



**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”**

Teză de doctor în științe economice

**Conducător științific:**

**Lilia GRIGOROI,**

**Dr., conf. univ.**

**Autor:**

**CHIȘINĂU, 2025**

**©Liliana Țurcanu, 2025**

## CUPRINS

|                                                                                                                                                                            |           |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>CUPRINS .....</b>                                                                                                                                                       | <b>3</b>  |
| <b>ADNOTARE .....</b>                                                                                                                                                      | <b>5</b>  |
| <b>ANNOTATION.....</b>                                                                                                                                                     | <b>6</b>  |
| <b>АННОТАЦИЯ .....</b>                                                                                                                                                     | <b>7</b>  |
| <b>LISTA TABELELOR .....</b>                                                                                                                                               | <b>8</b>  |
| <b>LISTA FIGURILOR.....</b>                                                                                                                                                | <b>9</b>  |
| <b>LISTA ABREVIERILOR.....</b>                                                                                                                                             | <b>11</b> |
| <b>INTRODUCERE .....</b>                                                                                                                                                   | <b>12</b> |
| <b>1. EVOLUȚIA ȘI FUNCȚIONALITATEA CONTABILITĂȚII ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE DE ÎNVĂȚĂMÂNT SUPERIOR CU AUTONOMIE FINANCIARĂ .....</b>                                         | <b>21</b> |
| 1.1. Transformări și evoluții ale contabilității în instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova.....                                                 | 21        |
| 1.2. Autonomia financiară a instituțiilor publice de învățământ superior: clarificări conceptuale și corelații funcționale cu contabilitatea .....                         | 30        |
| 1.3. Arhitectura și particularitățile sistemului financiar-contabil al instituțiilor publice de învățământ superior cu autonomie financiară din Republica Moldova .....    | 43        |
| 1.4. Concluzii la capitolul 1 .....                                                                                                                                        | 51        |
| <b>2. COMPLEXITĂȚI ȘI PROIECȚII PRIVIND CONTABILITATEA ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE DE ÎNVĂȚĂMÂNT SUPERIOR CU AUTONOMIE FINANCIARĂ .....</b>                                    | <b>54</b> |
| 2.1. Vulnerabilități contabile aferente finanțărilor în cadrul instituțiilor publice de învățământ superior cu autonomie financiară.....                                   | 54        |
| 2.2. Complexități contabile de gestionare a patrimoniului instituțiilor publice de învățământ superior cu autonomie financiară.....                                        | 68        |
| 2.3. Limitări și proiecții ale contabilității de gestiune în instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară.....                                      | 83        |
| 2.4. Concluzii la capitolul 2 .....                                                                                                                                        | 94        |
| <b>3. RECONFIGURAREA CONTABILITĂȚII ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE DE ÎNVĂȚĂMÂNT SUPERIOR ÎN CONTEXTUL REFORMELOR DE INTEGRARE A REPUBLICII MOLDOVA ÎN UNIUNEA EUROPEANĂ.....</b> | <b>98</b> |
| 3.1. Reconfigurarea contabilității și raportării financiare în contextul acquis-ului comunitar ..                                                                          | 98        |
| 3.2. Remodelarea politicilor contabile în vederea alinierii la cerințele managementului de performanță și transparență.....                                                | 108       |
| 3.3. Adaptarea și alinierea contabilității de gestiune la bunele practici europene .....                                                                                   | 119       |
| 3.4. Concluzii la capitolul 3 .....                                                                                                                                        | 131       |

|                                                                                                                                                                                                                                                                          |            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI .....</b>                                                                                                                                                                                                                                    | <b>134</b> |
| <b>BIBLIOGRAFIE .....</b>                                                                                                                                                                                                                                                | <b>140</b> |
| <b>ANEXE .....</b>                                                                                                                                                                                                                                                       | <b>178</b> |
| Anexa 1. Evoluția cheltuielilor pentru învățământul public superior în perioada 2020 – 2024...                                                                                                                                                                           | 179        |
| Anexa 2. Ponderea cheltuielilor pentru învățământul superior în PIB și BPN, și evoluția acesteia (perioada 2020 – 2024) .....                                                                                                                                            | 180        |
| Anexa 3. Analiză indexată a finanțării învățământului superior în raport cu PIB și BPN .....                                                                                                                                                                             | 181        |
| Anexa 4. Chestionar: starea actuală și necesitatea organizării contabilității de gestiune în instituțiile publice de învățământ superior .....                                                                                                                           | 182        |
| Anexa 5. Analiza de conținut a cadrului normativ care guvernează contabilitatea instituțiilor publice de învățământ superior din Republica Moldova .....                                                                                                                 | 187        |
| Anexa 6. Analiza comparativă a regimului juridic și a tratamentului contabil aplicabil bunurilor transmise către instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară .....                                                                               | 189        |
| Anexa 7. Înregistrări contabile aferente faptelor economice posibile în procesul de tranzacționare și utilizare a bunurilor primite cu drept de proprietate și/sau gestiune economică de către instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară ..... | 191        |
| Anexa 8. Tematici, cercetători și principalele abordări în literatura privind contabilitatea de gestiune în instituțiile publice de învățământ superior .....                                                                                                            | 194        |
| Anexa 9. Model econometric: determinanții percepției asupra impactului implementării unui sistem informațional de calcul al costurilor în instituțiile de învățământ superior din Republica Moldova .....                                                                | 196        |
| Anexa 10. Evaluarea eficacității politicilor contabile a Instituțiilor Publice de Învățământ Superior cu Autonomie Financiară din Republica Moldova, pe baza Notelor explicative la Situațiile financiare anuale, pentru anul 2023 .....                                 | 201        |
| Anexa 11. Cadru metodologic al contabilității de gestiune în instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova .....                                                                                                                                     | 210        |
| Anexa 12. Modelul ABC pentru universitățile publice din Republica Moldova .....                                                                                                                                                                                          | 211        |
| Anexa 13. Act de implimentare ASEM .....                                                                                                                                                                                                                                 | 212        |
| Anexa 14. Act de implimentare USMF „Nicolae Testimițeanu” .....                                                                                                                                                                                                          | 213        |
| Anexa 15. Act de implimentare US „Bogdan Petriceicu Hasdeu” .....                                                                                                                                                                                                        | 214        |
| Anexa 16. Act de implimentare Ministerul Finanțelor .....                                                                                                                                                                                                                | 215        |
| Anexa 17. Diplome și premii .....                                                                                                                                                                                                                                        | 216        |
| <b>Declarația privind asumarea răspunderii .....</b>                                                                                                                                                                                                                     | <b>217</b> |
| <b>CV al autorului .....</b>                                                                                                                                                                                                                                             | <b>218</b> |

## 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, analiza 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.

## LISTA TABELELOR

|                                                                                                                                                                                                               |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tabelul 1.1. Principalele diferențieri de abordări normative între contabilitatea bugetară și contabilitatea bazată pe SNC .....                                                                              | 22  |
| Tabelul 1.2. Dimensiunea raționamentului profesional în aplicarea sistemelor contabile .....                                                                                                                  | 25  |
| Tabelul 1.3. Variația numărului de instituții de învățământ și a numărului de studenți din Republica Moldova pe faze de dezvoltare (1991-2025) .....                                                          | 27  |
| Tabelul 1.4. Analiza cheltuielilor pentru învățământul public superior în perioada 2020 – 2024...                                                                                                             | 28  |
| Tabelul 1.5. Puncte convergente ale autonomiei financiare universitare .....                                                                                                                                  | 33  |
| Tabelul 1.6. Divergențe conceptuale în definirea autonomiei financiare universitare .....                                                                                                                     | 35  |
| Tabelul 2.1. Structura finanțărilor instituțiilor publice de învățământ superior .....                                                                                                                        | 53  |
| Tabelul 2.2. Cadrul normativ aplicabil contabilității bunurilor publice primite cu drept de proprietate și în gestiune economică în instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară ..... | 69  |
| Tabelul 2.3. Recunoașterea valorii contabile a bunurilor primite în proprietate/ gestiune economică .....                                                                                                     | 71  |
| Tabelul 2.4. Matrice decizională în alegerea opțiunii contabile pentru recunoașterea accesului la baze de date digitale .....                                                                                 | 80  |
| Tabelul 3.1. Analiza comparativă între SNC și IPSAS în utilizarea în instituțiile publice de învățământ superior (aspecte cheie) .....                                                                        | 99  |
| Tabelul 3.2. Tipologia capitalurilor în raportarea integrată a instituțiilor publice de învățământ superior .....                                                                                             | 104 |
| Tabelul 3.3. Importanța politicilor contabile pentru categoriile de utilizatori ai informațiilor financiare din instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară .....                     | 111 |
| Tabelul 3.4. Conceptul sistemului de indicatori pentru evaluarea eficacității politicilor contabile în instituțiile de învățământ superior cu autonomie financiară .....                                      | 111 |
| Tabelul 3.5. Atribuirea calificativelor în evaluarea eficacității politicilor contabile ale instituțiilor de învățământ superior cu autonomie financiară (punctaj per indicator) .....                        | 114 |
| Tabelul 3.6. Ierarhizarea indicatorilor de evaluare a eficacității politicilor contabile ale instituțiilor de învățământ superior cu autonomie financiară prin metoda valorii ponderate .....                 | 114 |
| Tabelul 3.7. Sinteza scorurilor ponderate și a calificativelor pentru indicatorii de evaluare a eficacității politicilor contabile ale instituțiilor publice de învățământ superior .....                     | 115 |
| Tabelul 3.8. Analiza SWOT a indicatorilor a eficacității politicilor contabile .....                                                                                                                          | 116 |
| Tabelul 3.9. Categoriile de inductori de cost aplicabili în învățământul superior .....                                                                                                                       | 126 |



## LISTA FIGURILOR

|                                                                                                                                                                                                                   |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Fig.1.1. Evoluția contabilității în instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova (1991-prezent) .....                                                                                        | 24  |
| Fig. 1.2. Dinamica numărului de instituții publice de învățământ superior din Republica Moldova (2013-2025) .....                                                                                                 | 27  |
| Fig. 1.3. Dinamica efectivului de studenți în instituții de învățământ superior (2013-2025) .....                                                                                                                 | 28  |
| Fig. 1.4. Componentele autonomiei universitare .....                                                                                                                                                              | 30  |
| Fig.1.5. Analiza bibliometrică a cercetării conceptului autonomiei financiare universitare: distribuția pe țări și evoluția temporală bazată pe datele din Web of Science (a) și Scopus (b) ...                   | 31  |
| Fig.1.6. Componentele autonomiei financiare universitare .....                                                                                                                                                    | 38  |
| Fig. 1.7. Dualitatea normativă a sistemului financiar-contabil universitar .....                                                                                                                                  | 44  |
| Fig. 2.1. Componenta alocațiilor de la bugetul de stat pentru instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova .....                                                                             | 54  |
| Fig. 2.2. Componenta finanțărilor prin surse proprii de venituri .....                                                                                                                                            | 56  |
| Fig. 2.3. Arhitectura legislativă a contabilității veniturilor în instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară .....                                                                       | 57  |
| Fig. 2.4. Clasificarea tranzacțiilor în instituțiile de învățământ superior .....                                                                                                                                 | 59  |
| Fig. 2.5. Taxonomia resurselor bibliotecii digitale.....                                                                                                                                                          | 78  |
| Fig. 2.6. Evoluția anuală a producției științifice în domeniul contabilității de gestiune în instituții publice de învățământ superior pentru perioada 2004–2024, în baza datelor platformei Web of Science ..... | 83  |
| Fig. 2.7. Distribuția geografică a publicațiilor și colaborarea științifică internațională .....                                                                                                                  | 84  |
| Fig. 2.8. Rețeaua cuvintelor cheie a principalelor clustere de pe Web of Science și SCOPUS .....                                                                                                                  | 85  |
| Fig. 2.9. Harta bibliometrică a relațiilor între referințe, autori și tematici-cheie .....                                                                                                                        | 87  |
| Fig. 3.1. Sistemul de co-creare a valorii în universitățile publice prin interdependența capitalurilor în raportarea integrată .....                                                                              | 119 |
| Fig. 3.2. Principiile cadrului metodologic al contabilității de gestiune .....                                                                                                                                    | 121 |
| Fig. 3.3. Beneficiile unei metodologii de calculație a costurilor în învățământul superior din Republica Moldova .....                                                                                            | 122 |
| Fig. 3.4. Compararea abordării clasice ABC cu modelul adaptat pentru universitățile din Republica Moldova .....                                                                                                   | 123 |
| Fig. 3.5. Etapele algoritmului metodologic ABC adaptat pentru universitățile din RM .....                                                                                                                         | 124 |
| Fig. 3.6. Structura categoriilor de resurse universitare a algoritmului ABC .....                                                                                                                                 | 125 |
| Fig. 3.7. Structura funcțională a activităților universitare în contextul aplicării metodei ABC ...                                                                                                               | 127 |

|                                                                                                              |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Fig. 3.8. Alocarea costurilor activităților didactice către departamentele organizatoare .....               | 128 |
| Fig. 3.9. Distribuirea costurilor departamentului către programele de studii .....                           | 129 |
| Fig. 3.10. Procesul de calcul al costurilor universitare conform unui algoritm adaptat după metoda ABC ..... | 130 |

## LISTA ABREVIERILOR

|        |                                                             |
|--------|-------------------------------------------------------------|
| ABC    | Activity-Based Costing                                      |
| ASP    | Agenția Servicii Publice                                    |
| BNS    | Biroul Național de Statistică                               |
| CCRM   | Curtea de Conturi a Republicii Moldova                      |
| CIPFA  | Chartered Institute of Public Finance and Accountancy       |
| EPSAS  | European Public Sector Accounting Standards                 |
| ERP    | Enterprise Resource Planning                                |
| ESG    | Environmental Social Governance                             |
| EUA    | European University Association                             |
| FMI    | Fondul Monetar Internațional                                |
| GRI    | Global Reporting Initiative                                 |
| IFAC   | International Federation of Accountants                     |
| IFRS   | International Financial Reporting Standards                 |
| IIRC   | International Integrated Reporting Council                  |
| IPSAS  | International Public Sector Accounting Standards            |
| IPSASB | International Public Sector Accounting Standards Board      |
| MEC    | Ministerul Educației și Cercetării                          |
| MFP    | Managementul Finanțelor Publice                             |
| NPM    | New Public Management                                       |
| OCDE   | Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică       |
| ODD    | Obiectivele de Dezvoltare Durabilă                          |
| SASB   | Sustainability Accounting Standards Board                   |
| SNC    | Standarde Naționale de Contabilitate                        |
| SNCSP  | Standarde Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public |
| TCFD   | Task Force on Climate-related Financial Disclosures         |
| TRAC   | Transparent Approach to Costing                             |
| UE     | Uniunea Europeană                                           |

## INTRODUCERE

**Actualitatea temei de cercetare și importanța problemei abordate.** Într-o lume definită de viteza informației și de complexitatea provocărilor globale cea mai prețioasă resursă este capitalul uman. Pentru Republica Moldova aflată într-un proces de transformare și de aliniere la standardele europene, învățământul superior este un pilon fundamental al dezvoltării durabile, al securității naționale și al prosperității. Instituțiile de învățământ superior sunt motoarele care pot propulsa țara către o economie bazată pe cunoaștere, pot consolida o societate civilă democratică și pot ancora ferm Republica Moldova pe traiectoria sa europeană.

Instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova traversează, de mai bine de un deceniu, un proces complex de reformare structurală, normativă și financiară, orientat spre alinierea la standardele Spațiului European al Educației. Acest proces presupune transformări instituționale majore, modernizarea cadrului normativ și a mecanismelor de finanțare, având drept obiectiv consolidarea calității educației, creșterea competitivității și integrarea durabilă în spațiul academic european.

Funcționarea eficientă și responsabilă a instituțiilor publice de învățământ superior depinde de un sistem de management financiar robust, elementul lui de bază fiind contabilitatea. Necesitatea unei contabilități fiabile a devenit și mai importantă odată cu tranziția instituțiilor de învățământ la autonomia financiară, care le-a transformat din entități bugetare în instituții publice, responsabile pentru propria lor sustenabilitate.

Momentul de referință în instituirea autonomiei financiare 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 bugetară, specifică entităților publice, la Standardele Naționale de Contabilitate (SNC) 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 unele 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.

Așa dar, 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.** În pofida complexității și implicațiilor practice semnificative ale domeniului 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 în domeniu le regăsim în teza de doctor a cercetătoarei E. Taban (2009). Cercetările au fost extinse în monografia autorilor T. Tuhari și E. Taban (2011). Însă aceste cercetări au fost efectuate până în anul 2013, adică într-o perioadă anterioară tranziției instituțiilor publice de învățământ superior la autonomie financiară și, implicit la contabilitatea bazată pe SNC.

Ulterior, problematica a fost abordată de savanții autohtoni: Grigoroș L., Mihaila S., Bădicu G., Taban E., etc., iar în țările vecine, precum România de către savanții Tiron-Tudor A., Blidișel R., Căpșuneanu S., Paschia (Dincă) L., Drăgușin C. P.. La nivel european am remarca cercetările savanților Brusca I., Labrador M. (Spania), Agasisti E., Arnaboldi M. (Italia), Boitier M., Rivière A., Aghion P. (Franța), Broadbent J., Cropper P., Cook R. (Regatul Unit) și Modell S. (Suedia). Am remarca, de asemenea, contribuția savanților americani (SUA) Granof M.H., Platt D.E., Vaysman I., Kaplan R.S., Atkinson A.A., Anthony R.N., și Young D.W., dar și a savanților australieni/neozeelandezi Parker L.D., Guthrie J., Marginson S. și Hoque Z.

Cercetările la nivel internațional reprezintă o valoare fundamentală incontestabilă, dar, aceste cercetări, în cea mai mare măsură, sunt axate pe adaptarea sistemelor contabile universitare la principiile IPSAS, care la moment nu sunt funcționale pentru Republica Moldova. Realitatea contabilă a instituțiilor publice de învățământ superior atestă o serie de probleme și problematice fundamentale de ordin metodologic și normativ. În această ordine de idei am remarca cele mai vulnerabile aspecte, precum recunoașterea și contabilizarea veniturilor, ambiguități în contabilitatea patrimoniului în special sub raportul delimitării, evaluării și amortizării, neclarități de definiții și de substanță privind calculația și alocarea costurilor, lipsa unor consolidări metodologice și normative, dar și stadiul incipient de dezvoltare a aplicării contabilității de gestiune. Politicile contabile sunt în mare parte tratate superficial, neadaptate la specificul

instituțiilor publice de învățământ superior, la fel ca aplicarea SNC. Necesitatea introducerii unor instrumente moderne de raportare, precum raportarea integrată și rapoartele de sustenabilitate, devin tot mai evidente.

Problematicile menționate solicită aprofundarea cercetărilor în acest domeniu și găsirea unor soluții. Aceste aspecte au stat la baza alegerii temei prezentei lucrări și au determinat formularea scopului și a obiectivelor de cercetare.

**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. 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, care îmbină metode de cercetare calitative și cantitative, asigurând o înțelegere complexă și multidimensională a contabilității în instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova. Alegerea acestei opțiuni a fost determinată de necesitatea corelării analizei teoretico-normative cu realitățile practice, de importanța validării rezultatelor prin triangularea metodelor și de specificul instituțional al mediului universitar.

Cercetarea calitativă s-a realizat prin:

- revizuirea sistematică a literaturii științifice naționale și internaționale privind organizarea și ținerea contabilității în sistemul universitar, cu accent pe contabilitatea finanțărilor, contabilitatea de gestiune și contabilitatea costurilor, gestiunea contabilă a patrimoniului, raportarea financiară, raportarea integrată, transparența instituțională și impactul autonomiei financiare asupra managementului universitar. În vederea angajamentului unei documentări cât mai relevante au fost consultate mai multe baze de date, inclusiv specializate, dintre care am evidenția Web of Science, Researchgate, Proquest și Google Scholar;
- analiza comparativă multi-nivelară a cadrului normativ: nivel instituțional (regulamente interne, proceduri contabile specifice), nivel național (Legi, regulamente și reglementări metodologice specifice învățământului superior), nivel european (Directivele UE, EPSAS, bune practici din statele membre), nivel internațional (IPSAS);
- interviuri semi-structurate cu contabili-șefi, specialiști financiar-contabili, prorectori cu atribuții economice și conducători ai departamentelor financiare;
- dezbateri în focus-grupuri cu participarea cadrelor didactice implicate în funcții administrative, a personalului financiar-contabil și a personalităților de notorietate recunoscute pentru experiența și expertiza în domeniul contabilității universitare.

*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). Întrebările au fost structurate pe mai multe dimensiuni tematice: gradul de aplicare a contabilității de gestiune, utilizarea informațiilor contabile în activitatea managerială, metode și instrumente de calculație a costurilor, dificultăți întâmpinate,

percepții privind utilitatea și impactul contabilității de gestiune și beneficiile anticipate în cazul îmbunătățirii sistemului. Chestionarul a fost distribuit prin diverse canale de comunicare: transmiterea de e-mailuri instituționale către toate instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova; publicat pe canale social media; plasat în cadrul grupurilor profesionale de contabili de pe rețelele sociale. Răspunsuri complete au fost recepționate de la 75 de respondenți, în mare măsură personal financiar-contabile și/sau managerial din toate instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova. Perioada de completare a chestionarului a fost de circa 5 luni în intervalul decembrie 2024 – aprilie 2025 și au fost centralizate și prelucrate automat prin platforma Google Forms. Au fost realizate și prelucrări descriptive printr-o analiză econometrică prin estimarea unui model de regresie liniară multiplă (OLS). Aceasta a permis consolidarea rezultatelor cantitative.

Metodologia mixtă adoptată oferă cercetării rigoare academică și relevanță practică.

**Problemele științifice importante soluționate** rezidă în identificarea și propunerea unui set de soluții metodologice și aplicative indicate să elimine problematicele și disfuncționalitățile de ordin contabil persistente în contabilitatea instituțiilor publice de învățământ superior. Judecățile contabile de algoritme de înregistrări contabile clarifică evidența sintetică și analitică a finanțărilor complexe, contabilitatea unor categorii de active patrimoniale de tipul bibliotecilor digitale, bunurilor primite cu drept de proprietate, primite în gestiune economică și/sau capital social. 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 anticipează riscurile de ineficiență a acestora, anticipează 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.

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

- depășirea unei abordări descriptive și fragmentate a problemelor contabile și abordarea unei taxonomii comprehensive a acestora, bazată pe o analiză cauzală a contextului și a factorilor de influență, contribuind la consolidarea unui sistem contabil robust, transparent și relevant pentru nevoile instituțiilor din Republica Moldova;
- 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;

- propunerea unui model logic de raționament profesional sub forma unui algoritm de înregistrări contabile, care ghidează procesul de analiză a tranzacțiilor complexe, contribuie la asigurarea unei reprezentări fidele a performanței financiare și a poziției financiare, reflectând corect realitatea economică, reducerea riscului de erori și de interpretări neunitare între diverse instituții, crescând astfel calitatea informațiilor, gradul de comparabilitate între situațiile financiare ale universităților și consolidarea transparenței și a bunei guvernante financiare;
- elaborarea unui concept metodologic integrat și adaptat pentru calculația costurilor în instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova, care ar permite soluționarea acestei probleme în premieră autohtonă;
- conceptualizarea, elaborarea și validarea empirică a unui sistem integrat de indicatori pentru evaluarea multidimensională a eficacității politicilor contabile în instituțiile publice de învățământ superior oferind un instrument în consolidarea calității informației financiare și un mecanism obiectiv și standardizat managementului universitar și autorităților de resort pentru a trece la o contabilitate orientată spre performanță, care contribuie direct la sporirea gradului de transparență, la consolidarea bunei guvernante și la creșterea încrederii în managementul finanțelor publice din învățământul superior.

**Semnificația teoretică a tezei** rezidă în consolidarea și dezvoltarea bazei metodologice a contabilității specifice instituțiilor publice de învățământ superior, dar și în fundamentarea unui concept de aplicare a practicilor internaționale bazate pe IPSAS în domeniul contabil al instituțiilor publice de învățământ superior cu autonomie financiară.

