

**ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE A MOLDOVEI**

Cu titlu de manuscris  
C.Z.U.: 657.41/45:614.2(478)(043)

**FRUMUSACHI LUDMILA**

**PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII ÎN INSTITUȚIILE  
MEDICO-SANITARE PUBLICE LA AUTOFINANȚARE**

**522.02 – CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ**

**AUTOREFERATUL  
tezei de doctor în științe economice**

**CHIȘINĂU, 2019**

**Teza a fost elaborată în cadrul Departamentului „Contabilitate; audit; analiză economică” a Academiei de Studii Economice a Moldovei**

**Conducător științific:**

**ȚURCANU Viorel**, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar

**Referenți oficiali:**

**GROSU Veronica**, doctor în științe economice, profesor universitar (Suceava, România)

**ȘEVCIUC Tatiana**, doctor în științe economice, conferențiar universitar

**Componenta Consiliului Științific Specializat:**

**NEDERIȚA Alexandru**, președinte, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar

**GRABAROVSKI Ludmila**, secretar, doctor în științe economice, conferențiar universitar

**CIOCAN Mihail**, doctor habilitat în științe medicale, profesor universitar

**HLACIUC Elena**, doctor în științe economice, profesor universitar ( Suceava, România)

**TUHARI Tudor**, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar

Susținerea tezei va avea loc la 03.04.2019, ora 14.00, în ședința Consiliului Științific Specializat D 522.02-21 din cadrul Academiei de Studii Economice a Moldovei, pe adresa: MD-2005, mun. Chișinău, str. Căpriana 50, bloc „C”, et. 3, biroul 324.

Teza de doctor și autoreferatul pot fi consultate la Biblioteca Științifică a Academiei de Studii Economice a Moldovei și pe pagina web a ANACEC.

**Autoreferatul a fost expediat la 01 martie 2019.**

**Secretar științific al Consiliului Științific Specializat:**

doctor în științe economice,  
conferențiar universitar

**Grabarovschi Ludmila**

**Conducător științific:**

doctor habilitat în științe economice,  
profesor universitar

**Țurcanu Viorel**

**Autor:**

**Frumusachi Ludmila**

## REPERE CONCEPTUALE ALE CERCETĂRII

**Actualitatea și importanța problemei abordate.** Una dintre prioritățile cheie ale politicii statului este 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 de servicii medicale este unul destul de vast, astfel că problematica gestiunii și contabilității, în instituțiile medico-sanitare publice (IMSP), este proporțională sistemului menționat.

Abordarea și studiul temei date au constituit în perioada actuală o necesitate a dezvoltării și perfecționării contabilității în instituțiile medicale, având în vedere existența 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.

Necesitatea examinării contabilității în sectorul medical, se axează pe un spectru larg de sarcini, printre care pot fi menționate următoarele: fundamentarea 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.

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, cu scopul soluționării acestora.

**Descrierea situației în domeniu și identificarea problemelor cercetării.** Problemele teoretice și practice, care vizează contabilitatea instituțiilor medicale, au fost tratate în lucrările savanților economiști autohtoni: Bugaian L., Bucur V., Grabarovschi L., Grigoroii 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 acestora și comportă un caracter teoretico-metodologic. Ținând cont de specificul domeniului, rămân nesoluționate un șir de probleme ale contabilității în IMSP, atât de ordin metodologic, cât și de ordin normativ. Lipsesc o cercetare amplă care cuprinde: recunoașterea și contabilizarea veniturilor și cheltuielilor; raționalizarea procesului de bugetare; contabilizarea costului de achiziționare și de prestare a serviciilor medicale; organizarea contabilității de gestiune, inclusiv determinarea costului serviciilor medicale; implementarea conceptului de raportare integrată pentru asigurarea gestionării strategice a entităților nominalizate 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 în IMSP, 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 modernizare, conform cerințelor stabilite de cadrul normativ național și de practicile internaționale.

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

- ✓ evidențierea particularităților activității IMSP la autofinanțare, care influențează conținutul contabilității financiare și de gestiune, organizarea controlului intern și asigurarea procesului decizional cu informație;
- ✓ examinarea și argumentarea teoretico-științifică a definițiilor privind „serviciile medicale”;
- ✓ cercetarea procesului de bugetare la nivel de ramură și instituții medicale;
- ✓ investigarea modului de contabilizare a operațiunilor de aprovizionare și specificului formării sortimentului de medicamente prin implementarea analizei VEN/ABC;
- ✓ studierea modului de calcul al costurilor cu personalul și evidențierea principalelor probleme;
- ✓ fundamentarea noilor indicatori de performanță în scopul salarizării angajaților din IMSP 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. Arhangel 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 Republicii Moldova, 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

acesteia, 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 conform tipului 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 instituțiile medico-sanitare publice a sistemului de bugetare bazat pe rezultate, precum și raportarea integrată, care va asigura o analiză aprofundată a activității acestora;
- ✓ 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 bază;
- ✓ implementarea unui mecanism de calcul al costurilor pe fiecare centru de cost al instituției, 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 cu scopul asigurării 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 facilita 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 fundamentarea 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 cheltuieli 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 la IMSP prin formarea centrelor de responsabilitate și argumentarea necesității unor conturi de gestiune și subconturi noi în scopul obținerii informațiilor relevante pentru managementul entității;
- ✓ 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 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 a acestora.

**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 evidențierea și descrierea activităților și subactivităților în cadrul IMSP; perfecționarea indicatorilor de performanță privind salarizarea angajaților; implementarea conceptului de raportare integrată în instituțiile medicale.

**Aprobarea rezultatelor lucrării.** Principalele rezultate ale cercetărilor efectuate au fost prezentate și aprobate în cadrul a 8 conferințe și simpozioane științifice naționale și internaționale.

