IV. MANAGEMENT FINANCIAR

1. COORDONATE ACTUALE ALE SECTORUL SPITALICESC

Constanța Mihăescu-Pinția

Începem prin descrierea coordonatelor sistemului nostru spitalicesc actual în context european, prin prisma principalilor indicatori. Considerăm că aspectele de fond ale *reformelor* sectorului spitalicesc în țările europene reprezintă posibile exemple şi recomandări pentru România. În urma analizei a zece țări – Austria, Cehia, Elveția, Franța, Germania, Marea Britanie, Norvegia, Polonia, Slovacia, Suedia, a rezultat că:

- majoritatea spitalelor sunt publice, în proprietatea autorităților locale descentralizate;
- majoritatea spitalelor private sunt non-profit, iar privatizarea s-a realizat gradat, fiind privatizate în special spitale mici, unele spitale mono-specialitate;
- spitalele mari regionale, spitalele universitare şi instituțiile de cercetare şi învățământ medical sunt în general proprietate publică, au finanțare şi management public autonom;
- autoritățile locale reprezintă forul ce defineşte structura îngrijirilor spitaliceşti, în termeni cantitativi şi calitativi, în funcție de nevoile specifice, evaluate;
- companiile de asigurări de sănătate nu intervin în definirea structurii îngrijirilor spitaliceşti;
- acreditarea spitalelor diferă ca sistem, cadru legislativ şi standarde, însă procedura de acreditare este efectuată de organizații independente de experți, la cerere; certificatul de acreditare conferă spitalului mai multă credibilitate pe piața îngrijirilor spitaliceşti;
- proprietarii şi/sau managerii spitalelor organizează implementarea asigurării interne a calității, fiind o preocupare nu doar a clinicienilor;
- spitalele universitare primesc fonduri publice pentru acoperirea cheltuielilor de cercetare şi educație;
- spitalele universitare au dreptul de a primi fonduri de la terțe părți prin contracte de cercetare;
- în ceea ce priveşte spitalele publice, echipamentele medicale de înaltă tehnologie sunt instalate doar acolo unde îngrijirile de specialitate, capacitatea şi nevoia locală o justifică, iar tehnologia medicală de vârf caracterizează spitalele cu localizare ce optimizează accesul populației din zonă;
- autoritățile locale descentralizate au dreptul să modifice opțiunile organizaționale pentru spitale către forma privată pentru profit sau non-profit;
- în ceea ce priveşte vânzarea spitalelor, aceasta are loc după transferul proprietății şi al administrării lor către autoritățile locale şi se face ținând cont de interesele comunității.

În România, pentru sistemul spitalicesc s-au cheltuit anual în jur de 60% din Fondul de asigurări sociale de sănătate (FASS), proporţia menţinându-se relativ constantă în perioada 1999-2004 (Tabelul IV.1), iar în 2005 se înregistrează o scădere de aproape 12% faţă de anul de referinţă 1999.

Tabelul IV.1. Cheltuielile spitaliceşti din FASS şi internările în spital, 1999-2005

Indicator	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Proporţia cheltuielilor anuale cu serviciile spitaliceşti din FASS	**63,9%**	57,1%	57,1%	58,5%	58,7%	59,1%	52%
Nr. de internări în spitale la 100 locuitori	20,7	22,4	24,4	26,8	24,9	24,5	21,6

Sursa: CNAS, INCDS, Rapoarte de activitate; CCSS-MS, Anuarul de statistică sanitară 2004

Ar trebui menţionată însă existenţa şi a plăţilor directe informale ale pacienţilor asiguraţi spitalizaţi, prin contribuţii la medicaţie şi hrană şi plăţi „pe sub masă" personalului medical. Conform unui studiu al Băncii Mondiale solicitat de Ministerul Sănătăţii, unul din şase pacienţi plăteşte astfel de contribuţii, iar nivelul estimat al plăţilor informale în 2004 se ridica la 360 milioane de dolari. Aceasta împovărează îndeosebi populaţia cu venituri mici ce apelează la serviciile spitaliceşti. Pentru comparaţie, prezentăm ponderea cheltuielilor cu spitalele în mai multe ţări europene, în anii 2000 şi 2003 (Tabelul IV.2). Se observă că majoritatea acestor ţări îşi situează cheltuielile spitaliceşti în totalul fondurilor cheltuite pentru sănătate sub nivelul de 40%.

Tabelul IV.2. Ponderea cheltuielilor cu *spitalele* în unele ţări din Europa

Ţara	**An 2000**	**An 2003**
Spania	28,2	27,2
Ungaria	29,3	29
Cehia	34,6	36,2
Estonia	36,2	30,6
Germania	36,6	35,8
Austria	38,3	36,1
Olanda	39,8	39,6
Finlanda	39,9	39,5
Italia	41,4	41,5
Franţa	42,3	38,5
Suedia	46,3	31,2
Elveţia	46,8	47,9
Danemarca	53,2	50,7
România	**60**	**58**
Ucraina	64	63

Sursa: WHO, HFA database, accesată 2006

În 2004 reveneau în medie 2,2 spitale la 100000 români față de media Uniunii Europene (UE) de 3,2 şi cu o medie de 655 paturi de spital la 100000 locuitori față de media UE de 591 paturi. Deşi restructurările din ultimii ani nu au redus semnificativ numărul de paturi, mai multe țări europene dezvoltate – Austria, Franța, Germania, Belgia – depăşesc numărul nostru de paturi de spital la 100000. Peste jumătate din medici lucrează în spitale, în timp ce în Cehia şi în Franța proporția acestora nu depăşeşte 30% în total, iar în Austria, Danemarca şi Norvegia este de peste 60% (Tabelul IV.3).

Distribuția *regională* a spitalelor şi paturilor din România arată discrepanțe de resurse spitaliceşti şi capacitate, regiunea Bucureşti fiind cel mai bine acoperită față de toate celelalte (vezi tabelul 3). Utilizarea serviciilor spitaliceşti reflectă, de asemenea, această concentrare de resurse şi adresabilitate: Bucureşti acoperă 17% din totalul cazurilor spitalizate la nivel național, rata de utilizare a paturilor este de aproape 90% față de media națională de 84% (şi 79% în Regiunea Centru), iar **42%** din pacienții internați în spitalele din Bucureşti provin din alte zone ale țării.

Tabelul IV.3. Prezentarea regională a sectorul spitalicesc din România, 2004

Regiunea	**Nr. spitale**	**Nr. spitale la 100000 loc.**	**Nr. paturi**	**Nr. paturi la 100000 loc.**	**Rata de utilizare a paturilor**
Bucureşti	55	**2.5**	23169	**1050**	89.7
Centru	55	2.2	16241	640	79.9
Nord-Est	68	1.8	21250	570	85.8
Nord-Vest	66	2.4	19815	720	81.0
Sud	76	2.3	17134	510	85.9
Sud-Est	51	1.8	17626	620	83.6
Sud-Vest	43	1.9	14092	610	85.0
Vest	53	2.7	13349	690	80.4
national	467	2.2	142676	660	84.4

Sursa: CCSS, 2005

Se observă o utilizare mai intensă a paturilor în România decât media UE şi o *suprautilizare* a serviciilor de îngrijiri continue (Tabelele IV.1 şi IV.4), cu 24,9 internări la 100 locuitori, față de media de 18,5 internări la 100 în UE şi, în consecință, o concentrare mai mare a medicilor în spitale.

În România se remarcă, însă, o îmbunătățire a indicatorului durată medie de spitalizare (DMS), atât generală cât mai ales la pacienții cu afecțiuni acute, una dintre cauze fiind implementarea sistemului de finanțare bazată pe caz a spitalelor – DRG şi finanțarea pe zi de spitalizare numai a bolnavilor cronici.

Tabel IV.4. Situaţia sectorului spitalicesc în câteva ţări europene, 2003

Ţara	Spitale la 100. 000 loc.	Nr. paturi la 100.000 loc.	Rata ocupare paturi acuţi	Nr. internări la 100 loc.	DMS gen. (zile)	% Medici de spital
Austria	3,48	844,6	76,4	31.2	8,07	66,7%
Cehia	3,63	860,2	74	21.06	11,3	26,6%
Danemarca	1,24	398,7	...	19,75	5,4	69%
Elveţia	4,99	591,7	84,6	...	12,7	45%
Franţa	5,27	780,1	...	...	...	28,7%
Germania	4,35	892,7	79,4	23.75	10,9	41,3%
Norvegia	...	433,5	87,6	17.68	7,5	61%
Polonia	2,17	557,1	...	17.52	7,9	...
România	**1,9**	**655,3**	**84,1**	**24,9**	**8**	**52,3%**
Slovenia	1,4	508,4	68,99	16.39	8,1	55,4%
Suedia	0,9	...	...	15.54	6,6	...
Ucraina	5,47	881,1	91	21	14,2	44,2%
UE	**3.2**	**591,6**	**77,5**	**18.53**	**9.4**	**...**

Sursa: WHO, HFA database, accesată în anul 2006

Prezentăm în continuare situaţia regională a utilizării serviciilor spitaliceşti, pacienţi cu afecţiuni acute şi cronice în anul 2004 (Tabelul IV.4). Se observă că, deşi regiunea Bucureşti înregistrează cea mai mare adresabilitate, durata medie de spitalizare este cea mai mică, spre deosebire de regiunea de Vest care se află la polul opus. Durata medie de spitalizare generală a fost de 8 zile, faţă de media europeană de aprox. 9 zile; DMS aferentă pacienţilor cu afecţiuni acute era de 7 zile în 2005, cu trend descendent.

Tabelul IV.5. Indicatori de utilizare regională a serviciilor spitaliceşti, 2004

Regiune	Nr. total pacienţi externaţi	% din total	Nr. total cazuri acute	Durata spit. acuţi	DMS acuţi	Nr. total cazuri cronici	Durata spit. cronici	DMS cro-nici
B	772840	16,7	740898	4857702	6,6	31942	401197	12,6
C	542600	11,8	518194	4068355	7,9	24406	353895	14,5
N-E	762986	16,5	718501	5121535	7,1	44485	862087	19,4
N-V	609804	13,2	565087	4195454	7,4	44717	823134	18,4
S	561421	12,2	522829	3593513	6,9	38592	799965	20,7
S-E	501625	10,9	484738	3468062	7,2	16887	312402	18,5
S-V	452292	9,8	421813	2981631	7,1	30479	515046	16,9
V	412628	8,9	384021	2987136	7,8	28607	647795	22,6
Naţional	**4.616.196**	**100**	**4.356.081**	**31273388**	**7,2**	**260.115**	**4715521**	**18,1**

Sursa: INCDS, baza naţională de date DRG 2004

Pentru o imagine complexă asupra serviciilor spitaliceşti în România, este utilă şi cunoaşterea morbidităţii spitalizate, în ordinea frecvenţei cazurilor pe categorii majore de diagnostic (CMD) şi grupe de diagnostice (DRG); aceasta este disponibilă pe website-ul www.drg.ro. În anul 2005, indicele general de complexitate a celor 4.479.847 cazuri externate a fost de 0,7578; complexitatea este dată şi de prezenţa procedurilor invazive, mai ales a intervenţiilor chirurgicale (Tabelul IV.5, diferenţiat pe regiuni).

În tabelul IV.6 este prezentată situaţia celor mai frecvente 10 tipuri de cazuri spitalizate, pe grupe de diagnostice (DRG), la nivel naţional în anul 2005, ce cumulează **20,2%** din totalul pacienţilor internaţi cu afecţiuni acute şi 21% din totalul zilelor de spitalizare. Se observă că, în afara DRG40 „Proceduri extra-oculare vârsta peste 17ani", de tip chirurgical, toate celelalte tipuri de cazuri sunt *medicale*. Mai mult, se remarcă pe poziţia a doua ca frecvenţă Infecţiile respiratorii superioare vârsta 0-17 ani, pe locul al cincilea Hipertensiunea arterială (nespecificat) şi pe locul al şaptelea Probleme medicale ale spatelui, diagnostice care, astfel codificate şi grupate, relevă o patologie posibil de tratat şi în ambulatoriu. Un alt aspect de menţionat este încadrarea nou-născuţilor preponderent în grupa cu probleme/complicaţii (cu valoarea relativă de 0,1721), faţă de anii precedenţi când cea mai mare frecvenţă o avea nou-născutul normal, cu o valoare relativă de 0,1344. Prezenţa unui număr atât de mare de cazuri cu psihoze (peste 77000) la nivel naţional, cu o DMS de 15 zile, sugerează oportunitatea unei analize a cauzelor, în sens clinic, dar şi prin premizele codificării cazurilor; studiul „Politici în domeniul sănătăţii mintale" ce se desfăşoară în România în 2005-2006 la nivel naţional, utilizând metodologia şi chestionarul Organizaţiei Mondiale a Sănătăţii, va releva şi aspecte ale prevalenţei psihozelor în România, analiza rezultatelor permiţând astfel unele explicaţii.

