularea sumei costului indirect aferent Secțiilor Auxiliare se întocmește următorul calcul:

$$\text{Costul indirect}_{\text{Secția paraclinică}} = K_{\text{Secția paraclinică}} \times \text{Costul indirect}_{\text{Total pe instituție}} \quad (2.15)$$

$$\text{Fluide}_{\text{Lab.bacteriologic}} = 0,006434 \times 1106277,60 \text{ lei} = 7117,80 \text{ lei} \text{ (tabelul A.16.4)}$$

Similar se calculează și pentru toate celelalte elemente ale costurilor indirecte.

Totodată s-a specificat, precum și s-a prezentat că pe lângă costurile directe și indirecte ale secțiilor paraclinice acestea mai conțin și costurile repartizate ale secțiilor auxiliare. Deci pentru prezentare clară a costurilor secțiilor paraclinice autorul prezintă următoarele formule:

$$\text{Costul Total RM}_{\text{Secția paraclinică}} = \text{Costul RMR}_{\text{Secției paraclinice}} + \text{Costul RM}_{\text{Secția paraclinică}}, \quad (2.16)$$

unde, *Costul RM* - este costul direct Remunerarea muncii, iar *Costul RMR* este costul Remunerarea muncii repartizat din secțiile auxiliare;

$$\text{Costul Total RM}_{\text{CCI Secțiile Paraclinice}} = 336447,90 \text{ lei} + 1781664,85 \text{ lei} = 2118112,75 \text{ lei} \text{ (tabelul A.16.3)}$$

Costul pentru medicamente a secțiilor paraclinice este un cost direct și nu include costul medicamentelor a secțiilor auxiliare, acestea din urmă fiind direct repartizate între secțiile clinice.

$$\text{Costul Total Medicamente}_{\text{CCI Secțiile Paraclinice}} = 657421,0 \text{ lei} \quad \text{(tabelul A.16.5)}$$

Costurile indirecte ale secțiilor paraclinice sunt formate din costurile indirecte ale secțiilor paraclinice și o parte a costurilor indirecte repartizate ale secțiilor auxiliare. Pentru prezentare autorul va folosi următoarele:

$$\text{Costul Total F}_{\text{Secția paraclinică}} = \text{Costul FR}_{\text{Secției paraclinice}} + \text{Costul F}_{\text{Secția paraclinică}} \quad (2.17)$$

Această formulă se va utiliza pentru determinarea celorlalte componente ale costurilor indirecte.

$$\text{Costul Total indirecte}_{\text{CCI Secțiile Paraclinice}} = 404227,80 \text{ lei} + 1680651,60 \text{ lei} = 2084879,40 \text{ lei} \text{ (tabelul A.16.4)}$$

Odată cu finisarea calculării costurilor secțiilor paraclinice este necesar a determina bazele de repartizare pentru costurile secțiilor paraclinice în secțiile clinice ale instituției medico-sanitare publice. Deci, pentru repartizarea costurilor secțiilor paraclinice în costurile secțiilor clinice este necesar a stabili metodologia și bazele de repartizare a acestora.

Pentru repartizarea costurilor secțiilor paraclinice au fost utilizate serviciile prestate de aceste secții fiecărei secții clinice.

La această etapă un rol important este a cunoaște statutul tuturor secțiilor spitalicești și serviciile medicale primite de aceste secții de la alte secții paraclinice, auxiliare dar și secții clinice care au statut practic a secțiilor paraclinice, ca exemplu secția de operații sau secția de reanimare și anestezie.

Finalizarea *pasului doi* calculul costurilor CCI, „Secțiile paraclinice” și coeficienților de repartizare a costurilor secțiilor paraclinice pentru secțiile clinice, va duce spre inițierea *pasului trei* și anume Calculul costurilor CCD, „Secțiile clinice”.

Ca și în cazul costurilor Centrelor de cost indirecte Secțiile paraclinice, elementele de costuri ale Centrelor de cost directe Secțiile clinice sunt: remunerarea muncii personalului secțiilor clinice; costuri de medicamente pentru prestarea serviciilor spitalicești în secțiile clinice; costuri indirecte ale secțiilor clinice; costuri repartizabile ale secțiilor paraclinice și secțiilor auxiliare; precum și alimentarea pacienților spitalizați, care reprezintă un cost direct și nu s-a mai întâlnit până acum.

Fiind centre de cost finale Secțiile clinice conțin costuri proprii și costuri repartizate din secțiile paraclinice și secțiile auxiliare. Calculul acestora se prezintă prin:

$$\mathbf{Costul\ Total}_{SC} = \mathbf{Costul}_{SC} + \mathbf{Costul\ R}_{SA} + \mathbf{Costul\ R}_{SP} \quad (2.18)$$

unde,

Costul_{sc} reprezintă costurile proprii secțiilor clinice care include costuri directe și indirecte,

Costul R_{SA} sunt costurile secțiilor auxiliare repartizate secțiilor clinice,

Costul R_{SP} sunt costurile secțiilor paraclinice repartizate secțiilor clinice.

Calcularea costurilor totale pe elemente de cost a secțiilor clinice prin prisma calculului prezentat mai sus putem determina:

$$\mathbf{(1)\ Costul\ Total\ RM}_{SC} = \mathbf{Costul\ RM}_{SC} + \mathbf{Costul\ R\ RM}_{SA} + \mathbf{Costul\ R\ RM}_{SP} \quad (2.19)$$

Costul Total RM_{sc} = 3 730 297,9 lei + 704 425,9 lei + 2118112,7 lei = 6552836,5 lei (tabelul A.16.2, tabelul A.16.3)

$$\mathbf{Costul\ Total\ Med}_{SC} = \mathbf{Costul\ Med}_{SC} + \mathbf{Costul\ R\ Med}_{SA} + \mathbf{Costul\ R\ Med}_{SP} \quad (2.20)$$

Costul Total Med_{sc} = 1115947,7 lei + 41 155,6 lei + 657421 lei = 1814524,3 lei (tabelul A.16.2, tabelul A.16.5)

$$\mathbf{Costul\ Total\ AC}_{SC} = \mathbf{Costul\ AC}_{SC} + \mathbf{Costul\ R\ MAC}_{SA} + \mathbf{Costul\ R\ AC}_{SP} \quad (2.21)$$

unde, *AC* reprezintă *alte costuri*.

Costul Total AC_{sc} = 1 190 600,10 lei + 660 965,40 lei + 2084879 lei = 3936444,5 lei (tabelul A.16.2, tabelul A.16.4)

Ca rezultat al calculării costurilor totale pe instituție și datelor prezentate de secția statistică medicală cu privire la numărul de cazuri tratate și zilele/pat aferente cazurilor tratate se poate de stabilit:

1. Costul unui caz tratat;
2. Costul unei zi/pat;
3. Durata medie de spitalizare.

$$\mathbf{Costul\ CT}_{\text{Secția clinică}} = \frac{\mathbf{Costurile\ totale}_{SC}}{\mathbf{Nr.Cazurilor\ tratate}_{SC}} \quad (2.22)$$

unde,

Costul CT_{Secția clinică} – reprezintă costul unui caz tratat în secția clinică,

Costul totale_{SC} – reprezintă costurile totale ale secției clinice,

Nr. Cazurilor tratate_{SC} – numărul cazurilor tratate în secția clinică.

$$\text{Costul } \frac{Z}{P}_{\text{Secția clinică}} = \frac{\text{Costurile totale}_{SC}}{\text{Nr. } \frac{Z}{P}_{SC}} \quad (2.23)$$

unde,

Costul Z/P_{Secția clinică} – reprezintă costul unei zile/pat în secția clinică,

Nr. Z/P_{SC} – numărul zilelor/pat în secția clinică.

$$\text{Durata medie de spitalizare}_{\text{Secția clinică}} = \frac{\text{Costul CT}_{\text{Secția clinică}}}{\text{Costul Z/P}_{\text{Secția clinică}}} \quad (2.24)$$

În baza celor relatate autorul va utiliza datele referitoare la secția endocrinologie pentru a calcula indicatorii de mai sus (Tabel A.16.5).

$$\text{Costul CT}_{\text{Secția endocrinologie}} = \frac{\text{Costurile totale}_{SC}}{\text{Nr. Cazurilor tratate}_{SC}} = \frac{440891,00 \text{ lei}}{124 \text{ zile}} = 3555,57 \text{ lei}$$

$$\text{Costul CT}_{\text{Secția endocrinologie}} = \frac{\text{Costurile totale}_{SC}}{\text{Nr. Z/P}_{SC}} = \frac{440891,00 \text{ lei}}{969 \text{ zile}} = 454,99 \text{ lei}$$

$$\text{Durata medie de spitalizare}_{\text{Secția clinică}} = \frac{3555,57 \text{ lei}}{454,99 \text{ lei}} = 7,81 \text{ zile}$$

În procesul desfășurării activității, IMSP înregistrează și cheltuieli curente. Componenta și contabilitatea cheltuielilor activității operaționale și ale altor activități sunt reglementat de SNC în vigoare, și este organizată cu ajutorul conturilor clasei 7 „Cheltuieli”, în corespundere cu cerințele Planului general de conturi contabile. Contabilitatea cheltuielilor curente ale IMSP este similară altor ramuri ale economiei.

2.3. Specificul contabilizării veniturilor în condiții de autofinanțare a instituțiilor medicale

Un interes deosebit, în cadrul organizării contabilității în instituțiile medicale, îl prezintă clasificarea și recunoașterea veniturilor, ținând cont de particularitățile sistemului de sănătate. Clasificarea clară a acestei categorii asigură o bază pentru realizarea procesului decizional, stabilirea surselor de obținere a venitului, argumentarea mărimii rezultatului financiar pentru o anumită perioadă sub forma activului net, precum și elaborarea unei metodologii pentru analiza eficienței utilizării alocațiilor bugetare în domeniul sănătății.

Problema de bază constituie definirea veniturilor și stabilirea esenței economice a acestora. Conținutul economic și modul de recunoaștere a venitului sunt expuse în diferite acte normative atât la

nivel național, cât și internațional. Astfel, conform p. 4.25 din **Cadrul general conceptual de raportare financiară**, *veniturile reprezintă majorări ale beneficiilor economice în cursul perioadei contabile sub forma intrărilor de active sau a măririi valorii activelor sau a diminuării datoriilor, care au drept rezultat creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele legate de contribuții ale participanților la capitalurile proprii*. Același act normativ, prevede că venitul este recunoscut atunci când se poate evalua, în mod fiabil, o creștere a beneficiilor economice viitoare ce țin de o creștere a unui activ sau de o scădere a unei datorii, divizându-l în două grupe: venituri din activități curente și câștiguri [16].

O abordare similară este prevăzută în anexa la **IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții”** [79]. În plan național venitul este definit și prin art. 5 al **SNC „Venituri”** [168].

Definițiile prezentate anterior abordează univoc noțiunea de venituri, prezentându-le ca pe un aflux de avantaje economice, iar recunoașterea lor se tratează simultan creșterii de active sau reducerii datoriilor, în baza contabilității de angajamente.

Actualmente, este elaborat proiectul primului set de Standarde Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public în baza cerințelor Conceptului și Planului de acțiuni pentru elaborarea Standardelor Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public [124]. Conform art. 4 al proiectului SNCSP „Prezentarea situațiilor financiare”, *veniturile reprezintă intrările brute de beneficii economice sau potențial de servicii pe parcursul perioadei de raportare atunci când aceste intrări se concretizează în creșteri ale activelor nete, altele decât cele aferente contribuțiilor de la proprietari*. Definiția dată este similară cu cele din standardele naționale și internaționale, cu excepția faptului că nu prevede majorarea beneficiilor și prin diminuarea datoriilor, dar numai creșteri de active.

IMSP sunt entități care fac parte din sistemul bugetar al țării, realizând venituri preponderent din finanțări de stat. Ca urmare, noțiunea de venit poate avea un conținut diferit de cel obținut în sectorul de afaceri. Astfel, Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale [98] prevede că **veniturile bugetare** sunt mijloace financiare aprobate în buget/incasate la buget, cu excepția celor aferente operațiunilor cu activele financiare și datoriile bugetului. Cu alte cuvinte, conceptul de „venituri” în legislația bugetară, de fapt, este considerat ca o alocație de bani în conturile bugetare, dar nu o creștere a activelor. Acest fapt este menționat și în Legea ocrotirii sănătății [100], conform căreia activitatea IMSP încadrate în sistemul asigurărilor obligatorii de asistență medicală se desfășoară pe principiul de non-profit. Aceasta poate fi una dintre premisele pentru executarea ineficientă și neeconomică a părții de cheltuieli ale bugetului.

Ponderea cea mai mare a veniturilor IMSP revine finanțărilor bugetare, de aceea în opinia noastră, definiția acestora are următorul conținut: *veniturile reprezintă sume obținute din utilizarea*

mijloacelor cu destinație specială pentru serviciile medicale prestate, al căror avantaj economic și social se concretizează în satisfacerea necesităților populației, în ocrotirea și recuperarea sănătății.

Factorii care influențează modul de recunoaștere și contabilizare a veniturilor IMSP sunt: conținutul economic și structura veniturilor; criteriile de contractare a mijloacelor financiare; tipul serviciilor medicale prestate; modul de finanțare a activității (cheltuielilor) și metodele de plată.

Clasificarea veniturilor are impact asupra organizării evidenței sintetice și analitice a acestora, iar componența lor este prezentată diferit în actele normative în vigoare. Astfel, conform art. 7(1) al Legii ocrotirii sănătății [100] mijloacele financiare ale instituției medico-sanitare publice provin din: *fondurile asigurărilor obligatorii de asistență medicală, sursele bugetare, serviciile prestate contra plată, donații, granturi și sponsorizări, alte surse financiare permise de legislație*. Structura veniturilor a IMSP este condiționată de sursele de venituri. Ca urmare a celor expuse, autorul evidențiază următoarele criterii de grupare a veniturilor IMSP reflectate în figura din anexa 17.

Totodată, IMSP poate înregistra *venituri din activități de bază și alte activități* (figura 2.8).

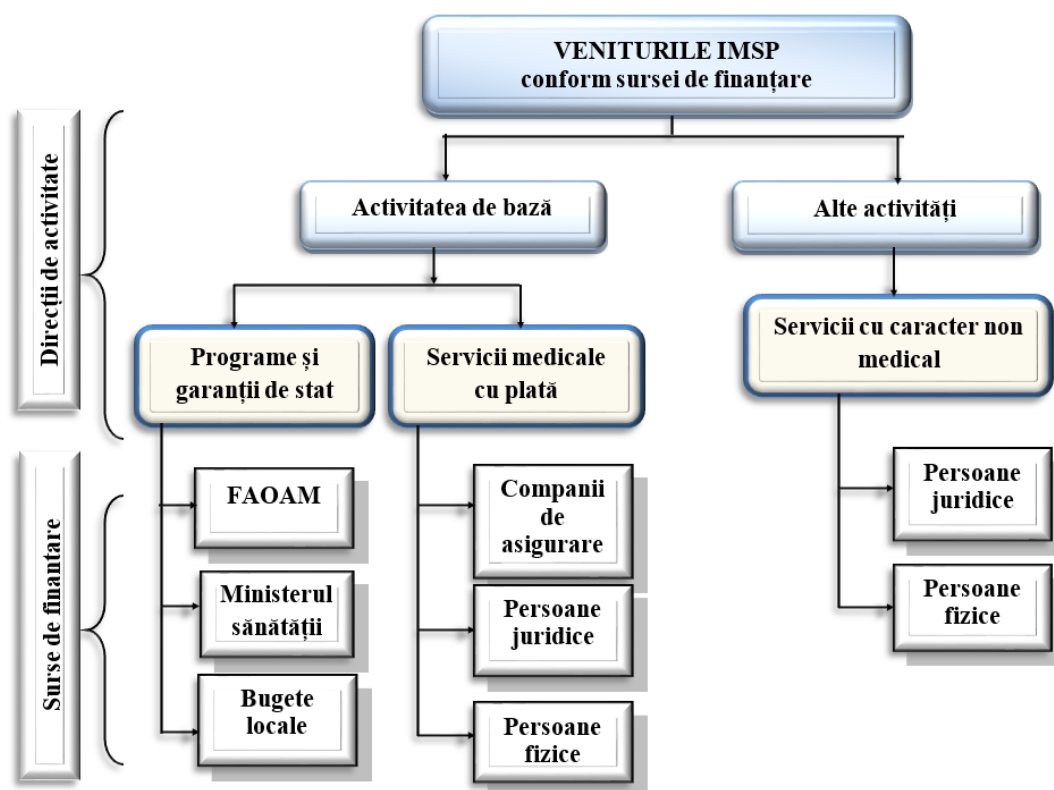


Figura 2.8. Clasificarea veniturilor după sursa de finanțare și direcțiile de activitate

Sursa: elaborată de autor

Activitatea de bază reprezintă activități de prestare a serviciilor medicale. Veniturile din serviciile de asistență medicală sunt evidențiate în Programul unic al asigurării obligatorii de asistență medicală (în continuare – Program unic) [68], care cuprinde lista maladiilor și stărilor care necesită asistență medicală și stabilește volumul asistenței acordate persoanelor asigurate de către

instituțiile medico-sanitare contractate de CNAM și agențiile ei teritoriale, în conformitate cu prevederile legale. **Veniturile din alte activități** țin de serviciile non-medicale și reprezintă, pentru IMSP, *venituri din mijloacele speciale* [66]. La rândul lor, serviciile medicale și non-medicale, menționate mai sus, trebuie grupate și contabilizate în funcție de modul de finanțare:

- *finanțare din bugetul de stat*, care oferă servicii fără plată publicului conform programelor garantate de stat;
- *servicii cu plată*, care reprezintă servicii medicale persoanelor fizice și juridice în baza contractelor de drept civil. Aceste servicii sunt furnizate de instituții medicale în conformitate cu Tarifele pentru serviciile medico-sanitare [71].

În continuare, autorul vă prezintă modul de contabilizare a altor venituri în cadrul IMSP în tabelul 2.9.

Tabelul 2.9. Modul de contabilizare a altor venituri din activitatea IMSP

Nr. crt.	Tipurile de venit	Conținutul operațiilor economice	Varianta existentă	
			Corespondența conturilor	
			Debit	Credit
1	2	3	4	5
1	Veniturile din donații	Recunoașterea mijloacelor din contul donațiilor (grantului)	234	425/ 535
		Încasarea mijloacelor din contul donațiilor (granturi, subvenții)	242	234
		Decontarea finanțărilor și încasărilor cu destinație specială pe durata utilizării	535	612
2	Veniturile din servicii medicale asigurate la companii de asigurare	La suma venitului recunoscut efectiv în baza facturii fiscale emise către compania de asigurări	234	611
3	Veniturile din servicii medicale cu plată	La suma venitului recunoscut efectiv în baza dispoziției de casă de încasare	241	611
4	Alte venituri din mijloace speciale	La suma venitului recunoscut efectiv în baza facturii fiscale emise către terț	234	611 /612
5	Veniturile din transmiterea în locațiune a spațiilor de către IMSP	La suma venitului recunoscut efectiv în baza facturii fiscale emise către terț [86].	234	612
6	Veniturile din vânzarea medicamentelor	La suma venitului calculat în baza prețului de vânzare care nu poate depăși 40 % din prețul de achiziție de la producător [91]	234	612
7.	Venituri din subvenții	La recunoașterea inițială a subvenției	234	535
		La primirea efectivă a medicamentelor	211	234
		La îndeplinirea condițiilor de acordare a subvenției	535	342
		Decontarea subvenției la venituri curente	342	612

Sursa: elaborat de autor în baza IMSP Dispensarul de Narcologie; IMSP Institutul de Neurologie și Neurochirurgie; IMSP Institutul de Medicină Urgentă; IMSP Spitalul de Dermatologie și Maladii Comunicabile

Serviciile din cadrul activității de bază a IMSP sunt *servicii clinice* cu scop de tratament prestate de subdiviziunile spitalului; centrului consultativ sau stației de ambulanță de urgență, care reprezintă *centre de responsabilitate de gradul I*. Spitalul poate include secții chirurgicale, ginecologice, traumatologice, terapeutice, cardiologice și altele, iar centrul consultativ include medici de diferite profiluri, care reprezintă *centre de cost de gradul II* prezentate în anexa 18.

La clasificarea veniturilor, este important să fie luate în considerare *serviciile paraclinice* care sunt acordate pacienților deserviți în IMSP, care au centre consultative, Asociația Medicală Teritorială (AMT) și spital. Serviciile paraclinice sunt acordate de subdiviziunile de diagnosticare cu ultrasunete (UZI), laborator, unități de diagnosticare funcțională (PD), camere cu raze X, cabinete fizio, săli de masaj și ș.a. Prezintă importanță separarea serviciilor medicale paraclinice, pe care le furnizează centrului consultativ, AMT, spitalului, staționarului de zi, deoarece acestea urmează să fie repartizate la sfârșitul perioadei de gestiune. Subdiviziunile care furnizează servicii non-medicale, de asemenea, reprezintă centre de responsabilitate de gradul II și includ: farmacia; unitate farmaceutică ce produce medicamente pe baza prescripției medicilor (dacă există un post corespunzător și există o licență); magazin etc.

Fiecare direcție de activitate a IMSP are, la rândul său, diferite surse de finanțare. Subdiviziunile care sunt implicate în activități de bază pot furniza simultan servicii medicale și non-medicale. Să presupunem că venitul din închirierea spațiilor se referă la subdiviziunea unde se află aceste spații. Veniturile din activități educaționale și științifice pot fi legate de subdiviziuni în care angajații lucrează, predau ore și fac activități de cercetare.

IMSP Institutul de Neurologie și Neurochirurgie acordă servicii tuturor membrilor populației, indiferent dacă sunt sau nu asigurați. Cheltuielile pentru serviciile medicale prestate persoanelor neasigurate în cadrul asistenței medicale specializate de ambulator și spitalicească sunt achitate de către pacient în casa IMSP în corespundere cu costurile prevăzute în Catalogul tarifelor unice, cu excepția serviciilor medicale pentru maladiile social-condiționate și stările de urgență, cu impact major asupra sănătății publice. De asemenea, consultația persoanei neasigurate de către medicul specialist de profil se efectuează contra plată. Acest fapt impune contabilizarea veniturilor în funcție de statutul de asigurat/neasigurat al pacientului (anexa 19).

Un mecanism de plată și finanțare, bazat pe diagnosticare, utilizat de țările avansate economic și, parțial, de RM, este sistemul de clasificare în grupe de diagnostice (*Diagnosis Related Groups - DRG*), care este asemănător sistemului de clasificare internațională a bolilor (International Classification of Diseases - ICD), în care diagnosticele persoanelor sunt clasificate în clase și subclase. Spre deosebire de acesta, în sistemul DRG, se utilizează un criteriu suplimentar

de clasificare, și anume costul resurselor consumate pentru tratamentul pacientului. Astfel, prin sistemul DRG, pacienții pot fi clasificați simultan atât după patologie, cât și după costul serviciilor medicale, ceea ce asigură posibilitatea de a asocia tipurile de pacienți cu cheltuielile suportate de IMSP. În RM, se aplică acest sistem de finanțare doar la 7 spitale, având la bază Regulamentul cu privire la rambursarea spitalelor în funcție de complexitatea cazurilor (DRG și CASE-MIX), aprobat prin ordinului comun dintre MS și CNAM [134].

Un alt factor care influențează modul de contabilizare a veniturilor îl constituie **metoda de plată a furnizorilor și remunerare în sistemul de sănătate**. Orice sistem de plată creează stimulente financiare privind furnizorul de servicii, tipul și calitatea serviciilor furnizate, locul furnizării și beneficiarul. Metoda de plată utilizată în sistemul sănătății pentru finanțarea prestatorilor de servicii medicale se aplică anual pentru fiecare tip asistență medicală separat, fapt reprezentat în anexa 20 și tabelul 2.10.

Tabelul 2.10. Metode de finanțare și plată a prestatorilor de servicii medicale în dependență de tipul de asistență medicală în Republica Moldova

Nr. crt.	Metodele de plată	Tipul de asistență medicală					
		Asistență medicală urgentă la etapa prespitalicească	Asistență medicală primară	Asistență medicală specializată de ambulatoriu	Servicii medicale de înaltă performanță	Asistență medicală spitalicească	Îngrijiri medicale comunitare și la domiciliu
A	B	1	2	3	4	5	6
1	„per capita”	x	x	x			
2	„per caz tratat”			x		x	
	„per caz tratat” în sistemul DRG (Case Mix)					x	
3	„per vizită”			x			x
4	„per serviciu”				x		
5	„per ședință”			x		x	
6	„per serviciu” în limitele bugetului contractat			x		x	
7	Buget global		x	x		x	x
8	„zi/pat”					x	
9	Bonificație pentru indicatori de performanță	x	x				
10	Plata retrospectivă per serviciu în limitele bugetului contractat			x		x	

Surs: elaborat de autor în baza [119 , 43]

Metodele de plată, indicate în tabelul 2.10, indică modul în care se calculează veniturile (finanțările bugetare) IMSP. Astfel, în cazul în care IMSP Dispensarul de Narcologie prestează servicii de asistență medicală specializată de ambulatoriu, mărimea finanțării se va calcula în funcție de numărul de cazuri tratate, vizite la medic, dar și în baza unui buget global.

Un factor important ce influențează modul de documentare și contabilizare a veniturilor sunt condițiile stipulate în Ordinul CNAM [136] cu privire la contractarea instituțiilor medico-sanitare pentru anul 2018. IMSP pentru a beneficia de finanțare trebuie să încheie contract cu CNAM, iar etapele contractării au fost sintetizate și prezentate în tabelul din anexa 21. Astfel, contabilitatea veniturilor în IMSP este influențată, în primul rând, de modul de contractare pe anul respectiv și de metoda de recunoaștere a acestora.

Modalitățile de achitare a serviciilor de asistență medicală în RM sunt reglementate de Ordinul MSMPS privind aprobarea Criteriilor de contractare [144]. Acest ordin prevede modalitățile de plată pe tipurile de asistență medicală prevăzute de Programul unic, repartizarea mijloacelor FAOAM pe tipuri de asistență medicală pentru achitarea serviciilor medicale, particularitățile de contractare a tipurilor de asistență medicală prevăzute în Programul unic și a prestatorilor de servicii medicale, modalitatea de achitare a serviciilor medicale acordate prezentate în tabelul din Anexa 22 .

Conform Ordinului Ministerului Sănătății, IMSP perfectează și prezintă la CNAM [127]:

- formulare de evidență medicală primară în cadrul asigurării obligatorii de asistență medicală (Formular nr.1-02/r, nr.1-03/r, nr.1-04/r, nr.1-09/r, nr.1-19/r, nr.1-35/r, nr.1-54/r, nr.1-55/r, nr.1-60/r);
- formulare ale dărilor de seamă în cadrul asigurării obligatorii de asistență medicală (Formular nr. 1-05/d, nr.1-08/d, nr.1-10/d, nr.1-11/d, nr.1-16/d, nr.1-21/d, nr.1-23/d, nr.1-27/d, nr.1-29/d, nr.1-30/d).

Acestea sunt prezentate la CNAM (agențiilor ei teritoriale) până la data de 5 a lunii următoare a dărilor de seamă aprobate lunar, trimestrial, semestrial. Formularele în cauză (menționate) cu indicatori statistici privind cantitatea serviciilor prestate (număr pacienți, vizite, cazuri tratate) sunt prezentate CNAM-lui și, după aprobare, servesc bază de determinare a sumei venitului care este indicat în factura fiscală emisă trimestrial. Corelarea etapelor, documentelor și perioadelor de recunoaștere a veniturilor este prezentat în figura 2.9.

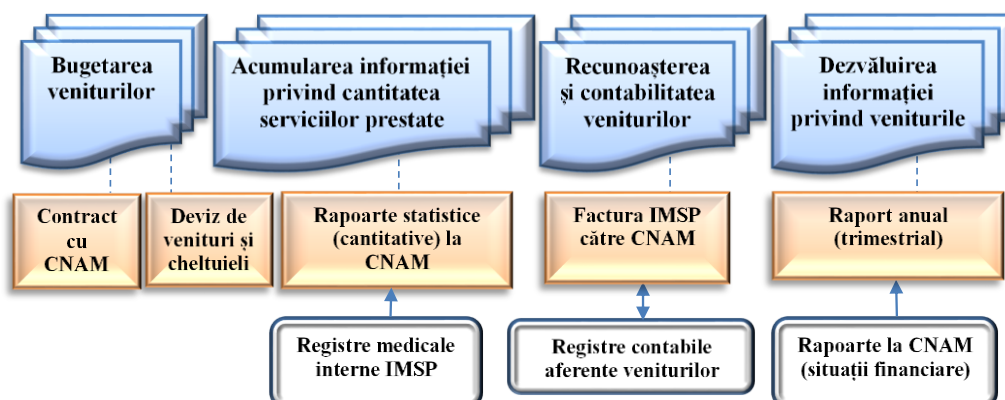


Figura 2.9. Etapele de documentare și recunoaștere a venitului IMSP din servicii de asistență medicală conform Programului unic al asigurării obligatorii de asistență medicală

Sursa: elaborată de autor

Autorul a analizat practica contabilă la IMSP Dispensarul Republican de Narcologie și a constatat că, la sumele primite lunar, în limita mijloacelor financiare disponibile, până la data de 15 a lunii respective, se reflectă ca plăți în avans, în mărime de până la 80% din 1/12 parte din suma contractuală. La sfârșitul trimestrului, se emite factura fiscală către CNAM la suma venitului calculat pe tipurile de asistență medicală prevăzute de Programul unic, având ca bază metodele de plată pe tipuri de asistență medicală. Modul de contabilizare a veniturilor aferente serviciilor medicale în cadrul IMSP este prezentat în tabelul 2.8. Astfel, suma veniturilor aprobată de CNAM în Devizul de venituri și cheltuieli (business-plan) al Dispensarului Republican de Narcologie constituie 25 500 000 lei pentru anul 2017. În primul trimestru al anului 2017, în baza dărilor de seamă lunare menționate anterior au fost determinate datele pentru emiterea trimestrială a facturii și contabilizarea veniturilor (tabelul 2.11).

Tabelul 2.11. Calculul informației privind serviciile medicale prestate în trimestrul I anul 2017 de către Dispensarul Republican de Narcologie

Luna	Profil medical	Cazuri tratate					
		Asistență medicală spitalicească		Total	Asistență medicală spitalicească de ambulator		Total
		Asigurați	Neasigurați		Reabilitarea narcomanilor (SZ)	Vizita (metadona)	
A	B	1	2	3	4	5	6
Ianuarie	Narcologie I	148	67	215	-	-	-
	Narcologie II	46	35	81	-	-	-
	Total ianuarie	194	102	296	17	733	750
Februarie	Narcologie I	137	40	177	-	-	-
	Narcologie II	33	20	53	-	-	-
	Total februarie	170	60	230	17	562	579
Martie	Narcologie I	136	45	181	-	-	-
	Narcologie II	20	20	40	-	-	-
	Total martie	156	65	221	24	732	756
Total IMSP trimestrul I, pers		520	227	747	58	2027	2085
Prețul unitar, lei		x	x	X	5665	58	x
Valoarea facturată per caz tratat, lei		x	x	x	328570	117566	446136
Valoarea facturată per buget global, lei		x	x	5445794	x	X	314268,5
Total venituri facturate, lei		x	x	5445794	x	X	760404,5

Sursa: elaborat de autor în baza datelor IMSP Dispensarul Republican de Narcologie

În urma cercetărilor efectuate, s-a constatat că, la contabilizarea veniturilor IMSP utilizează unele subconturi, dar fără o prezentare detaliată a veniturilor după criteriile examinate mai înainte.

Pornind de la criteriile menționate se propune următoarea structură analitică a conturilor de venituri la IMSP (tabelul 2.12.).

Conturile analitice conțin gruparea veniturilor conform criteriilor de clasificare descris anterior, cu utilizarea codului trezorerial (contului clasificării trezoreriale) pentru a face o corelație cu sistemul trezorerial prevăzut în Ordinul MF Nr. 158 din 22.12.2017 cu privire la modul de achitare și evidență a plăților la bugetul public național prin sistemul trezorerial al Ministerului Finanțelor în anul 2018 [123]. Deși deschiderea conturilor analitice în desfășurarea conturilor menționate se face de sine stătător de fiecare IMSP, *propunem* un model pe care îl prezentăm în tabelul 2.12.

Tabelul 2.12. Nomenclatorul conturilor de venituri și al conturilor analitice la acestea

Simbolul contului existent	Conturi analitice							
	Nivelul							
	01	02	03	04	05	06	07	08
611	Cod trezorerial	Tip activitate	Sursa de finanțare	Tip asistență medicală	Categoria pacientului	Cod centru de venit	Pacientul	Denumire
	<i>Cont clasificare trezorerială</i>	<i>Bază/auxiliară</i>	<i>CNAM, MS...</i>	<i>ASM, AU</i>	<i>Asigurat/Ne asigurat</i>	<i>(Unitate structurală, spital, policlinică)</i>	<i>Persoană fizică/ Persoană juridică</i>	<i>Num sau nr. contract</i>
612	Cod trezorerial	Tip activitate	Tip de venit	Cod centru de venit	Client, debitor	Contract		
	<i>Cont clasificare trezorerială</i>	<i>Bază/auxiliară</i>	<i>(locațiune, analiza de laborator)</i>	<i>Secția auxiliară (UZI, laborator)</i>	<i>Denumire debitor</i>	<i>Tip și număr contract</i>		

Sursa: elaborat de autor

Structurarea informației analitice, în cadrul centrelor de responsabilitate, se face de sine stătător, astfel încât acestea să dezvăluie informația utilă privind indicatorii stabiliți, în baza căreia pot fi luate decizii. Conform celor expuse mai înainte, informația privind vânzările în cadrul centrelor de venit poate fi contabilizată și analizată detaliat (tabelul 2.13).

Tabelul 2.13. Formarea și colectarea informației analitice privind veniturile la centrele de venit

Nivelul analitic	Denumirea nivelului de structură analitică	Contul analitic (la contul 611)	Denumirea concretă a contului analitic	Suma, lei
1	Cod trezorerial	1	Clasificare bugetară	
2	Tip de activitate	1.1	Activitate de bază	
3	Sursa de finanțare	1.1.1	CNAM	
4	Tip asistență medicală	1.1.1.3	Asistență medicală spitalicească	2400
5	Categoria pacientului	1.1.1.3.1	Asigurat	
6	Cod centru de venit	1.1.1.3.1.1	Secția narcomanie	
7	Pacientul	1.1.1.3.1.1.Y	Ciobanu Ion	

Sursa: elaborat de autor în IMSP Dispensarul Republican de Narcologie

Din tabelul anterior rezultă, că în perioada analizată, IMSP Dispensarul Republican de Narcologie a prestat servicii medicale în sumă de 2400 lei, pacientului Y, care este asigurat, fiind tratat în secția traumatologie cu codul 07, aceasta fiind activitatea de bază, iar sursa de finanțare este CNAM.

Astfel, IMSP Dispensarul Republican de Narcologie contractează cu CNAM pe anul 2017, suma de 25 500 000 lei pe următoarele poziții:

I. Asistență medicală specializată de ambulatoriu inclusiv:

a. Buget global – 1 333 755 lei

b. Profilul cazului tratat (Reabilitarea narcomanilor) - 1 195 315 lei

c. Per vizita – 739 326 lei

II. Asistență medicală spitalicească

Buget global – 22 231 604 lei

În continuare, vom reflecta schema de contabilizare a veniturilor IMSP Dispensarul Republican de Narcologie, conform Programului unic al asigurării obligatorii de asistență medicală în tabelul 2.14.

Tabelul 2.14. Modul de contabilizare a veniturilor din servicii de asistență medicală conform Programului unic al asigurării obligatorii de asistență medicală ale IMSP după varianta propusă

Nr. crt.	Conținutul operațiilor economice	Varianta existentă		Varianta propusă de autor		Suma, mii lei
		Corespondența conturilor				
		Debit	Credit	Debit	Credit	
1	2	3	4	5	6	7
Ianuarie 2017						
1.	La suma calculată, aprobată în devizul de venituri și cheltuieli (business-plan)	-	-	234	537/bugetat t1, t2, t3,t4	6375
Ianuarie 2017, Februarie 2017, Martie 2017						
2.	Încasarea până la 15.01. 2017 a plății în avans, în mărime de până la 80% din 1/12 parte din suma contractuală (25500:12 x 80%)	242	523	242	234/bugetat.t1	1 700
Aprilie 2017						
3	La suma venitului recunoscut efectiv în baza facturii emise către CNAM	234	611	221	611	6 206,2
4	Trimestrial, achitare integrală, în mărime de 1/4 din suma contractuală, cu excluderea sumelor avansate anterior (6375-1700-1700-1700)=1275	242	234	242	234/bugetat.t1	1275*
5	Închiderea reciprocă a creanței efective (venitului) și finanțării bugetate pentru trimestrul I	523	234	537/bugetat.t1	221	6206,2

Sursa: elaborat de autor în baza datelor IMSP Dispensarul Republican de Narcologie

**Deseori, în practică, trimestrial, în decurs de o lună de la prezentarea facturilor, CNAM achită către IMSP diferența dintre suma veniturilor facturată (nu contractuală) și sumelor avansurilor acordate (6206,2-1700-1700-1700) = 1106,2 lei.*

Pornind de la faptul că, inițial, au loc contractarea și aprobarea devizului de venituri și cheltuieli (business-plan), autorul propune la etapa inițială, contabilizarea veniturilor din servicii de asistență medicală conform Programului unic al asigurării obligatorii de asistență medicală prin utilizarea contului de pasiv **537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”**. Ulterior, la emiterea facturii fiscale și stabilirii exacte a sumei veniturilor, acest cont se închide prin trecerea sumei respective la contul 611 „Venituri din vânzări”, cu analitica descrisă mai înainte. La acest cont, se va contabiliza suma calculată, aprobată în devizul de venituri și cheltuieli (business-plan), care se aprobă de CNAM la începutul anului. Evidența analitică se va ține la sume divizate pe trimestre și pe anii în care au fost bugetate sumele. În debitul acestui cont, se vor reflecta sumele efectiv calculate ale veniturilor, conform facturilor emise trimestrial. Efectul economic al acestei scheme de contabilizare (tabelul 2.11) constă în faptul că, la sfârșitul fiecărui trimestru și anual, se va putea calcula suma abaterilor, adică a economiei sau a deficitului în comparație cu suma bugetată, indicată în devizul de venituri și cheltuieli (business-plan). Aceste abateri sunt necesare procesului decizional privind sumele care pot fi transferate pe anii următori.

Ca urmare a schemei de contabilizare, propuse (tabelul 2.14) la sfârșitul trimestrului I, se determină suma abaterilor (economiei sau deficitului) a sumei bugetate, indicată în devizul de venituri și cheltuieli (business-plan) față de cele efective, informație necesară pentru raportare. Astfel:

- în contul 537, la 31.03.17, rulajul creditor este de 6375 mii lei (25 5000 00 : 4), iar rulajul debitor – 6206,2 mii lei (suma facturată). Diferența reprezintă abaterea dintre suma venitului bugetată și aprobată de CNAM și suma efectiv facturată (recunoscută).
- în contul 234, este posibilă de monitorizarea abaterilor dintre suma venitului bugetată (aprobată de CNAM) și suma încasată în tranșe. Acest lucru prezintă importanța, pentru management, deoarece, în practică, în lunile următoare trimestrului I, dacă sumele transferate și cele facturate diferă, atunci CNAM transferă sume micșorate cu diferența obținută în lunile precedente.

Un alt tip de venit îl reprezintă veniturile din vânzarea medicamentelor prin farmaciile proprii ale IMSP. În aceste cazuri apar situații dificile în legătură cu **stabilirea prețurilor la medicamente**. Politica majorității statelor în domeniul reglementării prețurilor pentru medicamente se reduce la protecția producătorului și consumatorului și limitarea acțiunii intermediarilor, întrucât scăderea producției micșorează suma veniturilor impozitate în bugetul de

stat. Totodată în nici o țară din Comunitatea Europeană, formarea prețurilor nu este liberă. În ambele sisteme de circulație a medicamentelor (cu ridicata și cu amănuntul), sunt prevăzute anumite reglementări.

Conform Legii cu privire la medicamente [91], se utilizează clasificarea Anatomical Therapeutical Chemical (ATC) a medicamentelor propusă de Organizația Mondială a Sănătății. Astfel medicamentele se clasifică în:

- a) medicamente eliberate în baza prescripției medicale (rețetei);
- b) medicamente eliberate fără rețetă.

Monitorizarea, controlul de stat și supravegherea activității în domeniul medicamentelor sunt exercitate de AMDM [93].

Toate medicamentele vândute în RM trebuie înregistrate în *Catalogul național de prețuri de producător la medicamente*, care este un registru oficial și evidență a prețurilor de producător la medicamente. Conform Catalogului, prețurile pot fi: de producător atât la medicamentele de import, cât și la cele produse în țară. Prețul de producător la medicamente, care se include în Catalog, este prețul mediu la medicamente calculat pe baza celor mai mici trei prețuri de producător din țările cu care se face comparație și nu coincide cu prețul din farmacii.

Medicamentele trebuie să fie vândute doar la prețul stabilit conform legii. Pentru asigurarea posibilității de urmărire a medicamentului, fiecare pachet are înregistrat un cod de bare, care oferă posibilitatea de a verifica medicamentul și prețul la producător, confruntându-l cu cel din Catalog. Dacă medicamentul nu este inclus în catalog, persoana poate depune o petiție la Agenție și poate cere verificarea produsului și sancționarea farmaciei respective.

Prețurile la medicamente se stabilesc de către întreprinderile și instituțiile farmaceutice din RM (producători, depozite, farmacii și filialele acestora) în conformitate cu prevederile Regulamentului cu privire la modul de aprobare și înregistrare a prețurilor de producător la medicamente [76].

Prețurile la medicamente și alte produse farmaceutice și parafarmaceutice (în continuare - medicamente) se stabilesc de către întreprinderile farmaceutice în felul următor:

- medicamentele produse în RM se comercializează pe piața internă la prețuri de livrare, cu aplicarea adaosului comercial. Din contul adaosului comercial, se acoperă cheltuielile operaționale, de investiții și financiare;
- medicamentele importate se comercializează pe teritoriul RM la prețuri de achiziție, cu aplicarea adaosului comercial.

Prețul, la care pot fi vândute medicamentele, se formează în baza regulilor stabilite în Regulamentul privind formarea prețurilor la medicamente și alte produse farmaceutice și parafarmaceutice [77].

Contabilizarea și recunoașterea veniturilor aferente serviciilor medicale prestate cu plată, în special, a cazurilor asigurate, de companii de asigurare pot fi tratate prin prisma Standardului Internațional de Raportare Financiară (IFRS) 15 „Venituri din contractele cu clienții”, care va intra în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2019, însă aplicarea acestuia în avans este permisă.