**Publicații la tema tezei.** La studiul cercetat 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.

**Implementarea rezultatelor științifice.** Recomandările autorului privind rezultatele științifice ale cercetării au fost implementate în domeniile: organizării contabilității și revizuirea structurii conturilor de venituri în cadrul entității IMSP Dispensarul Republican de Narcologie, mun. Chișinău; analiza instrumentelor contabilității de gestiune și aplicarea metodelor de calculație a costului în cadrul IMSP Institutul de Medicină Urgentă, mun. Chișinău; organizarea contabilității medicamentelor pe sursă de proveniență, cu aplicarea unor conturi noi la IMSP Spitalul de Dermatologie și Maladii Comunicabile, mun. Chișinău.

Rezultatele lucrării au fost recunoscute și aprobate de către MSMPS al RM; CNAM, AMDM. La fel, a fost eliberat certificat de inovator de către CITT „Contabilitatea în instituțiile medico-sanitare publice la autofinanțare”.

**Cuvinte-cheie:** autofinanțare, buget, cheltuieli, cost, contabilitate, deviz, instituții medicale, metodă de calculație, rapoarte manageriale, raport integrat, servicii medicale, venituri.

## CONȚINUTUL TEZEI

**Capitolul 1 „Fundamente teoretice ale contabilității în instituțiile medico - sanitare publice”** conține abordări teoretice privind conceptele aferente serviciilor medicale, clasificarea acestora. 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 instituțiile medicale, particularitățile activității IMSP și factorii care influențează organizarea acesteia. De asemenea, s-a realizat un studiu al procesului de bugetare la nivel de ramură în cadrul Asigurărilor Obligatorii de Asistență Medicală (AOAM) și bugetele individuale în cadrul IMSP, în vederea elaborării bugetelor bazate pe conceptul de „bugetare orientată la rezultate”.

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 sunt instituțiile medico-sanitare publice și autoritățile/instituțiile bugetare [11, art. 3].

Însă, rolul primordial în sectorul de sănătate al Republicii Moldova îl ocupă IMSP, astfel pe parcursul anului 2017, în cadrul sistemului AOAM, serviciile medicale au fost acordate de 435 instituții medicale cu care Compania Națională de Asigurări în Medicină (CNAM) a încheiat contracte corespunzătoare, inclusiv: 368 instituții medico-sanitare publice și 67 instituții medicale private [21, p.32]. Evoluția instituțiilor de prestări servicii medicale publice la autofinanțare și private contractate de CNAM poate fi oglindită în tabelul 1.

Tabelul 1. Evoluția instituțiilor de prestări servicii medicale

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
	<b>Total</b>	333	422	437	432	435

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

Analizând tabelul 1, observăm că numărul IMSP contractate de CNAM, în decursul ultimilor 5 ani, nu s-a modificat semnificativ, doar în anul 2014, acesta 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 ca entitate independentă.

Conform Legii cu privire la finanțele publice și responsabilității bugetar-fiscale din RM, [10] **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, economici, medicali, sociali.

În teză autorul a generalizat abordările aferente noțiunii de servicii medicale și a formulat 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.**

O importanță deosebită pentru organizarea contabilității în IMSP prezintă analiza și asimilarea specificului procesului de furnizare, esența și structura serviciilor medicale. Varietatea serviciilor medicale este multiplă, de aceea pentru îmbunătățirea contabilității acestora, este necesită o *clasificare* în cadrul IMSP, ținând cont de următoarele criterii: sursa de finanțare și forma de asistență medicală în cadrul AOAM, în funcție de domeniul de activitate al secțiilor medicale; conform tipurilor de instituții medicale și serviciile medicale prestate de acestea.

În RM, procesul de reformare a ocrotirii sănătății publice a început odată cu introducerea în anul 2004 a Sistemului de Asigurări Obligatorii de Asistență Medicală (SAOAM). Astfel, instituțiile medicale bugetare au fost transformate în IMSP cu autonomie financiară și de gestiune, non profit. Actualmente, în conformitate cu Regulamentul-cadru al IMSP [20], acestea la organizarea contabilității se conduc de Legea contabilității și raportării financiare, Standarde Naționale de Contabilitate (SNC), Planul general de conturi contabile, alte acte normative contabile.

În baza investigațiilor, analizei literaturii de specialitate, autorul a sistematizat conceptul „contabilității IMSP”, prezentat în figura 1.



Figura 1. Factorii care influențează organizarea contabilității în IMSP

Sursa: elaborată de autor

Particularitățile **organizării contabilității financiare** în instituțiile medicale reprezintă una din direcțiile de cercetare în teză. Schimbările recente în sistemul economic au un impact asupra aspectelor ce țin de organizarea contabilității financiare și de gestiune (juridice, tehnice, metodologice etc.) și, prin urmare, a determinat necesitatea de a elabora propuneri pentru poziționarea acestora în sectorul serviciilor medicale.

Potrivit prevederilor Legii contabilității și raportării financiare [9], în funcție de categoria din care fac parte, entitățile 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 un număr mic de personal (șef centru de sănătate, câțiva medici de familie, asistente ale medicului de familie, asistenta medicală superioară, contabilul și personalul administrativ) poate fi argumentată utilizarea contabilității în partidă dublă cu situații financiare prescurtate sau simplificate conform SNC.



O altă direcție de dezvoltare a cercetării rezidă în *perfecționarea contabilității de gestiune*, care în opinia noastră, **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 servi 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.