Tabel IV.6. Cele mai frecvente tipuri de cazuri spitalizate (DRG) la nivel naţional, 2005

Grupa de diagnostic (DRG)	Cod DRG	Tip DRG	Valoare relativă	Număr cazuri	DMS (zile)
Insuficienţa cardiacă şi şocul	127	M	1,6687	133.584	7,58
Infecţii respiratorii superioare si otita medie vârsta 0-17 ani	070	M	0,3554	118.685	5,37
Nou-născutul cu alte probl. semnificative	390	M	0,1721	102.380	4,71
Naşterea vaginală fără diagn. complicat	373	M	0,4358	94.008	5,65
Hipertensiunea arterială	134	M	0,4878	86.316	7,15
Psihozele	430	M	0,8075	77.688	14,91
Probleme medicale ale spatelui	243	M	0,6121	76.948	7,16
Boli cerebrovasculare specifice cu excepţia atacului ischemic tranzitor	014	M	1,0779	72.288	10,23
Proceduri extraoculare cu excepţia orbitei vârsta >17 ani	040	C	0,8752	71.536	5,07
Boli ale ficatului cu excepţia tum., cirozei, hepatitei alcoolice fără CC	206	M	0,5835	71.502	7,27
Total primele 10 DRG (20,2%)				904.935	
Total 2005 (100%)				**4.479.847**	**7,03**

Sursa: INCDS, baza naţională de date DRG, accesată în 2006

Implicaţiile financiare ale acestei morbidităţi spitalizate la nivel naţional sunt relevate în capitolul III, Finanţarea bazată pe caz. Este important ca fiecare manager de spital să cunoască exact tipologia cazurilor tratate în spitalul său în termeni clinici şi financiari, comparativ cu spitalele de acelaşi tip şi cu nivelul naţional.

Revenind la utilizarea regională a serviciilor spitaliceşti, se observă că Regiunea Bucureşti se distinge şi prin cea mai ridicată rată, de 45%, a pacienţilor cu intervenţie chirurgicală (Tabelul IV.7), faţă minima de 23,7% înregistrată în regiunea Sud şi de media naţională de 33,4% şi cu o DMS aferentă de numai 6,6 zile.

Tabelul IV.7. Utilizarea serviciilor spitaliceşti pe regiuni - procedurile chirurgicale, 2004

Regiunea	**Nr. intervenţii chirurgicale**	**Total pacienţi**	**Rata pacienţilor cu intervenţie chirurgicală**
Bucureşti	347.955	772840	**45,0**
Centru	212.106	542600	39,1
Nord-Est	245.175	762986	32,1
Nord-Vest	205.391	609804	33,7
Sud	132.899	561421	**23,7**
Sud-Est	148.385	501625	29,6
Sud-Vest	115.011	452292	25,4
Vest	135.985	412628	33,0
Naţional	1.542.907	**4.616.196**	**33,4**

Sursa: INCDS, baza naţională de date DRG 2004

Pe lângă o foarte bună cunoaştere a activităţii şi problemelor spitalului pe care îl conduce, familiarizarea cu aspectele activităţii clinice şi financiare a spitalelor la nivel naţional şi regional, precum şi pe tip spital şi pe specialităţi, în corelaţie cu legislaţia de profil, constituie un veritabil atu pentru managerul de spital.

2. INTRODUCERE ÎN MANAGEMENT FINANCIAR

Constanţa Mihăescu-Pinţia

Componentă a managementului organizaţiei, *managementul financiar* (MF) susţine realizarea obiectivelor acesteia, fundamentează realist deciziile şi este vital pentru organizarea şi operarea activităţilor în ansamblu. Mai exact, este vorba despre conducerea financiară prin *atragere, alocare, adaptare şi utilizare eficientă* de resurse, cu ţinerea evidenţelor financiare specifice şi în respect pentru prevederile legislative şi principiile contabile general acceptate, prin aceasta asigurând „sănătatea financiară" a organizaţiei şi maximizarea performanţelor.

Domeniul de acţiune al MF vizează obiective şi funcţii specifice:

- planificarea şi fundamentarea bugetului organizaţiei, orientat după veniturile estimate;

- calcularea şi controlul costurilor (pe activităţi, centre de cost, servicii, proiecte);
- calculul tarifelor pe tipuri de servicii şi/sau pachete de servicii, după metodologii adecvate, respectiv fundamentarea ofertelor financiare;
- pregătirea componentelor financiare ale contractelor organizaţiei;
- documentarea şi finanţarea investiţiilor;
- stimulente financiare pentru productivitate şi eficienţă;
- planul financiar pe termen scurt şi mediu al organizaţiei;
- raportările financiar-contabile periodice obligatorii, prevăzute în lege;
- monitorizarea continuă a situaţiei financiare a organizaţiei, pe ansamblu şi pe surse de venit;
- măsurarea performanţei financiare a organizaţiei;
- analize şi rapoarte financiare interne, la cerere;
- analize financiare de piaţă relevante pentru organizaţie;
- control financiar preventiv şi avertizări privind legalitatea şi constrângerile financiare;
- auditare financiară.

Acestea intră în responsabilitatea managerului financiar-contabil, însă rezultatele constituie fundament pentru luarea deciziilor informate, de către echipa de conducere.

Consumurile generale de resurse şi pe activităţi sau per serviciu, rezultatele financiare ale activităţii (tarife contractate, venituri, încasări), performanţa economică (venituri în raport cu cheltuielile), veniturile aşteptate, tendinţele de evoluţie sunt *informaţii financiar*e generate şi interpretate de MF pentru a fi utilizate în luarea deciziilor.

O bună politică financiară pentru organizaţie se bazează pe două principii:

- viabilitatea (a "rămâne în joc" în sistem, pe piaţă);
- profitabilitatea (rezultate financiare pozitive, echilibru financiar şi capacitate de dezvoltare).

Acestea se reflectă în planul financiar anual, în utilizarea fondurilor, achiziţia de bunuri şi aparatură, recrutarea de personal potrivit fiecărui program, planificarea şi execuţia bugetului, contractarea serviciilor, modul de calcul al tarifelor. Contabilizarea şi raportarea financiară a activităţii nu sunt un scop în sine, ci instrumente ale unui bun MF.

Bugetul, bilanţul, contul profit/pierderi şi rapoartele financiare specifice (pe program/proiect, pe finanţator şi pe ansamblul organizaţiei) sunt principalele *documente* elaborate de departamentul financiar, conform legii şi au la bază documente justificative ca: termeni de referinţă, contracte, facturi, ordine de plată, bonuri de consum, extrase de cont, stat salarii, documente deplasări, inventare etc.

MF operează pe trei dimensiuni:

- Prospectiv - estimarea veniturilor, cheltuielilor şi rezultatului financiar (surplus/pierdere):
  - Planificarea financiară - cheltuieli în funcţie de veniturile aşteptate, pentru realizarea obiectivelor organizaţiei

- Proiecția bugetului lunar/trimestrial/anual pe activități sau programe.

- Operațional: monitorizarea și înregistrarea fluxului de venituri curente din activitatea de bază și cheltuieli curente – personal (salarii, contribuții aferente, deplasări), cheltuieli materiale și servicii (materiale, medicamente, transport, utilități, chirie spațiu etc.).
- Retrospectiv – evaluarea în bani a intrărilor (resurse) și ieșirilor (servicii, rezultate).

Sunt de interes analiza ce utilizează indicatorii organizației din ultimii 3 ani: situația proprietății, balanța cheltuieli-venituri pe tipuri, venituri aduse de fiecare tip de serviciu sau program, câștigurile nete, situația amortizării investițiilor, elemente de productivitate.

Sistemul financiar-contabil trebuie să dețină capacitatea de înregistrare și raportare corectă și la timp a tuturor tranzacțiilor și operațiunilor organizației.

Contabilitatea reprezintă un instrument de sintetizare a patrimoniului organizației și de înregistrare și raportare periodică a rezultatelor. Constă într-un ansamblu de metode și tehnici de înregistrare, prin care se măsoară activitatea organizației, astfel:

- structura activ – pasiv (bilanț),
- structura venituri – cheltuieli, profit/pierderi.

Contabilitatea *financiară* înseamnă înregistrarea retrospectivă, de maximă precizie, conform legislației în vigoare, în mod obligatoriu a tuturor operațiunilor financiare.

Bilanțul prezintă situația financiară a organizației la un moment dat, după structura convențională activ-pasiv, pe categorii de conturi sintetice și analitice.

Activele reflectă *modul de utilizare* a fondurilor, în funcție de gradul de *lichiditate:*

- Active fixe (clădire, teren, aparatură, echipamente, instalații etc.)
- Active circulante (stocuri, inventar, sume de primit, numerar etc.)

Pasivele reprezintă sursele fondurilor organizației, în funcție de gradul de *eligibilitate:*

- Fonduri proprii
- Fonduri de împrumut.

Nivelurile contabilității financiare: c*omercială* (micro-, la nivel privat); p*ublică* (micro, la nivelul instituțiilor publice); *națională* (la nivel macroeconomic, agregat, indicatori ai economiei naționale). Elementele contabilității relevante pentru spitale sunt prezentate detaliat în secțiunea 6 a acestui capitol, Contabilitatea publică.

Contabilitatea *managerială* este o componentă importantă a managementului financiar de interes intern, având caracter prospectiv și retrospectiv, strict pentru uzul managerial și nu pentru raportări oficiale:

- Plan și evidență financiară sintetică, fără precizia și formatul celei oficiale
- Examinare costuri, evaluare eficiență și profitabilitate alocări-consumuri și servicii
- Control intern
- Strategie și plan financiar.

Utilizatorii informațiilor și indicatorilor generați de MF sunt, în principal:

a) interni – manageri, șefi departamente, manageri proiecte.

b) externi (finanțatori, donatori, parteneri, organisme de control financiar-contabil, organizații de evidență statistică, autorități locale, consultanți, bănci etc.)

3. SET DE DATE FINANCIARE PENTRU UZUL MANAGERULUI DE SPITAL

Constanța Mihăescu-Pinția

1. **Venituri**

- Sumă contractată, sumă realizată și sumă încasată în anul curent pe tipuri de servicii (ex. DRG, cronici, spitalizare de zi, ambulatoriu de specialitate, programe naționale);
- Sume realizate, de încasat în anul curent, pe surse;
- Sumă realizată și încasată în anul precedent;
- Sumă venituri proprii an curent;
- Alte venituri.

2. **Cheltuieli**

- Total cheltuieli planificate an curent
- Total cheltuieli lunare defalcate pe secții
- Cheltuieli efectuate an curent, total și pe tipuri
- Cheltuieli spital an precedent, total și pe tipuri
- Cheltuieli cu cazuri speciale
- Cheltuieli *de personal* (sumă și % în total buget cheltuieli an curent), din care
  - Cheltuieli cu personalul medical
  - Cheltuieli cu personalul nemedical
- Cheltuieli *curente*
  - medicamente an curent
  - cheltuieli materiale și servicii (fără medicamente)
- Cheltuieli *de capital*
- Cheltuieli directe, pe secții și total
- Cheltuieli indirecte, pe secții și total
- Sume de plătit – datorii (preluate din an precedent plus acumulate an curent)
- Sume de plătit, defalcate pe furnizori
- Total cheltuieli fixe – lunar, trimestrial, anual
- Total cheltuieli variabile lunar.

3. **Indicatori**

- Cost mediu pe zi de spitalizare pe spital
- Cost mediu pe zi de spitalizare pe secţie clinică
- Cost mediu medicamente / pacient, pe fiecare secţie clinică
- Cost mediu paraclinic / pacient pe spital (total cheltuieli secţii paraclinice / total nr. pacienţi)
- Cost mediu pe DRG la cele mai frecvente tipuri de cazuri în spital
- TCP spital / TCP naţional – an curent şi an precedent
- Venituri / cheltuieli (pe fiecare secţie clinică)
- cheltuieli personal / total cheltuieli (pe fiecare secţie clinică, anual / trimestrial)
- cheltuieli medicamente / total cheltuieli (pe fiecare secţie clinică, anual / lunar).