Principiul de bază al acestui standard constă în faptul că recunoașterea veniturilor trebuie să descrie transferul bunurilor și serviciilor către clienți, iar evaluarea acestora trebuie să reflecte contraprestația la care se așteaptă să fie îndreptățită entitatea în schimbul acestor bunuri și servicii. Astfel, recunoașterea veniturilor este rezultatul parcurgerii următorii cinci pași:

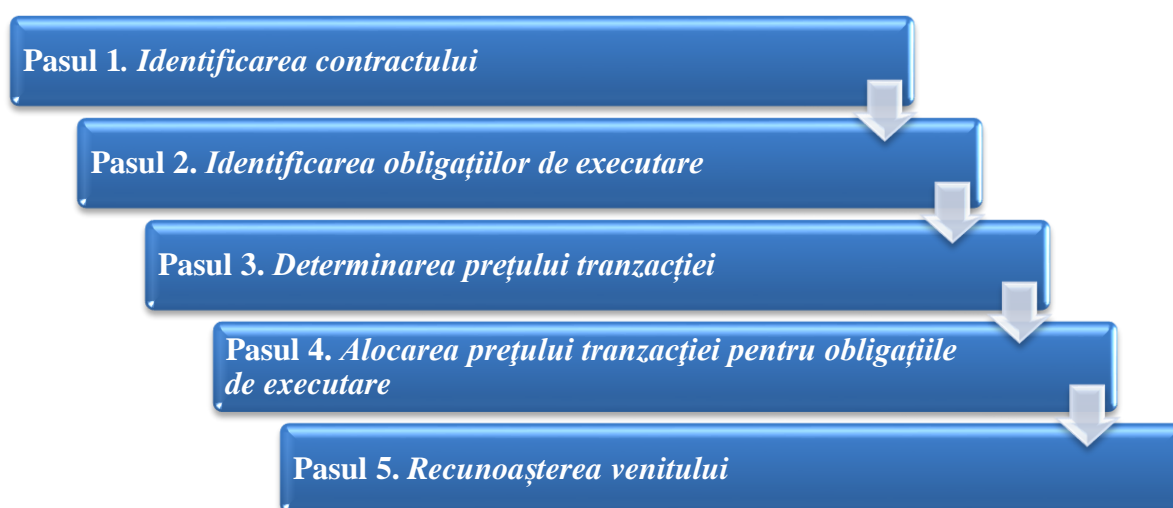


Figura 2.10. Recunoașterea venitului instituției medicale conform IFRS 15

Sursa: elaborat de autor [58, p.109]

Pasul 1. Identificarea contractului

Un furnizor de servicii medicale trebuie să stabilească mai întâi că cele cinci criterii din IFRS 15, se consideră că „contractul cu clientul” se referă la acordul dintre furnizorul de servicii medicale și pacient. În conformitate cu IFRS 15, un contract cu un client există numai atunci când toate criteriile din acel punct sunt îndeplinite. IMSP ar trebui să ia în considerare criteriile pentru a stabili că există un contract cu un pacient și că contractul este legal, dacă:

- părțile au aprobat contractul (în scris, oral sau în conformitate cu alte practici comerciale obișnuite) și se angajează să își îndeplinească obligațiile contractuale respective. Dacă spitalul stabilește că nu are un contract scris, dar pacientul planifică, în prealabil, operația electivă, spitalul poate lua în considerare dacă are un contract oral sau implicit.

- drepturile fiecărei părți cu privire la bunurile sau serviciile care urmează să fie transferate pot fi identificate. Un spital ar trebui să ia în considerare dacă are dreptul la plată pentru serviciile furnizate unui pacient pe baza contractului;
- termenele de plată pot fi identificate pentru bunurile sau serviciile, care urmează să fie transferate;
- contractul prezintă importanță comercială. Spitalul ar trebui să ia în considerare dacă se așteaptă ca fluxurile sale viitoare de numerar să se schimbe ca urmare a serviciilor furnizate;
- este probabil ca IMSP să colecteze, în mod substanțial, toate elementele de plată, la care va avea dreptul în schimbul bunurilor sau serviciilor care vor fi transferate clientului.

Pasul 2. Identificarea obligațiilor de executare

IFRS15 prevede că, la începutul contractului, o IMSP trebuie să evalueze bunurile sau serviciile promise într-un contract cu un pacient și trebuie să identifice ca obligație fiecare promisiune de a transfera pacientului un bun sau un serviciu (sau un pachet de bunuri sau servicii) distinct. Pentru a fi distinctă, o obligație trebuie să îndeplinească ambele criterii:

- pacientul poate beneficia de bunul sau serviciul fie singur, fie împreună cu alte resurse care sunt ușor accesibile pacientului (adică bunul sau serviciul este capabil să fie distinct)
- promisiunea IMSP de a transfera bunul sau serviciul pacientului se identifică separat de alte promisiuni din contract (adică bunul sau serviciul este distinct în contextul contractului).

Pasul 3. Determinarea prețului tranzacției. Prețul tranzacției în cazul instituției medicale, în Republica Moldova este stabilit prin regulile și reglementările stabilite de stat.

În scopul aplicării pasului 3, spitalele vor grupa, în general, contractele individuale de pacienți în portofoliile care reflectă aceste grupări de performanță și stabilesc prețurile tranzacțiilor pe bază de portofoliu. Să presupunem că clinica oferă servicii unui pacient neasigurat. Legea cere clinicii să acorde asistență medicală tuturor pacienților cu situații de urgență, iar pacientul, în același timp, nu primește dacă nu este asigurat nici personal, nici de stat și nu este un pacient al unei organizații medicale de caritate. De obicei, clinica are nevoie de 10 000 de lei pentru serviciile sale de acest gen. Pe baza datelor istorice privind reducerile și concesiunile, ea estimează că acest pacient va putea să-i plătească doar 1 000 de lei. Pe baza acestor fapte, la momentul prestării serviciilor medicale, se recunoaște venitul egal cu 1 000 lei, dar nu 10 000 lei ca venituri și 9 000 lei drept cheltuieli privind creanțe dubioase, cum ar fi în conformitate cu cerințele actuale.

Pasul 4. Alocarea prețului tranzacției pentru obligațiile de executare. În această etapă, prețul este divizat pe unitate de venit, adică pe tranzacții separate. Este important de reținut că

aceasta este o abordare complet nouă, în comparație cu standardele anterioare. După cum s-a menționat înainte, pot fi realizate simultan diferite componente ale tranzacției. De exemplu, pot fi acordate diferite tipuri de servicii medicale, fiecare având modul său de realizare și finanțare, de aceea, ca urmare este important de a contabiliza și recunoaște venitul separat pe tipuri de contracte. În acest caz, reducerile și bonusurile trebuie distribuite între tipurile de servicii. Venitul fiecărui serviciu trebuie stabilit, ținând cont de reducerile acordate (bonusuri).

Pasul 5. Recunoașterea veniturilor. În ultima etapă, instituția medicală recunoaște veniturile fie la un anumit moment, fie pe o perioadă de timp, ca angajamente față de clienți. Venitul se recunoaște dacă o obligație generată de contract este satisfăcută, adică controlul asupra bunurilor sau serviciilor este transferat clientului. Controlul reprezintă abilitatea de a decide utilizarea și de a obține majoritatea beneficiilor rămase aferente bunului sau serviciului transferat. Această abordare diferă de cea avansată anterior de IAS 18, potrivit căreia venitul este recunoscut atunci când majoritatea riscurilor și avantajelor aferente proprietății bunurilor sunt transferate clientului.

Contraprestația primită de instituția medicală de la un pacient poate fi recunoscută drept venit, doar dacă are loc unul din următoarele evenimente:

- instituția medicală nu mai are obligații restante de a transfera bunuri sau servicii clientului și toată sau majoritatea contraprestației promisă de client a fost primită și nu este returnabilă;
- contractul a fost executat și contraprestația primită de la client nu este returnabilă.

Orice contraprestație primită de la un client este recunoscută drept datorie până în momentul îndeplinirii condițiilor indicate mai sus (fie în cazul unei datorii de a livra bunuri sau de a presta servicii, fie în cazul unei datorii de a rambursa contraprestația).

2.4. Concluzii la capitolul 2

În baza cercetărilor efectuate în cadrul IMSP referitor la contabilitatea aprovizionării, costurilor, cheltuielilor și veniturilor, sunt formulate următoarele concluzii:

1. La determinarea necesarului de medicamente și dispozitive medicale la IMSP se va ține cont de caracterul complex și sistemic al procesului de consum a acestora și de influența unui număr de factori semnificativi.

2. Luând în considerare prevederile pct. 19 al SNC „Stocuri”, este binevenit ca IMSP să organizeze *contabilitatea medicamentelor pe surse de proveniență (proprie, primite cu titlul gratuit, primite sub formă de ajutor, achiziționate cu destinație specială)*.

3. Cercetările au demonstrat, că având în vedere importanța și valoarea semnificativă a stocurilor de medicamente în IMSP, este necesar de a introduce în Planul de conturi de lucru al acestor instituții un cont specific **218 „Medicamente, consumabile și reactive”**, cu subconturile corespunzătoare.

4. Pentru realizarea cerințelor înaintate de MSMPS, IMSP poate avea funcția de distribuitor sau administrator a tratamentului unor nozologii. Această activitate este una auxiliară ce nu generează venituri și/ sau cheltuieli, de aceea introducerea unui cont extrabilanțier **contul 926 „Medicamente și dispozitive medicale primite pentru depozitare și repartizare”** va facilita contabilizarea materialelor primite și ulterior repartizate altor entități din sistemul de sănătate.

5. Având ca bază recomandările actelor normative în vigoare, este propusă și argumentată pentru IMSP, aplicarea conturilor de gestiune, reieșind din faptul că ele dispun de variate *obiecte de evidență a costurilor (de exemplu, activitate, secție, sector)*, fapt care ar facilita prelucrarea informației și a procesului decizional.

6. Implementarea unui mecanism de calcul a costurilor pe fiecare centru de cost va facilita pentru IMSP determinarea domeniilor forte și a celor generatoare de profit sau pierderi, constatarea factorilor ce duc la apariția supra costurilor, iar pentru sistemul în întregime, ca bază la determinarea punctelor forte și slabe în sectorul spitalicesc și posibilitatea efectuării reformelor în acest domeniu.

7. IMSP nu utilizează metoda de calcul a costurilor per cazuri finite și nefinite la sfârșitul lunii sau perioadei de gestiune. În legătură cu aceasta, pentru a prezenta o informație deplină a costului cazului tratat și analiza rezervelor aferente cazurilor nefinite, acestora se propune utilizarea contul **2152 „Servicii în curs de execuție”**.

8. Aplicarea IFRS, în special IFRS 15 „Venituri”, de către IMSP ar favoriza internaționalizarea acestora și relațiile cu instituții europene întru realizarea Acordului de asociere RM-UE, deoarece informația prezentată în situațiile financiare ar fi aliniată la acquis-ul european. Astfel, cheltuielile pentru datoriile dubioase nu vor mai fi un articol separat în situația de profit și pierdere, deoarece veniturile instituției medicale vor include deja valori pe care compania nu se așteaptă să le primească. În al doilea rând, instituțiile medicale vor trebui să aplice raționamentul profesional pentru a determina dacă modificările ulterioare ale estimărilor vor fi recunoscute sub formă de cheltuieli sau datorii dubioase.

9. Ajustarea legislației autohtone privind procedura de recunoaștere a activităților de evaluare a conformității, modificarea condițiilor de introducere pe piață a dispozitivelor medicale, asigurarea unui cadru legal pentru dezvoltarea sistemului de supraveghere a dispozitivelor

medicale puse în funcțiune și aflate în utilizare, dezvoltarea sistemului național de raportare a incidentelor, crearea unui sistem informațional pentru managementul dispozitivelor medicale.

10. La etapa actuală, practica de contabilizare a veniturilor nu asigură suficient cu informație detaliată, managementul IMSP. Astfel, se propune formarea evidenței analitice la conturile de venituri după sursa de finanțare, tipul de activitate, locul de apariție a veniturilor, tipuri de venituri, tipuri de asistență medicală.

11. Se propune contabilizarea veniturilor din servicii de asistență medicală conform „Programului unic al asigurării obligatorii de asistență medicală”, prin utilizarea contului de pasiv **537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”** pentru contabilizarea la sfârșitul fiecărui trimestru și anual a abaterilor de la sumele bugetate, indicată în devizul de venituri și cheltuieli (business-plan) (economia sau deficitul), necesare procesului decizional.

12. Finanțarea DRG permite spitalelor să-și evidențieze cu claritate tipurile de pacienți și resursele atrase pentru aceștia, iar prin compararea cu costurile necesare se generează cadrul de funcționare pentru o eficiență cât mai mare (economiiile făcute fiind păstrate la nivelul spitalului). Prin acest sistem, spitalele pot să-și cunoască tipurile de pacienți pentru care utilizează resurse (și să intervină în procesele ce se desfășoară pentru a reduce cheltuielile) și pacienții la care sunt în beneficiu financiar (și să încerce să atragă cât mai mulți pacienți de acest tip).

Capitolul III. MODERNIZAREA SISTEMULUI INFORMAȚIONAL AL IMSP ÎN CADRUL CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE ȘI RAPORTĂRII INTEGRATE

3.1. Direcții de raționalizare a contabilității de gestiune

Elementul cheie în cadrul contabilității de gestiune a fost și rămâne costul. *Costul* reprezintă resursele exprimate valoric și consumate pentru fabricația produselor sau prestarea serviciilor [80]. Totodată, costul se consideră un indicator economic prin care se măsoară efortul privind consumul de materii prime, materiale, combustibil și energie electrică, utilaje, instalații, plata salariilor, dobânzi, penalizări, chirie, impozite și taxe, contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii, prime de asigurări obligatorii de asistență medicală, etc. Principalele caracteristici ale informației „cost” sunt oportunitatea, fiabilitatea și relevanța [63].

Deși sursele bibliografice [61, p.485-488], [185, p.5], [19, p.33] prevăd componența și diverse variante de clasificare a costurilor, ne vom referi la modul de clasificare a costurilor, în contextul practicii instituțiilor medico-sanitare publice și impactului acestora asupra costului, deoarece aceasta influențează metodică contabilizării costurilor. Clasificarea corectă a costurilor, conform anumitor criterii, permite rezolvarea diferitelor probleme economice precum determinarea nomenclatorului costurilor în evidența analitică a acestora și prezentarea informațiilor solicitate de către fondator și CNAM.

Calculația costului reprezintă totalitatea procedeele folosite pentru determinarea costului serviciilor prestate [80]. Aceasta reprezintă o sursă importantă pentru obținerea datelor necesare fundamentării planului costurilor de prestare a serviciilor medicale și a bugetului de venituri și cheltuieli. Informațiile pe care le oferă calculația se folosesc și pentru alegerea variantei optime de organizare a procesului de prestare a serviciilor medicale. Alegerea metodei de calculație a costurilor este influențată de modul de organizare a producției, serviciilor, de specificul activității, particularitățile procesului tehnologic, fapt care are impact asupra sistemului informațional al costurilor.

O clasificare sau reprezentare a costurilor IMSP-ului o constituie gruparea acestora după elementele de bază ale costului serviciului medical reflectată în figura din anexa 23.

Indiferent de metoda aleasă, actul normativ expus, prevede că IMSP, la formarea costului oricărui serviciu medico-sanitar, iau drept bază evidența separată a costurilor (consumurilor/cheltuielilor) pe articole (planificate sau scontate), în ansamblu, pe instituția medico-sanitară și subdiviziunile ei. Observăm, deci, o necesitate a contabilizării acestora pe tip de activitate și subdiviziuni.

Pentru a monitoriza activitatea unei instituții medicale și a asigura rentabilitatea acesteia, e necesară aprecierea structurii costurilor, planificarea și analiza acestora pe direcții de activitate și

centre de cost. Clasificarea costurilor în sistemul de medicină (sănătate) are la bază mai multe criterii:

1. Pe tipuri de activitate:

- Costuri de producție a activității de bază (*resursele utilizate de secțiile ce prestează servicii medicale cu scopul de protecție a sănătății, profilaxie, diagnosticare, tratament și reabilitarea pacienților*).

- Costuri de producție auxiliară (*resurse utilizate în serviciile ajutoare, cum sunt: spălătoria, ospătăria, transportul etc.*).

2. În raport cu volumul serviciilor furnizate:

- Fixe (constante) (*iluminatul clădirilor, încălzirea termică, etc.*).

- Variabile (*medicamente, consumabile, alimente etc.*).

3. Conform modului de recunoaștere și includere în cheltuieli:

- Costuri ale perioadelor curente (*totalitate resurselor utilizarea pentru desfășurarea activității curente*).

- Costuri ale perioadelor ulterioare (*cheltuielile ce țin de întreținerea imobilizărilor corporale*).

4. După scopul utilizării resurselor:

- Costuri productive (*costuri aferente nemijlocit prestării serviciilor medicale*).

- Costuri neproductive (*costuri aferente întreținerii spațiului nefolosit*).

5. După modul de includere în cost:

- Costurile directe (*costurile materiale de producție (medicamente, materiale de pansament, valoarea și amortizarea instrumentelor, remediile medicale, consumabilele și alimentația pacienților); costurile de producție cu personalul privind retribuirea muncii (salariile de bază și suplimentare ale personalului medical mediu, inferior, medici); costuri legate de defalcările pentru asigurările obligatorii sociale și asigurările obligatorii de asistență medicală*).

- Costurile indirecte (*amortizarea activelor pe termen lung, valoarea și uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată, serviciile comunale, combustibil, telecomunicații, consumurile ce țin de detașarea în scopul de reciclare a cadrelor etc.*).

6. După modul de includere în cost:

- Costurile directe (*costurile materiale de producție (medicamente, materiale de pansament, valoarea și amortizarea instrumentelor, remediile medicale, consumabilele și alimentația pacienților); costurile de producție cu personalul privind retribuirea muncii (salariile*

de bază și suplimentare ale personalului medical mediu, inferior, medici); costuri legate de defalcările pentru asigurările obligatorii sociale și asigurările obligatorii de asistență medicală).

- Costurile indirecte (amortizarea activelor imobilizate, valoarea și uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată, serviciile comunale, combustibil, telecomunicații, costurile ce țin de detașarea în scopul de perfecționare a cadrelor etc.).

În opinia autorului, în scopuri manageriale, costurile pot fi grupate, în funcție de direcția de activitate a IMSP, în *activitate de bază* și *activitate auxiliară* (figura 3.1).

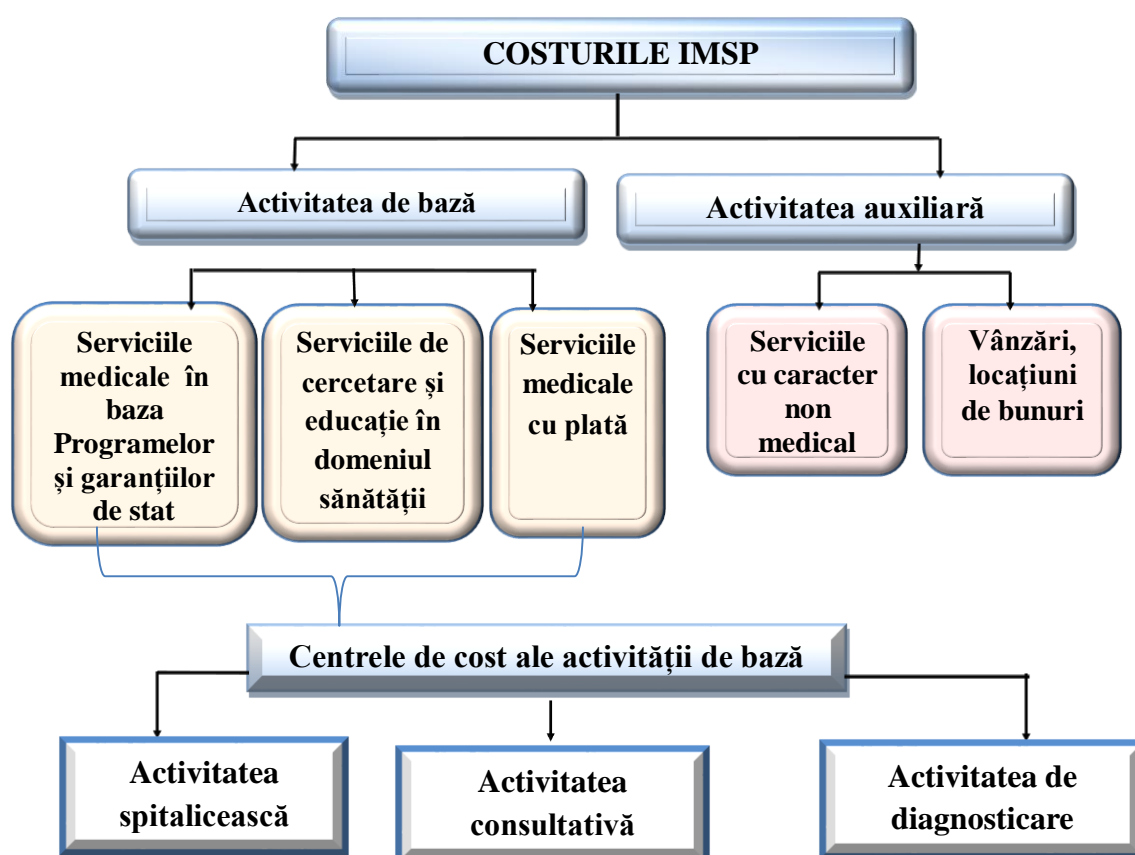


Figura 3.1. Gruparea costurilor IMSP după tipuri de activități

Sursa: elaborată de autor

Organizarea contabilității costurilor, pe articole separat pe subdiviziuni, reprezintă, în opinia autorilor din literatura de specialitate, o contabilitate pe centre de responsabilitate. **Centrele de responsabilitate** constituie componentă a sistemului de gestiune a entității, care poate să coincidă sau nu cu o subdiviziune structurală, eficiența căreia constă în realizarea unor anumite activități cu un volum de resurse calculat exact [188, p.37]. Centrele în cauză permit stabilirea responsabilității pentru fiecare segment de activitate a costurilor efectuate, urmărirea și fundamentarea corectă a costurilor chiar pe locurile lor de formare; stabilirea unui sistem de reguli, care să permită evidențierea responsabilităților fiecărui executant [153, p.13].

În domeniul sănătății, ținând cont de faptul că tarifele pentru prestarea serviciilor medicale le stabilește MS, centrele de responsabilitate reprezintă, practic, centre de cost pe tipuri de activități și pe diferite niveluri (figura 3.2).

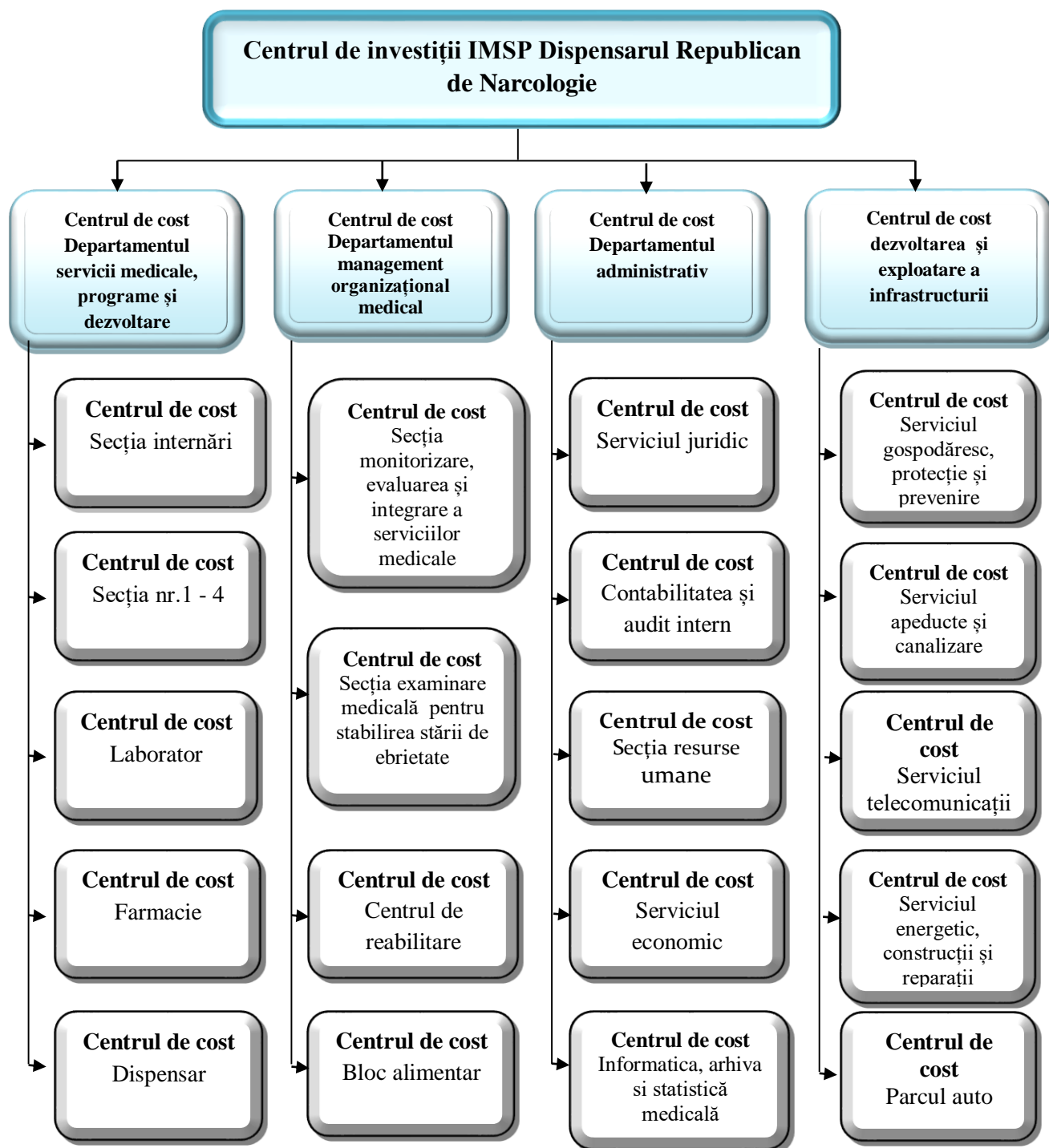


Figura 3.2. Structura și clasificarea centrelor de responsabilitate după niveuri
Sursa: elaborată de autor în baza IMSP Dispensarul Republican de Narcologie

Această reprezentare grafică redă responsabilitatea managerilor și determină de regulă sarcinile și indicatorii impuși pentru realizarea activităților, care vin și raportează rezultatul

activității, precum și argumentarea costurilor aferente serviciilor medicale prestate în aceste activități. Iar ca o corelare a centrelor de responsabilitate în IMSP Dispensarul Republican de Narcologie, putem distinge centre de cost pe diferite niveluri.

În figura 3.2, se observă că cea mai mare responsabilitate, precum și cele mai multe drepturi și obligații, le are **nivelul I**, centrul de investiții, care este responsabil de modul de obținere și utilizare (investire) a rezultatelor activității curente. Acest centru, deseori, reprezintă însăși IMSP, conducerea căreia determină politica economică și financiară și controlează activitatea investițională a entității.

Clasificarea costurilor pe centre de responsabilitate ține de existența subdiviziunilor în cadrul IMSP implicate în serviciul medical. Centrele de cost ale activității de bază includ un spital, un centru specializat, centru de sănătate, o ambulanță sau un departament de ambulanță. Spitalul, de regulă, constă din secții, departamente - terapeutice, cardiologice etc.

Centrul consultativ este format din cabinete ale medicilor de profil, iar centrele de sănătate, din cabinetele medicilor de familie. Atât centrul consultativ, centrele de sănătate, cât și spitalul pot include un staționar de zi. Serviciile paraclinice, care oferă servicii secțiilor terapeutice (clinice), pot fi: un laborator, o unitate funcțională de diagnosticare, o cameră cu raze X, un cabinet fizio și altele, care pot fi reflectate în figura din anexa 24.

Conform prevederilor Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor elaborat de Ministerul Finanțelor acestea se clasifică în [146]: *costuri directe, costuri repartizabile, costuri indirecte de producție*. În consecință această clasificare poate fi redată prin figura corelației centrelor de cost și costurilor directe și indirecte ilustrată în nexa 25.

În contextul cercetărilor efectuate și având ca bază prevederile HG 1020 din 29.12.2011 cu privire la tarifele pentru serviciile medico-sanitare, centrele de responsabilitate în IMSP pot fi grupate în:

1. **Centre de cost directe**, care reprezintă secțiile pentru servicii clinice, specializate, acordate de secțiile spitalicești (cu paturi pentru regim de tratament staționar) și secțiile de ambulatoriu (cu vizite ale pacienților în regim de examinare și tratament ambulatoriu);
2. **Centre de cost indirecte ale:**
 - a. **secțiilor pentru serviciile paraclinice**, oferite de secțiile paraclinice fără paturi spitalicești, inclusiv de farmacii, care deservește secțiile clinice din staționar, și de ambulatorii, completând procesele diagnostico-curative (serviciul de examinare, investigație, tratament).

b. **secțiilor și subdiviziunilor pentru serviciile auxiliare**, acordate de subdiviziunile care au statut de instituții separate și ale căror prestații se evaluează separat (garajul, spălătoria, administrația, blocul alimentar, deservirea tehnică).

Reprezentarea legăturii centrelor de responsabilitate în raport cu costurile directe și indirecte într-o IMSP SCM Sfânta Treime este prezentată în figura 3.3.

La baza formării costului serviciilor spitalicești, în linii generale, stau patru articole: costul zilei-pat (inclusiv costul alimentației), costul medicamentelor, costul operației și costul serviciilor paraclinice.

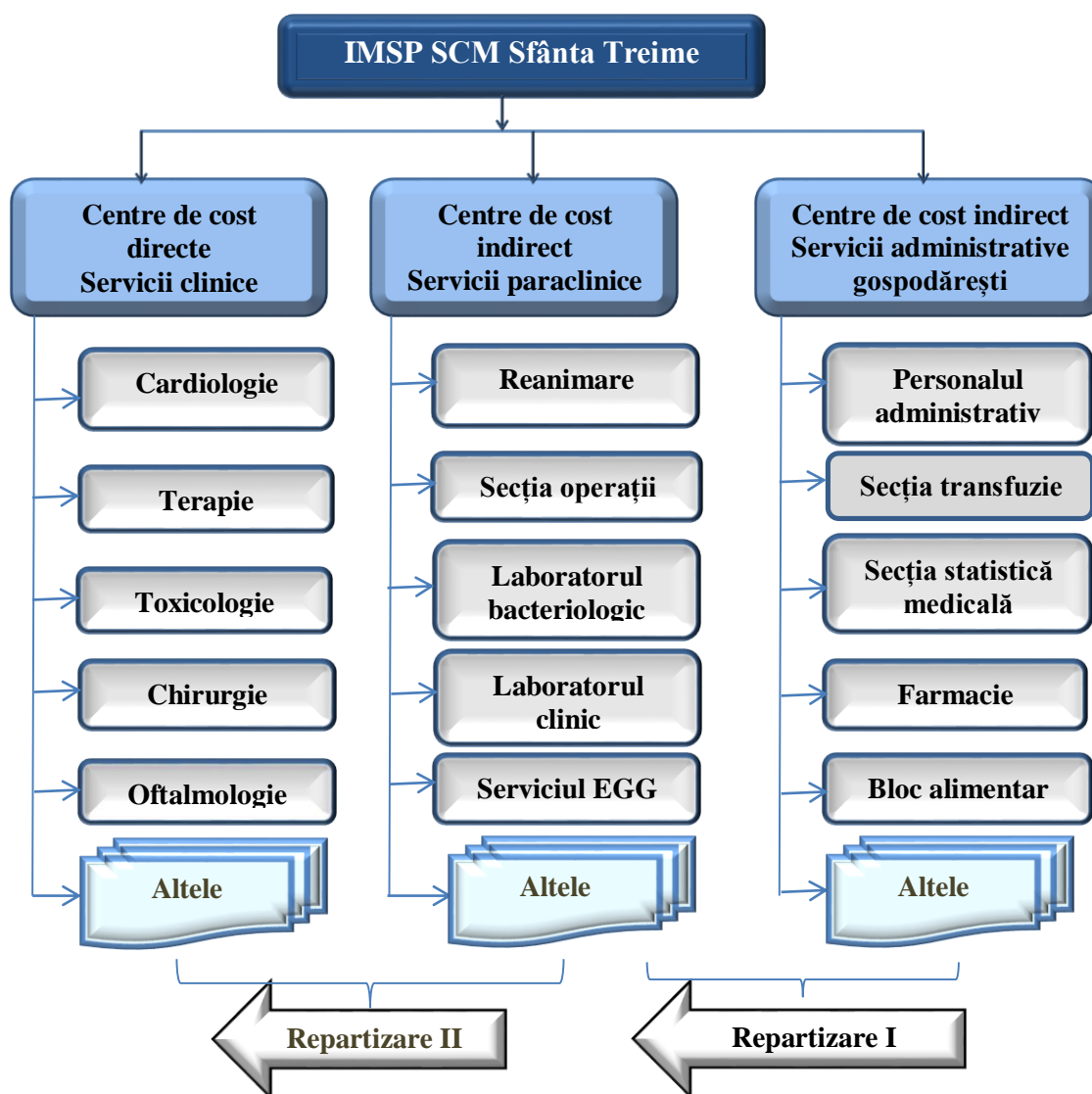


Figura 3.3. Etapele repartizării costurilor indirecte în funcție de tipul centrelor de responsabilitate

Sursa: elaborată de autor în baza datelor IMSP SCM Sfânta Treime

Această modalitate este adecvată pentru serviciile medicale prestate contra plată, în cadrul cărora volumul de asistență medicală prestată trebuie individualizat. Pentru serviciile prestate în

cadrul asigurărilor medicale obligatorii, o asemenea metodă poate fi utilizată doar pentru contractarea de către CNAM prin metoda „per serviciu” a IMSP. Evidența costului operației, medicamentelor și a paraclinicii pentru fiecare persoană asigurată, care urma să fie spitalizată, a fost atât imposibilă din punct de vedere tehnic, cât și neargumentată, pentru că asigurările medicale obligatorii se bazează pe principiul de solidaritate, făcând posibilă utilizarea tarifelor medii.

După stabilirea centrelor de cost, o etapă importantă o constituie necesitatea determinării metodelor și procedurilor de calcul și atribuire a costurilor pe aceste centre de cost, iar apoi procedeele și metodele de repartizare a acestora în cazul centrelor de cost indirecte.

Pentru desfășurarea unei activități eficiente și luarea deciziilor manageriale corecte, este necesar soluționarea problemei privind calcularea costului efectiv al serviciilor medicale întru argumentarea economică a costurilor și cheltuielilor efectuate în scopul prestării acestora. IMSP, calculează costurile în baza Metodologiei stabilirii tarifelor pentru prestarea serviciilor medico-sanitare anexa nr.2 la HG nr.1020 din 29 decembrie 2011, având ca bază unele costuri standard, astfel putem spune că se aplică o metodă similară metodei standard-cost.

Argumentarea se face prin faptul că la metoda impusă prin actul normativ sus menționat este reflectată structura tipică a unui cost-standard care cuprinde următoarele articole principale de calculație [71]:

1. Materii prime și materiale directe;
2. Manopera directă;
3. Cheltuieli generale ale secțiilor.

În actul menționat mai înainte, în manopera directă, sunt incluse costurile/cheltuielile pentru retribuirea muncii personalului, contribuțiile la bugetul asigurărilor sociale obligatorii și la bugetul asigurărilor obligatorii de asistență medicală.

În IMSP, principalele deficiențe la repartizarea costurilor:

- ✓ Repartizarea pe tipuri de servicii medicale furnizate (și anume, determinarea tipurilor de costuri și a sumei care se încadrează într-un anumit serviciu);
- ✓ alocarea pe surse de finanțare (costurile de furnizare a acelorași tipuri de servicii cu diferite surse de finanțare pot fi diferite).
- ✓ modul de repartizare a costurilor se va efectua prin următorii pași:
- ✓ colectarea costurilor directe și indirecte;
- ✓ alocarea costurilor fiecărei subdiviziuni;
- ✓ elaborarea criteriilor pentru repartizarea costurilor în diferite cazuri;
- ✓ determinarea succesiunii (etapei) repartizării costurilor.

Repartizarea costurilor indirecte în medicină este o sarcină mult mai largă decât problema repartizării costurilor în alte ramuri ale economiei naționale. Acest lucru se poate explic precum, urmează:

- repartizarea costurilor de bază pe surse de finanțare;
- repartizarea părții din costurile de bază, care nu pot fi alocate direct (adică acea parte a costurilor de bază, care nu coincide integral cu costurile directe);
- serviciile comunale utilizate în procesul de furnizare de servicii medicale (electricitate, apă, etc.)
- repartizarea costurilor medicale ale subdiviziunilor medicale pe principalele secții clinice.

Există două moduri principale de repartizare a costurilor:

- **pe fiecare articol de costuri.** În acest caz, fiecare articol de cost este distribuit pe departamente, secții, pe tipuri de servicii, pe surse de finanțare.
- **după fiecare departament.** Modalitatea dată presupune că, mai întâi, se determină costurile totale pentru departamente (subdiviziunile), iar apoi costurile subdiviziunilor, care nu furnizează direct servicii medicale, sunt repartizate între subdiviziunile de bază. Această metodă este numită și metoda agregată.

În practică, se utilizează scheme mult mai complexe, combinând nu numai principii diferite pentru repartizarea costurilor, dar, uneori, și aceleași elemente de costuri. De exemplu, serviciile comunale se repartizează între policlinică și spital, în absența contoarelor, proporțional cu suprafața; în interiorul spitalului între secții - în funcție de numărul de paturi, iar în interiorul policlinicii - în funcție de numărul de cabinete medicale, volumul de muncă etc.

În funcție de activitatea pe care o prestează și volumul surselor contractate instituția medico-sanitară poate utiliza una din metodele recomandate de Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor și anume: cu aplicarea conturilor de gestiune; fără aplicarea conturilor de gestiune.

Indicațiile metodice [80] menționate recomandă contabilitatea costurilor de producție fără aplicarea conturilor de gestiune entităților, care confecționează un tip de produs (grupă de produse omogene) sau prestează un tip de serviciu (grupă de servicii omogene).

Considerăm că, în IMSP, ce prestează un singur tip de serviciu, ca, de exemplu, asistență medicală primară, asistență medicală îngrijiri medicale la domiciliu, investigații de înaltă performanță, stomatologică, asistență medicală spitalicească (cu un singur profil) este posibilă utilizarea modelului de evidență fără utilizarea conturilor de gestiune, deși există instituții în care totuși ar fi necesar modelul de evidență cu utilizarea conturilor de gestiune, de pildă, IMSP Spitalul

Raional Ialoveni care prestează asistență medicală primară, argumentarea fiind existența mai multor *obiecte de evidență a costurilor* și mai multe centre de responsabilitate.

În urma analizei practicilor contabile de la instituțiile medico-sanitare publice raionale (IMSP Spitalul Raional Criuleni, IMSP Spitalul Raional Ialoveni, IMSP Spitalul Raional Hîncești), autorul a concluzionat că nu se aplică sau se aplică parțial metodologia de contabilizare a costurilor prin aplicarea conturilor de gestiune, ca, de exemplu, acumularea serviciilor comunale sau aferente spațiilor trimise în comodat etc.

Ca urmare, având ca baza recomandările actelor normative în vigoare, autorul propune pentru IMSP aplicarea conturilor de gestiune, pornind de la din faptul că ele dispun de *obiecte de evidență a costurilor variate*, fapt care ar facilita prelucrarea informației și a procesului decizional.

O direcție importantă de dezvoltare a sistemului informațional al IMSP, este aplicarea contabilității de gestiune. Modul de organizare al contabilității de gestiune este la atitudinea fiecărei entități, în funcție de specificul activității și necesitățile proprii ale acesteia. Definirea și descrierea situației contabilității de gestiune în IMSP a fost abordată parțial în paragrafele 1.2 și 2.2.

Având în vedere specificul serviciilor medicale, contabilitatea de gestiune în IMSP poate fi tratată ca un sistem de acumulare, preluare, furnizare și interpretare a informațiilor relevante care vizează rezolvarea următoarelor sarcini:

- a) planificarea și monitorizarea costurilor instituției, identificarea și reducerea costurilor ineficiente;
- b) calcularea costului serviciilor medicale prestate de instituție;
- c) elaborarea unei politici de stabilire a prețurilor, justificarea gamei de servicii prestate;
- d) bugetarea activității instituției medicale;
- e) îmbunătățirea calității serviciilor medicale prestate;
- f) evaluarea mediului extern pentru elaborarea strategiei instituției medicale și identificarea principalilor indicatori de performanță.

În prezent, tot mai mulți conducători consideră că principalul obiectiv al instituției constă în îmbunătățirea calității serviciilor prestate. Acesata se întâmplă din motivul că majoritatea consumatorilor de servicii medicale nu mai acceptă îngrijiri medicale de calitate inferioară sau medie. Pentru o instituție medicală, ce dorește să se mențină cu atât mai mult să fie și rentabilă, o soluție primordială este adoptarea managementului calității totale. Calitatea este, totodată, un criteriu de a obține fidelitatea cetățenilor față de sistemul de sănătate, cea mai eficace apărare împotriva concurenței, care există, deja, între instituțiile medicale, și singura cale de dezvoltare și obținere a profiturilor [44].

Chiar dacă IMSP se consideră instituții non-profit, scopul acestora îl reprezintă prestarea serviciilor medicale calitative, care pot fi prestate doar dacă instituția este rentabilă. Îmbunătățirea calității continue a serviciilor medicale prestate și perfecționarea managementului IMSP pot fi realizate prin organizarea sistemului – *contabilitatea de gestiune*.

Problema identificării contabilității de gestiune în IMSP din RM, o constituie lipsa unui cadru metodic pentru organizarea acesteia, influența dominantă a reglementărilor de stat asupra adoptării deciziilor manageriale. O altă problemă a managementului IMSP, ține de gestiunea costurilor la IMSP, ce constă în necesitatea furnizării unor informații ample și actuale cu privire la costul serviciilor medicale, costurile pentru fiecare secție, costurile pentru un pacient, astfel încât managementul entității să cunoască mărimea exactă a costurilor fiecărei subdiviziuni, să identifice mai exact prețurile serviciilor medicale, în scopul negocierii corecte a finanțării pentru perioada de gestiune următoare.

Actualmente, contabilitatea în IMSP, furnizează informații operative preponderent *pe elemente de cheltuieli*, fără a stabili locurile lor de apariție și a costurilor și fără a indica costurile serviciilor medicale, ceea ce este insuficient pentru decizii, dacă nu se cunosc toate costurile și cheltuielile raportate, nemijlocit, la aceasta. Totodată, s-au constatat deficiențe legate și de repartizarea costurilor indirecte.

În acest context, o preocupare a contabilității de gestiune o constituie analiza posibilităților de aplicare a unor noi metode de calculație și de gestiune a costurilor privind serviciile medicale, constituind un model de afaceri, care reprezintă rezultatul unei analize a tuturor proceselor medicale și financiare în cadrul subdiviziunilor structurale. *Modelul de afaceri* al unei instituții medicale este un sistem de resurse, operațiuni, servicii și rezultate, care vizează crearea de valoare pe termen scurt, mediu și lung. La formarea unui model de afaceri, se stabilește structura organizatorică a IMSP ce determină componența calitativă și cantitativă a subdiviziunilor și modul lor de interacțiune.

Deoarece, unul din instrumentele contabilității de gestiune este metoda de calculare a costurilor, la formarea acestui subsistem, în cadrul contabilității de gestiune în IMSP, e necesar să stabilească: obiectul contabilității costurilor; metode de contabilizare și repartizare a costurilor; criteriilor de clasificare și grupare a veniturilor și costurilor; bazele de repartizare a costurilor indirecte; modalitățile de repartizare a costurilor indirecte; metodele de calculație a costului serviciilor medicale, cazurilor de tratament al bolii etc.

În etapa actuală, în sistemul de sănătate *teoretic*, există două abordări cu privire la determinarea costului (tabelul 3.1), unde, se aplică o combinație între aceste două modele:

- Calcularea costului la nivel de pacient de jos în sus (bottom-up)
- Modelarea costurilor de sus în jos (top-down).