Activitatea de prestare a serviciilor de către IMSP, generează diverse venituri și cheltuieli. Unele aspecte privind modul de recunoaștere și contabilizare a acestora sunt comune tuturor entităților. Dar ținând cont de particularitățile domeniului de activitate în medicină, se poate constata că în literatura de specialitate, lipsesc astfel de investigații. De menționat faptul că bugetul IMSP, face parte din bugetul central consolidat al FAOAM al țării, realizând venituri preponderent din finanțări de stat. Astfel, noțiunea de venit, recunoașterea, perfectarea documentară, precum și clasificarea acestora sunt diferite de cele din sectorul privat, iar produsul final al activității contabile sunt situațiile financiare, care sunt unice.

Există un număr mare de factori, care influențează raportarea financiară, însă considerăm, factorul cel mai semnificativ, este sistemul juridic, adică normalizarea, care divizează totalul de rapoarte al entității în reglementate și nereglementate. În scopul de a satisface necesitățile utilizatorilor de informație, este nevoie de a implementa un nou model de raportare, numit *raportarea integrată*. 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.

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 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.

În teză autorul specifică, că cercetarea procesului de bugetare trebuie abordată atât la nivel în cadrul IMSP, cât și sub aspect al sistemului de sănătate. Aceste două niveluri se intercorelează, deoarece posibilitățile de bugetare ale IMSP depind de limita alocațiilor de stat din partea Ministerului Sănătății, Muncii și Protecției Sociale. La nivel de ramură în cadrul AOAM, 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. 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 [17], *bugetul* IMSP este numit **deviz de venituri și cheltuieli** (business-plan), care se întocmește, ca urmare a încheierii contractului de acordare a asistenței medicale (de prestare a serviciilor medicale) în cadrul AOAM cu CNAM.

**Capitolul II „Abordări metodologico – 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 costurile nominalizate, în teză se propune, utilizarea unor conturi și subconturi. De asemenea, autorul a elaborat schema înregistrărilor contabile aferente operațiunilor de recunoaștere a veniturilor și cheltuielilor. Propunerile menționate sunt argumentate prin calcule și explicarea modului de aplicare al acestora.

Succesul și calitatea serviciilor medicale depind, în mare măsură, de aprovizionarea IMSP cu medicamente și dispozitive medicale. În RM această funcție revine AMDM [5]. În opinia autorului, **sistemul de aprovizionare reprezintă un set de proceduri și activități de management 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.** Ținând cont de multitudinea activităților și proceselor în prestarea serviciilor medicale la toate tipurile de asistență medicală, achiziționarea în IMSP constă din două componente principale: *medicamente și dispozitive medicale*. Deoarece aceste grupe au aceeași destinație – asigurarea procesului de activitate al IMSP, în continuare, vom utiliza doar termenul „medicamente”.

Clasificarea corectă a medicamentelor este de o importanță relevantă pentru contabilizarea acestor stocuri, fapt care influențează modul de evaluare și decontare ulterioară a acestora. Ciclul de aprovizionare cu medicamente la IMSP include: crearea sortimentului; planificarea procedurilor de achiziții; determinarea modalităților de intrare.

În baza celor relatate și a faptului că în marea majoritate a cazurilor contabilitatea medicamentelor se ține în etalon valoric, iar în unele cazuri și cantitativ la conturile menționate, autorul propune a introduce un cont nou, după cum urmează tabelul 2.

Tabelul 2. Conturile și subconturile propuse pentru evidența medicamentelor

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

Sursa: elaborat de autor

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 precisă a costului medicamentelor necesare în realizarea unui caz tratat. În tabelul 3, autorul va reflecta corespondența conturilor la intrarea în IMSP.

Tabelul 3. Înregistrări contabile privind intrarea medicamentelor în cadrul IMSP

Nr. crt.	Conținutul operațiilor economice	Corespondența conturilor propusă	
		Debit	Credit
1.	Valoarea de procurare a medicamentelor de la furnizori	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
4.	Achiziționarea medicamentelor în baza subvențiilor:		
	a. la recunoașterea inițială a subvenției	234	535
	b. la primirea efectivă a medicamentelor	21815	234
5.	Valoarea de intrare a medicamentelor cu destinație specială	21814	521

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

În activitatea practică a IMSP pot primi medicamente spre depozitare, iar mai apoi spre repartizare. În așa caz, IMSP are funcția de distribuitor, care constituie o activitate auxiliară, ce nu generează venituri și/sau cheltuieli. Cu scopul îndeplinirii cerințelor înaintate de MSMPS, autorul propune introducerea unui cont nou extrabilanțier **926 „Medicamente și dispozitive medicale primite pentru depozitare și repartizare”**, care va facilita contabilizarea materialelor primite și ulterior repartizate altor entități din sistemul de sănătate.

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 contabil. 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, unii autori argumentează faptul, că costurile sunt acea parte a consumurilor, care vor deveni cheltuieli în perioadele de raportare viitoare [29, p.27].

În opinia profesorului autohton Nedeița A. [12, p.21], contabilizarea cheltuielilor privind serviciile prestate este determinată de anumiți factori. Pornind de la aceasta, în teză sunt formulate 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).

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.

Considerăm că serviciile medicale reprezintă obiectul de bază al contabilității financiare și manageriale în IMSP iar calculația costurilor serviciilor medicale este o sursă importantă pentru obținerea datelor necesare fundamentării bugetului costurilor de prestare a serviciilor medicale și a bugetului de venituri și cheltuieli. În continuare, autorul va analiza situațiile de profit și pierdere ale IMSP cercetate (tabelul 4).

Tabelul 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 instituțiilor menționate.

După cum se observă din tabelul 4, ponderea costului vânzărilor în totalul cheltuielilor este aproximativ de 90%, ceea ce l-a determinat pe autor să acorde în lucrare o atenție primordială contabilității costului vânzărilor.

