

## UNELE ASPECTE PRIVIND CONTABILITATEA VENITURILOR DIN ALTE ACTIVITĂȚI A INSTITUȚIILOR MEDICO – SANITAR PUBLICE DIN REPUBLICA MOLDOVA

CZU: 657.422:614.2(478)

*FRUMUSACHI Ludmila<sup>1</sup>, GROSU Veronica<sup>2</sup>, MIHAILA Svetlana<sup>3</sup>*<sup>1</sup>Dr., Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova,<sup>2</sup>Prof.univ. dr., Universitatea Ștefan cel Mare, Suceava, România,<sup>3</sup>Conf. univ. dr., Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica MoldovaE-mails: <sup>1</sup>lfrumusachi@mail.ru, <sup>2</sup>doruveronica@yahoo.it, <sup>3</sup>svmihaila@gmail.com

**Summary:** Income information is provided by accounting and serves as the basis for the budgeting of public health care institutions in making managerial and economic decisions, etc. Thus, appears the issue of defining income and determining the economic essence of the income.

In the present paper, the authors have proposed to clarify the definition of income for public health care institutions, since they are entities that are part of the country's budgetary system, making mainly revenues from state funding. At the same time, there were described the factors influencing the way of recognition and accounting of the revenues of the public health care institutions and the sources of income from which they benefit. As a result, the authors highlighted the criteria for income grouping as well as the list of revenues from the special means of these entities, described the mechanism of income recognition, and presented the way of accounting for other incomes in the public health care institutions.

**Keywords:** contabilitate, clasificare, finanțare, instituții medicale, venituri, veniturile bugetare.

**JEL Classifications:** M40, M41

### Introducere.

Unul dintre cele mai importante și dificile sectoare de evidență a oricărei entități, inclusiv a IMSP este contabilitatea veniturilor. Contabilitatea veniturilor este condiționată de natura tranzacțiilor care le generează IMSP și anume prestarea serviciilor medicale. Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor depinde în mare măsură de particularitățile organizațional-tehnologice și domeniul de activitate a întreprinderii.[1, p.25]. Problema de bază este definirea veniturilor și stabilirea esenței economice a acestora. Conținutul economic și modul de recunoaștere a venitului este expus 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 legate de o creștere a unui activ sau de o scădere a unei datorii, divizându-l în două grupe: venituri din activități curente și câștiguri [2]. O abordare similară este prevăzută în anexa A la **IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții”** în care *veniturile sînt definite ca 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 o creștere a capitalurilor proprii, altele decât cele legate de contribuții ale participanților la capitalurile proprii* [3].

În plan național venitul este definit prin art. 5 al SNC **„Venituri”**, conform căruia acestea *sînt creșteri ale beneficiilor economice înregistrate în cursul perioadei de gestiune, sub forma intrărilor de active sau majorării valorii acestora, sau a diminuării datoriilor care au drept rezultat creșteri ale capitalului propriu, cu excepția creșterilor legate de contribuțiile proprietarilor* [4].

Definițiile prezentate mai sus abordează univoc noțiunea de venituri, prezentându-le ca un aflus de avantaje economice, iar recunoașterea lor se realizează simultan cu recunoașterea 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 [5]. 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 celor din standardele naționale și internaționale, cu excepția faptului că nu prevede majorarea beneficiilor și prin diminuarea datoriilor, dar numai creșteri de active.

### Conținutul de bază.

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. În primul rând trebuie de menționat că în instituțiile medicale contabilitatea bugetară a fost în mod tradițional considerată ca un sistem care înregistrează operațiile de intrare și ieșire a resurselor bugetare, fără a pune accentul pe obiectivul obținerii de venituri. Astfel, Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale Nr. 181 din 25.07.2014 prevede că **veniturile bugetare** sunt mijloace financiare aprobate în buget/încasate la buget, cu excepția celor aferente operațiunilor cu activele financiare și cu datoriile bugetului [6]. 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. Această abordare este aplicată deoarece se consideră că principala sarcină a acestui domeniu se limitează la contabilitatea în numerar a banilor bugetari. Veniturile unei instituții medicale finanțate de la bugetul de stat reprezintă o utilizare a unor resurse, dar nu un avantaj economic pentru IMSP. Cu atât mai mult că acestea sunt instituții necomerciale, care nu urmăresc scopul obținerii de venituri, cu excepția IMS private sau în cazul acordării unor servicii cu plată. Acest fapt este menționat și în Legea ocrotirii sănătății nr. 411 din 28.03.1995, conform căreia activitatea IMSP încadrate în sistemul asigurărilor obligatorii de asistență medicală se desfășoară pe principiul de non-profit [7]. Aceasta poate fi una dintre premisele pentru executarea ineficientă și neeconomică a părții de cheltuieli a bugetului.

