

**MINISTERUL EDUCAȚIEI NAȚIONALE
UNIVERSITATEA "1 DECEMBRIE 1918" ALBA IULIA
ȘCOALA DOCTORALĂ
DOMENIUL CONTABILITATE**

TEZĂ DE DOCTORAT

REZUMAT

Conducător de doctorat

Prof. univ. dr. BRICIU SORIN

Doctorand,

PUȚAN ALINA

**ALBA IULIA
2013**

**MINISTERUL EDUCAȚIEI NAȚIONALE
UNIVERSITATEA “1 DECEMBRIE 1918” ALBA IULIA
ȘCOALA DOCTORALĂ
DOMENIUL CONTABILITATE**

**Rolul novator al controlului de gestiune
în înțelegerea dimensiunii financiare a performanței
în sistemul sanitar din România**

Conducător de doctorat

Prof. univ. dr. BRICIU SORIN

Doctorand,

PUȚAN ALINA

ALBA IULIA

CUPRINSUL REZUMATULUI TEZEI DE DOCTORAT

<i>Cuprinsul tezei de doctorat</i>	3
<i>Introducere</i>	6
<i>Motivația alegerii temei de cercetare</i>	8
<i>Stadiul cunoașterii în domeniu</i>	9
<i>Sinteza principalelor părți ale tezei de doctorat</i>	11
<i>Referințe bibliografice</i>	25

Cuprinsul tezei de doctorat

Introducere.....	10
CAPITOLUL I POTENȚIALUL INFORMAȚIONAL AL CONTROLULUI DE GESTIUNE ÎN PROCESUL DECIZIONAL MANAGERIAL.....	15
1.1 Utilitatea informației economico-financiare furnizate conducerii de contabilitatea managerială și controlul de gestiune.....	15
1.1.1 Rolul și locul informației în cadrul sistemului managerial.....	15
1.1.2 Delimitări conceptuale privind performanța.....	16
1.1.3 Valorificarea informației de tip cost în cadrul unităților spitalicești publice..	19
1.2 Teorii privind controlul de gestiune: diversitate și problematizări.....	22
1.2.1 Convergențe și divergențe privind delimitările semantice: control intern/control de gestiune/controlling.....	22
1.2.2 Controlul de gestiune: evoluție și definire.....	24
1.2.3 Rolul controlului de gestiune.....	28
1.3 Analiza instrumentelor controlului de gestiune.....	37
1.3.1 Metoda costurilor standard.....	37
1.3.2 Centrele de responsabilitate.....	41
1.3.3 Bugetul.....	44
1.3.4 Tabloul de bord și balanced scorecard instrumente evaluate ale controlului de gestiune.....	49
<i>Concluzii preliminare.....</i>	<i>56</i>
CAPITOLUL II EVOLUȚIA ȘI PERSPECTIVELE SISTEMULUI SANITAR PUBLIC DIN ROMÂNIA.....	60
2.1 Sistemul sanitar în cadrul Uniunii Europene.....	60
2.1.1 Sistemul sanitar din spațiul european.....	60
2.1.2 Finanțarea serviciilor oferite de unitățile spitalicești publice în cadrul țărilor UE	66

2.1.3 Calitatea serviciilor de sănătate la nivel UE.....	69
2.2 Considerații privind sistemul sanitar din România.....	72
2.2.1 Particularități ale sistemului sanitar din România.....	72
2.2.2 Finanțarea serviciilor de sănătate românești.....	79
2.2.3 Analiza critică asupra funcționării sistemului de sănătate public din România.....	83
<i>Concluzii preliminare.....</i>	89
CAPITOLUL III CONTROLUL DE GESTIUNE – COORDONATĂ ÎN MANAGEMENTUL UNITĂȚILOR SPITALICEȘTI DIN SISTEMUL SANITAR ROMÂNESC.....	91
3.1 Evoluția și perspectivele controlului de gestiune în sistemul sanitar.....	91
3.1.1 Controlul de gestiune în sistemul de sănătate în viziunea normalizatorilor contabili români.....	91
3.1.2 Reforma și noile direcții de acțiune din domeniul sanitar.....	93
3.2 Exercițarea controlului de gestiune pe baza informației privind costurile.....	97
3.2.1 Tipologia costurilor în sistemul sanitar.....	97
3.2.2 Calculația costurilor din unitățile spitalicești în cazul tratamentului continuu.....	99
3.2.3 Calculația costurilor spitalicești în cazul tratamentului – de o zi -.....	101
3.3 Instrumente de gestiune specifice pentru elaborarea strategiilor și implementarea deciziilor manageriale în sistemul sanitar românesc.....	102
3.3.1 Calculul efectiv al costurilor din unitățile spitalicești.....	102
3.3.1.1 Metoda standard cost.....	102
3.3.1.2 Metoda globală.....	107
3.3.2 Bugetul.....	108
3.3.2.1 Bugetul – instrumentul de planificare și gestionare a resurselor unităților spitalicești.....	108
3.3.2.2 Controlul prin bugete.....	111

<i>Concluzii preliminare</i>	117
CAPITOLUL IV STUDIU PRIVIND EXERCITAREA CONTROLULUI DE GESTIUNE ÎN SISTEMUL SANITAR DIN ROMÂNIA	120
4.1 Considerații introductive privind studiul asupra exercitării controlului de gestiune în sistemul sanitar românesc.....	120
4.2 Centrele de responsabilitate ca instrument de exercitare a controlului de gestiune în cadrul unităților spitalicești publice din România.....	131
4.2.1 Exercițarea controlului de gestiune în cadrul unităților spitalicești publice din județul Alba prin intermediul centrelor de cost.....	131
4.2.2 Analiza critică a realizării controlului de gestiune pe baza centrelor de cost	153
4.3 Metoda ABC – Instrument al controlului de gestiune.....	156
4.3.1 Specificitatea aplicării metodei ABC în cadrul unei unități spitalicești publice.....	156
4.3.2 Studiu de caz privind calculația costurilor prin metoda ABC la Spitalul Județean de Urgență Alba, Spitalul Municipal Sebeș, Spitalul Orășenesc Abrud.....	159
4.4 Implicații ale exercitării controlului de gestiune în evidențierea “performanței” din cadrul sistemului sanitar românesc.....	176
4.4.1 Conceptul de performanță în sistemul sanitar românesc.....	176
4.4.2 Studiu statistic privind atingerea performanței în cadrul unităților spitalicești...	181
4.4.3 Balanced scorecard instrument de măsurare a performanței în sistemul sanitar românesc.....	191
<i>Concluzii preliminare</i>	196
CAPITOLUL V CONCLUZII, CONTRIBUȚII PROPRII ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII	200
Bibliografie.....	204
Anexe.....	216

Introducere

Mediul actual se caracterizează prin incertitudine și asimetrie informațională; pornind de la aceste considerente, contabilitatea managerială constituie o sursă privilegiată de informare pentru manageri, asistându-i în procesul de luare a deciziilor, de planificare și control, context care confirmă actualitatea temei investigate. Managementul deține rolul principal în găsirea de soluții pentru rezolvarea acestor situații; informațiile ce stau la baza adoptării de decizii pertinente sunt furnizate de către specialiștii contabili, după prelucrarea acestora în prealabil. Informațiile furnizate de contabilitatea financiară și contabilitatea managerială nu sunt suficiente managerilor pentru atingerea nivelului de performanță previzionat; astfel apare necesitatea controlului de gestiune care oferă managerilor asigurarea că resursele sunt utilizate eficient pentru atingerea obiectivelor stabilite.

Sănătatea la nivel european se află în plin proces de reformă; sub frontispiciul prefacerilor economico-sociale, Uniunea Europeană urmărește reformarea tuturor sistemelor de sănătate ale statelor membre în vederea asigurării de servicii de cea mai înaltă calitate.

Sistemul sanitar românesc reprezintă unul dintre sectoarele ce întâmpină dificultăți majore al economiei naționale; insuficiența fondurilor alocate, starea de sănătate precară a populației, situația medicilor care lucrează concomitent și în sectorul public și în cel privat, situația îngrijorătoare a costurilor medicamentelor, lupta contra corupției intrasistem, calitatea serviciilor medicale etc. reprezintă principalele probleme ale acestui sistem.

Scopul principal al demersului nostru îl constituie studiul aprofundat al *atingerii performanței financiare a unităților spitalicești publice prin intermediul controlului de gestiune*. În vederea realizării acestuia, ne propunem atingerea următoarelor obiective:

- ✓ *Identificarea principalelor aspecte legate de organizarea și exercitarea controlului de gestiune în sectorul public prin intermediul revizuirii literaturii de specialitate*. Pornind de la delimitări semantice legate de controlul de gestiune, apreciem utilitatea analizării evoluției

controlului de gestiune, precum și a instrumentelor de exercitare a acestuia în cadrul entităților economice, din sectorul public.

- ✓ *Stabilirea stadiului actual al sistemului sanitar românesc, precum și identificarea poziționării acestuia în context european.* Sistemul sanitar românesc a aderat la o serie de programe europene în vederea alinierii serviciilor medicale asigurate la standardele UE. Considerăm utilitatea identificării poziției României la nivel european în vederea evidențierii neajunsurilor cu care se confruntă, precum și pentru cunoașterea altor sisteme de sănătate ce pot constitui modele în procesul de reformare.
- ✓ *Studierea organizării controlului de gestiune la nivel de unitate spitalicească.* În România, controlul de gestiune nu este precis și clar reglementat în cadrul unităților spitalicești; ca atare, ne propunem să analizăm principalele instrumente de exercitare ale controlului de gestiune precum metodele de calculație existente.
- ✓ *Realizarea unui studiu privind exercitarea controlului de gestiune prin intermediul centrelor de responsabilitate, precum și propunerea metodei ABC pentru calculația costurilor.* Vom căuta să surprindem în cercetarea noastră, beneficiile soluției propuse precum și utilizarea informațiilor furnizate de aceasta în implementarea unui instrument de comensurare a performanței globale la nivel instituțional.