Conform art. 2 din HG [7], IMSP calculează tarifele la serviciile medico-sanitare în baza costurilor/cheltuielilor totale, asumându-și responsabilitatea pentru corectitudinea calculului și calitatea serviciilor. Prin figura 2, autorul prezintă schema de constituire a costurilor vânzărilor și serviciilor medicale nefinalizate la sfârșitul perioadei de gestiune.

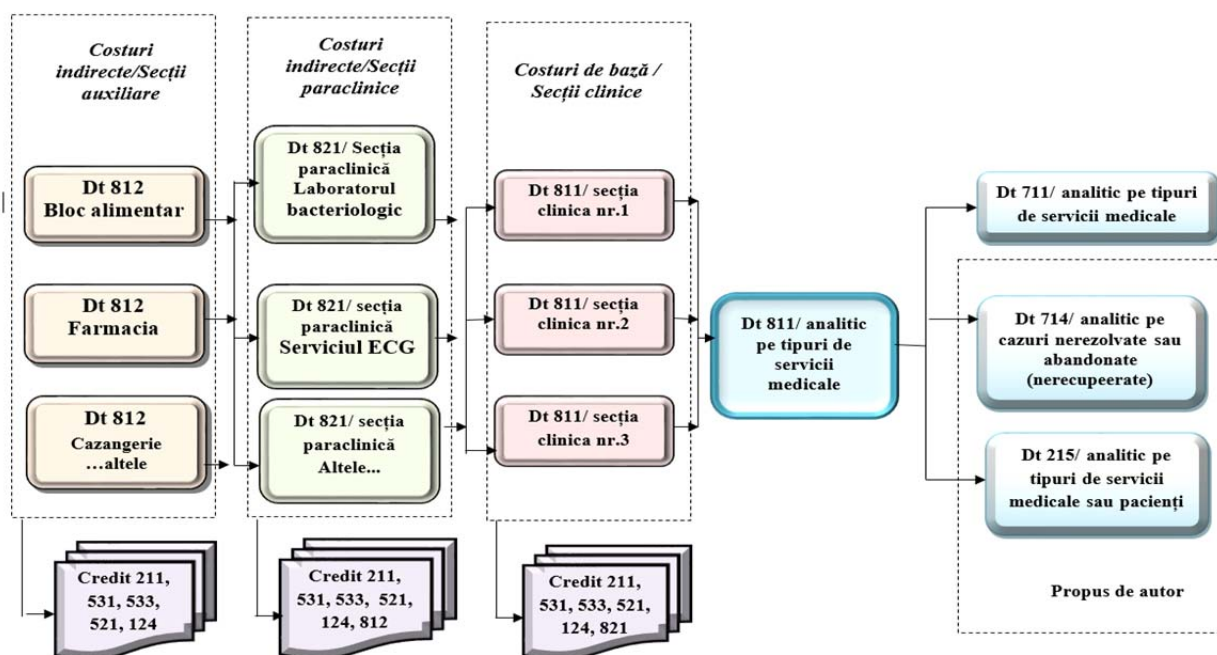


Figura 2. Componenta costurilor vânzărilor și serviciilor medicale nefinalizate la sfârșitul perioadei de gestiune

Sursa: elaborată de autor

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.

În același timp, ținând cont de faptul că majoritatea serviciilor medicale prestate de IMSP sunt contractate cu CNAM, în baza contractului de acordare a asistenței medicale care include cheltuielile după cum urmează în tabelul 5.

Tabelul 5. Structura cheltuielilor IMSP contractate de CNAM pentru anii 2013-2017 (mii,lei)

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

Sursa: elaborat de autor în baza Rapoartele de executare FAOAM

Modul de calcul al **costurilor cu personalul** este reglementat de prevederile Regulamentului privind salarizarea angajaților din IMSP încadrate în sistemul asigurării obligatorii de asistență medicală [6]. Totodată, la îndeplinirea indicatorilor de performanță, instituțiile calculează plata conducându-se de Ordinul [18] și Regulamentul privind modul de evaluare a indicatorilor de performanță a activității instituției medico-sanitare publice [12], emise de către MSMPS.

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, proces dezvoltat detaliat de autor în capitolul I.

Calculul articolului de costuri „**Alimentarea pacienților**” se efectuează în baza Ordinului MS [15], privind ameliorarea alimentației pacienților în instituțiile medico-sanitare spitalicești.

Un rol deosebit, în cadrul organizării contabilității în instituțiile medicale, îl ocupă clasificarea și recunoașterea veniturilor, ținând cont de particularitățile sistemului de sănătate. Ponderea cea mai mare a veniturilor IMSP revine finanțării bugetare, de aceea, în opinia noastră, definiția acestora poate avea 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 [11] 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.* Modul de contabilizare a veniturilor aferente serviciilor medicale în cadrul IMSP este prezentat în tabelul 6.

Tabelul 6. Compararea modului de contabilizare a veniturilor conform variantei existente și propusă

Nr. crt.	Conținutul operațiilor economice	Varianta existentă		Varianta propusă de autor		Suma, mii lei
		Correspondența conturilor				
		Debit	Credit	Debit	Credit	
1	2	3	4	5	6	7
<b>Ianuarie 2017</b>						
1	La suma calculată, aprobată în devizul de venituri și cheltuieli (trimestrială)	-	-	234	537/bugetat t1,t2,t3,t4	6375
<b>Ianuarie 2017, Februarie 2017, Martie 2017</b>						
2	Încasarea până la 15.01. 2017 a plății în avans.	242	523	242	234/bugetat.t1	1 700
<b>Aprilie 2017</b>						
3	La suma venitului recunoscut efectiv în baza facturii fiscale emise către CNAM	234	611	221	611	6 206
4	Trimestrial, achitare integrală, în mărime de 1/4 din suma contractuală, cu deducerea sumelor avansate anterior	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

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

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 anterior. La acest cont, se va contabiliza suma calculată, aprobată în devizul de venituri și cheltuieli (business-plan), de către CNAM la începutul anului. Evidența analitică se va ține 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 constă în faptul că, la sfârșitul fiecărui trimestru și anual, va fi posibil calculul sumei 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 în cadrul procesului decizional privind sumele care pot fi transferate pe anii următori.