Aplicarea contabilității de angajamente a schimbat abordarea acestor noțiuni în sistemul de sănătate. În acest context, conceptul **venituri** în cadrul IMSP, în opinia noastră, dobândește un sens cu totul diferit de cel anterior, fiind tratat prin prisma SNC. Ca urmare, **venitul** unei instituții medicale nu este doar o încasare de mijloace, dar și o creștere a valorii nete a activelor. Prin analogie cu acestea, cheltuielile nu sunt recunoscute doar ca o utilizare a fondurilor bugetare, ci ca o reducere a valorii activelor nete, iar diferența pozitivă dintre venituri și cheltuieli caracterizează creșterea bunăstării statului.

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, a căror avantaj economic și social se concretizează în satisfacerea necesităților populației în ocrotirea și recuperarea sănătății.* În contextul celor menționate, principalii factori care influențează recunoașterea și contabilizarea a veniturilor în IMSP sunt următorii (figura 1):

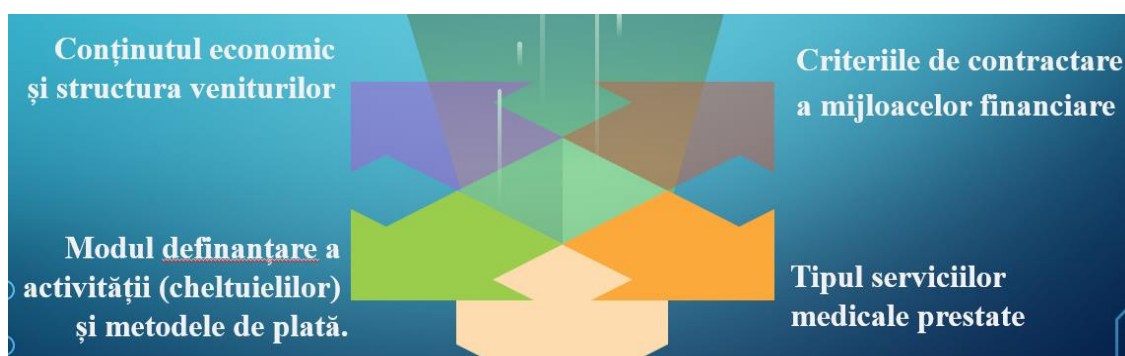


Figura 1. Factorii de influență asupra modul de recunoaștere și contabilizare a veniturilor

Sursa: elaborată de autori

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** nr. 411 din 28.03.1995[7] 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 este reglementată și de **Regulamentul-cadru de organizare și funcționare ale prestatorilor de servicii de sănătate** [8], conform căruia IMSP beneficiază de următoarele surse de venituri (figura 2):