Din punct de vedere al *curentului de cercetare* predominant, demersul nostru se poziționează, în cadrul curentului pozitivist. Urmărim să explicăm, printr-o abordare detaliată și aprofundată diferitele laturi și practice ale problematicii controlului de gestiune într-un mediu specific și anume în cadrul sistemul sanitar românesc public, căutând, totodată să prezentăm și diferite modalități de exercitare a controlului de gestiune. În același timp, însă, se regăsesc pe parcursul acestei lucrări, și elemente interpretative și critice, deoarece abordăm diferite concepte, reglementări și practici în domeniu, într-o manieră interpretativă (un punct de vedere neutru) dar și critică (implicându-ne printr-un punct de vedere particular).

Am abordat lucrarea *Rolul novator al controlului de gestiune în înțelegerea dimensiunii financiare a performanței în sistemul sanitar din România* prin îmbinarea celor două principale metode de cercetare: cercetarea calitativă cu cercetarea cantitativă, prin reliefarea particularităților temei atât din perspectiva teoretică, de o manieră descriptiv-conceptuală cât și din perspectivă practică, empirică.

În ceea ce privește perspectiva teoretică, am considerat că cea mai potrivită abordare este de tip deductiv, pornind de la general spre particular; respectiv de la concept, teorie a controlului de gestiune și reglementările legale la organizarea și exercitarea controlului de gestiune în domeniului sanitar.

Perspectiva cercetării cantitative permite o abordare de natură empirică, inductivă pornind de la concluziile identificate la nivelul studiilor de caz spre formularea unor concluzii generalizate. Studiul de caz empiric cuprinde un set de chestionare care permite obținerea de răspunsuri ale unităților ce funcționează în domeniul sanitar public cu privire la conceptele de bază ale comensurării performanței globale.

Metodele de cercetare pe care le-am utilizat au fost: analiza documentelor, metoda analizei prin comparație, observația – neparticipativă cât și observația participativă, consultarea specialiștilor, analiza SWOT, precum și studiul de caz care s-a bazat pe culegerea datelor prin intermediul chestionarelor.

Motivația alegerii temei de cercetare

Principala motivație a alegerii temei are la bază considerente legate de studiul dimensiunii financiare a performanței realizate prin organizarea și exercitarea controlului de gestiune în sectorul public; apreciem utilitatea dezvoltării acestui studiu deoarece atât în literatura de specialitate cât și în practică, sfera contabilității și controlului de gestiune permite noi abordări menite să vină în întâmpinarea prefacerilor continue ale economiei naționale. Managementul unei entități se bazează pe acele decizii care au fost luate pornind de la o bună cunoaștere a factorilor interni și externi care ar putea influența activitatea acesteia. Dată fiind complexitatea activității instituțiilor publice din sistemul sanitar, în special a unităților spitalicești publice, devine necesară cunoașterea amănunțită a organizării și exercitării controlului de gestiune, întrucât determinarea cât mai exactă a costurilor, stabilirea aspectelor pozitive cât și a neajunsurilor informaționale ale calculației costurilor și aprecierea implicațiilor acestora asupra performanțelor entităților reprezintă un imperativ constant al procesului decizional. Astfel, considerăm caracterul de noutate al temei pe care ne-am propus să o abordăm, precum și utilitatea unui asemenea demers

atât pentru profesioniștii contabili din sectorul public, cât și pentru specialiștii din mediul academic.

Pornind de la nealocarea rațională a fondurilor pentru asigurarea serviciilor medicale, apreciem necesitatea elaborării unui sistem prin care resursele din sănătate să fie alocate în baza unor criterii precum transparența și evidențele medicale. Simpla alocare, pe baza unor criterii imprecis delimitate, nu reprezintă soluția la problemele actuale. Este impetuos necesar un control al costurilor sistemului, precum și comensurarea performanței atinse în termeni de eficiență, eficacitate și economicitate.

Primordial în sistemul sanitar ar trebui să fie nivelul calitativ al serviciilor furnizate și nu nivelul finanțării. Esența, cu alte cuvinte, constă în creșterea calității serviciilor sanitare furnizate, dar și în satisfacerea nevoilor populației. Din aceste considerente, derivă importanța modului de utilizare a resurselor.

În ceea ce privește transparența procesului de adoptare a deciziilor, este recomandată elaborarea și publicarea de rapoarte multianuale de finanțare. La momentul actual, statul propune programe de convergență în vederea asigurării de servicii medicale de calitate, a utilizării optime a fondurilor alocate și, în special în ultimii ani, de aliniere la standardele Uniunii Europene.

Având însă în vedere și neraționalitatea sistemului sanitar din România, putem afirma că implementarea unui sistem de asigurare a calității mult mai riguros decât cel existent în domeniul sanitar este impetuos necesară. Pentru a putea vorbi de calitate în sistemul sanitar public considerăm adoptarea unor măsuri precum propunerea unei strategii naționale în vederea asigurării calității serviciilor de sănătate, realizarea structurilor ce vor susține activitatea pentru îmbunătățirea calității și, în cele din urmă, dezvoltarea unui program național de pregătire pentru calitatea și asigurarea calității.

Unitățile medicale din România se confruntă în prezent cu problema unui nivel scăzut de finanțare a serviciilor, tehnologia medicală este în continuă evoluție, cererea din ce în ce mai mare și mai diversă de servicii, necesitatea creșterilor salariale în sectorul bugetar precum și necesitatea alinierii la standardele europene de acordare a asistenței medicale.

Stadiul cunoașterii în domeniu

În ceea ce privește problematica abordată, literatura de specialitate oferă o multitudine de studii teoretice și practice legate de contabilitatea managerială și controlul de gestiune: apariție, rol, necesitate, organizare și conducere în medii specifice, instrumente de realizare, cu mențiunea că aceste studii vizează sectorul privat (Albu N., Albu C., 2003; Anthony R.N., 2007; Bouquin H., 2006; Briciu S., 2006, Caraiani C., Dumitrana M., 2008, Căpușeanu S., 2006, Drury, 2007, Iacob C., Ionescu I., 2009; Ionașcu I., 2002; Oprea C., Man M., Nedelcu M., 2008, Garrison G., 2000, Simons R.L., 2001, Tabără N., 2008, etc).

De-a lungul timpului, controlul de gestiune a cunoscut o serie de abordări: ca un set de reguli, practici și proceduri, și ca un proces de feed-back; conceptualizarea controlului ca gestionarea dependenței factorilor contextuali; conceptualizarea controlului ca un mecanism de comportamente de control; controlul de gestiune ca un set de valori și norme dinamice culturale.

R.L.Simons¹ definește controlul din perspectiva entităților amenințate de concurența acerbă de pe piață, schimbările rapide de pe piață, noile forme de organizare a entității cât și orientarea clienților: ”**controlul** implică gestionarea tensiunii inerente între inovația creatoare, pe de-o parte, și realizarea obiectivelor previzionate, pe de altă parte, astfel încât amândouă se transformă în creștere profitabilă”. Conform lui J.Stoner și C.Wanke² **procesul de control** cuprinde: definirea rezultatelor dorite, stabilirea previziunilor rezultatelor, stabilirea standardelor pentru previziuni și rezultate, stabilirea informației și a feed-back-ului, evaluarea informației și luarea deciziei corecte. Astfel, acest proces de control presupune o listă cu pași în vederea atingerii obiectivelor specifice și măsura în care aceste obiective sunt realizate. R.N.Anthony³, definește controlul ca „**procesul prin care managerii influențează ceilalți membri ai entității să implementeze strategia acesteia**”. Tot R.N.Anthony, definește planificarea strategiei ca mijloace de formulare a strategiei. În acest sens, literatura de specialitate ne relevă controlul ca fiind *principalul instrument al managementului*; celelalte presupun planificare, organizare, personal, coordonare. H.Bouquin⁴ descoperă puncte comune între definițiile controlului de gestiune elaborate de către R.N.Anthony și R.L.Simons: ”controlul de gestiune reprezintă

¹ Simons R., 1995, *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, Boston.

² Anthony R.N., Govindarajan V., 2007, *Management Control Systems*, 12th edition, Chicago.

³Chenhall R., 2003, *Management control system design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future*, Accounting, Organizations and Society, 28(2-3), 127-168.

⁴ Bouquin H., 2006, *Comptabilité de gestion*, Paris, Economica, 3e éd.

garanția logicii economice, în concordanță cu strategia, asigurând articularea proceselor de asamblare, adresându-se managementului”. R.N.Anthony și co.⁵ clarifică natura controlului de gestiune: controlul de gestiune este un instrument pentru manageri care îl utilizează în relația cu partenerii și subordonații.

În cercetarea noastră, am studiat o serie de lucrări ce abordează contabilitatea managerială și controlul de gestiune în sectorul public, accentul punându-se pe instrumentele utilizate în cadrul instituțiilor publice în vederea realizării performanței (Cappelletti L, Khouatra D, Beck., 2007; Cardinaels, E., Roodhooft, F., van Herck, G., 2005, Chenhall R., Euske K.J., 2007; Cokins, G., Căpușneanu, S., 2011; Kaplan, R.S., 2002; Hindle D., Haraga S., Radu P., 2006; Ittner C.D., Larcker D.F., Randall T., 2003; Popa, L., 2006; Rohm H., 2001; Ștefănescu A., Dobrin C., Calu A., Țurlea E., 2010; etc.).

Situația actuală a sistemului sanitar românesc este îngrijorătoare; probleme sistemului pornesc de la fonduri insuficiente pentru asigurarea serviciilor medicale unei populații în continuă dezvoltare, lipsa medicamentelor, a unor aparaturi moderne, până la situațiile ce privesc resursa umană – medicii, care lucrează atât în sectorul public cât și cel privat. Uniunea Europeană a întreprins o serie de reforme în vederea alinierii serviciilor medicale românești la cele oferite de celelalte state membre, chiar dacă România se situează pe ultimele locuri în clasamentul țărilor membre cu privire la sistemul sanitar. Uniunea monitorizează constant procesul de reformă din România, propunând periodic, noi măsuri ce sunt menite a sprijini procesul deja inițiat, măsuri care se adaptează condițiilor apărute pe parcurs. Aceste rapoarte de analiză precum și recomandările făcute sunt publice și accesibile de fiecare cetățean european.