Contabilizarea și recunoașterea veniturilor aferente serviciilor medicale prestate cu plată, în special, a cazurilor asigurate, de companii de asigurare pot fi tratate prin prisma IFRS15 „Venituri din contractele cu clienții”, care a intrat în vigoare la data de 1 ianuarie 2019. Aplicarea IFRS 15 „Venituri”, cât și altor IFRS, de către IMSP ar favoriza internaționalizarea acestora și relațiile cu instituții europene întru realizarea Acordului de asociere RM-UE, în primul rând informația prezentată în situațiile financiare va putea aliniată la acquis-ul european.

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. Sunt examinate și 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 propune nomenclatorul indicatorilor de performanță pentru salarizarea angajaților, implementarea conceptului de raportare integrată pentru IMSP. Cercetările efectuate sunt fundamentate prin exemple concrete.

Autorul consideră că costul întotdeauna a fost și este elementul cheie în cadrul contabilității de gestiune, acesta reprezintă resursele exprimate valoric și consumate pentru fabricarea produselor sau prestarea serviciilor. Calculația costului reprezintă totalitatea procedeele folosite pentru determinarea costului serviciilor prestate [8]. Principalele caracteristici ale noțiunii de „cost” sunt oportunitatea, fiabilitatea și relevanța [4]. Organizarea contabilității costurilor, pe articole separat pe subdiviziuni, reprezintă, în opinia autorilor din literatura de specialitate, o contabilitate pe centre de responsabilitate. 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*.

Actualmente, contabilitatea în instituțiile medicale, 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. Totodată, s-au constatat deficiențe legate și de repartizarea costurilor indirecte. Astfel, un instrument rațional de evidență analitică a costurilor se consideră metoda „ABC-costing”. Pentru a depăși unele deficiențe asociate cu metoda ABC-costing, autorii acesteia, Kaplan R. și Anderson S., au dezvoltat o nouă abordare numită „Contabilitatea costurilor în funcție de timpul alocat activităților (TDABC - Time-Driven ABC)” [30].

Principalul motiv a unei organizații medicale în nefolosirea metodei costului TDABC, constă în lipsa resurselor financiare pentru implementarea unui sistem computerizat de contabilitate a costurilor. Organizarea calculației costurilor prin metoda ABC-costing [27] presupune parcurgerea mai multor etape, în context cu acesta, s-a propus aplicarea la IMSP Institutul de Medicină Urgentă pe lângă metodele tradiționale de calculație a costurilor, metoda ABC-costing care reprezintă o sinteză a materialelor studiate.

După cum s-a menționat în teză, planificarea activităților instituțiilor medicale se realizează prin elaborarea **devizului de venituri și cheltuieli**, care în opinia autorului în instituțiile medicale analizate reprezintă un plan financiar anual, elaborat de „jos în sus” cu participarea și responsabilitatea șefilor de toate nivelurile, bazat pe principii specifice instituțiilor medicale. Bugetul IMSP, necesită o clasificare argumentată, ținând seama de specificul funcționării acestora. După nivelul de management, bugetele pot fi: *bugete ale secțiilor de bază; bugete ale secțiilor auxiliare (paramedicale); bugete ale secțiilor administrative*. Aplicarea acestuia vor conduce la reorientarea activităților instituțiilor medicale de la executarea formală a funcțiilor lor, la utilizarea fondurilor bugetare, către furnizarea de servicii de calitate cetățenilor. Un sistem de organizare a procesului bugetar și a managementului este *bugetarea orientată la rezultate (BOR)*, în care planificarea cheltuielilor se realizează în legătură directă cu rezultatele obținute.

La formarea unui buget BOR, cheltuielile tuturor instituțiilor medicale se repartizează pe activități, care vizează rezolvarea programelor de stat. Conceptul de bugetare pe programe, corelat cu misiunea de eficiență economică și socială a IMSP este prezentat în figura 3.

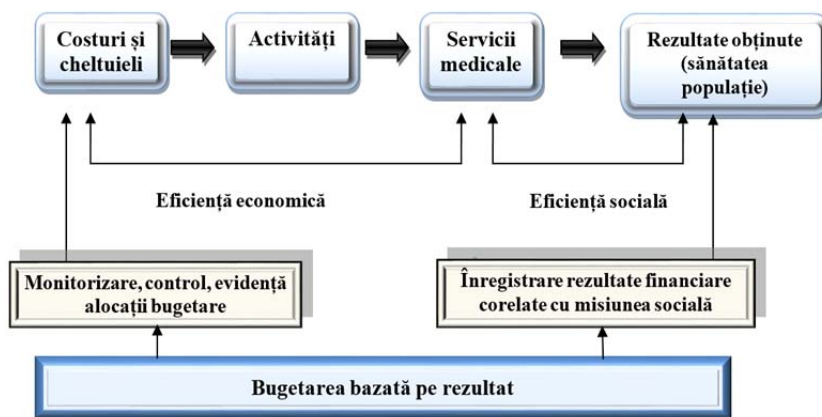


Figura 3. Conceptul organizării procesului de bugetare a IMSP

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)*.

În RM, raportarea financiară este reglementată centralizat, de aceea structura și conținutul situațiilor financiare au „formatul standard (unificat)” [25, p.19]. Până în prezent raportarea financiară a entităților autohtone a fost influențată preponderent de IFRS în cadrul cărora a existat tendința de prezentare în situațiile financiare a informației mai sintetizată. Începând cu 1 ianuarie 2019 contabilitatea în RM este racordată și cu Directiva UE 2013/34/UE, printre care una din cerințe constă în prezentarea, în situațiile financiare, a informației mai detaliate [1]. Deoarece raportarea financiară cu cea statistică se află într-o relație reciprocă, este necesar ca aceasta 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 4.