Tabelul 3.1. Conținutul metodelor de calculare a costului în sistemul de sănătate

Calcularea costului la nivel de pacient, de jos în sus (bottom-up)	Modelarea costurilor de sus în jos (top-down)
<ul style="list-style-type: none"> • însumarea tuturor costurilor la nivel de pacient; • costul reflectă cheltuielile efective; • necesită un sistem informatic foarte performant; • se execută în timp real; • proces foarte scump și consumator de timp și resurse umane. 	<ul style="list-style-type: none"> • sistem de calculare a costurilor prin alocări în cascadă de la costurile totale ale spitalului; • alocările se bazează pe un consum de resurse presupus, acolo unde nu se poate calcula efectiv; • alocarea costurilor indirecte către centrele de cost directe; • alocări pe bază de volum de resurse consumate și valori relative precalculate ale serviciilor medicale •

Sursa: elaborat de autor după [23]

În practică, de regulă, se aplică o combinație între aceste două modele și determinarea a costului „pe caz” după cum urmează:

$$\text{Cost total pe caz} = \text{costuri directe colectate} + \text{costuri indirecte repartizate} \quad (3.1)$$

Modalitatea practică pentru evidența costurilor și calculația costului pe pacient este utilizarea unei aplicații computerizate cu module de costuri, la nivel de spital, secție și pacient, iar calculul se face unitar, în funcție de cheltuielile efective. Pentru a obține costuri reale, la nivel de pacient, este esențial să se colecteze medicamentele și materialele sanitare în mod direct, la nivel de pacient, fără estimări sau repartizări.

Calcularea **costurilor directe**, total pe pacient se efectuează în modul următor:

- costurile de medicamente și materiale medicale, inclusiv proteze, se includ în sume efective în baza rapoartelor secțiilor clinice;
- costurile materiale directe ale procedurilor și investigațiilor efectuate pacientului, calculate în secțiile paraclinice, se includ prin alocarea costurilor de personal ale secției paraclinice și a costurilor administrative aferente unei proceduri la un pacient concret.
- mărimea costurilor cu personalul medical la nivel de secție, este alocat pe pacient după numărul de zile de spitalizare efective (în baza raportului lunar pe secția clinică).

Determinarea și repartizarea **costurilor indirecte** ale spitalului la nivel de pacient are loc astfel:

- în prima etapă, se înregistrează costurile totale ale spitalului, pe articole de cost și la nivel de secție;
- costurile indirecte se alocă pe toate secțiile clinice, conform bazelor de repartizare specifice (suprafață, număr de paturi, număr de personal medical etc.). Ca urmare, se determină un cost

indirect pe zi de spitalizare, pe fiecare secție clinică, ce se înmulțește cu numărul de zile de spitalizare pe fiecare caz și se obține costul indirect pe pacient;

• costurile cu personalul din secțiile administrative se repartizează la nivelul secțiilor clinice în funcție de numărul de zile de spitalizare sau suprafața secției (număr de personal), calculându-se un mărimea pe zi de spitalizare, care se adaugă la costul pe pacient.

În opinia autorului, IMSP poate aplica diferite variante ale metodei de calcul ale costurilor serviciilor medicale pe pacient:

a) pe comenzi, dacă scopul este calcularea costului serviciilor pe pacient concret,

b) pe activități (nosologii), aplicând metoda ABC - costing dacă este necesar să se calculeze costul unui anumit grup clinico-statistic sau nosologic;

c) Direct - costing, dacă scopul este calcularea pragului de rentabilitate, sau pentru a planifica volumul optim de servicii medicale, transferarea sau nu în outsourcing (externalizarea) a anumitor funcții, cum ar fi alimentarea pacienților, testele de laborator etc.

Utilizarea calculării costului pe comenzi este recomandabilă în cazul în care există o varietate de servicii medicale, în bază de contract. Costurile directe se acumulează pe fiecare comandă, iar cele indirecte sunt recunoscute, inițial, în cadrul subdiviziunilor structurale, și apoi repartizate pe comenzi.

Ca bază pentru repartizarea costurilor indirecte se utilizează indicatori de zile de pat, suprafața sălilor de operație, timpul de funcționare al unității de operare.

Problema repartizării costurilor indirecte poate fi soluționată și prin metoda modernă de calculație a costului, orientată pe procese (ABC - costing). În cazul metodei ABC – costing, calculul costului depinde de numărul inductorilor de costuri și de natura acestora. **Inductorul de cost** (*cost driver, cost generator sau cost determinant*) este o bază de repartizare ce prezintă relația cauză-efect potrivit principiului că orice modificare la nivelul inductorului va determina o modificare la nivelul costului [10, p.106; 13, p.98; 41, p.186].

Un instrument rațional de evidență analitică a costurilor se consideră metoda „ABC-costing”. În cadrul acesteia, în calitate de obiect de calculație devine, „operația”; iar costul calculat al acesteia se folosește pentru optimizarea proceselor activității entității (business-proceselor). Metoda prevede calcularea costului operațiilor oricărui proces: de producție, logistic, administrativ etc. Anume, informația privind costul operațiilor are o valoare înaltă la optimizarea business-proceselor, care se folosește concomitent cu calitatea, operativitatea și altă informație și se iau decizii de organizare mai rațională a proceselor. Metoda ABC – costing, elimină repartizările în cascadă, intenționând să păstreze relațiile dintre costuri și cauzele care le-au declanșat.

Pentru a depăși unele deficiențe asociate cu metoda ABC-costing, autorii acesteia, R. Kaplan și S. Anderson, au dezvoltat o nouă abordare numită „Contabilitatea costurilor în funcție de timpul alocat activităților (TDABC - Time-Driven ABC)” [221]. În cazul acestei metode se utilizează doar doi parametri de bază:

- costurile unitare ale tipurilor de activități (proceduri);
- timpul necesar efectuării fiecărui tip de activitate (procedură).

Această abordare a fost adaptată cu succes în sfera sănătății publice. TDABC presupune gruparea costurilor activităților și repartizarea ulterioară a acestora în funcție de timpul efectuat [29]. Eficacitatea TDABC constă în măsurarea timpului individual acordat unui pacient.

Principala problemă tipică a unei organizații medicale în utilizarea metodei costului TDABC, constă în lipsa resurselor financiare pentru implementare unui sistem computerizat de contabilitate a costurilor. Organizarea calculației costurilor prin metoda ABC-costing [192] presupune parcurgerea mai multor etape, în contextul celor menționate, propunem aplicarea la IMSP Institutul de Medicină Urgentă pe lângă metodele tradiționale de calculație a costurilor, metoda ABC-costing care făcând o sinteză a materialelor studiate [35, p.53], [173, p.184].

Astfel, în cadrul IMSP Institutul de Medicină Urgentă, funcționează Departamentul Clinic Neurologie, STROKE și Epileptologie (denumit, în continuare, **Departament**) are patru secții: Secția neurologie; Secția BCV(neurovasculară de urgență; Secția Epileptologie; Secția terapia intensivă STROKE, datele privind activitatea sunt prezentate în tabelul 3.2.

Tabelul 3.2. Costuri efective înregistrate în perioada de gestiune a Departamentului Clinic Neurologie, STROKE și Epileptologie

Nr crt.	Articole de cost	Număr	Suma per unitate, lei	Suma, lei
A	B	1	2	3
1	Salariul specialiștilor, inclusiv			
1.1	Neurologi	19	50000	950000
1.2	Psihiatri	6	100000	600000
1.3	Soră medicală	23	25000	575000
	Total salariul specialiștilor	X	x	2125000
2	Medicamente	X	x	300000
3	Costuri indirecte administrative	X	x	1275000
3.1	Servicii locațiune și întreținere blocuri	X	x	50000
3.2	Costuri cu personalul administrativ	X	x	150000
3.3	Costuri administrative privind evidența pacienților, alimentare, spălătorie	X	x	800000
3.4	Costuri întreținere laborator	X	x	275000
4	Total costuri	X	x	3700000

Sursa: elaborat de autor în baza datelor IMSP Institutul de Medicină Urgentă

Medicii specialiști activează în diferite secții pe tipuri de asistență medicală, iar fiecare secție dispune de anumiți indicatori (driver), care servesc ca baze pentru repartizarea costurilor indirecte, fapt prezentat în tabelul 3.3.

Tabelul 3.3. Informație generală a Departamentului Clinic Neurologie, STROKE și Epileptologie

Indicatori	Secția neurologice	Secția BCV (neurovasculară de urgență)	Secția Epileptologie	Secția terapia intensivă STROKE	Total
A	1	2	3	4	5
Nr. neurologi	6	4	-	9	19
Nr. psihiatri	-	2	4	-	6
Nr. soră medicală	4	6	4	9	23
Suprafață ocupată	9000	9000	10000	12000	40000
Număr paturi	40	50	50	60	200
Număr pacienți pe an	80	100	200	120	500
Număr de investigații laborator pe an	400	1400	3000	700	5500

Sursa: elaborat de autor în baza datelor IMSP Institutul de Medicină Urgentă

Pe baza acestor informații obținute din tabelele prezentate mai sus, folosind metoda ABC, se calculează costurile pentru fiecare secție și costurile pe pacient pe an pentru fiecare secție a Centrului. De asemenea, se determină costul tratamentului pentru un pacient, luând în considerare profitul așteptat (tablul din anexa 26).

Astfel, cu ajutorul metodei ABC, costul fiecărei secții a Centrului este calculat (pe o perioadă de un an): Secția neurologie 641 000 lei; Secția BCV – 885 000 lei; Secția Epileptologie - 1 140 000 lei; Secția STROKE - 1 034 000 lei, total 3 700 000 lei pe an.

În acest caz, costul tratamentului în secția 1 pentru un pacient este de: 8 012,5 lei (641 000 lei : 80 de pacienți). Costul pe zi a acestei secții este: 1 756,16 lei (641 000 lei : 365 de zile).

În această secție, la 100% din ocuparea paturilor, 40 de pacienți pot fi tratați simultan. În acest caz, pentru un pacient pe zi, costul de întreținere va fi de 43,9 lei.

Dacă pacientul este reabilitat timp de șase luni, suma pentru întreținerea acestuia va fi:

8 012,5 lei (43,9 lei x 182,5 zile) care coincide cu calculul anterior. După cum s-a remarcat costul tratamentului în secția 1 este de 8 012,5 lei. În baza acestuia, se poate determina profitul așteptat. Cu toate acestea, prețul trebuie să conțină și un profit. Dacă profitul așteptat este planificat la nivelul de 20%, atunci prețul tratamentului constituie 9 615 lei (8 012,5 lei + (8 012,5*0,2)).

În această secție, suferă un curs de reabilitare 80 de pacienți pe an. Aceasta înseamnă că profitul total pe an va fi: (9 615 lei – 8 012,5 lei) x 80 pacienți = 128 200 lei.

Astfel, aplicarea metodei ABC - costing permite determinarea structurii costurilor de tratament și argumentarea exactității costului pe unitate în diferite secții ale instituției medicale.

Metoda ABC (costing based activity) și metoda direct-costing pot fi aplicate la determinarea mai exactă a costului tratamentului chirurgical.

În acest scop, toate operațiile efectuate în cadrul secției de operație au fost grupate în 3 categorii, în funcție de complexitatea operației și durata tratamentului (tabelul 3.4).

Tabelul 3.4. Gruparea operațiilor chirurgicale după gradul de dificultate

Grad de dificultate	Tip nosologie
I	apendicită, hernie, proctologie, operații asupra glandei mamare, operații pe vagin, cervix și anexe, laparotomie de laborator sau de diagnostic
II	colecistectomie, operația tiroidiană, operații la nivelul uterului, operații la nivelul ficatului (echinococ, chist), splenectomie.
III	operații pe pancreas, operații pe stomac, operații ginecologice combinate.

Sursa: elaborat de autor în baza IMSP Institutul de Medicină Urgentă

Aplicarea metodei costurilor variabile presupune divizarea tuturor costurilor în variabile și constante. Prin urmare, toate costurile secției au fost grupate în constante (care nu depind de numărul de pacienți tratați) și variabile aferente unui pacient (medicamente și dispozitive medicale, seringi, catetere, sonde, tifon, sutura material etc (M)), costurile paraclinice (P). În acest scop, IMSP a stabilit standarde prevăzute de buget, care sunt prezentate în tabelul 3.5.

Tabelul 3.5. Standarde aferente costurilor

Coeficient de complexitate (K)	Perioada de tratament	Consum de medicamente (M)		Costuri paraclinice	Costuri indirecte (în % din costurile totale ale instituției)
		în secție	în sala de operație		
A	1	2	3	4	5
I k= 1	Până la 6 zile	3 000	15 000	10 500	30%
II k=1.5	7–10 zile	5 000	25 000	11 500	30%
III k= 2	10–15 zile	10 000	35 000	13 000	30%

Sursa: elaborat de autor IMSP Institutul de Medicină Urgentă

În etapa următoare, în tabelul 3.5, prezentăm repartizarea fondului de salarizare luând în considerare următoarele momente:

- Șeful departamentului este și chirurgul de bază și activitatea sa principală are loc în sala de operație, astfel, încât 25% din salariul acumulat este lăsat pentru secția de tratament, iar 75% în secția de operație;

- Intervenția chirurgicală pentru un chirurg constituie o povară psihologică foarte mare, în ciuda faptului că durează mai puțin timp decât să lucreze în afara sălii de operații, salariul său reprezintă 70% din fondul de retribuire a secției de operație;
- Sora medicală pentru întreținerea sălii de operații are 10% din salariul sălii de operație.

Tabelul 3.6. Repartizarea costurilor cu personalul

Funcția	Număr de state	Salariul tarifar	Fondul de salarizare a secției de tratament	Fondul de salarizare a secției de operație	Total
A	1	2	3	4	5
Șeful secției	1	350,0	94,3	284,7	379,0
Chirurg	2	300,0	218,0	436,0	654,0
Anesteziolog	1	300,0		327,0	327,0
Chirurg de serviciu	3,5	300,0	1144,5		1144,5
Sora medicală superioară	1	87,0	102,0		102,0
Sora medicală de post	4,5	80,0	458,0		458,0
Sora medicală pansamente.	1,0	80,0	94,0		94,0
Sora medicală de operație	1,0	87,0		102,0	102,0
Asistent anesteziolog	2,0	87,0		204,0	204,0
Sora medicală gospodărie	1,0	65,0	69,3	7,7	77,0
Sanitar de post	4,5	60,0	410,0		410,0
Sanitar operație	1,0	60,0		71,0	71,0
Total	23,5		2590,1	1432,4	4022,5

Sursa: elaborat de autor în baza datelor IMSP Institutul de Medicină Urgentă

În etapa următoare, costurile fixe ale secției sunt divizate în 2 grupe (tabelul 3.7):

- Costuri incluse în costul unei zile de tratament al pacientului (deoarece medicamentele și costurile P nu sunt incluse – atunci costul unei zile/ pat),
- Costul operației.

Tabelul 3.7. Repartizarea costurilor în baza inductorilor de cost

Articole de cheltuieli/cost	Inductori de cost (baze de repartizare)	Costuri incluse în costul unei zile/pat (lei)	Costuri privind operația (lei)
A	1	2	3
Energie electrică	conform contorului	160,0	30,0
Apă	90% : 10%	27,0	3,0
Telecomunicații	descifrare convorbiri	7,2	3,6
Costuri materiale	Rapoarte	30,0	5,0
Amortizarea:		10,0	40,0
<i>Sălilor</i>	<i>Suprafață</i>	6	25
<i>Utilajului</i>	<i>număr utilizat</i>	4	15
Costuri salariale	lista de state	2 590,1	1 432,4
Total		2 824,3	1514,0

Sursa: elaborat de autor în baza datelor IMSP Institutul de Medicină Urgentă

Conform datelor din tabelul 3.8. se determină mărimea costurilor fixe pe 1 zi/pat, împărțind costurile în coloana 3 cu numărul de zile/pat petrecute de către pacienți pentru o anumită perioadă (tabelul 3.8).

Tabelul 3.8. Date efective privind operațiile chirurgicale

Grad de complexitate	Număr pacienți operați	Grad de complexitate	Număr convențional de pacienți	Număr zile/pat	Durata medie
A	1	2	3	4	5
I	24	1	24	144	6
II	23	1,5	34,5	184	8
III	1	2	2	12	12
Total	48	x	60,5	340	26

Sursa: elaborat de autor în baza datelor IMSP Institutul de Medicină Urgentă

În perioada de gestiune, 5 pacienți au fost tratați conservativ, au petrecut 60 de zile/pat. Au fost efectuate în total 400 zile/pat. Astfel, costul unei zile pat este 7,061 lei (2824,3/400).

Un total de 60,5 pacienți convențional operați, adică costul salarial pentru operațiile gradului I de complexitate sunt 23 676 lei (1432,4 x 60,5), II – 23 676 x1,5 = 35 514 lei și de gradul III - 47 352 lei (23676 x 2). Acum, luând în considerare standardele bugetate, se determină costul tratamentului chirurgical (tabelul 3.9).

Tabelul 3.9. Calculul costului efectiv al unei operații chirurgicale

Nivel de complexitate	Perioadă de tratament	Costuri variabil ale secție		Costuri fixe ale secției (costul 1 zi/pat)	Costul unui tratament în secția de tratament (2x5+3+4)	Costuri variabile ale sălii de operație M	Costuri fixe ale sălii de operație	Costuri indirecte (generale) (6+7+8)*0,3	Costul tratamentului chirurgical 6+7+8+9
		M	II						
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9
I	Până la 6 zile	3,0	10,5	7,061	55 866	15,0	23,676	28 362	123,0
II	7- 10 zile	5,0	11,5	7,061	87 110	25,0	35,514	44 287	192,0
III	10-15 zile	10,0	13,5	7,061	118 915	35,0	47,352	60 380	262,0

Sursa: elaborat de autor în baza datelor IMSP Institutul de Medicină Urgentă

Menționăm că calculele de mai sus s-au efectuat cu condiția că medicamentele au fost casate în baza standardelor. Dacă salariul personalului de operare ar depinde de numărul de operații chirurgicale efectuate, atunci costurile variabile vor consta din costul medicamentelor și al salariului acumulat pentru o operație chirurgicală, iar cele fixe vor fi mai mici cu suma salariului. În acest caz, costurile fixe vor fi 81,6 mii lei, sau (81 600/60,5) 1 350 lei pentru o operație chirurgicală cu gradul I de complexitate, II – 2 023 lei și III – 2 700 lei. La rândul său și salariul de 1432,4 mii lei, de asemenea, se va repartiza după gradul de complexitate: I – 23 700 lei, II – 35 500 lei, III – 47 350 lei.

În etapa următoare, se decide salariul personalului medical. Pentru personalul mediu este simplu: se împarte salariul fiecăruia la numărul de operații convenționale și se multiplică cu gradul de complexitate al operațiilor. De exemplu: salariul unui anestezist este de 87 000 lei, ceea ce înseamnă că pentru fiecare unitate de operare va primi ($87000 : 60,5 = 1438$ lei), respectiv, gradul I – 1 438 lei, II – 2 157 lei, III – 2 876 lei. Aceste sume servesc drept bază pentru încheierea contractelor de muncă.

Rezumând din cele de mai sus, putem concluziona că determinarea costului tratamentului prin metoda ABC-costing și metoda costurilor variabile permit: determinarea mai exactă a costurilor necesare pentru activitățile fiecărei subdiviziuni, oferă flexibilitate în analiza costurilor; prezintă indicatori rezonabili pentru gestionarea costurilor; permite stabilirea mai exactă a prețurilor serviciilor medicale.

3.2. Controlul bazat pe bugete în condiții de autonomie financiară a instituțiilor medicale

Planificarea financiară, în cadrul IMSP, cuprinde o gamă largă de activități, atât în ceea ce privește elaborarea obiectivelor, cât și implementarea acestora în practică. Utilizarea rațională a resurselor, organizarea competentă a procesului de tratament, aplicarea noilor tehnologii, poate face activitatea instituției medicale profitabilă, chiar și în condițiile actuale de asigurare medicală și reglementare de stat.

Obiectivele planificării, în domeniul sănătății, constă în asigurarea cu asistență medicală accesibilă și calitativă populației în raport cu resursele disponibile. Sarcina principală a actualului sistem de planificare financiară în medicină este elaborarea unui document financiar, adică estimările veniturilor și cheltuielilor pentru toate sursele de finanțare, în conformitate cu obiectivele Ministerului Sănătății.

După cum s-a menționat în paragraful precedent, planificarea activităților se realizează în prezent prin elaborarea unei estimări a veniturilor și cheltuielilor, adică elaborarea unui document numit **deviz de venituri și cheltuieli** în baza *Normelor metodologice cu privire la formarea devizului de venituri și cheltuieli (business-plan) și gestionarea surselor financiare provenite din fondurile asigurării obligatorii de asistență medicală de către instituțiile medico-sanitare publice încadrate în sistemul asigurării obligatorii de asistență medicală* [141].

Termenul „deviz” este utilizat pe scară largă în cercurile economiștilor din domeniul sănătății. La prima vedere, conceptul de „deviz” și „buget” sunt identice, însă, în opinia autorului, există o serie de diferențe fundamentale (tabelul 3.10).

Procesul bugetar la IMSP, care utilizează sistemul tradițional de planificare prin extrapolarea resurselor perioadei precedente, nu este unul exact și credibil. Problema acestei abordări constă în faptul că trecutul nu este întotdeauna un indicator fiabil pentru prognozarea viitorului, iar neeficiența anilor anteriori este inclusă în bugetul anului următor. În plus, procesul de bugetare actual este, pe de o parte, prea lung, detaliat și costisitor, pe de altă parte, nu este foarte eficient.

Tabelul 3.10. Aspecte comparative ale procesului bugetar în IMSP

Criteriul de comparație	Bugetarea prin deviz (deviz de venituri și cheltuieli)	Bugetarea clasică (document — „buget”)
<i>Obiectivul de bază</i>	Pentru relația cu exteriorul (CNAM, MS) în persoana directorului șef	Asistență în gestiunea financiară a IMSP
<i>Coordonarea tipurilor de bugetare</i>	Concentrarea asupra obiectivelor pe termen scurt. De regulă, fără a lua în considerare strategia de dezvoltare a instituției	Orientarea consecventă a tuturor activităților instituției pentru atingerea obiectivelor pe termen lung în cadrul bugetării
<i>Modul de formare</i>	Utilizarea metodei de planificare „de la realizat”. Utilizarea pe scară largă a metodei de indexare	Baza pentru planificarea resurselor este volumul de activitate prognozat și efectuat în raport cu volumele maxime posibile
<i>Participarea la procesul de bugetare conducătorilor de diferite niveluri de</i>	Lipsa implicării în procesul de bugetare, monitorizare și analiză a managerilor de nivel mediu	Implicarea șefilor de departamente și secții în procesul de bugetare și în gestiunea instituției
<i>Utilizarea bugetului în calitate instrument de gestiune instituție</i>	Utilizarea slabă (sau exclusă) a bugetului ca instrument de gestiune financiară este exclusă în legătură cu lipsa de obligații de întocmire a bugetelor locale (pe secții)	Crearea unui document (buget) capabil să acționeze ca un instrument eficient pentru gestionarea economică a instituției

Sursa: elaborat de autor

Având în vedere abordările metodologice cercetate, este necesară revizuirea conceptului de buget în ceea ce privește IMSP. Astfel, **bugetul instituției medicale** reprezintă un plan financiar anual, elaborat de „jos în sus” cu participarea și responsabilitatea șefilor de la toate nivelurile, bazat pe principii specifice instituțiilor medicale, care permite adoptarea deciziilor privind eficiența executării sarcinilor sociale și realizarea rezultatelor economice în raport cu resursele alocate. Această definiție stabilește exact intervalul de timp, desemnează clar managerii care participă la procesul bugetar, evidențiază posibilitatea aplicării în sistemul de gestiune și control.

Bugetul IMSP necesită o clasificare în baza unor caracteristici, ținând seama de specificul funcționării acestora. Clasificarea bugetelor IMSP propuse de autor este prezentată în figura din anexa 26. Clasificare propusă dezvăluie caracteristicile generale de grupare și stabilește destinația

lor. Cu toate acestea, divizarea bugetelor în numai două tipuri – operaționale și financiare, nu este atât de optimală, de aceea, se propune următoarea structură bugetară pentru IMSP:

- Grupe bugete: *operaționale și financiare*;
- Tipuri: *bugete de bază, auxiliare, suplimentare (speciale)*;
- Subtipuri: *bugetul fluxului de numerar, bugetul de venituri și cheltuieli, bugetul de servicii medicale, bugetul costurilor directe pentru medicamente etc.*

O altă grupare a bugetelor este săvârșită după nivelul de management, care, în IMSP, pot fi:

- *bugete ale secțiilor de bază*;
- *bugete ale secțiilor auxiliare (paramedicale)*;
- *bugete ale secțiilor administrative.*

Această structurare a bugetelor stă la baza formării structurii financiare a IMSP ca un set de centre de responsabilitate financiară. Centrele de responsabilitate se formează, de regulă, în baza secțiilor și subdiviziunilor existente în structura organizațională. Structura financiară prevede, în mod, obligatoriu, și persoanele responsabile ale centrelor de responsabilitate.

IMSP are două niveluri de bugetare: bugete locale (pe centre) și bugetul consolidat al instituției medicale. În acest context, atât la nivel local, cât și consolidat trebuie elaborat bugetul operațional și bugetul financiar ilustrat în figura din anexa 28. Bugetul operațional, la nivel local, poate include două tipuri de bugete: de bază și auxiliare. La nivel consolidat, se adaugă un al treilea tip: bugete suplimentare (speciale). Bugetul financiar, la ambele niveluri prezentate, poate include doar principalele tipuri de bugete.

Bugetul operațional al Centrului de Responsabilitate (CR) include bugetul serviciilor medicale, bugetul costurilor de medicamente, bugetului costurilor de inventar moale, bugetul costurilor de formare profesională, ce țin de bugetul de bază.

Bugetul financiar al CR constă din bugetul veniturilor și al cheltuielilor de bază.

Bugetul consolidat al IMSP este bugetul coordonat al tuturor CR și activităților pentru anul de gestiune, care caracterizează fluxul de informații pentru luarea deciziilor și controlul de gestiune. Toate sub bugetele elaborate la nivel local sunt consolidate la nivel de IMSP. În plus, față de aceste subspecii de bugete la nivel local, se adaugă subtipuri de bugete.

Funcțiile de elaborare, coordonare, aprobare și execuție a bugetului trebuie să aparțină comisiei de bugetare, care să includă: șeful IMSP sau adjunctul său, șefii centrelor de responsabilitate, contabil-șef, șef de servicii financiare și economice. Coordonatorul întregului proces de bugetare într-o instituție medicală este serviciul financiar – economic.

Ciclul bugetar în IMSP, adică etapele de formare, coordonare, aprobare și execuție a bugetului, include următoarele:

1. *pregătirea bugetelor în baza formularelor aprobate;*
2. *coordonarea bugetelor, adică argumentarea acestora în cadrul comisiei de bugetare;*
3. *coordonarea suplimentară la nivelul bugetelor unităților structurale (CR) și al întregii IMSP;*
4. *aprobarea bugetelor de către comisia de bugetare;*
5. *executarea bugetelor (lunar);*
6. *ajustarea bugetelor pentru perioada următoare, pe baza rezultatelor obținute în trecut;*
7. *controlul și analiza execuției bugetelor.*

Tabelul 3.11. Destinația și funcțiile bugetelor în cadrul IMSP

Tipul bugetului	Destinația bugetului
Bugetul consolidat	Determinarea performanței financiare a IMSP. Determinarea locului fiecărui CR în formarea rezultatelor financiare ale IMSP
Bugetele principalelor secții medicale	Controlul asupra utilizării resurselor și acoperirea costurilor. Argumentarea necesității investițiilor în dezvoltarea secțiilor medicale
Bugetele auxiliare ale secțiilor paramedicale	Monitorizarea și controlul asupra utilizării resurselor și acoperirea costurilor. Argumentarea necesității investițiilor în dezvoltarea secțiilor paramedicale
Bugetul departamentelor și secțiilor generale și gospodărești	Monitorizarea costurilor generale, administrative. Argumentarea costurilor suplimentare în dezvoltarea secțiilor administrative

Sursa: elaborat de autor

Procesul bugetar în cadrul IMSP cuprinde mai multe etape, care au la bază documente și persoane responsabile, prezentate în tabelul din anexa 29.

În viitor, toate acestea vor conduce la reorientarea activităților IMSP de la executarea formală a funcțiilor lor, la utilizarea fondurilor bugetare, către furnizarea de servicii de calitate cetățenilor. Bugetul orientat la rezultate (**BOR**) este un sistem de organizare a procesului bugetar și a managementului, în care planificarea cheltuielilor se realizează în legătură directă cu rezultatele obținute. În fiecare țară, BOR are propriile caracteristici, nu există metode, proceduri și instrumente unificate.

Proiectul bugetului de venituri și cheltuieli se elaborează după principiul specializării bugetare, potrivit căruia veniturile și cheltuielile se înscriu pe surse de proveniență și pe categorii de cheltuieli, grupate după natura lor economică și destinația acestora, potrivit clasificăției bugetare.

Necesitatea și oportunitatea introducerii BOR, în practică, de regulă, se explică prin prezența următoarelor probleme:

- metodele tradiționale de creștere a eficienței cheltuielilor bugetare (licitații deschise, creșterea disciplinei financiare) sunt aproape epuizate și nu pot rezolva problemele unui buget dezechilibrat sau calității serviciilor medicale;
- criza bugetară, care necesită măsuri radicale de reducere a costurilor, menținând, în același timp, pozițiile anterioare în ceea ce privește nivelul de furnizare a serviciilor medicale;
- bugetul, de fapt, nu este un instrument de management, deoarece cheltuielile bugetare nu sunt corelate cu scopurile IMSP.

Formatul proiectului de buget al IMSP, în cadrul BOR, diferă semnificativ de formatul bugetului, elaborat în conformitate cu metoda pe articole de cheltuieli. Prima sa parte conține prioritățile, scopurile și obiectivele, descrierea rezultatelor așteptate, justificarea indicatorilor de rezultat, care trebuie realizați pe tipuri de asistență medicală. În cea de-a doua parte a bugetului, structura costurilor este, de altfel, prezentată într-o formă foarte agregată.

În conceptul BOR, se modifică natura responsabilității. Managerii sunt responsabili, în primul rând, pentru realizarea rezultatelor planificate, raportate la o creștere a independenței în cheltuirea resurselor financiare. IMSP beneficiază de o mai mare libertate în utilizarea fondurilor în programele implementate pentru a crește eficiența acestora, adică maximizarea rezultatelor ce țin de costuri sau minimizarea costurilor legate de rezultate. În cadrul BOR, IMSP au dreptul să redistribuie parțial resursele între programe și, de asemenea, utilizarea economiilor în următorul an bugetar.

Introducerea BOR în practica de management financiar, de obicei, este însoțită de o tranziție la o planificare pe termen lung. Motivele pentru trecerea la planificarea multianuală sunt următoarele:

- pentru a realiza unele dintre rezultatele planificate, este necesară o finanțare nu numai din bugetul anului curent, ci și din bugetele perioadelor viitoare;
- efectul unor programe nu poate avea loc într-un singur an, astfel încât performanța anului curent nu poate servi ca bază pentru evaluarea eficacității punerii în aplicare a programului;
- utilizarea rezultatelor monitorizării în procesul de planificare a bugetului are limitele sale deoarece rezultatele obținute în trecut nu pot fi extrapolate automat în anul următor, pentru că există întotdeauna posibilitatea ca activitățile instituției în viitor să fie influențate de factori externi;
- este dificil de estimat mărimea cheltuielilor necesare pentru îmbunătățirea indicatorilor de performanță, într-o perioadă scurtă de timp, în special pentru a obține rezultatul final. Odată cu acumularea de experiență în evaluarea rezultatelor, prognoza devine din ce în ce mai precisă.

La formarea unui buget pe baza BOR, cheltuielile tuturor IMSP trebuie defalcate pe tipurile de activități care vizează rezolvarea programelor de stat. Pentru fiecare tip de activitate, se elaborează un program care trebuie să conțină o descriere a obiectivelor, sarcinilor, resurselor necesare pentru atingerea acestora, precum și indicatorii de performanță și procedurile de măsurare a acestor indicatori. Devizele de cheltuieli bugetare pentru elaborarea bugetelor bazate pe rezultate se elaborează în funcție de obiectivele programului.

Toate acestea extind posibilitățile de utilizare eficientă a resurselor bugetare. Diferențele principale dintre bugetarea tradițională, pe baza metodei articol-cu-articol și a BOR, sunt prezentate în tabelul 3.12.

Tabelul 3.12. Caracteristici comparative între modelul de bugetare pe articole de cheltuieli și cel bazat pe rezultat

Indicatorii	Modelul de bugetare pe articole de cheltuieli	Modelul de bugetare pe rezultat
Repartizarea resurselor	Pe articole de cheltuieli, conform clasificăției bugetare, după funcții, natura economică	Pe programe sau scopuri strategice, pentru a atinge un anumit nivel de performanță
Principiile de planificare a bugetului	Scopul principal este argumentarea necesităților de resurse	Scopul de bază constă în justificarea priorităților și a rezultatelor așteptate.
Perioada de bugetare	De regulă, 1 an	De regulă, 3 ani
Posibilitate utilizării limitelor de finanțare	Finanțările primite sunt divizate în linii bugetare, fiecare având un obiectiv clar definit.	Se stabilesc limitele finanțărilor pe termen lung.
Controlul executării bugetului	Predomină controlul extern exercitat de organele ierarhic superioare.	Instituțiile medicale au o responsabilitate mai mare pentru luarea deciziilor. Activitatea este monitorizată și se efectuează audit financiar extern.
Structura organizațională	Structura organizatorică a unei IMSP, de regulă, se formează în conformitate cu un principiu funcțional.	Structura organizatorică a IMSP trebuie să fie orientată mai mult spre rezultatele activității.
Responsabilitatea personalului de eficiența utilizării resurselor bugetare	Nivel redus de delegare a responsabilității. Angajații de la diferite niveluri au mijloace reduse de a îmbunătăți eficiența cheltuielilor bugetare.	Nivel ridicat de descentralizare și delegare a împuternicirilor. Subdiviziunile și angajații stabilesc modul de realizare a priorităților și obiectivelor propuse în limita competenței lor profesionale.

Sursa: elaborat de autor

Un mod de realizare BOR este Bugetarea pe programe care reprezintă o metodă de prezentare și fundamentare a bugetelor, având la bază programe cu scopuri, obiective și indicatori de evaluare a performanței acestora la toate etapele procesului bugetar. Bugetarea pe

programe este, de asemenea, un instrument eficient de management bugetar, care asigură stabilirea priorităților și luarea deciziilor privind alocarea resurselor bugetare.

Conceptul de bugetare pe programe, corelat cu misiunea de eficiență economică și socială a IMSP este prezentat în figura 3.4.

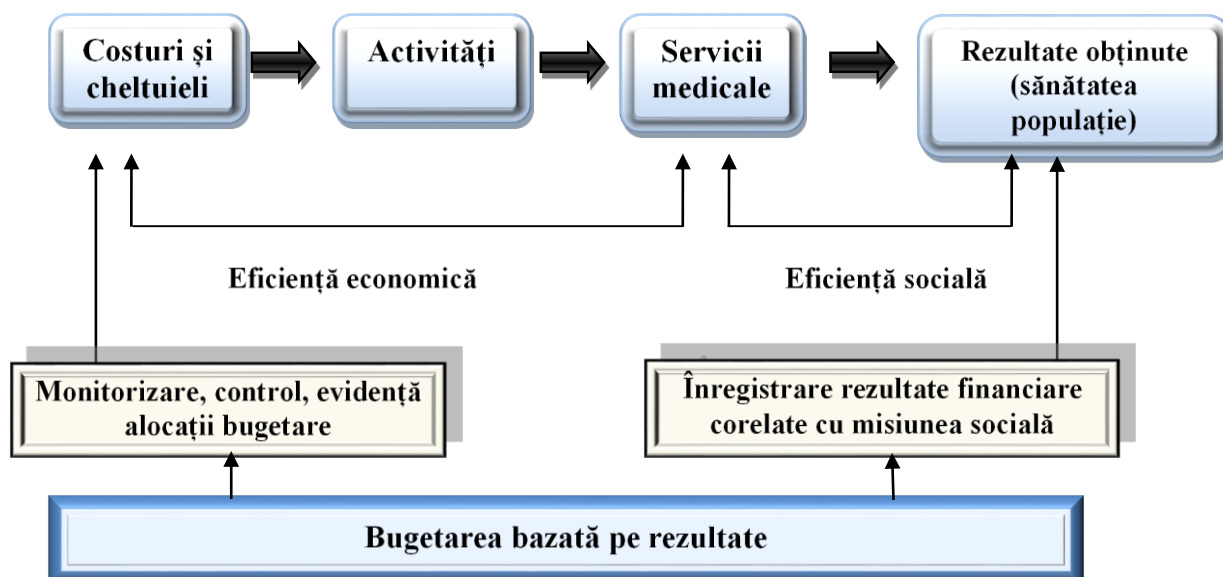


Figura 3.4. Conceptul organizării procesului de bugetare a IMSP

Sursa: elaborată de autor

Bugetul pe programe are la bază clasificarea bugetară a programelor, care determină structura programelor și cuprinde niveluri ierarhice: *programul (P1)*, *subprograme (P2)*, *activități (P3)*.

La formularea programelor/subprogramelor, conform Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 209 din 24.12.2015 cu privire la aprobarea Setului metodologic privind elaborarea, aprobarea și modificarea bugetului [130] se utilizează trei categorii de indicatori reflectați în tabelul 3.13:

Tabelul 3.13. Indicatorii clasificăției bugetare pe programe

Indicatorii	Semnificația indicatorilor	Componenta indicatorilor propusă de autor
1	2	3
<i>Indicatorii de produs</i>	indică cantitatea sau volumul serviciilor medicale prestate în cadrul programului/subprogramului pentru atingerea obiectivelor.	- Numărul cazurilor de spitalizare - Numărul cazurilor tratate - Numărul vizitelor - Asigurarea cu cadre și volumul salarizării.
<i>Indicatorii de eficiență</i>	caracterizează eficiența programului/subprogramului și exprimă relația dintre serviciile medicale prestate și resursele utilizate pentru producerea sau prestarea lor.	- Ponderea asistenței medicale înalte furnizate populației sub aspect geografic; - Ponderea cheltuielilor pentru acordarea ajutorului medical pe seama asigurării medicale obligatorii în volumul total al cheltuielilor organizației medicale;

Continuare la tabelul 3.13.

1	2	3
		<ul style="list-style-type: none"> - Ponderea cheltuielilor efectuate prin furnizarea serviciilor cu plată în structura tuturor cheltuielilor pentru asistență medicală furnizate în organizațiile medicale.
<i>indicatorii de rezultat</i>	reflectă gradul de atingere a scopului și obiectivelor programului/subprogramului și caracterizează calitatea implementării acestuia, care evaluează impactul și evidențiază schimbările economice și sociale realizate prin intermediul programului/subprogramului.	<ul style="list-style-type: none"> - Relația dintre angajați și conducere (nivelul satisfacției angajaților); - Sănătatea și securitatea la locul de muncă (coeficientul bolilor profesionale), - Formarea și educația profesională (proporția medicilor cu grad științific); - Responsabilitatea pentru sănătatea și siguranța consumatorului (numărul plângerilor depuse și satisfăcute); - Gradul de satisfacție al clientului (rata de satisfacție a pacientului).

Sursa: elaborat de autor

În baza tabelului 3.13., se observă o detaliere a indicatorilor clasificăției bugetare pe programe, unde se va lua în calcul numărul cazurilor de spitalizare; numărul cazurilor tratate; numărul vizitelor; asigurarea cu cadre și volumul salarizării; ponderea asistenței medicale înalte furnizate populației sub aspect geografic; ponderea cheltuielilor pentru acordarea ajutorului medical pe seama asigurării medicale obligatorii în volumul total al cheltuielilor organizației medicale, etc.

3.3. Optimizarea informației de raportare în scopuri manageriale și aprecierii performanței activității IMSP

În etapa postindustrială de dezvoltare a economiei, crește rolul informației în procesul de adoptare a deciziilor economice. Sursa principală a fluxului informațional necesar utilizatorilor a devenit raportarea financiară a entității, care se dezvoltă permanent.

Informația financiară prezintă o importanță majoră, deoarece, în prezent, ea este considerată un produs și, totodată, o marfă de valoare foarte înaltă. Scopul principal al rapoartelor financiare constă în asigurarea tuturor utilizatorilor cu informație necesară pentru luarea deciziilor [184, p.7].

În RM, raportarea financiară este reglementată centralizat, de aceea structura și conținutul situațiilor financiare au „formatul standard (unificat)” [186, p.19]. Până în prezent raportarea financiară a entităților autohtone a fost influențată, preponderent, de IFRS și a existat tendința de

prezentare în situațiile financiare a informației mai sintetizată. Începând cu 1 ianuarie 2019 contabilitatea în RM va fi racordată cu Directiva UE 2013/34/UE, în care una din cerințe constă în prezentarea, în situațiile financiare, a informației mai detaliate [38].

Situațiile financiare actuale ale IMSP nu acoperă toată gama de necesități informaționale ale utilizatorilor, deoarece nu conțin informații privind perspectivele de dezvoltare ale entității, eficacitatea metodelor de concurență și strategiile de afaceri, corelația cu mediul înconjurător, în care operează entitatea, oportunitățile și riscurile potențiale, calitatea managementului.

Deoarece raportarea financiară și cea statistică se află într-o relație reciprocă, este necesar să asigure procesul decizional, să faciliteze organizarea rațională a activității instituției medicale, să contribuie la creșterea calității serviciilor medicale și să creeze posibilitatea acumulării în mod constant a informației privind gestiunea activității instituției.

Sistemul informațional al instituțiilor medicale este un sistem integrat, format din subsisteme, ilustrat în figura 3.5.