Sinteza principalelor părți ale tezei de doctorat

Fundamentarea deciziilor manageriale atât pe termen lung cât și pe termen scurt, presupune utilizarea unor instrumente moderne de comensurare a performanței; lucrarea a avut ca obiectiv principal analiza și utilitatea exercitării controlului de gestiune în atingerea performanței instituționale în cadrul unităților spitalicești publice.

⁵ Anthony R., Govindarajan V., 2007, *Management Control Systems*, Chicago, Mc-Graw-Hill IRWIN.

Capitolul I Potențialul informațional al controlului de gestiune în procesul decizional managerial am abordat din punct de vedere teoretic aspecte referitoare la conceptul de control de gestiune: definire, evoluție, instrumente de exercitare în cadrul entităților economice, precum și poziționarea a acestuia în atingerea performanței economico-financiare.

R.N.Anthony⁶ definește **controlul de gestiune** ca procesul prin care managerii se asigură că resursele sunt obținute și utilizate eficient și eficace în îndeplinirea obiectivelor entității. „Pe lângă cunoașterea costurilor, controlul de gestiune ajută managerii în direcționarea actorilor în scopul organizării către performanță”⁷. R.Garrison și E.Noreen⁸ sugerează o altă definiție a **controlului de gestiune** ca acele măsuri luate de management în vederea creșterii probabilității că obiectivele stabilite sunt atinse și să se asigure că toate părțile de organizare funcționează în concordanță cu politicile entității.

Sub influența prefacerilor economico-sociale, conceptul de control evoluează dând naștere conceptului de controlling. **Controlling-ul** caută să conceapă și să elaboreze instrumentele de informare destinate să permită responsabililor de a acționa, realizând coerența economică globală între obiective, mijloace și realizări. El trebuie considerat ca un sistem de informare util în pilotajul întreprinderii, deoarece el controlează eficiența și eficacitatea acțiunilor și mijloacelor pentru atingerea obiectivelor⁹. Mayer definește controlling-ul ca „un concept de management cu orientare spre situațiile de criză, atingerea obiectivelor, realizarea profitului și cu orientare spre viitor, în scopul conducerii cu succes a organizației și asigurării unei existențe durabile a acesteia”.

Particularitățile controlului de gestiune¹⁰ identificate în cadrul entității se prezintă astfel: controlul de gestiune este un proces sistematic și permanent; controlul de gestiune vizează întreaga entitate, prin aceasta asigurându-se coordonarea și menținerea echilibrului între părțile componente ale entității; criteriile de apreciere a performanței utilizate sunt eficiența și eficacitatea; controlul de gestiune este constrâns de natura și limitele resurselor de care dispune; aria de acțiune a controlului de gestiune se extinde doar pe exercițiul financiar în curs; este un instrument care ajută la pilotarea entității, responsabilitatea asumată referindu-se la obiective dar

⁶ Anthony R., Govindarajan V., 2007, *Management Control Systems*, Chicago, Mc-Graw-Hill IRWIN.

⁷ Alazard C., Separi S., 2001, *Controle de gestion*, Editura Dunod, Paris.

⁸ Garrison R.H., Noreen E.W., 2000, *Managerial Accounting*, McGraw-Hill, New York, NY.

⁹ Boisselier P., 1999, *Contrôle de gestion*, Edition Vuibert, Paris, France.

¹⁰ Aslău, T., 2001, *Controlul de gestiune dincolo de aparențe*, Editura Economică, București.

și la rezultatele finale; pentru o mai bună utilizare, controlul de gestiune trebuie adaptat la organizarea și specificul fiecărei entități.

Am apreciat oportună realizarea unui studiu diacronic cu privire la instrumentele controlului de gestiune: metoda standard cost, centrele de responsabilitate, sistemul de bugete, instrumente moderne-tablou de bord și Balanced Scorecard. Metoda standard cost permit compararea standardelor stabilite de entitate cu realizările efective, precum și constatarea abaterilor și adoptarea de decizii în vederea atingerii obiectivelor de performanță. Neajunsurile acestei metode: imposibilitatea de determinare continuă a standardelor de cheltuieli datorită schimbărilor economico-sociale dese din mediul în care își desfășoară activitatea, ne-au condus spre studiul unor alte instrumente moderne.

Centrele de responsabilitate permit stabilirea responsabilității pentru fiecare segment de activitate a cheltuielilor efectuate, urmărirea și fundamentarea corectă a cheltuielilor chiar pe locurile lor de formare; delimitarea cheltuielilor care nu depind strict de activitatea de producție de cele care sunt legate strict de acest proces; stabilirea abaterilor cheltuielilor de la nivelurile prestabilite; stabilirea unui sistem de reguli care să permită evidențierea responsabilităților fiecărui executant; introducerea unui sistem de alocare a resurselor și de urmărire a modului de utilizare a acestora, prin elaborarea unor bugete de cheltuieli specifice fiecărui centru de responsabilitate. Dezavantajele aplicării în practică a descentralizării pe baza centrelor de activitate constă în creșterea consumului de resurse în cadrul anumitor activități, delimitarea neclară a relațiilor cauză-efect ce creează dificultăți în adoptarea de decizii pertinente de către management, etc.

Bugetul este un alt instrument ce permite compararea previziunilor la nivelul întregii activități cu realizările, permițând totodată calculul costului pe unitate de produs/serviciu/lucrare; abaterile constatate fac obiectul adoptării de noi decizii la nivel de management. Bugetul servește managementului prin posibilitatea planificării viitoare a activității și evitarea deciziilor nefundamentate din punct de vedere economico-financiar; comunicarea la toate nivelurile de conducere și organizare, servind astfel identificării problemelor dar și a posibilităților de rezolvare a acestora; coordonarea activităților din cadrul departamentelor/compartimentelor/secțiilor; definirea obiectivele ce trebuie îndeplinite la nivel de entitate, prin motivarea personalului de la toate nivelurile ierarhice. Apreciem că și acest instrument al controlului de

gestiune cunoaște limite în utilizarea lui în practică; în funcție de specificul activității precum și de resursele avute la dispoziție, considerăm că elaborarea bugetelor presupune un interval de timp important precum și antrenarea de resurse necesare întocmirii lui, dar și faptul că există posibilitatea ca previziunile să fie dificil de realizat, cum este cazul bugetului cheltuielilor generale de administrație.

Tabloul de bord și Balanced Scorecard sunt instrumente moderne ale controlului de gestiune. Tabloul de bord servește managementului entității prin întocmirea unor analize ce stau la baza fundamentării strategiilor entității; acesta oferă informații referitoare la pilotajul entității cum ar fi: nivelul previzionat ale obiectivelor fixate, rezultatelor înregistrate aferente perioadelor de referință, abaterile (negative sau pozitive) rezultate ca diferență între rezultate și obiectivele fixate, gradul de realizare al obiectivelor și cauzele care au determinat abaterile pozitive sau negative; informații nonfinanciare cu privire la calitate, gradul de satisfacere al nevoilor clienților etc. Utilizarea unui tablou de bord necesită existența unor informații pertinente, ușor de înțeles, ce pot fi accesate în cel mai scurt timp. Balanced Scorecard este un instrument complex ce oferă informații complexe cu privire la performanța entității; acesta cuprinde informații financiare dar și nonfinanciare oferind managementului entității o privire de ansamblu asupra activității. Balanced Scorecard prezintă o serie de avantaje: îndreaptă managementul spre o performanță strategică, acordă importanță indicatorilor nonfinanciari, dar și neajunsuri: subiectivitatea și ponderea măsurilor legate de performanță, îndreptarea managementului spre utilizarea de obiective extinse legate de îmbunătățirea performanței, etc.

Apreciem negativ utilizarea exhaustivă a unui singur instrument al controlului de gestiune dintre cele prezentate pe parcursul acestui capitol, în cadrul entității; combinarea acestora în cadrul entităților aduce un plus managementului prin oferirea de informații cât mai complexe și relevante în procesul decizional.

În cadrul *capitolului II Evoluția și perspectivele sistemului sanitar public din România* am efectuat un studiu critic asupra sistemului sanitar românesc în context european. Sănătatea la nivelul Uniunii Europene constituie o problemă amplu dezbătută atât de furnizorii de servicii medicale, cât și de cetățeni și instituțiile guvernamentale; multitudinea de programe inițiate stau la baza nevoii de creare a unui spațiu comun de asigurare de servicii medicale de calitate la același nivel în oricare dintre statele membre ale Uniunii Europene. În urma analizei rapoartelor

Uniunii Europene constatăm o serie de discrepanțe între sistemele de sănătate ale statelor membre; acest lucru se datorează atât factorilor externi de influență ai sistemului cum ar fi condițiile economico-sociale ale fiecărui stat, cât și factorii interni printre care amintim politicile adoptate de Ministerul Sănătății și Casele de Asigurări Naționale de Sănătate.

România, ca stat membru al Uniunii Europene se situează pe locul 32 din 34 de țări, în clasamentul Indexului European de Sănătate (Euro Health Consumer Index); acest lucru trage semnale de alarmă factorilor de decizie. Sisteme de sănătate precum cele ale Danemarcei, Finlandei se situează în fruntea clasamentului; apreciem utilitatea studiului acestor sisteme, având în vedere totuși condițiile mediului de țară.

Calitatea serviciilor medicale este un concept dezvoltat în cadrul Uniunii Europene în cadrul mai multor programe de convergență; raportat la România, aceste concept este foarte puțin reglementat de către legislația în vigoare - Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 372 din 28.04.2006, cu modificările și completările ulterioare. De asemenea, în Contractul Cadru încheiat cu Ministerul Sănătății fiecare manager își asumă îndeplinirea unor indicatori de calitate, standard pentru toate unitățile spitalicești din țară.

Sistemul sanitar românesc continuă seria reformelor sub stricta observare a Uniunii Europene care, periodic face recomandări menite să alinieze România la nivelul celorlalte state membre. Progresele înregistrate până în prezent sunt : 654.791 de pensionari au beneficiat de o reducere de 90% la medicamente datorită veniturilor reduse (mai mici de 700 lei) în cadrul Programului compensarea prețului de referință al medicamentelor cu 90%; sistemul de asistență medicală primară și ambulatorie a fost extins prin înființarea 9 centre multifuncționale și 259 centre de permanență; au fost puse în aplicare Sistemul de Informații pentru Cardul Național de Sănătate Programelor de e-prescriere carte și au fost puse în aplicare, iar programele pentru National și de înregistrare electronică a sănătății pacienților; numărul de paturi din spitalele publice și private a fost redus ca urmare a punerii în aplicare a Planului național de paturi pentru perioada 2011-2013, ceea ce conduce la un total de 123.127 paturi - 5,72 paturi de spital la 1.000 de persoane, aproape de media europeană de 5,61 paturi de spital la 1.000 de persoane; în ceea ce privește modernizarea infrastructurii de transport a furnizorilor de servicii medicale, Ministerul Sănătății a achiziționat 257 ambulanțe și 3 elicoptere.