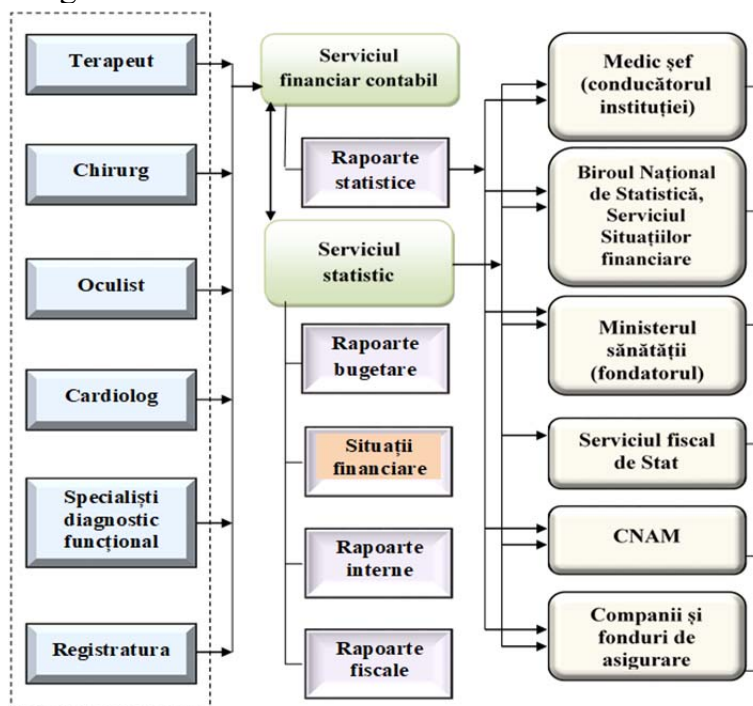


Figura 4. Corelarea rapoartelor IMSP

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



*Un rol important* în acest sistem 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.

Astfel, se observă că IMSP prezintă o gamă largă de rapoarte, unele fiind specifice doar acestor entități (tabelul 7).

Tabelul 7. Structura rapoartelor prezentate de IMSP și reglementarea acestora

Nr.	Categoria rapoartelor	Baza normativă
1	<b>Rapoarte statistice</b>	Ordinul MSMPS cu privire la aprobarea rapoartelor statistice medicale de ramură” [16]
2	<b>Dări de seamă prezentate către CNAM de IMSP în cadrul AOAM</b>	Ordine aprobate de MSMPS și CNAM [13], [19].
3	<b>Situații financiare</b>	Legea contabilității și raportării financiare [9] SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [21]
4	<b>Rapoarte fiscale</b>	Conform cerințelor Codului Fiscal
5	<b>Rapoarte către fondator</b>	Ordinul nr.1086 din 30.12.2016 [20]

Sursa: elaborat de autor

Analiza rapoartelor, precum și compararea rezultatelor cu indicatorii bugetați permit evaluarea dinamicii acestora, eficienței activității instituției medicale și a nivelului de utilizare a anumitor tipuri de resurse. Cu toate acestea, managementul instituțiilor medicale posedă insuficiente abilități de analiză economică, bazată pe date statistice și contabile, motiv pentru care procesul de evaluare a eficacității IMSP este complicat, iar datele din rapoartele anuale nu servesc ca bază în procesul decizional.

Nevoia de informare completă cu privire la raportarea externă a activității IMSP, cel puțin la momentul actual, a condus la extinderea raportării financiare tradiționale prin includerea unor aspecte sociale și de mediu în raportarea tradițională. Acest concept, numit „*raportarea integrată*”, este un mixt între raportarea clasică financiară și conceptul de sustenabilitate (cunoscut și sub denumirea de dezvoltare durabilă). Raportarea integrată pune în evidență informațiile relevante pentru evaluarea valorii din perspectiva investitorilor, în scopul luării deciziilor și încurajării alocării resurselor financiare pentru susținerea creării valorii, în sensul așteptărilor societății.

Întocmirea situațiilor financiare capabile să asigure informație în scopul optimizării procesului de adoptare a deciziilor, necesită inovații în acest domeniu [26, p.161]. Un exemplu poate servi implementarea, în anul 2017, la 15 IMSP a *Sistemului Informațional Automatizat* „Asistența Medicală Spitalicească”. Acest sistem are ca scop sporirea funcționării IMSP și constă în: abordarea creativă și inovatoare, asumarea riscurilor; planificarea și gestionarea activității pentru atingerea obiectivelor propuse.

## CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI

Cercetările teoretico-metodologice și aplicative în teza de doctor, cu referire la particularitățile contabilității în instituțiile medico-sanitare publice la autofinanțare, permit formularea următoarelor **concluzii**:

1. Instituțiile medicale prestează o multitudine de servicii medicale, totodată în baza surselor examinate, am determinat o varietate a definiției „serviciilor medicale”. Concomitent autorul a studiat aprofundat impactul particularităților activității IMSP (economice, medicale, sociale și organizatorice), asupra contabilității [28, p.134]. 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. Reieșind din particularitățile menționate ale activității instituțiilor medicale, autorul a determinat factorii principali care influențează contabilitatea acestora: tipul serviciilor medicale; gradul de automatizare; structura organizatorică; baza juridică; specificul procesului de activitate.

3. 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.**

4. La etapa actuală, bugetarea în domeniul sănătății se efectuează de „sus în jos”, ceea ce presupune un nivel scăzut de responsabilitate a departamentelor și secțiilor IMSP pentru rezultatele obținute. Modelul planificării 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 direcția de activitate [3].