Contribuția teoretică se manifestă prin evaluarea critică a cadrului teoretico-normativ existent, realizată printr-o analiză sistemică a politicilor contabile și prin aprecierea gradului de atingere a obiectivelor stabilite de cadrul normativ. În același timp, cercetarea evidențiază aplicabilitatea și limitele Standardelor Naționale de Contabilitate în organizarea sistemului financiar-contabil, în funcție de specificul activității și al finanțării universităților. Lucrarea aduce, de asemenea, o fundamentare teoretică solidă a contabilității de gestiune, demonstrând necesitatea acesteia și evidențiind bazele sale aplicative, cu accent pe contabilitatea și calculația costurilor, precum și pe situațiile complexe în care aplicarea standardelor naționale întâmpină dificultăți conceptuale și practice. Un element central al semnificației teoretice este dezvoltarea unui model conceptual de calculație a costurilor, prin identificarea și definirea unei metode adaptate

activităților și proceselor universitare, fundamentată pe experiența internațională și pe abordări multidisciplinare.

Un aport esențial al cercetării constă în elaborarea conceptului de politici contabile eficiente, prin definirea caracteristicilor acestora și fundamentarea unui set de indicatori pentru evaluarea eficacității lor.

**Valoarea aplicativă a cercetării** rezidă în următoarele:

- oferirea de soluții practice pentru contabilitatea veniturilor, cheltuielilor și a costurilor provenite din variate surse de finanțare a acestor instituții în forma unor algoritme de înregistrări contabile, care pot servi drept ghid/îndrumări pentru o contabilitate și raportare fiabilă 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 guvernantă.
- 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** reies din scopul și obiectivele tezei și rezidă în:

- fundamentarea din punct de vedere științific și metodologic a raționamentelor și algoritmilor de înregistrări contabile pentru diversele surse complexe de finanțare cu efect direct asupra calității informațiilor înregistrate și raportate, care vor contribui 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 instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova în contextul tranziției la SNCSP, în scopul alinierii la acquis-ul comunitar și exigențele de transparență și comparabilitate cu bunelor 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, fapt care 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 raportarea 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 valorificate prin publicarea a 14 lucrări științifice, însumând 18,15 coli de autor. Dintre acestea, se evidențiază un capitol de manual, 10 comunicări prezentate și publicate în cadrul forurilor științifice de specialitate din Republica Moldova și din străinătate, precum 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.

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 de învățământ superior cu autonomie financiară”** se întreprinde un demers analitic asupra transformării contabilității în sectorul universitar. Această evoluție se examinează în corelație directă cu etapele de obținere și extindere a autonomiei financiare. Se investighează, de asemenea, modul în care arhitectura sistemului contabil este condiționată de specificitatea activităților universitare, fundamentând astfel necesitatea unui sistem adaptat acestei complexități.

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 problematici identificate, propunând în același timp soluții concrete. Capitolul este structurat pe analiza critică și soluționarea problematicilor contabilității financiare și de gestiune, în special a veniturilor și cheltuielilor din faptele economice cu finanțările, gestiunea contabilă a patrimoniului și calculația costurilor.

Capitolul 3 **„Reconfigurarea contabilității în instituțiile publice de învățământ superior în contextul reformelor de integrare a Republicii Moldova în Uniunea Europeană”** reiese din diagnosticul problemelor identificate în capitolele anterioare, transpunându-le într-un cadru de reformă fundamentat și aliniat la obiectivele strategice naționale de integrare europeană. Demersul este structurat în trei părți interconectate: fundamentarea tranziția la SNCSP, dezvoltarea și testarea unui model de evaluare a eficacității politicilor contabile și elaborarea unui concept metodologic pentru calculația costurilor.

**Concluziile generale și recomandările** oferă o privire de ansamblu asupra rezultatelor obținute, descrie limitele cercetării și proiectează direcții noi de cercetare.

**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, guvernanză academică, standarde naționale contabile, IPSAS.

# **1. EVOLUȚIA ȘI FUNCȚIONALITATEA CONTABILITĂȚII ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE DE ÎNVĂȚĂMÂNT SUPERIOR CU AUTONOMIE FINANCIARĂ**

## **1.1. Transformări și evoluții ale contabilității în instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova**

După obținerea independenței în 1991, Republica Moldova s-a angajat în procesul de tranziție către economia de piață, ceea ce a presupus o restructurare completă a economiei și a administrației publice. În acest context, sistemul de învățământ superior a fost recunoscut ca un pilon strategic, esențial pentru formarea noilor generații de specialiști și pentru adaptarea societății la noile realii și necesita un amplu proces de transformări semnificative care s-au realizat în ultimele decenii, evoluând de la un model educațional rigid și centralizat către o arhitectură educațională deschisă și flexibilă în consonanță cu valorile economiei de piață și ale spațiului european al învățământului superior.

Sistemul contabil moștenit din perioada sovietică era conceput exclusiv pentru o economie planificată și centralizată. Acesta se baza pe principiul execuției de casă a bugetului și pe conformitatea cu alocațiile centralizate, care avea ca scop controlul conformității cheltuielilor cu alocările bugetare, cunoscute sub denumirea de „deviz de cheltuieli”. Un astfel de sistem era complet inadecvat pentru a furniza informații relevante pentru managementul performanței, gestiunea eficientă a patrimoniului sau fundamentarea deciziilor strategice într-un mediu descentralizat și concurențial.

Pe plan intern era necesară creșterea transparenței și a responsabilității în utilizarea fondurilor. Pe plan extern era nevoia de a atrage investiții, de a accesa finanțare de la organisme internaționale și de a se integra în spațiul economic european. Acești factori multipli dictau imperativul reformei și impuneau adoptarea unui limbaj financiar comun, bazat pe standarde internaționale.

Legea Contabilității 113/2007 [1], pentru prima dată, a stabilit obligatoriu la nivel de lege organică principiul contabilității de angajamente pentru instituțiile publice. Deși această lege a trasat direcția strategică, implementarea în sectorul public nu a fost instantanee. Consecințele adoptării ei au acționat mai degrabă ca un catalizator pe termen lung, declanșând dezbateri ample în mediul academic și profesional și exercitând presiune asupra autorităților pentru a moderniza cadrul normativ adiacent. A fost nevoie de o perioadă de tranziție pentru a pregăti terenul pentru o implementare efectivă. În această perioadă s-a conștientizat nevoia de a elabora standarde naționale de contabilitate pentru sectorul public (SNCSPP), compatibile cu principiul contabilității

de angajamente. Acest proces, cu regret, încă nu este finalizat și a scos la iveală provocări majore, precum necesitatea de a dezvolta un nou cadru normativ contabil, adaptat specificului sectorului public, de a forma o nouă generație de contabili și manageri publici, capabili să înțeleagă și să aplice noile principii. În același timp trebuie depășită și rezistența la schimbare a sistemului administrativ, obișnuit cu logica și simplitatea controlului de casă.

Astfel, ținând cont că autoritățile publice nu au elaborat norme secundare de aplicare a legii, s-a creat o discrepanță legală fundamentală, prin care practica din instituțiile bugetare (contabilitatea de casă) nu mai era conformă cu legea-cadru.

Concomitent s-au intensificat discursuri publice pentru promovarea strategică a ideii de autonomie universitară, care însă putea fi realizată doar prin implementarea unor noi instrumente de management, inclusiv management contabil. Aceste instrumente presupun capacitatea de a gestiona resurse, de a diversifica veniturile și de a planifica strategic. Respectiv, este necesară o contabilitate care să ofere o imagine completă a activelor, datoriilor și costurilor [2].

Pe plan extern, alinierea la directivele europene, în special la Directiva Contabilă a UE, pentru a asigura transparența și comparabilitatea datelor financiare a impus adoptarea unui limbaj contabil comun, bazat pe contabilitatea de angajamente. Totodată, partenerii de dezvoltare, precum Banca Mondială [3] și FMI, au condiționat asistența financiară pentru reformarea managementului finanțelor publice prin necesitatea de a spori transparența și de a implementa standarde internaționale, precum IPSAS (Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public). În consecință, principiile IPSAS sunt la baza elaborării standardelor naționale de contabilitate pentru sectorul public.

Practic, reformarea sistemului contabil al instituțiilor de învățământ cu autonomie financiară a fost demarat prin Hotărârea 983/2012 a Guvernului Republicii Moldova cu privire la modul de funcționare a instituțiilor de învățământ superior în condiții de autonomie financiară [4] cu modificările ulterioare, care a stabilit principiile de gestionare și monitorizare a mijloacelor financiare și patrimoniului, precum și procedurile de contabilitate și raportare financiară în condiții de autonomie financiară. Concomitent, prin Ordinul 166/2012 al Ministrului Finanțelor cu modificările ulterioare [5] s-a aprobat metodica de trecere a Planului de conturi al evidenței contabile privind executarea devizelor de cheltuieli ale instituțiilor bugetare la Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor. Acest ordin a marcat momentul în care instituțiile de învățământ superior de stat au fost obligate să abandoneze definitiv planul de conturi bugetar, orientat spre controlul de casă, și să adopte planul de conturi „corporativ”, similar celui utilizat în mod general în economie. Tranziția, aplicabilă de la 1 ianuarie 2013, a reprezentat o schimbare fundamentală, cu implicații profunde asupra modului de înregistrare a tuturor

operațiunilor economice. Ordinul a oferit un ghid, descriind procedurile de închidere a vechilor conturi și de transpunere a soldurilor în noul plan de conturi, facilitând, într-o măsură oarecare, operațiunile tehnice.

Trecerea universităților la un sistem contabil de tip corporativ nu a fost o decizie arbitrară, ci o necesitate stringentă, determinată de ineficiența sistemului vechi, de obligații legale interne, de presiuni externe pentru aliniere la standarde internaționale și de dorința de a oferi universităților instrumentele necesare pentru a deveni autonome și responsabile financiar. Contabilitatea de angajamente a oferit, pentru prima dată, instrumentarul tehnic necesar pentru a transforma concepte precum autonomia, transparența și performanța din aspirații declarative în realități manageriale practice. Această tranziție prevedea un potențial transformator major pentru managementul universitar, realizarea/irealizarea acestuia depinde/depindea de mai mulți factori obiectivi și subiectivi.

În tabelul 1.1 se prezintă o comparație a celor mai importante diferențe între sistemul contabil bugetar și cel bazat pe SNC, care, de fapt, și determină beneficiile sistemului contabil implementat versus celui existent.

**Tabelul 1.1. Principalele diferențieri de abordări normative între contabilitatea bugetară și contabilitatea bazată pe SNC**

| Aspect analizat                                   | Sistemul contabil bugetar                                                                                                                                                                                                                                                                          | SNC                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|---------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Politici contabile</b>                         | Politica de contabilitate a instituțiilor publice se elaborează de organele centrale de specialitate ale administrației publice și se aprobă de către Ministerul Finanțelor. [1]                                                                                                                   | Politicile contabile se elaborează de către instituție, în conformitate cu Legea contabilității și raportării financiare [6] și SNC [7], se coordonează cu fondatorul și se aprobă anual prin ordinul rectorului.                                                                                                                  |
| <b>Raționamentul profesional/logica contabilă</b> | Raționamentul profesional se construiește pe logica conformității stricte cu reglementările bugetare, prioritizând controlul și transparența cheltuielilor publice prin aplicarea uniformă a normelor legale într-o perspectivă anuală de execuție bugetară.                                       | Logica raționamentului profesional este ghidată de necesitatea adaptării principiilor contabile la realitățile economice, într-o viziune strategică pe termen lung.                                                                                                                                                                |
| <b>Plan de conturi</b>                            | Rigid și centralizat, unic pentru toate instituțiile publice, proiectat pentru a servi exclusiv nevoilor de control ale execuției bugetare. Nu era adaptat pentru a reflecta specificul activității universitare și nu permitea o gestiune detaliată a patrimoniului sau o analiză a performanței. | Planul general de conturi contabile permite instituțiilor să-și elaboreze planul de conturi de lucru, în funcție de particularitățile activității, necesități și posibilități. Oferă o imagine reală și completă a activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor entității, reflectând performanța economică pe termen lung. |
| <b>Calculul amortizării mijloacelor fixe</b>      | Uzura mijloacelor fixe nu se calculează lunar în contul cheltuielilor efective, dar integral la achiziționarea acestora se înregistrează Fondul mijloacelor fixe. Anual se calculează uzura mijloacelor                                                                                            | Amortizarea calculată pentru un obiect de mijloc fix în perioadă de gestiune se înregistrează ca majorare a costurilor și/sau cheltuielilor curente. În activul Bilanțului se înregistrează                                                                                                                                        |

| Aspect analizat                                            | Sistemul contabil bugetar                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | SNC                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                            | fixe, în contrapartidă cu micșorarea <i>Fondul mijloacelor fixe</i> . Astfel, în Bilanțul executării bugetului instituțiilor publice, în pasiv se prezintă atât amortizarea calculată cât și fondul restant al mijloacelor fixe, care „adunate, într-o singură sumă, devine echivalentă cu valoarea mijloacelor fixe prezentate în activul bilanțului. Acest lucru face bilanțul contabil greu de citit de către utilizatorii de informație bugetară.                                 | valoarea contabilă a imobilizărilor corporale (costul de intrare diminuat cu amortizarea acumulată), astfel se evită denaturarea informației privind valoarea reală a patrimoniului instituției.                                                                                                                      |
| <b>Sistemul conturilor de Activ-Pasiv</b>                  | Existența conturilor de „activ-pasiv” și lipsa celor de „creanțe” și „datorii” îngreunează ținerea conturilor analitice din capitolul „Decontări” separat pe surse de finanțare, pe agenți economici, persoane fizice, pe feluri de servicii acordate sau primite.                                                                                                                                                                                                                    | Planul de conturi prevede conturi separate pentru creanțe și datorii, facilitând evidența analitică detaliată pe agenți economici, persoane fizice și tipuri de servicii, asigurând transparența și calitatea informației financiare.                                                                                 |
| <b>“Venituri anticipate” / “Cheltuieli anticipate”</b>     | Absența în planul de conturi a conturilor pentru „Venituri anticipate” și „Cheltuieli anticipate” determină înregistrarea acestora direct în conturile de venituri/cheltuieli ale perioadei curente de raportare, încălcând astfel principiul fundamental al contabilității de angajamente și denaturând imaginea fidelă a performanței financiare periodice.                                                                                                                         | Conturile specifice pentru „Venituri anticipate” și „Cheltuieli anticipate”, asigură respectarea riguroasă principiului contabilității de angajamente prin distribuirea corectă a veniturilor și cheltuielilor pe perioadele de gestiune, contribuind astfel la o imagine fidelă și relevantă a situației financiare. |
| <b>Clasificarea veniturilor pe criterii de proveniență</b> | 1. Venituri de bază – mijloacele provenite din finanțări bugetare;<br>2. Mijloace speciale – mijloace provenite din servicii cu plată (taxe de studii, servicii editoriale, locațiune, etc.)<br>Această clasificare a contribuit la necesitatea divizării contabilităților în contabilitate bugetară de bază și contabilitatea din sursele mijloacelor și fondurilor speciale, precum și necesitatea raportărilor separate prin întocmirea și prezentarea a două rapoarte financiare. | Veniturile se clasifică pe baza naturii activității, veniturile de bază incluzând toate resursele din activitatea educațională de bază, indiferent de sursa de finanțare (bugetară sau contractuală), eliminând astfel necesitatea unei contabilități segmentate și asigurând raportarea financiară unitară.          |

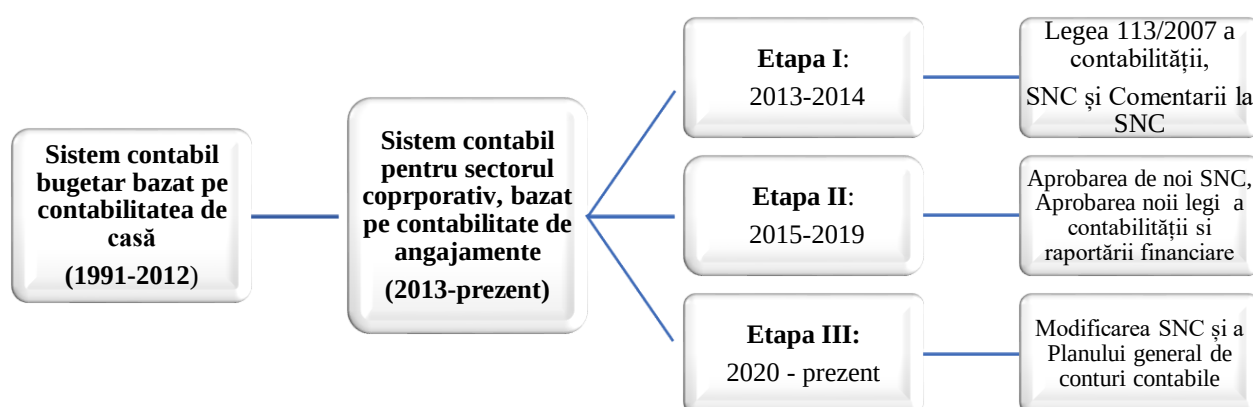
*Sursa: elaborat de autor.*

Din cele analizate în tabelul 1.1. conchidem că un sistem bazat pe angajamente permite o planificare strategică multianuală, o gestiune eficientă a veniturilor proprii și reflectarea unei imagine clare asupra activelor și datoriilor, ceea ce constituie condiții esențiale pentru exercitarea unei autonomii reale. Prin introducerea conceptului de amortizare și prin reflectarea valorii reale a activelor în bilanț, noul sistem a creat premisele pentru o gestiune activă a patrimoniului public, incluzând planificarea investițiilor, dar, și a reparațiilor capitale. Setul complet de situații financiare (bilanț, situație de profit și pierdere etc.) oferă o imagine fidelă și completă asupra situației financiare a universității, sporind transparența. Universitățile au obținut posibilitatea



tehnică de a calcula costurile reale per student sau per program, o informație extrem de relevantă pentru fundamentarea taxelor, analiza eficienței și optimizarea ofertei educaționale. Faptul că marea majoritate a instituțiilor publice de învățământ superior au ignorat această posibilitate este deja o altă problemă, mai mult subiectivă care ține în mod special de lipsa de cadre competente, dar și de voința managerială. Adică este mai mult un factor subiectiv veridic pentru fiecare universitate în parte.

Evoluția contabilității în instituțiile publice de învățământ superior în perioada post sovietică este prezentată în figura 1.1.



**Fig. 1.1. Evoluția contabilității în instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova (1991-prezent).**

*Sursa: elaborată de autor*

Procesul de implementare a unei reforme de o asemenea anvergură este inevitabil confruntat cu provocări semnificative. Adoptarea unui nou cadru legislativ este doar primul pas, adesea cel mai simplu. Adevărata dificultate constă în transpunerea acestuia în practică, într-un mediu instituțional și cultural care poate manifesta inerție și/sau rezistență la schimbare. Complexitatea noilor standarde a necesitat un efort masiv de formare profesională, atât pentru contabili, cât și pentru manageri, care trebuiau să învețe cum să utilizeze noile informații în scop decizional [8]. Practicile existente adeveresc că tranziția a fost tratată mai degrabă ca un exercițiu de conformitate formală, fără o schimbare reală a culturii manageriale cu referință, atât, la capacitățile și posibilitățile sistemului contabil, cât și la dezvoltarea raționamentului profesional, care permite să înțelegem *de ce* și *cum* se iau deciziile contabile în fiecare sistem. Raționamentul profesional nu reprezintă doar un set de reguli de aplicat, ci un mod de gândire care influențează interpretarea situațiilor concrete, alegerea metodelor de evaluare și modalitatea de prezentare a

informațiilor financiare. În contextul instituțiilor publice de învățământ superior cu autonomie financiară, care trebuie să navigheze între cerințele restrictive ale raportării bugetare și flexibilitatea oferită de SNC, schimbarea și dezvoltarea raționamentului profesional este esențial pentru aplicarea corectă și eficientă a cadrului normativ contabil. În tabelul 1.2 se prezintă dimensiunile raționamentului profesional în funcție de sistemul contabil aplicat.

**Tabelul 1.2. 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*

Raționamentul profesional al managementului universitar care funcționează într-un sistem contabil bazat pe SNC necesită judecăți complexe pentru a recunoaște veniturile atunci când sunt câștigate și cheltuielile atunci când sunt suportate, indiferent de fluxurile de numerar. Managerii și contabilul trebuie să aplice raționamentul pentru a estima provizioane, a evalua active și datorii, a determina valoarea justă, durata de viață utilă și/sau a alege cele mai adecvate politici contabile dintr-o gamă de opțiuni permise de standarde. Fără un raționament profesional, aplicarea contabilității de angajamente ar fi mecanică și ar putea denatura imaginea fidelă a performanței și poziției financiare a entității.

După mai mult de un deceniu de reformă contabilă este prematur de afirmat că actualul sistem contabil aplicat de către instituțiile de învățământ este perfect. Funcționarea acestui sistem se confruntă cu anumite probleme, dificultăți, incertitudini, cauzate de particularități specifice și trăsături definitorii pentru instituțiile publice de învățământ superior.

Majoritatea instituțiilor publice de învățământ superior utilizează în paralel componente din vechiul sistem contabil bugetar, fiind incapabile, din motive subiective, de a implementa în totalitate contabilitatea de angajamente.

Astfel, sistemul contabil al instituțiilor publice de învățământ superior cu autonomie financiară trebuie în continuare adaptat și perfecționat, ținând cont de specificul activității educaționale, dar și oportunitățile modernizării. Această evoluție este determinată de necesitatea armonizării cerințelor de transparență și responsabilitate publică cu flexibilitatea operațională necesară pentru gestionarea eficientă a resurselor diversificate – de la finanțarea bugetară la venituri proprii generate prin activități de cercetare, servicii educaționale și parteneriate cu sectorul privat.

Echilibrul dintre respectarea reglementărilor bugetare și aplicarea contabilității de angajamente constituie fundamentul unei gestiuni financiare eficiente, capabile să sprijine misiunea educațională și de cercetare a acestor instituții în contextul unei societăți în continuă schimbare. Acest echilibru devine deosebit de important în contextul în care instituțiile trebuie să demonstreze atât responsabilitatea și transparența în gestionarea fondurilor publice, cât și capacitatea de a genera și utiliza eficient resurse financiare proprii pentru dezvoltarea programelor academice și a infrastructurii de cercetare.

Sectorul învățământului public, la prima vedere, pare relativ restrâns. Însă, anume în acest sector se concentrează o pondere majoră de resurse umane de calitate înaltă, o pondere de resurse financiare semnificative, și, cel mai important are un impact major, în mod special pe termen lung, pentru dezvoltarea societății, pe termen lung. Orice disfuncționalitate managerială poate avea consecințe pentru funcționalitatea întregii economii. Acest fapt ne permite să vorbim despre o necesitate stringentă de a continua și îmbunătăți reformele în acest domeniu, or, reforma contabilă este o parte componentă esențială a acestora.

Conform datelor Biroului Național de Statistică în anul de studii 2023/24 în Republica Moldova funcționau 21 de instituții de învățământ superior [9], iar în urma unui proces de reorganizare, pentru anul de studii 2024/25 numărul acestora s-a redus la 16 unități, dintre care 12 sunt instituții publice și 4 sunt private [10]. În tabelul 1.3. se prezintă statistica instituțiilor de învățământ structurată în trei etape de dezvoltare, fiecare etapă corespunzând unor procese transformatoare specifice, generate de factori economici, demografici și politici.