Considerăm că în pofida progreselor menționate la ultima raportare a României în cadrul Uniunii Europene, sistemul sanitar românesc întâmpină o serie de amenințări cum ar fi: sistemul sanitar public se află în continuă competitivitate cu sistemul sanitar privat, în timp ce acestea ar trebui să fie complementare în vederea asigurării de servicii medicale de calitate ridicată; creșterea competitivității pe piața furnizării de medicamente și aparatură medicală, prin intrarea pe piața națională a furnizorilor din UE, fapt ce conduce la creșterea costurilor asigurării de servicii medicale. Identificarea acestor amenințări, dar și a punctelor slabe, a punctelor forte cât și a oportunităților, a fost posibilă datorită analizei critice pe care am întocmit-o.

Pe parcursul întregului *capitol III Controlul de gestiune – coordonată în managementul instituțiilor spitalicești din sistemul sanitar românesc*, am căutat să evidențiem principalele particularități ale controlului de gestiune în medii specifice și anume în cadrul unităților spitalicești publice. Am observat că, normele legale în vigoare nu menționează niciunde controlul de gestiune în cadrul unităților spitalicești publice; așa cum am arătat este reglementat doar controlul financiar de gestiune în cadrul entităților, altele decât unitățile spitalicești publice. De asemenea, reglementările în vigoare vizează controlul realizat de Curtea de Conturi în cadrul instituțiilor publice; nicio specificație legată de controlul de gestiune din cadrul unităților spitalicești.

Din aceste considerente apreciem oportunitatea identificării stadiului reformei și a direcțiilor de acțiune a acesteia în cadrul sistemului sanitar, tocmai pentru a evidenția necesitatea organizării și exercitării controlului de gestiune; sistemul sanitar românesc se confruntă cu deficiențe la nivel de finanțare precum și cu risipă de resurse în cadrul unităților spitalicești. Principalele direcții de acțiune propuse în cadrul reformei sunt: descentralizarea sistemului sanitar, identificarea unor surse suplimentare de finanțare a sistemului, informatizarea, reforma structurală a sistemului medical cu punct de plecare medicina primară. Aceștia li s-au adăugat o serie de alte măsuri ce constă în: programele de sănătate cu privire la asigurarea unor servicii medicale gratuit sau la acțiuni de informare a populației; inserarea sistemului „clawback” - toți producătorii de medicamente ce activează pe piața românească să contribuie cu 5% până la 11% la finanțarea sistemului de sănătate public. Totodată, Ministerul Sănătății a lansat o serie de proiecte pilot referitoare la creșterea veniturilor medicilor din unitățile sanitare publice cu paturi; legea răspunderii civile a personalului medical (malpraxis); proiectul de modificare a statutului

spitalelor; principii și elemente definitorii ale pachetului de servicii medicale de bază. Considerăm că reușita acestor proiecte depinde de o serie de factori atât subiectivi precum implicarea părților, respectiv a personalului din unitățile spitalicești și factorilor de decizie din cadrul administrației locale, cât și obiectivi: condițiile economico-sociale actuale din țara noastră raportate la contextul european.

Costurile reprezintă un instrument important în exercitarea controlului de gestiune; informația de tip cost din cadrul unităților spitalicești stă la baza fundamentării deciziilor manageriale. Costurile spitalicești determină cunoașterea costurilor reale de spitalizare, evaluarea eficienței proprii și fundamentarea deciziilor financiare, managerul având astfel la dispoziție atât datele clinice, cât și datele de cost la nivel de pacient. În practică, am identificat două situații de calculație a costurilor: calculația costurilor în cazul tratamentului continuu și calculația costurilor în cazul tratamentului de o zi. Am apreciat necesară prezentarea avantajelor și dezavantajelor fiecărui tip de calculație pentru a identifica eventualele posibilități de reducere a costurilor ocazionate, păstrând totodată nivelul calitativ al serviciilor medicale asigurate.

În categoria metode de calculație a costurilor apreciem utilitatea metodei standard cost și a metodei globale. Metoda standard cost presupune cunoașterea costului standard, cu alte cuvinte, cunoașterea costului așteptat al furnizorului pentru un pacient, când acesta se încadrează într-o schemă obișnuită, agreată, de tratament. Astfel, cunoașterea costurilor standard pornește de la premisa că deja există un model de îngrijire pentru o anumită patologie, reflectat prin protocolul de practică medicală. Stabilirea unui “standard” în cadrul sistemului sanitar se poate realiza prin intermediul DRG - Diagnosis Related Groups, pe baza căruia se finanțează spitalele, repartizează pacienții similari în grupuri de diagnostic omogene din punct de vedere al afecțiunii clinice și al resurselor consumate în cadrul tratamentului. Analizând avantajele și dezavantajele utilizării acestui sistem, am identificat următoarele: prin intermediul DRG, finanțarea unităților spitalicești se realizează pe baza tarifului pe caz ponderat, și nu pe baza capacității de primire; se stimulează calculația costurilor per pacient, la nivel de secție/compartiment/ departament; este impulsionată utilizarea eficientă și eficace a fondurilor Casei Naționale de Asigurări de Sănătate și a Caselor Județene de Asigurări de Sănătate, totodată s-a înregistrat o creștere a resurselor alocate unui pacient în cadrul anumitor secții față de bugetul unității spitalicești.

Metoda globală este foarte des utilizată în cadrul instituțiilor publice deoarece este ușor de aplicat, dar nu este suficientă, datorită complexității activităților desfășurate cu adresabilitate spre întreaga populație.

Constatăm că aplicarea în practică a metodelor de calculație a costurilor nu este suficientă în vederea furnizării de informații corecte, complexe, relevante pentru procesul decizional. Sistemul de bugete al unităților spitalicești răspund nevoilor managementului prin asigurarea previziunilor și a coordonării întregii activități la nivel de unitate spitalicească. Prevederile bugetare servesc stabilirii obiectivelor unităților spitalicești, dar și evaluării rezultatelor prin stabilirea la sfârșitul exercițiului financiar a deficitului/excedentului. Scopul final al fiecărui management îl constituie obținerea unor rezultate pozitive maxime cu minimum de resurse; maximum de rezultate în cadrul unităților spitalicești îl reprezintă performanțele atinse și anume: utilizarea cât mai mare a numărului de paturi, acordarea de îngrijiri medicale pacienților cu minimum de resurse, reducerea costurilor unei zile de spitalizare, a costurilor per pat, a costurilor per pacient, etc.

Bugetul permite controlul asupra costurilor ocazionate de activitatea din cadrul unității spitalicești; controlul bugetar poate fi realizat prin aplicarea conceptului „management prin excepții”. Astfel factorii de decizie primesc detalii privind cheltuielile, „producția”, veniturile, aflate în directă subordonare funcțională, rapoartele concentrându-se mai ales asupra problemelor care apar sau asupra abaterilor defavorabile de la planul stabilit. Controlul bugetar permite evaluarea performanței, motivează personalul, permite soluționarea problemelor în timp util etc. Bugetul și controlul prin bugete reprezintă un instrument util managementului, pe baza cărora se asigură o ameliorare a consumului de resurse și obținerea de rezultate pozitive, rezultate ce privesc nu numai natura financiară, dat fiind că vorbim de o instituție publică.

Capitolul IV Studiu privind exercitarea controlului de gestiune în sistemul sanitar din România cuprinde studiul nostru empiric ce s-a axat pe analiza instrumentelor controlului de gestiune în urmărirea performanței la nivel de unitate publică spitalicească. Pornind de la organizarea și urmărirea costurilor prin intermediul centrelor de responsabilitate, respectiv centrelor de cost, am propus implementarea metodei ABC de urmărire a costurilor pe activități, precum și a unui Balanced Scorecard, care să permită urmărirea și realizarea performanței la nivel instituțional.

În urma analizei activității celor trei spitale selectate, am constatat organizarea contabilității de gestiune pe centre de cost în funcție de mărimea unității, volumul de activitate și resursele disponibile:

- În cadrul Spitalului Județean de Urgență Alba, am constatat o organizare și conducere a contabilității de gestiune pe centre de cost bine stabilită, prin evidențierea exactă a tuturor elementelor costurilor pe articole de calculație; suportul informatic este modern și permite listarea imediată a tuturor cheltuielilor clar delimitate pe centre de cost.
- Spitalul Municipal Sebeș dispune de un program informatic ce permite delimitarea pe centre de cost, respectiv secții și compartimente doar a cheltuielilor directe; astfel, pentru stabilirea costurilor la nivel de centru de cost, pentru fiecare pacient, apreciem că este nevoie de încă un instrument care să completeze procesul de repartizare a cheltuielilor indirecte și a cheltuielilor generale de administrație per pacient, pat, și de spitalizare.
- Spitalul Orășenesc Abrud dispune de un program informatic, care asigură organizarea și conducerea contabilității, prin evidențierea separată pe centre de cost, doar a cheltuielilor cu medicamentele; pentru a stabili costurile aferente acordării de servicii medicale per pacient, în cadrul fiecărei secții-centru de cost, este necesară o metodă de calculație a costurilor.

În cadrul subcapitolului 4.2.1 *Exercitarea controlului de gestiune în cadrul unităților spitalicești publice din județul Alba* prin intermediul centrelor de cost, pe baza datelor colectate precum și a prelucrării proprii a acestora, am efectuat o evoluție a indicatorilor financiari și nonfinanciari în cadrul a două dintre centrele de cost, respectiv secția chirurgie și secția medicină internă, care prezintă un volum de activitate semnificativ, dar și un grad de complexitate a cazurilor ridicat. În urma analizei în timp a acestora, am constatat o serie de neajunsuri în urmărirea operativă a costurilor, cum ar fi: risipa de resurse în cadrul unor activități, imposibilitatea stabilirii clare a relațiilor cauză-efect în vederea adoptării deciziilor de ameliorare a consumurilor.