4. BUGETUL, INSTRUMENT DE MANAGEMENT

Constanţa Mihăescu-Pinţia

Cei trei factori esenţiali pentru manageri sunt:

- resursele umane (personal calificat, capabil şi dedicat);
- resursele *de capital* (materializate printr-o dotare şi un mediu adecvat; plan de investiţii);
- resursele *financiare* – cele mai complexe, problematice; pentru organizaţie:
  - atragere şi gestionare echilibrată;
  - fundamentarea unei bune finanţări: bugetul;
  - abilităţi necesare: financiare, de previziune, planificare, negociere, *advocacy*;
  - planificarea financiară: pentru realizarea obiectivelor organizaţiei.

Ce este finanţarea?

- furnizarea fondurilor băneşti necesare pentru atingerea obiectivelor unui program/proiect; prin metode şi mijloace de plată specifice;
- determinant cheie pentru organizaţie;
- conturează aria de acţiune şi dimensiunile sistemului de servicii furnizate;
- influenţează tipul, numărul, motivarea personalului ce poate fi angajat;
- determină viabilitatea organizaţiei;
- pentru un MF eficient este necesară diversificarea surselor de finanţare.

Bugetul reprezintă un concept de importanţă majoră pentru manageri. Este necesară schimbarea percepţiei asupra bugetării: de la simpla execuţie a unui buget stabilit istoric şi impus organizaţiei de către finanţator, la conceperea şi justificarea bugetului previzional de către fiecare organizaţie, pe baza veniturilor aşteptate şi a consumurilor posibile şi necesare.

În accepțiune largă, prin *buget* s-ar înțelege totalitatea intrărilor și ieșirilor (în termeni financiari), în permanență reglate (sistem). În sens economic, bugetul descrie situația *previzională* și *limitativă* a cheltuielilor și veniturilor care se doresc realizate într-o anumită perioadă de către o persoană sau un grup (firmă, consorțiu, agenție publică etc.). Cheltuielile vor fi programate în funcție de veniturile care se așteaptă a fi obținute în perioada respectivă. Un argument forte al succesului marilor firme îl constituie tocmai previzionarea financiară riguroasă, în care se ține cont de potențialii factori de risc.

De ce construiesc bugetul? Pentru a programa cheltuielile în funcție de veniturile așteptate la un anumit volum, structură și calitate a serviciilor; pentru o bună utilizare a resurselor; pentru realizarea obiectivelor și misiunii organizației și ca sistem de avertizare a schimbărilor necesare.

Bugetul presupune mai mulți pași:

1. analiza nevoilor,
2. planificare; termenul cheie al bugetării e *previziunea!*
3. raționalizare a resurselor, justificare a consumurilor,
4. negociere,
5. aprobare și aplicare/execuție,
6. modificări, ajustări, ce pot apărea în condiții de:
   - inflație, modificări importante în relațiile dintre costuri,
   - obiective, activități, proiecte noi, extindere,
   - reducerea finanțării,
   - modificări legislative,
   - modificări în eficiență, productivitate,
   - schimbarea strategiei.

Bugetul reprezintă:

- expresia financiară a *scopului* și *obiectivelor* organizației, în forma venituri-cheltuieli
- descrierea unui proiect în termeni financiari
- proces de luare a deciziei
- proces de alocare a resurselor
- un plan de acțiune
- plan de operațiuni financiare
- instrument de management

Funcțiile bugetului sunt: Planificare, Coordonare, Comunicare, Motivare, Control, Evaluare.

Etapele construirii bugetului sunt următoarele:

- revizuirea activităților precedente,
- planificarea activităților viitoare,

- definirea obiectivelor,
- stabilirea ţintelor financiare, ce reflectă obiectivele organizaţiei pe activităţi,
- deciderea responsabililor, a monitorizării, raportării şi evaluării.

Cum se face, practic? Echipa de conducere stabileşte scopul, obiectivele, nivelul activităţi, disponibilitatea resurselor, oportunităţile pentru organizaţie. Managerul financiar transformă aceste coordonate în obiective financiare şi face schiţa de buget. Fiecare departament/program îşi estimează costurile, pregăteşte necesarul şi justifică cererea de buget. Conducerea revizuieşte, corectează, corelează părţile şi aprobă bugetul. Atenţie! Majoritatea cheltuielilor sunt fixe, în timp ce majoritatea veniturilor sunt variabile.

Proiectarea veniturilor:

- fixe: contracte, grant-uri, sponsorizări, donaţii etc.
- variabile: plăţi sau co-plăţi directe pe serviciu (de la beneficiari, cumpărători).

Proiectarea cheltuielilor – directe şi indirecte:

- fixe: personal (salarii, contribuţii aferente, formare), utilităţi, chirii, asigurări etc.
- variabile: materiale, medicamente, servicii, transport etc.

Cheltuielile indirecte pot fi exprimate şi ca procent din totalul costurilor directe într-un program, dar trebuie alocate la nivel de beneficiar pentru a se putea calcula costuri totale reale pe serviciu şi pe beneficiar. În unele cazuri, la nivel de program/proiect cheltuielile indirecte sau unele cheltuieli de personal pot constitui in-kind (co-particparea) organizaţiei, reprezentând resurse proprii implicate în program.

Ce se poate întâmpla în derularea, execuţia bugetului?

- cresc costurile (preţuri combustibili, consumabile, consumuri neprevăzute, penalizări);
- întârzierea unor plăţi/încasări;
- acumulare de datorii;
- prevederi ce depăşesc necesarul unei linii bugetare;
- modificări în contracte, contracte noi;
- furnizare de servicii sub nivelul contractat;
- modificare legislativă sau alte schimbări importante în mediul extern.

Documentul Buget conţine:

1. *Sinteza de buget* – pe linii bugetare
2. *Justificarea bugetului*: detalierea fiecărei linii bugetare, cu explicaţii ale calculaţiei (vezi legislaţia, contractele, termenii de referinţă ai donatorului, gradul de detaliu şi planificarea în timp solicitate de finanţator/donator).

Monitorizarea

- venituri: lunar,
- plăţi şi încasări: continuu,
- surplus sau deficit (diferenţa dintre venituri şi cheltuieli),

- active şi pasive (bilanţ),
- productivitatea personalului,
- indicatori financiari.

Raportarea

- raport periodic intern (pe program, proiect sau donator),
- rapoarte intermediare şi finale pe fiecare sursă de finanţare (performant),
- raportare anuală; bilanţ contabil.

Analiza financiară

- volum servicii acordate pe fiecare tip,
- număr de beneficiari pe furnizor,
- structura costului pe tip de serviciu,
- costuri fixe în total costuri, pe categorii şi servicii,
- economii la achiziţii de consumabile şi echipamente (discount-uri, donaţii etc.),
- lista tarifelor, raportate la creşterile de costuri,
- timp real de amortizare a aparaturii,
- veniturile brute pe tipuri de servicii acordate,
- venit net pe fiecare tip de serviciu,
- rezultatul financiar al programului şi al organizaţiei.

Bugetul spitalului

Se autorizează şi execută bugetele operaţionale pentru fiecare centru de responsabilitate:

1. planificarea volumului de activităţi pe fiecare centru de responsabilitate – secţii clinice;
2. stabilirea de standarde de calitate a serviciilor furnizate în fiecare centru de responsabilitate;
3. planificarea costurilor pe centrele de responsabilitate (centre de cost);
4. pregătirea unui buget pentru fiecare centru de activitate / secţie;
5. împărţirea bugetului pe mai multe conturi de costuri în cadrul centrelor de responsabilitate.

Avantajele acestei abordări sunt:

- îmbunătăţirea managementului;
- mai multă responsabilitate financiară pentru şefii de secţii şi de departamente;
- dezvoltarea unor etaloane comparative pentru măsurarea performanţei secţiei sau departamentului în timp (de exemplu: numărul de mese servite, costul unei examinări radiologice, totalul costurilor de personal pentru un serviciu oftalmologic etc.);

- asigurarea posibilităţilor de evaluare a eficienţei relative a operaţiunilor spitalului.

Variaţia bugetului = Costurile bugetare – Costurile curente

Factori ce pot influenţa variaţia bugetului: modificări ale preţurilor de intrare; modificări ale productivităţii; modificări în volumul activităţilor. Pot fi calculate următoarele variaţii pentru identificarea efectelor acestor trei factori:

Variaţia de preţ = (preţul curent – preţul vechi) x calitatea curentă.

Variaţia eficienţei = (cantitatea curentă – cantitatea preconizată la vechea productivitate) x preţul vechi.

Variaţia volumului = (volumul prezent – vechiul volum) x vechiul cost per unitate.

Clasificarea veniturilor şi a cheltuielilor extrabugetare

Spitalele trebuie să se conformeze reglementărilor cu privire la bugetele pentru instituţii publice, stabilite de Ministerul Finanţelor Publice. "Clasificarea veniturilor şi a cheltuielilor extrabugetare" stabileşte anumite criterii ce stau la baza contabilităţii financiare şi a raportărilor spitalelor.

Veniturile vor fi încadrate, în funcţie de sursa lor, în capitolele specifice de venituri. Aceste capitole sunt divizate în subcapitole. De exemplu, veniturile instituţiilor extrabugetare constituie o parte a capitolului 21.03 "Veniturile instituţiilor publice". Numărul "03" simbolizează codul capitolului şi reprezintă capitolul pentru sectorul extrabugetar.

Capitolul 21.03 "Veniturile instituţiilor publice" este divizat în subcapitolele:

21.03.01 - Venituri din contracte pentru furnizarea serviciilor de sănătate

21.03.02 - Venituri din taxarea persoanelor fizice pentru furnizarea serviciilor de sănătate

21.03.03 - Venituri din sponsorizări

21.03.04 - Venituri din donaţii

21.03.00 - Alocaţii de la bugetele locale

Cheltuielile instituţiilor extrabugetare, inclusiv spitalele, sunt împărţite în funcţie de conţinut, în: A. cheltuieli funcţionale; B. cheltuieli economice.

1. Clasificarea funcţională a cheltuielilor indică întotdeauna destinaţia fondurilor. Arată în care dintre sectoarele economiei naţionale, sau în care dintre instituţii au fost făcute cheltuielile. De exemplu, cheltuielile spitalului sunt funcţionale deoarece, ca instituţie publică, spitalul este integrat în cadrul sectorului de sănătate publică al economiei. Cheltuielile funcţionale ale spitalelor sunt clasificate, de aceea, în următoarele capitole şi subcapitole:

- capitolul reprezintă destinaţia generală a cheltuielilor: de exemplu, 58.03 este capitolul pentru "Sănătate".
- subcapitolul individualizează cheltuielile în funcţie de tipurile de spitale, conform legii.

2. Clasificarea economică a cheltuielilor arată conţinutul economic ale respectivelor cheltuieli, precum: salarii, medicamente, alimente, curent electric, gaze, spălătorie, servicii etc. Cheltuielile economice sunt clasificate astfel:

- după titlul cheltuielii, ce reflectă o anumită categorie a cheltuielilor; de exemplu, clasificarea în: titlul "Cheltuieli de personal", titlul "Cheltuieli materiale şi servicii" şi titlul "Cheltuieli de capital".
- fiecare titlu de cheltuieli este împărţit în elemente analitice, sau "articole", ce asigură o cunoaştere mai bună a conţinutului cheltuielilor; articolele pot avea paragrafe ca subdiviziuni.

Fiecare subdiviziune a cheltuielilor are un anumit cod ce identifică titlul, articolul sau paragraful.

