



ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE DIN MOLDOVA

Cu titlu de manuscris
C.Z.U.: 657:378.094(478)(043)

LILIANA ȚURCANU

**PROBLEMATICI ALE CONTABILITĂȚII ÎN INSTITUȚIILE DE
ÎNVĂȚĂMÂNT SUPERIOR CU AUTONOMIE FINANCIARĂ**

522.02 „CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ”

Rezumatul tezei de doctor în științe economice

CHIȘINĂU, 2025

Teza a fost elaborată în cadrul departamentului „Contabilitate, Audit și Analiză economică” a Academiei de Studii Economice din Moldova.

Conducător științific:

GRIGOROI Lilia, doctor în științe economice, conferențiar universitar, ASEM.

Componența Comisiei de susținere publică a tezei de doctor:

1. **Președinte - MIHAILA Svetlana**, doctor în științe economice, conferențiar universitar, specialitatea științifică 522.02 Contabilitate; Audit; Analiză economică, Director Școala Doctorală ASEM;
2. **Conducător de doctorat – GRIGOROI Lilia**, doctor în științe economice, conferențiar universitar, specialitatea științifică 522.02 Contabilitate; Audit; Analiză economică, ASEM;
3. **Referent oficial – LAZARI Liliana**, doctor în științe economice, conferențiar universitar, specialitatea științifică 522.02 Contabilitate; Audit; Analiză economică, ASEM;
4. **Referent oficial – DOLGHI Cristina**, doctor în științe economice, profesor universitar, specialitatea științifică 522.02 Contabilitate; Audit; Analiză economică, USM;
5. **Referent oficial – FRUMUSACHI Ludmila**, doctor în științe economice, conferențiar universitar, specialitatea științifică 522.02 Contabilitate; Audit; Analiză economică, USPEE „Constantin Stere”;
6. **Referent oficial – BLIDIȘEL Rodica**, doctor în științe economice, conferențiar universitar, Domeniul Contabilitate, Universitatea de Vest din Timișoara.

Susținerea va avea loc la data de 23 octombrie 2025, ora 14.00, în ședința **Comisiei de susținere publică a tezei de doctor** din cadrul Academiei de Studii Economice din Moldova, pe adresa: MD-2005, mun. Chișinău, str. G. Bănulescu-Bodoni, 59, etajul 1, 104, (blocul B).

Teza de doctor și rezumatul pot fi consultate la Biblioteca Științifică a Academiei de Studii Economice din Moldova (<https://irek.ase.md/>) și pe pagina web a ANACEC (www.anacec.md).

Rezumatul a fost expedit la 22 septembrie 2025.

Președinte al Comisiei de susținere publică a tezei de doctor:

doctor în științe economice,
conferențiar universitar



MIHAILA Svetlana

Conducător științific:

doctor în științe economice,
conferențiar universitar



GRIGOROI Lilia

Autor



ȚURCANU Liliana

© Țurcanu Liliana, 2025

CUPRINS

REPERELE CONCEPTUALE ALE CERCETĂRII	4
CONȚINUTUL TEZEI	8
CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI	21
BIBLIOGRAFIE	25
LISTA PUBLICAȚIILOR ȘTIINȚIFICE ALE AUTORULUI LA TEMA TEZEI	27
ADNOTARE	30

REPERELE CONCEPTUALE ALE CERCETĂRII

Actualitatea temei de cercetare și importanța problemei abordate. În realitatea actuală, definită de viteza informației și de complexitatea provocărilor globale, capitalul uman reprezintă cea mai prețioasă resursă. Pentru Republica Moldova, aflată în proces de transformare și aliniere la standardele europene, învățământul superior este un pilon fundamental al dezvoltării durabile și al integrării europene.

Instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova traversează un proces complex de reformare structurală, normativă și financiară, orientat spre alinierea la standardele Spațiului European al Educației. Acest proces presupune modernizarea cadrului normativ și a mecanismelor de finanțare, având drept obiectiv consolidarea calității educației.

Tranziția la autonomia financiară a redefinit în totalitate sistemul contabil, dar și mecanismele de organizare, administrare și raportare financiară ale resurselor universitare. Această reformă a marcat tranziția de la contabilitatea de casă, specifică entităților publice, la Standarde Naționale de Contabilitate, specifice sectorului privat. Din perspectiva contabilă reforma a generat așteptări de oportunități semnificative de îmbunătățire a transparenței financiare și consolidarea responsabilității manageriale în gestionarea resurselor financiare, dar a scos în evidență și deficiențe, la fel de semnificative, a organizării proceselor contabile, a experienței de aplicare a SNC, a resurselor umane, etc. Aceste deficiențe au afectat și continuă să afecteze capacitatea instituțiilor de învățământ de a implementa eficient practicile contabile și de a asigura calitatea informațiilor financiare. Așteptările acestei reforme a contabilității erau de modernizarea practicilor de evidență financiară în învățământul superior. Pe parcursul implementării s-a constatat că sistemul contabil bazat pe SNC reflectă într-un mod mai puțin adecvat situația instituțiilor publice de învățământ superior.

Astfel, procesul de reformare necesită adaptări semnificative și poate fi caracterizat ca unul de lungă durată. Oricum direcția strategică rămâne orientată spre armonizarea cu standardele internaționale și europene de raportare financiară pentru sectorul public, ceea ce presupune consolidarea cadrului metodologic contabil, eficientizarea proceselor de evidență și promovarea unei culturi contabile bazate pe calitate, responsabilitate și transparență în raportarea financiară.

Actualitatea și importanța temei de cercetare derivă din necesitatea de a formula și propune recomandări de soluționare a problematicilor contabile identificate și a propune un cadru contabil generalist adaptat pentru ținerea contabilității în instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară.

Descrierea situației în domeniu și identificarea problemelor cercetării. Contabilitatea în instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară reprezintă un subiect puțin explorat în literatura de specialitate din Republica Moldova. Primele abordări academice le regăsim în cercetările E. Taban (2009) și T. Tuhari și E. Taban (2011), însă acestea au fost efectuate anterior tranziției la autonomie financiară și la contabilitatea bazată pe SNC.

Ulterior, problematica a fost abordată de savanții autohtoni și străini: Grigori L., Mihaila S., Bădicu G., Taban E., Tiron-Tudor A., Blidișel R., Drăgușin C. P., Paschia (Dincă) L., Brusca I., Labrador M., Agasisti E., Arnaboldi M., Boitier M., Rivière A., Aghion P., Broadbent J., Cropper P., Cook R., Modell S., Granof M.H., Platt D.E., Vaysman I., Kaplan R.S., Atkinson A.A., Anthony R.N., Young D.W., Parker L.D., Guthrie J., Marginson S. și Hoque Z.

Cercetările internaționale sunt în mare măsură axate pe adaptarea sistemelor contabile universitare la principiile IPSAS, care însă pentru moment nu se aplică în Republica Moldova.

Realitatea contabilă a instituțiilor publice de învățământ superior atestă probleme fundamentale de ordin metodologic și normativ: ambiguități în recunoașterea și contabilizarea veniturilor, neclarități în contabilitatea patrimoniului privind delimitarea, evaluarea și amortizarea, deficiențe în calculația și alocarea costurilor, lipsa consolidărilor metodologice și dezvoltarea incipientă a contabilității de gestiune. Politicile contabile sunt tratate superficial, neadaptate specificului instituțional, iar necesitatea introducerii unor instrumente moderne de raportare devine tot mai evidentă.

Scopul cercetării constă în investigarea principalelor problematici ale contabilității în instituțiile publice de învățământ superior, cu accent pe identificarea disfuncționalităților, analiza cauzelor acestora și formularea de soluții pentru optimizarea proceselor contabile și creșterea transparenței financiare. În vederea atingerii scopului propus, au fost stabilite următoarele **obiective** de cercetare:

- analiza diacronică a evoluției contabilității în instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova și evaluarea funcționalității sale ca instrument de fundamentare a deciziilor;
- investigarea interdependenței dintre gradul de autonomie financiară și paradigma contabilă a instituțiilor publice de învățământ superior;
- analiza gradului de adecvare a cadrului normativ contabil la realitățile instituțiilor publice de învățământ superior în vederea fundamentării unei reconfigurări a contabilității pentru instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova;
- evaluarea critică a modului de înregistrare contabilă a finanțărilor în instituțiile publice de învățământ superior, inclusiv a diferențelor între finanțările bugetare și extrabugetare.
- explorarea ambiguităților și a neconformităților în tratamentele contabile aferente patrimoniului instituțiilor de învățământ și sistematizarea acestora în funcție de baza lor normativă;
- elaborarea și testarea indicatorilor de evaluare a eficacității politicilor contabile în instituțiile publice de învățământ superior în scopul elaborării unor recomandări de optimizare;
- determinarea limitelor contabilității manageriale și a metodelor de calculație a costurilor în contextul misiunii academice și elaborarea unui model conceptual-metodologic pentru alocarea și managementul costurilor pe obiecte de calculație;
- analiza oportunității implementării raportării integrate și de sustenabilitate în instituțiile publice de învățământ superior, în vederea consolidării transparenței și responsabilității publice.

Ipoteza de cercetare presupune că principala sursă a problematicilor contabile din instituțiile publice cu autonomie financiară o constituie dualismul normativ, aplicarea unui cadru de reglementare specific entităților de drept privat pe un fond de guvernare specific sectorului public, ceea ce generează inconsecvențe în tratamentele contabile și reduce relevanța informațiilor financiare.

Metodologia de cercetare se bazează pe o abordare mixtă, îmbinând metode calitative și cantitative pentru o înțelegere complexă a contabilității în instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova.

Cercetarea calitativă s-a realizat prin: revizuirea sistematică a literaturii științifice naționale și internaționale, consultând baze de date specializate (Web of Science, ResearchGate, ProQuest, Google Scholar, Instrumentul Bibliometric Național); analiza comparativă multi-nivelară a cadrului normativ: instituțional, național, european și internațional; interviuri semi-structurate cu contabili-șefi, specialiști financiar-contabili și prorectori cu atribuții economice; focus-grupuri cu cadre didactice în funcții administrative și personal financiar-contabil.

Cercetarea cantitativă a fost realizată prin aplicarea unui chestionar online, elaborat pe platforma Google Forms și a inclus 21 de întrebări formulate în diferite formate (închis, deschis, grilă de tip Likert, răspunsuri multiple). Chestionarul a fost distribuit prin e-mailuri instituționale și rețele sociale, obținându-se răspunsuri complete de la 75 de respondenți din toate 12 instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova, în perioada decembrie 2024 - aprilie 2025. Datele au fost prelucrate prin analiza descriptivă și econometrică (model de regresie liniară multiplă).

Problemele științifice importante soluționate rezidă în identificarea și propunerea unui set de metodologii pentru soluționarea problematicilor contabile persistente în instituțiile publice de învățământ superior. Principalele contribuții includ: judecăți contabile și algoritme metodologice de înregistrări contabile care clarifică evidența finanțărilor complexe și a categoriilor specifice de active patrimoniale; conceptul metodologic de calculație și alocare a costurilor universitare care soluționează disfuncționalitățile de alocare inefficientă și lipsa de transparență, asigurând o distribuție echitabilă a banilor publici; sistemul de indicatori pentru evaluarea eficacității politicilor contabile care anticipează riscurile de ineficiență și raportări eronate; concepția de aplicare a SNCSP care argumentează evitarea problematicilor de corelație între contabilitatea de angajamente și principiile de execuție bugetară.

Noutatea și originalitatea științifică a cercetării rezidă în extinderea ariei de cercetare a contabilității în instituțiile publice de învățământ superior peste perimetrul contabilității bugetare prin următoarele contribuții:

- taxonomia comprehensivă a problemelor contabile bazată pe analiza cauzală a contextului și factorilor de influență, depășind abordarea descriptivă și fragmentată;
- conceptualizarea unui model econometric pentru cuantificarea influenței exercitate de diferitele moduri de organizare a contabilității de gestiune și de anumite constrângeri organizaționale asupra scorului de percepție privind impactul digitalizării asupra contabilității de gestiune;
- modelul logic de raționament profesional sub forma unui algoritm metodologic de înregistrări contabile pentru tranzacțiile complexe, care asigură reprezentarea fidelă a performanței financiare și reduce riscul de erori și interpretări neunitare;
- conceptul metodologic integrat și adaptat pentru calculația costurilor în instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova, care ar permite soluționarea acestei probleme;
- sistemul integrat de indicatori pentru evaluarea multidimensională a eficacității politicilor contabile, oferind un instrument pentru consolidarea calității informației financiare și trecerea la o contabilitate orientată spre performanță.

Semnificația teoretică a tezei rezidă în consolidarea și dezvoltarea bazei metodologice a contabilității specifice instituțiilor publice de învățământ superior și în fundamentarea unui concept de aplicare a practicilor internaționale bazate pe IPSAS. Contribuția teoretică se manifestă

prin: evaluarea critică a cadrului teoretico-normativ existent și aprecierea aplicabilității și limitelor Standardelor Naționale de Contabilitate în funcție de specificul universitar; fundamentarea teoretică a contabilității de gestiune, demonstrând necesitatea acesteia și evidențiind bazele aplicative, cu accent pe calculația costurilor; dezvoltarea unui model conceptual de calculație a costurilor adaptat activităților universitare, fundamentat pe experiența internațională și abordări multidisciplinare; elaborarea conceptului de politici contabile eficiente prin definirea caracteristicilor acestora și fundamentarea unui set de indicatori pentru evaluarea eficacității.