Considerăm că metoda ABC vine în întâmpinarea necesităților unităților spitalicești publice; aceasta oferă posibilitatea urmării operative a costurilor pe fiecare articol de calculație,

din cadrul fiecărei secții, permițând identificarea în timp util a problemelor și adoptarea de decizii imediate pentru ameliorarea cheltuielilor. Metoda asigură informații pertinente cu referire la costul uneori mult prea ridicat al serviciilor medicale, oferă soluții pentru reducerea costurilor, dar și pentru obținerea de excedent la nivel instituțional.

De asemenea, aducem în discuție Balanced Scorecard care reprezintă un instrument evoluat de comensurare a performanței la nivel instituțional. Acesta oferă o privire de ansamblu asupra întregii activități, permițând adoptarea de decizii la nivel global, prin implicarea tuturor aspectelor financiare și nonfinanciare. Propunerea noastră de implementare a unui Balanced Scorecard se datorează utilității acestuia dovedite în timp prin implementarea în instituții publice; obiectivul principal al unei instituții publice nu este acela de a obține profit, ci de a asigura servicii de calitate care să răspundă nevoilor populației.

BSC asigură o privire de ansamblu asupra întregii activități, permițând monitorizarea îndeplinirii tuturor obiectivelor strategice propuse, a măsurilor adoptate pentru realizarea acestora, a gradului de implicare a personalului în activitate.

Analizând cele trei instrumente de urmărire a costurilor în cadrul unei unități spitalicești publice, respectiv centre de cost, metoda ABC și Balanced Scorecard, concluzionăm că fiecare dintre cele trei instrumente nu se exclud unul pe celălalt.

Menționăm că instrumentul de alocare a costurilor în cadrul instituțiilor publice îl reprezintă bugetul; prin intermediul acestuia sunt dimensionate fondurile alocate activității instituțiilor publice, pe baza execuțiilor bugetare anterioare. Așa cum putem observa în figura de mai jos, în cadrul instituțiilor publice există o legătură strânsă între bugete, balanced scorecard și satisfacerea nevoilor cetățenilor. Obiectivele strategice sunt transpuse prin intermediul unui instrument eficace, Balanced Scorecard, în vederea adoptării măsurilor adecvate pentru îndeplinirea obiectivelor propuse. Stabilirea obiectivelor trebuie să fie realistă, în strânsă corelație cu alocarea resurselor financiare pe baza bugetului aprobat de către unitatea centrală.

Toate activitățile de stabilire a obiectivelor cât și planificarea activității în limitele date de bugetul anual, au ca finalitate satisfacerea nevoilor cetățenilor.

Concluzii, contribuții proprii și perspective ale cercetării

Concluzionând, putem face aprecieri legate de aspectele surprinse pe parcursul întregii lucrări, aspecte referitoare la controlul de gestiune în medii specifice, particularitățile

instrumentelor acestuia în cadrul unităților spitalicești publice precum și implementarea de instrumente moderne de comensurare a performanței globale.

Astfel, în cadrul capitolului I *Potențialul informațional al controlului de gestiune în procesul decizional managerial*, am identificat o serie de aspecte legate de rolul controlului de gestiune în cadrul entității economice, acesta servind procesului decizional. Finalitatea procesului de adoptare a deciziilor o constituie atingerea performanței. Limitarea cu privire la măsurarea performanței resursei umane, caracterul calitativ al criteriilor și absența indicatorilor definiți în mod explicit, inexistența corelației dintre performanța resursei umane și calitatea serviciilor oferite publicului, absența criteriilor de evaluare a performanței entității de către public sunt doar câteva din dificultățile aduse în discuție în cazul unei unități spitalicești publice. Astfel apreciem că exercitarea controlului de gestiune ocupă un rol important în monitorizarea și gestionarea performanțelor. Susținut de o serie de instrumente, controlul asigură urmărirea și administrarea bunelor rezultate ale unei entități.

Capitolul II *Evoluția și perspectivele sistemului sanitar public din România* surprinde aspecte legate de situația actuală a sistemului de sănătate românesc în context european. România a adoptat o serie de reforme pentru a crește eficiența serviciilor medicale asigurate populației. Considerăm direcțiile de acțiune întreprinse nu au fost suficiente așadar sistemul sanitar românesc întâmpină în continuare, o serie de amenințări cum ar fi: competitivitatea sistemului sanitar public cu cel privat, cu toate că apreciem complementaritatea acestora este potrivită situației actuale; creșterea competitivității pe piața furnizării de medicamente și aparatură medicală, prin intrarea pe piața națională a furnizorilor din UE, fapt ce conduce la creșterea costurilor asigurării de servicii medicale. Identificarea acestor amenințări, dar și a punctelor slabe, a punctelor forte cât și a oportunităților, a fost posibilă datorită analizei SWOT, care ne oferă totodată și posibile direcții noi de acțiune – oportunitățile din cadrul analizei SWOT.

În capitolul III *Controlul de gestiune – coordonată în managementul instituțiilor spitalicești din sistemul sanitar românesc*, apreciem utilitatea identificării corecte a costurilor serviciilor medicale asigurate, delimitarea clară a activităților care delimitează costuri precum și exercitarea controlului de gestiune prin intermediul unor instrumente de gestiune adaptate mediului. Nu s-au găsit încă, soluții unanim acceptate pentru calculul efectiv al costurilor în unitățile spitalicești; în urma analizei studiilor de specialitate precum și a consultării cu

specialiștii din sectorul medical costurilor au existat propuneri de calcul al costurilor pe baza DRG, adică a protocoalelor medicale, dar și prin intermediul metodei globale. În cadrul unităților spitalicești cuprinse în studiu, am identificat componente ale metodelor globală și standard cost în realizarea calculației costurilor. Menționăm că fiecare unitate își organizează calculația costurilor în funcție de nevoi; nu putem identifica o metodă unitară de calculație a costurilor. Pe de altă parte, bugetul este un instrument de planificare și control al fondurilor alocate pe baza căruia unitățile spitalicești își desfășoară activitatea; fiecare unitate spitalicească beneficiază de fonduri în funcție de istoricul activității, și mai recent, și de performanțele atinse în exercițiile financiare precedente.

Capitolul IV *Studiu privind exercitarea controlului de gestiune în sistemul sanitar din România* cuprinde cercetarea empirică realizată în cadrul unităților spitalicești din categoria III și IV; motivația selecției acestui eșantion este amplu dezvoltată în cadrul capitolului și are ca scop identificare unei soluții optime în exercitarea controlului de gestiune care să servească managementului în procesul decizional. Am identificat unități spitalicești care urmăresc îndeaproape calculația costurilor pe fiecare centru de responsabilitate în parte; din păcate, doar în cadrul unei unități din întreg eșantionul am identificat realizarea acestui lucru. Drept urmare propunem ca metodă de calculație a costurilor la nivelul întregului eșantion metoda ABC. Considerăm că metoda ABC vine în întâmpinarea necesităților unităților spitalicești publice; aceasta oferă posibilitatea urmăririi operative a costurilor pe fiecare articol de calculație, din cadrul fiecărei secții, permițând identificarea în timp util a problemelor și adoptarea de decizii imediate pentru ameliorarea cheltuielilor. Metoda asigură informații pertinente cu referire la costul uneori mult prea ridicat al serviciilor medicale, oferă soluții pentru reducerea costurilor, dar și pentru obținerea de excedent la nivel instituțional.

Pentru identificarea unui instrument viabil de comensurare a performanței globale la nivel de unitate spitalicească, am apelat la aplicarea unui chestionar personalului unităților cuprinse în eșantion; răspunsurile primite ne-au validat/invalidat o serie de ipoteze care ne-au confirmat: resursa umană nu este implicată îndeajuns în procesul de adoptare a deciziilor, chiar dacă aceasta se formează continuu în specialitate pentru oferirea de servicii medicale care să răspundă nevoilor actuale ale pacienților; pacienții – beneficiarii serviciilor medicale nu sunt suficient informați cu privire la opțiunile legate de serviciile medicale pe care le primesc/ar putea să le primească;

calitatea serviciilor medicale trebuie să fie permanent îmbunătățită. Pe baza acestor răspunsuri, propunem un instrument evoluat de comensurare a performanței globale și anume Balanced Scorecard, adaptată unității spitalicești.

Având în vedere concluziile prezentate anterior, menționăm **contribuțiile proprii** aduse în cadrul fiecărui capitol. Așadar, în cadrul *capitolului I Potențialul informațional al controlului de gestiune în procesul decizional managerial*, contribuțiile personale sunt următoarele: delimitarea clară a conceptului de gestiune, întocmind totodată un studiu diacronic pentru evidențierea evoluției controlului de gestiune, precum și analiza principalelor instrumente de gestiune prin revizuirea literaturii de specialitate naționale și internaționale.

În cadrul *capitolului II Evoluția și perspectivele sistemului sanitar public din România*, aportul personal constă în: analiza sistemului de sănătate european prin prisma organizării acestora, sistemelor de finanțare, precum și a calității serviciilor medicale; prezentarea stadiului actual al sistemului sanitar românesc prin prisma principalilor indicatori realizați, finanțarea unităților spitalicești și calitatea serviciilor medicale, precum și întocmirea analizei SWOT care a servit identificării punctelor slabe, în vederea căutării de soluții pentru ameliorarea situației existente.

În cadrul *capitolului III Controlul de gestiune – coordonată în managementul instituțiilor spitalicești din sistemul sanitar românesc*, contribuțiile personale constă în: identificarea tipologiei costurilor în sistemul sanitar, precum și analiza acestora în funcție de tipul tratamentului primit, de zi sau continuu, analiza reglementărilor legale cu privire la controlul de gestiune în sistemul sanitar, analiza critică privind utilizarea bugetului ca instrument de planificare și gestionare a resurselor unităților spitalicești.

