DIRECȚIILE PERFECȚIONĂRII CONTABILITĂȚII ÎN INSTITUȚIILE MEDICALE PRIVATE

DIRECTIONS FOR IMPROVING ACCOUNTING WITHIN PRIVATE MEDICAL INSTITUTIONS

Maria BOGOI, ORCID: 0000-0003-3393-104X
Moldova State University,
Chisinau, Republic of Moldova

CZU: 657.47:614.253.2

e-mail: tinevschi@mail.ru

On the way management accounting is organized and some opinions regarding the improvement of management accounting in private medical institutions, a series of proposals can be made aimed at improving the methodology for calculating the cost per calculation object. The establishment without difficulties of some efficiency indicators of the economic unit's activity based on production costs, the operative calculation of the unit's final results, the establishment of the patrimony situation and the preparation and timely presentation of the annual financial statements.

Keywords: *production costs, direct costs, indirect costs, accountability centers, products and services costing, product costing methods.*

INTRODUCERE

Economia de piață este de neconceput fără existența contabilității moderne, bine organizate conform legislației în vigoare.

Legea contabilității și raportării financiare [1] prevede multe modificări profunde și referitor la organizarea muncii contabilității. În primul rând, se are în vedere creșterea autorității și responsabilității muncii contabile. Totodată, crește și rolul contabil în luarea deciziilor.

Beneficiile vieții pe care le primim ca urmare a funcționării sistemului de asistență medicală sunt exprimate sub formă de servicii, care nu reprezintă un produs material în sensul economic al cuvântului, ci beneficii unicale. La rândul său, oferta de servicii medicale, adică comportamentul medicilor, depinde de prețul forței de muncă, de utilizarea diferitelor tehnici și tehnologii pentru tratament și diagnostic, de resursele investite, de dezvoltarea relațiilor de piață.

Contabilitatea în entitățile medicale private are diferite particularități specifice. Problemele contabilității în diferite ramuri ale economie naționale sunt obiectivul cercetătorilor din Republica Moldova, însă aceste probleme încă nu au fost studiate în entitățile medicale private.

De asemenea, statul este garantul calității serviciilor acordate populației de către instituțiile și întreprinderile medico-sanitare și farmaceutice, indiferent de tipul de proprietate, forma juridică de organizare și subordonarea administrativă, care este asigurată

prin evaluarea și acreditarea capacităților acestor entități pe bază de standarde elaborate și aprobate de Ministerul Sănătății, conform prevederilor Legii privind evaluarea și acreditarea în sănătate, nr. 552 din 18.10.2001 [2].

SINTEZA LITERATURII (opțional)

Structura sistemului de sănătate este formată dintr-o serie de instituții medicale publice și private, dar și de alte agenții și autorități publice implicate în procesul de prestare, finanțare, reglementare și administrare a serviciilor de sănătate. Majoritatea instituțiilor din sistemul de sănătate sunt publice; totuși, un șir de servicii medicale sunt prestate de către sectorul privat (preponderant furnizori de servicii specializate de ambulator, laboratoare de diagnostic, farmacii și, mai rar, instituții din medicina primară și spitalicească), care de asemenea pot fi contractate de către Compania Națională de Asigurări în Medicină. Există și alte instituții medicale private subordinate altor autorități publice decât Ministerul Sănătății, care sunt finanțate de la bugetul de stat prin intermediul autorităților respective și de asemenea pot fi contractate de către Compania Națională de Asigurări în Medicină [3].

În Republica Moldova poate fi observată creșterea cerinței pieței pentru serviciile medicale private de calitate. Analiștii prognozează o creștere a industriei, iar din 2020 veniturile globale pentru sectorul medical au crescut substanțial.