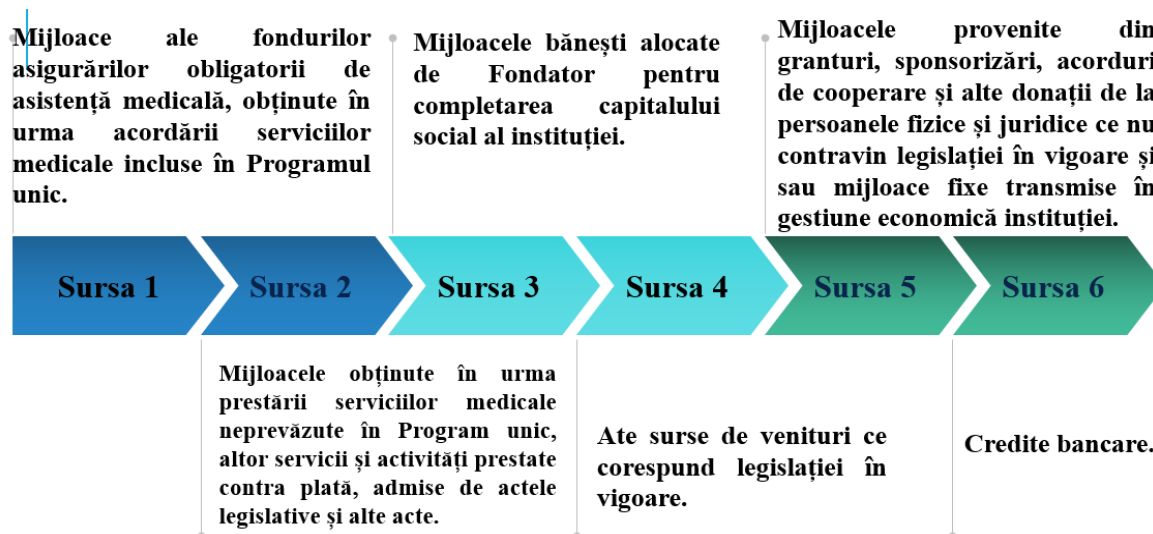


Figura 2. Sursele veniturilor în IMSP

Sursa: elaborată de autori

IMSP poate înregistra *venituri din activități de bază și alte activități*. **Activitatea de bază** reprezintă activități de prestare a serviciilor medicale. Veniturile din servicii de asistență medicală sunt evidențiate în Programul unic al asigurării obligatorii de asistență medicală (în continuare - Program unic)[9] 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. Conform acestui Program unic volumul alocațiilor obținute este *divizat pe tipurile de asistență medicală* și spectrul general al serviciilor la care au dreptul persoanele asigurate în sistemul asigurării obligatorii de asistență medicală. Modul de acordare a asistenței medicale în cazul maladiilor și stărilor specificate în pct.5 al Programului unic poate avea caracter urgent sau programat, în funcție de starea sănătății persoanei asigurate și de prezența sau absența indicațiilor respective.

**Veniturile din alte activități** sunt legate de serviciile non-medicale și reprezintă pentru IMSP *venituri din mijloacele speciale* reglementate de HG nr. 928 din 13.08.2007[10]. cu privire la modul de constituire și de utilizare a mijloacelor speciale ale instituțiilor publice subordonate Ministerului Sănătății.

Reieșind din cele expuse, în figura 3, se va prezenta clasificarea veniturilor după sursa de finanțare și direcții de activitate:



**Figura 3. Clasificarea veniturilor după sursa de finanțare și direcții de activitate**

*Sursa: elaborată de autori*

La rândul său, serviciile medicale și non-medicale, menționate mai sus, trebuie grupate și contabilizate în funcție de modul de finanțare:

- *finanțare din bugetul de stat*, oferind servicii fără plată publicului conform programelor garantate de stat;
- *servicii cu plată*, reprezentând 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 [11].

Totodată, *veniturile din alte activități* ale IMSP sunt următoarele:

- ✓ venituri din comercializarea biletelor de tratament în instituțiile balneosanatoriale și în casele de odihnă;
- ✓ venituri obținute în urma comercializării mărfurilor pentru realizarea imunizării populației din estul țării;
- ✓ venituri de la activitatea de producții a subdiviziunilor interioare ale instituțiilor medico-sanitare publice (gospodăriilor auxiliare, loturilor experimentale, atelierelor, cantinelor bufetelor, frizeriilor etc.) ;
- ✓ venituri de la prestarea serviciilor medico-sanitare și a serviciilor asimilate cu cele medicale.
- ✓ venituri de la efectuarea lucrărilor de dezinsecție, deratizare și dezinsecție;
- ✓ venituri de la executarea lucrărilor speciale (în laboratoarele de producere a mediilor de cultură, laboratoarele de corecție a vederii cu lentile de contact etc.) ;
- ✓ venituri de la autorizarea și supravegherea testărilor clinice, de la cercetări în domeniul medicamentului, de la desfășurarea procedurilor de achiziții și coordonare a contractelor de achiziții a medicamentelor și a altor produse de uz medical;
- ✓ venituri de la activitatea farmaciilor din cadrul instituțiilor medico-sanitare publice;
- ✓ venituri de la prestarea serviciilor de producere a preparatelor biomedicale și diagnostice sanguine;
- ✓ venituri de la prestarea serviciilor comunale (în cazul în care prestatori ai acestor servicii sânt nemijlocit instituțiile publice) ;
- ✓ venituri de la prestarea serviciilor informaționale;
- ✓ venituri de la exploatarea transportului;
- ✓ venituri din donații;
- ✓ venituri sub forma plății pentru închiriere de la persoanele ce locuiesc în cămine și blocuri locative subordonate instituțiilor medico-sanitare publice;
- ✓ venituri provenite din chiria bunurilor proprietate publică;

În continuare, autorii vor prezintă modul de contabilizarea celor mai reprezentative alte venituri în cadrul IMSP:

**1) Veniturile obținute din donații:**

**a) Recunoașterea mijloacelor din contul donațiilor (grantului)**

*Debit contul 234 „Alte creanțe curente”*

*Credit contul 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung”, sau*

*Credit contul 535 „Venituri anticipate curente”*

**b) Încasarea mijloacelor din contul donațiilor (granturi, subvenții)**

*Debit contul 242 „Conturi curente în monedă națională”*

*Credit contul 234 „Alte creanțe curente”*

**c) Decontarea finanțărilor și încasărilor cu destinație specială pe durata utilizării**

*Debit contul 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung”, sau*

*Debit contul 535 „Venituri anticipate curente”*

*Credit contul 612 „Alte venituri din activitatea operațională”*

**2) Venituri din subvenții:**

**a) La recunoașterea inițială a subvenției**

*Debit contul 234 „Alte creanțe curente”*

*Credit contul 535 „Venituri anticipate curente”*

**b) La primirea efectivă a medicamentelor**

*Debit contul 211 „Materiale”*

*Credit contul 234 „Alte creanțe curente”*

**c) La îndeplinirea condițiilor de acordare a subvenției**

*Debit contul 535 „Venituri anticipate curente”*

*Credit contul 342 „Subvenții entităților cu proprietate publică”*

**d) Decontarea subvenției la venituri curente**

*Debit contul 342 „Subvenții entităților cu proprietate publică”*

*Credit contul 612 „Alte venituri din activitatea operațională”*

**3) Veniturile din transmiterea în locațiune a spațiilor de către IMSP**

*Debit contul 234 „Alte creanțe curente”*

*Credit contul 612 „Alte venituri din activitatea operațională”*

Veniturile din transmiterea în locațiune a spațiilor de către IMSP se determină conform Legii bugetului de stat pentru fiecare an. Quantumul minim al chiriei anuale pentru folosirea încăperilor se calculează după formula:

$$P_{ai} = T_b \times (1 + K_1 + K_2 + K_3) \times K_4 \times S, \text{ unde:}$$

$P_{ai}$  – quantumul chiriei anuale;

$T_b$  – tariful de bază pentru chiria anuală a unui metru pătrat de spațiu;

$K_1$  – coeficientul de amplasare a încăperii;

$K_2$  – coeficientul de amenajare tehnică;

$K_3$  – coeficientul de ramură privind utilizarea încăperii;

$K_4$  – coeficientul de piață;

$S$  – suprafața încăperii.

Nu întotdeauna serviciile unei instituții medicale sunt consumate de cei care plătesc pentru ei. Prin urmare, pentru clasificarea veniturilor este necesar să se utilizeze o divizare analitică – „Consumatorii de servicii”. Consumatorii serviciilor prestate de IMSP sunt împărțiți în persoane juridice și persoane fizice. Persoanele fizice pot fi consumatori de toate tipurile de servicii, iar juridice - numai servicii medicale plătite (de exemplu, trecerea comisiilor medicale) și servicii non medicale. Programul de garanții de stat nu se aplică persoanelor juridice. Veniturile date urmează a fi detaliate după denumirea entității juridice sau numerele contractelor de servicii.

IMSP acordă servicii tuturor membrilor populației, indiferent dacă este sau nu asigurat. 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. În figura 4, vom prezenta clasificarea veniturilor unei IMSP după direcții de activitate și consumatorii de servicii:

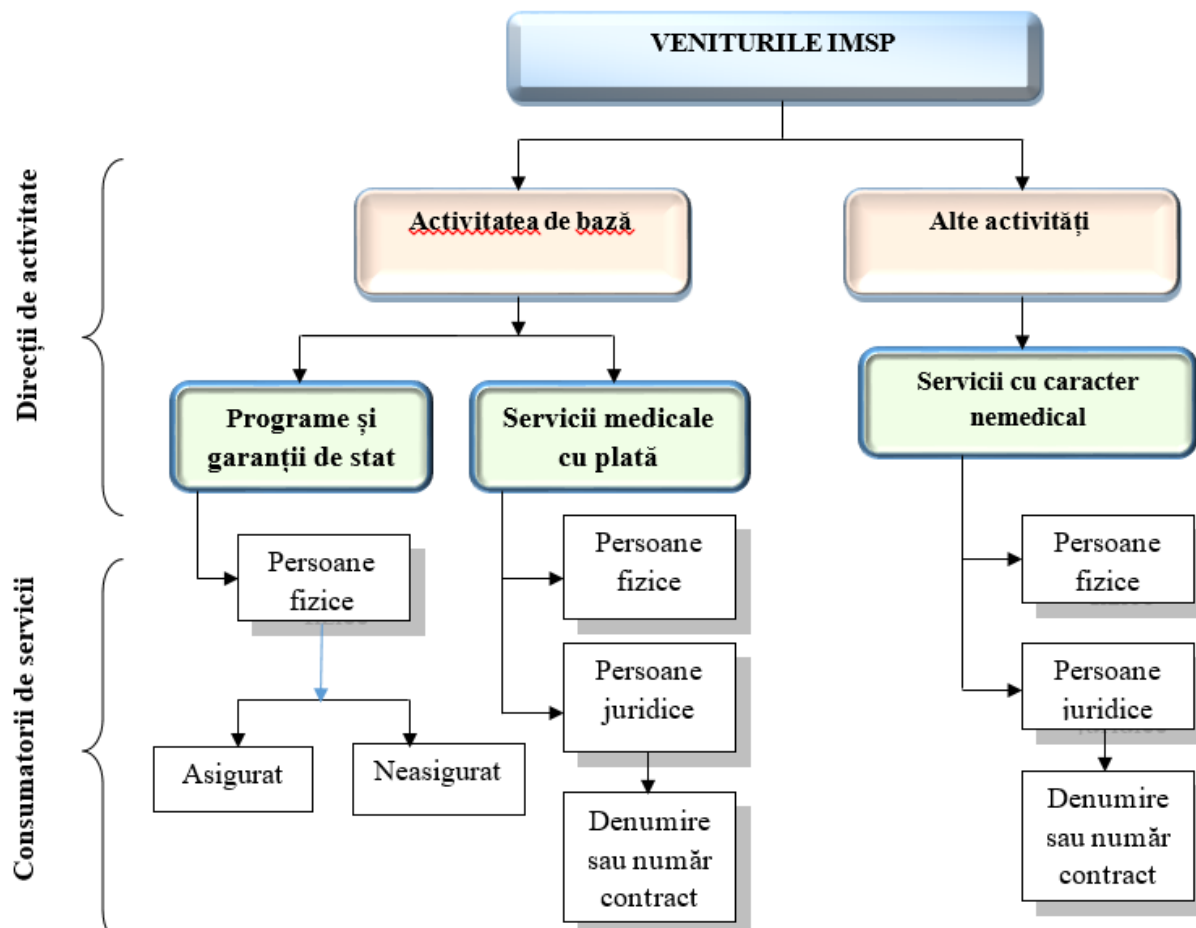


Figura 4. Clasificarea veniturilor unei IMSP după direcții de activitate și consumatorii de servicii

Sursa: elaborat de autori

În **concluzie**, putem afirma că un interes deosebit în cadrul organizării contabilității în instituțiile medicale îl reprezintă clasificarea și recunoașterea veniturilor ținând cont de particularitățile sistemului de sănătate. Clasificarea clară a acestor categorii este o bază pentru realizarea procesului decizional, stabilirea surselor de obținere a veniturilor. Problema de bază este definirea veniturilor și stabilirea conținutului economic, care a fost reflectată detaliat în acest articol. Contabilitatea veniturilor în IMSP este influențată de metoda de recunoaștere al acestora. La etapa actuală, practica de contabilizare a altor venituri 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.

#### Referințe bibliografice:

1. Nedeșița A. Probleme metodologice ale contabilității veniturilor și cheltuielilor întreprinderii, Autoreferat al tezei de doctor habilitat în economie, Chișinău: Editura ASEM, Chișinău 2007, 44 p.
2. <http://mf.gov.md/sites/default/files/documente%20relevante/Proiectul%20I%20set%20de%20SNCS.pdf>
3. IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții”. În:lex.justice.md/UserFiles/File/2016/mo453-458md/standard.15\_154.doc

4. SNC „Venituri”. În:lex.justice.md/UserFiles/File/2013/mo233-237md/SNC\_1533.doc
5. 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. Monitorul Oficial Nr. 50-59 din 17.02.2017
6. Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale nr. 181 din 25.07.2014. În: Monitorul Oficial din 08.08.2014, nr. 223-230
7. Legea ocrotirii sănătății nr.411-XIII. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 28 martie 1995, nr.34
8. Ordinul nr.1086 din 30.12.2016 cu privire la aprobarea Regulamentului-cadru de organizare și funcționare ale prestatorilor de servicii de sănătate. În: Monitorul Oficial din 24.03.2017, nr. 85-91
9. Hotărârea Guvernului nr. 1387 din 10.12.2007 cu privire la aprobarea Programului unic al asigurării obligatorii de asistență medical. În: Monitorul Oficial din 01.01.2008, nr. 198-202
10. 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 din 07.09.2007, nr. 141-145
11. Hotărârea Guvernului nr. 1020 din 29.12.2011 cu privire la tarifele pentru serviciile medico-sanitare. În: Monitorul Oficial din 13.01.2012, nr. 7-12