Valoarea aplicativă a cercetării rezidă în: oferirea de soluții practice pentru contabilitatea veniturilor, cheltuielilor și a costurilor provenite din variate surse de finanțare în forma unor algoritme metodologice de înregistrări contabile, care pot servi drept ghid/îndrumări pentru o contabilitate și raportare fiabilă a poziției și performanței financiare a instituțiilor; aplicarea unui instrument econometric capabil să testeze ipoteze și să identifice care factori organizaționali accelerează sau frânează percepția pozitivă a transformării contabilității de gestiune sub impactul digitalizării; proiectarea unor algoritme de înregistrări contabile pentru tranzacțiile complexe aferente patrimoniului, în speță, a patrimoniului primit cu drept de proprietate, primit în gestiune economic, fondului de cărți, alte elemente contabile directe și/sau indirecte legate de patrimoniu, care vor sprijini instituțiile în elaborarea politicilor contabile și prezentarea unei imagini fidele a realității economice a acestora; propunerea de aplicare a conceptului de politici contabile eficiente în vederea transferului de funcții de la doar un procedeu de înregistrare a tranzacțiilor într-un instrument strategic pro activ de management și guvernanță; proiectarea metodologiei de calculație a costurilor specifică instituțiilor publice de învățământ superior, care sprijină instituțiile să implementeze eficient cadrul normativ bazat pe finanțarea costului per student și să devină instituții eficiente, transparente și sustenabile, capabile să funcționeze într-un mediu competitiv și autonom.

Rezultatele științifice principale înaintate spre susținere rezidă în:

- fundamentarea științifică și metodologică a raționamentelor și algoritmilor de înregistrări contabile pentru diversele surse complexe de finanțare, contribuind la îmbunătățirea politicilor contabile, creșterea gradului de transparentă și credibilitate a informațiilor în procesul decizional;
- clarificarea în aspect metodologic a judecăților contabile pentru contabilizarea unor categorii de active specifice patrimoniului instituțiilor publice de învățământ superior pentru a soluționa ambiguitățile generate de dualismul cadrului normativ, contribuind la conformitatea legală și respectarea principiilor de bună guvernanță financiară;
- argumentarea reconfigurării contabilității în contextul tranziției la SNCSP pentru alinierea la acquis-ul comunitar și exigențele de transparență și comparabilitate cu bunele practici europene, care vor contribui la modernizarea gestiunii financiare și managementul responsabil al resurselor;
- proiectarea conceptului metodologic de calculație și alocare a costurilor per student, per program de studiu, per activitate în instituțiile publice de învățământ superior în vederea aplicării în managementul bazat pe date, eficiență și sustenabilitate, care ar permite fundamentarea politicilor educaționale și a finanțărilor echitabile și transparente, sporirea gradului de responsabilitate publică, abordarea eficientă a resurselor, evaluarea performanței și justificarea taxelor de studii;

- abordarea standardelor de sustenabilitate în contextul real al instituțiilor publice de învățământ pentru aplicarea voluntară oferind o perspectivă nouă asupra modului în care instituțiile pot integra acestea printr-o raportare integrată.

Implementarea rezultatelor științifice. Recomandările și sugestiile autorului aferente rezultatelor științifice ale cercetării au fost implementate de către Academia de Studii Economice din Moldova, Universitatea de Stat de Medicină și Farmacie „Nicolae Testemițanu”, Universitatea de Stat „Bogdan Petriceicu Hașdeu” din Cahul, Ministerul Finanțelor.

Aprobarea rezultatelor cercetării. Rezultatele cercetării au fost prezentate și aprobate la 10 conferințe și simpozioane științifice internaționale organizate în țară și peste hotare. De asemenea, cercetările au fost recunoscute la nivel național și internațional, premiate la Saloane de creativitate și inovație: Expoziția Internațională de Inovație și Transfer Tehnologic „Excellent Idea”, Chișinău, R. Moldova, 2024 - Premiul I și Medalie de aur; European Exhibition of Creativity and Innovation „Euroinvent”, Iași, România, 2025 - Premiul III și Medalie de bronz.

Publicații la tema tezei. Rezultatele cercetării au fost publicate în 14 lucrări științifice cu un volum de 18,15 coli de autor, din care 1 capitol de manual, 10 comunicări publicate la foruri științifice de specialitate din Republica Moldova și de peste hotare, și 3 articole în reviste științifice de profil.

Volumul și structura tezei. Teza cuprinde adnotarea, în limbile română, engleză și rusă, introducere, lista tabelor, lista figurilor, lista abrevierilor, trei capitole, concluzii și recomandări, bibliografie din 327 de surse. Conținutul este expus pe 139 de pagini text de bază, 19 tabele, 26 de figuri, 2 formule și 17 anexe.

Cuvinte-cheie: instituții publice de învățământ superior, autonomie financiară, patrimoniu universitar, venituri universitare, contabilitate de gestiune, calculația costurilor, politici contabile, raportare financiară, raportare integrată și de sustenabilitate, management universitar, transparență financiară, guvernare academică, standarde naționale contabile, IPSAS.

CONȚINUTUL TEZEI

În **Introducere** este argumentată actualitatea și relevanța cercetării, importanța problemei științifice abordate în congruență cu scopul, obiectivele și metodologia de cercetare aplicată, precum și valoarea teoretică și aplicativă a rezultatelor științifice propuse drept soluții pentru problemele abordate.

În capitolul 1 **„Evoluția și funcționalitatea contabilității în instituțiile publice din învățământul superior cu autonomie financiară”** se întreprinde un demers analitic asupra transformării contabilității în sectorul universitar.

În contextul implementării autonomiei financiare în instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova contabilitatea acestora a cunoscut o transformare majoră, migrând de la un sistem de contabilitate bugetară, axat pe contabilitatea de casă, execuția bugetară și controlul cheltuielilor publice, către un sistem bazat pe contabilitatea de angajamente, construit pentru entitățile de drept privat și guvernat de Standardele Naționale de Contabilitate (SNC). În aceste noi condiții pentru instituțiile de învățământ superior sistemul contabilității de casă era incompatibil cu responsabilitățile manageriale, subminând autonomia financiară. Tranziția către SNC urma să ofere instituțiilor publice de învățământ superior pârghiile informaționale necesare pentru a-și exercita autonomia în mod eficient și responsabil.

Analiza practicilor contabile curente din instituțiile publice de învățământ superior relevă că, deși cadrul normativ contabil a fost reformat, cultura managerială nu a progresat și în multe cazuri contabilitatea a fost și este abordată ca un exercițiu formal de conformitate. Instituțiile au continuat și continuă să oscileze între cerințele restrictive ale raportării bugetare și SNC.

Evoluția cadrului normativ contabil aplicabil instituțiilor publice de învățământ superior cu autonomie financiară din Republica Moldova, prezentat în figura 1, poate fi caracterizată ca un parcurs inconsecvent și fragmentat, marcat de o instabilitate legislativă care a generat incertitudine și a împovărat consolidarea unor practici contabile stabile. Abrogarea în 2014, doar după un an de folosire, a unor SNC și înlocuirea lor imediată cu noile SNC a forțat instituțiile de învățământ să încerce să se adapteze rapid la paradigme noi, chiar dacă cele vechi încă nu fuseseră asimilate pe deplin. Mai mult de atât, noile standarde au fost supuse și ele unor amendamente, inclusiv repetate, care, deși menite să corecteze omiteri, au creat o lipsă de predictibilitate pentru contabili și au complicat aplicarea consecventă a politicilor contabile.

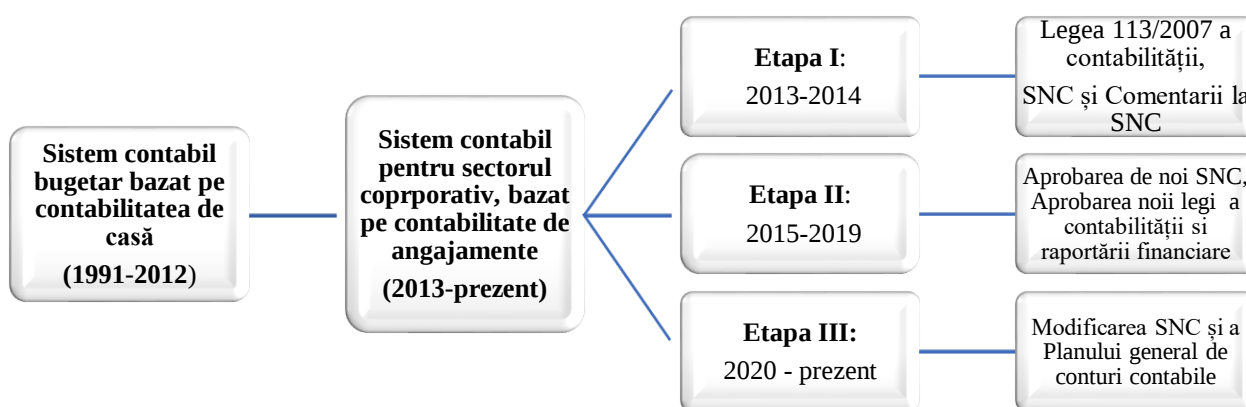


Fig.1. Evoluția contabilității în instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova (1991-prezent).

Sursa: elaborată de autor.

Dificultatea implementării și aplicării SNC a constat și persistă în transpunerea practică într-un mediu cu inerție și rezistență la schimbare. Varietatea și complexitatea activităților instituțiilor de învățământ superior în raport cu SNC necesită și impune emitere de judecăți bazate pe raționamentul profesional cu care majoritatea managerilor și contabililor nu erau și încă nu sunt familiarizați. În contabilitatea bazată pe SNC contabilul nu mai este doar un executant al normelor, ci un profesionist care trebuie să analizeze contextul economic, juridic și instituțional al fiecărei tranzacții pentru a asigura conformitatea, relevanța și fidelitatea informațiilor financiare, adică trebuie să aplice raționamentul profesional. În tabelul 1 se prezintă dimensiunile raționamentului profesional în funcție de sistemul contabil aplicat.

Tabelul 1. Dimensiunea raționamentului profesional în aplicarea sistemelor contabile

Sistemul contabil bugetar	Sistemul contabil bazat pe SNC
Logica de conformitate strictă – aplicarea strictă a reglementărilor bugetare fără interpretări.	Logica economică flexibilă – raționament economic adaptabil, cu interpretări flexibile ale cadrului legal în funcție de realitățile economice.
Raționament orientat spre control – decizia contabilă vizează transparența bugetară și controlul cheltuielilor publice.	Raționament orientat spre performanță – decizia contabilă urmărește imaginea fidelă și relevanța informației pentru utilizatori.
Perspectivă anuală/bugetară – focus pe execuția bugetului în exercițiul financiar curent.	Perspectivă pe termen lung – viziunea strategică conformă cu principiul continuității activității și a impactului pe mai multe exerciții.
Prioritatea legalității – conformitate deplină cu normele bugetare și exigențele de autorizare a cheltuielilor.	Prioritatea relevanței - furnizarea de informații relevante, fiabile și comparabile pentru luarea deciziilor.
Interpretare uniformă - aplicarea identică a reglementărilor în toate situațiile similare.	Interpretare contextuală – adaptarea principiilor la specificul fiecărei situații economice concrete.
Obiectiv de raportare – demonstrarea utilizării corecte și legale a fondurilor publice.	Obiectiv informațional – prezentarea completă a poziției financiare și a performanțelor instituției.

Sursa: elaborat de autor

Pornind de la conceptul autonomiei financiare descris în cadrul normativ (figura 2) și abordările din publicațiile științifice am elaborat o definiție integrată a conceptului, după cum urmează: autonomia financiară universitară reprezintă capacitatea instituțională de a gestiona în mod independent și strategic resursele în vederea optimizării performanței academice și a atingerii obiectivelor de excelență, exercitată în cadrul unui sistem echilibrat de responsabilitate și transparență, adaptat la particularitățile contextului național și instituțional și orientat către sustenabilitate pe termen lung.