În cadrul *capitolului IV intitulat Studiu privind exercitarea controlului de gestiune în sistemul sanitar din România*, contribuțiile personale constă în: analiza exercitării controlului de gestiune pe baza centrelor de cost în cadrul unităților spitalicești selectate, precum și identificarea principalelor avantaje și dezavantaje ale acestora; studiu de caz privind calculația costurilor generate de fiecare activitate desfășurată în cadrul unităților spitalicești ce formează eșantionul, precum și identificarea atuurilor dar și a neajunsurilor aplicabilității metodei ABC; studiu de caz privind realizarea și implementarea unui model Balanced Scorecard ce vizează spitale din categoriile III și IV, spitale ce au făcut obiectul studiului nostru; propunere ce vizează obiective

strategice aplicabile în unitățile spitalicești; acestea au fost stabilite prin identificarea punctelor tari dar și a celor slabe, prin observarea neparticipativă dar și prin analiza răspunsurilor la chestionarul aplicat.

Menționăm că demersul întreprins a cunoscut anumite **limite**, care sperăm ca pe viitor să fie depășite. În activitatea noastră am constatat că Direcțiile Sanitare Publice Județene precum și Ministerul Sănătății nu impun calculația costurilor delimitată pe purtători de costuri; acestea colectează anual de la unitățile spitalicești anumiți indicatori financiari și medicali, fără o detaliere a calculației acestora. În cadrul cercetării realizate, cea mai mare parte a unităților spitalicești nu organizează calculația costurilor pentru fiecare secție/compartiment/serviciu în parte; singurele cheltuieli evidențiate separat sunt cele cu medicamentele, deoarece aceste informații sunt raportate la direcții. Apreciem utilitatea aplicării în practică a propunerilor noastre din cadrul lucrării.

De asemenea, o limită obiectivă a cercetării identificată constă în lipsa parțială de date centralizate la Ministerul Sănătății. Am identificat date statistice recente doar în cadrul raportărilor INSSE, precum și în rapoartele Uniunii Europene. La nivel de Minister, o parte a datelor nu au mai fost actualizate din 2010. Menționăm că realizarea studiilor de caz au la bază date statistice de la organisme naționale dar și internaționale specializate din domeniul sanitar, precum și date de la unitățile spitalicești de pe raza județului Alba, aferente perioadei 2010-2012.

Ca **direcție viitoare de acțiune** propunem organizarea unei evidențe unitare a costurilor, cel puțin la nivel de tipologie; chiar dacă fiecare unitate spitalicească are particularitățile sale ce determină organizarea și conducerea contabilității manageriale și a controlului de gestiune, considerăm existența posibilității de a le organiza unitar. **O altă direcție de cercetare** o constituie continuarea studiilor privind utilizarea unui instrument evoluat în comensurarea performanței globale a unităților spitalicești.

Referințe bibliografice

Cărți de specialitate

1. Achim S.A., 2009, *Contabilitatea pentru manageri*, Cluj Napoca
2. Alazard C., Separi S., 2001, *Contrôle de gestion*, Editura Dunod, Paris.
3. Albu N., Albu C., 2003, *Instrumente de management al performanței, Vol. II., Control de gestiune*, Editura Economică, București.
4. Albu, N., Albu, 2003, C., *Instrumente de management performant*, Editura Economică, București.
5. Albu N., Albu C., 2005, *Soluții practice de eficientizare a activităților și de creștere a performanței organizaționale. Gestiunea dezvoltării durabile prin Balanced Scorecard*, Editura CECCAR, București
6. Andone I., Tabără N. (coord.), 2006, *Contabilitate, tehnologie și competitivitate*, Editura Academiei Române, București.
7. Anthony R., Govindarajan V., 2007, *Management Control Systems*, Chicago, Mc-Graw-Hill IRWIN
8. Angelescu C., 2001, *Dicționar de economie*, ediția a 2-a, Editura Economică, București.
9. Aslău, T., 2001, *Controlul de gestiune dincolo de aparențe*, Editura Economică, București.
10. Bertin, E., 2007, *Audit interne*, Editura Eyrolles, Paris.
11. Bourguignon A., 2000, *Performance et contrôle de gestion*. In Colasse B. Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit. Paris (France): Economica.
12. Boisselier P., 1999, *Contrôle de gestion*, Edition Vuibert, Paris, France.
13. Bouquin H., 2006, *Comptabilité de gestion*, Paris, Economica, 3e éd.
14. Bouquin H., 2008, *Comptabilité de gestion*, Editura Dunod, Paris.
15. Bouquin H., 2008, *Contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France, Paris.
16. Briciu S., 2006, *Contabilitatea managerială. Aspecte teoretice și practice*, Editura Economică, București
17. Briciu S., coord., 2005, *Controlul și expertiza – Instrumente de apărare a patrimoniului și de respectare a legalității*, Editura Risoprint, Cluj-Napoca.
18. Briciu S., Burja V., 2004, *Contabilitate de gestiune. Calculația și analiza costurilor*, Editura Ulise, Alba Iulia.
19. Briciu S., 2002, *Contabilitate analitică și de gestiune*, Editura Ulise, Alba Iulia
20. Briciu S., Căpușeanu S., Rof L., Topor D., 2010, *Contabilitate și control de gestiune. Instrumente pentru evaluarea performanței entităților*, Editura Aeternitas, Alba Iulia.
21. Burlaud A., Simon C., *Comptabilité de Gestion*, Ed. Vuibert, Paris, 2003;
Caraiani, C., Dumitrana, M. (coord.), 2008, *Contabilitate de gestiune & Control de gestiune*, Ediția a II-a, Editura Universitară, București.

22. Călin, O., Călin, C., 2007, *Contabilitate managerială*, Editura Tribuna Economică, București.
23. Căpușeanu S., 2006, *Contabilitate de gestiune. Studii aplicative și teste-grilă*, Editura Economică, București, 2006.
24. Colasse B., 2008, *L'analyse financière de l'entreprise*, cinquieme edition, Collection Reperes, Ed. La Decouverte, Paris.
25. Dănescu T., 2007, *Audit financiar- între convergențe între teorie și practică*, Editura Irecson, București.
26. Dănescu T., 2007, *Proceduri și tehnici de audit financiar*, Editura Irecson, București.
27. Demeestère R., Lorino P., Mottis N., 2002, *Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise*, Editura Dunod, Paris.
28. Dubruelle L., Jourdain D., 1995, *Comptabilité analytique de gestion*, Ed. Dunod, Paris.
29. Dubrulle L., 2002, *Contabilitate de gestiune*, Editura Economica, Colectia ROMEXCO, Bucuresti.
30. Dubruelle L., 2006, *Contabilitate de gestiune*, traducere și revizie științifică Dumitrana M., coord. Niculescu M. ȘI Burlaud, A., Ed.Economică, București.
31. Ebbeken K., Possler L., Ristea M., 2000, *Calculația și managementul costurilor*, Editura Teora, București.
32. Edwards J. R., Boyns, T., Matthews M., 2003, *Costing, pricing and politics in the British steel industry, 1918-1967*. Management Accounting Research, 14.
33. Fătăcean Gh., 2006, *Contabilitatea managerială și controlul de gestiune*, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca
34. Garrison R.H.,Noreen E.W., 2000, *Managerial Accounting*, McGraw-Hill, New York.
35. Gervais M., 2005, *Controle de gestion*, Ediția a 8-a, Collection Gestion, Editura Economica, Paris.
36. GUEJD, N .,(coord.), 2000, *Le contrôle de gestion pour améliorer la performance*, Les Editions d'Organisation, Paris
37. Helfer J.P., Kalika M., Orson J., 2000, *Management, stratégie et organisation*, Ed. Vuibert, Paris.
38. Hilton, R.H., Maher, M.W., Selto, F.S., 2003, *Cost Management – Strategies for Business Decisions*, McGraw Hill Irwin.
39. Horngren, C.T., Foster, G., Datar, S., 1997, *Cost Accounting*, Prentice Hall International Press.
40. Horngren C.T., Srikant M.D., Foster G., 2006, *Contabilitatea costurilor, o abordare managerială*, Editura Arc, Chișinău.
41. Iacob C., Băluță A., Firescu V., 2002, *Costurile: calculație, contabilizare, previziune*, Editura Fundația ”România de Măine”, București.
42. Iacob C., Ionescu I., 1996, *Contabilitate de gestiune*, Ed. Aius, Craiova.
43. Iacob C., Dracea R. M., 1998, *Contabilitate analitică și de gestiune*, Ed. Tribuna Economică nr. 122, București.

44. Ionașcu I., 2003, *Dinamica doctrinelor contabilității contemporane*, Editura Economică, București.
45. Ionașcu I., Filip A., Stere M., 2006, *Control de gestiune*, Ediția a II-a, Editura Economică, București.
46. Kaplan, R.S., Atkinson, A.A., 1998, *Advanced Management Accounting, Third edition*, Prentice Hall International Press.
47. Kaplan R.S., 2006, *Alignment: Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies*, Boston, Harvard Business Press.
48. Lorino P, 2000, *Mesure de performance*, Ed.d' Organisation.
49. Nowicki, M., *The Financial Management of Hospitals and Healthcare Organizations*, Health Administration Press, Chicago, 2008
50. Olteanu, M. (coord.), *Renașterea sistemului sanitar printr-o reformă bazată pe dovezi*, I.D. International Technoprint, București, 2005
51. Opincaru., C., Imbri, E., Gălățescu, E., *Managementul calității serviciilor în unitățile sanitare*, Editura C.N.I. Coresi, București, 2004
52. Oprea, C., Man, M., Nedelcu, M.V., *Contabilitate managerială*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2008
53. Simons R., 1995, *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, Boston.
54. Stiglitz, J., 2010, *În cădere liberă*, Editura Publica, București
55. Tabără N., Briciu S., 2012, *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*, Editura TipoMoldova, Iași
56. Tabără N., 2004, *Contabilitate și control de gestiune*, Editura Tipo Moldova, Iași, p.55.
57. Tabără N., 2006, *Modernizarea contabilității și controlului de gestiune*, Editura Tipo Moldova, Iași.
58. Van Derbeck E.J., 2002, *Principles of Cost Accounting*, South-Western Thomson Learning, USA.
59. Young, D.W., 2003, *Management Accounting in Health Care Organizations*, Jossey-Bass Publisher, San Francisco.
60. Vlădescu, C., Dragomireșteanu, A., Enăchescu, D., 2001, *Politici de alocare a resurselor și de planificare a personalului medical în sistemele de sănătate. România în context internațional*, Editura Centrul pentru Politici și Servicii de Sănătate, București.
61. Vlădescu, C., *Managementul serviciilor de sănătate*, Editura Expert, București, 2000
62. Zimmerman JL, 2003, *Accounting for decision-making and control*, International edition. Fourth edition. McGraw-Hill Irwin. Boston.