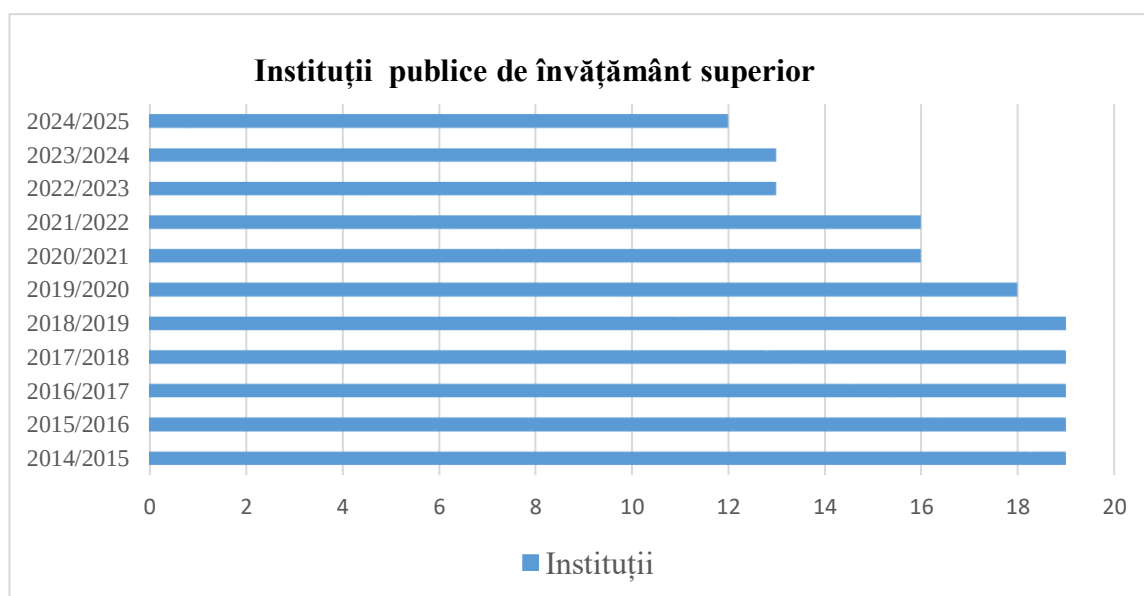
**Tabelul 1.3. Variația numărului de instituții de învățământ și a numărului de studenți din Republica Moldova pe faze de dezvoltare (1991-2025)**

| Faza                       | Perioada    | Instituții de învățământ superior |         |         | Număr de studenți |                       |                       |
|----------------------------|-------------|-----------------------------------|---------|---------|-------------------|-----------------------|-----------------------|
|                            |             | Total                             | Publice | Private | Total             | în instituții publice | în instituții private |
| I. Expansiune exponențială | 1991 - 2000 | 9 → 42                            | 14      | 28      | 79 082            | 59 428                | 19 654                |
| II. Maturizare             | 2000 - 2015 | 42 → 31                           | 19      | 12      | 81 669            | 66 938                | 14 731                |
| III. Consolidare           | 2015 - 2025 | 31 → 16                           | 12      | 4       | 58 941            | 49 685                | 9 256                 |

*Sursa: elaborat de autor, în baza datelor BNS [11]*

Analiza datelor din tabelul 1.3 denotă că în anii imediat următori după obținerea independenței (1991-2000) se identifică o expansiunea rapidă a instituțiilor de învățământ, în mod special al instituțiilor private. În anii 2001–2015 urmează o perioadă de maturizare, care se caracterizează prin eliminarea din piață a multor instituții private de învățământ superior și totodată prin mărirea numărului de instituții publice de învățământ superior. Perioada anilor 2015 – 2025 se caracterizează prin consolidarea instituțiilor publice și prin diminuarea și mai mare a celor private. Trebuie să menționăm că în această perioadă de consolidare s-a micșorat foarte mult și numărul de studenți, atât în instituțiile publice, cât și în cele private. În opinia noastră, acest lucru este determinat, în cea mai mare măsură, de un declin demografic accentuat, dar și de tendințele de concentrare structurală și geografică a ofertei educaționale.

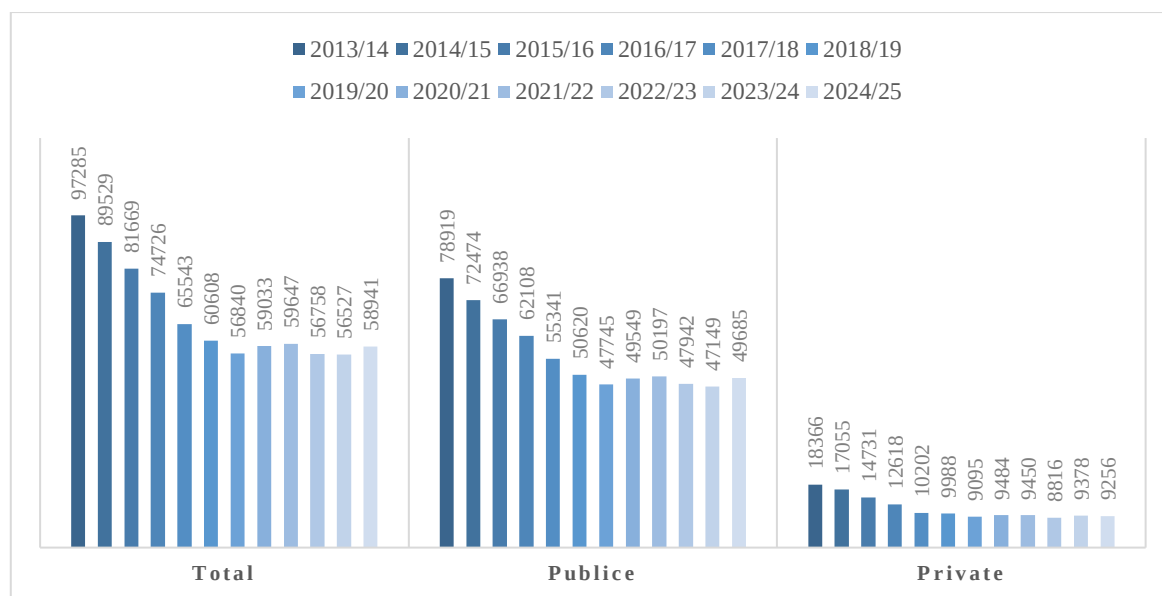
Dinamica instituțiilor publice de învățământ superior din Republica Moldova este prezentată în figura 1.2.



**Fig. 1.2. Dinamica numărului de instituții publice de învățământ superior din Republica Moldova (2013-2025)**

*Sursa: elaborată de autor, în baza datelor BNS [11].*

Datele prezentate în figura 1.3 indică că numărul total de studenți a scăzut de la aproximativ 97 mii în 2013-2014 la circa 59 mii în 2024-2025, reprezentând o diminuare de peste 41% într-un interval de doar 12 ani. Segmentul public a cunoscut o reducere de la aproximativ 79 mii la 49 mii de studenți (scădere de 38%), în timp ce în sectorul privat s-a înregistrat reducere semnificativă de la 18 mii la doar 9 mii de studenți (scădere de 50%).



**Fig. 1.3. Dinamica efectivului de studenți în instituții de învățământ superior (2013-2025)**

*Sursa:elaborată de autor, în baza datelor BNS [12]*

Astfel, necăutând că numărul de studenți este în descreștere, numărul mediu de studenți per instituție publică a rămas constant, circa 4000 studenți per universitate.

Conform datelor prezentate în tabelul 1.4, pentru anul 2024 cheltuielile pentru învățământul superior au fost de 1337,6 milioane lei, ceea ce constituie 1,09 % din Bugetul Public Național și 0,42 % din Produsul Intern Brut.

**Tabelul 1.4. Analiza cheltuielilor pentru învățământul public superior în perioada 2020 - 2024**

| Indicatori                                                   | Anii    |         |         |          |          |
|--------------------------------------------------------------|---------|---------|---------|----------|----------|
|                                                              | 2020    | 2021    | 2022    | 2023     | 2024     |
| Cheltuieli pentru învățământul superior, milioane lei        | 1093,3  | 1051,6  | 1105,8  | 1307,1   | 1337,6   |
| PIB, miliarde lei                                            | 227,7   | 221,4   | 255,7   | 308,8    | 320,6    |
| Cheltuieli BPN, milioane lei                                 | 76633,5 | 81305,2 | 96208,9 | 119186,3 | 122962,0 |
| Cheltuieli medii pe an la un student, mii lei                | 44,5    | 40,7    | 44,9    | 58,6     | 59,8     |
| Pondere cheltuielilor pentru învățământul superior în PIB, % | 0,48    | 0,47    | 0,43    | 0,42     | 0,42     |
| Pondere cheltuielilor pentru învățământul superior în BPN, % | 1,43    | 1,29    | 1,15    | 1,10     | 1,09     |

*Sursa: elaborat de autor, în baza surselor [13]*

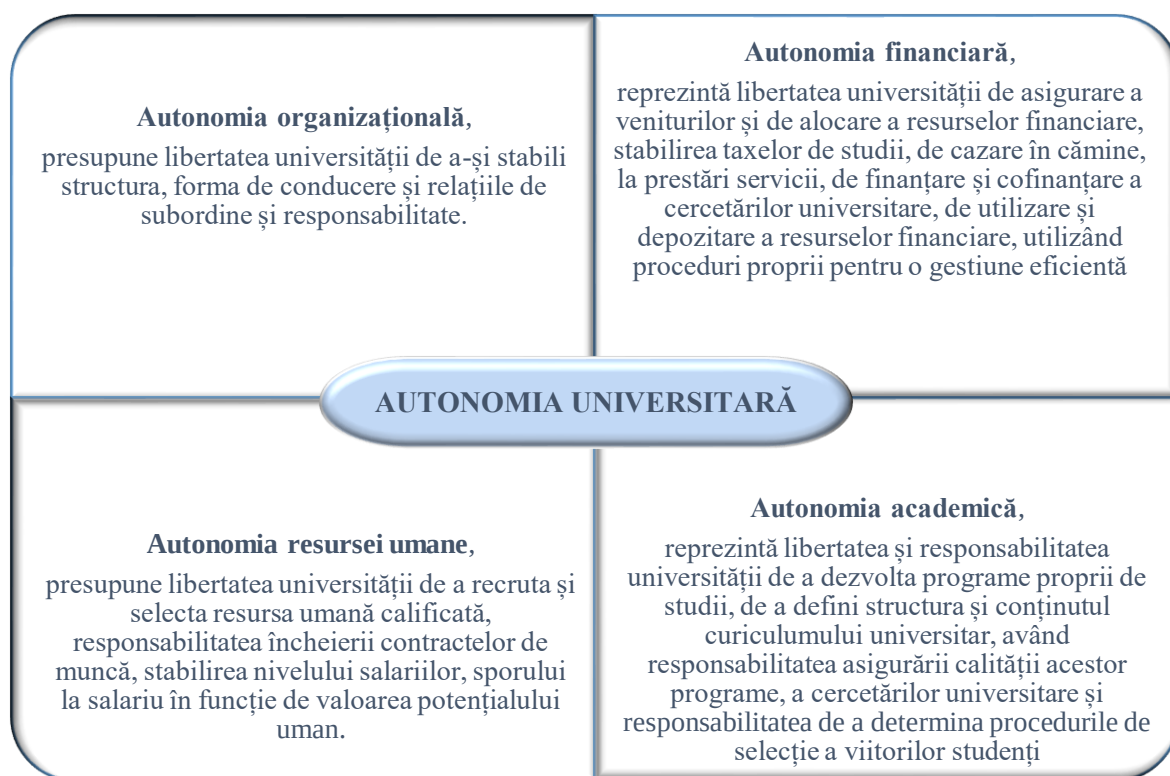
În perioada 2020-2024 cheltuielile pentru învățământul superior au crescut de la 1 093,3 milioane lei la 1 337,6 milioane lei, adică cu 22,35 % (Anexa 1). Însă ponderea acestor cheltuieli în PIB a scăzut de la 0,48 % până la 0,42%, iar în Bugetul Public Național de la 1,43% la 1,09%. Astfel putem constata o prioritizare descendentă a sectorului în contextul politicilor naționale (Anexa 2). Având în vedere însă evoluția descendentă a numărului de studenți cheltuielile per student au crescut de la 44,5 mii lei la 59,8 mii lei, adică cu 34,38 %. De asemenea putem evidenția o fluctuație semnificativă de la an la an a cheltuielilor pentru învățământul superior. Astfel, în anul 2021 cheltuielile pentru învățământul superior s-au diminuat cu 3,82 %, urmată de o mărire semnificativă de 18,19 % în 2023.

Pentru perioada analizată ponderea medie din PIB a cheltuielilor pentru învățământul superior a constituit 0,44 % , ceea ce este net inferior standardelor europene care constituie circa 1,5%. Astfel că subfinanțarea este de aproximativ 1,0 % din PIB, fapt care diminuează capacitățile sectorului de a răspunde exigențelor integrării europene și modernizării sistemului educațional. Instabilitatea pronunțată a finanțării universitare, în discordanță cu stabilitatea creșterii economice (Anexa 3), evidențiază necesitatea unei reforme fundamentale a mecanismelor de alocare bugetară pentru învățământul superior, în vederea asigurării predictibilității și sustenabilității investițiilor în acest sector strategic.

Astfel, având în vedere că resursele financiare sunt relativ insuficiente orice ineficiență în administrarea lor inclusiv cauzate de un sistem contabil deficitar duce la pierderi directe pentru bugetul public național, implicit pentru contribuabili. Concentrarea acestor resurse într-un număr relativ mic de instituții face ca impactul unei gestiuni defectuoase doar la o singură universitate să aibă repercusiuni sistemice. O problemă de contabilitate la o universitate publică poate să se transforme dintr-un element izolat către o problemă cu impact social major, prin afectarea calității formării profesionale a mii de studenți și diminuarea eficienței utilizării a milioane de lei din bani publici. Această realitate conferă temei de cercetare o relevanță critică, nu doar academică, ci și de politică publică.

## **1.2. Autonomia financiară a instituțiilor publice de învățământ superior: clarificări conceptuale și corelații funcționale cu contabilitatea**

Prin Declarația de la Lisabona a Asociației Universităților Europene (2007) [14] au fost definite patru dimensiuni esențiale care conturează autonomia unei universități moderne: autonomia organizațională, financiară, a resursei umane și academică (figura 1.4).

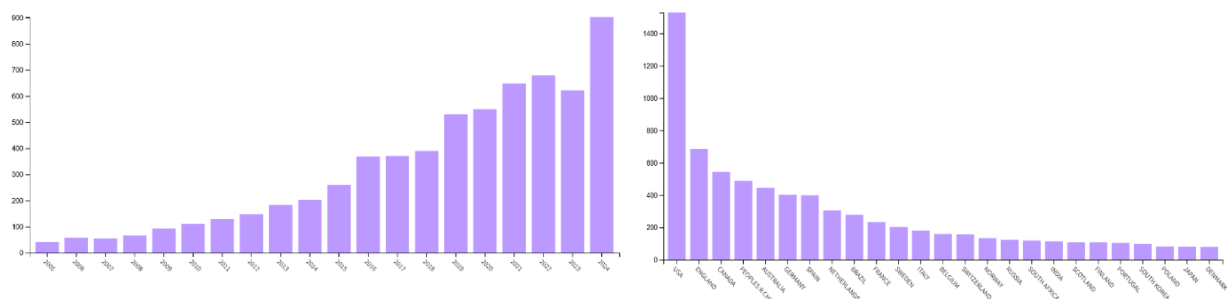


**Fig. 1.4. Componentele autonomiei universitare**

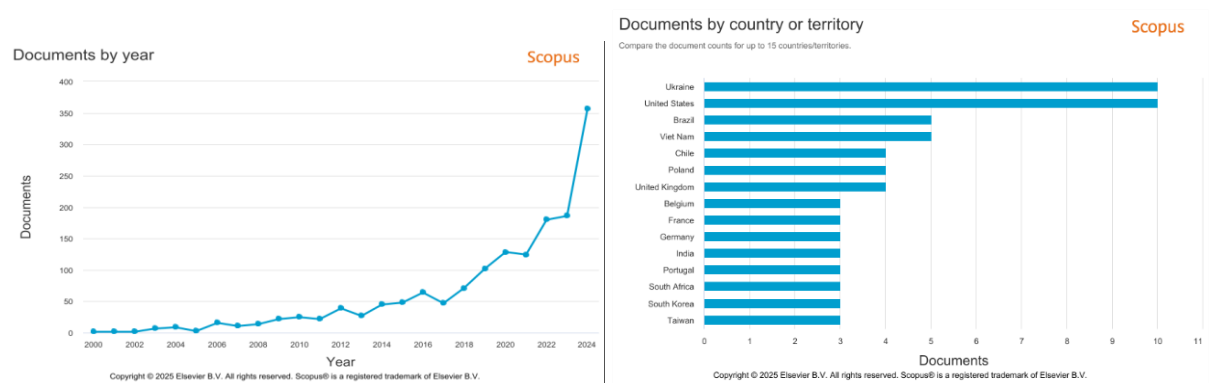
*Sursa: elaborată de autor în baza [14]*

Autonomia financiară se califică o componentă esențială în cadrul multiplelor dimensiuni ale autonomiei universitare, reprezentând pilonul fundamental care asigură instituțiilor de învățământ superior capacitatea exercitării concrete a celorlalte dimensiuni ale independenței academice și administrative. În contextul transformărilor profunde care au marcat învățământul superior la nivel global în ultimele decenii, autonomia financiară a evoluat de la o simplă descentralizare administrativă către un mecanism complex de gestiune strategică a resurselor, cu implicații directe asupra organizării și funcționării sistemelor contabile universitare.

O analiză bibliometrică, prezentată în figura 1.5, bazată pe datele din Web of Science și Scopus ne oferă dovada că autonomia financiară universitară a obținut vizibilitate și relevanță în discursul academic global, revelând atât centrele de excelență în cercetarea acestei teme, cât și dinamica temporală a interesului științific pentru acest pilon fundamental al managementului universitar. Interogarea bazelor de date cu ajutorul cuvintelor-cheie „financial autonomy” și „higher education institution” a facilitat selecția literaturii care abordează convergența dintre guvernanta financiară și mediul academic.



a)



b)

**Fig. 1.5. Analiza bibliometrică a cercetării conceptului autonomiei financiare universitare: distribuția pe țări și evoluția temporală.**

*Sursa: a) Web of Science, b) Scopus*

Din perspectiva distribuției geografice se observă predominanța SUA cu peste 1.500 de publicații. Aceasta denotă nu doar amploarea sistemului american de învățământ superior, ci și tradițiile consolidate în domeniul managementului financiar universitar. Poziția dominantă a SUA este urmată de țări anglofone, în speță Anglia cu aproximativ 700 de publicații și Canada cu circa 550, ceea ce confirmă influența concludentă a spațiului academic anglofon în modelarea teoriei și practicii autonomiei financiare universitare.

Totodată, prezența țărilor din Europa continentală în top 10 (Germania, Spania, Franța, Olanda), dar și a Australiei, Braziliei și Chinei, indică faptul că autonomia financiară universitară transcende granițele culturale și sistemele educaționale naționale, constituind o preocupare de interes internațional în contextul reformelor din învățământul superior. Această diversificare geografică a cercetării adnotează că provocările legate de autonomia financiară universitară sunt universale, mai mult sau mai puțin detașate de modelele de finanțare și/sau de tradițiile administrative specifice fiecărei țări.

Din perspectiva evoluției temporale se consemnează o dinamică de creștere exponențială a interesului academic de la valori foarte reduse în perioada 2005-2008 (sub 100 de publicații anual) până la circa 900 de publicații în 2024.



Această traiectorie ascendentă poate fi explicată prin convergența mai multor factori determinanți, printre care am menționa criza financiară din 2008-2009, dar și pandemia COVID-19. Criza financiară din 2008-2009 a impus universităților să-și reconsidere modelele de finanțare, inclusiv prin explorarea de noi mecanisme de sustenabilitate financiară. Accelerarea după 2015 a numărului de publicații pe această temă corelează cu implementarea pe scară largă a politicilor de austeritate, precum și cu creșterea presiunii sociale asupra instituțiilor de învățământ superior pentru o mai mare responsabilitate financiară. COVID-19 a generat o criză fără precedent în finanțarea universitară, forțând instituțiile să dezvolte rapid strategii inovatoare de diversificare a surselor de venit și de optimizare a autonomiei financiare.

Analiza bibliometrică realizată denotă că autonomia financiară universitară a evoluat de la subiect de cercetare specifică către o preocupare centrală în agenda guvernantei învățământului superior cu implicații majore pentru configurarea și dezvoltarea unor instrumente contabile adecvate noilor realități ale managementului universitar.

Totodată, autonomia financiară universitară este un concept teoretic încă fragmentat, având definiții multiple și adesea contradictorii. Astfel, cercetătorul Volkwein [15] a expus o structură conceptuală privind delimitarea între autonomia academică și cea financiară, dar fără o analiză profundă a acestora. Această abordare a constituit punctul de plecare pentru dezvoltările teoretice ulterioare, însă a lăsat deschise multiple întrebări privind conținutul și limitele autonomiei financiare. Autorii Estermann și Pruvot [16] definesc autonomia financiară ca „flexibilitatea instituțiilor de învățământ superior în gestionarea fondurilor publice”, Marginson [17] încadrează aspecte de responsabilitate și transparență, iar școlile est-europene integrează dimensiunea responsabilității sociale [18], [19], [20], [21]. Această diversitate conceptuală nu este neapărat problematică în sine, dar lipsa unei analize sistematice a convergențelor și divergențelor creează o bază teoretică instabilă pentru cercetare. Considerăm că compararea și combinarea diferitelor abordări teoretice poate oferi o înțelegere mai completă a conceptului, or în domeniul autonomiei financiare universitare, coexistența modelelor neoliberale, social-democrate și neo-instituționaliste necesită o abordare integrativă care să combine aceste perspective, identificând atât punctele comune, cât și limitele fiecăreia pentru a evita contradicțiile teoretice. Analiza convergențelor poate identifica zonele de consens pentru direcționarea cercetării, iar analiza divergențelor poate revela lacunele ce necesită aprofundări suplimentare.

Pe baza unei analize sistematice a literaturii de specialitate, autorul a identificat și a sintetizat în tabelul 1.5 principalele puncte de convergență conceptuală în definirea autonomiei financiare universitare. Aceste convergențe transcend diferențele dintre diverse școli de gândire

teoretică și pot contribui la consolidarea unui cadru conceptual unitar, esențial pentru avansarea cercetării științifice în domeniu.