5. 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, planificarea procedurilor de achiziții cu medicamente și dispozitive medicale și modalitățile de intrare a medicamentelor [2, 23, p.8].

6. Prestarea serviciilor medicale de către IMSP, generează diverse costuri și cheltuieli. Evidență acestora la IMSP constituie unul din cele mai importante și dificile sectoare ale sistemului de contabilitate. 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 acordarea unei atenții primordială „costului vânzărilor”.

7. Conceptul veniturilor în cadrul IMSP, 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.**

8. 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.

9. Adaptarea în IMSP a modelului raportării integrate utilizat în entitățile private, este posibilă cu condiția că aceasta în instituțiile publice trebuie să păstreze caracteristicile existente ale raportării integrate: reflectarea factorilor economici, sociali și de mediu; cuprinderea informațiilor financiare și non-financiare, etc.

Cercetările efectuate permit formularea următoarelor *recomandări* referitoare la perfecționarea contabilității în IMSP:

1. Raționalizarea contabilității operațiilor de aprovizionare cu medicamente și dispozitive medicale, și anume:

- a) organizarea contabilității medicamentelor pe surse de proveniență (proprii, 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.

2. Modernizarea contabilității veniturilor în IMSP trebuie efectuate pe următoarele direcții principale:

- a) 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.
- b) aplicarea IFRS, în special IFRS 15 „Venituri” 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.

3. Îmbunătățirea metodologiei de contabilizare a costurilor în baza:

- a) identificării centrelor de responsabilitate prin descentralizarea structurii financiare a IMSP;
- b) utilizării contul **2152 „Servicii în curs de execuție”**, pentru prezentarea unei informații depline a costului cazului tratat și posibilitatea analizei rezervelor aferente cazurilor nefinisate;

4. În scopul optimizării informației raportării financiare și manageriale interne în IMSP, se propune:

- a) aplicarea metodei ABC-costing pentru determinarea costului serviciilor medicale aferent unui pacient. 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) modificarea procesului de bugetare prin aplicarea *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 adoptarea deciziilor privind alocarea resurselor bugetare. Pentru evaluarea acestor bugete este necesar aplicarea *indicatorilor de produs, indicatorilor de eficiență și indicatorilor de rezultat*.
- c) implementarea 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 domeniile ecologic și social; aplicarea unor mecanisme eficiente de responsabilitate față de mediu.

## BIBLIOGRAFIE:

1. 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%20de%20date/Materiale%202014/Legislatie/32013L0034.pdf> (vizitat 18.04.2017)
2. Frumusachi L. Abordări conceptuale privind aplicarea controlului de gestiune. În: Studia Universitatis, 2016, nr.7(97), pp.49-53.
3. 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.
4. 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](https://se-b.spiruharet.ro/images/secretariat/licenta/fb/2016-2017/sinteze_an_2_2016_2017/fb_sinteza_controlul_de_gestiune.pdf)
5. 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.
6. 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.
7. 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
8. 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.
9. Legea Contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017 În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 05.01.2018, nr. 1-6.
10. 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.
11. Legea ocrotirii sănătății nr.411-XIII. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 28.03.1995, nr.34.
12. 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.
13. 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\\_implementationea\\_hotaririi\\_de\\_guvern.pdf](https://msmps.gov.md/sites/default/files/legislatie/ordin_nr.588_din_18.07.16-_cu_privire_la_implementationea_hotaririi_de_guvern.pdf) (vizitat 11.05.2017)
14. 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 medical. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 28.03.2014, nr. 72-77.
15. 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.
16. Ordinul MSMPS 1269 din 06.11.2018 cu privire la aprobarea rapoartelor statistice medicale de ramură, [www.msmps.md](http://www.msmps.md) (vizitat 10.10.2018).
17. Ordinul MSMPS 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.

18. Ordinul MSMPS 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.
19. 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
20. 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.
21. Raportul privind executarea FAOAM pentru anul 2017 (vizitat 04.05.2018) [http://www.cnam.md/httpdocs/editorDir/file/RapoarteActivitate\\_anuale/2018/RAPORT%20executarea%20FAOAM%20in%20anul%202017\\_rom.pdf](http://www.cnam.md/httpdocs/editorDir/file/RapoarteActivitate_anuale/2018/RAPORT%20executarea%20FAOAM%20in%20anul%202017_rom.pdf)
22. 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.
23. 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.
24. 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.
25. 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.
26. 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.
27. Limitele și avantajele calculației costurilor pe activități (vizitat 23.06.2018) [www.scribub.com/economie/contabilitate/METODA-ABC84357.php](http://www.scribub.com/economie/contabilitate/METODA-ABC84357.php)
28. 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. ISBN 978-5-4365-2734-5
29. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. - М., Финансы и статистика, 496 с.
30. 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>