Articole de specialitate

63. Albouy, V., Davezies, L., Debrand, T., 2009, *Dynamic Estimation of Health Expenditure: A new approach for simulating individual expenditure*, Institute for Research and Information in Health Economics, Working paper, no. 20, 01, disponibil la

<http://www.irdes.fr/EspaceAnglais/Publications/WorkingPapers/DT20DynamicEstimationOfHealthExpenditure.pdf> accesat la data de 26.12. 2012

64. Andrei, T., Mitruț, C., Constantin, D., Oancea, B., 2009, *Analiza impactului procesului de descentralizare din România asupra rezultatelor din sistemul public de sănătate*, Revista Economie Teoretică și Aplicată, vol. 10(539), pp. 17-22
65. Armean, P., 2002, *Analiza sistemelor de sănătate din perspectiva calității*, Revista Management în Sănătate, nr. 3
66. Arnaboldi, M., Lapsley, I., 2004, *Modern Costing Innovations and Legitimation: A Health Care Study*, Abacus, vol. 40, issue 1, February, pp.1-19
67. Baker D., Bridges D., Hunter R., Johnson G., Krupa J., Murphy J., Sorenson K., 2002, *Guidebook to Decision Making Models*, WSRC-IM-2002, Department of Eenergy, SUA, accesat online pe site-ul http://emi-web.inel.gov/Missmg/Guidebook_2002.pdf la data de 24 iunie 2012
68. Banker R.D., Chang H., Pizzini M.J., 2004, *The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Performance Measures Linked to Strategy*, The Accounting Review, vol.79, nr. 1, p.1-23.
69. Belenesi M., Dănescu T., 2012, *Financial performance versus non financial performance. Case study at Antibiotice Trading Company Iași*, Annals of Faculty of Economics, Oradea, vol. 1, issue 1, pages 901-909.
70. Briciu S., Teiușan C., 2006, *Sistemul informațional al contabilității de gestiune*, Annales Universitatis Apulensis, Series Oeconomica, no. 8
71. Briciu S., 2007, *Responsibility center's role in practicing a performing management*, Annales Universitatis Apulensis, Series Oeconomica, no. 9
72. Briciu S., Sas F., 2006, *Identificarea cauzelor costurilor la S.C. Apulum S.A. Alba Iulia*, Annales Universitatis Apulensis, Series Oeconomica, no. 8
73. Briciu S., Căpușeanu S., Topor D., 2012, *Developments on SWOT analysis for costing methods*, International Journal Of Academic Research, Vol. 4, No., 4
74. Briciu S., Căpușeanu S., 2011, *The Increase of Performance of an Entity by the Conversion of the Hidden Costs*, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Alba Iulia, vol. 2, no. 13, 2011
75. Briciu S., Căpușeanu S., 2010, *Effective cost analysis of the Activity Based Costing (ABC) method*, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Alba Iulia, vol. 1, no. 12.
76. Bruggeman W., Everaert O., Levant Y. , *La contribution d'une nouvelle methode à la modelisation des couts: le time-driven ABC*; congres AFC. Lille, 2005 ;
77. Byford S, McDaid D, Sefton T., 2003, *Because it's worth it. A practical guide to conducting economic evaluation in the social welfare field*, Contemporary research issues. Joseph Rowntree Foundation, York, UK.

78. Cappelletti L, Khouatra D, Beck., 2007, *L'implantation d'un systeme de contrôle de gestion au sein d'entreprises liberales : cas des offices de notaires*, Congrès de l'AFC, Poitiers, France.
79. Capps, C., Dranove, D., Lindrooth, R.C., 2010, *Hospital closure and economic efficiency*, Journal of Health Economics, vol. 29, pp. 87-109, disponibil la <http://www.sciencedirect.com/> accesat la data de 19.07.2012.
80. Cardinaels, E., Roodhooft, F., van Herck, G., 2005, *Metoda ABC (Activity-Based Costing). Principiile gestiunii pe activități*, Revista Economie Teoretică și Aplicată, nr. 432.
81. Căpușeanu. S., 2004, *Drivers of cost system development in hospitals: results of a survey*, Health Policy, vol. 69, pp. 239-252, disponibil la <http://www.sciencedirect.com/> (accesat la data de 19 iulie 2012)
82. Chenhall R., Euske K.J., 2007, *The role of management control systems in planned organizational change*, Journal Accounting Organizations and Society vol.32, issues 7-8;
83. Chenhall R., 2003, *Management control system design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future*, Accounting, Organizations and Society, 28(2-3), 127-168.
84. Cokins, G., Căpușeanu, S., 2011, *Menținerea în funcțiune a unui sistem eficient ABC/ABM*, în Revista Economie Teoretică și Aplicată, vol. XVIII (2011), nr. 2(555), pp. 46-57.
85. Dima I.C., Man M., 2012, *Decisions in economic-organisational entities operating in a hostile environment*, Annals of the University of Petroșani, Economics, 12(1), 77-84, disponibil pe site-ul <http://upet.ro/annals/economics/pdf/annals-2012-part1.pdf#page=77> .
86. Doboș, C., 2008, *Finanțarea sistemelor de sănătate în țările Uniunii Europene. România în context european*, Revista Calitatea Vieții, vol. XIX, nr. 1-2, Editura Academiei Române, pp. 107-123, disponibil la <http://www.revistacalitateavietii.ro/2008/CV-1-2-2008/06.pdf> accesat la data de 27.08.2012.
87. Faridah D., Faiz G., 2012, *Beyond Productivity Measurement and Strategies: Performance Evaluation and Strategies in Services*, Working Papers halshs-00748099, HAL, accesat online pe site-ul www.ideas.repec.org , la data de 24.01.2012.
88. Haslam, C., Lehman, G., 2006, *Accounting for healthcare: Reform and outcomes*, Accounting Forum, vol. 30, pp. 319-323, disponibil la <http://www.sciencedirect.com/> accesat la data de 19.07.2012.
89. Iacob C., Cocoșilă M., 2011, *Socio-economic theory based study of business organizations dysfunctional*, International Journal of Management and Technology, Vol. 1 No. 1, disponibil la adresa <http://ijmt.yolasite.com/resources/101.pdf>.
90. Iacob C., Giurca Vasilescu L., Dracea R., 2008, *A modern approach on modeling the cost behavior by ABC/ABM method*, disponibil pe site-ul <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/11272/>.

91. Johnsen, A., 2001, *Balanced scorecard: theoretical perspectives and public management implications*, Managerial Auditing Journal, vol. 16, issue 6, pp. 319-330
92. Kaplan, R.S., 2002, *The Balanced Scorecard and Nonprofit Organizations*, *Balanced Scorecard Report*, Harvard Business Publishing Newsletters, November-December, pp. 1-4, disponibil la <http://hbr.org/product/balanced-scorecard-and-nonprofit-organizations/an/B0211A-PDF-ENG> accesat la data de 21.08.2011
93. Herath S.K., 2007, *A framework for management control research*, Journal of Management Development, Vol. 26 No. 9, pp. 895-915.
94. Herath H., Bremser W, Birnberg J., 2009, *Facilitating a team culture: a collaborative balanced scorecard as an open reporting system*, *Advances in Management Accounting Review*, vol.18, accesat online pe site-ul www.emeraldinsight.com la data de 19.07.2012.
95. Hindle D., Haraga S., Radu P., 2006, *Protocoale de practică medicală în România și Uniunea Europeană*, *Revista Management în sănătate*, nr.1, p.21-27.
96. Ionașcu I., 2002, Ionașcu I., 2002, *Contabilitatea firmelor românești în contextul integrării europene și mondializării afacerilor*”, *Convergențe economice în Uniunea Europeană*, Ed. Economică, București;
97. Ittner C.D., Larcker D.F., Randall T., 2003, *Performance Implications of Strategic Performance Measurement in Financial Services Firms* , *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, p. 715-74.
98. Kaplan R., Norton D., 2001, *Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II*, *Accounting Horizons*, vol.15, nr.2, pag. 147- 160.
99. Kaplan R.S., 2006, *Alignment: Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies*, Boston, Harvard Business Press.
100. Kaplan R.S, Norton D., 2001, *The Strategy-focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business Press, SUA.
101. Legido-Quigley H., McKee M., Nolte E., Glinos I., 2008, *Assuring the quality of health care in the European Union*, MPG Books Ltd, Bodmin, Cornwall, accesat online pe site-ul http://www.euro.who.int/data/assets/pdf_file/0007/98233/E91397.pdf la data de 12.08.2013
102. Libby T., Salterio S.E, Webb A., 2004, *The Balanced Scorecard: The Effects of Assurance and Process Accountability on Managerial Judgment*, *The Accounting Review*, Vol. 79, No. 4, pp. 1075-1094.
103. Man M., Măcriș M., 2012, *The finance perspective of the health systems in the E.U. countries*, *Annals of the University of Petroșani, Economics*, 12(1), 181-192
104. Man M., 2004, *The structure of expenses and revenues according to International Accounting Standards*, *Annals of the University of Petroșani, Economics*, 4, 147-150 disponibil online pe site-ul <http://upet.ro/annals/pdf/Annals-2004.pdf#page=147>