De exemplu:

Titlul 02 "Cheltuieli de personal"

Art. 10 "Cheltuieli salariale"

Par. 10.01 "Salarii de bază"

Par. 10.02 "Spor pentru condiţii de lucru"

Par. 10.03 "Spor de risc"

Par. 10.04 "Spor pentru serviciu de noapte"

Titlul 20 "Cheltuieli materiale şi servicii"

Art. 21 "Drepturi sociale"

Art. 22 "Hrană"

Par. 22.01 "Hrană pentru persoane"

Par. 22.02 "Hrană pentru animale"

Planificarea bugetului

Elementele de bază de care trebuie să se ţină cont sunt:

1. capacitatea spitalului pentru activităţile de bază: numărul de secţii, numărul de paturi, numărul zilelor de spitalizare, capacitatea serviciilor de susţinere etc.;
2. numărul estimat de servicii de sănătate ce vor fi furnizate în perioada anului următor: cantitate şi cost;
3. resursele umane necesare pentru furnizarea serviciilor de sănătate ce sunt estimate pentru anul viitor: numărul de medici, numărul de asistente medicale, personalul economic, posibilităţile de îmbunătăţire a eficienţei resurselor umane;
4. costurile serviciilor medicale pe secţie, costurile pe zi de spitalizare, costurile pentru diagnosticare şi analize medicale;
5. nivelul prevăzut al inflaţiei pentru anul următor;
6. posibilităţi de îmbunătăţire a calităţii şi eficienţei serviciilor de sănătate;
7. executarea preliminară a bugetului pentru anul viitor;
8. investiţiile necesare în aparatură şi echipamente medicale şi pentru consolidarea, îmbunătăţirea construcţiilor;
9. nivelul de materiale din stoc (medicamente, materiale sanitare, alimente, combustibili, materiale de întreţinere etc.) ce pot fi folosite pentru activitatea anului următor.

Capitolul de venituri

1. Veniturile proprii
    a. Venituri ce provin din furnizarea de servicii medicale
    b. Alte venituri pentru activitățile proprii ale spitalului
    c. Venituri din donații şi sponsorizări
    d. Alocații de la bugetul local
2. Venituri de la bugetul de stat (prin MS, cu acordul PFP).
    a) alocații pentru programe de sănătate, din care:
        - alocații pentru programul A;
        - alocații pentru programul B etc.
    b) alocații pentru echipamente de înaltă performanță;
    c) alocații pentru alte acțiuni de sănătate, din care:
        - alocații pentru educație;
        - alocații pentru cercetare;
        - alocații pentru reparații capitale etc.

Capitolul de cheltuieli

Cheltuieli din veniturile proprii

a. *Cheltuielile salariale* pot fi incluse în buget pe baza statului de plată al salariaților.
b. *Contribuțiile pentru asigurările sociale de stat, fondul de şomaj şi asigurările de sănătate*
c. *Cheltuielile pentru hrana pacienților pe durata spitalizării*
d. *Cheltuielile pentru medicamente şi alte materiale sanitare*
e. *Cheltuielile pentru întreținere şi funcționare* includ încălzirea, iluminarea, curentul electric, canalizarea, curățenia, poşta, telefonul, radio, televiziune, materiale consumabile pentru birou şi materiale de curățenie.
f. *Materialele funcționale şi serviciile* cuprind, de obicei, materiale specifice pentru laboratoare (reactivi, chimicale, sticlărie), pentru radiologie, anatomie patologică, medicină nucleară, piese de rezervă pentru reparațiile curente ale echipamentelor şi servicii terțiare furnizate pentru activitățile respective.
g. *Cheltuielile cu articolele de inventar de mică valoare sau durată scurtă de utilizare* includ costuri pentru lenjeria de pat şi alte accesorii, echipamentul specific acordat personalului în conformitate cu reglementările specifice, alte articole de mică valoare sau durată scurtă de utilizare ce sunt necesare pentru activitatea spitalului.
h. *Cheltuielile pentru reparații curente* includ pe cele referitoare la reparațiile curente ale mijloacelor de transport, echipamentelor, clădirilor etc.
i. *Cheltuielile pentru reparații capitale*
j. Alte categorii prevăzute de legea nr.95/2006.

5. MĂSURAREA COSTURILOR SPITALICEŞTI LA NIVEL DE PACIENT

Constanța Mihăescu-Pinția

De ce este importantă măsurarea costurilor? Iată câteva motive:

- documentează luarea deciziilor,
- fundamentează prețurile şi tarifele,
- pentru controlul cheltuielilor, pe centre de consum,
- determinarea activităților avantajoase şi a secțiilor „locomotivă" ale spitalului (la ce tipuri de pacienți câştig şi cu ce cazuri pierd),
- regula 80-20 (aproximativ 80% din probleme au la bază în principal 20% din cauze).

Dezvoltarea unui instrument de calculare a costurilor spitaliceşti la nivel de pacient

În această secțiune vor fi utilizate noțiunile despre costuri prezentate în capitolele II şi III.

Utilitatea calculării costurilor spitaliceşti efective la nivel de procedură, pacient şi la nivelul grupelor de diagnostice:

Pentru spitale:

- evaluarea eficienței proprii;
- îmbunătățirea managementului resurselor;
- fundamentarea deciziilor, decizii financiare informate având la dispoziție atât datele clinice cât şi datele de cost la nivel de pacient;
- "nota de plată" pentru pacienții externați;
- Fundamentarea realistă a tarifelor în vederea contractării cu companii de asigurări private.

Pentru decidenți:

- cunoaşterea costurilor reale de spitalizare la nivelul celor mai frecvente grupe de diagnostice şi a diferențierilor pe tipuri de spitale;
- documentarea setului de Valori Relative *românești*;
- evaluarea activității spitalelor pe baza datelor clinice şi a datelor de cost la nivel de pacient, a indicatorilor de eficiență;
- îmbunătățirea finanțării bazate pe caz în România.

În măsura în care datele de cost la nivel de pacient se colectează coerent, unitar şi standardizat din mai multe spitale, printr-un proces coordonat la nivel național şi se calculează costuri la nivelul grupelor de diagnostice, rezultatele obținute (fig.IV.1) pot fi utilizate la îmbunătățirea mecanismului de finanțare a spitalelor bazată pe caz (DRG).

Figura IV.1. Rezultate aşteptate de la studiul de calculare a costurilor la nivel de pacient

1. Metodologie testată de măsurare a costurilor la nivel de pacient
2. Costuri de spitalizare efective la nivel de pacient, calculate unitar, pentru cele mai frecvente diagnostice, pe tipuri de spitale
3. Costuri reale pe proceduri şi investigaţii, utile spitalului şi decidenţilor
4. „*Nota de plată*" pe pacient pentru serviciile spitaliceşti acordate
5. Set minim de costuri la nivel de pacient (SMCP)
6. Set de valori relative româneşti.

Prezentăm în continuare o ***metodologie*** orientativă pentru măsurarea costurilor spitaliceşti la nivel de pacient, după principiul *de jos în sus* ("*bottom-up*").

Formula generală de calcul pe pacient este:

Cost total pe caz = costuri **directe *colectate*** (pe tipuri)* + costuri **indirecte *alocate***

Modalitatea practică pentru evidenţa consumurilor şi calcularea costurilor pe pacient este utilizarea unei aplicaţii software cu module de costuri la nivel de spital, secţie şi pacient, iar încărcarea datelor în aplicaţie se va face unitar, în funcţie de cheltuielile efective.

Menţiune: pentru a obţine costuri *reale* la nivel de pacient este esenţial să se colecteze medicamentele şi materialele sanitare în mod direct, la nivel de pacient, fără estimări sau alocări.

*Notă transferuri: se va calcula costul cazului pe fiecare secţie clinică în care a fost transferat în cadrul spitalului, pe acelaşi principiu; costul total al pacientului va fi dat de însumarea costurilor parţiale determinate pe secţiile clinice.

Figura IV.2. Structura costului total pe pacient:

1. Costuri directe **pe caz, colectate, +**	**2.** Costuri indirecte**, alocate pe pacient**
• Medicamente • Materiale sanitare • **Analize de laborator**** • **Proceduri radiologice**** • **Proceduri anatomie patologică**** • **Explorări funcţionale**** • ***Sursa: aplicaţia software de spital, modul secţie*** • **Cuantum personal secţie clinică** ***Sursa: aplicaţie de spital, modul secţie***	**Însumarea costurilor general - administrative, alocate pe fiecare secţie clinică pe articole bugetare, inclusiv cunatum al cheltuielilor de personal de suport, şi calcularea unui cost indirect mediu pe zi de spitalizare pe fiecare secţie clinică.** ***Sursa: aplicaţia de spital, modul spital***

** spitalele vor putea calcula costul mediu pe investigații și proceduri (inclusiv cheltuielile de personal secție paraclinică și celelalte cheltuieli aferente), costuri ce vor fi adăugate cazului în funcție de numărul și tipul de analize și proceduri efectuate

1. Calcularea *costului direct total pe pacient* (vezi Tabelul IV.8)

Pornind de la consumurile efectuate pentru fiecare pacient, se calculează la valoarea contabilă corespunzătoare perioadei de analiză următoarele:

- consumurile efective de *medicamente* și *materiale sanitare* (art.23.01 și 23.02) - inclusiv orteze, proteze;
- Costurile materiale directe ale procedurilor și investigațiilor efectuate pacientului, *calculate în secțiile paraclinice* (art. 23.03, 25.01 – 25.08); spitalul poate opta pentru *calcularea costului total pe procedură* – fundamentare de tarife - prin alocarea cheltuielilor de personal ale secției paraclinice și a cheltuielilor general administrative; în acest caz, costurile directe de personal paraclinic și indirecte ale secției respective nu vor mai fi înregistrate la cuantumul costului indirect pe pacient. Sursa: consumurile și costurile cu medicamente și materiale sanitare pe pacient vor colectate prin softul de spital;
- Cuantum cheltuieli personal medical secție (articolele bugetare nr. 10, 11, 12, 14), alocat pe pacient după numărul de zile spitalizare efective. Menționăm că aplicația ExBuget 2.1, utilizată de CNAS în perioada 2002-2004, calcula acest indicator în raportul cheltuieli lunare pe secția clinică. Există spitale care, pentru a simplifica alocarea cheltuielilor de personal și a celor indirecte, utilizează încă această aplicație.

Tabelul IV. 8. Modul de înregistrare și calculare a cheltuielilor pe articole bugetare

Articol bugetar	Tipul cheltuielilor	Modul de înregistrare și/sau alocare
10	Cheltuieli cu salariile	Alocat direct
11	Contribuția de asigurări sociale de stat	Alocat direct
12	Fond de șomaj	Alocat direct
13	Deplasări, detașări, transferuri	Alocat direct
14	Contribuția la Asigurări de Sănătate	Alocat direct
23.01	**Medicamente**	**Înregistrat direct pe pacient**
23.02	**Materiale sanitare**	**Înregistrat direct pe pacient**
25.01	Materiale pentru laborator (reactivi, chimicale, sticlărie)	La investigații
25.02	Materiale pentru anatomia patologică	La proceduri
25.03	Materiale pentru radiologie	La proceduri
25.04	Materiale pentru medicina nucleară	La proceduri
25.05	Materiale pentru ecografie	La proceduri
25.06	Materiale pentru endoscopie	La proceduri
25.07	Materiale pt. explorări funcționale (EKG)	La proceduri
25.08	Piese de schimb și repararea curentă a echipamentelor	La proceduri

2. Alocarea *costurilor indirecte ale spitalului* la nivel de pacient

- În prima etapă se înregistrează cheltuielile totale ale spitalului, pe articole bugetare, în modulul spital al aplicației, apoi modulul secție. Cheltuielile indirecte se alocă pe toate secțiile clinice după cheile de alocare specifice (suprafață, număr de paturi, număr de personal medical etc.). Rezultă astfel un cost indirect pe zi de spitalizare pe fiecare secție clinică, ce se va multiplica cu numărul de zile de spitalizare pe fiecare caz și se va obține costul indirect pe pacient.
- Cheltuielile salariale ale personalului din secțiile administrative se alocă la nivelul secțiilor clinice în funcție de numărul dimensiunile secției, calculându-se un cuantum pe zi de spitalizare care se adaugă costului pe pacient.

Utilizăm definițiile ExBuget (cu care spitalele sunt deja familiarizate) pentru clasificarea secțiilor, astfel:

- A – secțiile clinice, considerate centre de cost finale
- B – Secții paraclinice, considerate centre de cost intermediare (laborator, radiologie, anatomie patologică etc.)
- C – secții general-administrative, de suport (farmacie, spălătorie, sterilizare, statistică, întreținere, aprovizionare, financiar-contabil, informatică, resurse umane, pază, centrala etc.)