Oferta pentru serviciile medicale de calitate este mai accentuată, iar companiile din Republica Moldova ar putea să se confrunte cu următoarele provocări:

- Apariția rapidă a utilajelor performante ce vor reduce costurile variabile, dar vor majora investițiile efectuate. Companiile care au stabilit din start prețurile în bază de cost plus marjă într-o perioadă scurtă se confruntă cu apariția concurenței ce dispune de utilaj mai performant ce reduce din costuri, astfel încât consumatorii pot profita de prețuri competitive, mai avantajoase;
- Atragerea celor mai buni specialiști și a personalului calificat. Din cauza numărului limitat de cadre medicale competente și profesioniste pe piața locală, reprezentanții industriei continuă lupta pentru talente și încearcă să atragă cel mai bun personal oferind condiții mai bune angajaților;
- Optimizarea funcțiilor de vânzări și eficientizarea acestora. Odată cu creșterea nivelului concurenței serviciilor medicale de calitate, atragerea veniturilor din vânzări pentru companie devine o provocare mai accentuată etc.

MATERIAL ȘI METODĂ

Actuala metodologie de contabilitate şi calculaţie a costurilor de producţie într-un singur circuit, care are în vedere colectarea şi repartizarea acestora după destinaţia lor – pe articole de calculaţie – nu permite reflectarea distinctă a cheltuielilor după natura lor economică.

Acest fapt îngreunează identificarea cu uşurinţă a căilor de reducere a costurilor şi, îndeosebi, a cheltuielilor materiale de producţie care în economia noastră deţin o

pondere destul de însemnată, stabilirea fără dificultăţi a unor indicatori de eficienţă ai activităţii unităţii economice care au la bază costurile de producţie, calculul cu operativitate a rezultatelor finale ale unităţii, stabilirea situaţiei patrimoniului şi întocmirea şi prezentarea la termen a situaţiilor financiare anuale (bilanţul, contul de profit şi pierdere etc.) care se cer a fi publicate.

Orice proces de producție sau prestare de servicii necesită consumul anumitor resurse materiale, de muncă și informații. În conformitate cu *Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor,* costurile de producţie reprezintă resurse exprimate valoric şi consumate pentru fabricaţia produselor/prestarea serviciilor [4].

În gestionarea corectă a costurilor de producție o importanţă deosebită are clasificarea acestora, care trebuie să corespundă sarcinilor contabilităţii manageriale, deoarece acest fapt contribuie direct la calcularea costului produselor fabricate sau al serviciilor prestate. Astfel, în conformitate cu *Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor*, în dependenţă de modul de includere în costul de producţie, costurile de producție se clasifică în:

1) *Costuri directe* – reprezintă costuri care pot fi atribuite unui anumit obiect de calculaţie în mod direct fără calcule intermediare. În secțiile ortopedice ale clinicilor stomatologice acestea includ: salariile personalului medical direct implicat în producerea produselor dentare, contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală calculate din salariile personalului medical, materialele utilizate la producerea produselor dentare, prestarea serviciilor (medicamente, instrumente medicale mici etc.), alte costuri directe.

2) *Costuri repartizabile* – reprezintă costuri care pot fi atribuite unui anumit obiect de calculaţie, doar după calcule intermediare de repartizare. În cadrul secțiilor ortopedice ale clinicilor stomatologice unele materiale se includ în costul produselor dentare fabricate sau al serviciilor prestate după calcule intermediare de repartizare.

3) *Costuri indirecte de producţie* – reprezintă costuri legate de gestiunea şi deservirea subdiviziunilor de producţie ale entităţii. În secțiile ortopedice ale clinicilor stomatologice costurile indirecte sunt legate de organizarea prestării producerii, se referă la activitatea secțiilor stomatologice în ansamblu, acestea fiind: costurile de întreținere a personalului de conducere a secției, personalului de întreținere, închiriere a spațiilor, încălzire, iluminare, alimentare cu apă, servicii de comunicații, întreținere etc. Acestea nu pot fi atribuite direct unui anumit produs sau serviciu.

Contabilitatea costurilor de producţie este condiţionată de metoda de calculaţie a costului produselor fabricate/serviciilor prestate. Folosirea oricărei clasificări a metodelor de calculaţie a costului produselor fabricate/serviciilor prestate invocă apariţia anumitor elemente în contabilitatea consturilor de producție. După cum s-a menționat anterior, specificul activității secțiilor ortopedice ale clinicilor stomatologice impune aplicarea metodei pe comenzi, deoarece producerea protezelor dentare se realizează prin comenzi individuale.