**Tabelul 1.5. Puncte convergente ale autonomiei financiare universitare**

| Puncte de convergență                        | Aspecte                                                       | Caracteristici conceptuale                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Cercetători                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|----------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Natura multidimensională                     | Dimensiunea juridică                                          | Cadrul legal de funcționare, reglementări specifice                                                                                                                                                                                                                                                                  | Estermann, T., Bennetot Pruvot, E. [16], Aghion P, Dewatripont M, Hoxby C, Mas-Colell A, Sapir A. [22] Bonaccorsi, A., Daraio, C., Simar, L. [23], Johnstone, D.B., Arora, B., Experton, W. [24], Marcucci, P. N, Johnstone, D. B. [25], Johnstone, D.B. [26], [27], Kalashnikova, S., Vlasova, I. [19], Estermann, T., Nokkala, T. [28], Estermann,T., Nokkala, T., Steinel, M. [29]. |
|                                              | Dimensiunea economică                                         | Libertatea de alocare a resurselor financiare                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|                                              | Dimensiunea managerială                                       | Autonomia în procesul decizional                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|                                              | Dimensiunea politică                                          | Gradul de independență față de autorități                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Relația dintre autonomie și responsabilitate | Autonomia sporită implică responsabilitate crescută           | Autonomia financiară conferită universităților implică o responsabilizare crescută în gestionarea resurselor și atingerea obiectivelor instituționale                                                                                                                                                                | Ferlie, E., Musselin, C., Andresani, G. [30], Estermann și Pruvot [16], Ntim, Soobaroyen și Broad [31], Shattock [32] [33].                                                                                                                                                                                                                                                            |
|                                              | Libertatea de decizie atrage după sine asumarea consecințelor | Libertatea de a lua decizii implică, responsabilitatea pentru rezultatele și consecințele generate de aceste decizii                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|                                              | Descentralizarea implică responsabilitate publică             | Descentralizarea presupune transferul deciziei către nivelul instituțional, iar acest proces implică, în mod necesar, asumarea responsabilității publice. Cu cât o instituție beneficiază de mai multă autonomie, cu atât crește obligația de a justifica deciziile și de a răspunde transparent în fața societății. |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Orientarea către performanță                 | Eficiența                                                     | Valorificarea resurselor presupune maximizarea rezultatelor, optimizând raportul cost-beneficiu                                                                                                                                                                                                                      | Clark, B. R. [34], [35], [36], Salmi, J. [37, 38], Altbach, P. G.; Salmi, J. [39] [22], Hazelkorn, E. [40], [41], Marginson, S. [42], Marginson, S., M. van der Wende [43], Geuna, A.,                                                                                                                                                                                                 |
|                                              | Efectivitatea                                                 | Angajamentul instituției de a îmbunătăți continuu procesele și rezultatele, în conformitate cu standardele                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |

| Puncte de convergență                                                                                                                                                                                                                                                                              | Aspecte               | Caracteristici conceptuale                                                                                                                  | Cercetători                                                                                                     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                       | de excelență și așteptările părților interesate                                                                                             | Piolatto, M. [44], Shattock, M. [45], [46].                                                                     |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Calitatea serviciilor | Indicator al eficienței și relevanței proceselor educaționale și de cercetare                                                               |                                                                                                                 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Inovația              | Adaptarea proceselor educaționale și de cercetare la schimbările mediului extern, menținând totodată performanța și rigurozitatea academică |                                                                                                                 |
| Factori contextuali                                                                                                                                                                                                                                                                                | Factori interni       | Capacitatea organizațională, cultura instituțională                                                                                         | Altbach, P. G. [47], [48], Altbach, P. G., Knight, J. [49], Marginson, S., Rhoades, G. [50], Marginson, S. [42] |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Factori externi       | Cadrul legal, mediul economic                                                                                                               |                                                                                                                 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Interacțiuni          | Influențe reciproce între factori                                                                                                           |                                                                                                                 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Dinamica schimbărilor | Adaptarea continuă la schimbări                                                                                                             |                                                                                                                 |
| Toate aceste puncte de convergență sunt interdependente și se influențează reciproc.<br>Implementarea eficientă necesită o abordare integrată.<br>Contextul specific determină modalitățile concrete de aplicare.<br>Măsurarea performanței este esențială pentru validarea autonomiei financiare. |                       |                                                                                                                                             |                                                                                                                 |

*Sursa: elaborat de autor*

Am remarcat în literatura de specialitate un consens privind natura multidimensională a autonomiei financiare universitare. Se recunoaște aproape prin consens că autonomia financiară nu poate fi redusă la o singură dimensiune. Convergența teoretică s-a conturat în identificarea unor componente universale ale autonomiei financiare universitare: *flexibilitatea în gestionarea fondurilor publice și private, inclusiv în alocarea bugetară internă; capacitatea de diversificare a surselor de venituri; calificarea de a contracta împrumuturi sau de a deține active, stabilirea taxelor de studii și păstrarea excedentelor financiare.*

Autonomia financiară trebuie să fie însoțită de mecanisme eficiente de responsabilitate și transparență [30]. Gândirea academică a evoluat de la conceptualizarea autonomiei financiare ca libertate necondiționată către o înțelegere complexă a relației dintre autonomie și responsabilitate publică. Estermann și Pruvot susțin că „în sistemele cu un grad ridicat de autonomie financiară, universitățile sunt supuse unor cerințe mari de responsabilitate prin cerințe multiple de raportare financiară și audit la nivel național și european” [16]. Această opinie este împărtășită de Ntim, Soobaroyen și Broad (2017), care argumentează că „instituțiile cu guvernare mai bună se diferențiază prin transparență și deschidere în managementul financiar” [31], precum și de Shattock (2003, 2006), care atestă că „autonomia universitară trebuie echilibrată cu mecanisme robuste de responsabilitate pentru a menține încrederea publică și legitimitatea instituțională” [32],

[33]. Această abordare este susținută de cercetătorii din cadrul școlii „New Public Management” (Ferlie, Musselin & Andresani, 2008; Boer, Enders & Schimank, 2007 (p. 137 - 152); Hood, 1991; Pollitt & Bouckaert, 2017), care susțin că „reforme NPM au introdus mecanisme de responsabilitate și transparență ca elemente necesare pentru echilibrarea autonomiei crescute în sistemele europene” [51], [52], [53], [54]. Dill (2003, 2007) completează această viziune, susținând că „piețele educaționale necesită reglementare și mecanisme transparente de asigurare a calității pentru a proteja interesele publice și ale consumatorilor” [55], [56].

În concluzie, există un consens academic, demonstrat de peste două decenii de cercetare, că autonomia financiară în învățământul superior nu poate funcționa eficient fără mecanisme complementare de responsabilitate și transparență.

Funcționalitatea autonomiei financiare este esențial să fie orientată către performanță. Autonomia financiară nu trebuie privită ca un scop în sine, ci ca un instrument strategic pentru optimizarea rezultatelor instituțional și modelată în funcție de specificul mediului instituțional, tradițiile academice și caracteristicile sistemului național în care operează.

Concomitent, în literatura de specialitate depistăm divergențe de definitivare a autonomiei financiare, sinteza cărora este prezentată în tabelul 1.6.

**Tabelul 1.6. Divergențe conceptuale în definirea autonomiei financiare universitare**

| Aspecte de divergență                   | Divergența                 | Caracteristici conceptuale                                                                                                       | Cercetători                                                                                             |
|-----------------------------------------|----------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Natura conceptului (abordare normativă) | Drept fundamental          | Drept fundamental al instituțiilor academice de a dispune de propriile resurse financiare, fără imixtiuni sau ingerințe externe. | Teixeira, P., Jongbloed, B., Dill, D., Amaral, A. [57], Salmi, J. [37].                                 |
|                                         | Instrument strategic       | Mijloc pentru optimizarea eficienței și performanței                                                                             | Estermann, T., Kupriyanova, E. [58], Kalashnikova, S., Vlasova, I. [19], Sitnicki, M. W. [59]           |
| Limite conceptuale                      | Autonomie deplină          | Libertate financiară completă, fără restricții                                                                                   | Satcock., M. [33], Ntim, C.G., Soobaroyen, T., Broad. M.J. [31], Huisman, J. [60], Sitnicki, M. W. [59] |
|                                         | Autonomie restrânsă        | Libertatea de a lua decizii implică, responsabilitatea pentru rezultatele și consecințele generate de aceste decizii             | Dill, D. [56], Fumasoli, T. [61], Michavila, F., Martinez, J.M. [62]                                    |
| Structura dimensională                  | Abordarea uni-dimensională | Echivalează autonomia financiară cu libertatea universității de a-și gestiona propriul buget.                                    | Le Khanh Tuan, [63], Michavila, F., Martinez, J.M. [62], JAN, W.S.W [64], Deering, D., Lang, D. W. [65] |

| Aspecte de divergență                                                                                                                                                                                                              | Divergența                   | Caracteristici conceptuale                                                                                                                                                                                                              | Cercetători                                                                                                                            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                                                                    | Abordarea multi-dimensională | Evidențiază caracterul complex al autonomiei financiare, integrând dimensiuni organizaționale, strategice, operaționale și de responsabilitate, ceea ce reflectă realitatea instituțională, dar complică măsurarea și comparabilitatea. | Clark, B.R. [35], Orosz, K. [66], Jongbloed, B. [67], T. Estermann, T., Pruvot, E. B. [16], Ferrero, L.G.P., Salles-Filho, S.L.M. [68] |
| Dimensiunea temporală                                                                                                                                                                                                              | Perspectiva statică          | Universitățile au un anumit nivel de autonomie care poate fi măsurat la un moment dat și rămâne relativ constant                                                                                                                        | Pruvot, E.B., Estermann, T., Popkhadze, N. [69], Le Khanh Tuan, [63], Kivistö, J., Elo, J., Uljens, M. [70]                            |
|                                                                                                                                                                                                                                    | Perspectiva dinamică         | Autonomia – un proces continuu de dezvoltare; universitățile își construiesc treptat capacitățile de gestiune independentă prin experiență și adaptare.                                                                                 | Heaton, S., David Teece, D., Agronin, E. [71], Kupriyanova, E., Pruvot, E.B, Estermann, T. [72], Kohtamäki, V., Lyytinen, A. [73]      |
|                                                                                                                                                                                                                                    | Perspectiva ciclică          | Autonomia se dezvoltă prin succesiuni de faze de expansiune și recesiune                                                                                                                                                                | Kalashnikova, S., Vlasova, I. [19], Barr, A., Turner, S. E. [74], Ritzen, J. [75]                                                      |
| Fiecare divergență generează implicații practice pentru guvernanta instituțională<br>Reconcilierea divergențelor necesită abordări transdisciplinare care să integreze perspectivele economice, juridice, politice și manageriale. |                              |                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                        |

*Sursa: elaborat de autor*

Aceste divergențe se manifestă pe mai multe planuri, influențând modul în care autonomia financiară este înțeleasă, implementată și evaluată. Divergențele conceptuale generează incertitudini metodologice, afectează comparabilitatea datelor contabile între instituții și reduc eficiența cadrului normativ aplicabil contabilității în învățământul public superior.

Adeptii autonomiei financiare ca drept fundamental consideră independența financiară a universităților ca pe un drept de bază și își gestionează propriile resurse fără amestecul statului și/sau al altor terți. Aceasta este o valoare în sine, parte din libertatea academică. În contrapartidă, adeptii autonomiei financiare ca instrument strategic consideră că autonomia financiară nu este un drept abstract, dar o necesitate practică, care le permite să funcționeze mai eficient. Autonomia financiară ca instrument strategic pune accent pe rezultate concrete și doar în măsura în care ajută universitățile să își îndeplinească mai bine misiunea educațională și de cercetare.

Autonomia deplină presupune că universitățile trebuie să aibă libertate financiară deplină, fără restricții privind alocarea resurselor, diversificarea surselor de finanțare și strategiile de dezvoltare, independent de orice limitări externe sau obligații de raportare față de instituțiile de supraveghere. Or, autonomia restrânsă presupune libertate în administrarea fondurilor,

condiționată de respectarea unui cadru de reglementare stabilit de autoritățile publice de supraveghere.

Divergența structurii dimensionale privește modul în care se înțelege complexitatea autonomiei financiare. Abordarea uni-dimensională simplifică conceptul la o singură dimensiune: câtă libertate au universitățile asupra propriilor resurse financiare. Această perspectivă facilitează măsurarea autonomiei (e ușor de cuantificat), dar riscă să neglijeze aspecte importante ale realității instituționale. Abordarea multi-dimensională recunoaște că autonomia financiară este un concept complex, care include dimensiuni organizaționale (cum se ia decizia), strategice (ce obiective urmărește), operaționale (cum se implementează) și de responsabilitate (cum se raportează). Această viziune captează complexitatea reală, dar creează dificultăți în măsurare și comparare. Tensiunea centrală opune simplitatea operațională (ușor de măsurat) complexității conceptuale (mai fidelă realității).

Divergența privind dimensiunea temporală a autonomiei financiare universitare reflectă opoziția dintre perspectivele statice, care definesc autonomia ca un atribut instituțional fix, evaluabil la un moment dat, și abordările dinamice, care o concep ca un proces evolutiv de consolidare a capacității de gestiune autonomă. O viziune ciclică adaugă un nivel suplimentar de complexitate, evidențiind faptul că autonomia financiară evoluează în cicluri de expansiune și recesiune, influențate de factori sistemici și conjuncturali, ceea ce accentuează caracterul său structural variabil în timp.

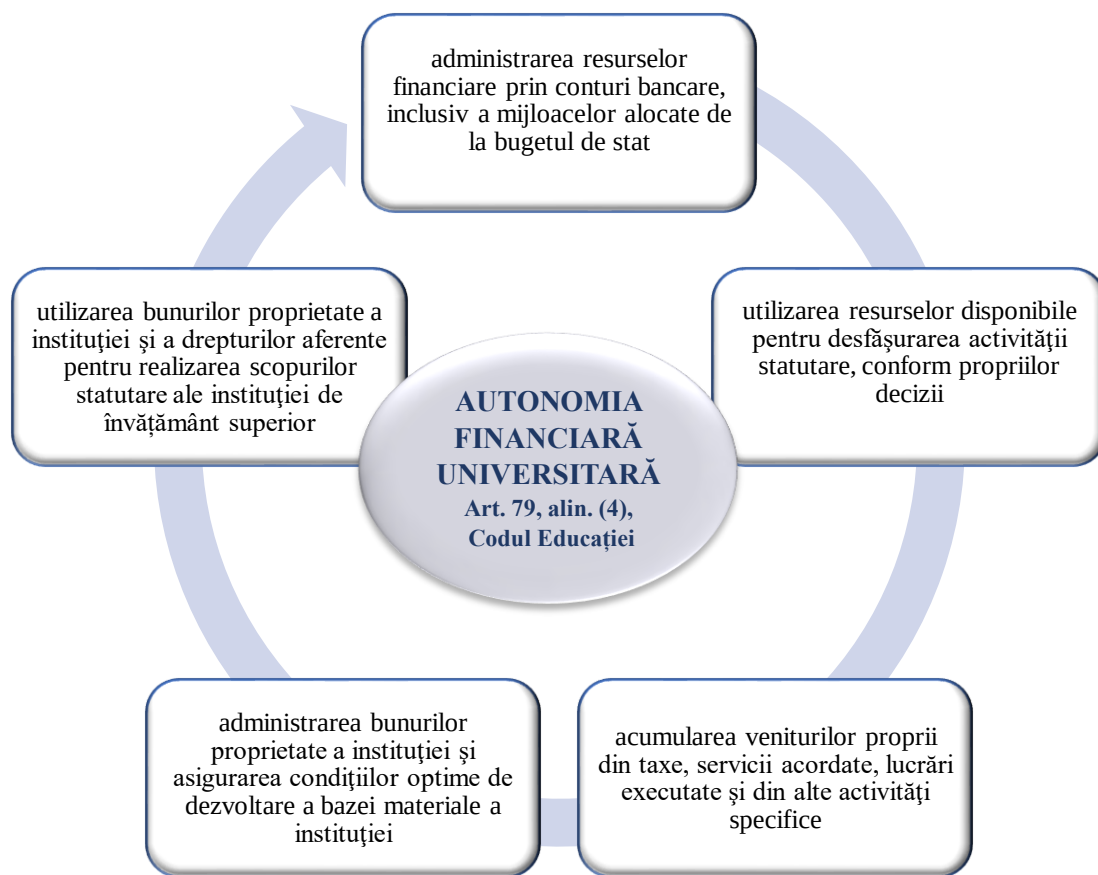
Pe baza analizei convergențelor și divergențelor identificate în literatura de specialitate, propunem următoarea definiție integrată a autonomiei financiare universitare: *autonomia financiară universitară reprezintă capacitatea instituțională de a gestiona în mod independent și strategic resursele financiare, 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 sustenabilitatea pe termen lung.*

Astfel, pornind de la definiția formulată, având în vedere complexitatea conceptuală și analiza bibliografică a autonomiei financiare universitare, trecem în revista cadrul implementării autonomiei financiare în Republica Moldova.

Conform prevederilor Codului Educației (art.79(4)) [76] autonomia financiară a instituțiilor de învățământ superior se manifestă prin multiple dimensiuni interconectate care conferă universităților capacitatea de a gestiona independent resursele financiare și patrimoniale. Anterior acestor stipulări din Codul Educației, prin Hotărârea de Guvern nr. 983/2012 a fost aprobat Regulamentul cu privire la modul de funcționare în condiții de autonomie financiară a

instituțiilor de învățământ superior de stat, care definește „dreptul instituției de a-și organiza activitatea independent și a se autogestiona financiar, de a-și exercita activitatea fără niciun fel de ingerințe ideologice, politice sau religioase, de a-și asuma un ansamblu de competențe și obligații în concordanță cu opțiunile și orientările strategice naționale ale dezvoltării învățământului superior, postuniversitar și a sectorului de cercetare, dezvoltare și inovare, stabilite prin lege și documente de politici” [4].

În figura 1.6 autorul prezintă structura autonomiei financiare universitare, care se interpun prin intermediul a cinci dimensiuni fundamentale interconectate: administrarea resurselor financiare; utilizarea resurselor pentru activități statutare; generarea veniturilor proprii; administrarea patrimoniului și valorificarea bunurilor și drepturilor aferente. Oricare dintre aceste dimensiuni este susținută de mecanisme specifice de implementare, care funcționează într-un cadru integrat de guvernanță universitară.



**Fig. 1.6. Componentele autonomiei financiare universitare**  
Sursa: elaborată de autor, în baza art. 79 (4) din Codul Educației

În Republica Moldova autonomia financiară presupune, în primul rând, dreptul instituțiilor de a-și gestiona prin conturi curente proprii toate resursele financiare, inclusiv cele alocate de la bugetul de stat. Universitățile gestionează fluxurile financiare în mod direct, având

posibilitatea de a deschide conturi la diverse instituții bancare și de a încheia contracte pentru depozite bancare, generând eventuale venituri suplimentare din dobânzi. Universitățile autohtone dispun de libertatea de a decide utilizarea resurselor disponibile pentru desfășurarea activității statutare. Limitarea decizională este asigurată prin aprobarea de către Senatul universitar a deciziilor importante, cum ar fi taxa de studii, achiziționări majore de active, investiții, etc. Toate aceste decizii sunt preavizate de către Consiliul pentru Dezvoltare Strategică Instituțională. În acest mod, mai mult sau mai puțin, asigură un echilibru între autonomie și responsabilitate instituțională. Instituțiile pot acumula venituri din taxe de studii, dar și din alte servicii și lucrări specifice mediului academic, acordate comunității. Lista acestor lucrări și servicii sunt aprobate la nivel guvernamental printr-un nomenclator specific. Utilizarea acestor venituri sunt stabilite de managementul universitar, aprobate prin decizia Senatului universitar și trebuie să fie conforme cu prevederile Strategiei de dezvoltare instituțională.

Conform unui raport al proiectului Athena din 2015 [77], sistemul autonomiei financiare din Republica Moldova se plasa în grupul „mediu-inferior”, înregistrând un grad de autonomie financiară între 49% - 57%. Această poziție, deși superioară unor țări precum Cipru sau Grecia, era semnificativ sub nivelul unor state europene precum Estonia, care atinge 90%, sau Austria, cu 59%. Acest grad relativ scăzut de autonomie indică o dependență considerabilă a universităților moldovenești de finanțarea centralizată și, implicit, o flexibilitate redusă în gestionarea propriilor resurse și în adaptarea la dinamica pieței. Aceste elemente și această analiză denotă și definesc pentru universitățile din Republica Moldova un model de autonomie financiară restrânsă cu caracteristici hibride. Or, o autonomie financiară limitată poate restrânge capacitatea universităților de a genera venituri proprii, de a investi strategic și de a-și aloca resursele conform priorităților interne, ceea ce, la rândul său, poate influența cererea și calitatea informațiilor financiar-contabile necesare pentru o gestiune eficientă [78].

Având în vedere interacțiunea tot mai solidă între sistemele de învățământ ale Republicii Moldova și România, implicit Uniunea Europeană, o analiză a situației autonomiei financiare din țara vecină în contrast cu cea autohtonă relevă un progres semnificativ a vecinilor, fiind incluși într-un raport din 2023 [69] publicat de Asociația Universităților Europene, în rândul țărilor cu o autonomie financiară mediu-superioară, atingând un scor de 75%. Această poziționare o situează la egalitate cu Luxemburg și la un nivel general comparabil cu Estonia (77%) și Belgia (Flandra – 74%). Creșterea autonomiei financiare în România sugerează o capacitate sporită a universităților de a-și gestiona propriile bugete, de a diversifica sursele de finanțare și de a lua decizii financiare strategice. La nivel continental țările cu cel mai înalt grad de autonomie financiară sunt Letonia (90%) și Anglia (89%).



Gradul de autonomie financiară influențează în mod direct organizarea și arhitectura sistemului contabil. Pe măsură ce o instituție universitară dobândește un grad mai mare de autonomie financiară, ea preia și o parte semnificativă a riscurilor asociate cu propria sa sustenabilitate. Reducerea dependenței de finanțările bugetare predictibile și creșterea expunerii la volatilitatea pieței (ex: fluctuația studenților, competiția pentru granturi, performanța investițiilor) transformă fundamental cerințele informaționale manageriale. Responsabilitatea pentru echilibrul financiar pe termen lung migrează de la guvern/minister spre managementul universitar.

În acest context, un sistem adecvat de contabilitate, capabil să furnizeze către managementul instituției informații detaliate și prospective este cel bazat pe contabilitatea de angajamente. Autonomia de a aloca resurse conform propriilor priorități strategice necesită o înțelegere clară a costurilor reale ale fiecărui program de studiu, ale fiecărui proiect de cercetare și a fiecărei funcțiuni administrative [79]. Deciziile majore precum investiții în infrastructură, de lansare de noi programe academice și/sau de dezvoltare de parteneriate cu mediul de afaceri, trebuie să fie fundamentate pe analize de cost-beneficiu și pe proiecții financiare solide, care ar lua în considerare nu doar fluxurile de numerar curente, ci și impactul pe termen lung asupra activelor și datoriilor [80]. Astfel, se conturează o relație de cauzalitate directă: un grad sporit de autonomie și expunere la risc generează o presiune internă, organică, pentru adoptarea unui sistem contabil avansat. Contabilitatea evoluează de la o funcție pur administrativă la o funcție strategică, de business intelligence, indispensabilă pentru prosperitatea și sustenabilitatea instituției.

Dacă autonomia financiară creează nevoia de reformă contabilă, un sistem contabil avansat, la rândul său, justifică și face practicabilă exercitarea unei autonomii financiare depline. Fără informații furnizate de contabilitatea de angajamente, componentele cheie ale autonomiei financiare, în înțelesul EUA, ar fi extrem de dificil de implementat, sau chiar imposibil. De exemplu, capacitatea de a contracta împrumuturi de pe piețele financiare [64] este direct dependentă de abilitatea universității de a prezenta creditorilor o imagine financiară credibilă și completă. O bancă sau un investitor va solicita situații financiare care să reflecte nu doar lichiditățile curente, ci și totalitatea activelor care pot servi drept garanție, precum și structura datoriilor existente și capacitatea viitoare de a genera fluxuri de numerar pentru rambursarea creditului. Un bilanț contabil bazat pe angajamente este singurul care poate oferi aceste informații în mod standardizat și fiabil [80]. În mod similar, deciziile strategice privind gestionarea patrimoniului, cum ar fi vânzarea unui activ subutilizat pentru a finanța construcția unui nou laborator, necesită o evaluare corectă a valorii activelor și a costurilor de oportunitate. Contabilitatea de angajamente, prin recunoașterea activelor în bilanț și prin mecanismul deprecierii, oferă instrumentele necesare pentru un astfel de management activ al patrimoniului

[81].

Un sistem de angajamente permite calcularea costului complet al serviciilor, incluzând costuri non-cash precum amortizarea și deprecierea [81]. Această informație este vitală pentru a stabili taxe de școlarizare care să acopere costurile reale sau pentru a negocia contracte de cercetare cu parteneri industriali pe o bază financiară solidă. Astfel, contabilitatea de angajamente „deblochează” potențialul universității de a acționa ca un agent economic rațional, permițându-i să-și exercite autonomia într-un mod informat și sustenabil.

Relația de interdependență dintre autonomie financiară și contabilitate este mediată și de un alt concept fundamental: responsabilitatea publică. În sistemele publice de învățământ superior autonomia financiară este acordată condiționat de asumarea unei responsabilități față de societate și față de finanțator [82]. Sistemul contabil devine principalul mecanism tehnic prin care această responsabilitate este demonstrată, monitorizată și verificată.

O autonomie sporită implică, în mod necesar, o responsabilitate sporită pentru a asigura transparența și buna gestiune a fondurilor, indiferent de originea lor [79]. Cercetările sugerează că instituțiile cu un grad mai mare de autonomie financiară sunt mai predispuse să dezvolte și să implementeze practici robuste de management financiar, tocmai pentru a-și legitima libertatea decizională în fața stakeholderilor [79].