Pentru a se înțelege modul de captare a tuturor cheltuielilor spitalului (indirecte) și alocarea lor la nivelul centrelor de cost finale, în Tabelul IV.9 sunt prezentate sugestii de *alocare a costurilor indirecte* pe tipuri de secții, utilizate și în aplicația ExBuget 2.1, familiară spitalelor.

Tabelul IV.9. Alocarea costurilor spitalului pe tipuri de secții

Articol bugetar	Denumire cheltuieli	Se alocă la:
22	Hrana	A
24.01	Încălzit	A, B și C
24.02	Iluminat și forță motrice	A, B și C
24.03	Apă, canal, salubritate	A, B și C
24.04	Poștă, telefon, telex, radio, tv, telefax	A
24.05	Furnituri de birouri	A
24.06	Materiale de curățenie	A, B și C
24.07	Alte materiale și prestări servicii	A
25.08	Piese de schimb și repararea curentă a echipamentelor	A
25.09	Alte materiale și prestări servicii cu caracter funcțional	A
26	Obiecte de inventar de mică valoare sau de scurtă durată	A
27	Reparații curente	A
28	Reparații capitale	A
29	Cărți și publicații	A
30	Alte cheltuieli	A
71	Stocuri pentru rezerva de stat și de mobilizare	A
72	Investiții ale instituțiilor publice	A

INCDS, cu sprijinul Ministerului Sănătății, a inițiat în anul 2005 un studiu de calculare a costurilor la nivel de pacient, în cadrul căruia s-au înscris mai multe spitale şi a fost distribuită o aplicație de colectare a datelor de cost la nivel de pacient şi spital. Detaliile despre acest demers şi rezultatele intermediare sunt prezentate în capitolul 3.

6. CONTABILITATEA PUBLICĂ. SITUAȚIILE FINANCIARE

Elena Badea

Contextul general

Contabilitatea publică reprezintă sistemul informațional care cuantifică, prelucrează şi prezintă informații financiare privind activitatea entității publice.

Informațiile furnizate cu privire la poziția financiară, performanța şi modificarea poziției financiare a instituției, sunt utilizate pentru luarea unor decizii economice atât de către managerul instituției cât şi de decidenți din exteriorul acesteia (guvern şi instituțiile sale, investitori/ furnizori de bunuri şi servicii, organele fiscale, organele de control intern şi extern, diverse grupuri (salariați, sindicate, organizații neguvernamentale).

Măsurile luate în ultimii ani în procesul de reformă a managementului public – trecerea de la bugetul de „resurse" la un buget de „politici economice", reevaluarea mijloacelor fixe, calcularea şi înregistrarea amortizării mijloacelor fixe, introducerea operațiunilor specifice angajării, lichidării, ordonanțării şi plății cheltuielilor, precum şi cerințele de îmbunătățire a calității informațiilor furnizate de contabilitate prin situațiile financiare anuale, care trebuie sa fie relevante, credibile şi prudente, au determinat trecerea de la o contabilitate de casă orientată pe intrări (resurse – lichidități), la cea de angajamente orientată pe ieşiri (rezultate economice – angajamente).

Începând cu 1 ianuarie 2006, toate instituțiile publice au obligația, potrivit Ordinului Ministrului Finanțelor Publice (OMFP) nr.1917/2005 să aplice contabilitatea de angajamente. Trecerea la contabilitatea de angajamente a avut la bază crearea cadrului legal național, precum şi cadrul internațional de reglementare privind contabilitatea instituțiilor publice.

Principalele reglementări în domeniu cuprind : completări şi modificări aduse legii contabilității, elaborarea si aprobarea unei noi clasificații a indicatorilor privind finanțele publice (OMFP nr.1954/2005), elaborarea unui nou plan de conturi pentru instituțiile publice şi a instrucțiunilor de aplicare a acestuia, norme metodologice privind organizarea şi conducerea contabilității instituțiilor publice (OMFP nr.1917/2005).

În baza legislației generale, Ministerul Sănătății, prin Ordinul Ministrului Sănătății (OMS) nr.416/2006, a elaborat şi aprobat reglementările contabile specifice domeniului sanitar, respectiv planul de conturi pentru unitățile sanitare, îndrumarul privind încadrarea principalelor categorii de cheltuieli pe titluri, articole şi alineatele Clasificației indicatorilor privind finanțele publice, macheta bugetului de venituri şi cheltuieli al unității sanitare.

Clasificația indicatorilor privind finanțele publice este documentul care grupează veniturile si cheltuielile bugetare într-o ordine obligatorie si după criterii unitare - veniturile pe surse (buget de stat, bugete locale, bugetul fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, venituri proprii etc.) şi, în cadrul acestora pe feluri (fiscale, nefiscale, capital etc.), iar cheltuielile după natura şi efectul lor economic (clasificația economică – pe titluri - cheltuieli de personal, bunuri şi servicii, cheltuieli de capital şi, în cadrul acestora pe articole

si alienate) şi după destinaţia lor (clasificaţia funcţională – pe subcapitole - asistenţă de urgenţă prespitalicească şi transport sanitar, asistenţa medicală în unităţi sanitare cu paturi, produse farmaceutice, materiale sanitare specifice şi dispozitive etc. şi în cadrul acestora pe paragrafe – spitale generale, spitale de specialitate etc., conform legii).

Planul de conturi este documentul care listează denumirea conturilor, cu simboluri numerice, folosite pentru înregistrarea de către instituţiile publice a datelor financiare referitoare la operaţiunile economico-financiare pe baza principiului contabilităţii de drepturi şi obligaţii (de angajamente). Planul de conturi general cuprinde următoarele clase de conturi:

- clasa 1 "Conturi de capitaluri";
- clasa 2 "Conturi de active fixe";
- clasa 3 "Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie";
- clasa 4 "Conturi de terţi";
- clasa 5 "Conturi la trezoreria statului şi bănci comerciale";
- clasa 6 "Conturi de cheltuieli";
- clasa 7. "Conturi de venituri şi finanţări".

În cadrul claselor există mai multe grupe de conturi, iar grupele sunt dezvoltate pe conturi sintetice de gradul I şi II. Conturile sintetice pot fi dezvoltate în conturi analitice în funcţie de specificul activităţii şi de necesităţile proprii de informare.

Exemplu – Clasa 3 - Conturi de stocuri si producţie in curs de execuţie

Grupa 30 - Stocuri de materii si materiale

Cont sintetic gradul I – 302 materiale consumabile

Cont sintetic gradul II – 3029 – medicamente si materiale consumabile

30291 – medicamente

30292 – materiale sanitare

Grupa 38 - ambalaje.

Îndrumarul privind încadrarea principalelor categorii de cheltuieli pe titluri,articole şi alineate – document elaborat de ordonatorii principali de credite, cu avizul Ministerului Finanţelor Publice, care asigură încadrarea unitară a cheltuielilor instituţiilor publice pe clasificaţia economică. Spitalele publice, definite potrivit Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătăţii,Titlul VII- Spitalele, ca instituţii publice finanţate integral din venituri proprii, îşi organizează şi conduc contabilitatea potrivit reglementărilor generale în domeniu şi specifice sectorului sanitar.

Sfera de aplicare şi cerinţe ale contabilităţii publice

Contabilitatea ca activitate specializată în măsurarea, cunoaşterea, gestionarea şi controlul activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, precum şi a rezultatelor obţinute din activitate, trebuie să asigure înregistrarea cronologică şi sistematică, prelucrarea, publicarea şi păstrarea informaţiilor privind situaţia financiară, performanţa financiară şi fluxurile de trezorerie pentru cerinţele interne ale instituţiei şi in relaţiile cu investitorii prezenţi şi potenţiali, creditorii financiari şi comerciali, clienţii, instituţiile publice şi alţi utilizatori ai informaţiei contabile.

Potrivit art.2, alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată in 2005, contabilitatea publică cuprinde:

- contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor bugetare, care reflectă încasarea veniturilor şi plata cheltuielilor aferente exercițiului bugetar;
- contabilitatea trezoreriei statului;
- contabilitatea generală bazată pe principiul constatării drepturilor şi obligațiilor care reflectă evoluția situației financiare şi patrimoniale , precum şi excedentul sau deficitul patrimonial;
- contabilitatea destinata analizării costurilor programelor aprobate.

Prin înregistrarea, evaluarea, gestionarea şi prelucrarea informațiilor contabilitate publică oferă informații privind:

- patrimoniul aflat în administrarea spitalului,
- execuția bugetului de venituri si cheltuieli aprobat spitalului,
- rezultatul execuției bugetare,
- rezultatul patrimonial (economic),
- costul programelor aprobate.

Rezultatul execuției bugetare se determină la finele exercițiului ca diferență între numerarul încasat (venituri încasate) şi numerarul plătit (plăți efectuate) în anul bugetar şi are la bază contabilitatea de fluxuri de lichidități (*cash accounting*) care reprezintă contabilitatea pe baza de numerar care recunoaşte tranzacțiile şi evenimentele când numerarul este încasat.

Contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor bugetare, potrivit noului plan de conturi se realizează cu ajutorul unor clase distincte de conturi deschise pe structura clasificației bugetare. Aceste conturi vor asigura înregistrarea veniturilor încasate şi a cheltuielilor efectuate, pe subdiviziunile clasificației bugetare, potrivit bugetului aprobat şi va furniza informațiile necesare întocmirii contului de execuție bugetară şi a bugetului de venituri şi cheltuieli.

Rezultatul patrimonial este un rezultat economic şi se determină ca diferență între veniturile si cheltuielile aferente perioadei, indiferent dacă veniturile au fost încasate sau cheltuielile plătite şi are la bază contabilitatea de angajamente "*accrual accounting*", care recunoaşte tranzacțiile şi evenimentele în momentul când o valoare economică, o creanță sau o obligație este creată, transformată, transferată sau anulată.

Exemplu: *în anul 2005 veniturile au fost înregistrate în conturi numai atunci când au fost încasate, iar cheltuielile, numai atunci când au fost efectuate, fără să se aplice principiul independenței exercițiului.*

In anul 2006 veniturile sunt înregistrate atunci când sunt obținute sau când se stabileşte dreptul asupra venitului indiferent dacă venitul a fost încasat sau nu; cheltuielile sunt înregistrate atunci când sunt efectuate, indiferent dacă cheltuielile au fost plătite sau nu; se aplică principiul independenței exercițiului.

Înregistrarea operațiunilor economico-financiare se efectuează în conturi din cele 5 grupe recunoscute: active, datorii, capitaluri, venituri, cheltuieli.

În aplicarea noilor prevederi referitoare la contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor bugetare şi la contabilitatea de angajamente , noul plan de conturi cuprinde:

- conturi bugetare – pentru reflectarea încasării veniturilor si plății cheltuielilor şi determinarea rezultatului execuției bugetare (excedent sau deficit bugetar);
- conturi generale – pentru reflectarea activelor şi pasivelor instituției, a cheltuielilor şi veniturilor aferente exercițiului , pentru determinarea rezultatului patrimonial(excedent sau deficit patrimonial).

Atunci când operațiunile îşi extind efectele pe mai mulți ani, iar veniturile şi cheltuielile trebuie să fie atribuite anului in care au fost realizate şi pentru respectarea principiului independenței exercițiului, in noul plan de conturi sunt prevăzute conturi pentru înregistrare:

- cheltuieli în avans = anticipate - plăți înainte de a fi efectuate;
- amortizarea = repartizarea valorii pe cheltuieli pe durata de viată utilă;
- venituri în avans – anticipate – încasări înainte de a fi realizate veniturile.

Contabilitatea de angajamente prevede:

- înregistrarea valorii unei operațiuni economice în momentul constatării acesteia, momentul constatării fiind: în cazul activelor, datoriilor şi capitaluri când iau naştere drepturi şi obligații cu valoare economică; la venituri când au fost realizate (obținute) iar la cheltuieli când au fost efectuate, indiferent dacă au fost plătite sau nu (resursele au fost consumate utilizate);
- evaluarea: operațiunea de atribuire a unei valori monetare unei operațiuni economice;
- valoarea = costul istoric + original;
- costul este definit ca fiind prețul de schimb asociat operațiuni economice in momentul constatării;
- clasificarea – reprezintă procesul de înregistrare a unei operațiuni în conturi curente, respectiv atribuirea de conturi corespunzătoare tuturor operațiunilor care se derulează.