Contabilitatea costurilor în secțiile ortopedice ale clinicilor stomatologice se organizează şi se conduce cu ajutorul conturilor din cadrul clasei 8 a Planului general de conturi contabile, şi anume [5,6]:

– contul sintetic 811 *„Activităţi de bază”,* la care în unele clinici stomatologice se deschid aceleaşi subconturi, care au fost prevăzute anterior în Planul de conturi contabile: 8111 „*Costuri de materiale*”; 8112 „*Consturi privind retribuirea muncii*”; 8113 „*Contribuţii pentru asigurările sociale şi primele pentru asigurarea obligatorie de asistenţă medicală* ”; 8114 „*Costuri indirecte de producţie*”;

– contul sintetic 812 *„Activităţi auxiliare”,* folosit pentru generalizarea informaţiei privind costurile activităților auxiliare, în caz dacă entitatea dispune de secții auxiliare;

– contul sintetic 821 *„Costuri indirecte de producţie”,* destinat contabilizării costurilor aferente deservirii şi gestiunii subdiviziunilor de producţie ale entității. În cadrul unor entități stomatologice, la contul 821 *„Costuri indirecte de producţie”* se deschid subconturi care au fost prevăzute anterior în Planul de conturi contabile.

Deschiderea subconturilor pentru înregistrarea costurilor de producție pe feluri de costuri (materiale, retribuirea muncii etc.), dar nu pe obiecte tradiţionale (secţii, subdiviziuni etc.), complică localizarea costurilor de producție pe centre de responsabilitate şi sporeşte volumul de muncă pentru ţinerea evidenţei.

Astfel, pentru organizarea contabilităţii costurilor de producţie o însemnătate mare are acomodarea conturilor contabilităţii de gestiune care ar prezenta informaţia privind costurile pe locuri de apariţie şi centre de responsabilitate. În acest context, apare problema alegerii nomenclatorului conturilor analitice. Planul general de conturi contabile nu prevede anumite subconturi pentru desfăşurarea conturilor 811 „*Activităţi de bază*” şi 812 „*Activităţi auxiliare*”, ceea ce permite secțiilor ortopedice ale clinicilor stomatologice organizarea evidenţei analitice în funcţie de necesităţile informaţionale.

În medicina stomatologică costurile de materiale dentare utilizate în producerea protezelor dentare reprezintă primul element al costurilor directe. Materialele dentare reprezintă baza pentru fabricarea de proteze dentare, diverselor tipuri de lucrări stomatologice și servicii medicale ale secțiilor ortopedice, constituind cea mai importantă parte din costurile de materiale ale clinicilor stomatologice.

Conform Standardului Național de Contabilitate „*Stocuri*”, costurile indirecte de producţie cuprind costurile aferente gestiunii şi deservirii subdiviziunilor (secţiilor) de producţie [5]. Costurile indirecte de producţie ale clinicilor stomatologice cuprind costurile aferente deservirii şi conducerii secțiilor ortopedice, altor subdiviziuni, care nu pot fi incluse în mod direct în costul produselor fabricate, serviciilor prestate şi se repartizează conform anumitor principii. Examinarea practicii unor clinici stomatologice ne permite să evidenţiem următorul nomenclator al articolelor costurilor indirecte de producţie: costuri privind reparaţia şi întreţinerea mijloacelor fixe cu destinaţie productivă; amortizarea imobilizărilor necorporale cu destinaţie productivă; amortizarea mijloacelor fixe cu destinaţie productivă; uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată cu destinaţie productivă; întreţinerea personalului de conducere şi de deservire al subdiviziunilor de

producţie; contribuţii pentru asigurările sociale de asigurare obligatorie de asistenţă medicală; întreţinerea pazei şi cheltuieli privind asigurarea securităţii antiincendiale din subdiviziunile de producţie; costuri legate de deplasările personalului de producţie în scopul perfecționării; alte costuri indirecte de producţie.