Astfel, sistemul contabil joacă un dublu rol. Pe plan instituțional intern, este un instrument de management strategic, așa cum s-a arătat anterior. Pe plan instituțional extern, este o interfață crucială de comunicare și legitimare. Rapoartele financiare transparente, credibile și comparabile, elaborate conform unor standarde recunoscute (naționale aliniate la IPSAS sau direct IPSAS), construiesc încrederea părților interesate: guvernanți, finanțatori, donatori, studenți, publicul larg, etc. [83]. Această încredere este capitalul public care justifică menținerea și, eventual, extinderea autonomiei acordate universității.

Se creează astfel o un cerc virtuos în care un sistem contabil mai bun duce la o transparență sporită, iar transparența sporită, la rândul său, construiește încredere, care consolidează legitimitatea autonomiei, care permite universităților să funcționeze mai eficient, iar eficiența sporită generează rezultate mai bune, care, în final, justifică continuitatea autonomiei financiare. În schimb, un eșec în asigurarea transparenței prin intermediul unui sistem contabil deficitar duce la erodarea încrederii, la suspiciuni de management defectuos și, în final, la apeluri pentru un control guvernamental mai strict, adică la restrângerea autonomiei.

Analiza interdependenței dintre autonomia financiară și contabilitate evidențiază că o aliniere corectă a acestor două dimensiuni este crucială pentru o guvernanță universitară solidă. O decuplare între ele, fie prin acordarea unei autonomii financiare excesive fără un sistem contabil

adecvat, fie prin impunerea unui sistem contabil complex într-un mediu lipsit de autonomie reală, generează riscuri semnificative și conduce la modele de funcționare suboptime.

În cazul universităților din Republica Moldova, analiza interdependenței dintre autonomia financiară și sistemul contabil conturează scenariul în care acestea au fost articulate la un sistem contabil avansat, bazat pe angajamente și adaptat sectorului corporativ, în condițiile unei autonomii financiare scăzute. În ciuda adoptării contabilității de angajamente, practicile de control bugetar strict și lipsa de flexibilitate managerială, au dus la o subutilizare a potențialului informațional al noului sistem. Această discrepanță a transformat sistemul contabil într-un simplu exercițiu de conformitate, cu costuri ridicate de implementare și menținere, dar fără a avea sursele (financiare, umane, tehnice) necesare. Implementarea acestui sistem contabil complex în condițiile limitării autonomiei financiare nu aduce beneficii manageriale reale.

Corelația între o autonomie financiară ridicată și un sistem contabil avansat este o condiție obligatorie, dar nu suficientă pentru o guvernare eficientă. Un sistem contabil robust poate fi manipulat sau ignorat dacă nu există un cadru solid de control intern, un audit extern independent și eficient și o cultură a transparenței publice.

În concluzie, relația dintre autonomia financiară a unei universități și sistemul său de contabilitate nu este una de simplă coexistență, ci una de interdependență profundă și de consolidare reciprocă. Autonomia acționează ca un motor pentru reforma contabilă, în timp ce un sistem contabil avansat devine un facilitator esențial pentru exercitarea eficientă și responsabilă a autonomiei. Această relație reciprocă este mediata și legitimată de principiul fundamental al responsabilității publice.

### **1.3. Arhitectura și particularitățile sistemului financiar-contabil al instituțiilor publice de învățământ superior cu autonomie financiară din Republica Moldova**

Sistemul financiar-contabil integrează resurse umane, proceduri și tehnologie pentru a colecta, stoca și prelucra date operaționale ale entității, generând informații pentru planificarea și realizarea activităților, asigurarea controlului și integrității patrimoniale [84], precum și pentru luarea deciziilor și raportarea fiabilă a informațiilor.

Arhitectura sistemului financiar-contabil din universitățile publice din Republica Moldova este un construct multistratificat, modelat de trei decenii de reforme. Acest sistem poartă amprenta moștenirii sovietice, dar este astăzi definit de un cadru normativ complex, aliniat la agenda de integrare europeană a țării.

Sistemul financiar-contabil din universitățile publice din Republica Moldova reflectă traiectoria complexă a reformei managementului finanțelor publice din ultimii treizeci de ani. Evoluția sa poate fi înțeleasă ca o tranziție de la un sistem manual, centralizat și axat exclusiv pe controlul execuției bugetare, la unul informatizat, hibrid, care încearcă să îmbine cerințele de raportare către autorități cu nevoile incipiente de management intern.

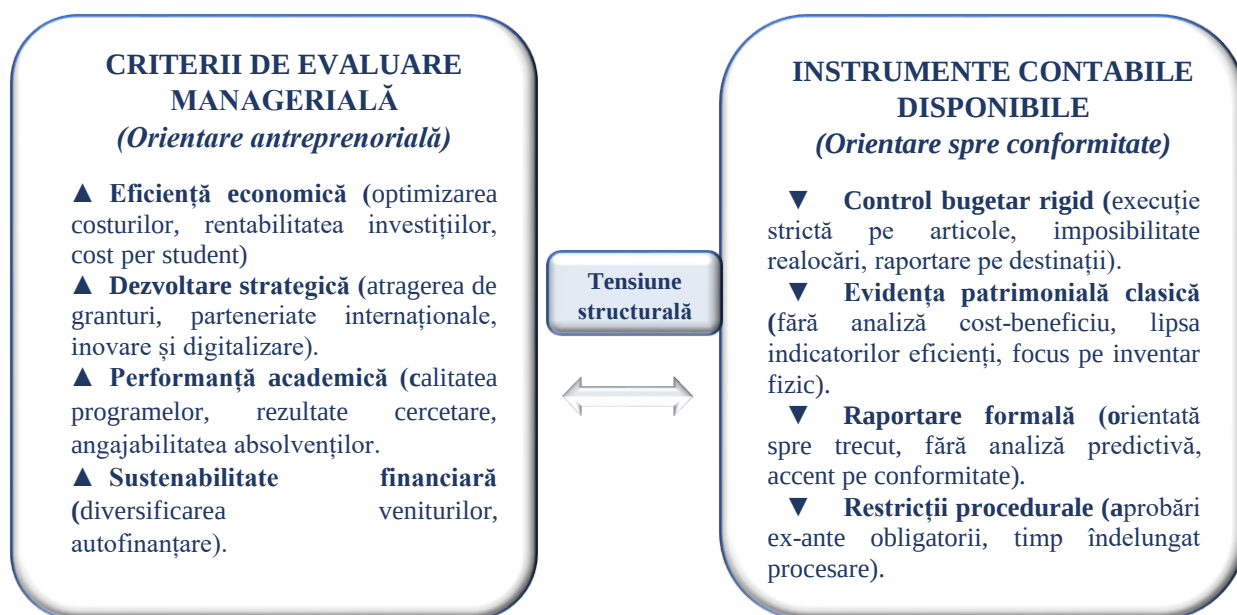
Instituționalizarea autonomiei financiare în universitățile publice din Republica Moldova este marcată de o reformă metodologică fundamentală a sistemului contabil, orientată spre tranziția acestora din statutul de simple unități de execuție bugetară în entități cu capacitate managerială extinsă și responsabilitate financiară sporită. Or, acestea gestionează un portofoliu vast și diversificat de resurse, care include finanțare publică, finanțarea complementară și compensatorie, venituri proprii generate, în mare măsură, din taxe de școlarizare și servicii specializate, granturi de cercetare naționale și internaționale, precum și un patrimoniu imobiliar și intelectual semnificativ [85].

Deși, instituțiile publice de învățământ superior sunt instituții finanțate în mare parte din bugetul de stat, sistemul de contabilitate și raportare financiară a acestora este subordonat Legii contabilității și raportării financiare nr. 287 [6] și aplică, după cum s-a mai menționat anterior, SNC pentru sectorul corporativ. Deci, universitățile sunt orientate spre adoptarea unui model antreprenorial, în care performanța, competitivitatea și sustenabilitatea financiară sunt esențiale. Pe de altă parte, normele specifice [86], care guvernează sectorul public ancorează aceste instituții într-o logică a conformității și controlului bugetar. Astfel, instituțiile publice cu autonomie financiară sunt plasate într-o zonă juridică hibridă, ele nu mai funcționează ca instituții bugetare în accepțiunea tradițională, supuse în totalitate regimului trezorerial, dar nici nu pot fi încadrate integral în categoria entităților din mediu generalist. Sunt entități publice care operează sub un regim de autogestiune, fapt ce conturează tensiuni structurale și neclarități fundamentale.

Preluarea modelelor din sectorul generalist și transpunerea lor în universitățile publice nu poate fi numită implementare cu succes în universități a unei contabilități moderne. Universitățile sunt entități unice, cu o misiune duală care trebuie să echilibreze obiectivele academice și de cercetare cu necesitatea eficienței economice. Produsele lor sunt complexe și adesea intangibile: formare de capital uman, inovare, contribuție la dezvoltarea socială, ceea ce face evaluarea performanței deosebit de dificilă.

Analiza cadrului normativ, a practicilor instituționale și a procesului de reformă relevă o serie de provocări profunde și interconectate care definesc starea actuală a sistemului financiar-contabil din universitățile publice cu autonomie financiară din Republica Moldova. Aceste provocări nu sunt incidente izolate, ci simptome ale unor disfuncționalități sistemice adânc

înrădăcinate. Ele indică faptul că sursa problemelor este în arhitectura, logica și cultura sistemului însuși (figura 1.7).



**Fig. 1.7. Dualitatea normativă a sistemului financiar-contabil universitar.**

*Sursa: elaborată de autor.*

Sistemul financiar-contabil actual din universitățile publice prezintă o discrepanță de metodologie funcțională între contabilitatea de angajamente, orientată spre conformitate externă și cerințele de raportare bugetară, axate pe controlul execuției de casă. Această dualitate generează un vid informațional în calea exercitării depline a autonomiei financiare, principiu consacrat în literatura de specialitate ca fiind esențial pentru eficiența instituțiilor de învățământ superior [87], [45].

Prima logică, cea a controlului bugetar, impune acestor instituții un regim strict de raportare, solicitând justificarea detaliată a utilizării fondurilor publice prin intermediul unor instrumente de raportare uniformizate și formalizate, instituite de Ministerul Finanțelor. Această abordare reflectă principiile tradiționale ale administrației publice care prioritizează conformitatea procedurală și controlul cheltuielilor asupra flexibilității manageriale.

Cea de-a doua logică, cea a managementului performanței, solicită instituțiilor publice de învățământ superior ce activează în regim de autonomie financiară, implementarea unor practici manageriale similare celor din sectorul corporativ, având ca scop sporirea competitivității și asigurării sustenabilității pe termen lung. Această abordare presupune capacitatea de a lua decizii strategice informate, bazate pe analiza costurilor și beneficiilor.

Tensiunea între aceste două paradigme manageriale scoate în evidență incapacitatea managementului universitar de a elabora și implementa decizii strategice informate, bazate pe o

înțelegere precisă și bine fundamentată a costurilor reale ale serviciilor prestate. Această deficiență se manifestă în toate segmentele de activitate universitară, de la programele de studii și proiectele de cercetare până la serviciile administrative și activitățile de transfer tehnologic.

În consecință, sistemul financiar-contabil actual nu corespunde exigențelor managementului strategic universitar, întrucât nu reușește să furnizeze informațiile necesare fundamentării deciziilor. Managementul universităților se confruntă cu dificultăți majore cauzate de incapacitatea sistemului financiar-contabil existent de a furniza date relevante pentru calcularea costurilor reale, aferente fiecărui program de studii, pentru analiza performanței economice a programelor universitare și pentru evaluarea contribuției activităților de cercetare la sustenabilitatea financiară a instituției. Absența acestor informații compromite procesul decizional strategic, evidențiind limitele arhitecturii informaționale actuale.

Structură fragmentată prin care contabilitatea în instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova se desfășoară în baza unui sistem dual, în care contabilitatea de angajamente este menținută în paralel cu contabilitatea bugetară, ca două sisteme distincte, generează discrepanțe metodologice, dificultăți în corelarea indicatorilor și o lipsă de coerență în raportarea financiară. Lipsa armonizării între cele două forme de evidență reduce relevanța datelor furnizate pentru procesul decizional și limitează capacitatea instituțiilor de a fundamenta politici manageriale integrate și eficiente. Elementele specifice contabilității de gestiune, esențiale pentru analiza costurilor, optimizarea resurselor și controlul managerial, sunt insuficient integrate în sistemul de raportare. Această carență menține o abordare contabilă strict formală, centrată pe conformitate administrativă în detrimentul unei gestiuni orientate spre performanță, sustenabilitate și eficiență instituțională.

Din punct de vedere teoretic entitățile din domeniul învățământului superior dispun de mecanismele fundamentale pentru implementarea unor sisteme contabile orientate spre nevoile interne ale managementului universitar. Astfel, Legea nr. 287/2017 care introduce și definește noțiunile fundamentale care stau la baza sistemului informațional contabil, în completarea definițiilor consacrate ale *contabilității*, ca sistem complex de colectare, prelucrare și prezentare a informațiilor și ale *contabilității financiare*, orientată preponderent spre întocmirea situațiilor financiare destinate utilizatorilor externi, definește în mod explicit și *contabilitatea de gestiune* drept un „sistem de colectare, înregistrare, prelucrare și transmitere a informației pentru planificarea, controlul și analiza activității entității, în scopul întocmirii rapoartelor interne pentru luarea deciziilor manageriale” [6]. În mod explicit, articolul 6 stabilește principiile generale ale contabilității și raportării financiare, care sunt obligatorii pentru toate entitățile: continuitatea activității, contabilitatea de angajamente, permanența metodelor, prudența, intangibilitatea,

separarea patrimoniului și datoriilor, necompensarea, evaluarea la cost de intrare, importanța relativă și, de o importanță deosebită pentru analiza managerială, prioritatea conținutului asupra formei. Dar, deși Legea 287/2017 [6] recunoaște necesitatea contabilității de gestiune, implementarea practică a acesteia este sever obstrucționată de un cadru de raportare financiară externă care rămâne orientat excesiv spre monitorizarea execuției bugetare în detrimentul analizei performanței manageriale. Aceasta dualitate normativă generează pentru managementul universitar un mediu operațional confuz. Performanța echipei manageriale este evaluată pe baza unor criterii de eficiență și dezvoltare strategică, dar primește instrumente contabile proiectate preponderent pentru controlul conformității. Această discrepanță reprezintă cauză principală a multor deficiențe de gestiune, identificate de organele de control (Curtea de Conturi) [88]. Pentru remedierea situației este imperios necesar elaborarea unor reglementări obligatorii și clar formulate care să ofere o metodologie practică pentru implementarea și aplicarea contabilității de gestiune în cadrul acestor instituții.

Un alt obstacol foarte semnificativ în calea valorificării reale a contabilității de gestiune în instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova îl reprezintă percepțiile eronate a rolului și aplicabilitatea acesteia în sectorul public. Adesea, reprezentanți ai autorităților publice percep contabilitatea de gestiune ca un instrument dedicat exclusiv entităților din sectorul corporativ, fiind asociată exclusiv mediului economic privat, în care orientarea spre profit și optimizarea costurilor sunt obiective centrale, iar locul/rolul contabilității de gestiune în instituțiile de învățământ superior trebuie limitat sau chiar exclus. Percepția eronată contribuie în mod direct la neintegrarea contabilității de gestiune ca parte componentă a procesului decizional instituțional, afectând atât capacitatea de planificare strategică, cât și cea de monitorizare și control al costurilor.

Cercetările [89], [90] relevă că în numeroase instituții publice de învățământ superior sistemele contabile existente nu oferă informațiile necesare pentru susținerea procesului decizional, iar nivelul de competență în domeniul contabilității de gestiune este încă destul de limitat. Lipsa unor mecanisme eficiente de control managerial limitează capacitatea instituțiilor în măsurarea performanței și în fundamentare deciziilor raționale în ceea ce privește alocarea resurselor [91]. Oportunități semnificative de reducere a costurilor sunt frecvent ignorate din cauza lipsei unui cadru de analiză intern bazat pe informații contabile relevante [92], [93], [94], [95].

Rezultatele obținute din analiza răspunsurilor la chestionarul „Starea actuală și necesitatea organizării contabilității de gestiune în instituțiile publice de învățământ superior”(Anexa 4) indică faptul că, în pofida recunoașterii largi a importanței informațiilor contabile pentru luarea deciziilor strategice, majoritatea universităților nu dispun de un sistem eficient și clar definit de contabilitate de gestiune. Datele evidențiază o utilizare predominantă a informației contabile în

gestiunea curentă și planificare bugetară, însă instrumentele moderne de analiză a costurilor și performanței financiare sunt slab reprezentate. Peste jumătate dintre respondenți indică faptul că instituțiile nu utilizează un sistem bine organizat de contabilitate de gestiune, iar în instituțiile în care există, acesta este adesea implementat doar parțial și, de regulă, neautomatizat.

În pofida acestor constrângeri, respondenții cu o majoritate covârșitoare apreciază potențialul pozitiv al unui sistem informațional integrat de gestiune a costurilor, subliniind beneficiile integrării acestuia pentru eficiența decizională, responsabilitatea managerială și transparența financiară. Percepția favorabilă a personalului universitar respondent privind potențialul contabilității de gestiune nu se reflectă, însă, încă într-o implementare concretă și funcțională la nivel instituțional. În absența unei culturi organizaționale care să recunoască valoarea sa informațională, amplificată de lipsa unei metodologii adaptate specificului instituțiilor de învățământ superior, contabilitatea de gestiune rămâne un instrument puțin utilizat și adesea formalizat, fără aplicabilitate practică consistentă.

Toate aceste lacune, atât de ordin conceptual, cât și metodologic, duc la subutilizarea unui instrument care, în condițiile unei gestiuni moderne, orientate spre performanță și responsabilitate, ar putea contribui substanțial la consolidarea eficienței operaționale, creșterea transparenței și asigurarea sustenabilității financiare a instituțiilor de învățământ superior. În lucrările sale Kaplan și Atkinson (1998) [96] subliniază că rolul contabilității de gestiune este de a furniza informații relevante, nu doar retrospective, ci și predictive, menite să fundamenteze decizii strategice și să orienteze organizațiile către atingerea obiectivelor lor într-un mod rațional și eficient.

În același timp, analiza răspunsurilor respondenților referitoare software-urile contabile relevă că peste 90% dintre instituțiile respondente utilizează sistemul 1C. Acest lucru poate servi drept un avantaj major în standardizarea proceselor contabile și facilitarea schimbului de experiență între instituții. Totodată, sistemul 1C generează limitări semnificative, întrucât dispune de module specializate pentru contabilitatea de gestiune în sectorul privat, mai puțin adaptate cerințelor și complexității specifice instituțiilor publice de învățământ superior și necesită o remodelare substanțială, care, în anumite condiții, poate genera costuri și inconveniente chiar mai mari decât elaborarea unui sistem nou, dedicat exclusiv sistemului de învățământ.

Mai mult, analiza rapoartelor publicate [97] pe paginile oficiale a unor universități din Republica Moldova denotă ca acest software contabil nu este integrat cu celelalte componente cheie ale managementului instituțiilor. Acestea operează, în prezent, cu aplicații separate pentru funcțiile precum evidența studenților, gestionarea resurselor umane, planificarea academică, contabilitate, etc. Deși fiecare aplicație își îndeplinește la general rolul specific, absența unei integrări și interconectări într-un sistem unic generează ineficiențe și dificultăți operaționale.



Această fragmentare a sistemelor informaționale, adesea, duce la necesitatea repetată de introducere a datelor, de regulă manuală, a acelorași informații diferite sisteme, crescând riscul de erori și consumând resurse de timp și personal, inconsistența datelor și dificultăți în raportarea informațiilor. Or, extragerea de date comprehensive pentru rapoarte manageriale/financiare și/sau strategice devine anevoioasă și consumatoare de timp, împiedicând o viziune holistică asupra performanței universității. În aceste condiții, fără o integrare și corelare a datelor din diverse domenii (resurse umane, financiar, operațional), este dificil de realizat și analize avansate, cum ar fi proiecții financiare bazate pe numărul de studenți sau impactul deciziilor de personal asupra bugetului, dar și urmărirea unor indicatori complecși de sustenabilitate (ESG). Integrarea acestor aplicații într-un sistem ERP (Enterprise Resource Planning) ar optimiza fluxurile de lucru, ar spori acuratețea datelor și ar oferi managementului universitar instrumentele necesare pentru o planificare strategică eficientă și o guvernare pro activă.

O altă problemă identificată în practica curentă a universităților din Republica Moldova este relația dintre sistemul contabil și procesul bugetar, o conectare mai degrabă secvențială și formală decât integrată și strategică.

Ciclul bugetar anual în universități urmează, în linii mari, metodologiile stabilite de autoritățile de reglementare [98]. Procesul implică estimarea veniturilor din diverse surse și planificarea cheltuielilor necesare pentru desfășurarea activităților didactice, de cercetare și administrative. Aprobarea finală a bugetului este o prerogativă a organelor de conducere ale universității, precum Senatul, Consiliul de Administrație sau Consiliul pentru Dezvoltare Strategică Instituțională, care validează alocările propuse de managementul executiv [99].

Datele empirice ale cercetării, colectate prin discuții focus-grup, susțin că procesul de elaborare a bugetelor în universitățile autohtone este fragmentat și se bazează pe informații extrase din contabilitate, dar fără a fi integrat direct și interconectat la sistemul contabil. Această lipsă de legătură organică între contabilitate și bugetare, generează desincronizări și inconsistențe a datelor, ineficiență operațională și consum sporit de resurse, limitarea posibilităților de control bugetar în timp real, lipsa suportului decizional prospectiv. Or, informațiile contabile utilizate pentru bugetare sunt, de regulă, extrase manual sau prin procese de import-export care nu sunt automatizate, ducând la riscul de erori, date învechite sau inconsecvențe între baza de date contabilă și cea bugetară. Astfel, bugetul se construiește pe o imagine financiară care nu este nici cea mai recentă și nici cea mai exactă. Această lipsă de conexiuni directe impune multiplicarea eforturilor. Personalul trebuie să dedice timp și resurse considerabile pentru reconcilierea datelor, verificarea manuală și ajustarea informațiilor între sisteme, în detrimentul canalizării efortului pe analiza strategică.

La fel, monitorizarea execuției bugetare se face retrospectiv, la intervale mari de timp, și aproape exclusiv pe rapoarte contabile generate la sfârșitul perioadei. Aceasta împiedică intervențiile corective rapide și eficiente în cazul în care apar abateri semnificative. Managementul nu poate reacționa proactiv la depășiri sau sub-realizări. Or, o contabilitate care nu este conectată direct la bugetare nu poate oferi informații detaliate despre costurile reale ale programelor, departamentelor sau proiectelor, esențiale pentru alocarea eficientă a resurselor. Bugetarea devine, mai degrabă, un exercițiu de alocare liniară, în defavoarea unuiu strategic, bazat pe performanță. Deconectarea dintre contabilitate (care înregistrează trecutul) și bugetare (care planifică viitorul) limitează capacitatea instituțiilor de a realiza prognoze financiare distincte, de a simula scenarii bugetare sau de a evalua impactul deciziilor pe termen lung. Informațiile nu sunt transformate în inteligență de afaceri. Sistemul bugetar fragmentat poate îndeplini cerințele de conformitate (ex: raportare către Minister), dar în nici un caz nu poate servi drept un instrument eficient de gestiune internă, ceea ce contravine principiilor autonomiei financiare consolidate.

În consecință, bugetul funcționează mai mult ca un instrument de conformitate administrativă, asigurând respectarea limitelor de cheltuieli impuse de autorități, și mai puțin ca un instrument de management strategic, care să ghideze alocarea resurselor către obiectivele pe termen lung ale instituției.

Integrarea sistemelor de contabilitate și bugetare într-o platformă unitară ar transforma procesul de la unul reactiv și manual la unul proactiv și automatizat, esențial pentru o guvernare universitară modernă și eficientă.