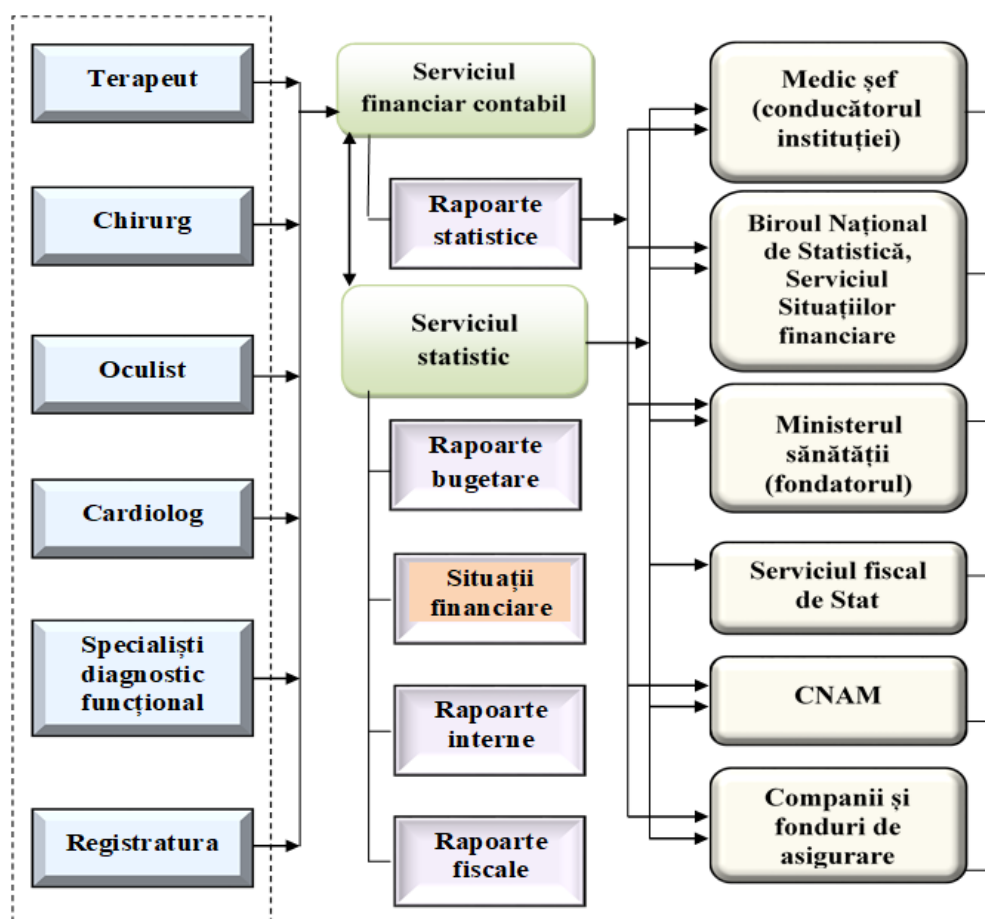


Figura 3.5. Corelarea rapoartelor IMSP

Sursa: elaborată de autor în baza IMSP Institutul de Medicină Urgentă

Un rol important îl prezintă rapoartele statistice, prin care conducerea instituției medicale acumulează informație privind volumul și natura serviciilor medicale, apreciază eficiența utilizării

echipamentelor medicale, dispozitivelor, materialelor și altor resurse materiale și tehnice, analizează calitatea serviciilor medicale, periodic, elaborează rapoarte privind cazurile de boală cu repartizare pe subdiviziuni, medici, surse de finanțare, rapoarte despre vizitele (externările) în IMSP detaliate pe tipuri de boală, pe tipuri de servicii medicale. IMSP prezintă o gamă largă de rapoarte, unele fiind specic doar acestor entități (tabelul 3.14).

Tabelul 3.14. Nomenclatorul rapoartelor IMSP și reglementarea acestora

Nr.	Denumirea rapoartelor	Baza normativă
1	Rapoarte statistice	Ordinul MSMPS cu privire la aprobarea rapoartelor statistice medicale de ramură” [140]
2	Dări de seamă prezentate de către CNAM de IMSP în cadrul AOAM	1.Ordinul cu privire la aprobarea formularelor de evidență medicală primară și dărilor de seamă în cadrul asigurării obligatorii de asistență medicală” [127] 2.Ordinul MSMPS cu privire la modificarea și completarea Ordinului MSMPS și CNAM cu privire la aprobarea formularelor de evidență medicală primară și dărilor de seamă în cadrul asigurării obligatorii de asistență medicală [149]
3	Situații financiare: a) situații financiare prescurtate; b) situații financiare simplificate; c) situații financiare complete.	Legea Contabilității și raportării financiare [87] SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [169]
4	Rapoarte fiscale	Conform cerințelor Codului Fiscal
5	Raportare către fondator	Ordinul nr.1086 din 30.12.2016 [126]

Sursa: elaborat de autor

Analiza rapoartelor, precum și compararea rezultatelor cu indicatorii bugetați permit aprecierea privind dinamica acestora, eficiența activității instituției medicale și evaluarea modului de utilizare a anumitor tipuri de resurse. Cu toate acestea, managementul IMSP posedă insuficiente abilități de analiză economică, bazată pe date statistice și contabile, motiv pentru care procesul de evaluare a eficacității instituției medicale este complicat, iar rapoartele anuale nu servesc ca bază în procesul decizional.

Ca urmare a cercetărilor efectuate, au fost identificate principalele deficiențe ale sistemului de raportare în IMSP:

- existența unor discrepanțe între necesitățile de informare ale utilizatorilor interesați și informațiile furnizate de situațiile financiare;
- accesul limitat la rapoartele IMSP pentru o gamă largă de utilizatori;

- lipsa unor informații financiare sistematice privind principalele procese ale IMSP, ceea ce face dificilă efectuarea analizei economice la diferite niveluri de management;
- prezența unui număr mare de rapoarte statistice, care implică resurse și timp semnificativ pentru elaborare și prelucrare analitică;
- insuficiența, în rapoartele existente, a indicatorilor privind rezultatele activității economice a IMSP (majoritatea sunt dedicate unei evaluări statistice a stării de sănătate a populației);
- numărul mare de forme de raportare privind starea de sănătate a cetățenilor și mai puține rapoarte cu privire la principalii indicatori, care caracterizează activitatea economică a instituției medicale.

O problemă importantă în sistemul contabil și de raportare al unei IMSP constă în lipsa unor date contabile detaliate pentru procesul decizional intern și absența agregării indicatorilor pentru utilizatorii externi. În acest sens, conducerea instituției medicale și a organelor sale de supraveghere nu dispun de informații contabile privind mai mulți factori semnificativi care afectează, în mod direct, situația financiară în ansamblu.

Cercetarea privind îmbunătățirea procesului de formare a bazei de informare pentru analiza economică a activității IMSP a fost efectuată în două direcții. **Prima direcție** ține legată de elaborarea unor rapoarte (registre) menite să reflecte indicatori analitici în contextul principalelor procese ale activității unei instituții medicale. În scopul realizării principalelor obiective strategice și tactice, IMSP desfășoară mai multe tipuri de activități pentru asigurarea deservirii medicale gratuite populației. După cum s-a menționat anterior, IMSP este o organizație multidisciplinară care oferă asistență medicală consultativ (diagnostică), medicală și preventivă într-o gamă largă de specialități medicale. Abordarea bazată pe procese la formarea indicatorilor contabili se argumentează prin faptul că rezultatele serviciilor medicale pot fi reprezentate ca un set de procese separate, în diferite direcții, cu diferită intensitate a muncii (*studiat în capitolul II al prezentei teze*).

În opinia noastră, prin proces separat al unei IMSP, se poate înțelege succesiunea procedurilor conexe efectuate de personalul medical al unității structurale respective. Realizarea unor proceduri individuale reprezintă rezultatul final, care are valoare pentru societate în ansamblu, și, în special, pentru instituția medicală. În acest sens, putem distinge trei procese principale ale instituției policlinice: **terapeutice, profilactice și diagnostice**.

Fiecare proces corespunde subproceselor sale, care sunt mai dependente de specificul și direcția instituției medicale de stat. Astfel, potrivit autorului, este necesar să se efectueze o evaluare, în general, a IMSP, cât și în contextul proceselor principale, unde este prezentat Modelul Registrului de finanțare a IMSP „Spitalul Municipal nr. 1” din Chișinău pe tipuri de activități și procese (tabelul 3.15).

Tabelul 3.15. Modelul Registrului de finanțare a IMSP pe tipuri de activități și procese

Director _____		aprobat _____						
1	Procese și activități	Costul unei vizite conform AOM	Numărul de vizite	Total cost, lei	Sursa de finanțare, lei			
					Resurse AOM	Resurse, lei buget	Servicii cu plată	Total, lei
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Proces terapeutic								
1	Adresare chirurg	187,5	82	15375	4121	3952	860	8933
2	Adresare terapeut	203,6	123	25043	6423	6964	390	13777
3	Adresare neurolog	150,1	78	11708	3458	2650	612	6720
4							
	Total			83820	24637	23028	4672	52337
Proces profilactic								
1	Vaccinare	46	48	2208	1450	758	0	2208
2	Dispensarizarea populației	214	19	4066	1380	1560	420	3360
3	Aprecierea populație cu risc	152,3	39	5940	1982	1560	690	4232
	Total			12214	4812	3878	1110	9800
Proces diagnostic								
1	Electrocardiograma	105,6	103	10877	2950	2618	3651	9219
2	Ultrasunet	154,3	64	9875	2315	2019	1560	5894
3	Endoscopie	201,1	92	18501	4753	4321	3698	12772
4	Roentgen	198,6	68	13505	5223	4581	1222	11026
	Total			52758	15241	13539	10131	38911
	Total general			148792				101048

Sursa: elaborat de autor în baza datelor IMSP „Spitalul Municipal nr. 1” din Chișinău

Plenitudinea acestui registru va influența deciziile managementului. Forma registrului prezentată este un raport managerial, care, fiind detaliat pe diferite tipuri de procese și activități va permite depistarea locurilor slabe în activitatea IMSP. Astfel, tabelul 3.15, denotă un deficit de finanțare în valoare de 47 744 lei, pe anul 2017, la instituția municipală IMSP Spitalul Municipal nr. 1 din Chișinău.

A doua direcție de cercetare se raportează utilizarea instrumentelor pentru determinarea echilibrului financiar și eficiența activității IMSP, precum și identificarea factorilor care afectează nivelul acestora. În continuare, se propune Modelul Registrului privind utilizarea finanțărilor a IMSP pe tipuri de activități și articole de costuri prezentat în anexa 30. Implementarea acestuia va permite pregătirea dărilor de seamă către fondatori (de ex: MSMPS).

Analiza datelor registrului de finanțare a instituțiilor de sănătate pe procesele principale va permite compararea rezultate efective cu datele din Programul unic al asigurării obligatorii de asistență medicală, aprobat prin HG nr. 1387 din 10.12.2007 [68], stabilirea la timp a abaterilor pe tipuri de activități, de exemplu, în cazul unei disfuncționalități, serviciu preventiv.

Examinând conținutul registrului propus din anexa 31, se poate observa că în instituția municipală IMSP Spitalul Municipal nr.1 cea mai semnificativă deviere (subfinanțare) este pentru procesul de terapeutic (31 483,0 lei).

Cu ajutorul acestui registru, informațiile sunt grupate pe articole de costuri/cheltuieli pe fiecare sursă de finanțare (fonduri AOM, buget, servicii cu plată). Astfel, există posibilitatea de a monitoriza canalele de distribuire a fondurilor pentru fiecare domeniu de activitate și de a identifica abaterile. Acest lucru va face posibilă identificarea problemelor în cadrul fiecărui proces economic. Frecvența întocmirii acestor registre ar trebui să fie lunară (pe lună), trimestrială (cumulativ), anuală (cumulativ).

La baza formularelor propuse, se realizează metoda de calculație pe procese, care poate fi aplicată la IMSP, ABC-costing. În opinia noastră, registrul analitic poate fi utilizat ca un instrument pentru înregistrarea, sistematizarea, gruparea și acumularea informației, a cărei monitorizare și analiză influențează o gestionare eficientă.

Un alt subiect de importanță majoră este cercetarea structurii și calității raportării de către IMSP. Actualmente, au loc metamorfoze ale sistemului contabil prin schimbarea accentului de la funcția de control la cea de comunicare, se creează noi cereri de informații ale părților interesate, apar noi obiecte de contabilitate și metode de evaluare a acestora, fapt care a dus la orientarea spre raportarea non-financiară.

Situațiile financiare actuale nu acoperă toată gama de necesități informaționale ale utilizatorilor, deoarece nu conțin informații privind perspectivele de dezvoltare ale entității, eficacitatea metodelor de concurență și strategii de afaceri, corelația cu mediul înconjurător în care operează entitatea, oportunitățile și riscurile potențiale, calitatea managementului.

Raportarea financiară nu corespunde nivelului de transparență și responsabilitate a afacerilor pe care părțile interesate doresc să le cunoască. Investitorii doresc să aibă informații despre strategie, modele de afaceri și capacitatea companiei de a crea o valoare durabilă pe termen lung. Companiile care raportează doresc să eficientizeze informațiile pe care le furnizează pentru a releva mai bine echilibrul dintre riscuri și oportunități, autoritățile de reglementare doresc să aibă, în mod semnificativ, mai multe informații din partea companiilor și o mai mare responsabilitate din partea consiliilor de administrație și a directorilor.

Fiind de acord cu necesitatea de îmbunătățire a calității informațiilor dezvăluite, considerăm inadecvată creșterea volumului de date prezentate în situațiile financiare. Îmbunătățirea calității informațiilor furnizate poate fi realizată prin aplicarea corectă a principiului oportunității. Astfel, soluționarea problemei nu trebuie să fie găsită în furnizarea de

informații non-financiare sub forma unor rapoarte suplimentare, de exemplu, crearea de valoare adăugată cu privire la activitățile de mediu ale formării și dezvoltării angajaților, securității și sănătății, interacțiunea cu societatea etc., deoarece se creează o nouă problemă – sistematizarea informațiilor dispersate.

În scopul de a satisface necesitățile utilizatorilor de informație, este nevoie de un nou model de raportare, care ar lua în considerare relația dintre factorii de mediu și sociali, calitatea managementului, reflectând mai larg impactul deciziilor luate pe termen lung asupra dezvoltării durabile a entității și a economiei în ansamblu. Nevoia de informație completă cu privire la raportarea externă a activității IMSP, cel puțin la acest moment, a condus la extinderea raportării financiare tradiționale prin includerea unor aspecte sociale și de mediu în raportarea tradițională. Acest concept, în literatura de specialitate se numește „*raportarea integrată*”, este un mixt între raportarea clasică financiară și conceptul de sustenabilitate (cunoscut și sub denumirea de dezvoltare durabilă).

Raportarea integrată a fost dezvoltată pentru entitățile din sectorul privat, deși ultimele evoluții relevă intenția tot mai clară de a introduce acest tip de raportare și în sectorul public, respectiv sectorul non-profit. În plus, apariția sistemului de raportare integrată este dovadă a faptului că organizațiile sunt receptive la schimbarea de paradigmă, acceptând faptul că un nivel de transparență mai mare în raport cu părțile interesate poate determina achitarea de responsabilitatea asumată [122, p.4].

Dificultățile practice ale raportării integrate sunt generate de faptul că există un dezechilibru continuu între cât vor entitățile să dezvăluie din activitatea lor și cantitatea de informații pe care o doresc utilizatorii. În aceste condiții, devine tot mai dificil de stabilit care ar trebui să fie conținutul unui raport integrat. Dificultatea derivă din scopurile diferite ale utilizatorilor de informații și din impactul pe care o informație incompletă, dar mai ales lipsa informației îl poate avea asupra procesului decizional [20, p.25].

În contextul celor menționate, sistemul informațional al unei IMSP este un sistem integrat, format din subsisteme conexe organizațional și funcțional, ceea ce nu înseamnă raportare integrată. Ideea raportului integrat a fost concepută de către International Integrated Report Council (IIRC), în anul 2010, la inițiativa a trei organizații – IFAC (International Federation of Accountants), the Global Reporting Initiative (GRI) și Prince’s Accounting for Sustainability Project – a fost creat Consiliul Internațional pentru Raportare Integrată (*International Integrated Reporting Committee* – IIRC), cu scopul de a dezvolta standarde de raportare integrată globale și ghiduri pentru aplicarea lor [20, p.26].

Baza de informare pentru managementul instituției medicale în vederea analizei economice și luării deciziilor este eterogenă după conținut și formă, fiind formată din date contabile și statistice, precum și informații ale rapoartelor manageriale interne.

Raportarea integrată presupune sustenabilitate, responsabilitate socială, responsabilitate pentru mediu, precum și rapoarte financiare într-un singur raport, integrat, anual.[106, p.60]. Factorii care influențează raportarea integrată sunt:

1. Factorii externi, cum ar fi condițiile economice, schimbările tehnologice, problemele sociale și provocările de mediu);
2. Relațiile cu angajați, parteneri, rețele, furnizori și clienți;
3. Disponibilitatea, accesibilitatea, calitatea și gestionarea diferitelor resurse [216].

Când scriem raportare integrată, ne referim, în general, la doua principii: **conectivitate** și **caracterul holistic al informațiilor**, pe care le oferă atât intern, cât și extern [28].

Pe baza cercetărilor efectuate, a fost confirmat faptul că raportarea integrată în cadrul IMSP poate avea următoarele funcții suplimentare:

- **monitorizarea asupra implementării conceptului de dezvoltare durabilă de către IMPS.** Actualmente, guvernul nu a stabilit mecanisme de monitorizare a implementării acestuia de către entități economice, în special organizațiile din sectorul public. În aceste condiții, unul dintre aceste mecanisme poate fi introducerea rapoartelor integrate ca bază de informare pentru a evalua măsura în care indicatorii de dezvoltare durabilă sunt exprimați în indicatori financiari și nefinanciari.

- **controlul asupra eficienței utilizării finanțării bugetare a organizațiilor din sectorul public, inclusive a IMSP.** În condițiile participării IMSP în cadrul unor proiecte inovatoare, raportarea integrată poate deveni o bază de informare pentru efectuarea unui audit al eficienței utilizării fondurilor publice a bugetelor de toate nivelurile pe baza unei politici „trei E” (economie, eficiență, eficacitate). Acesta conține nu doar indicatori financiari, ci și non-financiari ce caracterizează impactul organizațiilor din sectorul public de toate tipurile de capital, oferă o evaluare a eficienței managementului, dezvăluie motivele pentru discrepanțele dintre rezultatele estimate și cele reale.

- **monitorizarea realizării planificării strategice.** Raportarea integrată poate deveni o bază de informații pentru monitorizarea și controlul documentelor de planificare strategică pentru a monitoriza și controla consecvența planurilor și rezultatele implementării a conceptului de dezvoltare socială și economică a țării.

Importanța practică a rapoartelor integrate pentru IMSP constă în creșterea transparenței informațiilor, argumentarea atractivității investițiilor, corelarea cu cele mai bune practici internaționale în raportare. Avantajul utilizării acestuia rezidă în faptul că permite să includem în

entitățile raportoare și IMSP ca entități corporative. Modelul relației dintre tipurile de raportare incluse în raportul integrat este prezentat în figura 3.6.

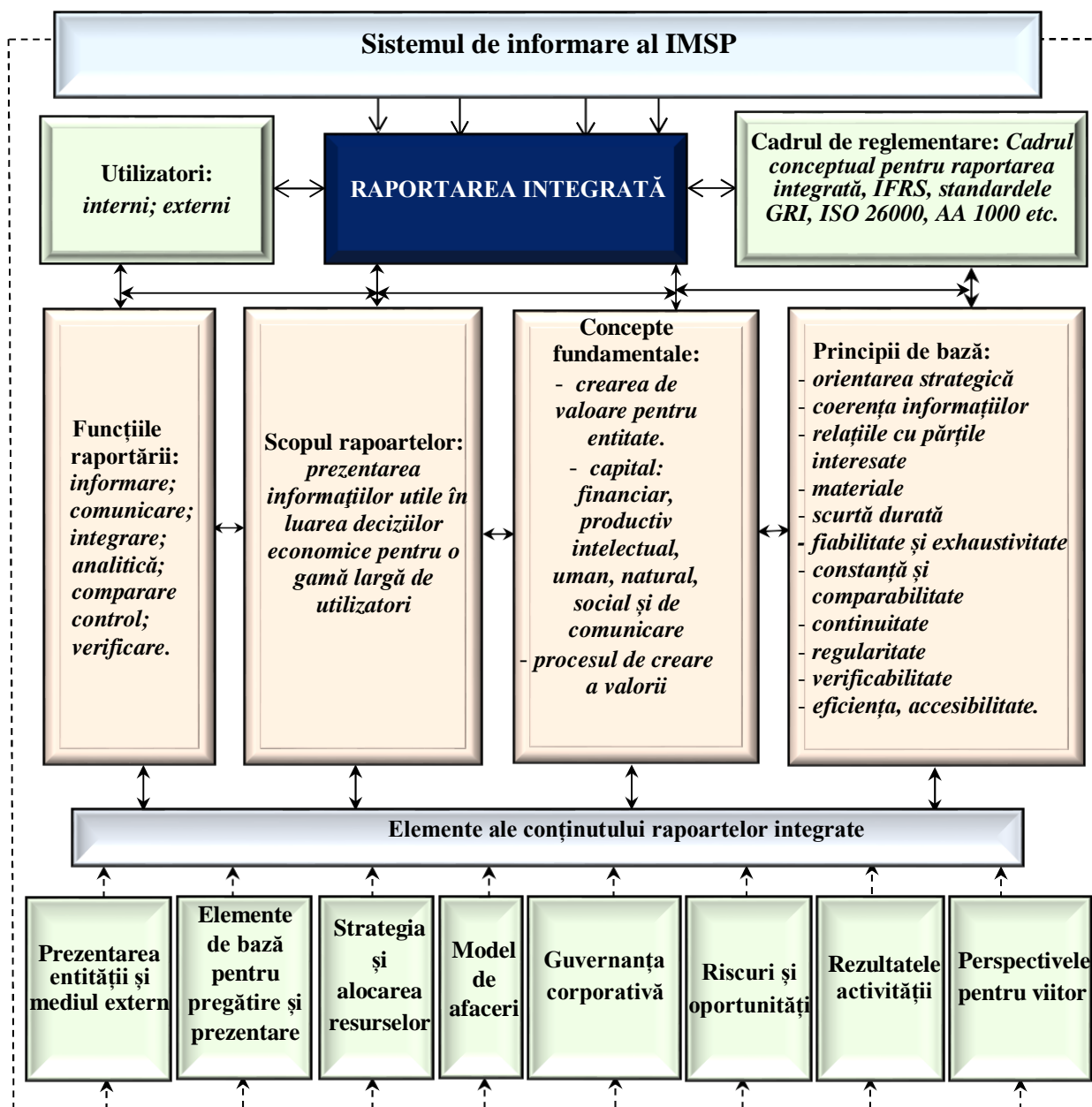


Figura 3.6. Conceptul raportării integrate la IMSP

Sursa: elaborată de autor în baza IMSP Institutul de Neurologie și Neurochirurgie

Raportarea integrată pune în evidență informațiile relevante pentru evaluarea valorii din perspectiva investitorilor, pe termen lung, în scopul luării deciziilor și încurajării alocării resurselor financiare pentru susținerea creării valorii, pe termen lung, în sensul așteptărilor societale.

După cum relevă cercetarea noastră, IMSP nu întocmesc rapoarte de mediu și dezvoltare durabilă. Informațiile privind activitățile de mediu sunt prezentate în situațiile contabile (financiare) și raportarea statistică prin indicatorii de mediu. Din cele menționate, considerăm că

RI al IMSP trebuie să includă suplimentar: *Componenta economică, Componenta socială și cea ecologică*. În contextul celor menționate, autorul propune următoarea structură a raportului integrat pentru IMSP (figura 3.7).

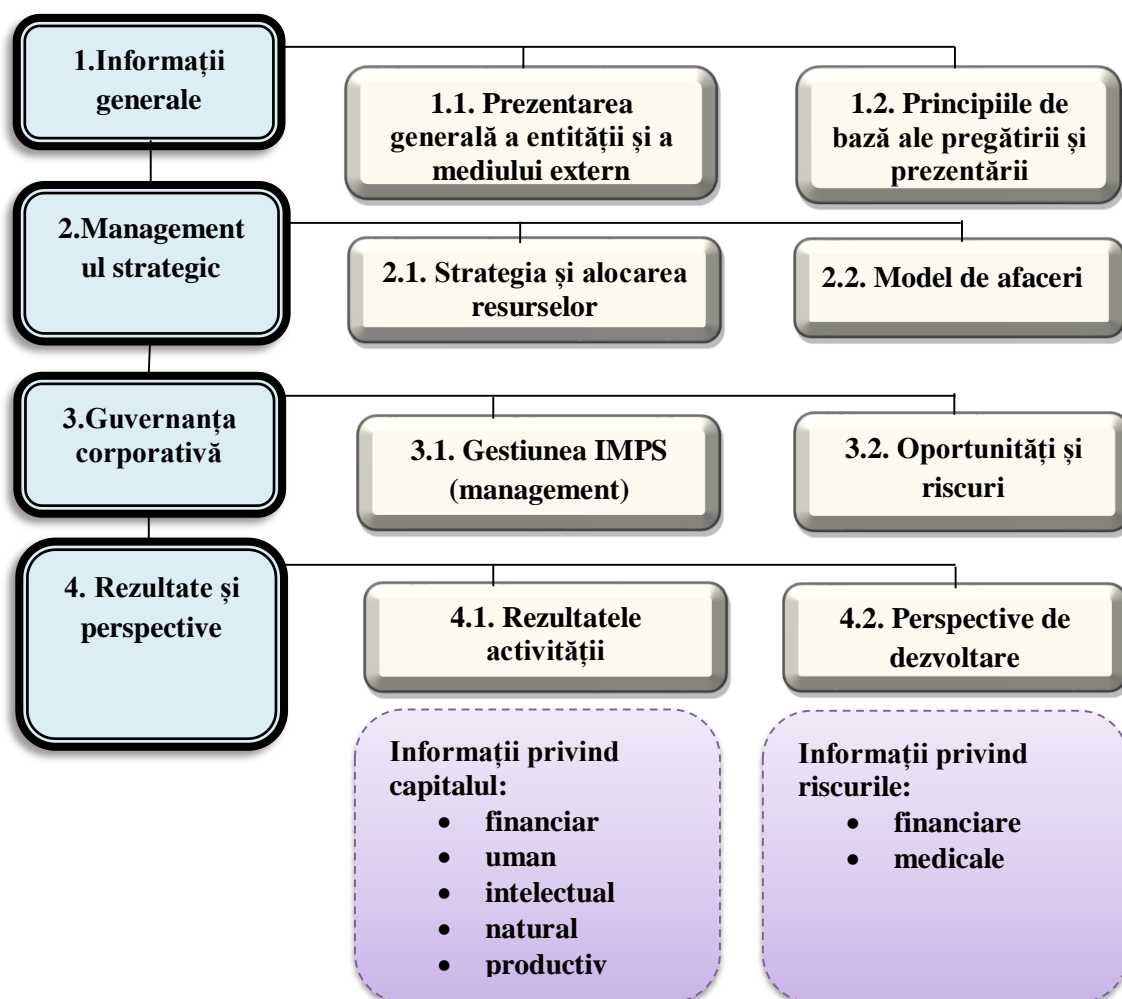


Figura 3.7. Structura raportului integrat recomandat IMSP

Sursa: elaborată de autor în baza IMSP „Institutul de Neurologie și Neurochirurgie”

După cum se menționează la punctul 4.1 al RI (figura 3.7), în cadrul dezvoltării informației despre modelul de afaceri în raportarea integrată, este suficient să se furnizeze informații în componența resurse interne și rezultative ale modelului de afaceri. Informațiile privind resursele pe care IMSP le utilizează în activitatea sa se prezintă în RI prin șase tipuri de capital. Luând în considerare valoarea capitalului uman în economia inovațională, unii autori specifică faptul că există dificultate la măsurarea valorii acestui.

Performanța unei organizații este un termen complex care, în prezent, este strâns legat de sustenabilitate. Cuantificarea performanțelor necesită adoptarea unor perspective multiple sau a unui sistem complex de indicatori financiari și nefinanciari, care să ducă la o imagine completă a

performanței globale. Din perspectiva *raportării integrate*, performanța trebuie privită ca o relație interconectată între elementele financiare și cele nefinanciare, economice, sociale și de mediu, deoarece este înțeleasă diferit de investitori și de alte părți interesate [60, p.164].

Unul dintre cele mai importante elemente ale raportării integrate și ale sistemului de contabilitate de gestiune în entitățile de ocrotire a sănătății este **sistemul de evaluare a indicatorilor de performanță financiară și non-financiară**.

Prin Ordinul MS cu privire la aprobarea Listei indicatorilor de performanță a activității IMSP [145] și Regulamentului privind modul de evaluare a indicatorilor de performanță a activității instituției medico-sanitare publice au fost stabilită lista indicatorilor de performanță ai IMSP. Acești indicatori sunt determinați de MSMPS în scopul salarizării angajaților din instituțiile medico-sanitare publice încadrate în sistemul asigurării obligatorii de asistență medicală și pentru încheierea (prelungirea) contractului de management încheiat între fondator și conducătorul instituției. În opinia autorului, Indicatorii de performanță trebuie completați cu indicatori de apreciere economică și socială ai IMSP, care sunt prezentați în tabelul 3.16.

Tabelul 3.16. Indicatorii de performanță ai IMSP

Grupele de indicatori	Ponderea de evaluare,%	Indicatorii propuși de autor	Ponderea de evaluare, %
Managementul al resurselor umane	25	Orientarea spre personal	15
Activitatea economico-financiară a instituției	25	Eficiență	20
Calitatea	25	Eficacitate clinică	20
		Responsabilitate/Receptivitate	15
Utilizarea serviciilor medicale	25	Siguranță	15
		Orientarea spre pacient	15

Sursa: elaborat de autor în baza [145]

Conceptul de performanță a serviciilor medicale reprezintă o însumare a conceptelor de calitate, eficiență și eficacitate a acestora. Prin urmare, conceptul de performanță este unul multidimensional, acoperind aspecte diverse, cum ar fi: practica bazată pe dovezi, continuitate și integrarea serviciilor medicale, promovarea sănătății, orientarea spre pacient etc. În viziunea autorului acești indicatori trebuie analizați managerial, în scopuri de planificare, organizare, conducere și control.

Prin urmare, sarcinile managerului în raport cu procesul de analiză sunt legate de asigurarea resurselor (umane și materiale) necesare activității de colectare a datelor și de analiză propriu-zisă,

de planificarea și organizarea acestor activități și de urmărirea modului în care ele se desfășoară.

Indicatorii volumului de servicii medicale prezintă importanță în evaluarea capacității instituțiilor de a crea valoare în timp, deoarece în baza acestora are loc acoperirea costurilor și cheltuielilor entității pe seama fondului de asigurări obligatorii de asistență medicală. Ca parte a informațiilor contabile pentru management este necesară organizarea, formarea și controlul indicatorilor de calitate ai serviciilor medicale oferite.

Astfel, considerăm că pentru raportul integrat al IMSP, principalii indicatori ai calității asistenței medicale pot fi:

- calificarea personalului medical;
- utilizarea optimă a resurselor instituției medicale (intelectuale, umane, structurale, informații financiare logistice, etc.): dotarea cu personal, raportul de medici per total lucrători medicali etc;
- acordarea de asistență medicală în conformitate cu tehnologiile moderne;
- satisfacția pacientului de calitatea serviciilor de sănătate din perspectiva respectării drepturilor pacienților, eficiența serviciilor medicale, procesul de furnizare a serviciilor, implicarea consumatorilor în protejarea sănătății;
- accesibilitatea la serviciile medicale, presupunând absența diferitelor bariere: economice, geografice, organizaționale etc.

Elaborarea rapoartelor integrate la IMSP va necesita includerea în sistem a indicatorilor financiari și nefinanciari care caracterizează aspectele sociale privind îmbunătățirea continuă a calificării profesionale a personalului instituțiilor medicale, respectarea cerințelor privind manipularea deșeurilor medicale, reducerea consumului de energie și responsabilitatea pentru calitatea asistenței medicale furnizate.

Întocmirea situațiilor financiare și optimizarea procesului de adoptare a deciziilor în baza acestora pot fi posibile dacă vor avea loc inovații în acest domeniu [189, p.161]. Un exemplu poate servi implementarea, în anul 2017, în 15 IMSP a *Sistemului Informațional Automatizat „Asistența Medicală Spitalicească”*, schema căruia este în anexa 31. Acesta are ca scop sporirea funcționării IMSP care constă în: abordarea creativă și inovatoare, asumarea riscurilor. Valoarea proiectului este semnificativă și constituie 9,8 milioane de lei, bani alocați din bugetul de stat [231].

3.4. Concluzii la capitolul 3

În prezentul capitol, este examinat modul de dezvoltare a sistemului informațional al IMSP în baza calculării costului serviciilor medicale, direcțiile de raționalizare privind organizarea contabilității de gestiune în cadrul IMSP, problemele privind structura, modul de perfectare și de

utilizare a rapoartelor financiare și manageriale în procesul decizional, precum și calculele și deciziile de optimizare a resurselor acestor entități, ceea ce ne-a permis să formulăm următoarele concluzii:

1. Informațiile privind costul tratamentului, unei zi/pat, unei consultații, unei analize a sângelui etc., sunt necesare pentru luarea deciziilor privind prețurile, planificarea costurilor, controlul asupra costurilor, bugetarea, gestionarea abaterilor de la buget, evaluarea variațiilor costurilor la schimbarea volumului de servicii. Costul serviciilor medicale include costurile directe, a căror legătură cu serviciul este direct atribuibilă, și costurile indirecte, care sunt asociate cu serviciile medicale, sunt necesare și trebuie repartizate în mod rezonabil. Criteriul utilizat pentru repartizarea costurilor indirecte depinde de scopurile pentru care este destinată informația.

2. A fost propusă aplicarea metodei ABC-costing pentru determinarea costului serviciilor medicale aferent unui pacient. Originalitatea metodei propuse constă în separarea costurilor de operare și tratament în sală. Acest lucru va permite determinarea mai exactă a costurilor pentru pacienții operați de diferite grade de complexitate, determinarea diferențiată a costurilor cu personalul, luând în considerare gradul de complexitate și volumul, ceea ce mărește motivația personalului, formarea mai exactă a bugetului pe secții, având în vedere numărul de operațiuni, care va permite gestionarea abaterilor de la buget și luarea deciziilor manageriale.

3. La etapa actuală, bugetarea în domeniul sănătății are loc de „sus în jos”, ceea ce presupune o mai mică responsabilitate a departamentelor și secțiilor IMSP pentru rezultatele obținute. Planificarea de „jos în sus”, precum elaborarea de planuri care să reflecte o necesitate reală, nu se realizează efectiv. Acest sistem de planificare financiară se numește bugetare tradițională. Una dintre deficiențele metodologice majore ale sistemului existent de buget este că planificarea nu se axează pe nevoile reale ale populației, în anumite tipuri de asistență medicală, pe necesitățile instituțiilor medicale de diferite tipuri de resurse, echipamente, etc., și prin indicatori indirecti, cum ar fi număr de populație, numărul de paturi, posturi, etc. În această situație, planificarea financiară determină costurile, dar nu determină direcția de activitate. Caracteristica principală a planificării tradiționale poate fi considerată ca fiind utilizarea pe scară largă în practică, a metodei de indexare, adică planificarea de la nivelul atins prin utilizarea coeficientului deflator.

4. În urma analizei practicii circulației documentelor primare și structurii acestora la IMSP autohtone, am constatat următoarele neajunsuri: existența unor discrepanțe între necesitățile de informare ale utilizatorilor interesați și informațiile furnizate de situațiile financiare; accesul limitat la rapoartele IMSP pentru o gamă largă de utilizatori; lipsa unor informații financiare

sistematice privind principalele procese ale IMSP, ceea ce face dificilă efectuarea analizei economice la diferite niveluri de management; prezența unui număr mare de forme de raportare statistică, care implică resurse și timp enorm pentru elaborare și prelucrare analitică; insuficiența în rapoartele existente a indicatorilor privind rezultatele activității economice a IMSP (majoritatea sunt dedicate unei evaluări statistice a stării de sănătate a populației), numărul mare de forme de raportare privind starea de sănătate a cetățenilor și mai puține rapoarte cu privire la principalii indicatori care caracterizează activitatea economică a instituției medicale.

5. Autorul propune utilizarea și acceptarea acelor indicatori de performanță, care ar putea fi comparați cu cei prevăzuți de organismele internaționale, astfel că IMSP autohtone să poată participa în evaluări internaționale pentru atragerea pacienților străini.

6. Implementarea în IMSP a modelului raportării integrate utilizat în entitățile private poate fi adaptat, reieșind din faptul că raportarea integrată în instituțiile publice trebuie să păstreze caracteristicile raportării integrate din entitățile private (reflectarea factorilor economici, sociali și de mediu; cuprinderea informațiilor financiare și non-financiare, etc.).

La elaborarea raportului integrat în IMSP se va ține cont că informațiile financiare și non-financiare se pun la același nivel de importanță în ceea ce privește prezentarea informațională a performanțelor, respectiv a responsabilității asumate față de părțile interesate.

CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI

În urma cercetărilor teoretico-metodologice și aplicative în teza de doctor, cu referire la particularitățile contabilității în instituțiile medico-sanitare publice la autofinanțare, permite formularea următoarelor **concluzii**:

Investigarea multilaterală a aspectelor teoretico – metodologice în domeniul ocrotirii sănătății ne-a permis să constatăm că, IMSP prestează o multitudine de servicii medicale, totodată în baza surselor examinate, am determinat o varietate a definiției „serviciilor medicale”, însă acestea nu reflectă toate particularitățile activității IMSP. Astfel, am studiat aprofundat impactul acestora asupra modului de organizare a contabilității acestea fiind particularități: economice, medicale, sociale și organizatorice [202, p.134].

Reieșind din particularitățile menționate am formulat factorii principali care influențează contabilitatea: tipul serviciilor medicale; gradul de automatizare; structura organizatorică; baza juridică; specificul procesului de activitate.

Totodată, în urma cercetărilor am stabilit că contabilității financiare în IMSP se acordă o atenție suficientă, însă contabilitatea de gestiune rămâne în umbră. Astfel, a fost propusă o accepțiune proprie a noțiunii, adaptată acestor entități: ***contabilitatea de gestiune în IMSP, reprezintă un sistem informațional contabil care generează indicatori și date relevante tuturor nivelurilor de conducere în scopul controlului și planificării resurselor, evaluării eficienței utilizării acestora și luării deciziilor privind îmbunătățirea calității asistenței medicale.***

La etapa actuală, bugetarea în domeniul sănătății are loc de „sus în jos”, ceea ce presupune un nivel scăzut de responsabilitate a departamentelor și secțiilor IMSP pentru rezultatele obținute. Planificarea de „jos în sus”, precum și elaborarea de planuri care să reflecte o necesitate reală, nu se realizează efectiv. Una dintre deficiențele metodologice majore ale sistemului existent de bugetare este că, planificarea nu se axează pe nevoile reale ale populației. În această situație, planificarea financiară determină costurile, dar nu determină direcția de activitate [50].

Succesul și calitatea serviciilor medicale depind în mare parte de aprovizionarea entității cu medicamente și dispozitive medicale. Problematika procesului de achiziție cu medicamente și dispozitive medicale a IMSP este în primul rând legată de crearea sortimentului de medicamente la IMSP, planificarea procedurilor de achiziții de medicamente și dispozitive medicale și modalitățile de intrare a medicamentelor [46, 181, p.8].

Prestarea serviciilor medicale de către IMSP, generează diverse cheltuieli și costuri. Evidența acestora la IMSP constituie unul din cele mai importante și dificile sectoare ale sistemului

de evidență. Totodată s-a efectuat o analiză a situațiilor de profit și pierdere a IMSP analizate și s-a constatat că ponderea costului vânzărilor în totalul cheltuielilor este de aproximativ 90%, ceea ce a determinat să acordăm o atenție primordială „Costului vânzărilor”.

Pentru argumentarea economică a costurilor și soluționarea calculării costului efectiv al serviciilor medicale este important de delimitat noțiunile de „tarif al serviciilor medicale”, „costul serviciilor medicale” și „costul serviciilor medicale contractate de către IMSP cu CNAM”, în scopul desfășurării unei activități adecvate și luarea deciziilor manageriale corecte.

În rezultatul analizei am constatat o structură diferită a costurilor serviciilor medicale în conformitate cu actele normative în vigoare.

Conceptul veniturilor în cadrul IMSP, în opinia noastră, dobândește un sens diferit de cel al veniturilor din alte ramuri. Ponderea cea mai mare a veniturilor IMSP revine finanțării bugetare, de aceea, definiția acestora poate avea următorul conținut: ***veniturile reprezintă sume obținute din utilizarea mijloacelor cu destinație specială pentru serviciile medicale prestate, a căror avantaj economic și social se concretizează prin satisfacerea necesităților populației în ocrotirea și recuperarea sănătății.***

La instituțiile analizate s-a constatat că la etapa inițială nu se contabilizează veniturile contractate și aprobate în devizul de venituri și cheltuieli conform Programului unic al asigurării obligatorii de asistență medicală, ci doar ulterior la emiterea facturilor cu cunoașterea sumei exacte a veniturilor transferate de către CNAM.

Totodată, în urma analizei practicii circulației documentelor specializate și situațiilor financiare la IMSP, am constatat următoarele neajunsuri:

- ✓ existența unor discrepanțe între necesitățile de informare ale utilizatorilor interesați și informațiile furnizate de acestea;
- ✓ accesul limitat la rapoartele IMSP pentru o gamă largă de utilizatori;
- ✓ lipsa unor informații sistematice privind principalele procese ale IMSP;
- ✓ prezența unui număr mare de rapoarte statistice;
- ✓ insuficiența indicatorilor calității prezentați în rapoartele privind rezultatele activității economice.

Implementarea în IMSP a modelului raportării integrate utilizat în entitățile private poate fi adaptat, reieșind din faptul că raportarea integrată în instituțiile publice trebuie să păstreze caracteristicile raportării integrate din entitățile private (reflectarea factorilor economici, sociali și de mediu, cuprinderea informațiilor financiare și non-financiare, etc.).

La elaborarea raportului integrat în IMSP se va ține cont că informațiile financiare și non-financiare se pun la același nivel de importanță în ceea ce privește prezentarea informațională a performanțelor, respectiv a responsabilității asumate față de părțile interesate.

Soluționarea problemei științifice importante abordate în teză, care a fost soluționată în domeniul cercetat, constă în perfecționarea contabilității în instituțiile medico-sanitare publice la autofinanțare, modernizarea procesului de bugetare, precum și în perfecționarea modului de contabilizare a operațiilor economice privind veniturile și cheltuielilor, raționalizarea metodelor existente ale contabilității costurilor în contextul gestionării strategice a IMSP. Soluționarea acestei probleme în prezenta cercetare a demonstrat avantajele recomandărilor formulate în teză și influența benefică a acestora asupra performanțelor IMSP.

Cercetările efectuate permit formularea următoarelor *recomandări* referitoare la perfecționarea contabilității în IMSP:

- 1 Noțiunea de **servicii medicale**, trebuie aprofundată prin următoarea definiție **un ansamblu de acțiuni profesionale, compensatorii, necesare, suficiente, conștiincioase, ale unui subiect (prestator de servicii) care vizează satisfacerea nevoilor pacientului (consumatorul serviciului), al cărui conținut este intervenția medicală în scopul asigurării sănătății omului.**
2. Pentru perfecționarea contabilității operațiilor de aprovizionare cu medicamente și dispozitive medicale în cadrul IMSP, se recomandă:
 - a) organizează contabilității medicamentelor pe surse de proveniență (proprie, primite cu titlul gratuit, primite sub formă de ajutor, achiziționate cu destinație specială);
 - b) inserarea și aplicarea unui cont nou de activ **218 „Medicamente, consumabile și reactive”** în scopul organizării corecte a contabilității analitice și cantitative a bunurilor medicale în IMSP.
 - c) utilizarea contului extrabilanțier **926 „Medicamente și dispozitive medicale primite pentru depozitare și repartizare”** în cazul în care IMSP primește medicamente și dispozitive medicale, având funcția de distribuitor sau administrator a tratamentului unor nozologii. Această activitate este una auxiliară ce nu generează venituri și/ sau cheltuieli, de aceea aplicarea unui cont extrabilanțier va optimiza formarea fluxului de informație privind repartizarea medicamentelor altor entități din sistemul de sănătate
 - d) specificarea în politicile contabile a modului de stingere reciprocă a obligațiilor stabilite prin contractul de achiziție publică dintre Centrul pentru achiziții publice centralizate în sănătate și operatorul (furnizorul) medicamentelor și dispozitivelor medicale.