## LISTA LUCRĂRILOR PUBLICATE LA TEMA TEZEI

1. **FRUMUSACHI, Ludmila.** Integrated reporting - perspectives in public health institutions in self-financing. În: European Journal of Accounting finance & Business, Volume V, October 2017, Issue nr.14, p.45-55, 0,47 c.a., ISSN 2344-102X.
2. MIHAILA, Svetlana, **FRUMUSACHI, Ludmila**, SANDUȚA, Tatiana. Results-Oriented Budgeting - a Tool For Managing Public Health-Medical, Institutions. Economy Transdisciplinarity Cognition Journal, Bacău, 2018, Vol.21, Issue 1/2018, p.119-123, 0,33 c.a., ISSN 2068 – 7389.
3. ȚURCANU, Viorel, **FRUMUSACHI, Ludmila.** Aspecte ale contabilității consumurilor și cheltuielilor în instituțiile de prestări servicii medicale. În: Economica, aprilie, 2009, An XVII, nr.2(66), p.60-64, 0,32 c.a., ISSN 1810-9136, categoria B.
4. **FRUMUSACHI, Ludmila.** Abordări conceptuale privind aplicarea controlului de gestiune. În: Studia Universitatis, 2016, nr.7(97), p.49-53, 0,41c.a., ISSN 1857-2073, categoria B.
5. **FRUMUSACHI, Ludmila.** Controlul intern în instituțiile de prestări servicii medicale publice. În: Economica, martie, 2017, nr.1(99), p. 123-134, 0,39 c.a., ISSN 1810-9136, categoria B.
6. **FRUMUSACHI, Ludmila.** 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, 0,24 c.a., ISSN 1857-226X.
7. **FRUMUSACHI, Ludmila.** Unele particularități privind caracteristicile serviciilor de sănătate din cadrul instituțiilor medico-sanitare publice. În: Vectorul European, Chișinău, 2016, nr.3/2016, 2016, p.59-64, 0,49 c.a., ISSN 2345-1106.
8. ȚURCANU, Viorel, **FRUMUSACHI, Ludmila.** Abordări privind activitatea și controlul de gestiune în instituțiile medico-sanitare publice. În: Conferință Științifică Internațională Studentească „Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători”, Chișinău., ASEM, 2017, 17 martie 2017, p.20-25,0,33 c.a., ISBN 978-9975-75-859-8.
9. ȚURCANU, Viorel, **FRUMUSACHI, Ludmila.** Conținutul informației din raportarea financiară în instituțiile medico-sanitare publice. În: Conferință Științifică Internațională a Tinerilor cercetători „Paradigme financiar-contabile în viziunea tinerilor cercetători”, Chișinău, USM, 15.12.2017, Chișinău, p.8-12, 0,38 c.a., ISBN 978-9975-3202-2-1.
10. ȚURCANU, Viorel, **FRUMUSACHI, Ludmila.** Remunerarea muncii a personalului medical în instituțiile medico-sanitare publice În: Conferință Științifică Internațională Studentească „Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători”, Ed.II, Chișinău, ASEM, 2018, 15 martie 2018, p.8-13, 0,41 c.a., ISBN 978-9975-75-923-6.
11. **FRUMUSACHI, Ludmila.** Accounting for supply medical institutions with medicines. În: „Современные тенденции развития бухгалтерского учета и налогообложения”, Международной научно-практической конференции 25 ноября 2016 в г. Житомире, Electronic Zhytomyr State Techonological University Institutonal Repository, 0,11 c.a.,
12. **FRUMUSACHI, Ludmila.** Unele aspecte ale contabilității entităților publice în conformitate cu noile reglementări. În: XIX Международной научной интернет-конференции Тенденции и перспективы развития науки и образования в условиях глобализации, 30 ноября 2016, г. Украина, Киевская область, г. Переяслав-Хмельницкий, выпуск. 19, с.140-143, 0,29 c.a., УДК 001+37(100),
13. **FRUMUSACHI, Ludmila.** Sistemul de bugete – instrument de bază în instituțiile medico-sanitare publice la autofinanțare. În: Simpozionul Internațional „Universul științelor”, Ed. VIII-a din 22 octombrie 2017, Iași, România, 0,29 c.a., ISBN 978-606-576-722-5.

14. MIHAILA, Svetlana, **FRUMUSACHI, Ludmila**, CHIRILOV, Nelea. 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.
15. **FRUMUSACHI, Ludmila**. Constatarea și contabilitatea veniturilor în instituțiile de prestări servicii medicale. În: Simpozionul internațional al tinerilor cercetători, din 19-20 aprilie 2007, Chișinău, ASEM, 2007, ed. a V-a, vol. I, p.254-255, 0,23 c.a., ISBN 978-9975-75-195-7.
16. **FRUMUSACHI, Ludmila**. Modul de retribuire a muncii în instituțiile de prestări servicii medicale. În: Simpozionul internațional al tinerilor cercetători, din 10-11 aprilie 2009, Chișinău: ASEM, 2009, ed. a VII-a, vol.I, p.373-375, 0,22 c.a., ISBN 978-9975-75-471-2.
17. **FRUMUSACHI, Ludmila**, MIHAILA, Svetlana. Некоторые особенности деятельности медико-санитарных публичных учреждений по самофинансированию, Финансовый менеджмент актуальных рыночных исследований, Москва, ООО „Русайнс”, 2018, с.119-135. (6,05 c.a.), ISBN 978-5-4365-2734-5, (contribuția autoului 0,73 c.a).
18. **FRUMUSACHI, Ludmila**. Aspecte ale contabilității consumurilor și cheltuielilor în instituțiile de prestări servicii medicale. În: Simpozionul internațional al tinerilor cercetători, din 28-29 aprilie 2010, Chișinău, ASEM, 2010, ed. a VIII-a, p.328-330, 0,2 c.a., ISBN 978-9975-75-543-6.

## 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: АВС–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 АВС – 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.

**LUDMILA FRUMUSACHI**

**PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII ÎN INSTITUȚIILE  
MEDICO-SANITARE PUBLICE LA AUTOFINANȚARE**

**522.02– CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ**

**AUTOREFERATUL  
tezei de doctor în științe economice**

---

Aprobat spre tipar: 27.02.2019  
Hârtie ofset. Tipar ofset.  
Coli de tipar.: 2,60

Formatul hârtiei 60x84 1/16  
Tiraj 50 ex.

---

Serviciul Editorial-Poligrafic al Academiei de Studii Economice din Moldova  
mun. Chișinău, MD-2005, str. Gr. Bănulescu-Bodoni, 61  
tel.: 022 402 936