În practică, nomenclatorul articolelor costurilor indirecte de producţie poate fi extins sau micşorat, în dependenţă de ponderea fiecărui articol în totalul costurilor de producție, specificul entității. Fiecare entitate urmează să-şi aleagă o bază de repartizare a costurilor indirecte de producţie [6]. Totalul costurilor indirecte de producție acumulate la nivelul unei secţii se repartizează pe tipuri de produse fabricate (proteze dentare) în cadrul secţiei respective prin înregistrarea contabilă:

Debit contul 811 „Activităţi de bază”, subcontul „Secția ortopedică”;

Credit contul 821 „Costuri indirecte de producţie”.

În cazul aplicării metodei de calculaţie a costului pe comenzi, costurile de producție acumulate se identifică şi se acumulează pe fiecare comandă. La finisarea lucrărilor de fabricare a protezelor dentare în secțiile ortopedice ale clinicilor stomatologice în contabilitate se reflectă înregistrarea contabilă:

Debit contul 216 „Produse”;

Credit contul 811 „Activităţi de bază”, subcontul „Secția ortopedică”.

Astfel, în rezultatul cercetării metodologiei de contabilizare a costurilor de producție în cadrul secțiilor ortopedice ale clinicilor stomatologice au fost remarcate următoarele particularități [6]:

– casarea costurilor de materiale stomatologice în debitul contului 811 „Activități de bază”, subcontul „Secția ortopedică” din contul 211 „Materiale”, subconturile corespunzătoare se efectuează conform normelor de consum, doar pentru lucrările tehnico-dentare efectuate efectiv și primite de către pacienți [6];

– pentru a asigura evidența operativă a mișcării materialelor stomatologice este rezonabil ca la eliberarea acestora în procesul de producție sa nu fie casate la contul 811 „Activități de bază”, subcontul „Secția ortopedică”, dar la subconturile corespunzătoare deschise pentru contul 211 „Materiale”. În acest caz, pentru a asigura controlul, entitatea va dispune de informații operative privind consumul de materiale și stocul de materiale, atât la depozit, cât și în secția ortopedică;

– se pot forma stocuri de produse în curs de execuție, care trebuie evaluate după metoda normativă sau la valoarea materialelor consumate;

– pentru evidența costurilor pentru remedierea rebuturilor sau pentru determinarea valorii rebutului definitiv este necesar de-a utiliza contul „*Rebut din producție*”;

– pentru evidența mișcării semifabricatelor și determinarea costului semifabricatelor din producție proprie se utilizează contul „Semifabricate din producție proprie” [7].

CONCLUZII

Pentru a realiza această propunere, sistemul informaţional contabil de calculaţie a costurilor de producţie poate fi organizat în două variante, şi anume:

1. Folosirea în întregul sistem de evidenţă a cheltuielilor şi de calculaţie a costurilor, a structurii pe elemente, grupate pe destinaţii şi în cheltuieli directe şi indirecte cu ajutorul conturilor de calculaţie a planului de conturi general.

2. Determinarea costului efectiv al unui anumit produs, al unei comenzi sau al unor semifabricate, care în prima fază de calculaţie va primi cheltuieli cu caracter direct, ordonate tot după natură economică.

Referințe:

1. Legea contabilităţii şi raportării financiare, nr. 287 din 15.12.2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2018, nr. 1-6. Data intrării în vigoare 01.01.2019.
2. Legea privind evaluarea şi acreditarea în sănătate, nr. 552 din 18.10.2001. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2001, nr. 155-157.
3. ŢURCANU, G., DOMENTE, S., BUGA, M., RICHARSON, E. Republic of Moldova. Health szstem review. In: *European Observatory on Health System and Policies*, 2012, vol. 14, no. 7, p. 151. ISSN 1818-6127
4. Indicații metodice privind Contabilitatea costurilor de producție și Calculația costului produselor și serviciilor. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova,* 2013, nr. 233-237(4551-4555).
5. Planul General de Conturi Contabile. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova,* 2013, nr. 233-237(4551-4555).
6. Standardul Național de Contabilitate „STOCURI”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2013, nr. 233-237(4551-4555).
7. LUŞMANSCHI, G., BOGOI, M. Abordările privind contabilitatea costurilor de producţie în cadrul clinicilor stomatologice. În: *Studia Universitatis. Seria ,,Ştiinţe exacte şi economice”,* 2018, nr. 7/ 117, p. 105-110.