Un alt aspect dificil în instituțiile publice de învățământ superior este interconectarea slabă, spre lipsa completă, între politicile contabile și sistemul financiar-contabil. Politicile contabile definesc arhitectura logică a sistemului, stabilind regulile prin care datele brute sunt transformate în informații financiare. Sistemul, la rândul său, este instrumentul tehnic care implementează și automatizează aceste reguli. Politicile contabile dictează modul în care sistemul software este configurat, stabilesc procedurile și fluxurile de lucru pe care personalul trebuie să le urmeze și pe care sistemul le automatizează, definesc ce date trebuie introduse, unde și cum. La rândul său, capacitățile și limitările sistemului financiar-contabil pot influența alegerea politicilor contabile, iar datele generate de sistem pot releva necesitatea ajustării sau rafinării politicilor. Astfel, politicile contabile trebuie să fie nu un simplu document formal, ci un instrument activ de management. Prin alegerile făcute (de exemplu, o politică de amortizare accelerată vs. una liniară), managementul poate influența direct rezultatul exercițiului și valoarea activelor raportate, în limitele permise de lege [100]. Un set de politici contabile bine fundamentate asigură relevanța și

fiabilitatea informațiilor generate de sistemul financiar-contabil, transformându-l într-un suport credibil pentru deciziile strategice [101].

În contextul celor expuse, se conturează cu claritate nevoia unei reforme a sistemului contabil din instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova. Elementele principale ar fi eliminarea dualității contabile, integrarea elementelor de contabilitate de gestiune și alinierea la IPSAS. Această transformare este esențială pentru asigurarea transparenței, eficienței și responsabilității în administrarea resurselor publice, dar și pentru consolidarea poziției instituțiilor publice de învățământ superior într-un mediu academic tot mai competitiv și orientat spre performanță.

#### **1.4. Concluzii la capitolul 1**

Analiza sistemului contabil din instituțiile de învățământ superior cu autonomie financiară din Republica Moldova în contextul transformărilor legislative și al alinierii la standardele europene au permis formularea următoarelor concluzii:

1. 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 execuția bugetară și controlul cheltuielilor publice, către un sistem bazat pe contabilitatea de angajamente și construit pentru entitățile de drept privat, guvernat de Standardele Naționale de Contabilitate (SNC). În noul context al instituțiilor de învățământ superior sistemul de contabilitate bugetară era incompatibil cu noile responsabilități 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.

2. 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 este abordată ca un exercițiu de conformitate formală. Instituțiile au continuat să oscileze între cerințele restrictive ale raportării bugetare și SNC.

3. Evoluția cadrului normativ contabil aplicabil instituțiilor publice de învățământ superior cu autonomie financiară din Republica Moldova 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.

4. Analiza bibliometrică relevă că cercetarea științifică a autonomiei financiare a instituțiilor publice de învățământ superior a evoluat de la o abordare segmentară la una complexă și a devenit un pilon central în agenda guvernancei învățământului superior. Această repoziționare strategică a autonomiei a acționat ca un catalizator, generând o cerere presantă pentru reconfigurarea instrumentelor contabile.

5. 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 a resurselor. 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 scăzută. 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.

6. Procesul de elaborare a bugetelor în universitățile 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 organice 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 redusă. 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 utilizarea unor informații învechite. 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 pentru reconcilierea datelor și se diminuează potențialul de adaptare strategică la schimbările din mediul academic și financiar.

7. În instituțiile publice de învățământ superior interconectarea dintre 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 și 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 strânsă între politicile contabile și sistemele informatice pentru a susține sustenabilitatea instituțională pe termen lung.

8. Sistemul informațional contabil din instituțiile publice de învățământ superior este marcat de o scindare fundamentală între contabilitatea financiară, orientată spre conformitate externă și contabilitatea 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/EPSSAS) 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.

## 2. COMPLEXITĂȚI ȘI PROIECȚII PRIVIND CONTABILITATEA ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE DE ÎNVĂȚĂMÂNT SUPERIOR CU AUTONOMIE FINANCIARĂ

### 2.1. Vulnerabilități contabile aferente finanțărilor în cadrul instituțiilor publice de învățământ superior cu autonomie financiară

În contextul învățământului superior public, conceptul de „finanțări” depășește accepțiunea restrânsă a unei simple alocări de resurse financiare. Acesta reprezintă un mecanism complex și multidimensional prin care societatea își implementează politicile din domeniul educației și cercetării, stabilește un cadru de responsabilitate publică pentru instituțiile academice și influențează direct direcțiile strategice de dezvoltare ale acestora [102].

Finanțarea universităților publice provine dintr-un mix de surse, fiecare având propriile reguli de alocare și de utilizare. Înțelegerea acestei diversități este esențială pentru a contura o imagine completă a resurselor financiare ale unei instituții și proiectarea unui sistem informațional contabil relevant.

Principala sursă de finanțare pentru majoritatea instituțiilor publice de învățământ superior este bugetul de stat (tabelul 2.1).

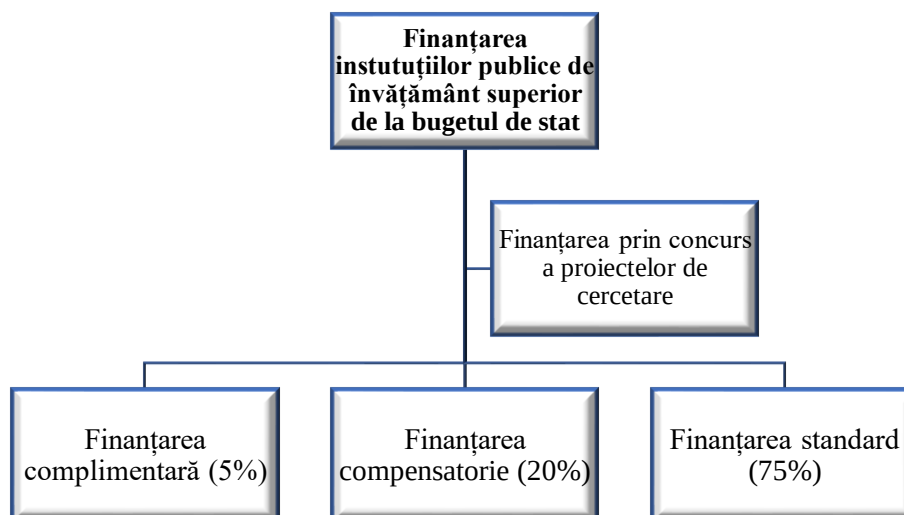
**Tabelul 2.1. Structura finanțărilor instituțiilor publice de învățământ superior**

| Instituții publice de învățământ | 2024                           |       |                 |       |                | 2023                           |       |                 |       |                |
|----------------------------------|--------------------------------|-------|-----------------|-------|----------------|--------------------------------|-------|-----------------|-------|----------------|
|                                  | Alocații de la bugetul de stat |       | Venturi proprii |       | Total, mii lei | Alocații de la bugetul de stat |       | Venturi 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 [103], [104], [105], [106], [107], [108].*

Fundamentul oricărui sistem de finanțare publică este constituit de arhitectura sa legislativă și instituțională, care stabilește regulile jocului, definește drepturile și obligațiile celor și creează mecanismele de alocare și control al resurselor. În Republica Moldova cadrul legal este predefinit de Codul Educației [76], dar și de o serie de acte normative subsecvente care detaliază metodologiile de finanțare semnificativ [85]. Legislația moldovenească pune, de asemenea, un accent deosebit pe autonomia financiară a instituțiilor de învățământ superior.

Alocațiile de la bugetul de stat sunt distribuite în mai multe componente distincte (figura 2.1.).



**Fig. 2.1. Componenta alocațiilor de la bugetul de stat pentru instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova.**

*Sursa: elaborată de autor în baza cadrului normativ*

Finanțarea standard este destinată acoperirii cheltuielilor curente, necesare desfășurării procesului educațional și include cheltuieli de personal, cheltuieli materiale, precum și cheltuieli pentru procurări de mijloace fixe [109]. Alocarea se calculează în baza numărului de studenți echivalenți unitari.

Finanțarea compensatorie este alocată pe baza indicatorilor de performanță în predare, cercetare, internaționalizare și orientare socială [110] și are drept scop stimularea instituțiilor să-și îmbunătățească performanțele.

Finanțarea complementară este destinată modernizării infrastructurii, inclusiv căminelor și echipamentelor și este alocată în funcție de numărul de studenți [111].

Finanțarea activității de cercetare și inovare, inclusiv a programelor de doctorat este gestionată prin alte mecanisme distincte.

Relația financiară dintre stat și fiecare instituție este formalizată prin contract instituțional, prin intermediul căruia politicile educaționale naționale sunt transpuse în obiective financiare și de performanță. Contractul instituțional detaliază alocările bugetare pentru fiecare tip de finanțare și stabilește obligațiile pe care universitatea și le asumă în schimbul acestor fonduri. Aceste obligații, conform cadrului normativ, sunt adesea corelate de indicatori de performanță, cum ar fi numărul de absolvenți, rata de inserție pe piața muncii sau rezultatele cercetării. Astfel, finanțarea și procesul în sine devine un motor activ al schimbării strategice, stimulând instituțiile de învățământ să se alinieze la prioritățile naționale și să își îmbunătățească performanța. Eficiența

acestui mecanism depinde direct de claritatea și fiabilitatea de raportare a indicatorilor și de corelarea fondurilor cu rezultatele obținute.

Comparând cadrul normativ cu cercetările disponibile privind finanțarea învățământului superior susținem afirmația unor savanți [112] că există o discrepanță semnificativă între „cunoștințele oficiale”, așa cum le produc sistemele, și situația reală a învățământului superior.

O primă etapă esențială în analiza contabilă a alocațiilor bugetare este identificarea corectă a standardului național aplicabil. Intuitiv, s-ar putea presupune că SNC „Venituri” este actul normativ de referință, dat fiind că aceste finanțări reprezintă sursa principală de venit pentru instituțiile publice de învățământ superior. Dar, o analiză riguroasă a textului standardului relevă o realitate diferită, subliniind o particularitate importantă a cadrului de reglementare din Republica Moldova. SNC „Venituri” definește veniturile, în sens larg, ca fiind „creșteri ale beneficiilor economice înregistrate în cursul perioadei de gestiune, sub forma intrărilor de active”. Însă, la punctul 4 standardul exclude explicit din aria sa de aplicare o serie de venituri specifice. Subpunctul 8 al acestui punct stipulează că standardul nu reglementează modul de contabilizare a veniturilor provenite din subvenții, făcând o trimitere directă și neechivocă la SNC „Capital propriu și datorii”. Această excludere clasifică alocațiile bugetare de la stat în categoria subvențiilor și direcționează către un alt set de reguli. Prin urmare, tentativa de a aplica direct SNC „Venituri” pentru contabilizarea finanțărilor de la stat este eronată.

Analiza de conținut a notelor explicative a situațiilor financiare a instituțiilor publice de învățământ superior din Republica Moldova [113] denotă o lipsă totală de transparență în politicile sale contabile a aspectelor aferente contabilizării și raportării alocațiilor de la bugetul de stat. Este imperativ necesar ca instituțiile să-și elaboreze și să aprobe un capitol distinct în politicile sale contabile privind tratamentul finanțărilor de la bugetul de stat. Acest capitol trebuie să detalieze modul de aplicare a SNC „Capital propriu și datorii” pentru fiecare tip de finanțare (standard, compensatorie, complementară), definind documentele justificative, în mod special pentru recunoașterea veniturilor (ex: state de plată, rapoarte de performanță, procese-verbale de dare în exploatare a activelor).

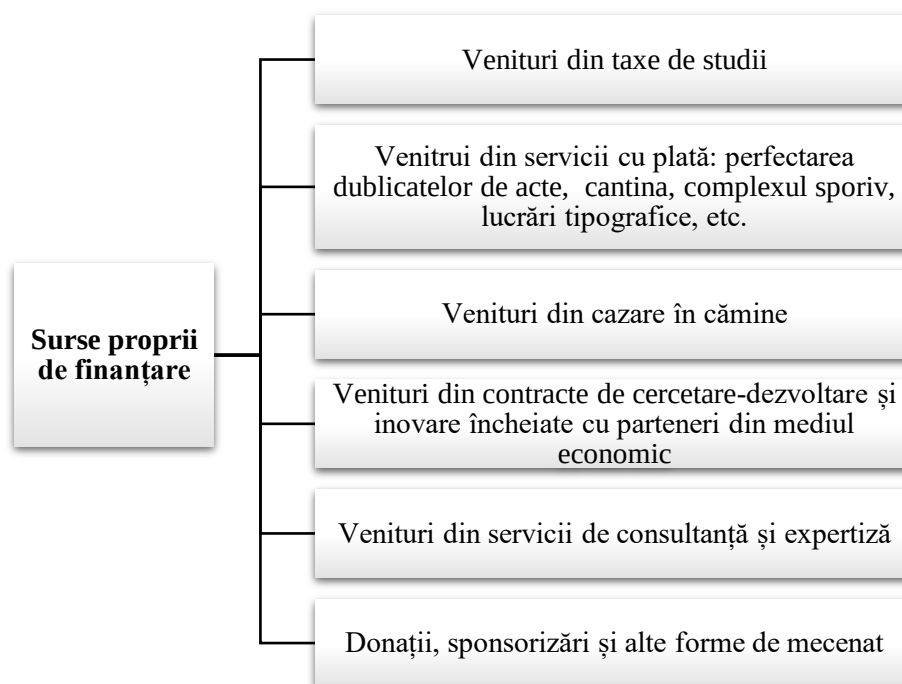
Conform SNC „Capital propriu și datorii” o subvenție guvernamentală este definită ca o formă de asistență acordată de Guvern, alte autorități ale administrației publice, instituții și organizații naționale și internaționale sub forma unor transferuri de resurse cu condiția respectării de către entitate a anumitor cerințe [114]. Includerea finanțărilor de la bugetul de stat în categoria subvențiilor se argumentează prin faptul că acestea reprezintă un transfer de numerar sau alte active din partea Guvernului (statului), asociind niște condiții și destinate compensării unor cheltuieli. Chiar dacă condițiile nu sunt întotdeauna explicite, acestea sunt condiționate de reguli



și reglementări, cum ar fi îndeplinirea unor indicatori de performanță academică, respectarea planurilor de învățământ și a standardelor de calitate, utilizarea fondurilor pentru scopuri educaționale și de cercetare (adică, conform destinației bugetate). Subvențiile sunt, în esență, destinate să compenseze cheltuielile suportate de instituții pentru a-și îndeplini misiunea publică de educație și cercetare.

În concluzie, din perspectiva SNC/IFRS, 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.

Pe lângă fondurile publice, instituțiile publice de învățământ superior sunt încurajate să își diversifice finanțările din sursele de venituri proprii, acestea fiind o componentă esențială a autonomiei financiare. Principalele surse de venituri proprii se prezintă în figura 2.2.



**Fig. 2.2. Componenta finanțărilor prin surse proprii de venituri**

*Sursa: elaborată de autor în baza cadrului normativ*

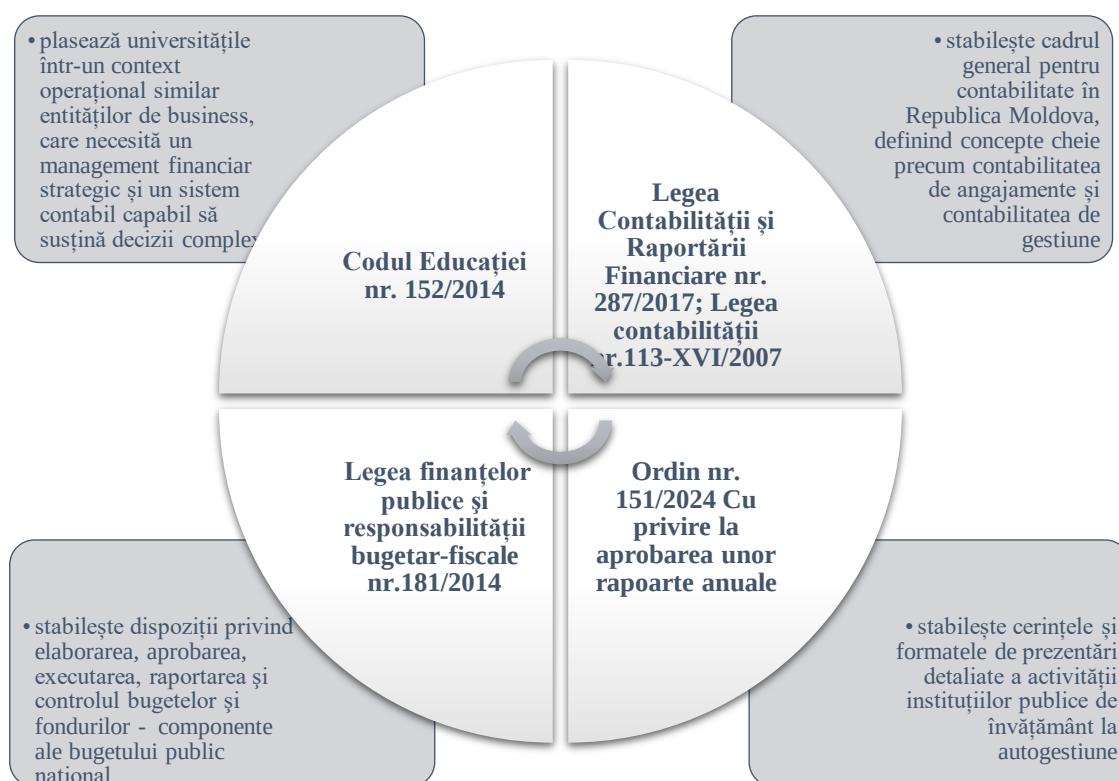
Veniturile proprii sunt gestionate direct de către instituție, sunt utilizate pentru complementarea finanțării bugetare și a obiectivelor strategice de dezvoltare.

Gama diversificată a surselor de finanțare impune exigențe sporite în ceea ce privește organizarea contabilității și necesitatea delimitării clare a fluxurilor financiare în scopul asigurării transparenței, controlului intern și conformității cu reglementările în vigoare [115], [37], [116].

Această diversitate a surselor de finanțare, deși oferă oportunități de dezvoltare instituțională, creează provocări privind armonizarea sistemelor contabile, fapt adeverit prin

studiile comparative ale sistemelor de finanțare din învățământul superior european [117], [118]. Fiecare dintre aceste categorii de finanțare implică cerințe distincte de evidență contabilă, perioade diferite de recunoaștere a veniturilor și obligații specifice de raportare către 11 diverse părți interesate [28]. Modul în care resursele financiare sunt înregistrate, urmărite și raportate este esențial pentru o gestiune eficientă și un management universitar sustenabil.

Contabilitatea veniturilor în instituțiile de învățământ superior din Republica Moldova este guvernată de un ansamblu de acte normative (figura 2.3), care, deși au fost concepute pentru modernizarea și eficacitatea sistemului, în unele cazuri creează dificultăți și chiar sunt contradictorii.



**Fig. 2.3. Arhitectura legislativă a contabilității veniturilor în instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară**

*Sursa: elaborată de autor*

Analiza de conținut a cadrului normativ (anexa 5) care guvernează activitatea contabilă a instituțiilor publice de învățământ superior din Republica Moldova relevă un sistem de reglementare fragmentat, ambiguu și insuficient actualizat. Această lipsă de coerență normativă reprezintă un obstacol major în aplicarea consecventă a principiilor contabilității și compromite calitatea informațiilor financiar-contabile.

Problema centrală rezidă în coexistența și suprapunerea a două legi principale (Legea contabilității și Legea contabilității și raportării financiare) care, prin intermediul unor acte normative secundare, devin ambele obligatorii pentru aceste instituții. Această situație generează

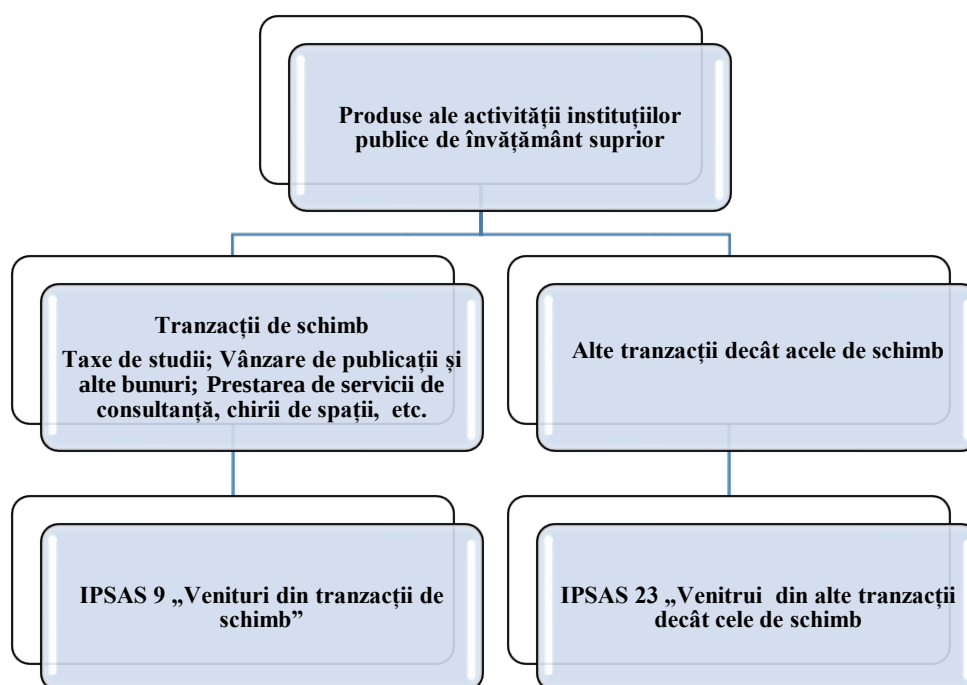
o ambiguitate totală în aplicarea prevederilor, forțând entitățile să navigheze constant între cerințele divergente ale diferitelor reglementări, dar și să utilizeze acest aspect în propriul interes. Această dualitate îngreunează procesul contabil și creează un teren fertil pentru interpretări inconsistente în detrimentul raționamentului profesional. Mai mult ca atât, instituțiile alocă resurse semnificative pentru a înțelege și a încerca de a respecta cerințele contradictorii ale diferitelor reglementări, transformând contabilitatea într-un exercițiu costisitor, fără valoare adăugată. O contabilitate bazată pe norme ambigue nu poate furniza informații fiabile și relevante, erodând încrederea managementului în datele generate de propriul sistem și duce la capacitatea de incomparabilitate între instituții. Se impune o revizuire a actelor normative de guvernantă a activității contabile în instituțiile publice de învățământ superior (ghilotină).

Recunoașterea și contabilitatea veniturilor este un subiect de interes, discutat intens în literatura de specialitate. Cercetările autohtone privind contabilitatea veniturilor în instituțiile publice de învățământ superior sunt restrânse, insuficient abordate și centrate în două categorii. Prima categorie abordează problemele recunoașterii și contabilității veniturilor în instituțiile publice de învățământ până la trecerea acestora la aplicarea SNC (până la anul 2013) [119], [120]. A doua categorie analizează problemele prin prisma noilor reglementări contabile aplicate după 2013 [121], [122].

Analiza detaliată a practicilor curente, coroborată cu constatările rapoartelor de audit, relevă o serie de probleme, mai degrabă sistemice, care afectează corectitudinea și relevanța informațiilor financiare aferente veniturilor și cheltuielilor.

Dualitatea modului în care se finanțează instituțiile publice de învățământ superior, din venituri proprii și din alocații de la buget, impune abordări distincte pentru a reflecta corect realitatea economică a instituției.

Cadrul IPSAS, care stă la baza practicilor internaționale din domeniu, impune la prima etapă clasificarea fiecărui flux de venituri în una dintre cele două categorii (figura 2.4). Ca urmare, în dependență de clasificare, se va determina standardul aplicabil (IPSAS 9 sau IPSAS 23) și, implicit, modelul de recunoaștere a veniturilor.