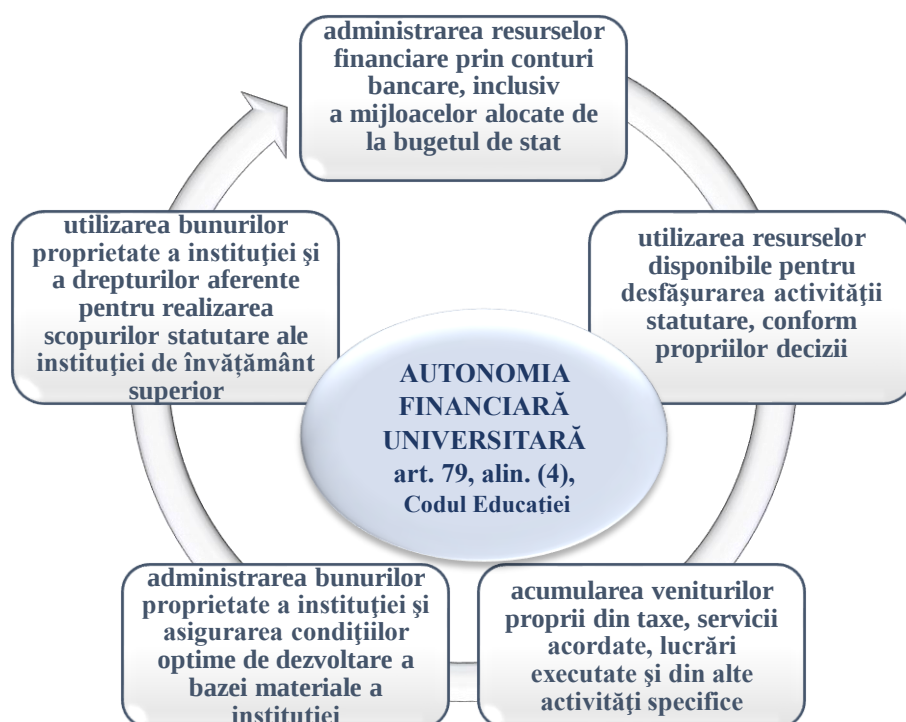


Fig. 2. Componentele autonomiei financiare universitare

Sursa: elaborată de autor

Autonomia financiară și sistemul contabil se află într-o relație de cauzalitate și consolidare reciprocă. Autonomia sporită creează presiune pentru adoptarea unui sistem contabil mai avansat, care, la rândul său, facilitează exercitarea unei autonomii financiare mai avansate. Responsabilitatea publică mediază această relație, întrucât o autonomie sporită implică și presiunea unei gestiuni transparente și eficiente. Se configurează astfel un cerc virtuos în care un sistem contabil adecvat generează transparență, aceasta consolidează încrederea și legitimitatea autonomiei, iar autonomia facilitează eficiența și performanța instituțională. Putem puncta că în Republica Moldova s-a creat o situație în care un sistem contabil performant a fost ajustat la un sistem de autonomie financiară limitată, iar tensiunile și presiunile în dualitatea normativă a condus la o arhitectură rebutată a sistemului contabil (figura 3).

Elementele și funcțiile contabilității de gestiune, indispensabile pentru analiza costurilor, utilizarea eficientă a resurselor și susținerea controlului managerial sunt integrate insuficient în sistemul actual de contabilitate și raportare. Această neglijare perpetuează o abordare contabilă predominant formală, în detrimentul unei gestiuni orientate spre performanță, sustenabilitate și eficiență instituțională.

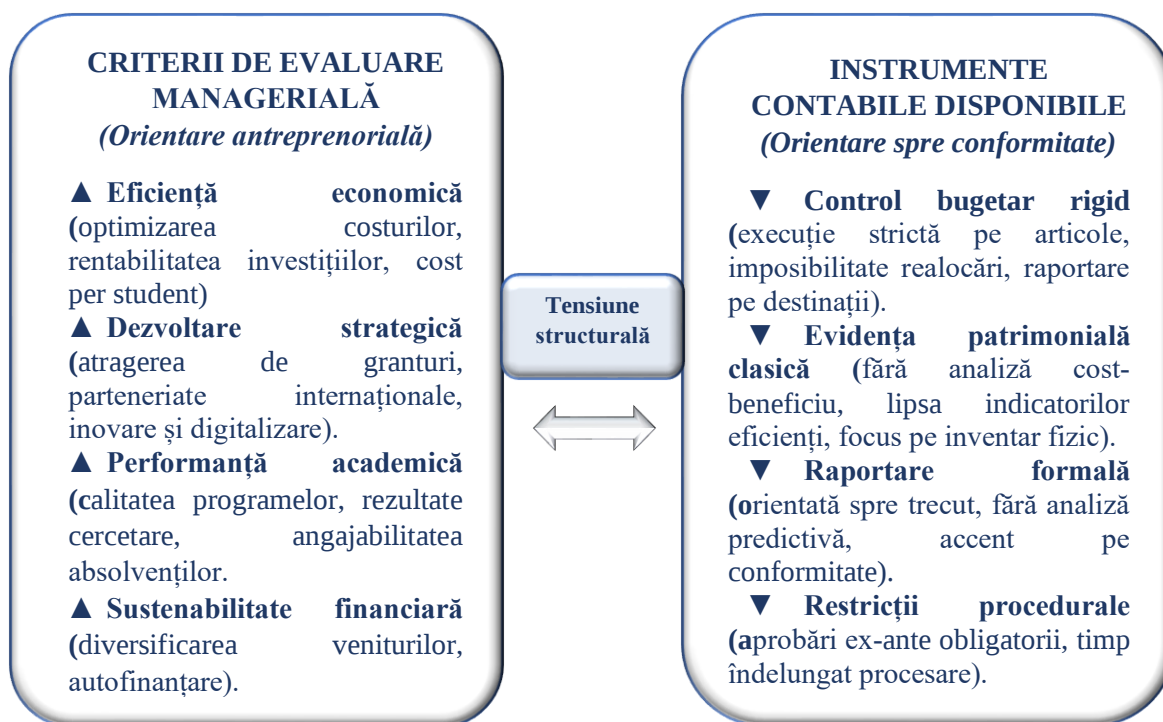


Fig. 3. Dualitatea normativă a sistemului financiar-contabil universitar

Sursa: elaborată de autor

Procesul de elaborare a bugetelor în instituțiile de învățământ superior autohtone se caracterizează printr-o fragmentare structurală și funcțională, fiind construit pe informații provenite din contabilitate, însă fără o integrare directă și coerentă cu sistemul contabil. În lipsa unei conexiuni structurale și automatizate, apar frecvent desincronizări între datele contabile și cele bugetare, ceea ce conduce la inconsistențe informaționale, dificultăți în monitorizarea execuției bugetare și o eficiență operațională limitată. Mai mult, procesul de colectare și prelucrare a datelor contabile pentru scopuri bugetare se realizează, în majoritatea cazurilor, manual sau prin proceduri de import-export neautomatizate, ceea ce sporește riscul de erori, întârzieri și utilizări a

unor informații depășite. Această abordare limitată afectează capacitatea instituțiilor de învățământ superior de a implementa un control bugetar în timp real și de a beneficia de un suport decizional prospectiv, bazat pe date fiabile și actualizate. În consecință, se reduce flexibilitatea managerială, se consumă resurse suplimentare și se diminuează potențialul de adaptare strategică la schimbările din mediul academic, social, economic.

În instituțiile publice de învățământ superior interconectarea între politicile contabile și sistemul financiar-contabil este deficitară, ceea ce afectează coerența și eficiența proceselor financiare. Politicile contabile, care ar trebui să ghideze configurarea și funcționarea sistemului software, nu sunt tratate ca instrumente active de management. Această separare generează erori, ineficiențe, limitează transparența managerială, capacitatea de alocare eficientă a resurselor și atragerea finanțărilor competitive. În contextul evoluției finanțării bazate pe performanță și al procesului de aderare la UE este esențială o aliniere mai coerentă între politicile contabile și sistemele informatice pentru a susține sustenabilitatea instituțională pe termen lung.

Sistemul informațional contabil din instituțiile publice de învățământ superior este marcat de o scindare fundamentală între contabilitatea financiară, orientată spre conformitate externă și raportarea bugetară, axată pe controlul execuției bugetare. Această fragmentare generează un vid informațional, accentuat de subutilizarea contabilității de gestiune, care privează instituțiile de instrumentele necesare pentru analiza costurilor, evaluarea performanței instituționale, ceea ce compromite fundamentarea deciziilor strategice. Spre deosebire de cadrul național, standardele internaționale (IPSAS/EPAS) promovează o arhitectură informațională unitară, indispensabilă pentru transparență și performanță. Se conturează astfel necesitatea reformei sistemului contabil din instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova prin eliminarea dualității contabile, integrarea contabilității de gestiune și alinierea la standardele internaționale pentru sectorul public.

Capitolul 2 **„Complexități și proiecții privind contabilitatea în instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară”** analizează disfuncționalitățile practice din sistemul contabil care rezultă din aplicarea de către instituțiile publice de învățământ superior a unor reglementări contabile proiectate pentru entități de drept privat, evidențiind o gamă de problematice identificate, propunând în același timp soluții concrete.

Finanțarea instituțiilor publice de învățământ superior provine dintr-un mix de surse, fiecare având propriile reguli de alocare și de utilizare. Diversitatea lor este prezentată în figura 4.

Înțelegerea modului de finanțare este esențială pentru a contura o imagine completă a resurselor financiare ale instituției și proiectarea unui sistem informațional contabil relevant. Modul în care resursele financiare sunt înregistrate, urmărite și raportate este esențial pentru o gestiune eficientă și un management universitar sustenabil.

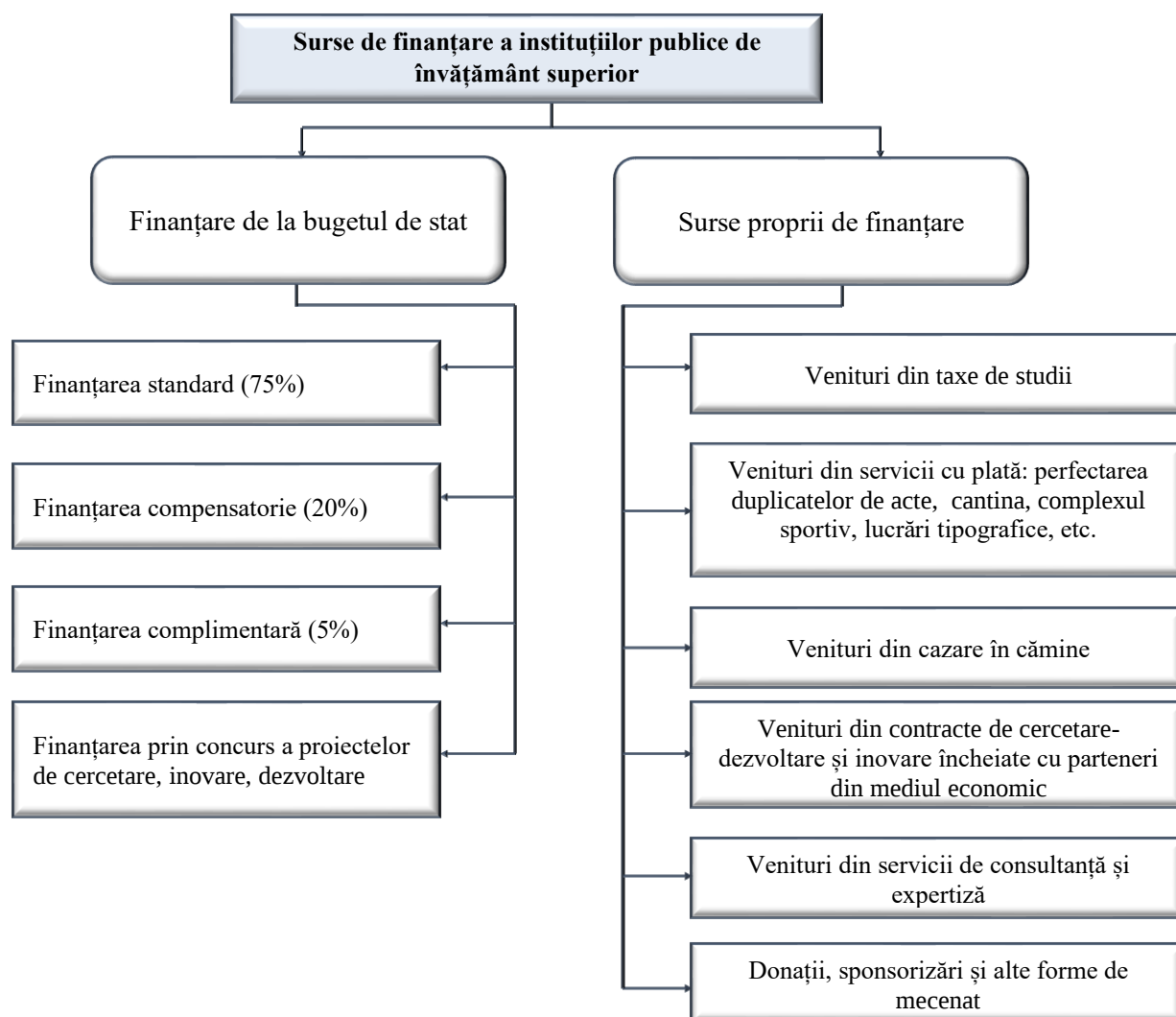


Fig. 4. Sursele de finanțare ale instituțiilor publice de învățământ superior din Republica Moldova.

Sursa: elaborată de autor în baza cadrului normativ

Sursa principală de finanțare pentru majoritatea instituțiilor publice de învățământ superior este bugetul de stat (tabelul 1).