Referitor la contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor, instituțiilor publice le revin, potrivit legii contabilității, următoarele obligații:

- contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura sau destinația lor, iar a veniturilor pe feluri de venituri, după natura şi sursa lor.
- contabilitatea veniturilor se ține pe categorii de venituri, pe structura clasificației funcționale, pe capitole şi subcapitole de venituri iar a cheltuielilor bugetare se ține pe capitole, pe subcapitole, detaliata pe clasificația economică. Contabilitatea analitică a plaților efective se ține pe articole şi alienate în cadrul fiecărui subcapitol şi capitol de cheltuieli al bugetului aprobat.;
- organizarea şi conducerea evidenței angajamentelor bugetare si legale, în conformitate cu prevederile Normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanțarea şi plata cheltuielilor instituțiilor publice, precum si organizarea evidenței şi raportarea angajamentelor bugetare legale, aprobate prin OMFP nr.1792/2002.

Orice cheltuială prevăzută în bugetul instituției publice va parcurge cele patru faze, respectiv angajarea, lichidarea, ordonanțarea şi plata, conform legii finanțelor publice nr.500/2002 şi OMFP nr.1792/2002.

Angajamentele legale şi bugetare se înregistrează în conturi în afara bilanţului (contul 8066- angajamente bugetare şi, respectiv contul 8067 – angajamente legale); in contabilitatea financiară se înregistrează documentele legate de lichidare şi plată. Obligaţiile de plată se înregistrează atunci când se primeşte factura aferentă bunurilor şi serviciilor ; pentru servicii concomitent cu obligaţia de plată se înregistrează şi cheltuiala.

Contabilitatea de angajamente are ca scop înregistrarea valorii unei operaţiuni economice in momentul constatării acesteia. Momentul constatării poate fi:

- în cazul activelor, datoriilor şi capitaluri - când iau naştere drepturi şi obligaţii cu valoare economică;
- venituri când au fost realizate (obţinute);
- cheltuieli când au fost efectuate, indiferent dacă au fost plătite sau nu (resursele au fost consumate/ utilizate).

Evaluarea: operaţiunea de atribuire a unei valori monetare unei operaţiuni economice.

Valoarea = costul istoric + original.

Costul este definit ca preţ de schimb asociat operaţiunii economice în momentul constatării;

Clasificarea = reprezintă procesul de înregistrare a unei operaţiuni în conturi curente, respectiv atribuirea de conturi corespunzătoare tuturor operaţiunilor care se derulează.

Organizarea contabilităţii

În organizarea contabilităţii, potrivit prevederilor legii contabilităţii, instituţiilor publice, le revin următoarele obligaţii:

- Să organizeze şi să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune adaptata la specificul activităţii. Răspunderea pentru organizarea contabilităţii revine ordonatorului de credite, respectiv managerului spitalului sau altei persoane care are obligaţia gestionarii unităţii. Organizarea si conducerea contabilităţii se desfăşoară în compartimente distincte – compartimentul financiar-contabil, condus de director economic, contabil sau altă persoană împuternicită. Persoana care îndeplineşte această funcţie trebuie să aibă studii economice superioare şi răspunde, împreună cu personalul din subordine de organizarea si conducerea contabilităţii, cu respectarea prevederilor în domeniu.

Persoana care conduce compartimentul răspunde, de asemenea şi de activitatea de încasare a veniturilor şi de plata a cheltuielilor. Această atribuţie, potrivit Legii finanţelor publice nr.500/2002 poate fi delegată altei persoane sau unor persoane care îndeplinesc această atribuţie pe bază de contract.

Pentru organizarea şi conducerea contabilităţii, instituţiile publice pot încheia contracte de prestări servicii cu societăţi comerciale de expertiză contabilă sau cu persoane fizice autorizate, conform legii, potrivit sistemului achiziţiilor publice.

Persoanele care răspund de organizarea şi conducerea contabilităţii trebuie să asigure:

- organizarea şi conducerea corectă şi la zi a contabilităţii;
- organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de activ şi de pasiv, precum şi valorificarea rezultatelor acestuia;

- respectarea regulilor de întocmire a situațiilor financiare, elaborate de MFP;
- depunerea la termen a situațiilor financiare la organele în drept;
- păstrarea documentelor justificative, a registrelor şi a situațiilor financiare;
- organizarea contabilității de gestiune adaptate la specificul activității.

- Contabilitatea operațiunilor economico-financiare se ține în limba română şi în monedă națională. Contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în monedă națională, cât şi în valută.
- Consemnarea oricărei operațiuni economico-financiare în momentul efectuării ei întru-un document care stă la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ, potrivit legii contabilității. Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor in contabilitate angajează răspunderea persoanei care le-au întocmit, vizat şi aprobat , precum şi a celor care le-au înregistrat în contabilitate.
- Forma de înregistrare in contabilitate „maestru-şah" :

  registrele de contabilitate obligatorii utilizate:

  Registrul-jurnal: document contabil de înregistrare cronologica si sistematica a modificării elementelor de activ si de pasiv;

  Registrul-inventar: document contabil obligatoriu in care se înregistrează toate elementele de activ si de pasiv grupate în funcție de natura lor, inventariate potrivit legii;

  Registrul - Cartea mare: înregistrare lunar si sistematic, prin regruparea conturilor, existența si mişcarea elementelor de activ si de pasiv, la un moment dat;

  Balanța de verificare: documentul contabil utilizat pentru verificarea exactității înregistrărilor contabile, şi controlul concordanței dintre contabilitatea sintetică şi cea analitică. Este principalul instrument pe baza căruia se întocmesc situațiile financiare.
- Conducerea contabilității în partidă dublă cu ajutorul conturilor prevăzute in planul de conturi pentru unitățile sanitare.
- Arhivarea, păstrarea şi reconstituirea documentelor.
- Sistemul informatic.
- Exercițiul financiar este de 12 luni: începe la 1 ianuarie şi se termina la 31 decembrie, cu excepția primului an de activitate, când acesta începe la data înființării instituției publice.

Situațiile financiare

Situațiile financiare reprezintă documentul oficial de prezentare a situației patrimoniului aflat în administrarea spitalului şi a execuției bugetului de venituri şi cheltuieli aprobat. Acestea se întocmesc conform normelor elaborate de Ministerul Finanțelor Publice.(MFP). Întocmirea situațiilor financiare anuale trebuie precedate de inventarierea generala a elementelor de activ si de pasiv şi a celorlalte bunuri şi valori aflate în gestiune, potrivit normelor emise de MFP. Ele trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare (active nete/patrimoniu net/capital propriu), precum şi a performanței financiare şi a rezultatului patrimonial. Se semnează de

conducătorul instituției și de conducătorul compartimentului financiar-contabil sau de altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. Spitalele depun un exemplar din situațiile financiare trimestriale și anuale la organul ierarhic superior, la termenele stabilite de acestea.

Situațiile financiare care se întocmesc de spitale, trimestrial și anual sunt următoarele:

- bilanț,
- cont de rezultate patrimonial,
- situația fluxurilor de trezorerie
- contul de execuție a bugetului instituției publice - venituri,
- contul de execuție a bugetului instituției publice - cheltuieli,
- contul de execuție a instituțiilor publice – cheltuieli,
- plăți restante,
- situația activelor și datoriilor instituțiilor publice din administrația centrală.

Conținutul și forma situațiilor financiare se elaborează și se aprobă de MFP.

Bilanțul – este documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ, datorii si capitaluri proprii ale spitalului la sfârșitul perioadei de raportare.

În bilanț, elementele de natura activelor sunt prezentate în funcție de gradul crescător al lichidităților; elementele de natura datoriilor sunt prezentate în funcție de gradul crescător al exigibilității. Vezi anexa 1.

ACTIVE – activele deținute de instituție în scopul utilizării lor pe termen lung și se grupează în:

Active necurente

- active fixe necorporale - sunt active fără substanță fizică ,care se utilizează pe o perioadă mai mare de un an. Contabilitatea sintetică se ține pe categorii iar contabilitatea analitică pe feluri de active fixe necorporale(cheltuieli de dezvoltare, brevete, programe informatice);
- active fixe corporale - obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: au valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin Hotărâre a Guvernului (în prezent 1500 RON) și o durată normală de utilizare mai mare de un an. Contabilitatea sintetică se ține pe categorii , iar contabilitatea analitică pe fiecare obiect de evidență.(terenuri, construcții, instalații tehnice, mijloace de transport, mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale: avansuri și active fixe corporale în curs de execuție);
- active financiare - orice activ care reprezintă depozite, un instrument de capitaluri proprii, un drept contractual (titluri de participare, alte titluri imobilizate, creanțe imobilizate);
- creanțe necurente – reprezintă sume care urmează sa fie încasate după o perioadă mai mare de un an.

Active curente

- activul achiziţionat sau produs pentru consum propriu sau in scopul comercializării si se aşteaptă sa fie realizat in termen de 12 luni de la data bilanţului ;
- creanţa aferenta ciclului de exploatare;
- este reprezentat de trezorerie sau echivalente de trezorerie a căror utilizare nu e restricţionată.
- Se cuprind:
- stocuri (materiale consumabile - medicamente si materiale consumabile, piese de schimb, combustibili), obiecte de inventar, materiale rezervă de stat si de mobilizare, stocurile de materii prime strategice si alte stocuri cu o importanţă deosebită pentru economia naţionala);
- creanţe;
- investiţii pe termen scurt;
- casa şi conturi la bănci.

Evaluarea: cost de achiziţie; cost de producţie; ajustări pentru prezentarea la valoarea de piaţă. *Stocurile* se evaluează la ieşirea din gestiune prin aplicarea uneia din metodele:

a) metoda primului intrat-primului ieşit (FIFO);

b) metoda costului mediu ponderat (CMP);

c) metoda ultimului intrat – primul ieşit (LIFO).

La prezentarea in bilanţ trebuie avut in vedere ca stocurile nu trebuie prezentate la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obţine prin utilizarea sau vânzarea lor. În acest scop, valoarea stocurilor se diminuează pana la valoarea realizabila neta, prin reflectarea unei ajustări pentru depreciere.

Datorii – se cuprind: datorii pe termen scurt (curente) şi datorii pe termen lung (necurente).

O datorie trebuie clasificată ca datorie pe termen scurt, denumita şi datorie curenta, atunci când: se aşteaptă să fie decontata în cursul normal al ciclului de exploatare al entităţii; sau este exigibila în termen de 12 luni de la data bilanţului. Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung.

Capitaluri - Capitalurile unei instituţii publice cuprind: fondurile, rezultatul patrimonial, rezultatul reportat, rezervele din reevaluare.

Fonduri

Fondurile unei instituţii publice includ: fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului, fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului, fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităţilor administrativ-teritoriale, fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităţilor administrativ-teritoriale, fondul activelor fixe necorporale etc.

Rezultatul patrimonial şi rezultatul reportat

Rezultatul patrimonial se stabileşte la sfârşitul perioadei (lunar, sau cel mult la întocmirea situaţiilor financiare) prin închiderea conturilor de venituri şi finanţări şi a conturilor de cheltuieli La începutul exerciţiului, soldul contului de rezultat patrimonial de

la sfârşitul anului se transferă asupra rezultatului reportat. Rezultatul reportat exprimă rezultatul patrimonial al exerciţiilor financiare anterioare.

Fonduri cu destinaţie specială

Fondul de rezervă pentru sănătate - Se constituie în baza prevederilor legale în cota de 1% din sumele constituite la nivelul Casei Naţionale de Asigurări de Sănătate. Bugetul fondului se aproba ca anexa la legea bugetului de stat. Utilizarea fondului se stabileşte prin legi bugetare anuale. Fondul de rezervă rămas neutilizat la finele anului se reportează în anul următor cu aceeaşi destinaţie

Fondul de dezvoltare a spitalului - Spitalele sunt autorizate,potrivit Legii nr.95/2006 privind reforma in domeniul sănătăţii, Titlul VII –Spitalele, să constituie Fondul de dezvoltare care să fie utilizat pentru procurarea de echipamente şi aparatura medicala şi de laborator, necesară desfăşurării activităţii spitalului. Acest fond se constituie din: cota parte din amortizarea calculata lunar şi cuprinsa în bugetul de venituri şi cheltuieli, sume rezultate din valorificarea bunurilor disponibile, precum şi din cele casate cu respectarea dispoziţiilor legale în vigoare, sponsorizări cu destinaţia 'dezvoltare', o cota de 20% din excedentul bugetului de venituri si cheltuieli înregistrat la finele exerciţiului financiar; sume rezultate din închiriere, in condiţiile legii.