**Fig. 2.4. Clasificarea tranzacțiilor în instituțiile de învățământ superior**

*Sursa: elaborată de autor în baza [123].*

Tranzacția de schimb este definită ca o tranzacție în care o entitate primește active sau servicii, sau stinge datorii, și cedează în schimb celeilalte părți o valoare aproximativ egală, în principal sub formă de bunuri, servicii sau dreptul de a utiliza active [123]. Elementul central al acestei definiții este schimbul de „valoare aproximativ egală”. Deși evaluarea poate necesita judecată profesională, intenția tranzacției are un caracter comercial. Entitatea publică acționează similar unei entități din sectorul privat, oferind un produs sau serviciu specific în schimbul unui preț. Elementul central al acestei categorii de tranzacții îl reprezintă taxele de studii prin care studentul, în calitate de client, achită o sumă specifică în schimbul unui serviciu educațional distinct și identificabil. În această categorie se încadrează și veniturile provenite din activități antreprenoriale și de transfer tehnologic, permise de legislație, venituri din cercetare contractuală, servicii de consultanță sau închirierea spațiilor. Aceste fluxuri de venituri se încadrează în domeniul de aplicare al IPSAS 9 „Venituri din tranzacții cu contraprestație”.

A doua categorie o reprezintă veniturile din tranzacții fără contraprestație, care presupun că instituția primește resurse fără a oferi direct un bun sau un serviciu de valoare aproximativ egală. Sursa principală din această categorie este finanțarea de la bugetul de stat, care se încadrează în domeniul de aplicare al IPSAS 23 „Venituri din alte tranzacții, decât cele de schimb”. În această categorie se încadrează, de asemenea, granturile și donațiile.

SNC-urile, însă, tratează ambele categorii de finanțare în mod egal. Astfel, se pierde informații esențiale despre natura și condiționalitatea diferitelor surse de venit. SNC nu are

predefinit tratamentul contabil specific al granturilor, donațiilor, sponsorizărilor, etc., lăsând un vid normativ.

În contrapartidă, IPSAS 23 oferă un cadru detaliat și riguros, construit în jurul distincției esențiale dintre „condiții” și „restricții”. Condiția prevede o stipulare într-un acord de transfer care impune entității beneficiare să utilizeze resursele transferate într-un mod specificat. În caz contrar resursele vor fi restituite finanțatorului. Condiția creează o obligație prezentă pentru beneficiar. Astfel, la primirea activului instituția nu recunoaște un venit imediat, ci o datorie (venit amânat/reportat). Venitul este recunoscut treptat în timp, pe măsură ce condiția este îndeplinită.

Restricția este o stipulare care limitează sau direcționează scopul pentru care poate fi utilizată o resursă transferată, dar nu impune returnarea resursei dacă aceasta nu este utilizată în scopul specificat. Restricția nu creează o obligație prezentă, iar activul primit este recunoscut imediat drept venit.

Cadrul SNC prin obligativitatea înregistrării tuturor subvențiilor ca venituri anticipate (datorii) tratează de facto toate stipulările ca fiind „condiții” în sensul IPSAS. Finanțarea compensatorie și cea complementară se aliniază perfect cu definiția „condițiilor”, deoarece neîndeplinirea obiectivelor anulează dreptul la finanțare, implicând o obligație de returnare. Situația este mai nuanțată în cazul finanțării-standard. Or, legislația nu prevede o obligație explicită de a returna surplusul necheltuit. Din punct de vedere al IPSAS 23 finanțarea-standard nu este condiționată și are doar „restricții”. O astfel de interpretare impune un tratament contabil contradictoriu pentru aceeași sursă de finanțare: IPSAS 23 recunoaște venitul în totalitate la momentul obținerii controlului asupra creanței, iar SNC recunoaște veniturile treptat în măsura cheltuielilor suportate. Această desincronizare are un impact semnificativ asupra rezultatului financiar raportat pe parcursul anului, făcând impracticabil comparația în timp și în spațiu a performanțelor. Am recomanda adoptarea voluntară a principiilor de transparență IPSAS, în speță, prin includerea în politicile contabile și notele explicative la situațiile financiare descrierea finanțărilor primite și impactul lor asupra veniturilor din punct de vedere al condiționării și/sau restricționării lor. Un beneficiu suplimentar al implementării acestor principii ar fi consolidarea încrederii partenerilor externi, care activează pe aceleași principii.

În consecință se profilează problema de redistribuire a veniturilor anticipate totale în venituri curente (lunare).

SNC „Venituri”, (art. 21), prevede 2 metode de recunoașterea a veniturilor din prestarea serviciilor: metoda prestării integrale și metoda procentului de finalizare [124].

Metoda prestării integrale se recomandă în cazurile în care termenul de prestare a serviciilor nu depășește o perioadă de gestiune [124], (art. 22). Astfel, apare întrebarea: când se consideră

serviciile educaționale prestate? În opinia noastră serviciile educaționale se vor considera prestate integral la finalizarea întregii perioade a studiilor, justificat prin acordarea documentului de finalizare a studiilor, ceea ce presupune, în general, un termen mai lung decât o perioadă de gestiune.

Metoda procentului de finalizare se aplică în cazurile în care serviciile, potrivit unuia și aceluiași contract, sunt prestate pe parcursul mai multor perioade de gestiune [124], (art. 23). Or, contractul pentru furnizarea de servicii educaționale contra taxe se încheie pentru întreaga perioadă de studiu. Taxele de studii sunt de obicei plătite de 1-2 ori pe an, iar procesul de învățare durează cel puțin 3 ani academici (câțiva ani de gestiune). Aceste contracte se aliniază definiției contractelor pe termen lung, ce depășește o perioadă de gestiune.

Deci, în consecință instituțiile publice de învățământ superior trebuie să recunoască veniturile prin metoda procentului de finalizare.

Aplicarea metodei procentului de finalizare recomandă ca suma veniturilor anticipate distribuite per perioadă de gestiune să fie determinată în baza unuia din următoarele procedee:

- 1) volumului efectiv al serviciilor prestate;
- 2) ponderii volumului efectiv al serviciilor prestate în volumul total al serviciilor prevăzute de contract;
- 3) ponderii cheltuielilor suportate la o dată prestabilită în totalul cheltuielilor prevăzute de contract.

În opinia noastră metodele enumerate sunt mai puțin adaptate pentru prestările de servicii educaționale și cea mai eficientă metodă ar fi recunoașterea liniară a veniturilor. Serviciile educaționale se caracterizează prin prestarea uniformă pe întreaga durată a procesului academic. 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 semnificative 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, că repartizarea liniară trebuie să se aplice uniform pentru anul întreg, adică pentru 12 luni.

La începutul anului academic valoarea integrală a taxei educaționale se înregistrează ca o creanță comercială față de student, în timp ce contravaloarea se recunoaște ca venit anticipat din servicii educaționale, clasificat ca datorie în bilanț. Pe parcursul anului lunar se efectuează operațiunea de decontare a veniturilor anticipate către veniturile curente din servicii educaționale,

presupunând transferul unei părți din venitul anticipat, reprezentând o douăsprezecime din taxa anuală, către contul de venituri curente din prestarea serviciilor educaționale.

Un alt aspect discutabil în procesul de recunoaștere a veniturilor vizează tratamentul contabil aplicat veniturilor provenite din activitățile de cercetare, dezvoltare și inovare.

Proiectele din domeniul cercetării și inovării se definesc ca un complex de activități și acțiuni interdependente prin executori, termene și resurse, având drept scop dobândirea de noi cunoștințe, formularea și verificarea de noi ipoteze și teorii într-unul sau mai multe domenii ale științei [125]. Din perspectiva financiar-contabilă, aceste proiecte prezintă particularități distincte care le diferențiază de alte tipuri de servicii educaționale. Finanțarea acestor proiecte se obține prin proceduri competitive, pe bază de concurs, atât la nivel național prin bugetul de stat, cât și la nivel internațional prin diverse organisme finanțatoare. Această modalitate de obținere a finanțării implică un proces complex de elaborare a proiectului, inclusiv a bugetului pe proiect. Bugetul pe proiect se elaborează pe o perioadă prestabilită, conform condițiilor finanțatorului. Gestionarea proiectului presupune controlul și monitorizarea permanentă a executării bugetare. În derularea proiectelor de cercetare, de regulă, se întocmesc două tipuri de rapoarte: raportul de activitate și raportul financiar. Aceste rapoarte, implicit cel financiar, sunt specifice pentru fiecare organizație finanțatoare, variate ca periodicitate și forme, ceea ce face practic imposibil de a da o formulă general valabilă pentru toate cazurile. Or, aceste raportări sunt întocmite în baza datelor contabile ale instituției de învățământ beneficiară de proiect, iar corectitudinea și veridicitatea rapoartelor este direct dependentă de corectitudinea și veridicitatea informației preluate din contabilitatea instituției.

Instituțiile publice de învățământ nu dispun de politici contabile explicite dedicate proiectelor din domeniul cercetării și inovării. SNC oferă doar un cadru general, insuficient pentru specificul acestor instituții. Astfel, managerului îi revine responsabilitatea de a identifica cele mai bune metodologii de contabilizare a proiectelor de cercetare/inovare/dezvoltare din cele permise.

În opinia noastră, pentru contabilizarea acestor proiecte trebuie aplicate SNC „Capital propriu și datorii”, SNC „Prezentarea situațiilor financiare” și SNC „Creanțe și investiții financiare”.

Aplicarea SNC „Capital propriu și datorii” este justificată prin asocierea proiectelor de cercetare cu subvențiile, iar din perspectiva IPSAS 23 aceste finanțări se încadrează în categoria de tranzacții fără schimb și ar fi util de utilizat aceleași principii de condiționare și restricționare.

Din punct de vedere contabil, similar subvențiilor, se poate vorbi atât despre finanțările proiectelor de cercetare aferente activelor, cât și despre finanțările aferente veniturilor. Aceste forme de finanțare nerambursabilă se recunosc pe o bază sistematică drept venituri ale perioadelor

corespunzătoare cheltuielilor pe care subvențiile urmează să le compenseze. Deci, urmând prevederile SNC „Capital propriu și datorii” finanțările obținute prin proiectele de cercetare trebuie recunoscute și înregistrate inițial (la primirea documentului confirmativ) ca majorare simultană a creanțelor și a datoriilor (veniturilor anticipate). Încasarea efectivă a finanțărilor din proiecte de cercetare se reflectă ca majorare a activelor respective sau a cheltuielilor și diminuare a creanțelor. Finanțările din proiectele de cercetare înregistrate ca datorii (venituri anticipate) se decontează la venituri curente în perioadele în care au fost efectuate cheltuielile pe seama acestor finanțări.

Un aspect discutabil reprezintă catalogarea veniturilor din finanțările pentru activitatea de cercetare/inovare/dezvoltare ca venituri din vânzări și/sau alte venituri din activitatea operațională. După cum am menționat mai sus în SNC nu există stipulări distincte privind proiectele de cercetare și pot fi catalogate doar prin asociere cu subvențiile. Or, SNC „Prezentarea situațiilor financiare” (art. 137) [126] expres stipulează că veniturile din subvenții se recunosc drept alte venituri din activitatea operațională. În cazul instituțiilor publice de învățământ cu autonomie financiară afirmația este una discutabilă, ori în opinia noastră veniturile din subvenții și/sau utilizarea mijloacelor cu destinație specială în cazul instituțiilor de învățământ pot fi încadrate la venituri din vânzări. Această abordare este mai potrivită specificului instituțiilor de învățământ superior și se bazează pe recunoașterea cercetării ca parte a activității de bază, conforme cu prevederile Codului Educației, care stipulează că programele de studii superioare includ „activități educaționale și de cercetare”, iar personalul științifico-didactic are în structura normei activitatea de cercetare ca componentă obligatorie. Codul Educației stipulează că personalul din învățământul superior se constituie din: personal științifico-didactic; personal științific, personal auxiliar, etc. Norma științifico-didactică se constituie din mai multe activități: activitatea didactică auditorială (contact direct cu studenții); activitatea didactică neauditorială; activitatea de cercetare, transfer tehnologic, de creație artistică și sportivă; activitatea metodică.

De asemenea, desfășurarea activităților de cercetare, dezvoltare, inovare este unul din criteriile de bază a procesului de evaluare externă a calității în vederea acreditării programelor de studii și a acreditării instituționale, iar în funcție de rezultatele obținute instituțiile de învățământ superior se clasifică pe categorii de instituții.

Aceste prevederi argumentează și susțin concluzia ca activitățile în cadrul proiectelor din domeniul cercetării și inovării reprezintă activitate de bază a instituțiilor publice de învățământ superior cu autonomie financiară. Prin urmare, decontarea veniturilor aferente finanțării proiectelor de cercetare-inovare trebuie recunoscute, din punctul nostru de vedere, drept venituri din vânzări.



Un alt aspect care necesită clarificări ține de momentul, adică când, și cum o instituție de învățământ superior urmează să recunoască și să înregistreze în contabilitate și în situațiile financiare un proiect din domeniul cercetării și inovării. Din interviurile cu persoanele responsabile de ținerea contabilității în instituțiile publice de învățământ am identificat aplicarea în aceste instituții a diferitor tratamente contabile pentru aceleași tranzacții, dar care, de fapt, în mare parte nu respectă prevederile SNC, în speță, referitor la momentul contabilizării proiectului. Predominant instituțiile contabilizează sursele de finanțare a proiectului în momentul încasării banilor, ceea ce încalcă principiul contabilității de angajamente. Or, după cum am menționat, finanțarea proiectelor din domeniul cercetării și inovării, de regulă, are la bază procedura de organizare și desfășurare a concursurilor de proiecte din domeniile cercetării și inovării. Finanțatorul organizează concursul și publică lista finală a proiectelor selectate pentru finanțare cu indicarea beneficiarului și a bugetelor alocate. Ulterior urmează încheierea unui contract de finanțare, iar finanțarea se efectuează în tranșe în baza contractului de finanțare. După semnarea contractului, beneficiarul poate și trebuie să demareze efectiv implementarea activităților descrise în proiect și aprobate de către finanțator. Prin urmare, contractul de finanțare este documentul care permite instituției (beneficiarilor) să efectueze cheltuielile prezentate în cadrul proiectului. Având la bază contractul de finanțare, din momentul semnării acestuia, instituția urmează să recunoască o creanță care reprezintă „drepturi ale entității ce decurg din tranzacții sau evenimente trecute și din stingerea cărora se așteaptă intrări (majorări) de resurse care încorporează beneficii economice” [127]. În conformitate cu SNC „Creanțe și investiții financiare” creanțele se recunosc ca active în baza contabilității de angajamente în cazul în care există o certitudine întemeiată că în urma stingerii creanțelor entitatea va obține beneficii economice viitoare și valoarea creanțelor poate fi evaluată în mod credibil.

Analiza efectuată relevă multiple vulnerabilități în tratamentul contabil al proiectelor din domeniul cercetării și inovării din instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară. Lipsa politicilor contabile specifice și aplicarea neuniformă a SNC generează distorsiuni în imaginea fidelă a performanței financiare și compromite comparabilitatea informațiilor între instituții.

Prin urmare, se poate concluziona că politicile contabile aplicabile de către instituțiile de învățământ cu referință la proiectele de cercetare fie că lipsesc, fie că nu sunt formalizate, iar în unele cazuri chiar intră în contradicție cu prevederile SNC. Elaborarea unor politici contabile specifice este stringent necesară pentru asigurarea comparabilității și coerenței în raportarea financiară și non-financiară, contabilitatea și raportarea operațiunilor aferente proiectelor de cercetare să se realizeze într-o manieră consecventă și lipsită de ambiguități.

Un alt aspect vulnerabil din perspectiva contabilității universitare îl constituie tratamentul reducerilor de taxe de studii, domeniu în care se manifestă numeroase neclarități și practici neunitare. Complexitatea acestei problematice derivă din lipsa unor reglementări exprese care să stipuleze modalitatea de recunoaștere, evaluare și prezentare a reducerilor de taxe în situațiile financiare ale instituțiilor de învățământ superior. SNC nu oferă indicații clare privind încadrarea acestor operațiuni, ceea ce determină aplicarea unor tratamente contabile diferite pentru situații similare. Astfel, reducerile acordate pentru performanțe academice, cele oferite din considerente sociale, precum și facilitățile instituționale acordate angajaților sau membrilor familiilor acestora pot fi tratate contabil în mod diferit, generând o lipsă de comparabilitate atât între instituții, cât și în cadrul aceleiași instituții pe parcursul mai multor exerciții financiare.

Observațiile din mediul instituțional au condus la identificarea a trei modalități predominante de contabilizare a reducerilor de taxe de studii:

1. Prin înregistrare directă a venitului net: venitul este înregistrat de la început la valoarea netă, adică suma taxei stabilită minus reducerea, pe baza contractului încheiat cu studentul. Aceasta este o abordare simplificată, care evită recunoașterea ulterioară a reducerii ca ajustare.
2. Prin formula contabilă de stornare (două etape): inițial, se înregistrează venitul brut, corespunzător taxei depline, ulterior, se stornează reducerea acordată. Această metodă permite o urmărire clară a valorii brute și a reducerii acordate, ceea ce poate fi util în analiza financiară internă și în monitorizarea politicilor instituționale privind facilitarea accesului la educație prin măsuri financiare.
3. Tratatul ca cheltuială operațională: în cadrul căreia reducerea este înregistrată ca o cheltuială distinctă menținând în același timp veniturile la valoarea brută inițială. Această abordare oferă o transparență sporită asupra costului total al programelor de reduceri implementate de instituție, facilitând analize detaliate ale eficienței acestor programe.

Din perspectiva respectării principiilor contabile, considerăm că aplicarea metodei de stornare reprezintă o opțiune 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 utile ca în politicile contabile ale instituțiilor să fie clar expus tratamentul contabil al reducerilor de taxe, iar în notele explicative anexate situațiilor financiare, să se regăsească la fel de explicit rezumatul acestui tratament, pentru a permite utilizatorilor externi

să înțeleagă pe deplin modul de reflectare a reducerilor de taxe și să evalueze corect impactul acestora asupra poziției financiare a instituției.

Cerințele de raportare a veniturilor impuse instituțiilor publice de învățământ superior din Republica Moldova dictează, în mare parte, și modul de organizare a evidenței contabile analitice a acestora. Reieșind din dualitatea statutului acestor instituții (publice sau antreprenoriale), ele au obligația să raporteze veniturile atât din punct de vedere a cerințelor prescrise de SNC, cât și a cerințelor impuse prin reglementările specifice instituțiilor publice. Spre deosebire de principiile contabilității de angajamente, impuse de SNC, raportarea veniturilor se solicită și pe baza contabilității de casă. Astfel, reieșind din prevederile Ordinului Ministerului Finanțelor 151/2024 [128] instituțiile publice de învățământ superior sunt obligate să raporteze încasările/costurile și cheltuielile, precum și soldul mijloacelor bănești la finele fiecărui an calendaristic. Constatăm un mix de termeni folosiți incorect care contravin definițiilor din cadrul normativ (SNC, IFRS, IPSAS). Mai probabil, acest raport îndeplinește funcțiile situației fluxurilor de numerar, componentă a situațiilor financiare. Recomandarea noastră către autorități este de a analiza întreg setul de acte normative și să ajusteze/corecteze incompatibilitățile și ambiguitățile, integrând un vocabular de specialitate adaptat cadrului normativ contabil aplicat (SNC). În contextul discutat, pentru a se conforma regulilor de raportare, instituțiile publice de învățământ superior la autonomie financiară ar fi trebuit să încorporeze în softul său contabil acest raport (1g), dar și altele de genul acesta care sunt solicitate, fapt care nu s-a întâmplat.

În același timp, sistemul contabil al instituțiilor trebuie să integreze o evidență analitică foarte detaliată, pentru a putea înregistra diversitatea veniturilor, dar și a cheltuielilor înregistrate, atât pe baza de angajamente, cât și pe bază de casă, dar și printr-o separare riguroasă a fluxurilor bugetare de cele extrabugetare, prin urmărirea atentă a destinației fondurilor provenite din granturi, sponsorizări și donații, precum și prin asigurarea transparenței și trasabilității în utilizarea tuturor resurselor financiare.

În mod general ca o soluție de dezvoltare proactivă și eficientă ar fi ca instituțiile de învățământ să nu aștepte doar clarificări punctuale de la autoritățile publice pentru fiecare situație interpretativă. În schimb, acestea ar trebui să-și asume, iar autoritățile să accepte, responsabilitatea interpretativă a acestor situații. Ar fi binevenit o cooperare între instituții, dar și cu suportul asociațiilor din domeniu pentru a dezvolte un manual de monografii contabile dedicat sectorului educațional. Acest manual ar trebui să prezinte exemple practice, să le detalieze și să fie în continuă dezvoltare.

## 2.2. Complexități contabile de gestionare a patrimoniului instituțiilor publice de învățământ superior cu autonomie financiară

Conform prevederilor art. 453 din Codul Civil al Republicii Moldova [129] patrimoniul este definit ca „totalitatea drepturilor și obligațiilor patrimoniale (care pot fi evaluate în bani), privite ca o sumă de valori active și pasive legate între ele, aparținând unor persoane fizice și juridice determinate”. În literatura academică patrimoniul unei entități este abordat printr-o varietate de definiții, reflectând nuanțe doctrinare, juridice, economice și contabile. Esența comună a acestor abordări constă în faptul că patrimoniul reprezintă o structură unitară, alcătuită din totalitatea resurselor economice și juridice aflate sub controlul entității, precum și din totalitatea drepturilor și obligațiilor asociate acestora [130].

Structura patrimoniului este reflectată fidel în bilanțul contabil, fiind guvernată de ecuația fundamentală a contabilității: *Active = Capital propriu + Datorii*. Această ecuație reprezintă baza conceptuală pe care se construiește contabilitatea și raportarea financiară a patrimoniului.

În cadrul instituțiilor publice de învățământ superior cu autonomie financiară contabilitatea și raportarea financiară a patrimoniului reprezintă o zonă de complexitate majoră, guvernată de un sistem normativ hibrid și adesea contradictoriu. Situația generează provocări semnificative și afectează transparența gestiunii bunurilor domeniului public. Problema fundamentală derivă din statutul dual al acestor instituții. Pe de o parte, instituțiile publice de învățământ sunt persoane juridice de drept public, responsabile pentru gestionarea patrimoniului statului și supuse rigorilor acestui sector, iar pe de altă parte, autonomia financiară le conferă libertatea și, în același timp, obligația de a opera după principii de eficiență economică, similare celor din domeniul privat. Conflictul rezultă din faptul că în unele cazuri aceste două sisteme sunt incompatibile. Normele din domeniul privat nu prezintă în totalitate specificul activităților ce funcționează pe principiu de non-profit, al finanțărilor cu destinație specială sau al patrimoniului public inalienabil. Această neconcordanță normativă se traduce în dificultăți și riscuri concrete în contabilitatea patrimoniului.

Actualmente pentru instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară putem identifica trei surse de formare a patrimoniului: capital social, patrimoniu primit de la fondator cu drept de proprietate și bunuri primite în gestiune economică.

Din punct de vedere a capitalului social, tranziția către autonomia financiară a instituțiilor publice de învățământ superior a implicat ca element definitoriu includerea valorii tuturor bunurilor deținute de instituție în acel moment drept aport în capitalul social. Acest proces a fost realizat prin ordine emise de Ministerul Educației și, respectiv, prin decizii adoptate de Ministerul Justiției în perioada anilor 2014-2015 și a fost vizată fiecare instituție publică de învățământ

superior în parte. Aceste documente au servit drept cadru juridic pentru formarea capitalului social al instituțiilor. Însă, în perioada ulterioară, mai exact în 2018, prin adresarea nr. 05/01-3425 către Ministerului Educației, Culturii și Cercetării (MECC), redistribuită ulterior de către MECC către instituțiile de învățământ, Agenția Serviciilor Publice (ASP) solicita recalificări juridice a formării capitalului social în instituțiile publice de învățământ cu autonomie financiară. Demersul ASP viza aspectul juridic al patrimoniului. În opinia ASP patrimoniul transmis de fondator instituției publice reprezintă un mijloc pentru exercitarea funcțiilor statutare și nu un aport la formarea capitalului social cu drepturi de creanță aferente. Practic ASP solicită recalificarea patrimoniului transmis din capital social în patrimoniu transmis cu drept de proprietate. Acest fapt este consemnat și în raportul de audit al Curții de Conturi asupra conformității gestionării patrimoniului public și a resurselor financiare universitare [131].