105. Mintzberg H., 1987, *The strategy concept I: five ps for strategy*, California Management Review, 30, 1; ABI/INFORM Global.
106. Murray CJL, Gakidou EE, Frenk J., 2000, *Response to P. Braveman et al. Bulletin of the World Health Organization*, Bulletin of the World Health Organization : the International Journal of Public Health 2000 ; 78(2): 234-235
107. Popa, L., 2006, *Performanța în sistemul public - concept, modalități de măsurare, evaluare și elaborare a bugetului instituțiilor*, Revista Profil: Concurență, Anul IX, nr. 3, pp. 11-15, disponibil la http://www.consiliulconcurentei.ro/uploads/docs/items/id6441/rev_2006_nr_3.pdf accesat la data de 14.02.2012
108. Rohm H., 2001, *Managing public sector organizations with the balanced scorecard*, Presentation, U.S. Foundation for Performance Measurement, disponibil pe site-ul www.ebalancescorecard.ro
109. Rohm H., 2001, *Improve Public Sector Results With A Balanced Scorecard: Nine Steps To Success*, accesat online pe site-ul www.balancedscorecard.org la data de 19.08.2012.
110. Scorțe, C., Farcaș, M., Bogdan, V., Balaciu, D., *Modernizarea contabilității de gestiune prin metoda ABC*, în Analele Universității din Oradea. Științe Economice, Tom XIV, 2005, p. 457
111. Smith P., 1990, *The Use of Performance Indicators in the Public Sector*, Journal of the Royal Statistical Society. Series A (Statistics in Society), Vol. 153, No. 1, p.53-72.
112. Șendroi C., Roman A.G., Roman C., 2009, *Metoda standard-cost în varianta standard-cost unic, direcție de perfecționare a contabilității de gestiune și a calculației costurilor în industria de mașini și echipamente*, www.ectap.ro, accesat în 20 decembrie 2011.
113. Ștefănescu A., Dobrin C., Calu A., Țurlea E., 2010, *Controverse privind măsurarea performanței entităților administrației publice în România*, Revista Transilvană de Științe Administrative, nr. 1, p. 225-242
114. Ștefănescu A., Dobrin C., Calu A.D., Țurlea E., 2010, *Controverse privind măsurarea performanței entităților administrației publice din România*, Revista Transilvană de Științe Administrative, nr.1, p.225-242.
115. Vlădescu, C., Astărăstoae, V., Scîntee, S.G, 2010, *Un sistem sanitar centrat pe nevoile cetățeanului. România. Serviciile spitalicești, asistența primară și resursele umane. Soluții (III)*, Revista Română de Bioetică, vol. 8, nr. 4, Octombrie-Decembrie 2010, disponibil la http://www.bioetica.ro/atdoc/RRBv8n4_2010_Vlădescu_RO.pdf accesat la data de 30.07.2012.
116. Volkán, I.R., Tiron Tudor, A., Pete, Șt., Cardoso V., 2009, *Is Balanced Scorecard and Strategy a Successful Couple in Organization's Every Day Activity?*, International Journal of Business Strategy, no. 9(1), pp. 173-182

Alte surse

- 117.***, HCl, Pareto Analysis, <http://www.hci.com.au/hcsite2/toolkit/paretos.htm> , accesat la data de la 23 februarie 2012

- 118.*** Costurile acoperite, accesat online pe site-ul <http://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=570&langId=ro> la data de 15.06 2012.
- 119.*** Sistemul DRG, disponibil pe site-ul <http://www.drg.ro/index.php?p=drg>, accesat la data de 31 .01.2012.
- 120.***, Raportul de activitate al Spitalului Județean de Urgență Alba, 2012, www.spitalalba.ro
- 121.***, 2011, Dicționarul explicativ al limbii române, accesat online pe site-ul www.dexonline.ro, la data de 12.03.2012.
- 122.***, 1977, *Le contr l interne*, studiu prezentat cu ocazia celui de-al 32 –lea Congres Național al Experților Contabili.
- 123.***, G. Solle, 2011, *Evolution of management control*, prezentată la Școala de Vară, Iulie 2011, Alba Iulia.
- 124.***, Școala Națională de Sănătate Publică și Management Sanitar, 2006, Managementul spitalului, Editura Public H Press, București.
- 125.***, Dragomirescu S., *Controlul de gestiune în economia modernă*, Teză de doctorat, conducător științific prof. univ. dr. Neculai Tabără, Universitatea Al. I. Cuza Iași, 2010
- 126.***, Guinea F., 2009, *Analiza comparativă a obiectivelor și instrumentelor controlului de gestiune la nivel internațional, modalitate de proiectare a unui program de reformă a contabilității manageriale în țara noastră*, Teză de doctorat, conducător științific Prof. dr. Niculae Feleagă, ASE București.
- 127.***, Gheonea V., 2012, *Instrumente ale contabilității manageriale utilizate în instituții publice din sistemul sanitar românesc*, Teză de doctorat, conducător științific Georgescu Iuliana, Universitatea Al.I.Cuza Iași.
- 128.***, Haraga S., 2009, *Alocarea resurselor către spitale pe baza costurilor standard pe grupe de diagnostic*, Teza de doctorat, conducător științific Țurlea Eugen, Academia de Studii Economice, București.
- 129.***, Euro Health Consumer Index 2012 Report, disponibil la <http://www.healthpowerhouse.com/files/Report-EHCI-2012.pdf> accesat la data de 16.08.2013
- 130.***, World Health Organization, Department of Health Statistics and Informatics, World Health Statistics 2010, disponibil la http://www.who.int/gho/publications/world_health_statistics/EN_WHS10_Full.pdf accesat la data de 23.03. 2012
- 131.***, World Health Organization, Department of Health Statistics and Informatics, World Health Statistics 2011, disponibil la http://www.who.int/whosis/whostat/EN_WHS2011_Full.pdf accesat la data de 23.03.2013
- 132.***, World Health Organization, Global Health Expenditure Database, NHA indicators, disponibil la <http://apps.who.int/nha/database/> accesat la data de 15.08.2013.
- 133.*** Legea finanțelor publice nr. 500/2002, cu modificările și completările ulterioare.
- 134.***, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice Nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în

- Monitorul Oficial nr. 766 bis din 10 noiembrie 2009 cu modificările și completările ulterioare.
- 135.***, HG 1151/2012 pentru aprobarea Normelor metodologice privind modul de organizare și exercitare a controlului financiar de gestiune, publicată în Monitorul Oficial nr. 808 din 3 decembrie 2012.
- 136.***, Hotărârea Guvernului nr. 866/2002, cu modificările ulterioare, Hotărârii Guvernului nr. 867/2002, cu modificările și completările ulterioare, Hotărârii Guvernului nr. 1.096/2002 și Ordonanței Guvernului nr. 70/2002, cu modificările și completările ulterioare.
- 137.***, Hotărârea Guvernului nr. 151 din 23 februarie 2011 privind aprobarea Planului național de paturi pentru perioada 2011-2013, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 155 din 3 martie 2011.
- 138.***, Legea 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, publicată în Monitorul Oficial nr. 372 din 28 aprilie 2006 cu modificările și completările ulterioare.
- 139.***, Ordinul Ministrului Sănătății nr. 408/160/2006 privind modificarea și completarea Ordinului ministrului sănătății și al președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr. 56/45/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Contractului-cadru privind condițiile acordării asistenței medicale în cadrul sistemului de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2005, cu modificările și completările ulterioare, publicat pe site-ul www.drg.ro, accesat la data de 16.03.2013
- 140.***, Ordinul Ministerului Sănătății nr. 972 din 28 iunie 2010 pentru aprobarea Procedurilor, standardelor și metodologiei de acreditare a spitalelor, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 467 din 7 iulie 2010
- 141.***, Ordin Nr. 106 din 22 martie 2007 pentru aprobarea utilizării aplicației de colectare a setului minim de date la nivel de pacient în regim de spitalizare de zi – Spitalizare Zi, emis de Casa Națională de Asigurări de Sănătate, publicată în Monitorul Oficial Nr. 228 din 3 aprilie 2007
- 142.*** Norma metodologică din 16.07.2010 pentru elaborarea bugetului de venituri și cheltuieli al spitalului public, elaborată de Ministerul Sănătății, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 529 din 29.07.2010, cu modificările și completările ulterioare.
- 143.*** Ministerul Sănătății, Raportul de activitate pentru anul 2010, accesat online pe site-ul <http://www.ms.gov.ro/?pag=206> la data de 21 iunie 2012
- 144.***, HOTĂRÂRE Nr. 303 din 23 martie 2011 pentru aprobarea Strategiei naționale de raționalizare a spitalelor, publicată în Monitorul Oficial nr. NR. 223 din 31 martie 2011
- 145.***, OUG 94/2011 privind organizarea și funcționarea inspecției economico-financiare la operatorii economici. Ordonanța de urgență 94/2011, publicată în Monitorul Oficial nr. 799 din 11 noiembrie 2011.

- 146.***, Ordinul nr. 424/2013 pentru modificarea anexei nr. 2 la Ordinul ministrului sănătății nr. 323/2011 privind aprobarea metodologiei și a criteriilor minime obligatorii pentru clasificarea spitalelor în funcție de competență
- 147.***, Ordinul Nr.286 din 28.03.2012 pentru modificarea Ordinului ministrului sănătății publice nr. 112/2007 privind criteriile de performanță în baza cărora contractul de management poate fi prelungit sau poate înceta înainte de termen, Monitorul oficial, nr.214 din 30 martie 2012.
- 148.***, Ordin nr. 1.423 din 30 octombrie 2012 privind modificarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial, publicat în Monitorul Oficial, nr. 793, din 26 noiembrie 2012.
- 149.***, Ordin nr. 1.423 din 30 octombrie 2012 privind modificarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea *Codului controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial*, publicat în Monitorul Oficial, nr. 793, din 26 noiembrie 2012.
- 150.*** Ministerul Sănătății, 2013, Comunicat de presă - Ministerul Sănătății începe dezbaterile publice în teritoriu, Calendar, 25.08.2013.
- 151.***, Ministerul Afacerilor Externe, 2013, *Short progress report on the implementation of the national reform programme 2011-2013*, accesat online pe site-ul http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/nd/prgrep2013_romania_en.pdf la data de 23.08.2013
- 152.***, Decizia nr.1 din 18.01.2013 a Consiliului Național al Colegiului Medicilor din România, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 112/27.02.2012.
153. www.ms.gov.ro , accesat la data de 12.03.2013
154. www.casalba.ro
155. <http://www.who.int/en/> , accesat în 01.01.2013
156. www.drg.ro, accesat la data de 23.02.2013.
157. www.ms.gov.ro, accesat la data de 14.04.2013.
158. www.eurostat.com accesat online la data de 13.06.2012