Contul de rezultat patrimonial

Contul de rezultat patrimonial exprimă performanţa financiară pentru respectivul exerciţiu financiar (trimestru, an) - excedent sau deficit şi prezintă veniturile şi finanţările spitalului, după natura sau sursa lor, indiferent daca au fost încasate, sau nu (vezi anexa 2).

Cu ajutorul acestei situaţii se determină rezultatul exerciţiului, ca diferenţă între venituri, respectiv finanţări şi cheltuieli pe fiecare sursă de venit şi pe total .Rezultatul exerciţiului este un rezultat patrimonial, conţinând angajamente şi datorii neachitate.

Veniturile şi cheltuielile care apar altfel decât în cursul activităţilor curente ale instituţiei publice trebuie prezentate la venituri extraordinare şi cheltuieli extraordinare. Acestea rezultă din desfăşurarea unor tranzacţii sau evenimente ce sunt clar diferite de activităţile curente ale instituţiei şi care, prin urmare, nu se aşteaptă să se repete intr-un mod frecvent sau regulat. Prin activităţi curente se înţeleg activităţile desfăşurate de o instituţie publica, pentru realizarea obiectului sau de activitate, stabilit conform regulamentelor de organizare şi funcţionare.

Pentru a stabili daca un eveniment sau o tranzacţie se delimitează clar de activităţile curente ale entităţii, se are în vedere, mai degrabă, natura elementului sau tranzacţiei aferente activităţii desfăşurate în mod curent de instituţie, decât frecventa cu care se aşteaptă ca aceste evenimente să aibă loc.

Cheltuieli

Potrivit contabilităţii de angajamente, cheltuielile reflectă costul bunurilor şi serviciilor utilizate în vederea realizării veniturilor precum şi transferuri, aferente unei perioade de timp.

Contabilitatea cheltuielilor se ţine pe grupe de cheltuieli, după natura şi destinaţia lor.

În cadrul instituţiilor publice, contabilitatea cheltuielilor se ţine în conturi distincte, după natura şi destinaţie. Conturile de cheltuieli se dezvoltă în analitic pe structura clasificaţiei bugetare şi se închid la sfârşitul perioadei (lunar sau cel mai târziu la întocmirea situaţiilor financiare) în vederea stabilirii rezultatului patrimonial.

Reflectarea unitară a cheltuielilor efectuate de instituţiile publice pe articolele şi alineatele prevăzute în Clasificaţia economică, se asigură cu ajutorul "îndrumarului" elaborat de către ordonatorii principali de credite, cu avizul Ministerului Finanţelor Publice.

Venituri si finanţări

Potrivit contabilităţii de angajamente, veniturile reprezintă impozite, taxe, contribuţii şi alte sume de încasat potrivit legii, precum şi preţul bunurilor vândute şi serviciilor prestate, după caz, aferente unei perioade de timp.

Veniturile spitalelor, potrivit Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătăţii, Titlul VII Spitalele, cuprinse in proiectul bugetului de venituri si cheltuieli al instituţiei sanitare publice, sunt grupate astfel:

- venituri din prestări de servicii si alte activităţi
  - venituri din prestări de servicii,
  - venituri din valorificarea produselor obţinute din activitatea proprie sau conexă
  - venituri din cercetare,
  - venituri din contractele cu casele de asigurări de sănătate,
  - alte venituri din prestări de servicii si alte activităţi;
- transferuri voluntare altele decât subvenţiile – donaţii şi sponsorizări, alte transferuri voluntare-venituri din bunuri primite cu titlu gratuit prin programe de sănătate, alte transferuri voluntare;
- venituri din capital;
- venituri din valorificarea unor bunuri (venituri din valorificarea unor bunuri ale instituţiilor publice, venituri din privatizare, alte venituri din valorificarea unor bunuri;
- venituri din proprietate (venituri din concesiuni şi închirieri, alte venituri din proprietate);
- vânzări de bunuri şi servicii;
- sume alocate cu destinaţie specială potrivit legii (de la bugetul local şi de la bugetul de stat)
  - programe naţionale de sănătate,
  - investiţii, în condiţiile legii,
  - reparaţii capitale,
  - acţiuni sanitare,
  - aparatură medicală de înaltă performanţă ,
  - alte cheltuieli.

Contabilitatea veniturilor se ţine pe grupe de venituri, după natura şi sursa lor.

Conturile de venituri se închid la sfârşitul perioadei (lunar sau cel mai târziu la întocmirea situaţiilor financiare) în vederea stabilirii rezultatului patrimonial.

Cu fondurile primite de către instituţiile publice finanţate integral din venituri proprii ca donaţii şi sponsorizări se majorează bugetele de venituri şi cheltuieli ale acestora.

Situaţia fluxurilor de trezorerie este documentul care prezintă existenţa şi mişcările de numerar aflate în conturile de disponibilităţi ale spitalului deschise la trezoreria statului, în bănci comerciale şi casieria spitalului. Fluxurile de trezorerie se urmăresc pe următoarea structură (vezi şi anexa 3):

- fluxuri de trezorerie din activitatea operaţională - care prezintă încasările de venituri din activitatea curentă a spitalului şi plăţile efectuate pentru desfăşurarea acesteia;
- fluxuri de trezorerie din activitatea de investiţii, care prezintă încasările şi plăţile rezultate din achiziţiile ori vânzările de active fixe;
- fluxuri de trezorerie din activitatea de finanţare, care prezintă încasările şi plăţile rezultate din împrumuturi primite şi rambursate, ori alte surse financiare.

Situaţiile de mai sus se întocmesc distinct pentru conturile de disponibil deschise la trezoreria statului şi pentru contul „Casa în lei", precum şi pentru conturile de disponibil deschise la băncile comerciale în lei şi în valută şi pentru contul „Casa în valută".

Contul de execuţie a bugetului de venituri şi cheltuieli al spitalului este documentul în care sunt prezentate toate operaţiunile financiare efectuate în exerciţiul financiar curent, respectiv încasările realizate şi plăţile efectuate, în structura în care a fost aprobat bugetul şi alte informaţii necesare unei bune administrări a bugetului. Se întocmeşte distinct, pentru venituri şi pentru cheltuieli (vezi anexele 4, 5 şi 6).

Contul de execuţie pentru venituri oferă informaţii cu privire la prevederile iniţiale şi definitive prevăzute în bugetul de venituri si cheltuieli al spitalului, drepturi constatate – în anul curent şi din anii precedenţi, venituri încasate şi venituri constatate de încasat la sfârşitul perioadei de raportare.

Contul de execuţie a bugetului de venituri şi cheltuieli al spitalului – întocmit pentru cheltuieli cuprinde informaţii privind cheltuielile realizate pe structura bugetului aprobat (clasificaţia funcţională) – credite bugetare iniţiale si definitive, angajamente bugetare şi angajamente legale, plăţi efectuate, angajamente legale de plătit şi cheltuielile efective care exprimă costuri, consumuri sau utilizări de resurse.

Contul de execuţie a bugetului de venituri şi cheltuieli al spitalului – pentru cheltuieli se completează cu contul de execuţie a cheltuielilor detaliate pe clasificaţia economică.

În situaţia în care spitalul derulează şi fonduri externe nerambursabile, acesta are obligaţia de a întocmi contul de execuţie a bugetului fondurilor externe nerambursabile.

Rezultatul execuţiei bugetare se determină ca diferenţă între încasările realizate şi plăţile efectuate şi exprimă gradul de îndeplinire a prevederilor bugetului de venituri şi cheltuieli.

Plăţi restante – cuprinde date privind plăţile restante pe următoarea structură: plăţi restante către furnizori (peste 30 de zile, peste 90 de zile si peste un an); plăţi restante faţă de bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de sănătate, faţă de asigurările sociale, faţă de alţi creditori şi dobânzi restante. Detaliile raportării plăţilor restante sunt prezentate în anexa 7.

Situaţiile financiare prezentate mai sus se completează, potrivit reglementărilor elaborate de MFP cu situaţia modificărilor – creşterea sau diminuarea – în structură a activelor / capitalurilor spitalului în anul curent ca urmare a schimbării politicilor contabile, a influenţelor rezultate din reevaluarea activelor şi înregistrării amortizării. Situaţiile financiare sunt însoţite de anexe care conţin politici contabile şi note explicative.

Principiile contabile general acceptate care stau la baza evaluării elementelor prezentate în situațiile financiare, conform contabilității de angajamente sunt:

- *Principiul continuității activității* - presupune ca instituția publică își continuă în mod normal funcționarea, fără a intra în stare de desființare sau reducere semnificativă a activității.
- *Principiul permanenței metodelor* - metodele de evaluare trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul.
- *Principiul prudenței* - evaluarea trebuie făcută pe o bază prudentă.
- *Principiul contabilității pe bază de angajamente* - efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul sau este încasat sau plătit și sunt înregistrate în evidențele contabile și raportate în situațiile financiare ale perioadelor de raportare. Situațiile financiare întocmite în baza acestui principiu oferă informații nu numai despre tranzacțiile și evenimentele trecute care au determinat încasări și plați dar și despre resursele viitoare, respectiv obligațiile de plată viitoare. Acest principiu se bazează pe independența exercițiului, potrivit căruia, toate veniturile și toate cheltuielile se raportează la exercițiul la care se referă, fără a se ține seama de data încasării veniturilor, respectiv data plății cheltuielilor.
- *Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii* – componentele elementelor de activ sau de datorii trebuie evaluate separat.
- *Principiul intangibilității* - bilanțul de deschidere pentru fiecare exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului financiar precedent.
- *Principiul necompensării* - orice compensare între elementele de activ și de datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă, cu excepția compensărilor între active și datorii permise de reglementările legale, numai după înregistrarea în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor la valoarea integrală.
- *Principiul comparabilității informațiilor* - elementele prezentate trebuie să dea posibilitatea comparării în timp a informațiilor.
- *Principiul materialității* (pragului de semnificație) - orice element care are o valoare semnificativă trebuie prezentat distinct în cadrul situațiilor financiare iar elementele cu valori nesemnificative dar care au aceeași natură sau au funcții similare trebuie însumate și prezentate într-o poziție globală. Un element patrimonial este considerat semnificativ dacă omiterea sa ar influența în mod vădit decizia utilizatorilor situațiilor financiare. Principiul prevalentei economicului asupra juridicului (realității asupra aparenței) - Informațiile contabile prezentate în situațiile financiare trebuie să fie credibile, să respecte realitatea economică a evenimentelor sau tranzacțiilor, nu numai forma lor juridică.

Abaterile de la principiile generale prezentate mai sus pot fi efectuate în cazuri excepționale. Astfel de abateri trebuie prezentate în notele explicative, precum și motivele care le-au determinat, împreună cu o evaluare a efectului acestora asupra valorii activelor, datoriilor, poziției financiare și a rezultatului patrimonial.

Politici contabile

Aplicarea reglementarilor contabile elaborate de MFP presupune stabilirea unui set de proceduri de către conducerea fiecărei instituții publice pentru toate operațiunile derulate, pornind de la întocmirea documentelor justificative pana la întocmirea situațiilor financiare trimestriale şi anuale. Aceste proceduri trebuie elaborate de către specialişti în domeniul economic şi tehnic, cunoscători ai specificului activității desfăşurate şi ai strategiei adoptate de instituție. La elaborarea politicilor contabile trebuie respectate principiile de baza ale contabilității de angajamente.

Politicile contabile trebuie elaborate astfel încât să se asigure furnizarea, prin situațiile financiare, a unor informații care trebuie să fie: relevante pentru nevoile utilizatorilor în luarea deciziilor economice şi credibile, în sensul că:

- reprezintă fidel rezultatul patrimonial şi poziția financiara a instituției publice;
- sunt neutre;
- sunt prudente;
- sunt complete sub toate aspectele semnificative. Modificările politicii contabile sunt permise doar daca sunt cerute de lege sau au ca rezultat informații mai relevante sau mai credibile referitoare la operațiunile instituției publice. Aceasta trebuie menționată în notele explicative.

Notele explicative la situațiile financiare conțin informații referitoare la metodele de evaluare a activelor, precum şi orice informații suplimentare care sunt relevante pentru necesitățile utilizatorilor, în ceea ce priveşte poziția financiară şi rezultatele obținute, se vor dezvolta prin precizări pentru întocmirea situațiilor financiare.