3. Contabilitatea veniturilor în IMSP trebuie perfecționată pe următoarele direcții principale:
- a) în cadrul organizării contabilității veniturilor pe centre de responsabilitate, este necesară asigurarea cantității și calității informației privind procesul decizional, de aceea, autorul propune deschiderea și utilizarea unor subconturi și conturi analitice noi, care vor permite colectarea informației cu privire la sursa de finanțare, tipul de asistență medicală, tipul pacientului în analitică largă, în funcție de necesitățile IMSP, cum ar fi calcularea și controlul abaterilor în conturile contabile. În baza acestor conturi a fost elaborată schema înregistrărilor contabile a operațiilor economice.
 - b) utilizarea contului de pasiv **537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”** și a schemei de contabilizare a veniturilor din servicii de asistență medicală conform Programului unic al asigurării obligatorii de asistență medicală pentru reflectarea la sfârșitul fiecărui trimestru și anual a abaterilor de la sumele bugetate, indicată în devizul de venituri și cheltuieli (business-plan) (economia sau deficitul), necesare procesului decizional.
 - c) aplicarea IFRS15 de către IMSP pentru recunoașterea veniturilor fapt care ar favoriza internaționalizarea relațiilor cu instituțiile europene întru realizarea Acordului de asociere RM-UE și alinierea la acquis-ul european. Utilizarea IFRS15 ar face evaluarea mai corectă a veniturilor corectate cu creanțele dubioase, iar instituțiile medicale vor trebui să aplice raționalismul profesional pentru a determina dacă modificările ulterioare ale estimărilor vor fi recunoscute sub formă de cheltuieli sau datorii dubioase.
4. Perfecționarea metodologiei de contabilizare a costurilor în IMSP implică unele direcții de perfecționare, dintre care principalele sunt următoarele:
- a) identificarea centrelor de responsabilitate prin descentralizarea structurii financiare a IMSP;
 - b) utilizarea contul **2152 „Servicii în curs de execuție”** pentru prezentarea unei informații depline a costului cazului tratat și posibilitatea analizei rezervelor aferente cazurilor nefinisate;
5. În scopul îmbunătățirii raportării financiare și manageriale interne în domeniul contabilității în IMSP, se propune:
- a) aplicarea metodei ABC-costing pentru determinarea costului serviciilor medicale aferent unui pacient care va permite determinarea mai exactă a costurilor pentru pacienții operați de diferite grade de complexitate, determinarea diferențiată a costurilor cu personalul, luând în considerare gradul de complexitate și volumul. Efectele aplicării acestei metode va mări motivația personalului, va permite formarea mai exactă a bugetului pe secții, având în vedere numărul de operațiuni, va permite gestionarea abaterilor de la buget și luarea deciziilor manageriale.

- b) optimizarea procesului de bugetare prin aplicare *bugetului orientat la rezultat* care reprezintă o metodă de prezentare și fundamentare a bugetelor, având la bază programe cu scopuri, obiective și indicatori de evaluare a performanței acestora la toate etapele procesului bugetar, fiind un instrument eficient de management bugetar, care asigură stabilirea priorităților și luarea deciziilor privind alocarea resurselor bugetare. Aplicarea pentru evaluarea acestor bugete a *indicatorilor de produs, indicatorilor de eficiență și indicatorilor de rezultat*.
- c) aplicarea modelului și structurii **Raportului integrat** la IMSP. Acesta fiind un instrument de informare și comunicare foarte eficient va permite dezvoltarea informațiilor cu privire la dezvoltarea durabilă, transparența în domeniul ecologiei, precum și dezvoltarea unor mecanisme de responsabilitate față de mediu. În aceste condiții, raportul integrat propus va fi ca bază de informare pentru a evalua măsura în care indicatorii de dezvoltare durabilă sunt exprimați în indicatori financiari și nefinanciari.
- d) argumentarea utilizării Raportării integrate ca bază de informații pentru monitorizarea și controlul documentelor de planificare strategic, planurilor și rezultatele punerii în aplicare a conceptului de dezvoltare socială și economică a IMSP. Acesta va conține nu doar indicatori financiari, ci și non-financiari ce caracterizează impactul organizațiilor din sectorul public.

Rezultatele cercetării constituie un aport în dezvoltarea teoriei și practicii contabilității în IMSP prin aprofundarea și perfecționarea metodologiilor și practicilor existente în domeniu. Aceste rezultate contribuie la obținerea informațiilor utile și fiabile și influențează benefic procesul de adoptare a deciziilor privind costurile și veniturile în medicină.

BIBLIOGRAFIE:

1. Avram M., Contabilitate managerială. Craiova: Ed. Universitară, 2005, 252 p.
2. Acordul de asociere între Republica Moldova și Uniunea Europeană, p.38, (vizitat 16.10.2017) <http://www.mfa.gov.md/img/docs/Acordul-de-Asociere-RM-UE.pdf>
3. Agenția Medicamentului și Dispozitivelor Medicale, (vizitat 16.01.2018) <http://www.amed.md/ro/medications>
4. Badea E., și alții. Managementul spitalului, București: Editura. Hpres, 2006, 259 p.
5. Bajan M., Bajorean E., Contabilitatea și controlul de gestiune în entitățile producătoare de mobilă, monografie, Chișinău, Editura: ASEM, 2018, 176 p.
6. Bajan M., Contabilitatea și controlul de gestiune în entitățile producătoare de mobilă, Autoreferat , ASEM, Chișinău 2015, 30 p.
7. Bădicu G., Mihaila S., Avornic A., Contabilitatea managerială, Chișinău: Editura: Învățătorul modern, 2015, 277 p.
8. Bârliba E., Sisteme de sănătate Europene , Practica medicală, vol.. 3, nr. 3(11), 2008, pp.116-120.
9. Bîrcă A. Contabilitatea în entitățile publice, Chișinău: Editura: ASEM, 2010, 114 p.
10. Bîrcă A. Controlul de gestiune în optimizarea performanței entității, monografie, Editura: TipoMoldova, Iași, 2017, 243 p.
11. Blanovschi A, Căun V. Dicționar de economie, Chișinău: Ed. Gheorghe Asachi, 1996, 234 p.
12. Botez D. Raportarea integrată – sfârșit sau un nou început pentru raportarea financiară?, În: Audit financiar, anul IX, nr. 98-2/2013, București, 2013, pp. 23-30.
13. Bouquin H. Contabilitatea de gestiune. Iași: Editura TipoMoldova, 2004, 361 p.
14. Buga M. Aspecte socio-economice și juridice ale implementării asigurărilor obligatorii de asistență medicală, Teza de doctor. Chișinău, 2011, 156 p.
15. Bugaian L. Managementul costurilor și contabilitatea managerială. Chișinău: Bons Offices, 2003, 150 p.
16. Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară. (vizitat 04.02.2018) <http://www.mf.gov.md>
17. Cadrul Bugetar pe Termen Mediu 2018-2020. (vizitat 05.09.2018) (http://mf.gov.md/sites/default/files/sites/default/files/atasamente/comunicate/cbtm_2018-2020.pdf)
18. Caraiani C., Dumitrana M. Contabilitate de gestiune & control de gestiune. București: Editura Universitară, 2008. 421 p.
19. Caraman S., Cușmăunșă R. Contabilitate managerială. Note de curs, Chișinău: Editura Tipografia Centrală, 2007, 225 p.
20. Chersan I., Studiu privind practici și tendințe în raportarea integrată , Audit financiar, XIII, 9(129), 2015, pp.25-36.
21. Ciocanu M. Argumentarea științifică a strategiei de dezvoltare a asigurărilor obligatorii de asistență medicală în Republica Moldova, Autoref. tezei de dr. hab. în medicină. Chișinău, 2008, 51 p.
22. Circulara Centrului pentru Achiziții Publice Centralizate în Sănătate către IMSP nr.Rg02-313 din 21.02.2018 (vizitat 25.05.2018) <http://capcs.md/wp-content/uploads/2016/10/Rg02-313.pdf>

23. Ciurea D., Datele de costuri și financiare. Mecanisme de plată a spitalelor în contextul sistemului DRG (vizitat 03.02.2018) http://old.ms.md/_files/6707-Ciurea_Mecanisme_de_plat_a_spitalelor_in_%2520contextul_DRG.pdf
24. Congres al Profesiei Contabile din România, Sesiunea V: Raportarea integrată CECCAR Business Magazine Nr. 33, 15-21 noiembrie, 2016. (vizitat 12.03.2017) <http://www.ceccarbusinessmagazine.ro/printeaza-articolul-1233/>
25. Compania Națională de Asigurări în Medicină (vizitat 05.07.2018) <http://www.cnam.md/?news=283>
26. Compania Națională de Asigurări în Medicină (vizitat 05.05.2018) <http://www.cnam.md/?page=9>
27. Cobzari L., Miron O., Moroi T., Sistematizarea surselor de finanțare a sistemului național de sănătate. Conferința științifică internațională „Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii”, Chișinău, editura:ASEM, 2015, Vol.2, pp.10-15.
28. Cozma D. Inovare în domeniul contabilității – raportarea integrată (vizitat 28.06.2018) , <http://www.nos.iem.ro/bitstream/handle/123456789/238/Cosma%20Ighian%20Dana.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
29. Constantin C., Creșterea performanțelor manageriale prin implementarea metodei Time-driven activity-based costing în sistemul de sănătate din România, Rezumat teza de doctorat, Craiova, 2015, 26 p.
30. Constituția Republicii Moldova din 29.07.1994. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 12.08.1994, nr. 1.
31. Copăceanu C., Eficiența mecanismului de finanțare a sistemului ocrotirii sănătății în Republica Moldova Autoref. al tezei de dr. șt.econ. Chișinău, 2015, 31 p.
32. Criveanu M., Contabilitatea publică, Craiova: Editura Universitaria, 2018, p.198.
33. Damașcan Gh. Metodologii de contractare a serviciilor medicale în cadrul asigurărilor obligatorii de sănătate Teză de doc. hab. în științe medicale, Chișinău, 317 p.
34. Damașcan Gh., Ețco C., Moroșanu M., Implementarea mecanismelor de plată pentru performanță în cadrul asigurărilor medicale obligatorii. Analele Științifice ale USMF „N.Testemițanu”, 2013, Ediția XIV, vol.2, pp.169-173.
35. Diaconu P. Contabilitate managerială și planuri de afaceri. București: Editura Economică, 2006, 341 p.
36. Dicționarul explicativ al limbii române, www.dex.ro (vizitat 10.03.2016)
37. Directiva 2011/24/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 9 martie 2011 privind aplicarea drepturilor pacienților în cadrul asistenței medicale transfrontaliere. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0024&from=RO> (vizitat 15.05.2017)
38. Directiva 2013/34/UE, a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013. <http://www.justice.gov.md/file/Centrul%20de%20armonizare%20a%20legislatiei/Baza%20Ode%20date/Materiale%202014/Legislatie/32013L0034.pdf> (vizitat 18.04.2017)
39. Dispoziția MSMPS nr.36d din 01 februarie 2018 cu privire la distribuția pansamentelor „Miromul” pacienților ce suferă cu epidermoliză buloasă. (vizitat 18.08.2018) https://msmps.gov.md/sites/default/files/legislatie/dispozitie_36_d_distribuirea_pansam_miromul.pdf
40. Dumitru C., Ionaș C., Contabilitatea de gestiune și evaluarea performanțelor. București:

- Editura Universitară, 2005, 381 p.
41. Dumitru M., Calu D. Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor. Ploiești: Editura Contraplus, 2008. 240 p.
 42. Epuran M, Băbăiță V, Imbrescu C. Teoria contabilității. București: Editura Economică, 2004, 464 p.
 43. Ețco C., coordonator Sistemul de plată pe caz tratat și impactul lui asupra activității instituțiilor medicale spitalicești din RM. În: Revista Sănătate publică, economie și management în medicină, Chișinău, 2006, nr.2, pp.4-7.
 44. Ețco C., Croitoru C., Metode și strategii moderne de optimizare a calității serviciilor medicale chirurgicale. (vizitat 14.04.2018) .
<http://library.usmf.md:8080/jspui/bitstream/123456789/3377/1/METODE%20C5%9EI%20STRATEGII%20MODERNE%20DE%20OPTIMIZARE%20A%20CALIT%20C4%82%20C5%A2II.pdf>
 45. **Frumusachi L.** Sisteme de plată utilizate în cadrul asigurărilor obligatorii de asistență medicală. În: Revista Științifică „Studii Economice”, ULIM; nr.3-4 (decembrie), 2009. p.380-383.
 46. **Frumusachi L.** Abordări conceptuale privind aplicarea controlului de gestiune. În: Studia Universitatis, 2016, nr.7(97), pp.49-53.
 47. **Frumusachi L.** Controlul intern în instituțiile de prestări servicii medicale publice În: Economica, 2017, nr.1(99), pp. 123-134.
 48. **Frumusachi L.** Raportarea integrată – perspective în instituțiile medico-sanitare publice la autofinanțare, Integrated reporting - perspectives in public health institutions in self-financing., European Journal of Accounting finance & Business, Volume V, October 2017, p.45-55.
 49. **Frumusachi L.** Unele particularități privind caracteristicile serviciilor de sănătate din cadrul instituțiilor medico-sanitare publice Vectorul European, nr.3/2016, pp.59-65.
 50. **Frumusachi L.** Sistemul de bugete – instrument de bază în instituțiile medico-sanitare publice la autofinanțare Simpozionul Internațional „Universul științelor”, EDIȚIA VIII-a din 22 octombrie 2017, Iași, România.
 51. **Frumusachi L.** Modul de retribuire a muncii în instituțiile de prestări servicii medicale. În: Simpozionul internațional al tinerilor cercetători, 10-11 aprilie 2009, Chișinău: ASEM, 2009, ed. a VII-a, vol.1, p.373-376.
 52. **Frumusachi L.** Aspecte ale contabilității consumurilor și cheltuielilor în instituțiile de prestări servicii medicale. Simpozionul internațional al tinerilor cercetători, 28-29 aprilie 2010, Chișinău: ASEM, 2010, ed. a VIII-a, vol.1, pp.328-330.
 53. **Frumusachi L.** Constatarea și contabilitatea veniturilor în instituțiile de prestări servicii medicale. Simpozionul internațional al tinerilor cercetători, 19-20 aprilie 2007, Chișinău: ASEM, 2007, ed. a V-a, vol.1, pp.254-256.
 54. Furtunescu F. și alții, Managementul serviciilor de sănătate - abordare prin proiecte, București: Editura Carol Davila, 2010, 293 p.
 55. Golovin B. Argumentarea științifică a direcțiilor strategice de dezvoltare a sistemului de sănătate pe termen mediu. Autoref. la teza de dr.în medicină. Chișinău, 2010, 37 p.
 56. Grabarovschi L. Concepte contemporane în gestiunea și contabilitatea costurilor, În: Analele ASEM, ediția a XI-a, nr.2, Chișinău, 2013, pp.100-104.
 57. Grabarovschi L., Controllingul ca instrument de optimizare a deciziilor manageriale, În:

- Conferința științifică internațională „Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale”, ed. V-a, 1 aprilie, 2016, ASEM, Chișinău, pp. 123-128.
58. Graur A., Bugan C., Harea R., Recunoașterea veniturilor în cadrul campaniilor de fidelizare a clienților prin prisma IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții”. Conferința Științifică Internațională „Contabilitatea și auditul în condițiile globalizării: realități și perspective de dezvoltare”, Ed. a 7-a, 19-20 aprilie 2018, Chișinău, Editura ASEM, pp.108-113.
 59. Grigoroii L., Dumitru M., Raportarea integrată – perspectivă pentru entitățile din Republica Moldova, Conferința științifică internațională „Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale”, Ed. a 5-a, 1 aprilie 2016 , Chișinău, ed. ASEM, 2016. pp. 9-15.
 60. Grosu V., Tanasă S., Performanța prin prisma raportării integrate. O abordare a cadrului elaborat de consiliul internațional pentru raportare integrată, În: Conferința Științifică Internațională „Contabilitatea și auditul în condițiile globalizării: realități și perspective de dezvoltare”, Ed. a 7-a, Editura Arva Color, 19-20 aprilie 2018, Chișinău, pp. 163- 168.
 61. Grigoroii L., Lazari L., Contabilitatea întreprinderii, Chișinău: Ed. Cartier, 2017. 631 p.
 62. Gulian M., Responsabilitatea și răspunderea juridică în domeniul ocrotirii sănătății, Teza de dr. în drept, 2017, 191p.
 63. Gădău L., Sinteza Cursului: control de gestiune, (vizitat 23.11.2017) https://se-b.spiruharet.ro/images/secretariat/licenta/fb/2016-2017/sinteze_an_2_2016_2017/fb_sinteza_controlul_de_gestiune.pdf
 64. Haj Assaf Mahmoud., Factori organizaționali de perfecționare a managementului instituțiilor medicale din Republica Moldova. Autoref. tezei de dr. șt.econ. Chișinău, 2009, 28p.
 65. Horngren C., Datar M., Foster G. Contabilitatea costurilor, o abordare managerială. Chișinău: Arc, 2006. 939 p.
 66. Hotărârea Guvernului nr. 928 din 13.08.2007 cu privire la modul de constituire și de utilizare a mijloacelor speciale ale instituțiilor publice subordonate Ministerului Sănătății În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 07.09.2007, nr. 141-145.
 67. Hotărârea Guvernului 397 din 31.05.2011 cu privire la aprobarea Regulamentului de organizarea și funcționare a Ministerului Sănătății, structurii și efectivului-limită ale aparatului central al acestuia. În Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 07.06.2011, nr. 95.
 68. Hotărâre Guvernului nr.1387 din 10.12.2007 cu privire la aprobarea Programului Unic al asigurării obligatorii de asistență medicală. În: Monitorul oficial al Republicii Moldova din 21.12.2007, nr. 198-202 .
 69. Hotărârea Guvernului 694 din 30.08.2017 cu privire la organizarea și funcționarea Ministerului Sănătății, Muncii și Protecției Sociale. În Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 01.09.2017, nr. 322-328.
 70. Hotărârea Guvernului nr.71 din 23.01.2013 cu privire la aprobarea Regulamentului, structurii și efectivului-limită ale Agenției Medicamentului și Dispozitivelor Medicale. În Monitorul Oficial din 25.01.2013, nr. 18-21.
 71. Hotărârea Guvernului nr. 1020 din 29.12.2011 cu privire la tarifele pentru serviciile medico-sanitare. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 13.01.2012, nr. 7-12.
 72. Hotărârea Guvernului nr. 1128 cu privire la Centrul pentru achiziții publice centralizate în sănătate În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 11.10.2016, nr. 353-354.
 73. Hotărârea Colegiului Biroului Național de Statistică nr. 20 din 29.12.2009. Pus în aplicare

- de la 01.01.2014.<http://www.statistica.md/pageview.php?l=ro&idc=385>
74. Hotărârea Guvernului nr. 837 din 06.07.2016 „Cu privire la aprobarea Regulamentului privind salarizarea angajaților din instituțiile medico-sanitare publice încadrate în sistemul asigurărilor obligatorii de asistență medicală. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 12.07.2016, nr.204-205.
 75. Hotărârea Guvernului nr. 1032 din 20.12.2013 cu privire la aprobarea Strategiei naționale de sănătate publică pentru anii 2014-2020. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 27.12.2013, nr. 304-310.
 76. Hotărârea Guvernului nr. 525 din 22.06.2010 pentru aprobarea Regulamentului cu privire la modul de aprobare și înregistrare a prețurilor de producător la medicamente, În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 25.06.2010, nr. 105-106.
 77. Hotărârea Guvernului nr. 603 despre aprobarea Regulamentului privind formarea prețurilor la medicamente și alte produse farmaceutice și parafarmaceutice din 02.07.1997 În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 07.08.1997, nr. 51-52.
 78. Hotărârea Guvernului nr. 156, cu privire la aprobarea Statutului Companiei Naționale de Asigurări în Medicină, În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 27-28, din 11.02.2002.
 79. IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții”. În:
lex.justice.md/UserFiles/File/2016/mo453-458md/standard.15_154.doc
 80. Indicații metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor, În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 22.10.2013, nr.233-237/1534.
 81. Ionașcu I., Filip S., Stere M. Control de gestiune. București: Editura Economică, 2006, 271 p.
 82. Jarman S., Case mixt în Moldova, Editura HIm-interchange, Vol 2 N/ 3, Eastern Europe 2012, pp.17 -19.
 83. Lazari L. Relevanța informațiilor contabile în procesul decizional Conferința științifică internațională „Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță”, Chișinău:Ed. ASEM, 2015, pp.12-18.
 84. Lazari L., Cucos N., Raportarea Financiară: Realitatea Republicii Moldova și perspective ale integrării în spațiul european. În: Conferință Științifică Internațională Studentească „Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători”, Chișinău: Editura ASEM, 2017, pp. 31-38.
 85. Legea privind finanțele publice nr. 500 din 11 iulie 2002. Publicat Monitorul Oficial al României , Partea I, Nr. 597 din 13 august 2002, intrare in vigoare: 1 ianuarie 2003.
 86. Legea bugetului de stat pentru anul 2017, nr.79, din 16.12.2016, Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 27.12.2016, nr. 472-477 .
 87. Legea Contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017 În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 05.01.2018, nr. 1-6.
 88. Legea cu privire la drepturile și responsabilitățile pacientului nr. 263 din 27.10.2005. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 30.12.2005, nr. 176-181.
 89. Legea nr. 1409 din 17.12.1997 cu privire la medicamente. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 11.06.1998, nr. 52-53.
 90. Legea nr. 181 din 25.07.2014 cu privire la finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 08.08.2014, nr. 223-230.
 91. Legea nr. 1409 din 17.12.1997 cu privire la medicamente. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 11.06.1998, nr. 52-53.

92. Legea nr. 102 din 09.06.2017 cu privire la dispozitivele medicale. În: Monitorul Oficial al Republicii din 14.07.2017, nr. 244-251.
93. Legea nr. 1456 din 25.05.1993 cu privire la activitatea farmaceutică. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 15.04.2005, nr. 59-61.
94. Legea nr. 1585–XIII cu privire la asigurarea obligatorie de asistență medicală din 27 februarie 1998, În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 30.04.1998, nr. 38-39.
95. Legea nr. 185/2017 din 24 iulie 2017 din România privind asigurarea calității în sistemul de sănătate, publicată În: Monitorul Oficial nr. 599 din 26 iulie 2017.
96. Legea nr. 263 din 27.10.2005 cu privire la drepturile și responsabilitățile pacientului. În Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 30.12.2005., nr. 176-181.
97. Legea nr.131 din 03.07.2015 privind achizițiile publice În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 31.07.2015, nr.197-205.
98. Legea nr.181 din 25.07.2014 cu privire la finanțele publice și responsabilității bugetar-fiscale În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 25.07.2014, nr. 223-230.
99. Legea nr. 264-XV din 26.06.2003 „Cu privire la implementarea asigurărilor obligatorii de asistență medicală și la constituirea fondurilor de asigurări obligatorii de asistență medicală pe anul 2003” În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 01.07.2003, nr.134.
100. Legea ocrotirii sănătății nr.411-XIII. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 28.03.1995, nr.34.
101. Legea nr. 229 din 23.09.2010 privind controlul financiar public intern. În:Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 26.11.2010, nr.231-234/730 .
102. Malanciuc I., Metodologia de creare și implementare a condițiilor și programelor de asigurări medicale în Republica Moldova. Autoref. la teza de dr.în medicină. Chișinău, 2006, 22 p.
103. Management - Noțiuni introductive privind business planul (vizitat 23.03.2018)
<http://www.stiucum.com/management/management-general/Notiuni-introductive-privind-b91759.php>
104. Man M. Contabilitatea de gestiune și calculația costului. Craiova: Editura Scrisul Românesc, 1998. 231 p.
105. Mereuță I., Cojocaru V., Managementul financiar al Sistemului Sănătății Chișinău, 2003, Tipogr: Acad. de Șt. a Rep. Moldova, 173 p.
106. Mihaila S., Bărbieru A., Unele aspecte privind raportarea integrată și perspective de dezvoltare în Republica Moldova În: Conferința Științifică Internațională Studențească „Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători”, Chișinău: ASEM, 2017. pp.60-65.
107. Mihaila S., Contabilitatea și controlul de gestiune la întreprinderile de prelucrare a cărnii, Teza de doctor, ASEM, Chișinău 2013, 222 p.
108. Mihaila S., **Frumuachi L.**, Chirilov N., Unele aspecte privind perspectivele sistemului sănătății publice în Republica Moldova. În: Conferința Internațională „Dezvoltarea economico-socială durabilă a euroregiunilor și a zonelor transfrontaliere”, vol. XXXIII din 9 noiembrie 2018, Iași, România, p.356-365, 0,69 c.a., ISBN: 978-606-685-616-4.
109. Mihalcu C., Apetri A., Utilizarea bugetelor ca instrument de planificare și control, În: Conferința Științifică Internațională „Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii”, ASEM, 25-26 septembrie, Chișinău, 2015. p. 35-39.
110. Miron O., Aspectele financiare ale funcționării și corelării sistemelor de asigurări medicale obligatorii și facultative, Autoref. la teza de doctor, Chișinău, 2012, p.24.

111. Moroi T., Finanțarea sistemului de ocrotire a sănătății în Republica Moldova. Teză de doctor în științe economice, Chișinău, 2016, 143 p.
112. Moroșanu M., Ețco C., Managementul serviciilor de sănătate, Centrul Editorial-poligrafic Medicina, Chișinău, 2012, 180 p.
113. Nederița A. (coordonator). Contabilitate financiară. Chișinău: ASEM, 2003. 640 p.
114. Nederița A. Probleme metodologice ale contabilității veniturilor și cheltuielilor întreprinderii, Autoreferat al tezei de doctor habilitat în economie, Chișinău:Editura ASEM, Chișinău 2007, 44 p.
115. Nederița A., Aspecte metodologice-aplicative ale contabilității rezultatului din tranziția la noile SNC. În: Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță, ASEM, 2015, pp.32-34.
116. Nederița A. Probleme metodologice ale contabilității veniturilor și cheltuielilor întreprinderii, Autoreferat al tezei de doctor habilitat în economie, Chișinău:Editura ASEM, Chișinău 2007, 44 p.
117. NeedleS B., Anderson H., Caldwell J. Principiile de bază ale contabilității. Chișinău: Editura ARC, 2000,1240 p.
118. Norme metodologice cu privire la formarea devizului de venituri și cheltuieli (business-plan) și gestionarea surselor financiare provenite din fondurile asigurării obligatorii de asistență medical de către instituțiile medico-sanitare publice încadrate în sistemul asigurării obligatorii de asistență medicală aprobat prin Ordinul nr. 396/209 din 27.05.2015. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 19.06.2015, nr. 150-159.
119. Norme metodologice cu privire la elaborarea și aprobarea devizului de venituri și cheltuieli (business-plan) și gestionarea mijloacelor financiare provenite din fondurile asigurării obligatorii de asistență medicală de către instituțiile medico-sanitare încadrate în sistemul asigurării obligatorii de asistență medicală. În Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 05.06.2018, nr.182.
120. Oprea C., Călin C. Contabilitatea managerială. București: Tribuna Economică, 2007, 322 p.
121. Oprea L., Gavrilovici C., Instituții și sisteme în sănătate. București, Pro Universitaria, 2015, 193 p.
122. Opreșor T., Perspective de implementare a raportării integrate în entitățile din sectorul public, Rezumat la teză de doctor, Cluj-Napoca, 2017, p.26.
123. Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 158 din 22.12.2017 cu privire la modul de achitare și evidență a plăților la bugetul public național prin sistemul trezorerial al Ministerului Finanțelor în anul 2018. În Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 09.12.2017, nr. 451-463.
124. Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 159 din 27.12.2016 privind aprobarea Conceptului și Planului de acțiuni pentru elaborarea Standardelor Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 17.02.2017, nr.50-59.
125. Ordinul Ministerului Sănătății nr. 588 din 18.07.2016 cu privire la implementarea Hotărârea Guvernului nr.837 din 6 iulie 2016.
https://msmps.gov.md/sites/default/files/legislatie/ordin_nr.588_din_18.07.16-_cu_privire_la_implementarea_hotaririi_de_guvern.pdf (vizitat 11.05.2017).
126. Ordinul Ministerului Sănătății cu privire la aprobarea Regulamentelor – cadru de organizare și funcționare ale prestatorilor de servicii de sănătate nr.1086 din 30.12.2016 În:

- Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 24.03.2017, nr. 85-91.
127. Ordinul Ministerului Sănătății nr. 198/86 din 17.03.2014 cu privire la aprobarea formularelor de evidență medicală primară și dărilor de seamă în cadrul asigurării obligatorii de asistență medicală. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 28.03.2014, nr. 72-77.
 128. Ordinul Ministerului Sănătății nr.1076/720 din 30.12.2016 privind aprobarea Criteriilor de contractare a instituțiilor medico-sanitare în cadrul sistemului asigurării obligatorii de asistență medicală pentru anul 2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 20.01.2017, nr.19-23.
 129. Ordinul Ministerului Sănătății nr. 238 din 31.07.2009 privind ameliorarea alimentației pacienților în instituțiile medico-sanitare spitalicești. În Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 09.10.2009, nr. 153-154.
 130. Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 209 din 24.12.2015 cu privire la aprobarea Setului metodologic privind elaborarea, aprobarea și modificarea bugetului. În Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 31.12.2015, nr. 370-376.
 131. Ordinul Ministerului Sănătății nr. 329 din 25.11.2003 cu privire la instituirea instituțiilor medico-sanitare publice, (vizitat 23.11.2017)
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=340525>
 132. Ordinul Ministerului Sănătății și CNAM nr. 205/94-A din 19 martie 2015 (vizitat 19.10.2016) <http://lex.justice.md/md/357892/>
 133. Ordinul Ministerului Sănătății nr. 322 din 22.11.2002 Cu privire la asistența cu medicamente a bolnavilor spitalizați (vizitat 20.05.2017)
<http://farmaciasociala.usmf.md/wp-content/blogs.dir/168/files/sites/168/2014/05/Ordin-MS-RM-322.pdf>
 134. Ordinul Ministerului Sănătății și CNAM nr. 122-a/683 din 03.07.2012, (vizitat 13.01.2018)
http://www.cnam.md/editorDir/file/Ordine_ale_CNAM/ordin_comun_ms_122_a_din_03_06_2012.pdf
 135. Ordinul Ministerului Sănătății și Protecției Sociale nr. 287 din 12.07.2006 (vizitat 11.10.2016) file:///C:/Users/Admin/Desktop/carti/Ordin_287_din_12.07.06.pdf
 136. Ordinul CNAM nr. 431-A din 18.09.2017 cu privire la contractarea instituțiilor medico-sanitare pentru anul 2018, (vizitat 07.02.2018)
 137. http://www.cnam.md/httpdocs/editorDir/file/Legislatie/ordine/contractare2018/431-A%20din%2018_09_17%20contractarea%202018.pdf (vizitat 15.06.2018)
 138. Ordinul Ministerului Sănătății și Protecției Social nr. 492/139 din 22.04.2013 cu privire la medicamentele compensate din fondurile asigurării obligatorii de asistență medicală. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 17.05.2013, nr. 110-113.
 139. Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 216 din 28.12.2015 cu privire la aprobarea Planului de conturi contabile în sistemul bugetar și a Normelor metodologice privind evidența contabilă și raportarea financiară în sistemul bugetar În Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 31.12.2015, nr. 377-391.
 140. Ordinul MSMPS 1269 din 06.11.2018 cu privire la aprobarea rapoartelor statistice medicale de ramură, www.msmps.md (vizitat 10.10.2018).
 141. Ordinul Ministerului Sănătății, Muncii și Protecției Sociale nr. 635/205 cu privire la aprobarea privind aprobarea Normelor metodologice cu privire la elaborarea și aprobarea devizului de venituri și cheltuieli (business-plan) și gestionarea mijloacelor financiare

- provenite din fondurile asigurării obligatorii de asistență medicală de către instituțiile medico-sanitare încadrate în sistemul asigurării obligatorii de asistență medicală. În Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 05.06.2018, nr.182.
142. Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 85 din 31.12.2003 cu privire la Metodica de trecere a Planului de contabilitate evidenței contabile privind executarea devizelor de cheltuieli ale instituțiilor bugetare la Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor. În: Monitorul Oficial din 06.02.2004, nr.22.
 143. Ordinul Ministerului Sănătății nr. 428 din 02.06.2015 cu privire la aprobarea Ghidului „Controlul tuberculozei la nivelul asistenței medicale primare”, (vizitat 20.09.2016) <http://old.ms.gov.md/files/15079-Ghid AMP final.pdf>
 144. Ordinul Ministerului Sănătății, Muncii și Protecției Sociale nr. 1131/658A din 29.12.17 privind aprobarea Criteriilor de contractare a instituțiilor medico-sanitare în cadrul sistemului asigurării obligatorii de asistență medicală pentru anul 2018. În Monitorul Oficial al Republicii Moldova 26.01.2018, nr. 27-32.
 145. Ordinul Ministerului Sănătății, Muncii și Protecției Sociale nr. 1038 din 23.12.2016 cu privire la aprobarea listei indicatorilor de performanță a activității instituției medico-sanitare publice și Regulamentului privind modul de evaluare a indicatorilor de performanță a activității instituției medico-sanitare publice În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 3.02.2017, nr.30-39.
 146. Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 06.08.2013 privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 16.08.2013, nr.177-181.
 147. Ordinul Ministerul Sănătății nr. 68 din 30.01.2012, (vizitat 23.02.2018) http://old2.ms.gov.md/sites/default/files/legislatie/ordin_nr_68_din_30.01.2012.pdf
 148. Ordinul Ministerului Sănătății nr.139 din 03.07.2010, cu privire la asigurarea calității serviciilor medicale în instituțiile medico-sanitare https://msmps.gov.md/ro/legislatie_sanatate?field_legtip_tid=186 (vizitat 12.10.2016)
 149. Ordin nr. 1042/623 din 20.12.2017 cu privire la modificarea și completarea Ordinului MSMPS și CNAM cu privire la aprobarea formularelor de evidență medicală primară și dărilor de seamă în cadrul asigurării obligatorii de asistență medicală” nr. 198/86 din 17.03.2014.
 150. Oros O., Creșterea performanței sistemului informațional financiar-contabil în instituțiile spitalicești de stat din România, 2016, Târgoviște, p.57.
 151. Petroia A., Zubcova E., Gradul de transparență al gestiunii financiare în spitalele publice din Republica Moldova . Economica, 2017, nr.4(102), pp. 104-111.
 152. Popovici A., Cauș L. Aspecte generale privind aplicarea contabilității manageriale în construcții. În: Anale ASEM, ediția a XI, 2013, nr. 1, pp.195-199.
 153. Puțan A., Rolul novator al controlului de gestiune în înțelegerea dimensiunii financiare a performanței în sistemul sanitar din România, Rezumat la teza de doctor, Alba Iulia, 2013, 35 p.
 154. Protocolului clinic național „Tulburările mentale și de comportament legate de consumul de alcool” (vizitat 16.05.2018) <http://old.ms.gov.md/files/3989-PCN-20-tulburari%2520mentale%2520si%2520de%2520comp0atament%2520legate%2520de%2520alcool.pdf>
 155. Ramenskaia A., Medical service: concept and content. Tatishchevskie chteniia: ak-tual'nye

- problemy nauki i praktiki: materialy XII Mezhdunarodnoi nauch. praktich. konf.: Tatishchevskiyeye of reading: urgent problems of science and practice: materials XII International a scientific practical conference, part 2. Tolyatti, 2015, pp. 248–251.
156. Raportul privind executarea FAOAM pentru anul 2017 (vizitat 04.05.2018) http://www.cnam.md/httpdocs/editorDir/file/RapoarteActivitate_anuale/2018/RAPORT%200executarea%20FAOAM%20in%20anul%202017_rom.pdf
 157. Raportul privind executarea FAOAM pentru anul 2016 (vizitat 17.05.2017) http://www.cnam.md/httpdocs/editorDir/file/RapoarteActivitate_anuale/executare%20faoa m/Raport-executare-FAOAM.pdf
 158. Regulamentul (UE) 2017/745 al Parlamentului European și al Consiliului din 5 aprilie 2017 privind dispozitivele medicale (vizitat 04.08.2018) <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017R0745&from=EN>
 159. Regulamentul (UE) 2017/746 al Parlamentului European și al Consiliului din 5 aprilie 2017 privind dispozitivele medicale pentru diagnostic in vitro, (vizitat 04.08.2018) <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017R0746&from=EN>
 160. Regulamentul-cadru de organizare și funcționare ale prestatorilor de servicii de sănătate cu privire la instituțiile medico-sanitare publice încadrate în sistemul asigurărilor obligatorii de asistență medicală aprobat prin Ordinul nr.1086 din 30.12.2016. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 24.03.2017, nr. 85-91.
 161. Regulamentul, structura și efectiv-limită ale Agenției Medicamentului și Dispozitivelor Medicale aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.71 din 23.01.2013. În Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 25.01.2013, nr. 18-21.
 162. Regulamentul privind salarizarea angajaților din instituțiile medico-sanitare publice încadrate în sistemul asigurărilor obligatorii de asistență medicală aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 837 din 06.07.2016 . În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 12.07.2016. nr.204-205 .
 163. Regulamentul cu privire la modul de aprobare și înregistrare a prețurilor de producător la medicamente aprobat Hotărârea Guvernului nr.525 din 22.06.2010 În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 25.06.2010, nr. 105-106 .
 164. Regulamentul privind formarea prețurilor la medicamente și alte produse farmaceutice și parafarmaceutice din 02.07.1997, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 603 În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 07.08.1997, nr. 51-52.
 165. Safta V., Buliga V., Brumărel M., Lupu M., Analiza VEN/ABC Recomandări metodice, USMF, Chișinău 2011, 10 p.
 166. Safta V., și alții Management și Legislație farmaceutică, Chișinău: Editura Tipografiei Centrale, 2012, 800 p.
 167. Strategia națională de sănătate publică pentru anii 2014-2020 aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.1032 din 20.12.2013. În: Monitorul oficial al Republicii Moldova din 27.12.2013, nr. 304-310.
 168. SNC “Venituri”. În:lex.justice.md/UserFiles/File/2013/mo233-237md/SNC_1533.doc , (vizitat 12.07.2018)
 169. SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, Ministerul Finanțelor, Ordin nr.118 din 06.08.2013 privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate În: Monitorul Oficial al Republicii Moldovei din 16.08.2013, nr.177-181/1224.

170. Standardele Internaționale de Raportare Financiară.
<http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/evidenta> (vizitat 07.12.2017)
171. Standardele Naționale de Contabilitate.
<http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/evidenta> (vizitat 07.12.2017)
172. Tabără N. Modernizarea contabilității și controlului de gestiune. Iași: Editura TipoMoldova, 2006, 408 p.
173. Tabără N., Briciu S. Actualități și perspective în contabilitate și controlul de gestiune. Iași: Editura TipoMoldova, 2012. 626 p.
174. Tabără N., Pleșco O., Raportarea Financiară - Instrument economic în procesul de luare a deciziilor. În: Conferința Științifică Internațională „Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor”, ASEM, 4 aprilie 2012, Chișinău, pp.85-93.
175. Tabără N., Rusu A. Factorii generatori de diferențe în Raportarea Financiară la nivel internațional. În: Conferința Științifică Internațională „Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor”, ASEM, 4 aprilie 2012, Chișinău, p.63-68.
176. Tikhomirov A.V. Medical law: Practical Manual, Moscow: Editura. Statut, 1998, 112 p.
177. Tintiuc D., ș.a. Sănătate publică și management, Chișinău: Editura Medicina, 2007, 898 p.
178. Țugulschi I., Perfecționarea modelului de raportare a informației contabile în contextul SIRF. În: Conferința Științifică Internațională „Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor”, ASEM, 4 aprilie 2012, Chișinău, pp.137-142.
179. Țurcanu V., **Frumusachi L.**, Aspecte ale contabilității consumurilor și cheltuielilor în instituțiile de prestări servicii medicale. În: Economica, 2009, nr.2(66), p.60-64.
180. Țurcanu V., **Frumusachi L.**, Abordări privind activitatea și controlul de gestiune în instituțiile medico-sanitare publice. În: Conferința Științifică Internațională Studențească „Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători”, Chișinău: ASEM, 2017. pp.20-25.
181. Țurcanu V., **Frumusachi L.**, Conținutul informației din raportarea financiară în instituțiile medico-sanitare publice. În: Conferința Științifică Internațională a Tinerilor cercetători „Paradigme financiar-contabile în viziunea tinerilor cercetători”, Chișinău, USM, 15.12.2017, Chișinău:INCE, 2018, pp.8-12.
182. Țurcanu V., **Frumusachi L.**, Remunerarea muncii a personalului medical în instituțiile medico-sanitare publice În: Conferință Științifică Internațională Studențească „Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători”, Chișinău: ASEM, 15 martie 2018.
183. Țurcanu V. Golocialova I. Dezvoltarea concepției contabilității în Republica Moldova În: Conferința Științifică Internațională „Contabilitatea și auditul în condițiile globalizării”: realități și perspective de dezvoltare consacrată Zilei Profesionale a Contabilului”, Ed. a 7-a, 19-20 aprilie 2018, mun. Chișinău, Tipografia. „Arva Color”. pp.25-35.
184. Țurcanu V., Asigurarea informațională a rapoartelor financiare în Republica Moldova, În: Conferința științifică internațională „Problemele contabilității în contextul integrării europene”, ASEM, 10-11 noiembrie, Chișinău, 2009, pp 7-10.
185. Țurcanu V., Calculația costurilor. Chișinău:ASEM, 2011, 115 p.
186. Țurcanu V., Factorii care influențează conținutul situațiilor financiare. În: Conferința Științifică Internațională „Contabilitatea și auditul în contextul integrării economice europene:progrese și așteptări”, ASEM, 5 aprilie 2013, pp.17-19.
187. Țurcanu V., Golocialova I., Raportarea financiară conform standardele internaționale, Chișinău, Editura Combinatul Poligrafic, 452 p.

188. Țurcanu V., Mihaila S., Contabilitatea de gestiune & Control de gestiune, Chișinău:ASEM, 2015, 231 p.
189. Țurcanu V., Optimizarea procesului de adoptare a deciziilor manageriale în baza inovațiilor raportării financiare În: Conferința Științifică Internațională „Paradigme Moderne ale Economiei și antreprenoriatului inovativ”, 03-04 noiembrie 2017, USM, p.159-163.
190. Ulian G., Mihaila S., Bugetul cu baza zero – provocare pentru entitățile autohtone, Conferința Științifică Internațională „Paradigme moderne ale economiei și antreprenoriatului inovativ” Ediția – XII-a, 3-4 noiembrie 2017, USM, Chișinău 2017, pp. 8-14.
191. Vlădescu C., Ciutan M., Mihăilă V., Rolul măsurării mortalității evitabile în aprecierea stării de sănătate a populației. Revista „Management în sănătate”, nr.3 (XIV), București, 2010, pp. 5-11
192. Limitele și avantajele calculației costurilor pe activități (vizitat 23.06.2018) www.scritub.com/economie/contabilitate/METODA-ABC84357.php
193. Zamfir, A., Managementul serviciilor, Editura ASE București, 2011, 324 p.