Tabelul 2. Structura finanțărilor instituțiilor publice de învățământ superior

Instituții publice de învățământ	2024					2023				
	Alocații de la bugetul de stat		Venituri proprii		Total, mii lei	Alocații de la bugetul de stat		Venituri proprii		Total, mii lei
	mii lei	%	mii lei	%		Mii lei	%	Mii lei	%	
ASEM	91369,2	53,22	80302,0	46,78	171671,2	90671,9	52,22	82976,8	47,78	173648,7
UTM	416002,5	69,50	182590,0	30,50	598595,5	408925,5	67,10	124933,5	32,90	609409,4
USM	404360,3	65,44	213581,1	34,56	617941,4	451004,6	70,82	185822,6	29,18	636827,2
USARB	56323,94	66,33	28584,22	33,67	84908,16	53034,9	62,23	32184,17	37,77	85219,26
UPSC	148317,2	71,48	59160,0	28,52	207477,2	115949,5	62,90	68135,7	37,01	184085,2
AMTAP	67378,2	85,16	11744,3	14,14	79122,5	66669,2	85,14	11640,1	14,86	78309,3

Sursa: elaborat de autor în baza bugetelor disponibile pe paginile oficiale ale instituțiilor publice de învățământ

Analiza cadrului normativ național relevă că, deși aparent pot fi catalogate ca venituri, alocațiile bugetare nu intră în aria de aplicabilitate a SNC „Venituri”. Or, SNC nu are reglementat acest aspect, iar instituțiile publice de învățământ superior ar trebui să aplice, prin asocierea veniturilor cu subvențiile, SNC „Capital propriu și datorii. Prin urmare, alocațiile bugetare trebuie tratate ca subvenții, iar aplicarea SNC „Venituri” pentru contabilizarea lor este eronată. Din perspectiva SNC termenul „subvenție” este cel mai adecvat pentru a descrie alocațiile bugetare către instituțiile publice de învățământ superior și reflectă cel mai bine natura, destinația și tratamentul contabil al acestora. Însă cadrul IPSAS, care stă la baza practicilor internaționale din domeniu, oferă o abordare mai nuanțată și adaptată specificului sectorului public. IPSAS impune la prima etapă clasificarea fiecărui flux de venituri în una dintre cele două categorii: tranzacții de schimb și alte tranzacții decât acele de schimb (figura 5).

Ca urmare, în dependență de clasificare, se va determina standardul aplicabil (IPSAS 9 sau IPSAS 23) și, implicit, modelul de recunoaștere a veniturilor. Recomandăm adoptarea voluntară a principiilor IPSAS în politicile contabile instituționale, iar în notele explicative la situațiile financiare descrierea finanțărilor primite și impactul acestora asupra veniturilor din punct de vedere al condiționării și/sau restricționării lor. Această abordare va îmbunătăți semnificativ calitatea informației financiare și va facilita procesul decizional la nivel instituțional și la nivel de politici publice.

Recunoașterea veniturilor din taxele de studii, de asemenea, prezintă ambiguități, impuse de metodele de recunoașterea a veniturilor stipulate în Standardul Național de Contabilitate „Venituri”. În opinia noastră, metodele stipulate sunt mai puțin adaptate pentru prestările de servicii educaționale și cea mai rațională metodă ar fi recunoașterea liniară a veniturilor. Această uniformitate se manifestă prin accesul constant al studenților la infrastructura educațională, serviciile de sprijin academic, resursele bibliotecilor, laboratoarelor și facilităților universitare. Procesul educațional nu se limitează la orele de curs, ci include întreaga gamă de servicii și facilități puse la dispoziția studenților pe parcursul anului, inclusiv în perioadele de vacanțe. De asemenea, instituțiile educaționale suportă costuri fixe care se mențin constant pe întreaga durată a anului, indiferent de intensitatea activităților didactice. Același principiu se reflectă și la determinarea costurilor cu personalul, utilități, etc. Astfel, repartizarea liniară trebuie să se aplice uniform pentru anul întreg, adică pentru 12 luni.

Un alt aspect vulnerabil îl constituie tratamentul contabil al reducerilor de taxe de studii. Din perspectiva respectării principiilor contabile considerăm că aplicarea metodei de stornare reprezintă opțiunea optimă în contextul învățământului superior, întrucât reușește să armonizeze cerințele de transparență cu cele de eficiență procedurală. Această abordare contribuie la furnizarea unor informații contabile complete, permite adaptarea conținutului contabil la cerințele instituționale specifice și sprijină procesul de fundamentare a deciziilor manageriale. De asemenea, considerăm util ca politicile contabile ale instituțiilor să expună clar tratamentul contabil al reducerilor de taxe. În notele explicative, anexate situațiilor financiare, recomandăm să se regăsească explicit un rezumat al acestui tratament. Această abordare ar permite utilizatorilor externi să înțeleagă pe deplin modul în care sunt reflectate reducerile de taxe și să evalueze corect impactul acestora asupra poziției financiare a instituției.

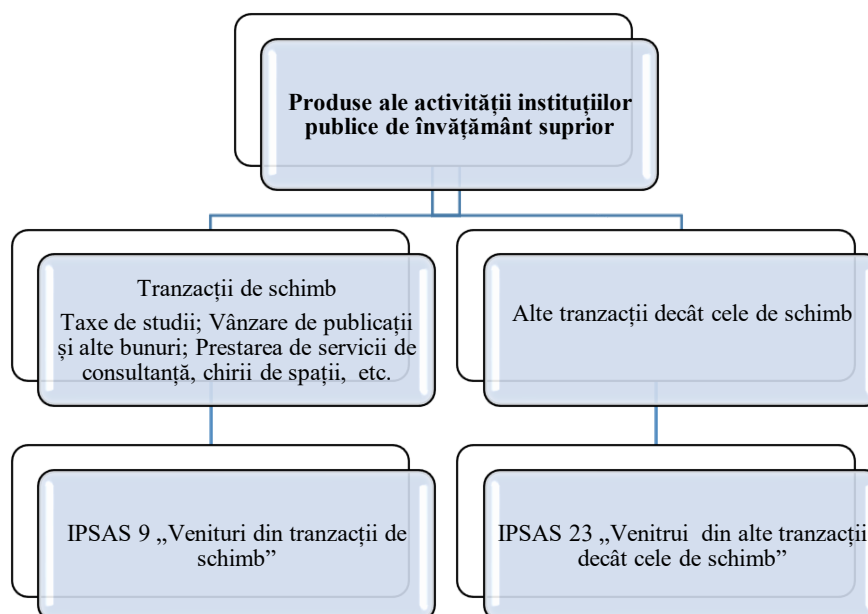


Fig. 5. Clasificarea tranzacțiilor în instituțiile de învățământ superior din perspectiva IPSAS

Sursa: elaborată de autor

Complexități și limitări prezintă și contabilitatea surselor de formare a capitalului instituțiilor de învățământ. Disputa privind existența capitalului social, creat prin decizii ministeriale, dar ulterior contestat de alte autorități ale statului, este o problemă generată de autoritățile statutului, dar plasată în responsabilitatea instituțiilor. Soluția constă într-o clarificare normativă din partea autorităților, care să definească natura juridică a acestui capital și să permită alinierea corectă a înregistrărilor contabile la realitatea juridică/economică.

Reglementările generaliste din SNC referitoare la patrimoniul primit cu drept de proprietate și bunurile primite în gestiune economică exprimă confuzii, iar, în unele situații, creează contradicții în raport cu cadrul normativ aplicat entităților de drept public. În acest sens am realizat o analiză comparativă de conținut a actelor normative a acestor două forme de capital, pentru a clarifica diferențele conceptuale și a elimina confuziile de tratament contabil.

Regulile contabile de recunoaștere drept venituri la returnarea bunurilor deținute în gestiune economică, dar și a patrimoniului cu drept de proprietate intră în contradicție cu principiul contabilității de angajamente și a corelării veniturilor cu cheltuielile. Am argumentat și am propus un model de recunoaștere treptată a veniturilor, corelate cu amortizarea bunurilor respective. Această abordare este în concordanță cu principiile IPSAS care prevăd recunoașterea treptată a transferurilor condiționate. Adoptarea acestei recomandări va elimina distorsiunile din înregistrările contabile, prevenind concentrarea nejustificată a veniturilor în exercițiul financiar în care survine ieșirea activului din patrimoniu (returnarea, casarea).

Reținerea și/sau evitarea de către instituțiile de învățământ superior a recunoașterii contabile a imobilizărilor necorporale generate intern reprezintă o altă vulnerabilitate, cauzată de un cadru normativ neadaptat. Această omisiune duce la subevaluarea patrimoniului și la ratarea unor oportunități de valorificare economică. Soluția constă în aplicarea principiilor IPSAS care impun o distincție clară între cercetare și dezvoltare. Cercetarea se înregistrează ca o cheltuială. Dezvoltarea se capitalizează doar dacă se demonstrează fezabilitatea și viabilitatea sa economică.

Această abordare asigură o imagine fidelă a valorii instituționale și susține un management proactiv al proprietății intelectuale.

Tratamentul actual al colecțiilor de bibliotecă, recunoscute drept active neamortizabile cu durată de viață nedeterminată, ignoră uzura fizică și morală a publicațiilor. Am propus clasificarea colecțiilor în două categorii: (1) colecții curente, care includ publicațiile supuse uzurii și pentru care se recomandă amortizarea colectivă pe loturi anuale de achiziție pe baza unei durate de viață utilă convenționale și (2) colecții de patrimoniu, care includ publicații cu valoare istorică sau culturală, neamortizabile și supuse testării periodice pentru depreciere.

Este problematică contabilitatea bibliotecilor digitale, deoarece reglementările naționale sunt neadaptate la complexitatea acestor active. Dificultatea principală este tratamentul costurilor de creare/întreținere/acces la bazele de date. Modelul propus (tabelul 3) oferă soluția prin care costurile se capitalizează (devin active) doar dacă se obține controlul pe termen lung asupra resursei, iar dacă se plătește doar un drept de acces temporar (un serviciu) costurile devin cheltuieli curente.

Tabelul 3. Matrice decizională în alegerea opțiunii contabile pentru recunoașterea accesului la baze de date digitale

Criteriu de analiză	Imobilizare necorporală	Cheltuială anticipată	Cheltuială curentă
Natura drepturilor	Drept de acces perpetuu, irevocabil și necondiționat de plăți viitoare. Analog unei licențe perpetue.	Drept de acces temporar, condiționat de plata continuă a abonamentului.	Drept de acces pe termen foarte scurt sau bazat pe consum.
Durata contractului	Indefinită sau pe termen lung.	Definită, de obicei multianuală sau anuală.	Definită, de obicei lunară sau per tranzacție.
Controlul asupra resursei	Instituția deține controlul pe termen lung asupra beneficiilor economice viitoare.	Furnizorul deține controlul, iar instituția doar accesează un serviciu.	Beneficiul este consumat instantaneu și nu există control.
Clauze post-anulare	Drepturile de acces la conținutul achiziționat sunt menținute integral.	Toate drepturile de acces încetează.	Irelevant.
Momentul recunoașterii	La data la care entitatea obține controlul asupra resursei.	La data plății (ca activ), apoi eşalonat ca și cheltuială.	La data la care serviciul este prestat/consumat.
Tratament ulterior	Amortizare pe durată de viață utilă și testare pentru depreciere.	Eşalonarea sistematică în situația de profit și pierdere pe durata contractului.	Recunoaștere integrală în situația de profit și pierdere.

Sursa: elaborat de autor

Contabilitatea managerială în instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară se află într-un stadiu incipient de dezvoltare, caracterizată de o implementare sporadică și nesistematică. Deficiența fundamentală constă în absența unei arhitecturi interne de gestiune a costurilor. Majoritatea instituțiilor nu dispun de metodologii și proceduri formalizate pentru acumularea și centralizarea datelor privind costurile, repartizarea costurilor indirecte, calculația analitică a costurilor per programe de studii, facultăți. Se constată o lipsă de politici contabile specifice contabilității de gestiune. Prin urmare se conturează necesitatea elaborării unui concept metodologic de calculație a costurilor adaptat instituțiilor publice de învățământ superior cu

autonomie financiară, care ar permite alinierea contabilității de gestiune la cele mai bune practici internaționale.

Capitolul 3 „Reconfigurarea contabilității în instituțiile publice de învățământ superior în contextul reformelor de integrare a Republicii Moldova în Uniunea Europeană” derivă din diagnosticul problemelor identificate în capitolele anterioare, transpunându-le într-un cadru de reformă fundamentat și aliniat la obiectivele strategice naționale de integrare europeană și aliniere la cerințele acquis-ului comunitar.

Aplicarea SNC prezintă limitări pentru instituțiile publice de învățământ superior a căror misiune nu se rezumă doar la generarea de profit, ci și la crearea de valori publice prin educație și cercetare. Considerăm oportună reconfigurarea sistemului contabil și de raportare financiară prin alinierea la standardele internaționale pentru sectorul public care încurajează evidențierea costurilor reale ale serviciilor educaționale, planificarea bugetară, identificarea și optimizarea resurselor.