Reguli generale de evaluare

Pentru evaluarea elementelor din bilanț, se stabilesc următoarele reguli:

- Evaluarea la data intrării în instituția publică:

La data intrării în patrimoniu bunurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, denumita valoare contabila (costul istoric), care se stabileşte astfel:

- la cost de achiziție - pentru bunurile procurate cu titlu oneros;
- la cost de producție - pentru bunurile produse în instituție;
- la valoarea justa - pentru bunurile obținute cu titlu gratuit.

Costul de achiziție al bunurilor cuprinde: prețul de cumpărare, taxele de import şi alte taxe (cu excepția acelora pe care instituția publica le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare şi alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective. Reducerile comerciale acordate de furnizor nu fac parte din costul de achiziție.

Costul de producție al unui bun cuprinde: costul de achiziție al materiilor prime şi materialelor consumabile şi cheltuielile de producție direct atribuibile bunului.

Valoarea justă a unui bun reprezintă suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de buna voie între două părți aflate în cunoştință de cauză, în cadrul unei tranzacții cu prețul determinat obiectiv. Pentru bunurile care au valoare de piață, valoarea justă este

identică valorii de piață.

Evaluarea elementelor de activ şi pasiv cu ocazia inventarierii se face la valoarea actuala a fiecărui element, denumita valoare de inventar, stabilita în funcţie de utilitatea bunului, starea acestuia şi preţul pieţei, conform normelor emise în acest scop de Ministerul Finanţelor Publice.

La încheierea exerciţiului financiar, elementele de activ şi de pasiv de natura datoriilor se evaluează şi se reflecta în situaţiile financiare anuale la valoarea de intrare, pusa de acord cu rezultatele inventarierii.

- pentru elementele de pasiv de natura datoriilor, diferenţele constatate în plus intre valoarea de inventar şi valoarea de intrare se înregistrează în contabilitate, pe seama elementelor corespunzătoare de datorii.

• La fiecare dată a bilanţului:

- elementele monetare exprimate în valută (disponibilităţi şi alte elemente asimilate, cum sunt acreditivele şi depozitele bancare, creanţe şi datorii în valută) trebuie evaluate şi raportate utilizând cursul de schimb comunicat de Banca Naţionala a României, valabil la data încheierii exerciţiului financiar. Diferenţele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, intre cursul de la data înregistrării creanţelor sau datoriilor în valută sau cursul la care au fost raportate in situaţiile financiare anterioare şi cursul de schimb de la data încheierii exerciţiului financiar, se înregistrează la venituri sau la cheltuieli financiare, după caz;
- pentru creanţele şi datoriile, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, eventualele diferenţe favorabile sau nefavorabile, care rezulta din evaluarea acestora se înregistrează la venituri sau cheltuieli financiare.
- elementele nemonetare achiziţionate cu plata în valută şi înregistrate la costul istoric (active fixe, stocuri) trebuie raportate utilizând cursul de schimb de la data efectuării tranzacţiei;
- elementele nemonetare achiziţionate cu plata în valută (active fixe, stocuri) şi înregistrate la valoarea justa trebuie raportate utilizând cursul de schimb existent la data determinării valorilor respective.

Prin elemente monetare se înţeleg disponibilităţile băneşti şi activele/ datoriile de primit/de plătit în sume fixe sau determinabile.

• Evaluarea la data ieşirii din unitate - la ieşirea din instituţie sau la darea în consum, bunurile se evaluează şi se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

Glosar de termeni contabili

Activul reprezintă o resursă controlată de către instituţia publică ca rezultat al unor evenimente trecute, de la care se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru instituţie şi al cărui cost poate fi evaluat în mod credibil.

Datoria este o obligaţie actuala a instituţiei publice ce decurge din evenimente trecute şi prin decontarea căreia se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care incorporează beneficii economice.

Capitalul propriu reprezintă interesul rezidual al statului sau unităţilor administrativ-teritoriale, în calitate de proprietari ai activelor unei instituţii publice după deducerea tuturor datoriilor. Capitalurile proprii se mai numesc şi active nete sau patrimoniu net şi se

determina ca diferența intre active și datorii

Angajament bugetar - orice act prin care o autoritate competentă, potrivit legii, afectează fonduri publice unei anumite destinații, în limita creditelor bugetare aprobate.

Angajament legal - fază în procesul execuției bugetare reprezentând orice act juridic din care rezultă sau ar putea rezulta o obligație pe seama fondurilor publice.

Articol bugetar - subdiviziune a clasificației cheltuielilor bugetare, determinată în funcție de caracterul economic al operațiunilor în care acestea se concretizează și care desemnează natura unei cheltuieli, indiferent de acțiunea la care se referă.

Autorizare bugetară - aprobare dată ordonatorilor de credite de a angaja și/sau de a efectua plăți, într-o perioadă dată, în limita creditelor bugetare aprobate.

Buget - document prin care sunt prevăzute și aprobate în fiecare an veniturile și cheltuielile sau, după caz, numai cheltuielile, în funcție de sistemul de finanțare a instituțiilor publice.

Cheltuieli bugetare - sumele aprobate în buget, în limitele și potrivit destinațiilor stabilite prin bugetele respective.

Clasificație bugetară - gruparea veniturilor și cheltuielilor bugetare într-o ordine obligatorie și după criterii unitare.

Clasificație economică - gruparea cheltuielilor după natura și efectul lor economic.

Clasificație funcțională - gruparea cheltuielilor după destinația lor pentru a evalua alocarea fondurilor publice unor activități sau obiective care definesc necesitățile publice.

Contabil - denumire generică pentru persoana și/sau persoanele care lucrează în compartimentul financiar-contabil, care verifică documentele justificative și întocmesc instrumentele de plată a cheltuielilor efectuate pe seama fondurilor publice.

Compartimentul financiar-contabil - structură organizatorică din cadrul instituției publice, în care este organizată execuția bugetară (serviciu, birou, compartiment).

Excedent bugetar - parte a veniturilor bugetare ce depășește cheltuielile bugetare într-un an bugetar.

Execuție bugetară - activitatea de încasare a veniturilor bugetare și de efectuare a plății cheltuielilor aprobate prin buget.

Execuția de casă a bugetului - complex de operațiuni care se referă la încasarea veniturilor și plata cheltuielilor bugetare.

Exercițiu bugetar - perioada egală cu anul bugetar pentru care se elaborează, se aprobă, se execută și se raportează bugetul.

Lichidarea cheltuielilor - fază în procesul execuției bugetare în care se verifică existența angajamentelor, se determină sau se verifică realitatea sumei datorate, condițiile de exigibilitate ale angajamentului, pe baza documentelor justificative care să ateste operațiunile respective.

Ordonanțarea cheltuielilor - fază în procesul execuției bugetare în care se confirmă că livrările de bunuri și de servicii au fost efectuate sau alte creanțe au fost verificate și că plata poate fi realizată.

Plata cheltuielilor - fază în procesul execuției bugetare reprezentând actul final prin care instituția publică achită obligațiile sale față de terți.

7. STRUCTURA UNUI PLAN DE ÎMBUNĂTĂȚIRE A MANAGEMENTULUI SPITALULUI

Constanța Mihăescu-Pinția

Prezentăm în final elementele unui plan *orientativ* de îmbunătățire a managementului spitalului, în cadrul căruia indicatorii financiari joacă un rol foarte important.

I. **Analiza de situație**

- Prezentarea cadrului general: caracteristicile populației deservite, demografie, indicatori ai stării de sănătate, nevoile specifice pentru servicii spitalicești
- Prezentarea și analiza critică a situației spitalului
  - i. misiunea si viziunea organizației, valori
  - ii. capacitate, structură, dotare, personal, resurse
  - iii. analiza activității clinice (inclusiv pe DRG la spitalele de îngrijiri pentru acuți)
  - iv. situația finanțară (referință anul 2005/6)
  - v. principalele probleme, pe tipuri, cu identificarea cauzelor
  - vi. analiza SWOT
  - vii. acțiuni (întreprinse sau în derulare) de restructurare, eficientizare, modernizare
- Diagrama legislativă actuală relevantă pentru spital
- Concluzii.

II. **Plan de îmbunătățire**

- Scop, obiective strategice
- Obiective de etapă, pentru anul în curs
- Activități propuse pe termen scurt, mediu și lung pentru atingerea obiectivelor
- Responsabilități, transformarea propunerilor în plan de management
  - Planul activităților, cu descriere și grafic Gantt
  - Planul financiar, pe activități și secții.
- Principalii indicatori de performanță – nivel actual și nivel țintă pentru etapele următoare, cu comparații relevante
  - Indicatori de capacitate
  - Indicatori de management al resurselor umane
  - Indicatori ai activității clinice
  - Indicatori de utilizare a serviciilor
  - Indicatori economico-financiari
  - Indicatori ai calității serviciilor (vezi capitolul VI).

În final, nu uitați că, pentru un bun management financiar:

- E nevoie de o bună cunoaştere a organizației
- Colaborați permanent cu managerul financiar
- Implicați-vă personalul în planificarea financiară
- Programați cheltuielile pe surse de venit şi alegeți atent furnizorii
- Atrageți mai multe surse de finanțare
- Cunoaşterea cadrului legislativ
- Cultivați relațiile cu finanțatorii/donatorii şi clienții
- Fundamentați deciziile cu informațiile financiare
- Eficiența! Corelați rezultatele activității cu consumurile
- Informați şi responsabilizați personalul
- Integrați planul financiar (valori, misiune, obiective organizație)
- *Exemplul personal de management.*

BIBLIOGRAFIE

1. Dragomirişteanu A., Radu P., Mihăescu C., BUtu C. şi alţii, INCDS. Economie sanitară şi management financiar. Ed. Rao, Bucureşti 2003
2. European Observatory on Health Systems and Policies. Health Care Systems in Transition - Austria, Cehia, Elveţia, Franţa, Germania, Marea Britanie, Norvegia, Polonia, Slovacia, Suedia. 1999-2001
3. Mihăescu-Pinţia C., Vladu C. Calculul costurilor unitare în serviciile medicale şi sociale. Ghid metodologic. INCDS-GRASP, 2004. **www.grasp.ro**
4. Mihăescu-Pinţia C. Metodologie de calculare a costurilor spitaliceşti la nivel de pacient. Management în Sănătate, anul VIII, nr.4, 2005.
5. Radu P., Palas C., Sava D., şi alţii. Creşterea eficienţei şi îmbunătăţirea calităţii îngrijirilor într-un spital. Raport final Proiect DRG Cluj, cap. Contabilitatea costurilor şi Îmbunătăţirea calităţii. IMSS 2001.
6. Tufănaru, C. 2005. Analiza politicilor din domeniul sănătăţii (I). Management în sănătate, anul IX, nr.3, p. 23-27
7. Zelman, W.N., McCue, M.J., Millikan, A.R. 2000. Financial management of health care organizations: an introduction to fundamental tools, concepts and applications. Blackwell, MA, USA
8. WHO Report. Improving health system performance 2000
9. *** Legea 95/2006 privind reforma în domeniul sănătăţii, titlul VII Spitalele
10. *** Legea contabilităţii nr.82/1999, republicată în 2005 (M.O.nr.48/2005)
11. *** Legea privind finanţele publice nr.500/2002
12. *** O.M.F.P. nr.1792/2002 privind angajarea, lichidarea,ordonanţarea şi plata cheltuielilor instituţiilor publice, precum şi organizrea, evidenţierea şi raportarea angajamentelor bugetare legale
13. *** O.M.F.P. nr. 1954/2005 pentru aprobarea clasificaţiei indicatorilor privind finanţele publice
14. *** O.M.F.P nr.1917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind conducerea contabilităţii instituţiilor publice, planul de conturi pentru instituţiile publice şi instrucţiunile de aplicare a acestuia
15. *** O.M.S. nr.414/2006 privind reglementări contabile specifice domeniului sanitar;
16. DHA Australia. 2003. Hospital Reference manual. **www.health.gov.au/casemix**
17. INCDS. Rapoartele ale indicatorilor morbidităţii spitalizate în România, 2004 şi 2005. **www.drg.ro**
18. WHO, Regional Office for Europe. Health for all database **http://data.euro.who.int/hfadb**