În limba rusă:

194. Аврова И. Управленческий учет . Москва: Изд-во Бератор-паблишинг, 2007. 324 с.
195. Адамов Н., Рогуненко Т., Фомичева Г. Основы управленческого учёта. Санкт-Петербург: Изд-во Питер, 2005. 112 с.
196. Вахрушина М. Бухгалтерский управленческий учёт. Москва: Изд-во Омега-Л, 2005. 576 с.
197. Вахрушина М., Малиновская Н., Управленческий учет как инструмент повышения эффективности деятельности медицинских государственных учреждений в России Проблемы Бухгалтерської Науки, Jitomir 2015, 66-108 с.
198. Глушков И. Бухгалтерский учёт на сельскохозяйственных, агропромышленных и сельхозперерабатывающих предприятиях. Москва: Кнорус, 2001. 507 с.
199. Голочалова, И. Цуркану, В. Некоторые проблемы оценки в бухгалтерском учете человеческого капитала в инновационной экономике. В: Бухгалтерські наукові дослідження в ЖДТУ. Том 4. Розвиток обліку, аналізу и аудиту суспільного інтересу/ Монографія, 2017г.
200. Друри К. Управленческий и производственный учёт (пер. с англ.). Москва: Юнити, 1997. 560 с.
201. Друри К. Управленческий и производственный учёт: (пер. с англ.). Москва: Изд. Юнити-Дана, 2007. 1401 с.
202. Фрумусаки Л., Михаила С., Некоторые особенности деятельности медико-санитарных публичных учреждений по самофинансированию, Финансовый менеджмент актуальных рыночных исследований, Москва, ООО „Русайнс”, 2018, с.119-135. (6,05 с.а.), ISBN 978-5-4365-2734-5
203. Каверина О. Организация бюджетирования на предприятии. В: Бухгалтерский учёт. 2011, № 3, с. 57-60.
204. Карпова Т. Основы управленческого учёта : учеб. пособие. Москва: ИНФРА-М, 1997. 392 с.
205. Керимов В., Селиванов П., Минина Е. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики. В: Менеджмент в России и за рубежом. 2001.

№ 4, с. 134-142.

206. Лапицкая Л., Васильева А., Особенности бухгалтерского учета в медицинских учреждениях, перешедших на План счетов финансово-экономической деятельности предприятий, „Contabilitate și audit”, 2004, nr.5., pp.27-32.
207. Николаева О., Шишкова Т. Управленческий учёт. Москва: Изд-во УРСС, 2000. 368 с.
208. Палий В. Управленческий учёт – система внутренней информации. В: Бухгалтерский учёт. 2003, № 2, с. 57-59.
209. Палий В., Вандер Вил Р. Управленческий учёт. Москва: Изд-во ИНФРА-М, 1997. 477 с.
210. Савчук В. Управление прибылью и бюджетирование. Изд. 2-е. Москва: Изд-во БИНОМ лаборатория знаний, 2010, 432 с.
211. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. - М., Финансы и статистика, 496 с.
212. Соколов Я.В., Управленческий учет: учеб./под ред. проф., М., 2011, 422 с.
213. Ушаков А Бухгалтерский учет и аудит эффективности использования средств в муниципальных учреждениях здравоохранения, Автореферат, 2012, Ростов-на-Дону, 35 с
214. Шеремет А. Управленческий учёт: учеб. пособ. Москва: Изд-во ИДФБК ПРЕСС, 2000. 510 с.

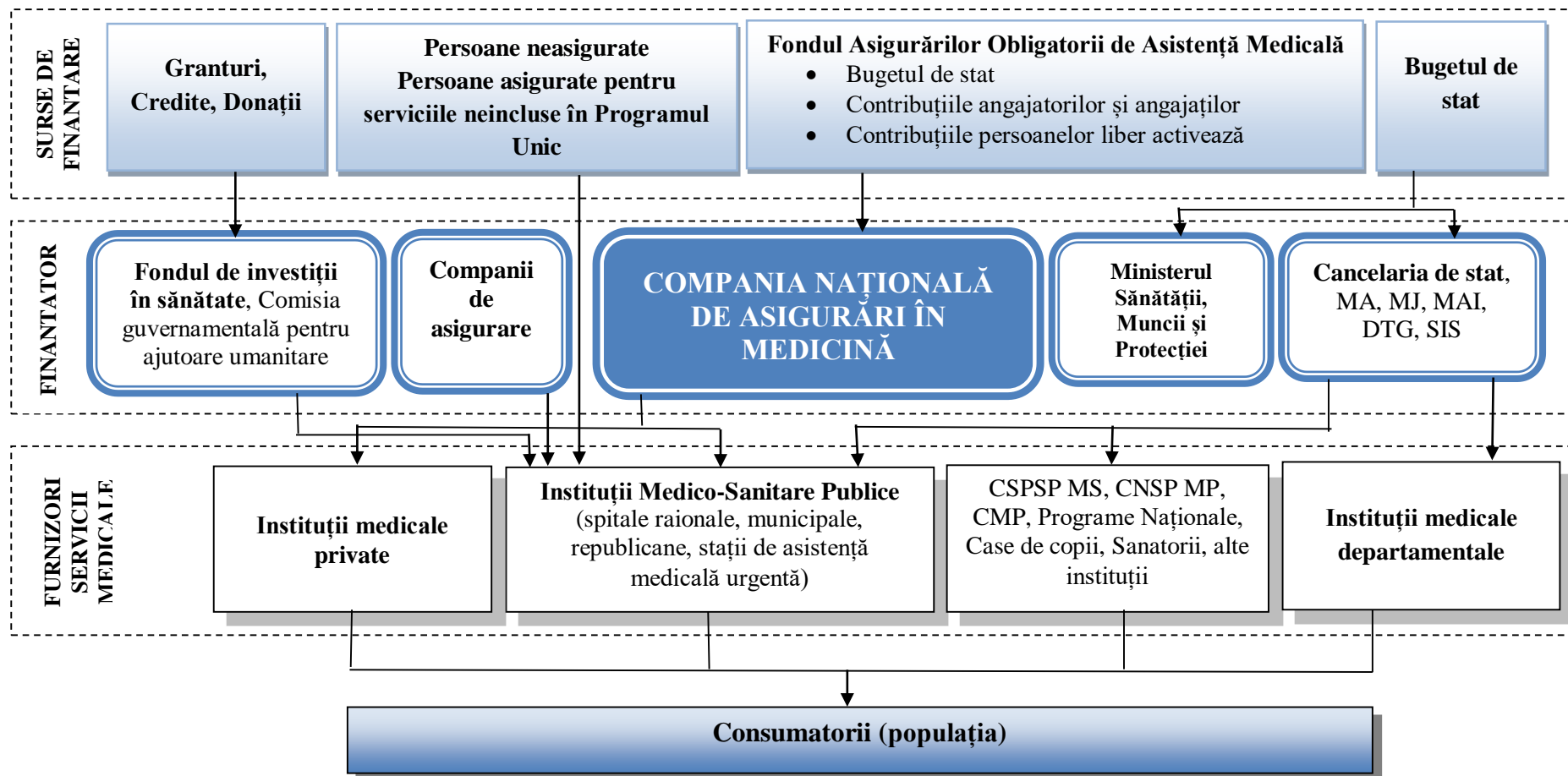
Alte limbi

215. Time-driven activity-based costing: a driver for provider engagement in costing activities and redesign initiatives <http://thejns.org/doi/pdf/10.3171/2014.8.FOCUS14381>
216. Integrated Reporting Prototype Framework <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2012/11/23.11.12-Prototype-Final.pdf>, (vizitat 07.03.2017)
217. Topor D, Mircescu G ., The role of the management control in strategic decisions, Journal of Doctoral Studies. Accounting, Vol 1, No 3-4, 2012, pp.23-31.
218. Muntean A., Puțan A. , Consumer's Satisfaction Measurement In Public Hospitals, EcoForum Journal, "Stefan cel Mare" University of Suceava, Romania, Faculty of Economics and Public Administration - Economy, Business Administration and Tourism Department., ISSN: 2344 – 2174, vol. 4(1), pages 16, January, 2015 <http://www.ecoforumjournal.ro/index.php/eco/article/view/120/93>
219. Topor D, Ioana D, Puțan A., The Role Of Cost Information In Decision-Making. Case Study, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomic, Vol. II, Issues 13, Alba Iulia, 2011, (vizitat 07.03.2017)
220. http://econpapers.repec.org/article/alujournal/v_3a2_3ay_3a2011_3ai_3a13_3ap_3a15.htm
221. Puțan A, Empirical study concerning the exercise of management control in the Healthcare system from Romania, Journal of Doctoral Studies. Accounting, ISSN: 2247 – 6660 , Vol 1, No 3-4, 2012,p. 39-53. <http://journals.uab.ro/index.php/accounting/article/view/19>
222. Managing healthcare costs and value <http://sfmagazine.com/post-entry/january-2017-managing-healthcare-costs-and-value/> (vizitat 07.03.2017)
223. Danilochkina Iu.V. Pravovoe regulirovanie predprinimatel'skoi deiatel'nosti na rynke meditsinskikh uslug: avtoref. dis. kand. iurid. nauk [Legal regulation of business activity in the health care market: abstract diss. cand. of law]. Volgograd, 2003, 24 p
224. **Frumusachi L.**, Accounting for supply medical institutions with medicines В: „Современные тенденции развития бухгалтерского учета и налогообложения”,

- Международной научно-практической конференции 25 ноября 2016 в г. Житомире,
<http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/6295>
225. <http://www.statistica.md> (vizitat 02.02.2018)
226. http://www.rdt-contabilitate.ro/component/option,com_glossary/Itemid,0/glossid,1/letter,I/page,16/task,list/ (vizitat 07.03.2017)
227. <https://www.expert-grup.org/ro/biblioteca/item/1569-eficienta-si-transparenta-sistemului-de-sanatate-din-republica-moldova> (vizitat 11.03.2017)
228. <http://www.stiucum.com/management/management-general/Notiuni-introductive-privind-b91759.php> (vizitat 14.04.2017)
229. <http://www.amed.md/ro/medications>
230. www.cnam.md (vizitat 02.04.2018)
231. oficial.md/actual/sistemul-informatinal-automatizat-pentru-asistenta-medicala-spitaliceasca

ANEXE

Figura A.1. Organizarea sistemului sănătății din RM



Sursa: elaborată de autor

Tabelul A.1. Gruparea instituțiilor de prestări servicii medicale

Nr.	Criteriul de grupare	Grupele	IMSP la autogestiune	I.M. bugetare	I.M. private	IMSP departamentale
A	Fondatorul instituțiilor	1.Ministerul Sănătății; 2. Autoritate publică centrală; 3.Autoritate publică locală; 4.Investitori străini și locali; 5. Alte ministere.	A1, A2, A3	A1	A4	A5
B	Teritoriul deservit	1.Locale și comunitare; 2. Regionale; 3. Naționale;	B1,B2,B3	B1,B2,B3	B1,B2, B3	B1,B2,B3
C	Tipul bugetului	1.Bugetul de stat; 2.Bugetul unităților administrativ-teritoriale; 3.Bugetul asigurărilor obligatorii de asistență medicală; 4. Bugetul surselor private (străini și locali).	C1,C2,C3,C4	C1,C4	C3,C4	C1,C2,C3, C4
D	Tipul planului de conturi	1. Planul de conturi contabile în sistemul bugetar; 2.Planul general de conturi contabile	D2	D1	D2	D2
E	Scopul instituției	1.profit; 2. non-profit.	E2	E2	E1	E2
F	Complexitate a serviciilor medicale	1. Instituții de prestări servicii medicale primare; 2.Instituții de prestări servicii medicale secundare; 3.Instituții de prestări servicii medicale terțiare	F1,F2,F3	-	-	F1,F2,F3
G	În funcție de durata asistenței medicale	1. scurtă durată; 2. lungă durată; 3. reabilitare; 4. medico-sociale.	G1,G2,G3,G 4	-	G1,G2, G3,G4	G1,G2,G3, G4
H	În funcție de specificul maladiilor	1.profil general; 2.specializate.	H1,H2	-	H1,H2	H1,H2
I	În funcție de realizarea procesului de instruire	1.universitare 2.instituite	I1,I2	-	-	I2
O	Clasificarea funcțională	1.categoria I 2. categoria II 3. categoria III	O1,O2;O3	-	-	-

Sursa: elaborat de autor în baza Hotărârii Guvernului nr. 379 din 07.05.2010 cu privire la Programul de dezvoltare a asistenței medicale spitalicești pe anii 2010-2012.

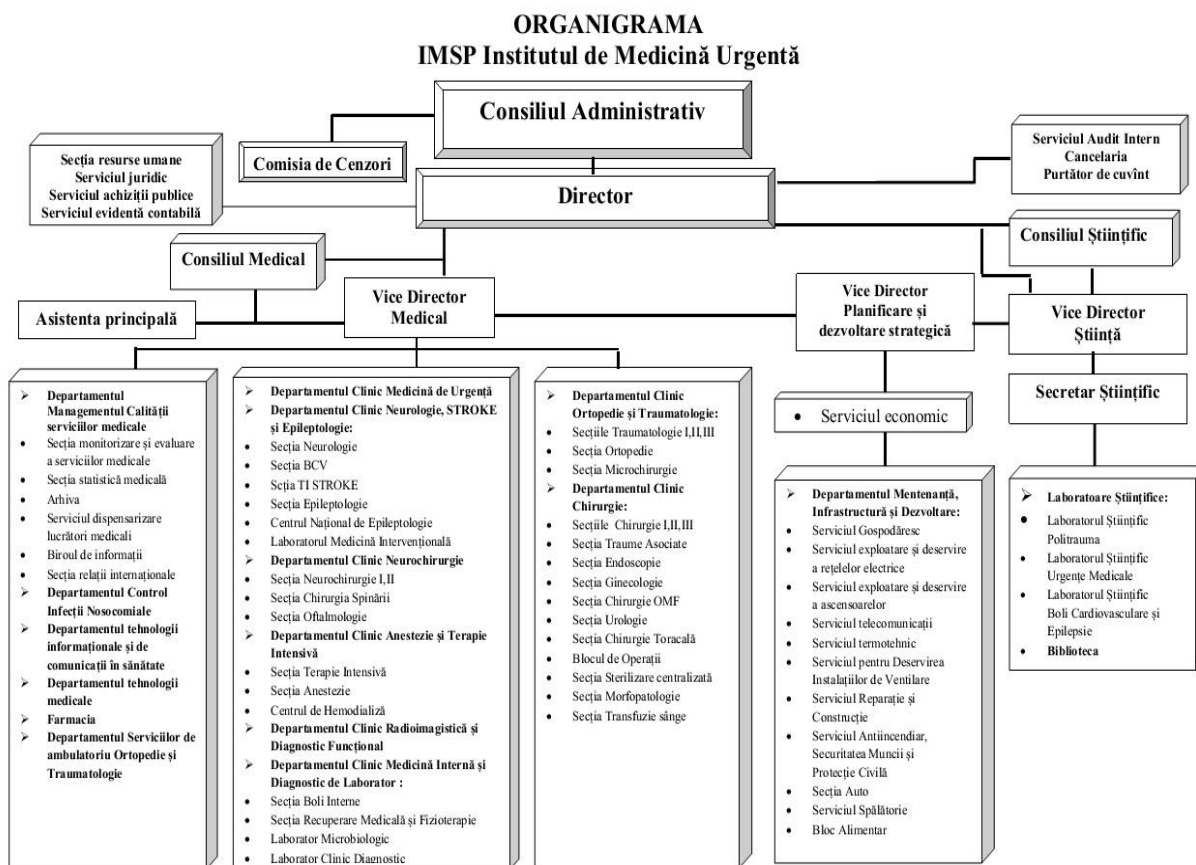


Fig. A.1. Organigrama IMSP Institutul Medicină de Urgentă
Sursa: elaborată de IMSP Institutul Medicină de Urgentă

Tabelul A. 1. Gruparea activităților medicale în Republica Moldova

Activități în domeniul sănătății conform CAEM	Activități în domeniul sănătății conform Programului AOAM
<p>1. Activități referitoare la sănătatea umană</p> <p>1.1 Activități de asistență spitalicească</p> <p>1.2 Activități de asistență medicală ambulatorie și stomatologică</p> <p>1.2.1 Activități de asistență medicală generală</p> <p>1.2.2 Activități de asistență medicală specializată</p> <p>1.2.3 Activități de asistență stomatologică</p> <p>1.3 Alte activități referitoare la sănătatea umană</p> <p>2. Servicii combinate de îngrijire medicală și asistență socială, cu cazare</p> <p>2.1 Activități ale centrelor de îngrijire medicală</p> <p>2.2 Activități ale centrelor de recuperare psihică și de dezintoxicare, exclusiv spitale</p> <p>2.3 Activități ale căminelor de bătrâni și ale căminelor pentru persoane aflate în incapacitate de a se îngriji singure</p> <p>2.4 Alte activități de asistență socială, cu cazare n.c.a</p> <p>3. Activități de asistență socială, fără cazare</p>	<p>1. Asistența medicală urgentă prespitalicească Anexa nr. 1 la Programul unic al asigurării obligatorii de asistență medical</p> <p>2. Asistența medicală primară</p> <p>2.1 Servicii profilactice, servicii medicale curative,</p> <p>2.2 Servicii medicale pentru situații de urgență, activități de suport</p> <p>3. Asistența medicală specializată de ambulator, inclusiv stomatologică</p> <p>4. Asistența medicală spitalicească</p> <p>4.1 Îngrijiri acute (naștere, tratamentul bolii, intervenții chirurgicale etc);</p> <p>4.2 Îngrijiri cronice (reabilitare, asistență paliativă, asistență geriatrică)</p> <p>5. Servicii medicale de înaltă performanță</p> <p>5.1 investigații de laborator – analize clinico-diagnostice, serviciu de transfuzie</p> <p>5.2 diagnostic funcțional, imagistică medicală și investigații de radiodiagnostic</p> <p>5.3 investigații de diagnostic intraarticulare</p> <p>5.4 endoscopie de diagnostic și examen audiologic</p> <p>5.5 servicii medicale de profil oftalmologic</p> <p>5.6 servicii de anestezie</p> <p>6. Îngrijiri medicale la domiciliu</p>

Sursa: elaborat de autor

Caracteristicile serviciilor medicale

Intangibilitate a serviciilor medicale. Serviciile medicale sunt inseparabile de procesul de prestare și este consumată în momentul acordării. Intangibilitatea serviciilor se manifestă în primul rând prin imposibilitatea de a demonstra efectul lor asupra unui anumit pacient până la livrarea imediată.

❖ **Caracterul individual al serviciilor medicale.** Serviciile medicale au aproape întotdeauna un caracter individual distinct, deoarece sunt destinate, în majoritatea cazurilor, unui anumit individ.

❖ **Continuitatea proceselor de furnizare și consum a serviciilor medicale.** Consumul unei părți semnificative a serviciilor medicale coincide cu producerea lor în timp și spațiu, ceea ce rezultă, în mod natural, din caracterul lor individual. Această caracteristică se datorează faptului că aceste procese sunt realizate cu interacțiune directă între subiect și obiectul activității medicale.

❖ **Complexitatea structurii serviciilor medicale.** Serviciile medicale au, deseori, o structură complexă, adică sunt rezultatul activităților mai multor categorii de lucrători în domeniul sănătății. În general, un serviciu medical acoperă întreaga viață a unei persoane și mulți lucrători medicali pot participa la furnizarea ei. Această caracteristică este influențată de capacitatea tehnologică în continuă creștere a medicinei moderne.

❖ **Calitatea eterogenă (diferită).** Serviciile medicale se caracterizează prin eterogenitatea calității. Furnizarea de servicii medicale este un proces creativ asociat cu o varietate de factori de risc, incertitudinea efectului final și, prin urmare, nu poate fi inițial o calitate omogenă.

❖ **Obiectivitate insuficientă în evaluarea eficacității serviciului medical.** Pentru serviciile medicale se caracterizează o lipsă de obiectivitate în evaluarea eficacității sale. Acest lucru este legat direct de intangibilitatea și eterogenitatea calității lor. Există mereu o incertitudine, astfel încât consumatorii nu sunt în măsură să evalueze în mod adecvat utilitatea serviciilor, fie înainte, fie după aplicarea lor, astfel, de multe ori, obligați să se bazeze pe reputația profesională, calificarea și experiența personalului medical.

Tipurile de servicii medicale prestate în corelațiile cu sursele de finanțare în RM

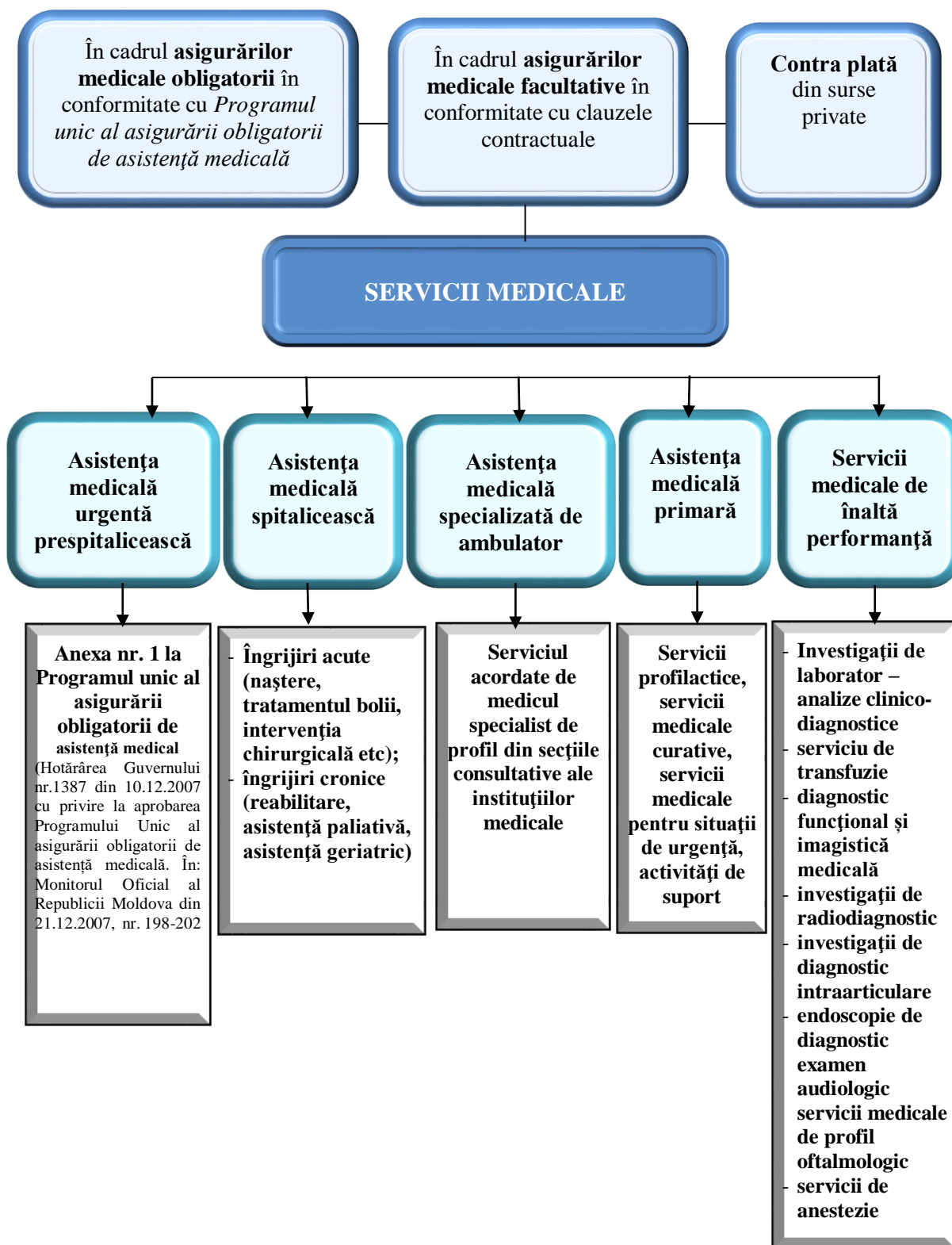


Figura A.1. Tipurile de servicii medicale prestate în corelațiile cu sursele de finanțare în RM

Sursa: elaborată de autor

Tabelul A.1. Tipuri de instituții medicale și serviciile medicale prestate de acestea

	Centrul de diagnosticare	Asociația Teritorială Medicală	Centrul de sănătate autonom	Instituțiile medico - sanitare publice republicane	IMSP Spitalicești municipale și raionale cu mai multe profiluri	IMSP Spitalicești cu un singur profil Maternitatea	Serviciul de medicină urgentă	IMSP Stomatologice
AMSA - asistență medicală specializată de ambulatoriu	x	x	x	x	x	x	x	X
ÎMD - îngrijiri medicale la domiciliu		x						
SIP – servicii de înaltă performanță	x			x		x		
AMP – asistență medicală primară;		x	x					
AMS – asistență medicală spitalicească				x	x			
Activități științifice				x				
Servicii paraclinice Laboratoare biochimice, clinice, diagnostice, morfopatologie etc.	x	x	x	x	x	x	x	X

Sursa: elaborat de autor

**Instituțiile de prestări servicii medicale publice/bugetare în care Ministerul Sănătății
are calitatea de fondator**

1. Centrul de excelență în medicină și farmacie „Raisa Pacalo”
2. Centrul de Educație Medicală continuă a personalului medical și farmaceutic cu studii medii
3. Cabinetul Instructiv-Metodic Republican
4. Centrul de plasament și reabilitare pentru copiii de vârstă fragedă, mun.Chișinău
5. Centrul de plasament temporar și reabilitare pentru copii, mun.Bălți
6. Centrul de recuperare pentru copii “Ceadâr-Lunga”
7. Centrul ftiziopneumologic de reabilitare pentru copii „Cornești”
8. Centrul ftiziopneumologic de reabilitare pentru copii „Târnova”
9. Centrul de reabilitare pentru copii „Sergheevca”, or.Sergheevca, Ucraina
10. Agenția Națională pentru Sănătate Publică
11. Centrul Național de Medicină Sportivă “Atletmed”
12. Centrul Național de Transfuzie a Sângelui
13. Centrul de Medicină Legală
14. Agenția Medicamentului și Dispozitivelor Medicale
15. Centrul republican de reabilitare pentru copii
16. Agenția de Transplant
17. Centrul de reabilitare pentru copii din s. Ivancea, r-nul Orhei

Sursa: elaborată de autor în baza [67]

Tabelul A.1. Cerințe și standarde privind raportarea dezvoltării durabile prin prisma metodologiei străine

Standarde și organizații internaționale	Cerințe și standarde privind raportarea dezvoltării durabile
Directiva 2014/95/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 octombrie 2014	<p>Recomandă anual publicarea :</p> <ul style="list-style-type: none"> • o descriere succintă a modelului de afaceri; • o descriere a politicilor adoptate în legătura cu aspectele nefinanciare menționate; • rezultatele politicilor respective; • principalele riscuri legate de aspectele menționate, care decurg din operațiunile întreprinderii, și modul în care acestea gestionează riscurile respective; <p>indicatori de performanță relevanți pentru domeniul de activitate al companiei</p>
Consiliul Internațional pentru Raportare Integrată (IIRC)	Cadrul general de raportare integrată
Liniile Directoare G4 (G4 Guidelines) ale Global Reporting Initiative (GRI)	<p>Impune anual publicarea Standarde Universale:</p> <ul style="list-style-type: none"> • GRI 101: Fundament – descrie principiile de raportare și procesul necesar pentru elaborarea raportului de CSR. • GRI 102: Prezentarea informațiilor generale – raportarea informațiilor contextuale despre organizație: profil, strategie, etică și integritate, guvernanta, implicarea stakeholderilor și procesul de raportare. • GRI 103: Abordarea managementului – raportarea informațiilor despre managementul subiectelor relevante privind dezvoltarea durabilă în organizație. <p>Standarde Specifice</p> <ul style="list-style-type: none"> • GRI 200: 6 Informări despre impactul economic al organizației • GRI 300: 8 Informări despre impactul de mediu al organizației • GRI 400: 19 Informări despre impactul social al organizației
SAI-Social Accountability International	SA8000:2014 (Social Accountability 8000) standarde de responsabilitate corporativă privind drepturile umane fundamentale de la locul de muncă

Sursă:elaborată de autor

Tabelul A.1. Principii și cerințe privind calculul cheltuielilor pe articole în devizul de venituri și cheltuieli (bussines-planul)

Articole de cheltuieli	Structura și principii de calcul	Acte normative
1	2	3
Retribuirea muncii, inclusiv bonificația pentru indicatorii de performanță și fondul de bază al salariului	<ul style="list-style-type: none"> Cheltuielile de personal, se planifică reieșind din funcțiile real necesare, respectând cotele maxime stabilite pentru fiecare tip de asistență medicală. Cota maximă admisibilă a cheltuielilor planificate pentru retribuirea muncii, se calculează în raport cu suma veniturilor, constituită din suma contractuală și dobânda sporită la conturile bănești Fondul lunar de salarizare se planifică suplimentar în deviz, ținându-se cont de sporuri și suplimente la salariul de bază Plățile cu caracter stimulator se planifică suplimentar din volumul total al bonificației pentru indicatorii de performanță prevăzuți în contractul de acordare a asistenței medicale (de prestare a serviciilor medicale) 	<ul style="list-style-type: none"> <i>Regulamentului privind salarizarea angajaților din instituțiile medico-sanitare publice încadrate în sistemul asigurării obligatorii de asistență medicală aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.837 din 06.07.2016</i>
Medicamente și consumabile	<ul style="list-style-type: none"> Cheltuielile pentru medicamente (inclusiv medicamente cu destinație specială), Cheltuieli pentru articole parafarmaceutice (fașe din tifon sterile și nesterile, tifon, seringi, sisteme pentru infuzie și transfuzie, vată etc.), Consumabile de laborator (inclusiv reactivii de laborator, eprubete, ace, vacutainere, cartușe pentru analizatorii biochimici etc.), Consumabile medicale (catetere, seturi chirurgicale, ace chirurgicale, seturi angio, pungă urinare, pungă colectoare pentru stome, seringi pentru alimentație etc.), Consumabile radiologice (pelicule, gel etc.), Consumabile și accesorii pentru utilaj (electrozi, tuburi de conexiune etc.) 	<ul style="list-style-type: none"> <i>Ordinul Ministerului Sănătății nr.322 din 22.11.2002 „Cu privire la asistența cu medicamente a bolnavilor spitalizați</i> <i>Ordinul Ministerului Sănătății nr.695 din 13.10.2010 „Cu privire la Asistența Medicală Primară din Republica Moldova”,</i> <i>Ordinul comun al Ministerului Sănătății și al CNAM nr.228/139-A din 30.03.2016 „Cu privire la aprobarea Planului de acțiuni privind asigurarea cu contraceptive a grupurilor vulnerabile ale populației la nivel de asistență medicală primară.</i> <i>Ordinul Ministerului Sănătății nr.85 din 30.03.2009 „Cu privire la organizarea și funcționarea Serviciului de Asistență Medicală Urgentă din Republica Moldova”</i>

continuare tabelul A.1.

1	2	3
Alimentarea pacienților	Se determină în baza (produsul) costului unei zi/pat, numărului de caz/tratat contractat, durata medie și numărul de zile/pat	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Ordinul Ministerului Sănătății nr.1092 din 07.10.2013 “Cu privire la aprobarea normelor naturale de bază de asigurare cu produse alimentare a pacienților din instituțiile medico-sanitare”</i> • <i>Ordinul Ministerului Sănătății nr. 238 din 31.07.2009 ”Privind ameliorarea alimentației pacienților în instituțiile medico-sanitare spitalicești”</i> • <i>Ordinul Ministerului Sănătății și CNAM nr.1285/265-A din 20.12.2012 „Cu privire la organizarea tratamentului bolnavilor cu tuberculoză, caz nou și readmis, în condiții de ambulator”.</i>
Alte cheltuieli	<p>Mijloacele financiare prevăzute pentru acordarea serviciilor medicale, cu excepția celor nominalizate în articolele de mai sus, inclusiv:</p> <ul style="list-style-type: none"> • contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii, primele de AOAM, • reparația curentă a mijloacelor fixe efectuată de terți, • perfecționarea cadrelor, • combustibil, energie electrică, termică, apa și canalizarea, salubritatea, • deplasări în interes de serviciu, • procurarea mijloacelor fixe și a activelor nemateriale, • reparația capitală a mijloacelor fixe efectuată de terți, • cheltuieli pentru serviciile medicale prestate de alți prestatori 	

Sursa: elaborat de autor

Structura stocurilor de medicamente și dispozitivelor medicale

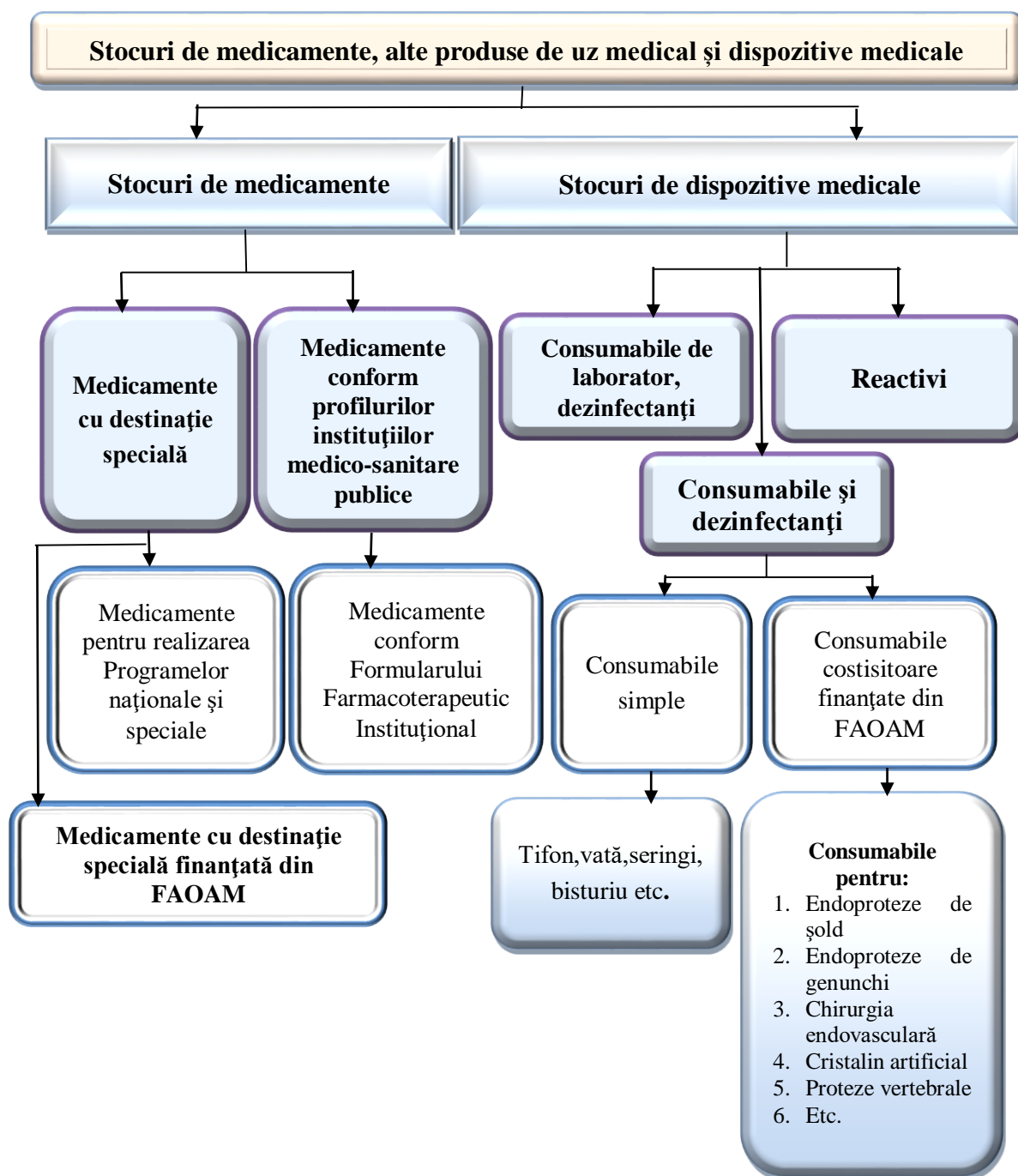


Figura A.1 Structura stocurilor de medicamente și dispozitivelor medicale în IMSP

Sursa: elaborat de autor

Criterii de clasificare VEN

	V	E	N	
Frecvența îmbolnăvirii	Cota populației bolnave	>5%	1-5%	<1%
	Numărul de bolnavi la 100 mii populație	200	50-100	50
	Numărul cazurilor de vindecare	Mediu-mare	Mic	Foarte mic
Gravitatea bolii	Pericol pentru viață	posibil	nu prea des	rar
	Cronică	posibil	nu prea des	rar
	Se soldează cu incapacitatea de muncă	posibil	nu prea des	rar
	Limitează capacitatea de muncă	des	câteodată	rar
Efectul terapeutic	Ațiunea medicamentului	profilactică, tratament, evitarea complicațiilor	tratament și evitarea complicațiilor	tratamentul bolii ce se autotratează, înlăturarea unor simptome și/sau complicații
	Eficiența terapeutică	eficiență dovedită	eficiență posibilă	eficiență posibilă nu este cunoscută sau este demonstrată neeficiența
Costul	Cost mediu al unei cure de tratament	mic	mediu	mare
	Costul mediu al tratamentului anual	mic	mediu	mare

Figura A.1 Criterii de clasificare VEN

Sursa: elaborat de autor în baza Ordinului Ministerului Sănătății nr.68 din 30.01.2012

Mecanismul de aprovizionare și reglementare a medicamentelor

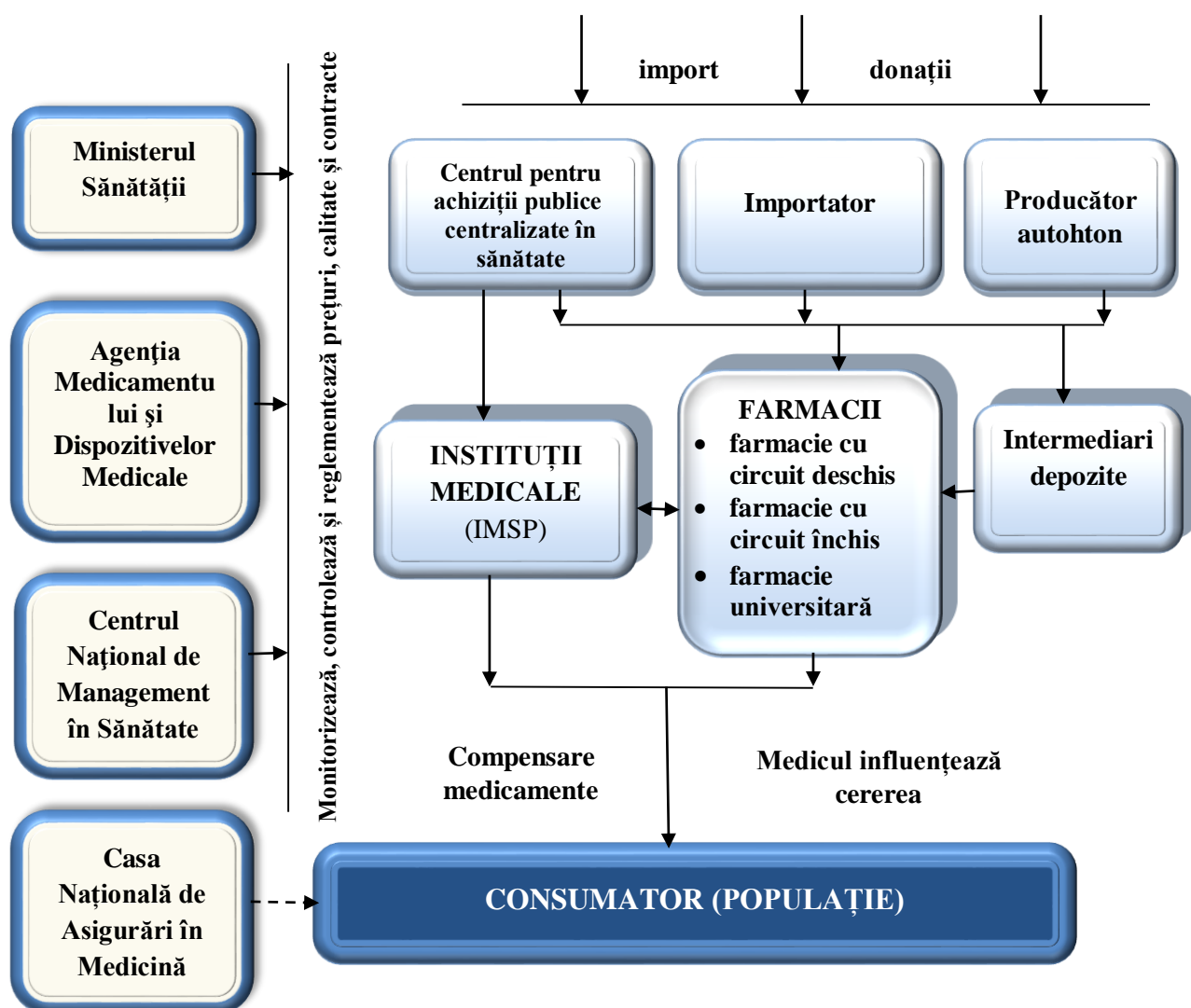


Figura A.1 Mecanismul de aprovizionare și reglementare a medicamentelor

Sursa: elaborat de autori

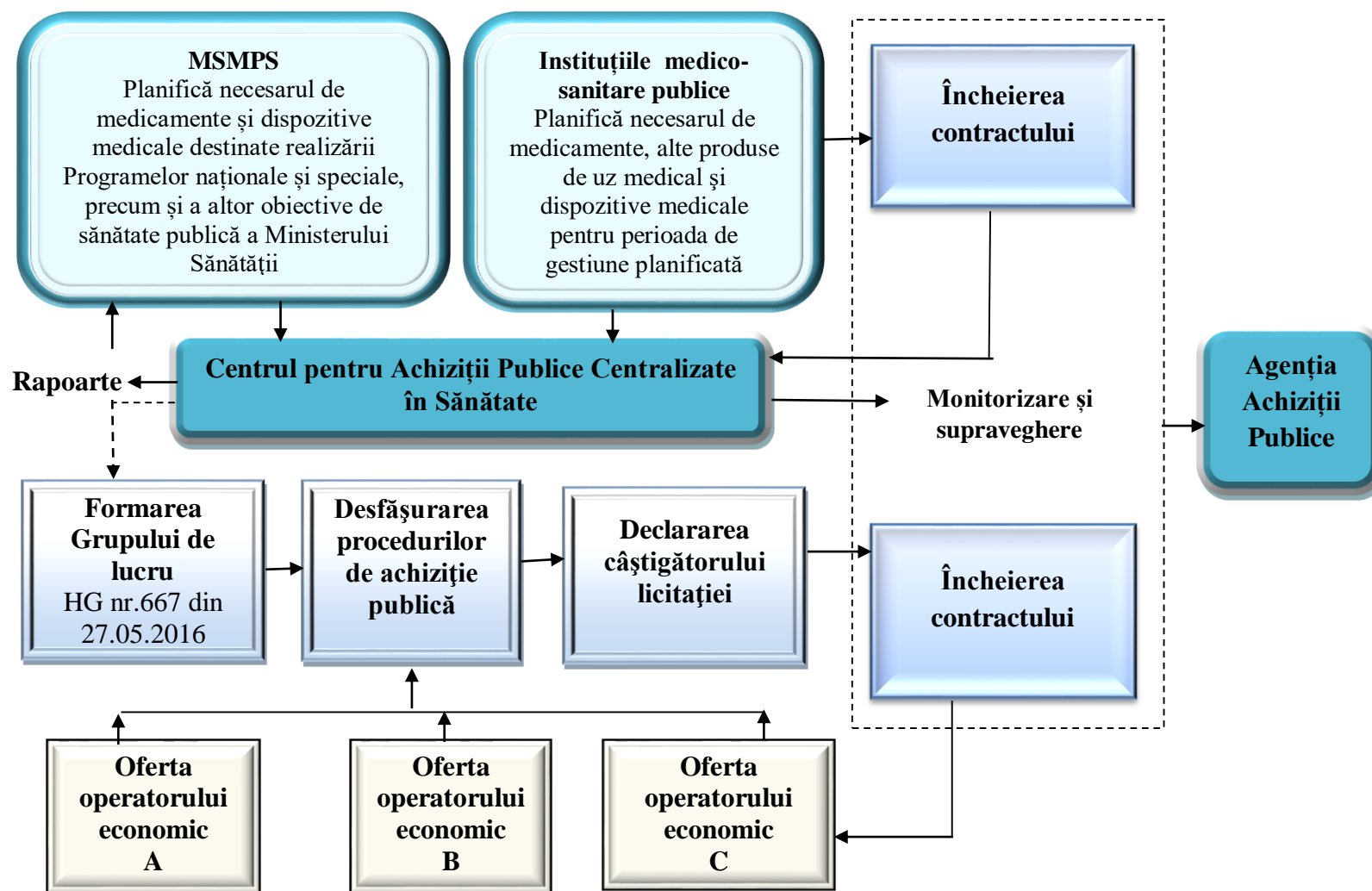


Figura A.1. Procesul Achiziției Publice de Medicamente Centralizate în Sănătate și responsabilitățile Grupului de lucru
 Sursa: elaborată de autor