Tabelul 4. Analiza comparativă între SNC și IPSAS în utilizarea în instituțiile publice de învățământ superior (aspecte cheie)

Aspecte cheie	SNC	IPSAS	Avantajele IPSAS vs SNC
Obiectiv	Furnizarea de informații utile investitorilor pentru decizii de alocare a capitalului (orientat spre profit).	Îmbunătățirea transparenței și responsabilității în utilizarea resurselor publice (orientat spre serviciu public).	Misiunea unei universități publice este serviciul public, nu profitul.
Venituri principale	Tranzacții cu contraprestație (vânzări de bunuri/servicii). Ar urma aliniat IFRS 15.	Tranzacții fără contraprestație (alocații bugetare, granturi). Standardul de bază este IPSAS 23.	Majoritatea fondurilor unei instituții publice de învățământ superior provin din alocații bugetare și granturi, care sunt tranzacții fără contraprestație.
Conceptul de beneficii	Beneficii economice viitoare (fluxuri de numerar).	Beneficii economice viitoare sau potențial de servicii.	Activele instituțiilor publice (campusuri, biblioteci) au valoare prin potențialul de servicii, nu prin capacitatea de a genera cash.
Raportare bugetară	Nu este o cerință	Obligatorie (IPSAS 24), pentru a demonstra responsabilitatea în execuția bugetului aprobat	Instituțiile publice sunt finanțate și funcționează pe baza unui buget public aprobat.
Depreciere a activelor	Se bazează pe capacitatea activului de a genera fluxuri de numerar.	Are un standard specific pentru activele negeneratoare de numerar, bazat pe scăderea potențialului de servicii (IPSAS 21).	Majoritatea activelor unei universități sunt negeneratoare de numerar.
Relația dintre standarde	Standard de bază pentru sectorul privat.	Adaptat din IFRS pentru a reflecta specificul sectorului public.	IPSAS oferă „ce e mai bun din ambele lumi”: rigoarea IFRS pentru tranzacții similare și reguli specifice pentru activitățile publice.

Sursa: elaborat de autor

Convergența contabilității din sectorul public către un cadru bazat pe principii internaționale este un proces global, implementat prin diverse strategii naționale. Republica Moldova a optat pentru strategia transpunerii și adaptării principiilor IPSAS la specificul local, inițiind procesul de elaborare și dezvoltare a SNCSP. Această direcție este pe deplin convergentă cu evoluțiile de la nivelul Uniunii Europene care dezvoltă în prezent propriul set de standarde (EPSAS), de asemenea fundamentat pe principiile IPSAS. Prin urmare, concluzionăm că reforma contabilă din sectorul public al Republicii Moldova, bazată pe adaptarea IPSAS, se înscrie organic în tendințele generale de modernizare a guvernantei financiare la nivel internațional/european. Această aliniere strategică este esențială pentru creșterea transparenței, comparabilității și eficienței în managementul finanțelor publice, reprezentând o condiție fundamentală în parcursul de integrare europeană.

Instituțiile publice de învățământ superior fiind instituții de drept public și finanțate de la bugetul de stat trebuie să respecte procesul de execuție bugetară, care la moment nu este interconectat cu sistemul contabil și raportarea financiară. Este necesară tranziția instituțiilor de învățământ cu autonome financiară la SNCSP, aplicarea căror va impune prezentarea informațiilor bugetare simultan cu cele contabile și va permite o comparație clară între bugetul aprobat și execuția efectivă. Această transparență este esențială pentru credibilitatea instituției în fața autorităților, finanțatorilor și publicului.

Mediul operațional actual al instituțiilor de învățământ superior este definit de o confluență de presiuni care forțează reevaluarea modelului de funcționare. Pe de o parte, constrângerile de ordin financiar, demografic, social impun o eficiență sporită. Pe de altă parte, presiunile de ordin normativ și tehnologic cer agilitate și transparență. În această paradigmă eficacitatea politicilor contabile se transformă într-un factor determinant pentru sustenabilitatea și succesul instituțional. Cercetarea propune un cadru metodologic pentru evaluarea eficacității politicilor contabile în instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară. Acest cadru este conceput ca un instrument de diagnostic și management, menit să transforme eficacitatea într-un indicator măsurabil. Modelul este structurat pe doi piloni complementari: un sistem integrat de indicatori cantitativi și calitativi, care măsoară performanța politicilor contabile pe mai multe dimensiuni și un mecanism de agregare a indicatorilor individuali într-un scor sintetic de eficacitate. Acest scor, în funcție de complexitatea analizei dorite, poate fi calculat prin două metode: media aritmetică simplă, care oferă o evaluare generală sau media ponderată, care permite o analiză nuanțată prin alocarea unor ponderi diferite fiecărei dimensiuni în funcție de importanța sa strategică pentru instituție.

La nivel internațional se conturează tendința de convergență a raportării din sectorul universitar către paradigma raportării integrate. Acest cadru, promovat de IIRC și susținut de IPSASB, promovează o viziune holistică asupra modului în care o instituție creează valoare pe termen lung prin integrarea capitalului financiar cu cel intelectual, uman, social și natural. Instituțiile de învățământ superior generează în mod curent o multitudine de rapoarte non-financiare detaliate privind performanța academică, rezultatele cercetării, impactul social și guvernanta internă. Astfel, provocarea constă în integrarea strategică și reconfigurarea fluxurilor informaționale existente într-un cadru unitar și coerent. Prin ajustări metodologice rapoartele disparate pot fi conectate pentru a forma un sistem comprehensiv, eficient și cu valoare adăugată. Adoptarea acestui cadru oferă o prezentare completă care depășește cifrele financiare brute, explicând cum resursele sunt transformate în impact educațional, științific și social, facilitează o

analiză a performanței care integrează indicatori academici și de cercetare alături de cei financiari, oferind o imagine fidelă a succesului instituțional și oferă managementului o perspectivă completă asupra tuturor capitalurilor gestionate, susținând cele mai bune decizii privind alocarea resurselor, managementul riscurilor și planificarea pe termen lung.

Consolidarea cadrului normativ european privind raportarea de sustenabilitate marchează o extindere fundamentală a conceptului de responsabilitate pentru sectorul public. Performanța este măsurată printr-o perspectivă integrată, care, pe lângă indicatorii financiari și non financiari, include dimensiunile de mediu, sociale și de guvernanta (ESG). În acest context, adoptarea acestor principii de către instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova trebuie privite din perspectiva obligației de conformitate cu acquis-ul comunitar, dar și ca o oportunitate strategică de a-și reafirma un rol central în societate. Prin integrarea sustenabilității în guvernanta și raportarea proprie instituțiile de învățământ își pot demonstra în mod transparent contribuția la dezvoltarea durabilă, își pot consolida legitimitatea instituțională și pot contribui activ, prin exemplu propriu, la atingerea obiectivelor naționale de integrare europeană.

Finanțarea instituțiilor de învățământ superior pe baza costului per student reprezintă o reformă fundamentală, însă implementarea sa cu succes este condiționată de existența unui sistem de contabilitate de gestiune robust la nivel instituțional. Această carență metodologică subminează direct scopul reformei finanțării. Lipsa unor proceduri clare de acumulare, repartizare și calculație a costurilor transformă orice tentativă de a stabili un cost per student într-un exercițiu bazat pe estimări aproximative. Dezvoltarea sistemelor interne de contabilitate de gestiune și a competențelor este o precondiție pentru funcționarea eficientă și echitabilă a noului model de finanțare a învățământului superior. Pentru a ghida acest proces a fost fundamentat un cadru metodologic adaptat specificului academic național și bazat pe principii de relevanță decizională, flexibilitate și pragmatism. Elementul central al cadrului metodologic îl constituie metodologia de calculație a costurilor. În acest sens am elaborat un algoritm metodologic fundamentat pe metoda ABC, care alocă resursele pe baza activităților consumatoare de costuri figura 6. Modelul este flexibil și oferă un punct de plecare generalist pentru întregul sector, permițând ajustarea și personalizarea ulterioară la particularitățile fiecărei instituții.

Etapa	Activitate	Descriere
1.	Identificarea resurselor	Clasificarea resurselor universitare disponibile
↓		
2.	Identificarea activităților	Maparea și gruparea activităților universitare
↓		
3.	Centre și obiecte de cost	Departamente = CENTRE DE COST Programe = OBIECTE DE COST
↓		

Etapa	Activitate	Descriere
4.	Identificarea și definirea inductorilor de cost	Alocare I: Nr. cursuri, structuri administrative, ore de laborator, suprafață, nr. studenți Alocare II: Nr. cursuri/departamente, nr. studenți/program, ore predare
↓		
5.	Alocarea costurilor în 2 nivele	Alocare resurse → activități → departamente
↓		
6.	Calcularea costurilor efective	Departamente → programe → cost/student

Fig. 6. Etapele algoritmului metodologic ABC adaptat pentru universitățile din RM

Sursa: elaborată de autor.

Algoritmul metodologic se bazează pe colectarea și organizarea datelor privind resursele universitare (salarii, infrastructură, servicii administrative), urmată de alocarea în două nivele: distribuirea primară a resurselor către activități pe baza inductorilor specifici, urmată de agregarea acestora la nivelul centrelor de cost și alocarea către obiecte de cost.

Identificarea inductorilor de cost constituie fundamentul logic al metodei propuse, înlocuind alocările arbitrare cu alocări bazate pe cauze reale de consum. În tabelul 4 se prezintă exemple/modele de inductori de cost, aplicabile în instituțiile de învățământ superior.

Tabelul 4. Categoriile de inductori de cost aplicabili în învățământul superior

Categorie de inductori de cost	Exemple/modele
Inductori bazați pe volum	Numărul de studenți, numărul de cursuri, numărul de credite, orele de predare, numărul de examene; sunt cei mai simpli de măsurat și reflectă consumul proporțional cu volumul activității.
Inductori bazați pe complexitate	Numărul de programe de studii, numărul de specializări, diversitatea cursurilor curiculare; reflectă consumul suplimentar generat de complexitatea crescută a proceselor educaționale.
Inductori bazați pe intensitate	Ore de laborator, cercetare, consiliere individuală; reflectă consumul intensiv de resurse pentru activități specializate.
Inductori bazați pe infrastructură	Suprafața utilizată, numărul de săli și laboratoare; reflectă consumul fix de resurse legate de infrastructură.

Sursa: sistematizare proprie pe baza literaturii de specialitate

Este esențial ca procesul de selecție să se realizeze în mod riguros în baza a patru criterii fundamentale, după cum urmează: relevanța cauzală, măsurabilitatea, comportamentul costurilor și controlabilitatea.

Procesul se finalizează cu calcularea costurilor totale per program și per student prin însumarea tuturor categoriilor de costuri alocate (figura 7).

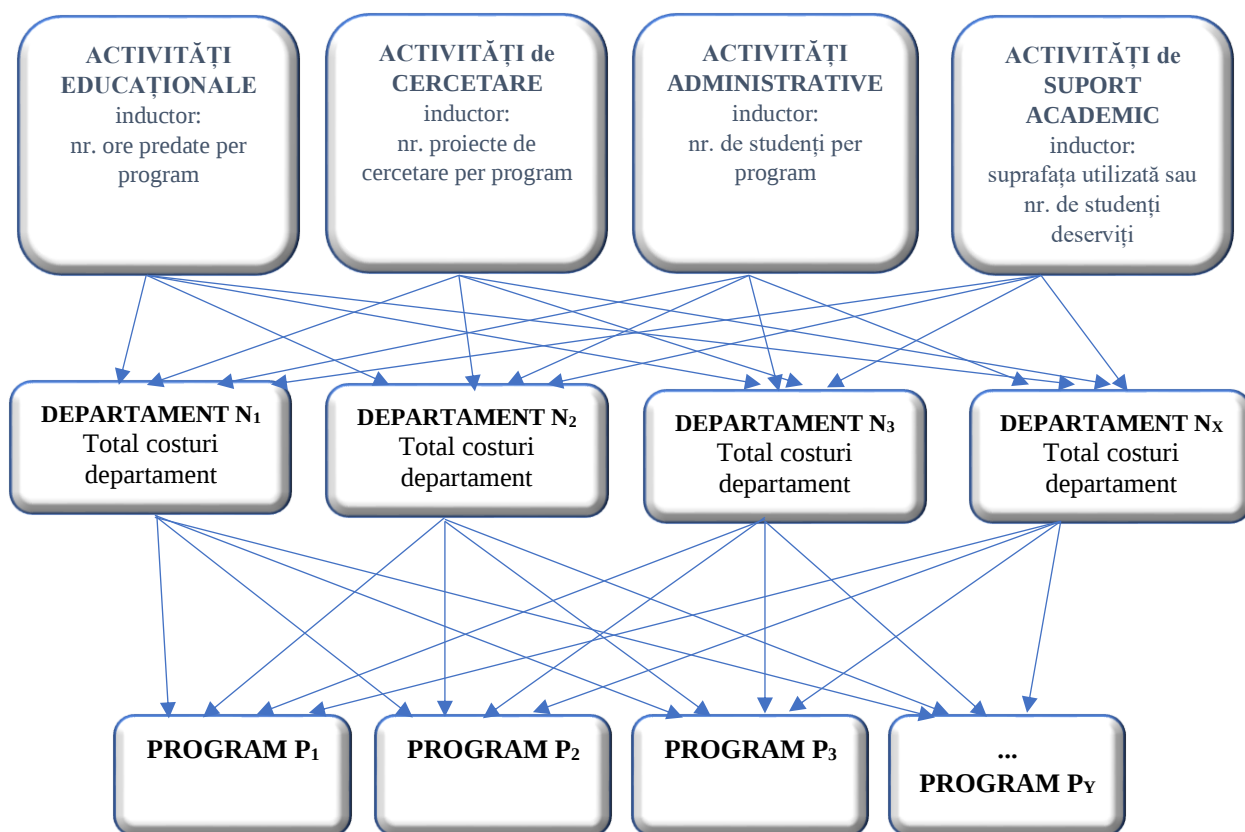


Fig. 7. Distribuirea costurilor departamentului către programele de studii

Sursa: elaborată de autor, pe baza principiilor metodologiei ABC

Modelul propus a metodologiei de calculație a costurilor reconfigurează contabilitatea de gestiune ca instrument strategic, capabil să asigure fundamentarea deciziilor manageriale și să sporească eficiența și transparența instituțională.

CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI

Cercetările efectuate privind problematicile contabilității în instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară au condus la formularea următoarelor concluzii:

1. Implementarea autonomiei financiare în instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova, începând cu anul 2014, a determinat trecerea de la contabilitatea de casă la SNC, soluție necesară pentru exercitarea autonomiei reale și management responsabil. Totuși, SNC s-au dovedit a fi incompatibile cu specificul universitar, generând disonanțe conceptuale, or volatilitatea și lipsa de coerență a cadrului normativ au creat incertitudine și au subminat consolidarea practicilor contabile. Contabilitatea de gestiune, esențială pentru analiza costurilor, utilizarea eficientă a resurselor și controlul managerial, rămâne insuficient integrată în sistemul actual de contabilitate și raportare. Această neglijare perpetuează o abordare contabilă predominant formală în detrimentul unei gestiuni orientate spre performanță, sustenabilitate și eficiență instituțională.
2. Procesul bugetar în universitățile publice suferă de deconectare sistemică între funcția de planificare (bugetarea) și cea de execuție (contabilitatea). Considerăm oportună reconfigurarea sistemului contabil și prin alinierea la IPSAS care încurajează integrarea într-un singur cadrul

de reglementare a contabilității de angajamente și a procesului bugetar. Relevanța acestei reforme este validată prin preluarea și integrarea de către Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova a unor recomandări incluse în procesul actualizare a legislației conexe domeniului studiat, contribuind astfel la crearea unui mediu legal predictibil, esențial pentru funcționarea eficientă, transparentă și responsabilă.

3. Eterogenitatea surselor de finanțare ale instituțiilor publice de învățământ superior nu se aliniază abordării uniforme din SNC, generând ambiguități în recunoașterea veniturilor. Cercetarea subliniază necesitatea adaptării politicilor contabile la logica IPSAS prin clasificarea veniturilor în două categorii: venituri din tranzacții cu contraprestație și venituri din tranzacții fără contraprestație. Concomitent se analizează și se prezintă algoritmele metodologice de recunoaștere, evaluare și contabilizare a veniturilor generate de proiectele de cercetare-dezvoltare-inovare.
4. Rezultatele cercetării evidențiază lipsa de reglementare privind contabilizarea scutirilor și reducerilor de taxe acordate studenților. Analiza practicii contabile atestă că metoda stornării este cea mai fiabilă, deoarece respectă principiul imaginii fidele, evită supraevaluarea veniturilor și cheltuielilor și înregistrează veniturile la valoarea netă realizabilă.
5. Structura patrimonială a instituțiilor de învățământ superior este complexă și neomogenă, alcătuită din active cu regimuri juridice și economice diverse, de la capital social și bunuri deținute în proprietate, până la datorii aferente bunurilor gestionate economic, iar lipsa unei delimitări clare între categoriile de active și datorii generează confuzii în recunoaștere și raportare. Cercetarea propune clarificări conceptuale și metodologice care permit evidențierea distinctă a elementelor patrimoniale, sporind acuratețea informațiilor contabile și transparența gestionării fondurilor universitare. Valoarea practică a clarificărilor și metodologiilor propuse este adevărată prin implementarea acestora în instituțiile publice de învățământ superior (USMF) și contribuie la sporirea calității informațiilor financiar contabile și gestionarea transparentă și corectă a fondurilor publice și a resurselor nerambursabile.
6. Contabilitatea capitalului social este marcată de un impas normativ, rezultat din inconsecvențe legislative și lipsa unei reglementări unitare. Constituirea inițială din 2013 a fost ulterior contestată de Agenția Servicii Publice, generând incertitudine juridică privind statutul patrimonial. Se impune astfel adoptarea unor acte normative care să clarifice natura, regimul și tratamentul contabil al capitalului social al instituțiilor publice de învățământ superior cu autonomie financiară.
7. Cadrul SNC actual aplicat de instituțiile de învățământ superior pentru activele primite în gestiune economică și patrimoniul primit cu drept de proprietate este vag, iar înregistrările contabile prescrise privind returnarea lor sunt ambigui. Propunem un model de casare sistematică a pasivelor în corespundere cu amortizarea activului prin recunoașterea treptată a veniturilor, asigurând astfel o conectare corectă a acestora cu cheltuielile (amortizarea) și asigurând o imagine fidelă în situațiile financiare.
8. Nerecunoașterea imobilizărilor necorporale generate intern, determinată de caracterul generalist al SNC și de lipsa unor politici instituționale, conduce la subevaluarea capitalului intelectual. Propunem un model decizional care distinge între faza de cercetare și cea de dezvoltare, delimitând costurile capitalizabile de cele ce trebuie recunoscute ca cheltuieli. În privința colecțiilor de bibliotecă, actuala clasificare drept active neamortizabile nu reflectă uzura reală; recomandăm separarea între colecții curente, supuse amortizării, și colecții

patrimoniale, testate periodic pentru depreciere. De asemenea, pentru activele digitale (biblioteci digitale, baze de date), propunem un model contabil bazat pe analiza transferului de control sau doar a accesului către resursa identificată, care să asigure o reprezentare fidelă a patrimoniului și transparență sporită.

9. Politicile contabile ale instituțiilor publice de învățământ superior au un caracter predominant declarativ, rezultat din preluarea mecanică a normelor generale din SNC, ceea ce le reduce eficiența și relevanța decizională. Propunem conceptul de „politici contabile eficiente”, fundamentat pe un sistem integrat de indicatori multidimensionali, capabil să transforme politicile contabile într-un instrument strategic pentru transparență, responsabilitate și management performant. Implementarea conceptului în practica instituțiilor de învățământ (ASEM) a adeverit faptul că acesta reprezintă un instrument real și sustenabil de măsurare și predicție a eficienței politicilor contabile.
10. Contabilitatea managerială în instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară este într-un stadiu incipient, marcată de implementare sporadică și lipsa unei arhitecturi de gestiune a costurilor. Absența metodologiilor pentru colectarea, repartizarea și analiza costurilor limitează aplicarea finanțării per student. Elementul central al alinierii contabilității de gestiune la cele mai bune practici europene îl constituie conceptul metodologic de calculație a costurilor bazat pe metoda ABC, capabil să asigure fundamentarea deciziilor manageriale și să sporească eficiența și transparența instituțională în utilizarea resurselor.
11. La nivel internațional se conturează o tendință de convergență a raportării din sectorul universitar spre paradigma raportării integrate, promovată de IIRC și sprijinită de IPSASB. Acest cadru oferă o viziune holistică asupra valorii create pe termen lung, prin corelarea capitalului financiar cu cel intelectual, uman, social și natural. Pentru instituțiile de învățământ superior provocarea constă în integrarea rapoartelor financiare și non-financiare deja existente într-un sistem unitar, care să combine performanța academică, rezultatele cercetării și impactul social. Adoptarea raportării integrate permite o prezentare mai cuprinzătoare a succesului instituțional și oferă managementului o perspectivă completă pentru deciziile strategice privind alocarea resurselor, managementul riscurilor și planificarea pe termen lung.
12. Consolidarea cadrului european de raportare a sustenabilității extinde responsabilitatea sectorului public, incluzând dimensiunile ESG alături de indicatorii financiari. Propunem ca instituțiile de învățământ superior din Moldova să implementeze raportarea de sustenabilitate (ESG) conform noilor norme UE. Aceasta este atât o cerință de conformitate pentru integrarea europeană și o oportunitate strategică de a demonstra valoarea și de a acționa ca un model de guvernanță responsabilă.

Problemele științifice importante soluționate în cadrul cercetării constă în fundamentarea teoretico-metodologică a tranziției sistemului contabil din instituțiile publice de învățământ superior către un cadru normativ adecvat misiunii lor. Tranziția către SNCSP conduce la armonizarea practicilor contabile naționale cu cele internaționale/europene. Această aliniere sporește credibilitatea instituțiilor în fața partenerilor externi și contribuie direct la îndeplinirea angajamentelor din parcursul de integrare europeană al Republicii Moldova. Judecățile contabile și modelele de înregistrări contabile clarifică evidența sintetică și analitică a finanțărilor complexe, contabilitatea unor categorii de active patrimoniale de tipul bunurilor primite cu drept de proprietate, primite în gestiune economică și/sau capital social, bibliotecilor digitale. Conceptul metodologic de calculație și alocare a costurilor universitare soluționează disfuncționalitățile de

alocare inefficientă a banilor și lipsa de transparență, asigurând o distribuție echitabilă și transparentă a banilor publici, corelată cu nevoile reale ale diferitelor domenii de studiu. Conceptul și sistemul de indicatori pentru evaluarea eficacității politicilor contabile anticipatează riscurile de ineficiență a acestora, riscurile de raportări eronate și interpretări financiare. Concepția de aplicare a SNCSP argumentează evitarea unei game de problematice de corelație între contabilitatea de angajamente și principiile de execuție bugetară.

Sinteza cercetărilor realizate oferă fundamentul științific pentru formularea următoarelor recomandări, destinate reconfigurării contabilității în instituțiile publice de învățământ superior:

1. În baza constatărilor prezentei cercetări se argumentează necesitatea strategică de a integra explicit instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară în planul național de tranziție către Standardele Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (SNCSP) pentru a soluționa conflictele normative actuale și pentru a asigura coerența și comparabilitatea raportării la nivelul sectorului public.
2. Dezvoltarea de către instituțiile de învățământ superior cu autonomie financiară de procedee interne de contabilitate de gestiune prin adoptarea cadrului metodologic pentru calculația costurilor universitare.
3. Operaționalizarea conceptului de politici contabile eficiente elaborat în cadrul cercetării și utilizarea acestuia ca ghid metodologic de către instituțiile de învățământ în procesul de dezvoltare a propriilor seturi de politici contabile.
4. Promovarea în instituțiile de învățământ superior a unei abordări pro active în comunicarea performanței, migrând de la setul actual de raportări fragmentate la un model de raportare holistică. În acest sens, instituțiile pot pleda pentru una din cele două căi complementare: raport de sustenabilitate sau raport integrat. Elaborarea raportului de sustenabilitate ar permite instituției să-și structureze și să-și comunice în mod transparent impactul non-financiar și eforturile de responsabilitate socială către un spectru larg de părți interesate. Raportul integrat conectează informațiile de sustenabilitate direct la modelul de afaceri, la strategie, la guvernare și la performanța financiară, oferind o perspectivă completă asupra modului în care instituția își utilizează toate capitalurile (financiar, uman, intelectual, social etc.) pentru a-și îndeplini misiunea.
5. Reevaluarea strategiilor de digitalizare cu centrarea pe crearea unui sistem informațional integrat. Or, digitalizarea este motorul care face posibilă o implementare eficientă și cu valoare adăugată a SNCSP. Acest sistem trebuie să fie proiectat pentru a susține cerințele SNCSP și a transforma datele financiare în informații utile pentru managementul strategic, generând beneficii de eficiență operațională, conformitate, decizii fundamentate și transparență sporită.

Limitele cercetării. Autorul a întâmpinat anumite limite legate de accesul restricționat la datele financiare detaliate și subiectivitatea datelor calitative, fapt pentru care a coroborat cu diverse surse pentru a asigura obiectivitatea cercetării. Alte limitări se referă la lipsa datelor longitudinale pentru evaluarea impactului pe termen lung al reformelor, necesitatea actualizării continue a analizei în contextul evoluției standardelor internaționale de contabilitate pentru sectorul public, specificul variat al sistemului educațional național, rezistența la schimbare și resursele limitate disponibile pentru modernizarea sistemelor contabile.

Direcții viitoare de cercetare. În baza rezultatelor obținute și limitelor identificate identificăm următoarele direcții de cercetare în domeniul contabilității instituțiilor publice de învățământ superior:

- studii longitudinale și de impact care să evalueze efectele pe termen lung ale implementării SNCSP asupra performanței financiare și operaționale a instituțiilor de învățământ. Aceste studii ar putea urmări evoluția indicatorilor de eficiență și eficacitate ai politicilor contabile pe perioade de durată medie și lungă, oferind dovezi empirice privind beneficiile reformelor propuse. De asemenea, ar fi valoroase analize care să măsoare impactul metodei ABC asupra preciziei calculației costurilor universitare și asupra calității deciziilor manageriale bazate pe aceste informații.

- cercetări comparative internaționale care ar explora modalitățile de adaptare și implementare a standardelor contabile pentru sectorul public în diverse sisteme educaționale, identificând bunele practici și factorii de succes transferabili în contextul național. Aceste studii ar putea include analize ale proceselor de tranziție în state cu sisteme educaționale similare, evaluarea costurilor și beneficiilor implementării în contexte diferite, precum și identificarea modelelor optime de guvernare contabilă universitară.

- studii dedicate implementării inteligenței artificiale în procesarea tranzacțiilor contabile, utilizării blockchain-ului pentru asigurarea transparenței și integrității datelor financiare, precum și dezvoltării sistemelor de business intelligence specifice sectorului educațional. De asemenea, cercetarea interfețelor utilizator optimizate pentru personalul contabil din mediul academic și a soluțiilor de automatizare a raportării financiare reprezintă direcții cu potențial practic ridicat.