Mecanismul de formare a tarifului medical

Tabelul A.1. Cronometrajul timpului necesar pentru efectuarea Rezonanței Magnetice Nucleare a coloanei cervicale cu contrast la aparatul Rezonanță Magnetică Nucleară 1,5 Tesla

Nr. crt	Funcțiile îndeplinite	Timpul, min	
		Medic	Personal medical mediu
1.	Studierea fișei medicale	2	2
2.	Înregistrarea pacientului în registru și introducerea în CT	2	2
3.	Pregătirea și instalarea pacientului	4	4
4.	Examinarea propriu zisă, scanarea	10	10
5.	Administrarea contrastului, examinarea repetată	5	5
6.	Efectuarea filmului și a discului	5	5
7.	Eliberarea protocolului	2	2
8.	Eliberarea rezultatelor pacientului	2	2
	Total	32	32

Sursa: elaborată de autor în baza

Tabelul A.2. Calculul costului Rezonanței Magnetice Nucleare a coloanei cervicale cu contrast la aparatul Rezonanță Magnetică Nucleară 1,5 Tesla

Timp la 1 investigație	Calcularea			Consum p/u 1 investigație	Suma, lei		
	Medic	P/m mijlociu	Suma, lei				
	32	32	x				
Costul 1 minute	2,36	1,75	x				
Suma, lei	75,52	56,00	131,52				
Medicamente și consumabile	Unitatea de măsură	Preț, lei	Costul unei unități de consum				
1. Film pentru IRM (Kodac, Aqua), 35x43 cm, nr.125	cut	7500,00	60,00	1	60,00		
2. Contrast MAGNIVIST 200 ml	fl	1500,00	1500,00	1	1500		
3. Sistem injector	buc	18,63	18,63	3	55,89		
4. Cateter	buc	23,30	23,30	2	46,60		
5. Robinet cu sistem de perfuzie	buc	20,00	20,00	1	20,00		
6. Heliul pentru sistemul de răcire	L	640000,00	29,31	1	29,31		
7. Mănuși	buc	0,26	0,26	2	0,52		
8. Emplastru 2x500 cm	rul	8,56	0,20	10	0,17		
9. Alcool etilic 96,6 % (gr)	1 litru	57,40	0,06	10	0,57		
10. Wată (gr)	1kg	36,39	0,04	10	0,36		
11. Tifon (cm)	1 m	2,30	2,30	1	2,30		
12. Apă oxigenată	1 kg	7,93	0,01	100	0,79		
13. NaCl 500 ml	1 fl	6,94	0,02	100	1,39		
14. CD-R	buc	4,65	4,65	1	4,65		
15. Hârtie A4	1 pac	54,00	54,00	2	54,00		
16. Pachet	1 buc	3,50	3,50	1	3,50		
Total, lei					1726,28		
Tehnica medicală	Cost de bilanț, lei	Norma de uzare, luni	Suma anuală de uzare, lei	Bilanț normativ de timp pe an (min)	Costul unui min, lei	Timp la 1 inv., min	Consum tehnicii 1 inv (anal)
Aparat Rezonanță Magnetică Nucleară 1,5 Tesla	24750000,00	84	3535714,29	90360	39,13	28	1095,62
Total, lei							1095,62
TOTAL							2953,42

Sursa: elaborat de autor în baza datelor IMSP Institutul de Medicină Urgentă

Tabelul A.1 Calculul costurilor Centrelor de cost indirecte „Secțiile Auxiliare”

	Denumirea profil, secție	Suprafața, m.p.	K	Total costuri regie, inclusiv	fluide	alte costuri	Amortizarea clădiri	Amortizare utilaj	Retribuirea muncii	Medicamente
1	2	3	4	5=6+7+8+9	6	7	8	9	10	11
	Total AMS	28 738,1	1,0	2 606 062,9	1 106 277,6	1 045 786,3	324 858,0	1 459 523,0	6 552 836,60	1814524
	Centre de Cost Indirecte (Secții auxiliare)	10 860,4	0,37791	1 065 193,2	418 072,8	395 212,5	122 766,9	129 141,0	1 040 873,8	36 002,7
1	Personal administrativ	7 078,1	0,24630	622 469,8	272 472,5	257 573,7	80 011,5	12 412,0	593658,98	130,14
2	Secția transfuzie a sângelui	25,8	0,00090	3 548,7	993,2	938,9	291,6	1 325,0	23256,255	502,14
3	Serviciul statistica medicala	30,0	0,00104	2 787,7	1 154,9	1 091,7	339,1	202,0	92849,535	0
4	Farmacia	507,7	0,01767	45 318,4	19 544,0	18 475,3	5 739,1	1 560,0	83289,5663	720,14
5	Secția operativă	30,0	0,00104	2 585,7	1 154,9	1 091,7	339,1	0,0	34185,51	0
6	Laboratorul de sterilizare	1 295,8	0,04509	206 810,3	49 882,0	47 154,5	14 647,8	95 126,0	102663,14	34650,3
7	Bloc alimentar	597,0	0,02077	56 759,1	22 981,6	21 725,0	6 748,5	5 304,0	89523,87	0
8	Spălătoria	1 296,0	0,04510	124 913,6	49 889,7	47 161,7	14 650,1	13 212,0	21446,9663	0

Sursa: elaborat de autor în baza datelor IMSP Institutul de Medicină Urgentă

Tabelul A.2. Calculul costurilor Secțiilor Clinice (fără alimentația pacienților și costurile Secțiilor Paraclinice)

Nr.	Denumirea secție	Costuri medicamente	Costuri medicamente SAG repartizat	Total Costuri medicamente	Costuri Remunerarea muncii	Costuri Remunerarea muncii SAG repartizat	Total Costuri Remunerarea muncii	Alte Costuri	Alte Costuri SAG repartizat	Total Alte Costuri	Total Costuri ale Secțiilor Clinice fără paraclinică
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	Secțiile clinice	1115947,7	41 155,6	1 157 103,1	3 730 297,9	704 425,9	4 434 723,9	1 190 600,1	660 965,4	1 851 565,4	7 443 392,4
1	Cardiologie	164 174,5	8 066,6	172 241,1	518 664,4	97 944,1	616 608,5	210 609,7	126 614,7	337 224,4	1 126 074,0
2	Terapie	165 516,8	4 706,9	170 223,7	237 839,4	44 913,4	282 752,7	107 687,5	64 581,3	172 268,8	625 245,2
3	Toxicologie	55 263,3	981,9	56 245,1	297 355,7	56 152,4	353 508,1	117 435,3	39 185,0	156 620,3	566 373,5
4	Gastrologie	34 792,7	1 617,1	36 409,8	136 418,9	25 761,2	162 180,1	52 690,8	31 254,9	83 945,7	282 535,6
5	Endocrinologie	32 737,3	1 815,7	34 553,0	104 055,4	19 649,7	123 705,1	55 967,5	33 724,2	89 691,6	247 949,7
6	Nefrologie	17 125,6	1 304,1	18 429,8	103 672,0	19 577,3	123 249,4	32 149,9	19 446,3	51 596,2	193 275,4
7	Chirurgie	210 371,8	4 407,1	214 778,9	433 555,8	81 872,3	515 428,0	108 138,3	64 616,2	172 754,5	902 961,5
8	Proctologie	25 183,7	1 690,1	26 873,9	142 590,6	26 926,7	169 517,3	51 426,0	30 956,1	82 382,2	278 773,4
9	Urologie	70 192,3	2 089,3	72 281,5	229 314,9	43 303,6	272 618,5	53 565,5	31 273,8	84 839,3	429 739,3
10	Ginecologie	23 307,4	901,3	24 208,7	169 609,2	32 028,8	201 638,0	46 486,0	25 259,1	71 745,1	297 591,7
11	Neurologie	88 430,9	4 778,1	93 209,0	485 566,5	91 693,9	577 260,4	103 103,0	61 694,7	164 797,7	835 267,1
12	Oftalmologie	194 041,0	2 357,2	196 398,2	300 426,5	56 732,2	357 158,7	127 534,3	62 838,9	190 373,2	743 930,2
13	ORL	14 958,4	1 287,3	16 245,7	192 719,0	36 392,9	229 111,9	56 993,3	33 410,2	90 403,5	335 761,1
14	Secția internare	19 852	5 152,9	25 004,7	378 509,7	71 477,4	449 987,1	66 813,0	36 109,9	102 922,9	577 914,8

Sursa: elaborat de autor în baza datelor IMSP Institutul de Medicină Urgentă

Tabelul A.3. Repartizarea costurilor privind remunerarea muncii a secțiilor auxiliare

Nr. crt	Denumirea secției	Total Costuri privind retribuirea muncii	K1 PAG	Salariu PAG	Total Costuri privind retribuirea muncii
1	2	3	4	5	6=3+5
	CCIn (servicii paraclinice)	1 781 664,86	<	336 447,80	2 118 112,66
1.	Reanimare	544 116,77	0,188839	102 750,47	646 867,24
2.	Secția operații	484 085,55	0,188839	91 414,23	575 499,78
3.	Laborator bacteriologic	35 955,46	0,188839	6 789,79	42 745,25
4.	Laborator clinic	325 151,65	0,188839	61 401,31	386 552,96
5.	Serviciul ECG	46 786,67	0,188839	8 835,15	55 621,82
6.	Serviciul USG	50 911,64	0,188839	9 614,10	60 525,74
7.	Serviciul Endoscopie	58 303,15	0,188839	11 009,91	69 313,06
8.	Serviciul Imagistică	158 202,19	0,188839	29 874,74	188 076,93
9.	Serviciul Fizioterapie	78 151,78	0,188839	14 758,10	92 909,88

Sursa: elaborat de autor în baza datelor IMSP Institutul de Medicină Urgentă

Tabelul A.4.Repartizarea altor costuri, fluide, amortizare a secțiilor auxiliare pentru secțiile paraclinice

Nr.	Denumirea secție	Suprafața , m.p.	k	Total costuri regie, inclusiv	fluide	alte costuri	Amortizarea utilaj	Amortizar ea clădiri	K1 PAG	fluide	Alte costuri	Amortizarea utilaj	Amortizare a clădiri	Costuri regie SAG	Total cheltuieli regie cu PAG
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
	Total AMS	28 738,1	1,0	3 936 444,9	1 106 277,6	1 045 786,3	1 459 523,0	324 858,0	0,3	0,6075	0,6075	0,0971	0,6075	1 065 193,2	3 936 444,9
	CCIn (Secțiile paraclinice)	5 480,2	0,190695	1 680 651,6	210 961,1	199 425,8	1 208 316,0	61 948,7		128 155,3	121 147,8	117 292,0	37 632,8	404 227,8	2 084 879,4
1	Reanimare	1 141,1	0,039707	396 664,8	43 926,8	41 524,9	298 314,0	12 899,1		26 684,8	25 225,7	28 957,5	7 836,0	88 704,0	485 368,8
2	Secția operații	1 505,4	0,052383	448 080,6	57 950,6	54 781,9	318 331,0	17 017,2		35 204,0	33 279,1	30 900,6	10 337,6	109 721,3	557 801,9
3	Laboratorul bacteriologic	184,9	0,006434	16 714,4	7 117,8	6 728,6	778,0	2 090,1		4 323,9	4 087,5	75,5	1 269,7	9 756,6	26 471,1
4	Laboratorul clinic	369,7	0,012864	111 967,3	14 231,7	13 453,5	80 103,0	4 179,1		8 645,5	8 172,8	7 775,6	2 538,7	27 132,6	139 099,9
5	Serviciul ECG	129,0	0,004489	41 264,4	4 965,9	4 694,3	30 146,0	1 458,2		3 016,7	2 851,7	2 926,3	885,8	9 680,6	50 945,0
6	Serviciul USG	49,9	0,001736	24 547,9	1 920,9	1 815,9	20 247,0	564,1		1 166,9	1 103,1	1 965,4	342,7	4 578,1	29 125,9
7	Serviciul Endoscopie	33,5	0,001166	100 037,3	1 289,6	1 219,1	97 150,0	378,7		783,4	740,6	9 430,4	230,0	11 184,4	111 221,8
8	Serviciul Imagistică	686,2	0,023878	422 306,2	26 415,4	24 971,0	363 163,0	7 756,9		16 046,9	15 169,4	35 252,5	4 712,2	71 181,0	493 487,2
9	Serviciul fizioterapie	1 380,5	0,048037	119 068,6	53 142,6	50 236,7	84,0	15 605,3		32 283,2	30 518,0	8,2	9 480,0	72 289,3	191 357,8

Sursa: elaborat de autor în baza datelor IMSP Institutul de Medicină Urgentă

$$K_{Am\ clădirii} = \frac{\text{Costul Amortizarea clădirii a Secțiilor Auxiliare}}{\text{Costul Amortizarea clădirii aferente Secțiilor Clinice} + \text{Costul Amortizarea clădirii aferente Secțiilor Paraclinice}}$$

Ca exemplu, calculăm coeficientul de repartizare a costului fluidelor din secțiile auxiliare pentru secțiile clinice și paraclinice:

$$K_{Fluidelor} = \frac{418\ 072,8\ lei}{210\ 961,10\ lei + 477\ 243,70\ lei} = \frac{418\ 072,8\ lei}{688\ 204,8\ lei} = 0,6075$$

Tabelul A.5. Calcul costurilor Secțiilor Clinice, inclusiv alimentația pacienților și costurile Secțiilor Paraclinice

Nr.crt.	Denumirea secție	Nr zile-pat	Nr. cazuril or tratate	Costuri efective		Total Costuri fără Costurile Secțiilor paraclinice	Paraclinica					Total costuri ale Secțiilor Clinice	Cost Caz tratat reieșind din cheltuielile efective	Cost caz tratat contract	Abatere	Cost zi pat
				Total Costuri a Secțiilor Clinice	Costuri privind Alimentația a pacienților		Costuri privind Remunera rea muncii	alte costuri	Total costuri medicamente	Alimentația costuri reanim	Total costuri a Secțiilor paraclinice					
1	2	3	4	5	6	7=5+6	8	9	10	11	12=8+9+10+11	13=7+12	14=13/4	15	16=14-15	17=13/3
	Secții clinice	19 214	2 559	7 443 392,4	362 450	7 805 843	2118113	2084879	657421	8725	4 869 138	12 674 981	4 953			660
1	Cardiologie	4 305	504	1 126 074,0	79 867	1 205 941	313402	286634	109164	1867	711 067	1 917 008	3 804	2982	822	445
2	Terapie	2 512	250	625 245,2	54 461	679 706	208559	195508	77499	1188	482 755	1 162 460	4 650	2040	2 610	463
3	Toxicologie	524	181	566 373,5	9 158	575 531	31897	36826	6242	0	74 965	650 497	3 594	3033	561	1 241
4	Gastrologie	863	89	282 535,6	19 284	301 820	55314	55323	15686	204	126 526	428 346	4 813	2283	2 530	496
5	Endocrinologie	969	124	247 949,7	19 514	267 464	78264	68620	26204	340	173 427	440 891	3 556	2441	1 115	455
6	Nefrologie	696	74	193 275,4	16 198	209 473	93502	84343	39587	679	218 111	427 584	5 778	2512	3 266	614
7	Chirurgie	2 352	265	902 961,5	32 880	935 842	336165	321873	118645	1867	778 550	1 714 392	6 469	2989	3 480	729
8	Proctologie	902	128	278 773,4	19 131	297 905	128806	132978	37464	458	299 706	597 611	4 669	3293	1 376	663
9	Urologie	1 115	153	429 739,3	17 805	447 544	115910	101575	31399	153	249 037	696 581	4 553	2300	2 253	625
10	Ginecologie	481	104	297 591,7	11 479	309 071	66211	60620	14106	0	140 937	450 008	4 327	1400	2 927	936
11	Neurologie	2 550	229	835 267,1	42 548	877 815	259622	275101	99993	1969	636 685	1 514 501	6 614	2785	3 829	594
12	Oftalmologie	1 258	276	743 930,2	27 065	770 995	141529	136849	29466	0	307 845	1 078 839	3 909	4005	-96	858
13	ORL	687	182	335 761,1	13 060	348 821	156622	153671	31130	0	341 423	690 245	3 793	1499	2 294	1 005
14	Secția internare	2 750	0	577 914,8	0	577 915	132311	174958	20836	0	328 104	906 019				329

Sursa: elaborat de autor în baza datelor IMSP Institutul de Medicină Urgentă

Criterii de grupare a veniturilor

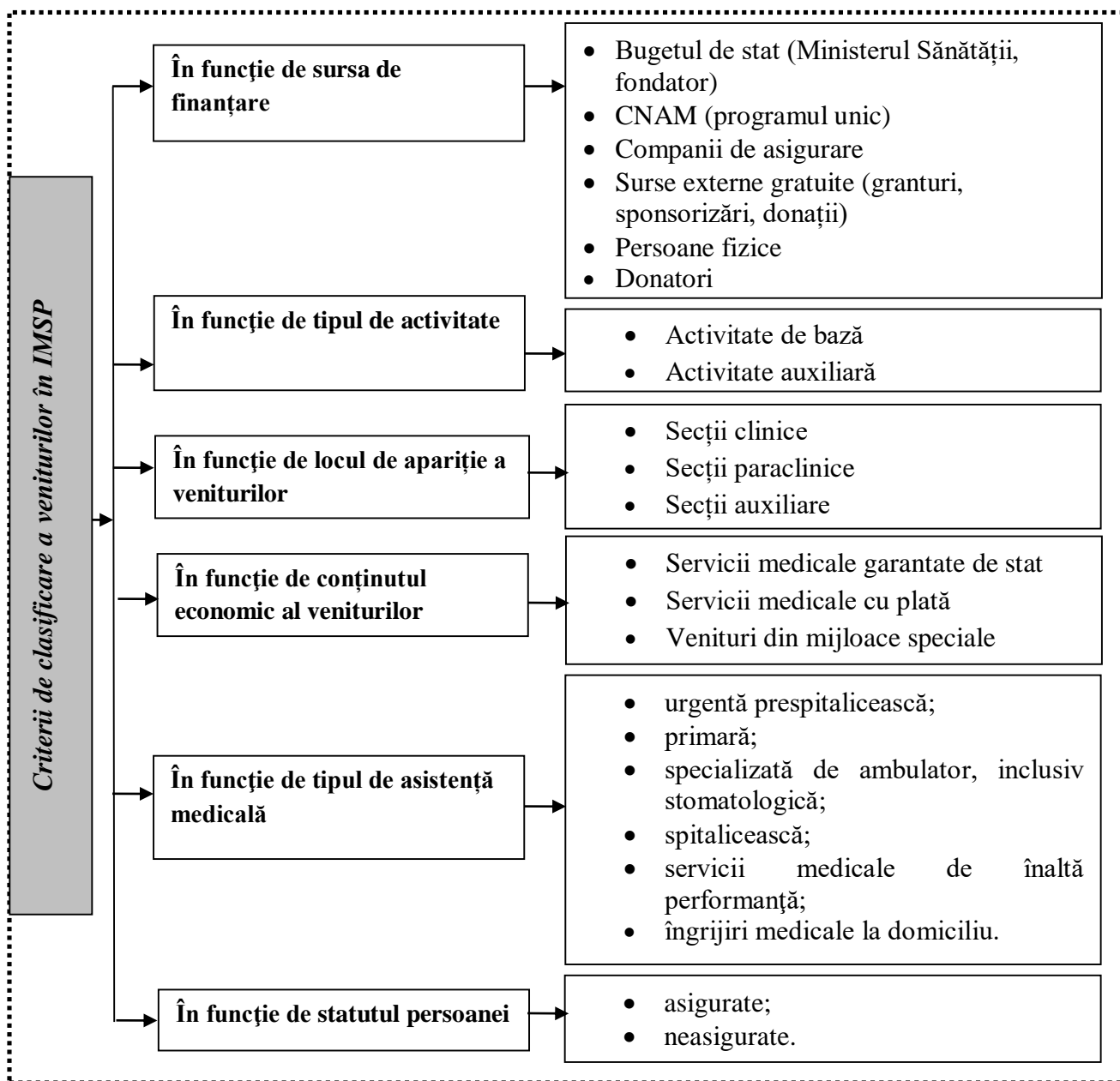


Figura A.1. Criterii de grupare a veniturilor în IMSP
Sursa: elaborată de autor

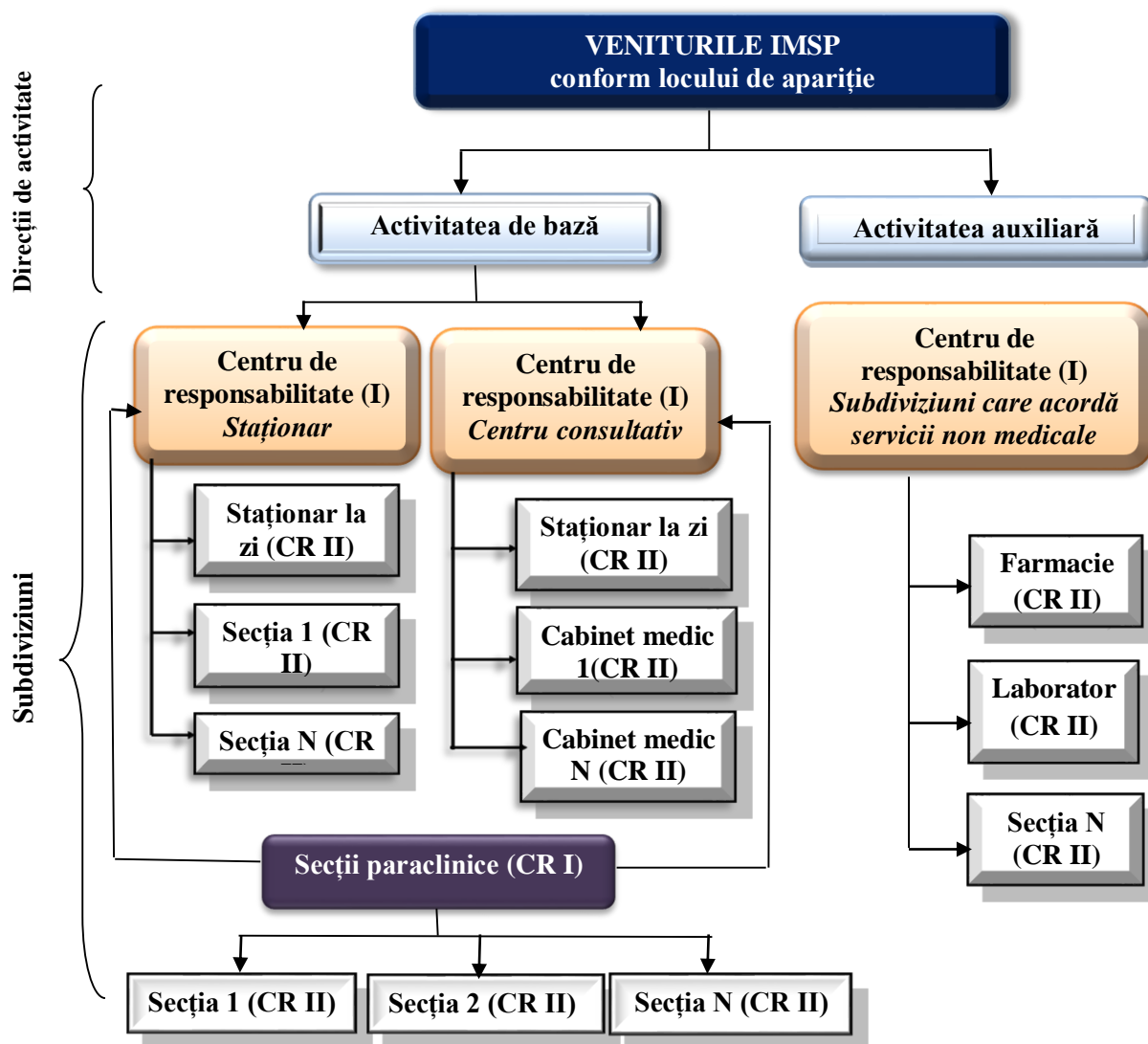


Figura A.1. Clasificarea veniturilor activității de bază a IMSP după direcții și centre de responsabilitate

Sursa: elaborată de autor

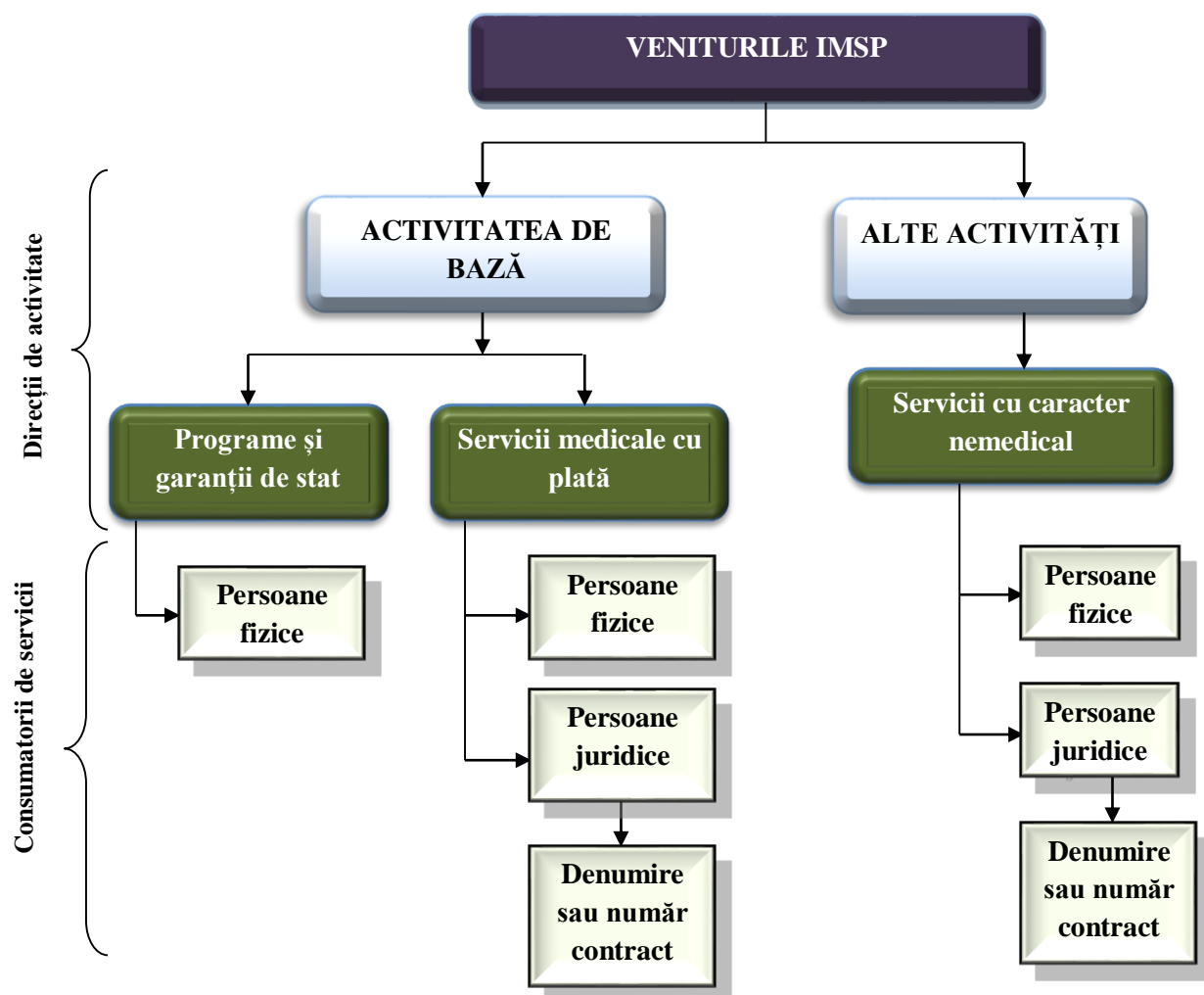


Figura A.1. Clasificarea veniturilor activității de bază a IMSP după sursa de proveniență

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.1. Metode de plată în sistemul de sănătate

Mecanism finanțare	Scopul aplicării	Efectul economic	Modul de finanțare
Plata per serviciu	Alocare resurse și remunerare	Creșterea numărului de servicii Reducerea resurselor utilizate pentru un serviciu Exces de tratament	Plata pentru servicii prestate prin care un furnizor de servicii medicale sau o instituție medicală primește o plată de fiecare dată când oferă un serviciu rambursabil (de exemplu: consultații, proceduri chirurgicale, teste de diagnostic).
Bazat pe diagnostic	Alocare resurse și remunerare	Creșterea numărului de cazuri Reducerea serviciilor pentru un caz Manipularea diagnosticului, atragere cazuri mai puțin grave, tratament insuficient	Mecanism în care furnizorul de servicii primește o plată fixă, stabilită în prealabil, de fiecare dată când tratează un individ cu un anumit diagnostic specificat (de exemplu, infarctul miocardic, pneumonia, fractura multiplă). Plata pentru fiecare categorie de diagnostic este stabilită în prealabil (și în mod normal este egală cu costurile medii sau așteptate pentru indivizii cu acel diagnostic) și nu variază în funcție de serviciile care sunt furnizate în mod real pentru a trata individul
Capitație	Alocare resurse și remunerare	Creșterea numărului de persoane înscrise Reducerea serviciilor pentru o persoană Creșterea serviciilor preventive Tratament insuficient cu atragere de persoane mai puțin bolnave	Se finanțează o sumă fixă, specificată preventiv pe fiecare perioadă de timp (luna, trimestru, an), pentru fiecare individ pentru care IMSP este responsabilă de satisfacerea unor servicii medicale definite (de ex, asistență primară). Suma de bani primită pentru fiecare persoană este stabilită în prealabil și nu variază cu serviciile oferite în realitate persoanei respective în perioada de timp. În RM, se aplică preponderent sistemul de plată <i>per capita</i> , fiind ușor de administrat și eficient, deoarece oferă posibilitatea controlului general al cheltuielilor pentru toate serviciile incluse în Programul Unic. Suma de capitație se calculează prin împărțirea sumelor totale destinate asistenței medicale primare la numărul de persoane asigurate. Furnizorul de asistență medicală primește suma de capitație calculată, reieșind din numărul de persoane asigurate înregistrate în lista furnizorului, repartizată în 12 rate, pentru fiecare lună. Totodată, plata <i>per capita</i> permite și modificarea modului de salarizare a medicului de familie.
Salariu	Remunerare	Creșterea activității ca bază pentru calcul salariului Servicii mai puține și reducere de calitate	Mecanism de plată în care un profesionist de sănătate primește o sumă de bani specificată în prealabil pentru a duce la îndeplinire anumite responsabilități specificate pentru IMSP, de obicei fiind disponibil pentru a furniza servicii medicale la anumite momente în timp (și locuri).
Pentru timpul lucrat	Remunerare	Creștere de ore lucrate Creștere activități pentru stabilirea plăților Servicii mai puține și reducere de calitate	Mecanism de plată prin care un furnizor primește o anumită sumă de bani pentru fiecare oră de lucru pentru organizație. De regulă, plata pe oră este stabilită în prealabil, dar plata totală depinde de numărul de ore lucrate.
Buget global	Alocare resurse	Creșterea oricăror activități și instrumente pentru a crește bugetul Eschivare activități și instrumente care reduc bugetul	Primește un buget global pentru o anumită perioadă definită de timp. Bugetul global poate fi bazat pe un număr de criterii potențiale: costuri istorice, număr de servicii furnizate, numărul și tipul de servicii (în trecutul recent sau așteptate în viitorul apropiat), populația deservită etc. Libertatea de decizie legată de utilizarea fondurilor este pierdută atunci când bugetul global este construit din sume predeterminate alocate unor anumite categorii de cheltuieli, sau "linii de cheltuieli".

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.1. Etapele contractării IMSP cu CNAM

Etapa	Acțiuni	Organele responsabile	Perioada desfășurării
<i>I. Selectarea prestatorilor de asistență medicală</i>	Depunerea cererilor de către IMS în vederea contractării acestora pentru anul 2018 și actualizarea dosarelor depuse de IMSP	Direcția Contractare și relații cu prestatorii Agenția Teritorială	20 septembrie - 31 octombrie 2017
	Prezentarea ofertei serviciilor medicale de către IMS și controlul corespunderii acestora cu prevederile Programului Unic al asigurării obligatorii de asistență medicală	Direcția contractare și relații cu prestatorii Agenția Teritorială	20 septembrie - 31 octombrie 2017
	Prezentarea listei IMS teritoriale afiliate care au actualizat dosarele în vederea contractării acestora pentru anul 2018	Agenția Teritorială	07 noiembrie 2017
	Stabilirea listei IMS cu care se va semna contractul de acordare a asistenței medicale (de prestare a serviciilor medicale) în cadrul AOAM	Comisia CNAM de coordonare a contractării instituțiilor medico-sanitare	10 noiembrie 2017
<i>II. Contractarea prestatorilor de asistență medicală</i>	Estimarea volumelor de asistență medicală și sumelor contractuale prelabile pentru fiecare IMSP	Direcția contractare și relații cu prestatorii	14 zile
	Prima rundă de negocieri IMSP în cadrul Comisiei CNAM	Comisia CNAM de coordonare a contractării instituțiilor medico-sanitare	15 zile – 31 de zile
	Runde suplimentare de negocieri și încheierea contractelor de acordare a asistenței medicale (de prestare a serviciilor medicale) în cadrul AOAM	Comisia CNAM de coordonare a contractării instituțiilor medico-sanitare Direcția contractare și relații cu prestatorii Directori ai Agențiilor Teritoriale	+32 de zile

Sursa: elaborat de autor în baza [136]

Tabelul A.1. Modalități de achitare a serviciilor de asistență medicală

Tip de asistență medicală	Mod de achitare
Asistență medicală urgentă prespitalicească	a) lunar , în limita mijloacelor financiare disponibile, până la data de 15 a lunii respective, plăți în avans, în mărime de până la 80% din 1/12 parte din suma contractuală; b) trimestrial , în decurs de 1 lună de la prezentarea facturilor, achitare integrală, în mărime de 1/4 din suma contractuală, cu excluderea sumelor avansate anterior.
Asistență medicală primară	a) lunar , în limita mijloacelor financiare disponibile, până la data de 15 a lunii respective, plăți în avans, în mărime de până la 80% din 1/12 parte din suma contractuală b) trimestrial , în decurs de 1 lună de la prezentarea facturilor <ul style="list-style-type: none"> • achitare integrală, în mărime de 1/4 din suma contractuală, cu excepția sumei per capita ajustată la risc de vârstă și bonificației pentru indicatori de performanță, cu excluderea sumelor achitate anterior • achitare integrală, în mărime de 1/4 din suma per capita ajustată la risc de vârstă, calculată în baza numărului total de persoane (asigurate și neasigurate) înregistrate în „Registrul persoanelor luate la evidență în instituțiile medico-sanitare ce prestează asistență medicală primară în cadrul sistemului de asigurare obligatorie de asistență medicală” la situația ultimei zile a trimestrului, cu excluderea sumelor avansate anterior; c) suma bonificației pentru indicatori de performanță , calculată în baza dărilor de seamă prezentate de către prestator și legislației în vigoare; d) medicamentele compensate se achită lunar în baza facturilor prezentate de instituțiile farmaceutice contractate, la valoarea integrală a lor.
Asistență medicală specializată de ambulator	a) lunar , în limita mijloacelor financiare disponibile, până la data de 15 a lunii respective, plăți în avans, în mărime de până la 80% din 1/12 parte din suma contractuală; b) trimestrial , în decurs de 1 lună de la prezentarea facturilor: <ul style="list-style-type: none"> • achitare integrală, în mărime de 1/4 din suma contractuală, cu excepția sumei destinate tratamentului bolnavilor de tuberculoză în condiții de ambulatoriu, cu excluderea sumelor avansate anterior; • suma pentru tratamentul bolnavilor de tuberculoză în condiții de ambulatoriu, calculată în baza dărilor de seamă prezentate de către prestator, cu excluderea sumelor avansate anterior a) consumabilele costisitoare se achită lunar în baza facturilor și rapoartelor privind consumabilele costisitoare utilizate în luna precedentă.
Asistență medicală spitalicească	a) lunar , în limita mijloacelor financiare disponibile, până la data de 15 a lunii respective, plăți în avans, în mărime de până la 80% din 1/12 parte din suma contractuală; b) trimestrial , în decurs de 1 lună de la prezentarea facturilor: <ul style="list-style-type: none"> • achitare integrală pentru îndeplinirea cazurilor tratate, în limita la 1/4 din suma contractuală, cumulativ de la începutul anului, cu excluderea sumelor avansate anterior; • achitare integrală, în mărime de 1/4 din suma contractuală destinată îndeplinirii serviciilor contractate după metoda de plată „buget global”, cu excluderea sumelor avansate anterior • suma pentru cheltuielile de transport public de la/la domiciliu în vederea efectuării dializei, calculată în baza dărilor de seamă prezentate de către prestator, cu excluderea sumelor avansate anterior; c) consumabilele costisitoare se achită lunar în baza facturilor și rapoartelor privind consumabilele costisitoare utilizate în luna precedentă; d) medicamentele cu destinație specială se achită în baza facturilor și documentelor justificative prezentate.
Servicii medicale de înaltă performanță	a) lunar , în limita mijloacelor financiare disponibile, până la data de 15 a lunii respective, plăți în avans, în mărime de până la 80% din 1/12 parte din suma contractuală; b) trimestrial , în decurs de 1 lună de la prezentarea facturilor, achitare integrală pentru prestarea serviciilor medicale, în limita la 1/4 din suma contractuală, cumulativ de la începutul anului, cu excluderea sumelor avansate anterior.
Îngrijiri medicale comunitare și la domiciliu	a) lunar , în limita mijloacelor financiare disponibile, până la data de 15 a lunii respective, plăți în avans, în mărime de până la 80% din 1/12 parte din suma contractuală; b) trimestrial , în decurs de 1 lună de la prezentarea facturilor, achitare integrală pentru prestarea serviciilor medicale, în limita la 1/4 din suma contractuală, cumulativ de la începutul anului, cu excluderea sumelor avansate anterior.
	c)

Sursa: elaborat de autor în baza Or. MSMPS și CNAM nr.1131/658 A din 20.12.2017

Nomenclatorul articolelor de cost

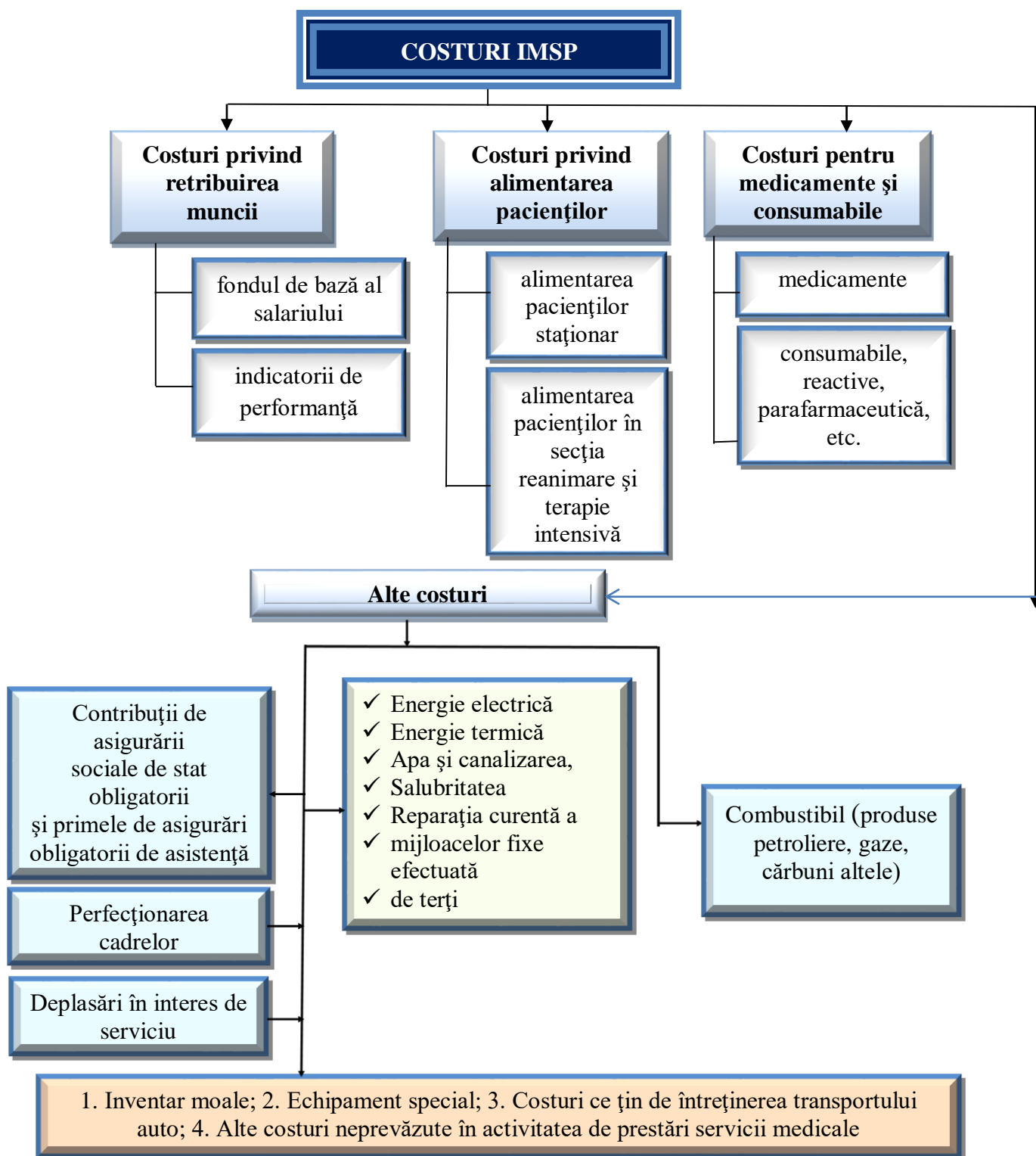


Figura A.1. Nomenclatorul articolelor de cost în IMSP

Sursa: elaborat de autor

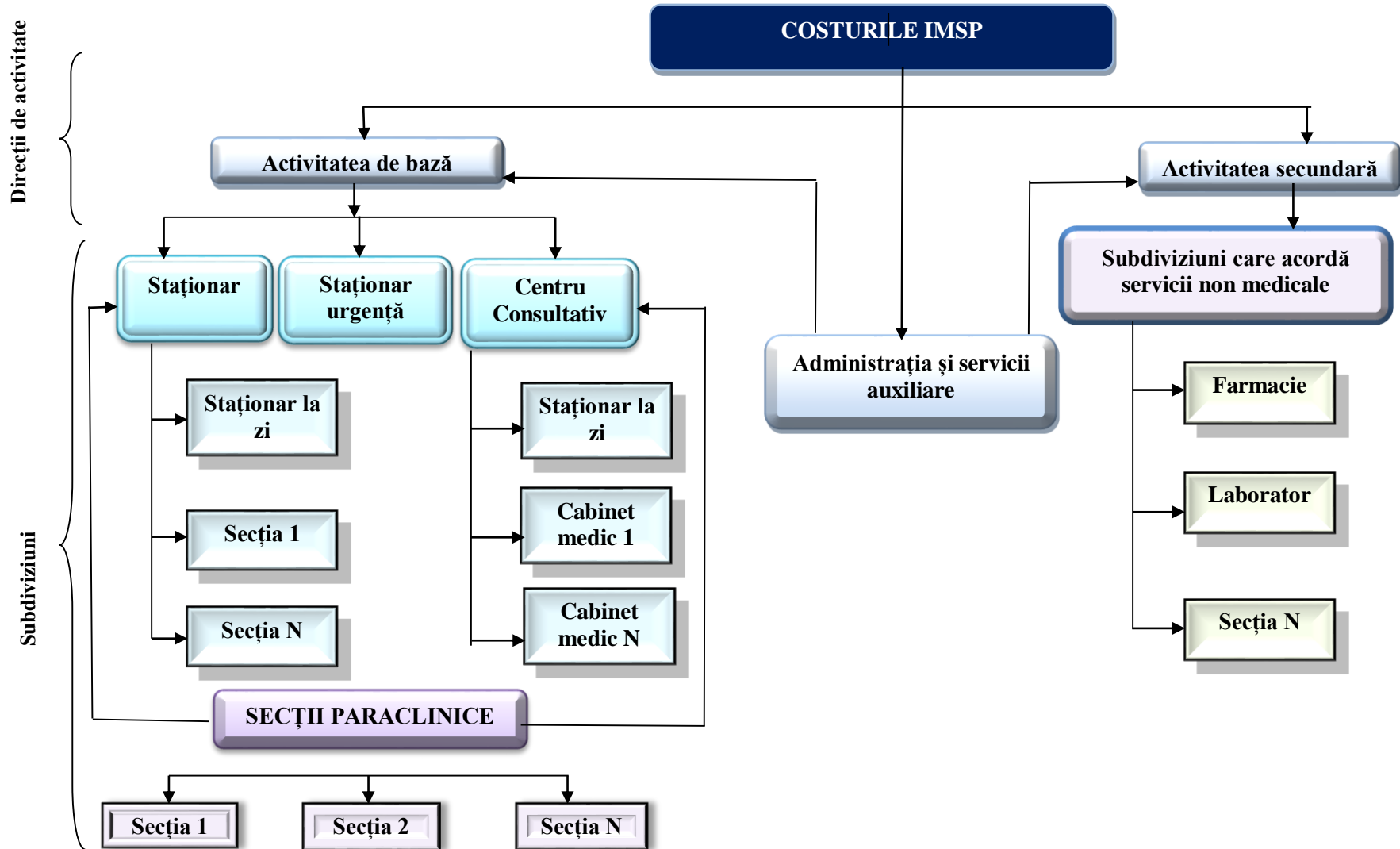


Figura A.1. Clasificarea costurilor în IMSP pe centre de responsabilitate

Sursa: elaborat de autor

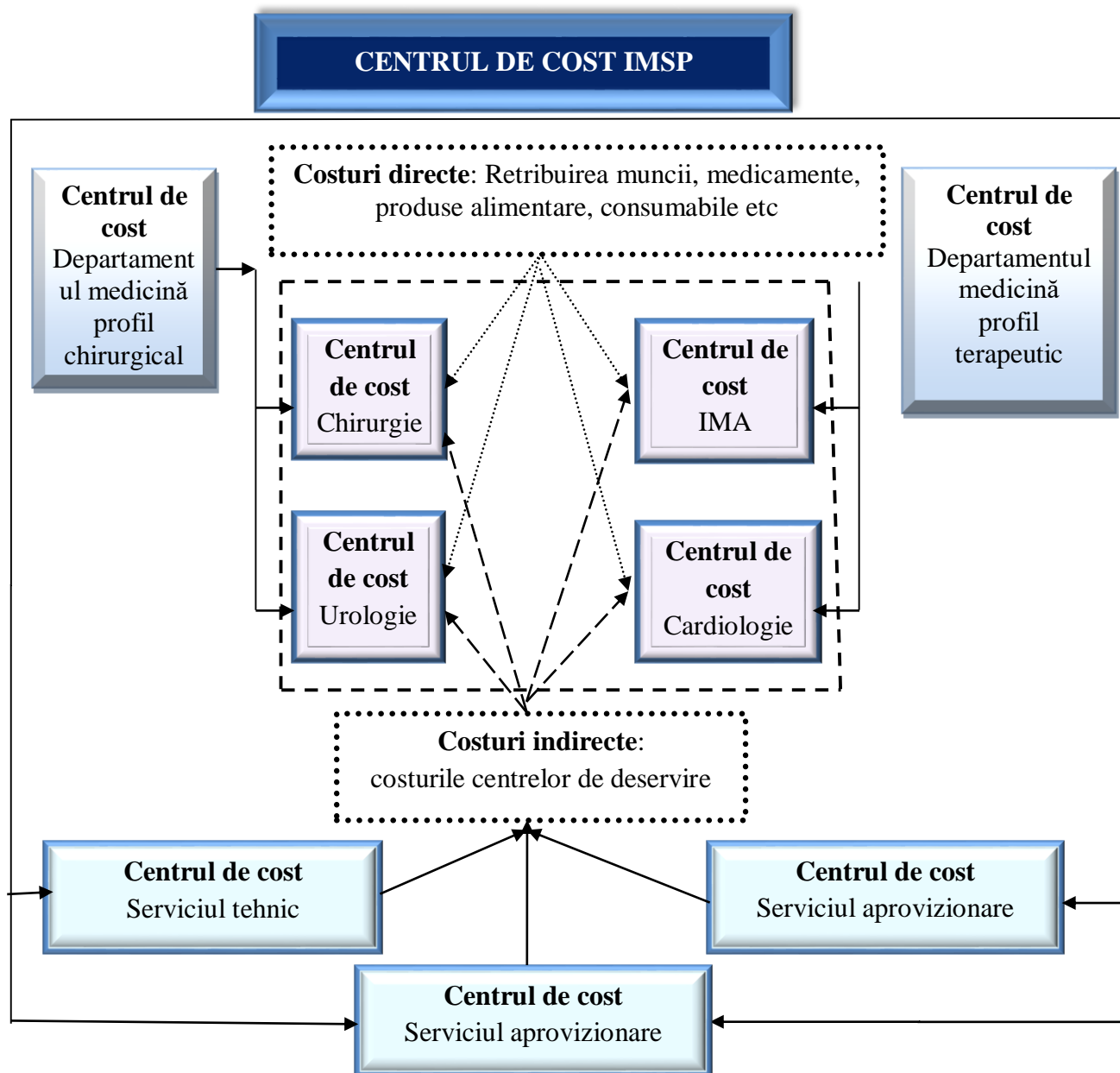


Figura A.1. Corelația centrelor de cost și costurilor directe și indirecte în cadrul acestora

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.1. Calculul Costurilor serviciilor medicale în baza metodei ABC-costing

Anexa 26

Articole de cost	Driver	Secții/număr pacienți								Total Centru
		Secția neurologie		Secția BCV		Secția epileptologie		Secția STROKE		
		Total	unitar	Total	unitar	Total	unitar	Total	unitar	
Costuri cu personalul, inclusiv										2 125 000
• <i>neurologi</i>	număr	300 000 (6x50 000)	3750	200 000 (4x50000)	2000			450 000 (9x50 000)	3750	950000
• <i>psihiatri</i>	număr			200 000 (2x 100 000)	2000	400 000 (4x100 000)	2000			600000
• <i>surori medicale</i>	număr	100 000 (4x25 000)	1250	150 000 (6x25000)	1500	100 000 (4x25 000)	500	225 000 (9x25 000)	1875	575 000
Medicamente pe secții (300 000 : 500 pacienți pe an)	Costuri secție	48 000	600	60 000	600	120 000	600	72 000	600	300 000
Total costuri directe		448000		610 000		620 000		747 000		2425 000
Servicii locațiune și întreținere blocuri (50000 : 40 000 m ²)	M ²	11250	5	11250	5	12500	5	15000	5	50000
Costuri cu personalul administrativ (150000 : 40 000 m ²)	M ²	33750		33750		37500		45000		150000
Costuri administrative privind evidența pacienților, alimentare, spălătorie (800 000 : 500 de pacienți pe an)	Pacient	128 000	1600	160 000	1600	320 000	1600	192 000	1600	800 000
Costuri întreținere laborator (275 000 : 5500 de investigații pe an)	Investi gație	20 000	50	70 000	50	150 000	50	35 000	50	275 000
Total costuri indirecte		193 000		275 000		520 000		287 000		1 275 000
Total		641 000		885 000		1 140 000		1 034 000		3 700 000

Sursa: elaborat de autor în baza datelor IMSP Institutul de Medicină Urgentă

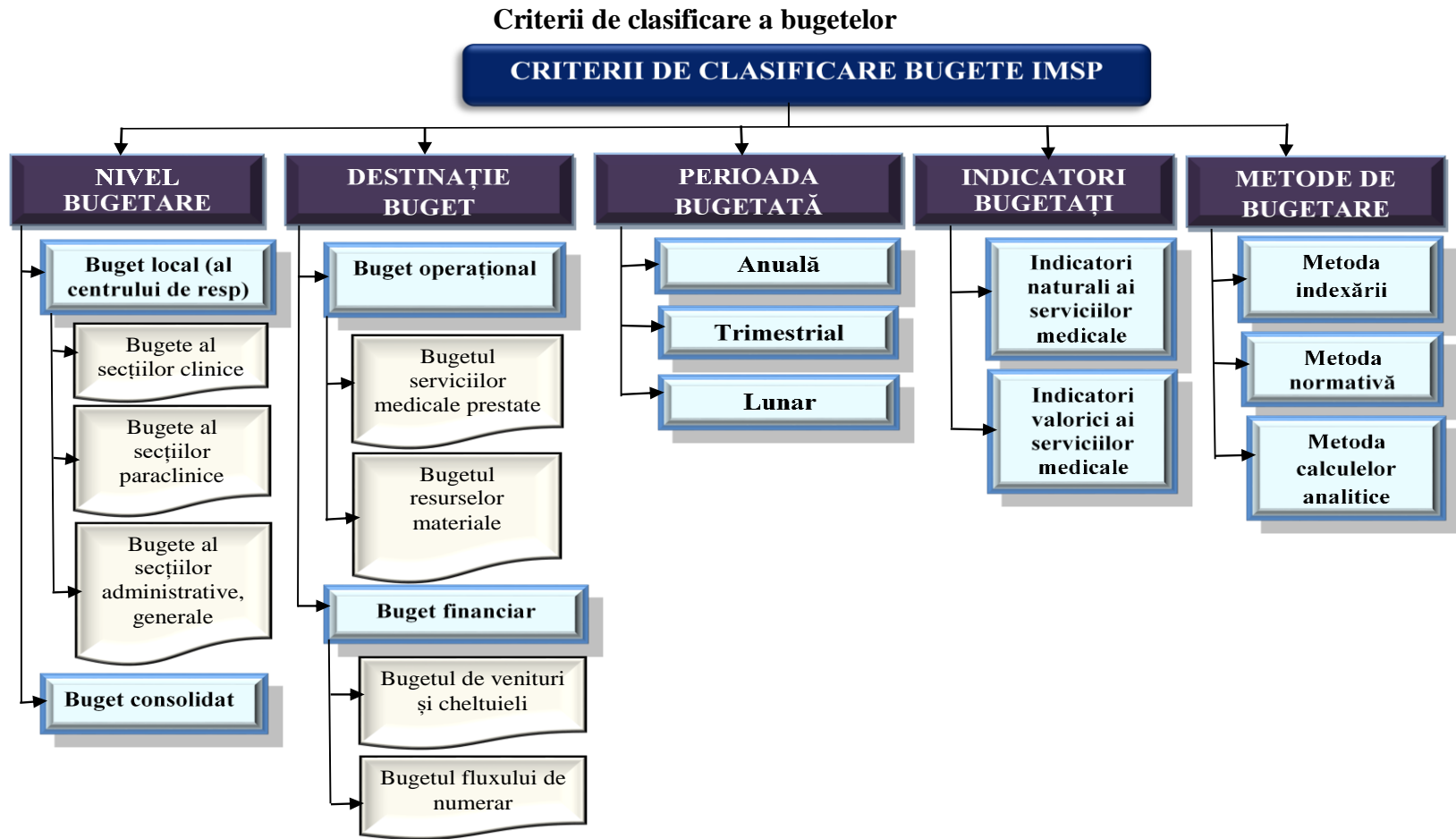


Figura A.1. Criterii de clasificare a bugetelor
 Sursa: elaborată de autor

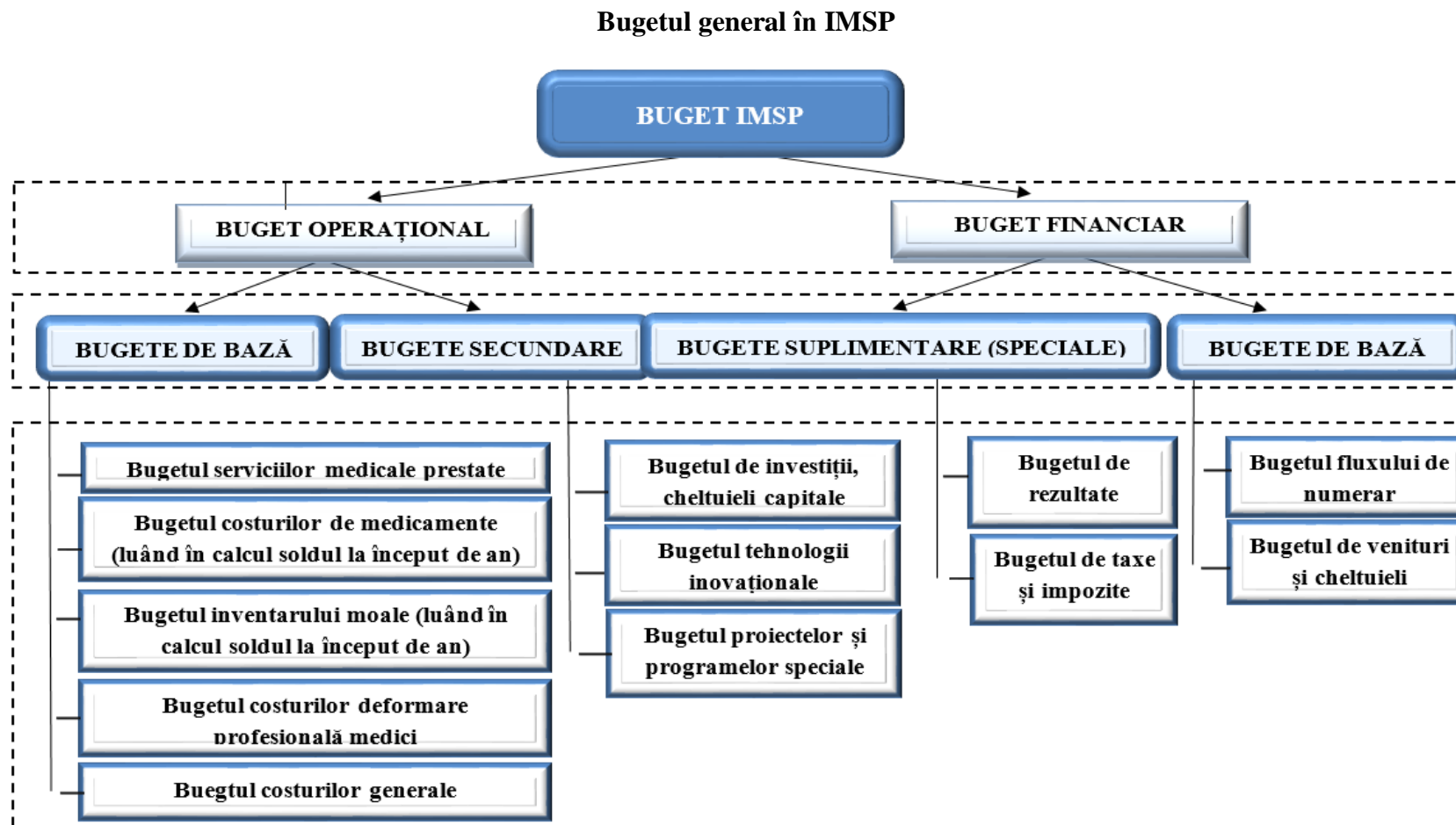


Figura A.1. Bugetul general al IMSP
Sursa: elaborată de autor

Tabelul A.1. Etapele de elaborare a bugetului IMSP

Denumire pași (procese)	Baza documentară	Executorii
ETAPA 1. LUCRĂRI PREMERGĂTOARE DE PREGĂTIRE		
<i>1.1 Analiza informației curente statistice a IMSP</i>	Rapoarte de evidență a mișcării pacienților, zile/pat, nosologii	Secția statistică IMSP
<i>1.2 Analiza morbidității în raport cu serviciile medicale ale IMSP</i>	Raport privind morbiditatea (boli și îmbolnăviri) după nosologii a populației pe teritoriul aferent Raport MS, Raport statistic BNS	Grupa metodică
<i>1.3 Analiza pieței serviciilor medicale, medicamentelor în plan local</i>	Raport analitic privind activitatea economică financiară a IMSP	Secția economică a IMSP
<i>1.4 Analiza structurii organizaționale</i>	Raport analiza altor IMSP cu aceleași tipuri de servicii și asistență medicală	Secția economică a IMSP
<i>1.5 Analiza sistemului informațional și a bazei de date</i>	Raport privind fluxul de informație în IMSP	Secția economică a IMSP, Secția IT
<i>1.6 Analiza relațiilor de muncă și structurii statelor</i>	Raport privind eficiența utilizării personalului medical al IMSP	Secția cadre, Secția economică
<i>1.7 Analiza activității financiare a IMSP</i>	Situații financiare și notele la ele	Secția economică, Contabilitatea
<i>1.8 Organizarea controlului intern și controlul executării etapelor de bugetare</i>	Programa (regulamentul) procesului de bugetare	Administrația
ETAPA 2. ELABORAREA BUGETULUI		
<i>2.1 Elaborarea obiectivului și sarcinilor IMSP</i>	Raport analitic al secției economice	Administrația
<i>2.2 Aprecierea eficienței utilizării resurselor IMSP</i>	Raport analitic	Contabilitate, secția economică, Secții gospodărești
<i>2.3 Elaborarea planului de marketing</i>	Raport analitic	Secția marketing, secția economică
<i>2.4 Elaborarea bugetelor operaționale</i>	Raport analitic	Secții clinice, secții paraclinice
<i>2.5 Elaborarea bugetului financiar</i>	Raport analitic ale secțiilor	secția economică, contabilitatea
<i>2.6 Elaborarea raportului de riscuri</i>	Raport analitic	Administrația, secția economică
ETAPA 3. REALIZAREA BUGETULUI ȘI CONTROLUL EXECUTĂRII		
<i>3.1 Control financiar, medical și organizațional</i>	Standarde medicale, orar activitate, grafic buget, orar control	Administrația, secția economică
<i>3.2 Raportare executare buget</i>	Rapoarte, procese verbale	Administrația

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.1. Registrul privind utilizarea finanțării a IMSP pe tipuri de activități și articole de costuri

Registrul privind utilizarea finanțării a IMSP pe tipuri de activități și articole de costuri pentru perioada anul 2017												
Director _____					Instituția medicală IMSP „Spitalul Municipal nr.1”							
Articole de cheltuieli/cost	Aprobat/bugetat				Finanțat efectiv				Abaterea			
	Surse AMO	Surse bugetare	Surse cu plată	Total	Surse AMO	Surse bugetare	Surse cu plată	Total	Surse AMO	Surse bugetare	Surse cu plată	Total
<i>Proces terapeutic</i>												
Costuri materiale	5700	5600	7879	19279	5668	5296	1074	12038	-32	-304	-6805	-7141
Costuri salariale	14500	11500	20101	46101	13550	12665	2571	28786	-950	1165	-17530	-17315
Costuri privind alimentația	2000	1000	2866	5866	1724	1612	328	3664	-276	612	-2538	-2202
Alte costuri	4100	2000	6574	12574	3695	3454	700	7849	-405	1454	-5874	-4825
Total	26300	20100	37420	83820	24637	23027	4673	52337	-1663	2927	-32747	-31483
<i>Proces profilactic</i>												
Costuri materiale	1450	1250	400	2810	1107	891	255	2253	-343	-359	-145	-847
Costuri salariale	2640	2214	1500	6720	2645	2132	610	5387	5	-82	-890	-967
Alte costuri	1060	1300	400	2864	1060	855	245	2160	0	-445	-155	-600
Total	5150	4764	2300	12214	4812	3878	1110	9800	-338	-886	-1190	-2414
<i>Proces diagnostic</i>												
Costuri materiale	4950	4950	2500	12400	3472	3113	2330	8915	-1478	-1837	-170	-3485
Costuri salariale	12058	11500	6500	30058	8350	7446	5571	21367	-3708	-4054	-929	-8691
Alte costuri	4300	3500	2500	10300	3419	2980	2230	8629	-881	-520	-270	-1671
Total	21308	19950	11500	52758	15241	13539	10131	38911	-6067	-6411	-1369	-13847
Total final	52758	44814	51220	148792	44690	40444	15914	101048	-8068	-4370	-35306	-47744

Sursă:elaborat de autor în baza datelor IMSP „Spitalul Municipal nr.1” din Chișinău

Sistemul Informațional Automatizat „Asistența Medicală Spitalicească”

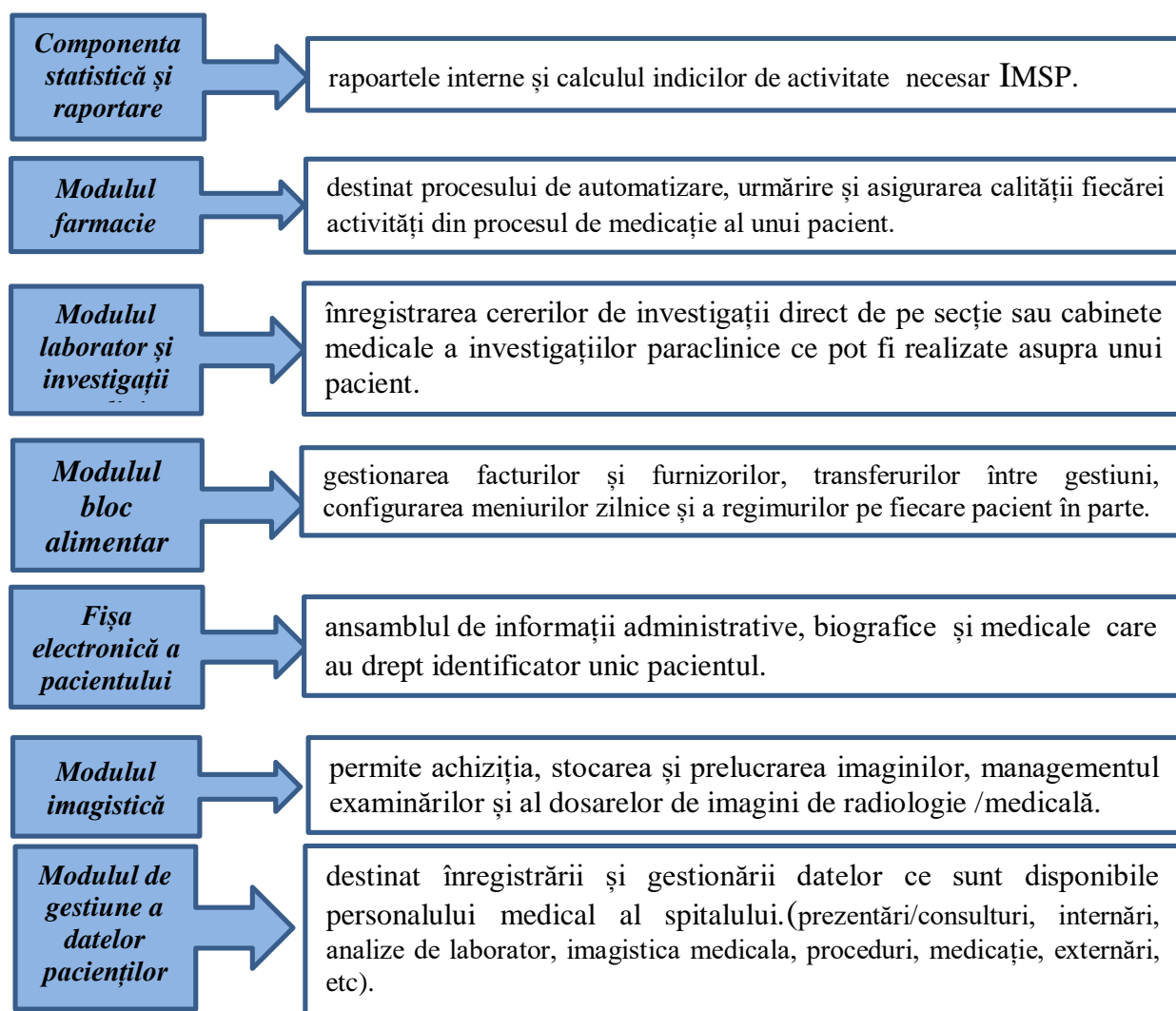


Figura A.1. Sistemul Informațional Automatizat „Asistența Medicală Spitalicească”

Sursa: elaborat de autor



MINISTERUL
SĂNĂTĂȚII, MUNCII ȘI PROTECȚIEI SOCIALE
AL REPUBLICII MOLDOVA

IMSP Institutul de Medicină Urgentă

mun. Chișinău, str. Toma Ciorba 1

ACT de implementare

a rezultatelor investigațiilor științifice efectuate de dna *Ludmila Frumusachi* în teza de doctor „Particularitățile contabilității în instituțiile medico-sanitare publice la autofinanțare”

Prezentul act confirmă implementarea propunerilor bazate pe cercetările efectuate de dna *Ludmila Frumusachi*, în domeniul organizării contabilității manageriale în cadrul IMSP Institutul de Medicină Urgentă.

1. Considerăm oportună propunerea de aplicarea a tuturor instrumentelor contabilității manageriale în IMSP Institutul de Medicină Urgentă, identificarea centrelor de responsabilitate prin formarea structurii financiare a instituției medicale, aplicării tuturor conturilor de gestiune, în scopul contabilizării costurilor aferente serviciilor medicale.
2. A fost implementată propunerea privind utilizarea subcontului 2152 „Servicii în curs de execuție”, iar efectul este major deoarece se formează o informație corectă și deplină privind costul cazurilor tratate și celor netratate la sfârșitul perioadei de gestiune. Ca urmare există posibilitatea analizei rezervelor aferente costului cazurilor de tratament nefinisate.
3. Aplicarea metodei de calculație ABCosting pentru determinarea costului serviciilor medicale aferent unui pacient a permis stabilirea mai exactă a costurilor în sala de operații de diferite grade de complexitate a operațiilor, luând în considerare gradul de complexitate și volumul de muncă depus.

Aplicarea în practică a propunerilor investigațiilor științifice contribuie la perfecționarea contabilității costurilor serviciilor medicale și calculării costului cazului tratat, îmbunătățirea calității informației necesar procesului decizional.

Director



Mihai Ciocanu
Mihai Ciocanu

MINISTERUL SĂNĂTĂȚII,
MUNCII ȘI PROTECȚIEI SOCIALE
AL REPUBLICII MOLDOVA

INSTITUȚIA MEDICO-SANITARĂ PUBLICĂ
DISPENSARUL REPUBLICAN
DE NARCOLOGIE

str. Ion Pruncu 8
MD – 2005, mun. Chișinău,
Tel./Fax: +373 22 29-35-96;
Tel. +373 22 29-40-91
e-mail: imspdrn@ms.md



МИНИСТЕРСТВО ЗДРАВООХРАНЕНИЯ,
ТРУДА И СОЦИАЛЬНОЙ ЗАЩИТЫ
РЕСПУБЛИКИ МОЛДОВА

ПУБЛИЧНОЕ МЕДИКО-САНИТАРНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
РЕСПУБЛИКАНСКИЙ
НАРКОЛОГИЧЕСКИЙ ДИСПАНСЕР

ул. Ион Прункул 8
MD – 2005, мун. Кишинэу,
Тел./Факс: +373 22 29-35-96;
Тел. +373 22 29-40-91
e-mail: imspdrn@ms.md

Exp. _____ Nr. _____
La nr. _____ din _____

**Act de implementare
a rezultatelor cercetărilor științifice efectuate
de către d-na Ludmila Frumusachi pentru conferirea titlului de doctor
în economie cu tema „Particularitățile contabilității în instituțiile
medico-sanitare publice la autofinanțare”**

Prin prezentul act, IMSP Dispensarul Republican de Narcologie confirmă implementarea propunerilor bazate pe cercetările științifice, elaborate de d-na Ludmila Frumusachi în vederea optimizării contabilității veniturilor.

Ca urmare a aplicării propunerilor a fost:

a) revizuită structura analitică a conturilor de venituri prin deschiderea și utilizarea unor subconturi și conturi analitice noi. În așa mod a fost posibilă colectarea informației cu privire la sursa de finanțare, tipul de activitate, locul de apariție a veniturilor, tipuri de venituri, tipuri de asistență medicală, tipul pacientului.

b) modificată schema de contabilizarea veniturilor prin utilizarea contului de pasiv 537 "Finanțări și încasări cu destinație specială curente" și a corespondenței conturilor de venituri aferente serviciilor de asistență medicală conform Programului unic al asigurării obligatorii de asistență medicală. Aplicarea acestui cont a permis stabilirea și contabilizarea abaterilor sumelor de venituri din devizul de venituri și cheltuieli (business-plan) la sfârșitul perioadei de gestiune.

Propunerea schemei înregistrărilor contabile aferente veniturilor a avut impact asupra facilitării modului de determinare și evidență a veniturilor pe centre de responsabilitate și pe tipuri de activități, optimizării modului de asigurare a cantității și calității informației cu privire la rezultatele financiare, necesare procesului decizional.

Recomandările menționate pot contribui la perfecționarea contabilității veniturilor în instituții medicale, deoarece ele sunt ca bază în elaborarea măsurilor de dezvoltare și gestionare eficientă a rezultatelor, precum și vor îmbunătăți calitatea informațiilor necesare managementului.

Director



Mihail Oprea



MINISTERUL
SĂNĂTĂȚII, MUNCII ȘI PROTECȚIEI SOCIALE
AL REPUBLICII MOLDOVA

Str. Costiujeni 5/1

IMSP Spitalul de Dermatologie și Maladii Comunicabile

ACT CONFIRMATIV

**privind implementarea rezultatelor investigațiilor științifice
ale dnei Ludmila Frumusachi în teza de doctor „Particularitățile contabilității în
institutiile medico-sanitare publice la autofinanțare” pentru conferirea titlului de
doctor în economie**

Prezentul act aprobă rezultatele cercetărilor efectuate și confirmă implementarea propunerilor bazate pe acestea, efectuate de dna Ludmila Frumusachi în scopul organizării contabilității procesului de aprovizionare în cadrul instituției medicale.

Aplicarea propunerilor a condiționat organizarea contabilității medicamentelor pe surse de proveniență: surse proprii, primite cu titlul gratuit, sub formă de ajutor, surse special etc. În legătură cu aceasta au fost aplicate și aprobate contul nou de activ 218 „Medicamente, consumabile și reactive” care a permis o evidență analitică și cantitativă a bunurilor medicale în IMSP Spitalul de Dermatologie și Maladii Comunicabile. De asemenea considerăm utilă folosirea contului extrabilanțier 926 „Medicamente și dispozitive medicale primite pentru depozitare și repartizare” în cazul distribuirii sau administrării medicamentelor

În același timp a fost aplicată propunerea privind modul de stingere reciprocă a obligațiilor față de Centrul pentru achiziții publice centralizate în sănătate, stabilite prin contractul de achiziție public, și furnizorul de medicamentelor și dispozitivelor medicale.

Aplicarea conturilor menționate optimizează formarea masivului de informație privind mișcarea medicamentelor în sistemul de sănătate, iar recomandările privind evidența furnizorilor contribuie la prelucrarea datelor privind datoriile față de terți necesare respectării disciplinei de plată, modului de finanțare și raporate.



Director

Iulian OLTU


MINISTERUL EDUCAȚIEI, CULTURII ȘI CERCETĂRII AL REPUBLICII MOLDOVA


Academia de Studii Economice din Moldova


Centrul de Inovare și Transfer Tehnologie



CERTIFICAT de INOVATOR

Pentru inovația cu titlul

Contabilitatea în instituțiile medico-sanitare publice la autofinanțare

Inovația a fost înregistrată la data de 26.02.2018
 la Academia de Studii Economice din Moldova

Se recunoaște calitatea de autor(i)

ȚURCANU Viorel FRUMUSACHI Ludmila

Rector ASEM
 Dr. hab., prof. univ., academician
Grigore BELOSTECNIC



 Directorul Centrului
 Dr. conf. univ.
Lilia SARGU




Nr.73

Data eliberării:
 27.02.2018



AGENȚIA MEDICAMENTULUI
ȘI DISPOZITIVELOR MEDICALE



GUVERNUL
REPUBLICII MOLDOVA

31.10.2018 Nr. APM/PSM/Ry002-4552

CONFIRMARE
privind implementarea rezultatelor științifice,
eliberat d-nei Ludmila FRUMUSACHI, autoarea tezei de doctorat
„Particularitățile contabilității în instituțiile medico-sanitare publice la autofinanțare”

Prin prezenta, se confirmă că cercetarea efectuată de către dna Ludmila FRUMUSACHI, doctorand ASEM, în rezultatul elaborării tezei de doctor în științe economice cu tema „*Particularitățile contabilității în instituțiile medico-sanitare publice la autofinanțare*”, cuprinde aspecte științifice profunde în domeniul perfecționării contabilității operațiilor de aprovizionare cu medicamente și dispozitive medicale în cadrul IMSP.

Suplimentar, considerăm valoroase și aplicabile organizarea contabilității medicamentelor pe surse de proveniență (proprie, primite cu titlul gratuit, primite sub formă de ajutor, achiziționate cu destinație specială și specifică), care vor avea un impact favorabil asupra ajustării legislației autohtone privind procedura de recunoaștere și evaluare a modificării condițiilor de introducere pe piață a dispozitivelor medicale, asigurarea unui cadru legal pentru dezvoltarea sistemului de supraveghere a dispozitivelor medicale puse în funcțiune și aflate în utilizare.

Totodată, este semnificativă aprofundarea și dezvoltarea teoretică a conceptelor de „medicamente” și „dispozitive medicale”, caracteristicile specifice și comparative ale acestora, cu scopul clasificării, ce are o importanță relevantă pentru contabilizarea stocurilor de medicamente, fapt care influențează modul de evaluare și decontare ulterioară a acestora.

Reieșind din cele menționate, considerăm, că transpunerea în practică a propunerilor și recomandărilor practice din teza de doctorat cu tema „Particularitățile contabilității în instituțiile medico-sanitare publice la autofinanțare”, elaborată de Ludmila FRUMUSACHI, vor contribui semnificativ la perfecționarea contabilității în IMSP și implementarea politicii statului în domeniul medicamentelor și dispozitivelor medicale cu scopul promovării și protejării sănătății publice.

Director general

Vladislav ZARA

Agencia Medicamentului și Dispozitivelor Medicale
Medicines and Medical Devices Agency

Republica Moldova, MD-2028, Chișinău, str. Korolenko, 2/1
tel. +373 22 884 301, e-mail: office@amed.md; Web: www.amed.md



MINISTERUL
SĂNĂTĂȚII, MUNCII ȘI
PROTECȚIEI SOCIALE
AL REPUBLICII MOLDOVA



MINISTRY
OF HEALTH, LABOUR AND
SOCIAL PROTECTION OF THE
REPUBLIC OF MOLDOVA

MD-2009, Chișinău, str. Vasile Alecsandri, 2
Tel. + 373 22268818; Fax. + 373 22738781
e-mail: secretariat@msmps.gov.md
www.msmps.gov.md

2, Vasile Alecsandri street, Chisinau, MD-2009
Tel. + 373 22268818; Fax. + 373 22738781
e-mail: secretariat@msmps.gov.md
www.msmps.gov.md

Act
de implementare a rezultatelor științifice
eliberat d-nei Ludmila FRUMUSACHI, autoarea tezei de doctorat
„Particularitățile contabilității în instituțiile medico-sanitare publice la autofinanțare”

Rezultatele investigațiilor expuse în teza de doctorat „Particularitățile contabilității în instituțiile medico-sanitare publice la autofinanțare”, elaborată de Frumusachi Ludmila, doctorand ASEM, au o importanță și o contribuție deosebită în contextul perfecționării contabilității în IMSP, la autofinanțare în Republica Moldova, fapt consemnat prin:

- deschiderea și utilizarea unor conturi analitice noi, care vor permite colectarea informației cu privire la sursa de finanțare, tipul de asistență medicală, tipul pacientului în analitică largă, în funcție de necesitățile IMSP;
- utilizarea contului de pasiv 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente” și a schemei de contabilizare a veniturilor din servicii de asistență medicală conform Programului unic al asigurării obligatorii de asistență medicală pentru reflectarea la sfârșitul fiecărui trimestru și anual a abaterilor de la sumele bugetate, indicată în devizul de venituri și cheltuieli, necesare procesului decizional;
- optimizarea procesului de bugetare prin aplicare „*bugetului orientat spre rezultat*” care reprezintă o metodă de prezentare și fundamentare a bugetelor, având la bază programe cu scopuri, obiective și indicatori de evaluare a performanței acestora la toate etapele procesului bugetar;
- argumentarea utilizării Raportării integrate, ca bază de informații pentru monitorizarea și controlul documentelor de planificare strategic, planurilor și rezultatele punerii în aplicare a conceptului de dezvoltare socială și economică a IMSP.

Recomandările elaborate și metodologiile propuse pot fi utilizate de instituțiile medico-sanitare la autofinanțare. La fel, propunerile expuse vor fi utile managerilor preocupați de îndeplinirea indicatorilor de performanță ai IMSP (indicatori de management al resurselor umane, indicatori de utilizare a serviciilor medicale, indicatori ai activității economico-financiare ale instituției, indicatori de calitate).

Considerăm, că transpunerea în practică a propunerilor practice din teza de doctorat cu „Particularitățile contabilității în instituțiile medico-sanitare publice la autofinanțare”, elaborată de Frumusachi Ludmila, vor contribui semnificativ la perfecționarea și organizarea contabilității în instituțiile medico-sanitare publice la autofinanțare.

Șeful Secției financiar-administrative, contabilitate



Anatolie Gudumac



COMPANIA NAȚIONALĂ DE ASIGURĂRI ÎN MEDICINĂ

nr. DI-14/154 din DI 11 2018

CERTIFICAT
de implementare a rezultatelor științifice
eliberat d-nei Ludmila FRUMUSACHI, autoarea tezei de doctorat
„Particularitățile contabilității în instituțiile medico-sanitare publice la autofinanțare”

Ca urmare a examinării tezei de doctor în economie cu titlul „*Particularitățile contabilității în instituțiile medico-sanitare publice la autofinanțare*”, elaborată de *Frumusachi Ludmila*, doctorand ASEM, considerăm că lucrarea nominalizată constituie rezultatul unei cercetări științifice complexe cu caracter sporit de originalitate, inovație și aplicabilitate practică.

Relevanța cercetării este condiționată de necesitatea abordării științifice a particularităților contabilității în IMSP, la autofinanțare. Valoarea practică a tezei rezultă din concluzii și recomandări, implementarea acestora conduce la sporirea perfecționării contabilității în instituțiile medico-sanitare la autofinanțare.

Contribuția esențială a tezei constă în: argumentarea teoretico-științifică a conținutului economic al conceptelor privind „serviciile medicale”; evidențierea și sistematizarea particularităților economice, organizaționale, medicale și sociale la IMSP, perfecționarea procesului de bugetare în cadrul IMSP; raționalizarea indicatorilor de performanță în scopul competitivității costurilor; optimizarea modului de recunoaștere și contabilizare a veniturilor IMSP, remanierea modului de contabilizare a veniturilor din servicii de asistență medicală conform Programului unic al asigurării obligatorii de asistență medicală pentru reflectarea la sfârșitul fiecărui trimestru și anual a abaterilor de la sumele bugetate; îmbunătățirea procesului de gestiune prin aplicarea metodelor moderne de calculație a costurilor; implementării raportării integrate.

Apreciam drept aplicative și oportune propunerile, recomandările formulate care își vor găsi utilitate în cadrul IMSP la autofinanțare, cât și în relațiile dintre furnizorul și cumpărătorul serviciilor medicale, bazate pe relațiile contractuale dintre CNAM, agențiile ei teritoriale cu prestatorii de servicii medicale și farmaceutice, angajatori, alți asigurați, care delimitează strict drepturile și obligațiile fiecărei părți.

Reieșind din cele expuse considerăm, că teza de doctor în economie cu tema „*Particularitățile contabilității în instituțiile medico-sanitare publice la autofinanțare*”, autor *Frumusachi Ludmila*, este o cercetare integră, de o înaltă ținută științifică și cu un caracter aplicativ pronunțat.

Vicedirector general



Daniel STICI

DECLARAȚIA PRIVIND ASUMAREA RĂSPUNDERII

Subsemnata, declar pe propria răspundere că materialele prezentate în teza de doctor, se referă la propriile activități și realizări, în caz contrar urmând să suport consecințele, în conformitate cu legislația în vigoare.

Frumusachi Ludmila



Semnătura

CV al autorului



Frumusachi Ludmila, 17 iunie 1982

Republica Moldova, mun.Chișinău

Studiile

Denumirea instituției de învățământ	Facultatea (secția)	Anul înmatriculării	Anul absolvirii	Specialitatea deținută	Numărul, seria diplomei
CR de Informatică	Contabilitate	1997	2002	Contabilitate și Audit	AC,0047744
ASEM	Contabilitate	2002	2005	Contabilitate și Audit	AL, 0091425
ASEM	Contabilitate	2005	2006	Contabilitate și Audit	AM, 008556

Lucrul prestat de la începutul activității de muncă

Data, luna, anul		Funcția, postul, statutul, etc (<i>indicați instituția, organizația, întreprinderea, ministerul, departamentul</i>)
intrării în funcție	demisiei	
07.2002	12.2002	<i>Consiliul Județean Chișinău, Direcția Economie, specialist principal</i>
12.2002	02.2003	<i>Consiliul Județean Chișinău, Direcția Economie, contabil</i>
02.2003	09.2003	<i>Consiliul Județean Chișinău, Direcția Economie, contabil șef</i>
09.2003	10.2003	<i>Centrul Republican de Diagnosticare, contabil</i>
10.2003	12.2003	<i>SRL „Adiferm”, contabil</i>
12.2003	01.2005	<i>Ministerul Sănătății, specialist coordonator</i>
02.2005	06.2005	<i>Ministerul Sănătății, specialist principal</i>
07.2005	06.2017	<i>Ministerul Sănătății, consultant</i>
06.2017	prezent	<i>Universitatea de Studii Europene din Moldova, lector, Catedra Finanțe și Contabilitate, Facultatea Științe Economice</i>

Domeniul de activitate științifică – contabilitate

Lucrări științifice publicate – 18 publicații

Date de contact: tel. 069711022, email: lfrumusachi@mail.ru