- cercetarea interdisciplinară care să integreze perspective din contabilitate, management educațional, politici publice și științe sociale. Această abordare ar facilita dezvoltarea unor abordări teoretice integratoare care să țină cont de complexitatea mediului universitar și de multitudinea celor implicați.

Considerăm esențială continuarea cercetării deoarece rezultatele științifice oferă un fundament științific valoros pentru decidenții politici, managementul universitar, organismele de reglementare și contabili, facilitând tranziția către un sistem de contabilitate transparent și adaptat celor mai bune practici internaționale/europene.

BIBLIOGRAFIE

1. AGASISTI, T.; M. ARNABOLDI and G. CATALANO. Reforming financial accounts in the public sector: the case of Universities. *Accounting, Finance & Governance Review*. Online. 2008, vol. 15, nr. 1, pp. 1–29. ISSN 2737-7482. Disponibil: <https://doi.org/10.52399/001c.26968>.
2. AGHION, P. et al. The governance and performance of universities: evidence from Europe and the US. *Economic Policy*. Online. 2010, vol. 25, nr. 61, pp. 7–59. ISSN 1468-0327. Disponibil: <https://doi.org/10.1111/j.1468-0327.2009.00238.x>.
3. ANTHONY, R.N. and D.W. YOUNG. *Management Control In Nonprofit Organizations*. 7th Edition. New York: McGraw-Hill/Irwin, 2002. 960 p. ISBN 978-0072508253.

4. ATKINSON, A.A.; R.S. KAPLAN; E.M.; MATSUMURA and S.M. YOUNG. *Management Accounting: Information for Decision-Making and Strategy Execution*. 6th ed. Boston, MA: Pearson Education, 2012. 552 p. ISBN 978-1447930563.
5. BĂDICU G. și S. MIHAILA. Politici contabile: principii de bază și caracteristici calitative ale informațiilor. *Economica*. 2014, nr. 4 (90), pp. 80-86. Disponibil: https://ase.md/files/publicatii/economica/ec_2014_4.pdf.
6. BOITIER, M.; S. CHATELAIN-PONROY; A. ANNE RIVIERE; S. MIGNOT-GERARD and C. MUSSELIN. Le Nouveau Management Public dans les universités françaises, un puzzle doctrinal encore mal articulé en pratiques? In: *Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible*. Toulouse, France, 2015, pp. cd-rom. (hal-01188862), version 1. Disponibil: <https://hal.science/hal-01188862>.
7. BROADBENT, J. and J. GUTHRIE. Public sector to public services: 20 years of contextual accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Online. 2008, vol. 21, nr. 2, pp. 129 – 169. ISSN 0951-3574. Disponibil: <https://doi.org/10.1108/09513570810854383>.
8. BRUSCA, I.; M. LABRADOR and V. CONDOR. Management Accounting Innovations in Universities: A Tool for Decision Making or for Negotiation?. *Public Performance & Management Review*. Online. 2019, vol. 42, nr. 5, p. 1138–1163. ISSN 1557-9271. Disponibil: <https://doi.org/10.1080/15309576.2018.1549086>.
9. CROPPER, P. and R. COOK. Developments: Activity-Based Costing in Universities - Five Years On. *Public Money & Management*. Online. 2000, vol. 30, nr. 2, pp. 61–68. ISSN 1467-9302. Disponibil: <https://doi.org/10.1111/1467-9302.00213>
10. DRĂGUȘIN, C.P. Management financiar-contabil în instituțiile publice de educației academice. București: Editura Economică, 2016. ISBN 978-973-709-774-3.
11. GRANOF, M.H.; D. E. PLATT and I. VAYSMAN. *Using Activity-Based Costing to Manage More Effectively*. Washington, DC: PricewaterhouseCoopers Endowment for The Business of Government, 2000. 36 p. Disponibil: <https://www.businessofgovernment.org/report/using-activity-based-costing-manage-more-effectively>.
12. GRIGOROI, L. and L. ȚURCANU. Debate on the recognition of income in public educational institutions with financial autonomy. . In: *Proceedings of the International Scientific Conference “Development through Research and Innovation – 2020”*, ediția I, 28 august 2020, Chișinău, Republica Moldova. Chișinău, 2021. e-ISBN 978-9975-155-03-8. Disponibil: <https://irek.ase.md/xmlui/bitstream/handle/1234567890/1335/Grigori L Turcanu L Conference-Proceedings-28-AUGUST-2020.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
13. MARGINSON, S. Dynamics of National and Global Competition in Higher Education. *Higher Education*. Online. 2006, vol. 52, pp. 1-39. Disponibil: <https://doi.org/10.1007/s10734-004-7649-x>.
14. MODEL, S. Institutional and negotiated order perspectives on cost allocations: The case of the Swedish university sector. *European Accounting Review*. Online. 2006, vol. 15, nr. 2, pp. 219-251. ISSN 1468-4497. Disponibil: <https://doi.org/10.1080/09638180500252144>

15. OZDIL, E. and Z. HOQUE, Z. Budgetary change at a university: A narrative inquiry. *The British Accounting Review*. Online. 2017, vol. 49, nr. 3, pp. 316 – 328. ISSN 1095-8347. Disponibil: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2016.09.004> .
16. PARKER, L.D.; J. GUTHRIE and A. MARTIN-SARDESAI. Performance management in the Australian higher education system – a historically informed critique. *Accounting History*. Online. 2024, vol. 29, nr. 2, pp. 215-235. ISSN 1749-3374. Disponibil: <https://doi.org/10.1177/10323732241230348> .
17. PASCHIA (Dincă), L. *Contabilitatea managerială – pârgă de ameliorare a performanțelor în sistemul de învățământ superior din România*. Rezumat de teză de doctorat. Alba Iulia: Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia, 2016. Disponibil la: http://doctorate.uab.ro/upload/50_842_rezumat_paschialiliana-ro_.pdf [accesat 2024-09-12].
18. TABAN E. și T. TUHARI. *Contabilitatea în instituțiile de învățământ superior publice și private: aspecte teoretice și practice*. Chișinău: UST, 2011. 296 p. ISBN 978-9975-76-062-1.
19. TIRON TUDOR, A. and R. BLIDISEL. Accrual accounting experience in the Romanian public higher education sector. *MPRA Working Paper*, nr. 6690. Munich: Munich Personal RePEc Archive, 2007, pp. 121–131. Disponibil: https://mpa.ub.uni-muenchen.de/6690/2/MPRA_paper_6690.pdf .
20. ȚURCANU, L. Accounting problems in higher education institutions with financial autonomy. In: *Simpozion Științific Internațional al Tinerilor Cercetători: Culegere de articole selecte*, ediția a 16-a, 27–28 aprilie 2018, Chișinău, Republica Moldova. Chișinău: Departamentul Editorial-Poligrafic al ASEM, 2018, pp. 287–291. ISBN 978-9975-75-926-7. Disponibil: https://ibn.idsi.md/ro/vizualizare_articol/89930.
21. ȚURCANU, L. și L. GRIGOROI. Contabilitatea costurilor în învățământul universitar: consens sau disensiune?. In: *International Scientific Conference on Accounting, ISCA 2025. 14th Edition: Collection of Scientific Articles*, 4-5 aprilie 2025, Chișinău. Chișinău: SEP ASEM, 2025, pp. 8-19. ISBN 978-9975-168-34-2 (PDF). Disponibil: <https://irek.ase.md/xmlui/handle/123456789/4370> .
22. ȚURCANU, L. și L. GRIGOROI. Eficacitatea politicilor contabile ale instituțiilor de învățământ superior cu autonomie financiară. *Economica*. Online. 2024, nr. 4 (130), pp. 76–90. ISSN 1810-9136. Disponibil: <https://doi.org/10.53486/econ.2024.130.076> .
23. ȚURCANU, L.; L. GRIGOROI. și N. BALTEȘ. Studiu explorator privind contabilitatea proiectelor din domeniul cercetării și inovării în instituțiile de învățământ cu autonomie financiară. In: *Conferința internațională de contabilitate, ISCA 2020: Culegere de articole științifice*, ediția a 9-a, 2-3 aprilie 2020, Chișinău, Republica Moldova. Chișinău: ASEM, 2020, pp. 156-163. ISBN 978-9975-75-989-2. Disponibil: <https://irek.ase.md/xmlui/handle/123456789/1392>

LISTA PUBLICAȚIILOR ȘTIINȚIFICE ALE AUTORULUI LA TEMA TEZEI

1.2. cărți de specialitate colective (cu specificarea contribuției personale)

1. GRIGOROI, Lilia, LAZARI, Liliana, ȚURCANU, Liliana, [et al.]. Contabilitatea întreprinderii: Manual, **Cap. 2 Contabilitatea imobilizărilor necorporale**, pp.41 – 100, ediția

a 3-a, Chișinău, Cartier, 2021. - 799 pag.; 47,73 c.a., ISBN 978-9975-86-456-5 (contribuția autorului 9,7 c.a.).

2.2. în reviste din alte baze de date acceptate de către ANACEC

2. **ȚURCANU, Liliana**, GRIGOROI, Lilia, MIHAILA, Svetlana. Improving the quality of financial-accounting information by strengthening the financial autonomy of universities, In: Journal of Financial Studies, Institute of Financial Studies, vol. 15(8), pages 192-204, 0,82 c.a., December, ISSN online: 2559-1347, DOI: 10.55654/JFS.2023.SP.25. Revistă indexată în BDI: ERIH+, REPEC, DOAJ, CEEOL, Editor: Academia de Studii Economice, Institutul de Studii Financiare, București, România. Disponibil: <https://revista.isfin.ro/2023/12/28/improving-the-quality-of-financial-accounting-information-by-strengthening-the-financial-autonomy-of-universities/>

2.3. în reviste din Registrul Național al revistelor de profil (cu indicarea categoriei)

3. **ȚURCANU, Liliana**, GRIGOROI, Lilia. *Effectiveness of Accounting Policies of Higher Education Institutions with Financial Autonomy*, In: Revista *Economica* Nr. 4 (130), 2024, pp. 76-90, 0,91 c.a., ISSN 1810-9136. Indexată în BD: DOAJ, Index Copernicus, Electronic Journals Library, OAJI, General Impact Factor, Global Impact Factor, EBSCO. Disponibil: <https://doi.org/10.53486/econ.2024.130.076>
4. **ȚURCANU, Liliana**. *Management Accounting in Higher Education Institutions in the Republic of Moldova: between Perception, Reality, and the Imperative of Transformation*, In: Revista *Economica* Nr. 2 (132), 2025, pp. 120-131, 0,61 c.a., ISSN 1810-9136. Indexată în BD: DOAJ, Index Copernicus, Electronic Journals Library, OAJI, General Impact Factor, Global Impact Factor, EBSCO. Disponibil: <https://doi.org/10.53486/econ.2025.132.120>

3.2. în lucrările manifestărilor științifice incluse în alte baze de date acceptate de către ANACEC

5. **ȚURCANU, Liliana**. *Gestiunea economică a bunurilor din perspectiva contabilității*. În: Sesiunea de comunicări științifice a studenților In: Extensio (științe economice), Nr.7/2020, Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia, pp. 190-194, 0,40 c.a. ISSN 2360-0675.

3.3. în lucrările manifestărilor științifice incluse în Registrul materialelor publicate în baza manifestărilor științifice organizate din Republica Moldova

6. **ȚURCANU, Liliana**. *Accounting problems in higher education institutions with financial autonomy*. In: *Simpozion Științific Internațional al Tinerilor Cercetători: Culegere de articole selective* din 27-28 aprilie 2018, Ediția 16, Chișinău, Republica Moldova, Departamentul Editorial-Poligrafic al ASEM, 2018, pp. 287-291, 0,53 c.a. ISBN 978-9975-75-926-7. Disponibil: https://ibn.idsi.md/vizualizare_articol/89930.
7. **ȚURCANU, Liliana**. *Unele aspecte privind contabilitatea bunurilor deținute în gestiune economică*. In: *Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători* [online]: culeg. de articole științifice, Conferința Științifică Internațională din 12-13 martie 2020, Ediția a 4-a, Chișinău, ASEM, 2020, pp. 99-102, 0,41 c.a., ISBN 978-9975-75-981-6. Disponibil:

- https://irek.ase.md/xmlui/bitstream/handle/1234567890/598/Turcanu_L_%20conf_12.03.20.pdf?sequence=1&isAllowed=y.
8. **ȚURCANU, Liliana**, GRIGOROI, Lilia, BALTEȘ, Nicolae. *Studiu explorator privind contabilitatea proiectelor din domeniul cercetării și inovării în instituțiile de învățământ cu autonomie financiară*. In: *International scientific conference on accounting: ISCA 2020* din 2-3 aprilie 2020, Ediția 9, Chișinău, Republica Moldova: Departamentul Editorial-Poligrafic al ASEM, 2020, pp. 156-163, 0,81 c.a., ISBN 978-9975-75-989-2. Disponibil: https://ibn.idsi.md/ro/vizualizare_articol/147167.
 9. **ȚURCANU, Liliana**. *Internal control and audit - a requirement for responsible reporting of higher education institutions with financial autonomy*. In: *Development through research and innovation : - 2020*, Conferința Științifică Internațională din 28 august 2020, Ediția 1, Chișinău, Departamentul Editorial-Poligrafic al ASEM, 2020, pp. 89-98, 0,62 c.a., ISBN 978-9975-155-03-8. Disponibil: <https://irek.ase.md/xmlui/handle/1234567890/1327?show=full>.
 10. GRIGOROI, Lilia, **ȚURCANU, Liliana**. *Debate on the recognition of income in public educational institutions with financial autonomy*. In: *Development through research and innovation : - 2020*, Conferința Științifică Internațională din 28 august 2020, Ediția 1, Chișinău, Departamentul Editorial-Poligrafic al ASEM, 2020, pp. 145-153, 0,74 c.a., ISBN 978-9975-155-03-8. Disponibil: <https://irek.ase.md/xmlui/handle/1234567890/1335>.
 11. **ȚURCANU, Liliana**. *Autonomia financiară și calitatea educației: corelații și impacturi*. In: *Învățământul superior contabil: provocări și soluții*, Colocviu științific cu participare Internațională din 17 noiembrie 2023, Ediția 2-a, Chișinău, Departamentul Editorial-Poligrafic al ASEM, 2023, pp. 59-61, 0,31 c.a, ISBN 978-9975-167-32-1, DOI: <https://doi.org/10.53486/isc2023.20> Disponibil: https://irek.ase.md/xmlui/bitstream/handle/123456789/2996/Colocviu%20CON_2023_p%2059-61.pdf?sequence=1&isAllowed=y.
 12. GRIGOROI, Lilia, **ȚURCANU, Liliana**. *De la teorie la practică: integrarea sustenabilității în Curriculumul universitar contabil*. In: *Învățământul superior contabil: provocări și soluții*, Colocviu științific cu participare Internațională din 15 noiembrie 2024, Ediția 3-a, Chișinău, Departamentul Editorial-Poligrafic al ASEM, 2024, pp. 6-9, 0,27 c.a., ISBN 978-9975-167-94-9 (PDF), Disponibil: <https://irek.ase.md/xmlui/handle/123456789/3724>.
 13. **ȚURCANU, Liliana**, GRIGOROI, Lilia. *Contabilitatea costurilor în învățământul superior: consens sau disensiune?* In: *International scientific conference on accounting: ISCA 2025* din 4-5 aprilie 2025, Ediția 14, Chisinau, Republica Moldova: Departamentul Editorial-Poligrafic al ASEM, 2025, pp. 8-19, 1,22 c.a., ISBN 978-9975-168-34-2 (PDF), Disponibil: https://caae.ase.md/files/conferinte/isca/Culegere_ISCA_2025.pdf/
 14. **ȚURCANU, Liliana**, GRIGOROI, Lilia. *Cost Accounting: a Comparative Study of Best Practices in Higher Education*. In: *Development Through Research and Innovation IDSC-2025*, Conferința Științifică Internațională din 16 mai 2025, Ediția 6, Chișinău, Departamentul Editorial-Poligrafic al ASEM, 2025, pp. 445-456, 0,80 c.a., ISBN 978-9975-168-26-7 (PDF). Disponibil: <https://doi.org/10.53486/dri2025.54>

ADNOTARE

ȚURCANU Liliana, „Problematici ale contabilității în instituțiile de învățământ superior cu autonomie financiară”, teză de doctor în științe economice, Chișinău, 2025.

Structura tezei: adnotare, introducere, trei capitole, concluzii și recomandări, bibliografie din 327 de titluri, 17 anexe, 139 pagini de text de bază, 26 figuri și 19 tabele. Rezultatele obținute sunt publicate în 14 lucrări științifice.

Cuvinte-cheie: instituții publice de învățământ superior, autonomie financiară, patrimoniu universitar, venituri universitare, contabilitate de gestiune, calculația costurilor, politici contabile, raportare financiară, raportare integrată și de sustenabilitate, management universitar, transparență financiară, guvernanta academică, standarde naționale contabile, IPSAS.

Domeniu de studii: contabilitate.

Scopul cercetării: constă în investigarea principalelor problematici ale contabilității în instituțiile publice de învățământ superior, cu accent pe identificarea disfuncționalităților, analizarea cauzelor acestora și formularea de soluții pentru optimizarea proceselor contabile și creșterea transparenței financiare.

Obiectivele cercetării: analiza evoluției contabilității în instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova și evaluarea funcționalității sale ca instrument de fundamentare a deciziilor; investigarea interdependenței dintre gradul de autonomie financiară și paradigma contabilă a universităților publice; analiza gradului de adecvare a cadrului normativ contabil la realitățile instituțiilor publice de învățământ superior; evaluarea critică a modului de înregistrare contabilă a finanțărilor, explorarea ambiguităților și a neconformităților în tratamentele contabile aferente patrimoniului instituțiilor de învățământ; elaborarea și testarea indicatorilor de evaluare a eficacității politicilor contabile; determinarea limitelor contabilității manageriale și elaborarea unui model conceptual-metodologic de calculație a costurilor, adaptat specificului misiunii academice; analiza oportunității implementării raportării integrate și de sustenabilitate în instituțiile publice de învățământ superior, în vederea consolidării transparenței și responsabilității publice.

Noutatea și originalitatea științifică a cercetării: rezidă în soluționarea cu succes a unui ansamblu de probleme care vizează organizarea și dezvoltarea contabilității în instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară. Acestea se reflectă în propunerea unui algoritm de înregistrări contabile pentru analiza tranzacțiilor complexe, elaborarea unui concept metodologic integrat pentru calculația costurilor, precum și conceptualizarea și validarea empirică a unui sistem de indicatori pentru evaluarea multidimensională a eficacității politicilor contabile.

Rezultatele obținute care contribuie la soluționarea unei probleme științifice importante derivă din scopul și obiectivele lucrării și constau în fundamentarea din punct de vedere științific și metodologic a raționamentelor și algoritmilor de înregistrări contabile pentru diversele surse complexe de finanțare, clarificarea în aspect metodologic a judecăților contabile pentru contabilizarea unor categorii de active specifice patrimoniului universitar, argumentarea reconfigurării contabilității în instituțiile publice de învățământ superior în contextul tranziției la SNCSP, proiectarea conceptului metodologic de calculație și alocare a costurilor, abordarea standardelor de sustenabilitate și a modului în care instituțiile le pot integra prin raportarea integrată.

Implementarea rezultatelor științifice: rezultatele științifice obținute pot fi implementate prin aplicarea modelelor dezvoltate permițând perfecționarea contabilității în universitățile publice cu autonomie financiară și consolidarea fundamentării deciziilor manageriale. Recomandările formulate au fost validate prin acceptarea și integrarea lor în practica contabilă a unor instituții publice de învățământ superior, confirmând relevanța și valoarea aplicativă a cercetării.

ANNOTATION

ȚURCANU Liliana. Accounting issues in higher education institutions with financial autonomy. PhD Thesis in Economic Sciences, Chișinău, 2025.

Thesis structure: abstract, introduction, three chapters, conclusions and recommendations, bibliography of 327 titles, 17 appendices, 139 pages of main text, 26 figures, and 19 tables. The obtained results are published in 14 scientific papers.

Keywords: public higher education institutions, financial autonomy, university assets, university revenues, management accounting, cost calculation, accounting policies, financial reporting, integrated and sustainability reporting, university management, financial transparency, academic governance, national accounting standards, IPSAS.

Field of study: accounting.

Research purpose: to investigate the main accounting issues in public higher education institutions, with a focus on identifying dysfunctions, analyzing their causes, and formulating solutions for optimizing accounting processes and enhancing financial transparency.

Research objectives: analyzing the evolution of accounting in public higher education institutions in the Republic of Moldova and assessing its functionality as a decision-making tool; investigating the interdependence between the degree of financial autonomy and the accounting paradigm of public universities; analyzing the adequacy of the accounting regulatory framework in relation to the realities of public higher education institutions; evaluating the accounting registration of funding, exploring ambiguities and inconsistencies in the accounting treatments related to institutional assets; developing and testing indicators for assessing the effectiveness of accounting policies; determining the limits of managerial accounting and developing a conceptual-methodological cost calculation model tailored to the specific nature of the academic mission; analyzing the feasibility of implementing integrated and sustainability reporting in public higher education institutions to strengthen transparency and public accountability.

The scientific novelty and originality of the research: lie in successfully addressing a set of issues related to the organization and development of accounting in public higher education institutions with financial autonomy. These are reflected in the proposal of a professional reasoning model in the form of an accounting registration algorithm capable of guiding the analysis of complex transactions, in the development of an adapted methodological concept for cost calculation, as well as in the conceptualization and empirical validation of an integrated system of indicators for the multidimensional evaluation of the effectiveness of accounting policies.

The results obtained that contribute to solving an important scientific problem: derive from the purpose and objectives of the thesis and consist in the scientific and methodological substantiation of reasoning and algorithms for accounting entries related to complex sources of financing, the methodological clarification of accounting judgments for recording categories of assets specific to university patrimony, the argumentation for reconfiguring accounting in public higher education institutions in the context of the transition to NASPS, the design of the methodological concept for cost calculation, as well as the approach to sustainability standards and the ways in which institutions can integrate them through integrated reporting.

Implementation of scientific results: the obtained scientific results can be implemented through the application of the developed models, allowing the improvement of accounting in financially autonomous public universities and the strengthening of the foundation for managerial decision-making. The formulated recommendations have been validated by their acceptance and integration into the accounting practice of several public higher education institutions, confirming the relevance and practical value of the research.

АННОТАЦИЯ

ЦУРКАНУ Лилиана, Проблемы бухгалтерского учета в высших учебных заведениях с финансовой автономией, диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук, Кишинев, 2025.

Структура диссертации: аннотация, введение, три главы, выводы и рекомендации, библиография из 327 источников, 17 приложения, 139 страниц основного текста, 26 рисунка и 19 таблиц. Полученные результаты опубликованы в 14 научных работах.

Ключевые слова: государственные высшие учебные заведения, финансовая автономия, университетское имущество, университетские доходы, управленческий учет, калькуляция затрат, учетная политика, финансовая отчетность, интегрированная и устойчивая отчетность, университетский менеджмент, финансовая прозрачность, академическое управление, национальные стандарты бухгалтерского учета, IPSAS.

Область исследования: бухгалтерский учет.

Цель исследования состоит в изучении основных проблем бухгалтерского учета в государственных вузах, с акцентом на выявляемые дисфункции, анализ их причин и выработку решений для оптимизации учетных процессов и повышения финансовой прозрачности.

Задачи исследования: анализ эволюции бухгалтерского учета в государственных вузах Республики Молдова и оценка его роли как инструмента управленческих решений; исследование взаимосвязи между уровнем финансовой автономии и учетной парадигмой университетов; анализ соответствия нормативной базы реалиям вузов; критическая оценка методов учета финансирования, выявление неопределенностей в учете университетского имущества; разработка и апробация показателей эффективности учетной политики; определение ограничений управленческого учета и разработка концептуально-методологической модели калькуляции затрат, адаптированной к академической миссии; анализ возможностей внедрения интегрированной и устойчивой отчетности в целях повышения прозрачности и общественной подотчетности

Научная новизна и оригинальность исследования: заключаются в успешном решении комплекса проблем, связанных с организацией и развитием бухгалтерского учета в государственных высших учебных заведениях с финансовой автономией. Это выражается в предложении модели профессиональных суждений в форме алгоритма бухгалтерских записей, способного направлять анализ сложных хозяйственных операций, в разработке интегрированной методологической концепции, адаптированной для калькуляции затрат, а также в концептуализации и эмпирической проверке интегрированной системы показателей для многомерной оценки эффективности учетной политики.

Результаты, способствующие решению важной научной проблемы: вытекают из целей и задач исследования и заключаются в научно-методологическом обосновании суждений и алгоритмов бухгалтерских записей для сложных источников финансирования, в уточнении методологических аспектов учета категорий активов университетского имущества, в аргументации необходимости реорганизации бухгалтерского учета в государственных вузах в условиях перехода к НСБУГС, в проектировании методологической концепции калькуляции затрат, а также в рассмотрении стандартов устойчивости и возможностей их интеграции через систему интегрированной отчетности.

Внедрение научных результатов: полученные научные результаты могут быть реализованы посредством применения разработанных моделей, что позволит усовершенствовать бухгалтерский учет в государственных университетах с финансовой автономией и укрепить основу для управленческих решений. Сформулированные рекомендации были подтверждены их принятием и интеграцией в бухгалтерскую практику ряда государственных вузов, что подтверждает актуальность и прикладную значимость исследования.

ȚURCANU LILIANA

**PROBLEMATICI ALE CONTABILITĂȚII ÎN INSTITUȚIILE DE ÎNVĂȚĂMÂNT
SUPERIOR CU AUTONOMIE FINANCIARĂ**

522.02 – CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ

Rezumatul tezei de doctor în științe economice

Aprobat spre tipar: 11.09.20025 Hârtie ofset. Tipar ofset. Coli de tipar: 2,42	Formatul hârtiei 60x84 1/16 Tiraj 30 ex.
--	---

Serviciul Editorial-Poligrafic al Academiei de Studii Economice din Moldova mun.

Chișinău, MD-2005, str. Gr. Bănulescu-Bodoni, 59

tel.: 022 402 936