Or, constituirea și recunoașterea capitalului social de către instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară, așa cum am menționat mai sus, a fost realizată în baza unor ordine și decizii ale fondatorului cu avizul Ministerului Justiției și, în consecință, din punctul nostru de vedere, problema este artificială și incorect plasată către instituțiile publice de învățământ și ține în exclusivitate de responsabilitatea fondatorului și/sau alte autorități. MECC ar fi necesar să adopte acțiuni sistemice și coordonate cu alte ministere de resort în elaborarea unor acte normative care să conțină metodologia aplicabilă și procedura detaliată privind clarificarea naturii juridice și economice a capitalului social. Pentru impulsionearea acestui proces ar fi binevenit un demers al Consiliului Rectorilor către Ministerul Educației și Cercetării pentru intervenții în depășirea situației.

O eventuală intervenție în modificarea naturii patrimoniului depus drept aport în capitalul social după procedura normelor din perioada 2014-2015 va implica o actualizare totală a actelor constitutive ale instituțiilor publice de învățământ superior cu autonomie financiară, dar și o inevitabilă intervenție contabilă majoră. Această măsură va trebui să asigure conformitatea contabilă cu natura reală a bunurilor deținute și să elimine discrepanțele dintre înregistrările contabile și statutul juridic al patrimoniului deținut.

În conformitate cu legislația în vigoare [132], organele administrației publice centrale și locale pot să transmită bunurile din proprietatea publică (terenuri, clădiri și alte active) către instituțiile publice de învățământ superior prin două modalități: cu drept de proprietate și respectiv, în gestiune economică. Aceste posibilități de transmitere generează implicații asupra modului de recunoaștere, evaluare și prezentare a patrimoniului în situațiile financiare ale instituțiilor beneficiare. Pentru a asigura o gestiune eficientă și o evidență conformă și transparentă a

patrimoniului primit de la stat, este esențială înțelegerea diferențelor între bunurile primite cu drept de proprietate și cele primite în gestiune economică.

Primirea patrimoniului *cu drept de proprietate* implică dobândirea de către instituția publică de învățământ superior a dreptului de proprietate publică asupra bunurilor prin transfer real de proprietate din patrimoniul public al statului către patrimoniul public al instituției [133] (art. 14, alin. 1a și alin.3). Bunurile trec în domeniul public al instituției care devine titularul drepturilor patrimoniale și poartă responsabilitatea pentru întreținerea, evidența și utilizarea acestora în scopuri educaționale și științifice cu respectarea restricțiilor specifice domeniului public (inalienabilitate, insesizabilitate, imprescriptibilitate) [134] (art.5, alin.(1) și (2)).

Primirea bunurilor *în gestiune economică* conferă instituției anumite prerogative limitate asupra bunurilor primite, acestea rămânând în proprietatea publică a statului. În acest regim juridic, instituția dobândește exclusiv drepturi de posesiune și folosință, având în același timp obligația de păstrare, întreținere și utilizare eficientă a bunurilor conform destinației stabilite. Natura limitată a acestor drepturi se reflectă în existența unor restricții semnificative privind dispunerea bunurilor, instituția neputând să le înstrăineze, să le ipotecheze sau să efectueze alte operațiuni care ar afecta dreptul de proprietate al statului [134].

O analiză comparativă detaliată a patrimoniului primit cu drept de proprietate și a bunurilor primite în gestiunea economică este prezentată în Anexa 6.

Înregistrarea contabilă fidelă a faptelor economice privind bunurile publice deținute de către instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară prevede conformitatea cu cadrul normativ – legal. Principalele acte reglementatoare sunt prezentate în Tabelul 2.2

**Tabelul 2.2. Cadrul normativ aplicabil contabilității bunurilor publice primite cu drept de proprietate și în gestiune economică în instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară**

| Nr. | Cadru normativ aplicabil                                                                  | Prevederi relevante                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1   | Legea nr. 287/2017 a contabilității și raportării financiare [6]                          | Instituie principiile generale privind organizarea, documentarea și reflectarea contabilă a faptelor economice.                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| 2   | Planul general de conturi contabile (OMF nr. 119/2013) [135]                              | Stabilește principiile generale de înregistrare în conturi a faptelor economice aferente bunurilor deținute de instituțiile publice, inclusiv utilizarea conturilor specifice: 316 „Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate”, 427 „Datorii pe termen lung privind bunurile primite în gestiune economică”, 543 „Datorii curente privind bunurile primite în gestiune economică”. |
| 3   | SNC „Imobilizări necorporale și corporale” [136], SNC „Capital propriu și datorii” [114], | Stabilesc regulile privind recunoașterea, evaluarea, contabilizarea și prezentarea în situațiile financiare a imobilizărilor și datoriilor asociate, în funcție de regimul juridic sub care sunt deținute bunurile.                                                                                                                                                                            |

| Nr. | Cadru normativ aplicabil                                                                                                      | Prevederi relevante                                                                                                                                                                                                                                    |
|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     | SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [126]                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                        |
| 4   | Legea nr. 121/2007 privind administrarea și deținerea proprietății publice [133]                                              | Prevede cadrul general pentru administrarea eficientă a bunurilor publice, inclusiv regulile de utilizare, păstrare și evidență contabilă a bunurilor transmise instituțiilor publice în diverse regimuri juridice (gestiune, folosință, proprietate). |
| 5   | Legea nr. 29/2018 privind delimitarea proprietății publice [134]                                                              | Reglementează modul de transmitere a bunurilor proprietate publică, stabilind totodată restricțiile privind circulația și utilizarea anumitor categorii de bunuri din domeniul public.                                                                 |
| 6   | Regulamentul cu privire la modul de transmitere a bunurilor proprietate publică, aprobat prin HG nr. 901/2015 [132]           | Reglementează procedura de transmitere-primire a bunurilor între autorități și instituții publice, stabilind modul de documentare și termenele aferente.                                                                                               |
| 7   | Regulamentul cu privire la modul de determinare și comercializare a activelor neutilizate, aprobat prin HG nr. 480/2008 [137] | Reglementează procedura de identificare, a activelor neutilizate deținute de instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară                                                                                                       |

*Sursa: elaborat de autor*

Aceste două modalități de primire a bunurilor publice de către instituțiile de învățământ superior impun și abordări contabile diferite, cu impact asupra recunoașterii, evaluării și raportării activelor patrimoniale. Fiecare regim implică tratamente contabile distincte și reflectă un statut juridic diferit al bunului în raport cu instituția: primirea bunurilor publice cu drept de proprietate prevede utilizarea contului 316 „Patrimoniu primit de la stat cu drept de proprietate” și determină majorarea capitalului propriu, or, primirea bunurilor în gestiune economică utilizează conturile 427 „Datorii pe termen lung privind bunurile primite în gestiune economică” și 543 „Datorii curente privind bunurile primite în gestiune economică”, care nu afectează capitalul propriu al instituției. În ambele cazuri, transmiterea bunurilor se realizează în baza hotărârilor de Guvern (Legea nr. 29/2018, art. 5 alin. (5)) [134] și se formalizează prin întocmirea actelor de transmitere și emitere de facturi (HG nr. 901/2015, pct. 17) [132]. În conformitate cu prevederile pct. 5 din Regulamentul nr. 901/2015 [132], bunurile transmise se exclud din contabilitatea entității transmițătoare (statul) fiind înregistrate concomitent ca active în contabilitatea entității beneficiare (instituția publică de învățământ superior) [126], devenind parte integrantă a patrimoniului entității beneficiare. În conformitate cu pct. 64 lit. a) din Instrucțiunea privind înregistrarea bunurilor imobile și a drepturilor asupra acestora [138], drepturile asupra bunurilor transmise, indiferent de regimul juridic, trebuie înscrise în Registrul bunurilor imobile, prin înregistrarea dreptului de proprietate sau, după caz, a dreptului de gestiune economică.

Bunurile publice primite de instituțiile de învățământ superior se recunosc la costul de intrare în conformitate cu prevederile Standardului Național de Contabilitate „Imobilizări necorporale și corporale” [136] în baza documentelor justificative (act de transmitere, factură). În tabelul 2.3 este prezentată înregistrarea contabilă a intrării bunurilor publice în dependență de regimul juridic de primire.

**Tabelul 2.3. Recunoașterea valorii contabile a bunurilor primite în proprietate / gestiune economică**

| Operația economică                                        | Corespondența contabilă                         |                                                                   |                                                                                                                                                                  |
|-----------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                           | Debit                                           | Credit                                                            |                                                                                                                                                                  |
|                                                           |                                                 | Bunuri primite cu drept de proprietate                            | Bunuri primite în gestiune economică                                                                                                                             |
| Reflectarea valorii contabile a bunurilor publice primite | Conturi de imobilizări corporale și necorporale | <b>316</b> „Patrimoniu primit de la stat cu drept de proprietate” | <b>427</b> „Datorii pe termen lung privind bunurile primite în gestiune economică” / <b>534</b> „Datorii curente privind bunurile primite în gestiune economică” |

*Sursa: elaborat de autor.*

Autorul a elaborat un algoritm care integrează setul de înregistrări contabile aferente faptelor economice posibile în procesul de tranzacționare a bunurilor primite cu drept de proprietate și/sau gestiune economică de către instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară. Acest algoritm este prezentat în anexa 7.

În procesul exploatării bunurilor primite instituțiile calculează amortizări și suportă costuri ulterioare de exploatare care trebuie contabilizate conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale”.

Costurilor ulterioare aferente bunurilor primite de instituțiile publice de învățământ superior în aspect contabil trebuie diferențiate ca costuri care generează beneficii economice suplimentare și costuri care sunt efectuate doare pentru menținerea în stare funcțională a bunului. Prin urmare, costurile ulterioare care conduc la sporirea beneficiilor economice viitoare ale activului (ex. modernizări, extinderi, adaptări funcționale) se capitalizează prin majorarea valorii contabile a activului ( [136], pct. 43 și 58). Costurile ulterioare pentru menținerea stării funcționale se recunosc direct în conturile de costuri sau cheltuieli, fără a influența valoarea activului ( [136] (pct. 42 și 57). Ulterior capitalizării costurilor, calculul amortizării se efectuează pe baza valorii amortizabile corectate, determinată prin însumarea costului de intrare și a costurilor ulterioare capitalizate din care se scade amortizarea acumulată până la capitalizare, pierderile din depreciere și valoarea reziduală estimată.

Algoritmul înregistrărilor contabile pentru costurile ulterioare este prezentat în Anexa 7.



O atenție deosebită necesită tratamentul contabil al costurilor ulterioare efectuate din contul subvențiilor. Subvențiile reprezintă „asistență acordată de Guvern, alte autorități ale administrației publice, instituții și organizații naționale și internaționale sub forma unor transferuri de resurse cu condiția respectării de către entitate a anumitor cerințe” [114](pct.4). În contextul recuperării costurilor ulterioare aferente imobilizărilor necorporale și a mijloacelor fixe, contabilizarea acestor subvenții se realizează conform regulilor specifice prevăzute în SNC „Capital propriu și datorii”.

Recunoașterea inițială a subvențiilor se efectuează pe baza contabilității de angajamente, iar evaluarea acestora depinde de forma în care au fost primite - monetară sau nemonetară. Tratamentul contabil diferă în funcție de impactul costurilor ulterioare asupra beneficiilor economice anticipate din exploatarea activelor [114](pct. 71-72).

Pentru recuperarea costurilor ulterioare care nu generează beneficii economice suplimentare, subvențiile se consideră aferente veniturilor și se decontează la veniturile curente în perioada în care costurile au fost efectiv suportate [114](pct. 77(2)). Această abordare reflectă caracterul de menținere a capacității funcționale a activului.

În cazul subvențiilor aferente recuperării costurilor ulterioare care generează beneficii economice suplimentare, subvențiile sunt tratate ca fiind aferente activelor și valoarea lor se decontează la veniturile curente pe parcursul perioadelor rămase de utilizare a activelor proporțional cu amortizarea aferentă costurilor recuperate pe seama subvențiilor [114] (pct.75). Însă, prin derogare de la regula generală, „entitățile cu proprietate publică decontează (după îndeplinirea condițiilor contractuale) subvențiile aferente activelor primite de la Guvern și alte autorități ale administrației publice, înregistrate inițial ca datorii pe termen lung (venituri anticipate), la majorarea altor elemente de capital propriu. Decontarea acestor subvenții se înregistrează ca diminuare a altor elemente de capital propriu și, respectiv, ca majorare a capitalului social și/sau a veniturilor curente” [114] (pct. 80). În acest caz instituția este obligată să-și modifice capitalul social, dar doar cu acordul fondatorului. Or, în cazul în care vor fi elaborate și implementate acte normative care prevăd renunțarea la capitalul social pentru instituțiile publice de învățământ superior, tratamentul acestor subvenții intră într-o contradicție normativă, rezolvarea căreia implicit necesită implicarea autorităților de reglementare, inclusiv prin revizuirea SNC, în mod concret a SNC „Capital propriu și datorii”.

Pentru moment, însă, această inconveniență afectează transparența și conformitatea raportării financiare a instituțiilor publice de învățământ superior.

De asemenea, și procedura de înregistrare contabilă a returnării bunurilor deținute în gestiune economică generează inconveniențe și neclarități. Astfel, în cazul în care valoarea contabilă a activelor returnate este mai mică decât suma datoriilor aferente bunurilor primite,

standardul stipulează că diferența se contabilizează ca diminuare a datoriilor și majorare a veniturilor curente sau a capitalului neînregistrat. Dar, cum am menționat mai sus, este discutabil ca instituțiile publice să dețină capital social și cu atât mai mult capital neînregistrat. Astfel, în opinia noastră diferența de valori trebuie să fie contabilizată exclusiv ca majorare a veniturilor curente, eliminând opțiunea capitalului neînregistrat și trebuie înregistrată concomitent cu calcularea amortizării acestor bunuri. În caz contrar va fi subminat principiul prudenței și a corelării veniturilor cu cheltuielile.

În contextul actual al transferului de bunuri primite în gestiune economică, relațiile economice dintre fondator și instituția publică de învățământ superior trebuie tratată prin prisma principiului recunoașterii treptate a beneficiului economic. Considerăm că bunul transferat de fondator generează un beneficiu economic continuu pentru instituția beneficiară pe întreaga durată de utilizare, nu exclusiv la momentul casării sau returnării. Din această perspectivă, recunoașterea integrală a venitului aferent valorii contabile a bunului la momentul casării/returnării nu reflectă fidel realitatea economică a tranzacției și contravine principiului concordanței veniturilor cu cheltuielile. Pornind de la această premisă, abordarea contabilă potrivită, așa cum am menționat deja, este recunoașterea treptată a venitului proporțional cu calcularea amortizării activului. Astfel, decontarea periodică a conturilor 427 „Datorii pe termen lung privind bunurile primite în gestiune economică” și 543 „Datorii curente privind bunurile primite în gestiune economică”, corelată cu amortizarea, permite o redare mai veridică a situației patrimoniale. Această abordare este în concordanță cu principiile recunoașterii veniturilor din IPSAS, în special IPSAS 23 „Venituri din alte tranzacții decât cele de schimb (impozite și transferuri)”, care prevede recunoașterea treptată a veniturilor în cazul transferurilor condiționate. În cazul bunurilor primite în gestiune economică, care implică restricții de utilizare și lipsa dreptului de dispoziție, această abordare permite reflectarea fidelă a beneficiului economic pe durata de utilizare.

Considerăm că adoptarea acestei recomandări ar contribui la eliminarea distorsiunilor din înregistrările contabile, evitând concentrarea nejustificată a veniturilor în exercițiul financiar în care survine ieșirea activului din patrimoniu (returnarea, casarea). În plus, recunoașterea treptată a beneficiilor economice derivă în mod firesc din principiul de prioritate a conținutului asupra formei, potrivit căruia înregistrarea contabilă trebuie să reflecte conținutul economic al tranzacției și nu doar forma sa juridică. Deoarece beneficiul economic este transmis instituției publice de învățământ superior pe parcursul întregii durate de utilizare, recunoașterea venitului asociat ar trebui să se realizeze proporțional, în mod etapizat, reflectând ritmul efectiv al consumului economic al activului. Aliniată la cerințele de relevanță, comparabilitate și transparență, această abordare consolidează credibilitatea raportărilor din sectorul public de învățământ superior.

În ceea ce privește regimul contabil de casare a mijloacelor fixe instituția operează înregistrări standard [136] (pct.32), algoritmul înregistrărilor contabile este prezentat în Anexa 7.

Aceste înregistrări presupun și clarificarea statutului datoriilor aferente bunurilor primite în gestiune economică în raport cu fondatorul. Normele contabile naționale nu reglementează în mod explicit corelarea dintre casarea mijloacelor fixe și decontarea valorii datorii față de fondator privind aceste bunuri, ceea ce creează ambiguități de interpretare și aplicare în practica contabilă a instituțiilor publice de învățământ superior.

Cercetători autohtoni [139], [140] susțin că, în cazul casării bunurilor primite în gestiune economică din motive de uzură fizică și/sau învechire morală, datoria față de fondator privind bunurile primite în gestiune economică ar trebui contabilizată în conformitate cu prevederile pct. 65 din Standardul Național de Contabilitate „Capital propriu și datorii” [114] ca diminuare a datoriilor și majorarea veniturilor curente. Însă, din punctul nostru de vedere, această abordare nu reflectă situația reală a veniturilor, diminuându-le pe parcursul exploatării bunurilor și provocând un excedent nejustificat la momentul casării lor. Metoda propusă mai sus de recunoaștere treptată a veniturilor proporțional cu amortizarea calculată ar diminua discrepanțele de recunoaștere a veniturilor în timp și ar prezenta o situație mai fidelă a performanței și situației financiare. Dar, cum am și mai menționat, aplicarea acestei metode presupune o intervenție juridică în cadrul normativ atât în aspect contabil, cât și procedural.

În ceea ce privește ieșirea din patrimoniu a bunurilor dobândite cu drept de proprietate de către instituțiile publice de învățământ superior, aceste ieșiri se efectuează în conformitate cu *Regulamentul privind determinarea și comercializarea activelor neutilizate* [137] (pct. 2). Bunurile care îndeplinesc criteriile de neutilizare [137] (pct. 5) pot fi înstrăinate prin comercializarea activelor prin licitații cu strigare, transmitere altor întreprinderi sau ca aport al statului sau al unității administrativ-teritoriale în capitalul social al societăților comerciale [137] (pct. 7), pot fi casate în situații precum uzura fizică sau învechirea morală, distrugerea în urma unor calamități ori în cazul în care acestea nu mai servesc scopului activității instituției beneficiare [141] (pct.4). Din perspectiva contabilă, ieșirea patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate se înregistrează ca o diminuare concomitentă a patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate și a activelor respective [114] (pct. 17<sup>2</sup>).

Procedura de casare pentru bunurile primite cu drept de proprietate se face în aceleași condiții ca și pentru bunurile deținute în gestiune economică. În orice caz este necesară o decizie a fondatorului de ieșire a bunurilor din patrimoniu [141] (pct.5).

Diferența rezidă în modul de reflectare contabilă a închiderii conturilor de capital destinat patrimoniului primit cu drept de proprietate. Problema este similară situației decontării datoriilor

aferente bunurilor primite în gestiune economică și necesită un tratament contabil similar celui propus mai sus.

Un aspect neglijat pe nedrept în gestiunea patrimoniului instituțiilor de învățământ superior este recunoașterea, evaluarea și înregistrarea în contabilitate a imobilizărilor necorporale, în mod special a celor rezultate din activitatea academică și de cercetare. Ne referim la diverse active cum ar fi brevete, modele experimentale, prototipuri funcționale, aplicații software, platforme e-learning, rapoarte tehnice, algoritmi, planuri de afaceri inovatoare, metodologii educaționale, creații artistice sau multimedia, conținut digital original, precum și alte expresii ale creativității științifice, tehnologice sau educaționale dezvoltate în cadrul instituțiilor de învățământ superior, care poartă un potențial financiar valoros.

Cadrul normativ contabil nu reglementează în mod expres capitalizarea acestor active. Instituțiile publice de învățământ nu dispun nici pe plan intern de proceduri și politici privind tratamentul imobilizărilor necorporale. Se impune imperios dezvoltarea unui cadru conceptual care să permită o delimitare clară și obiectivă între costurile cu potențial de capitalizare și cele ce trebuie recunoscute ca cheltuieli ale perioadei. Soluția metodologică care o propunem se bazează pe recunoașterea că procesul de cercetare și inovare cuprinde două faze distincte – faza de cercetare și faza de dezvoltare, tratate contabil diferențiat [142].

Faza de cercetare se caracterizează prin incertitudine și imposibilitate de a demonstra existența unui activ identificabil, motiv pentru care costurile aferente nu pot justifica recunoașterea lui. Faza de dezvoltare prezintă un grad mai înalt de precizie și predictibilitate, permițând recunoașterea ca activ, dar doar în condițiile îndeplinirii cumulative a unor cerințe tehnice și economice strict predefinite. Conceptul este preluat din IPSAS 31 „*Imobilizări necorporale*”.

Concomitent, în conformitate cu bunele practici internaționale este necesar elaborarea și implementarea unor mecanisme de gestionare internă clar structurate [143], [144], [145], [146], [147], care presupun un sistem eficient de management al proprietății intelectuale în instituțiile publice de învățământ superior, stabilirea unor proceduri clare pentru diseminarea rezultatelor cercetării, definirea drepturilor de proprietate asupra activelor intelectuale, generate de personalul academic și studenți, precum și crearea unor mecanisme de stimulare pentru facilitarea transferului de cunoștințe. Acest proces presupune alinierea la cerințele generale de recunoaștere și evaluare a activelor, dar și adaptarea acestora la specificul instituțional, în special în contextul creării și dezvoltării interne de imobilizări necorporale prin activități de cercetare, inovare și creație intelectuală. În mod concret, elaborarea acestor politici implică: (i) definirea criteriilor contabile de recunoaștere aplicabile rezultatelor cercetării, cu accent pe identificabilitate, control și beneficiu economic viitor; (ii) stabilirea metodologiilor de evaluare și reevaluare a drepturilor de proprietate

intelectuală aferente activelor create de personalul academic și studenți; și (iii) dezvoltarea unor proceduri contabile clare pentru evidența, raportarea și valorificarea transferului de cunoștințe, astfel încât impactul acestora să fie reflectat în mod fidel în situațiile financiare ale instituției. Integrarea rezultatelor intelectuale în evidența contabilă și strategică a instituției devine o condiție necesară pentru modernizarea și sustenabilitatea universitară în contextul autonomiei financiare.

Un activ strategic în activitatea instituțiilor de învățământ superior îl constituie colecțiile de bibliotecă, care sunt reglementate prin Legea nr. 160/2017 cu privire la biblioteci [148] și Regulamentul privind gestionarea colecțiilor de bibliotecă [149]. Particularitatea contabilității rezultă din clasificarea acestor colecții ca active cu durată de utilizare nedeterminată, care nu se supun amortizării [136] și, prin urmare, costul inițial se menține în valoarea activului până la momentul ieșirii din patrimoniu. Neînregistrarea amortizării determină nerecunoașterea eşalonată a unui cost care, în alte sisteme contabile, ar fi repartizat pe întreaga perioadă de utilizare. În consecință, costurile universității par mai reduse în exercițiile financiare în care se achiziționează cărți în comparație cu situația în care s-ar calcula amortizarea aferentă acestora. Concomitent, la momentul casării, se înregistrează un impact financiar semnificativ, determinat de decontarea valorii integrale a acestor active, ceea ce poate conduce la fluctuații importante în nivelul costurilor raportate. Există o discrepanță și în perioadele de casare, astfel încât legislația prevede o perioadă de 10-15 ani [149], iar legea contabilității și Regulamentul privind inventarierea prevede o inventariere anuală și scoaterea din uz a activelor învechite. De asemenea procesul de identificare a costului unitar a oricărui titlu din colecții de bibliotecă presupune un proces anevoios și greu de realizat.

Contabilitatea colecțiilor bibliotecare universitare este o practică haotică, o concluzie susținută de studii anterioare precum cel realizat de West și Carnegie [150], [151].

Bunele practici internaționale [151] prevăd clasificarea colecțiilor de bibliotecă în două subcategorii contabile distincte: colecții curente și colecții de patrimoniu.

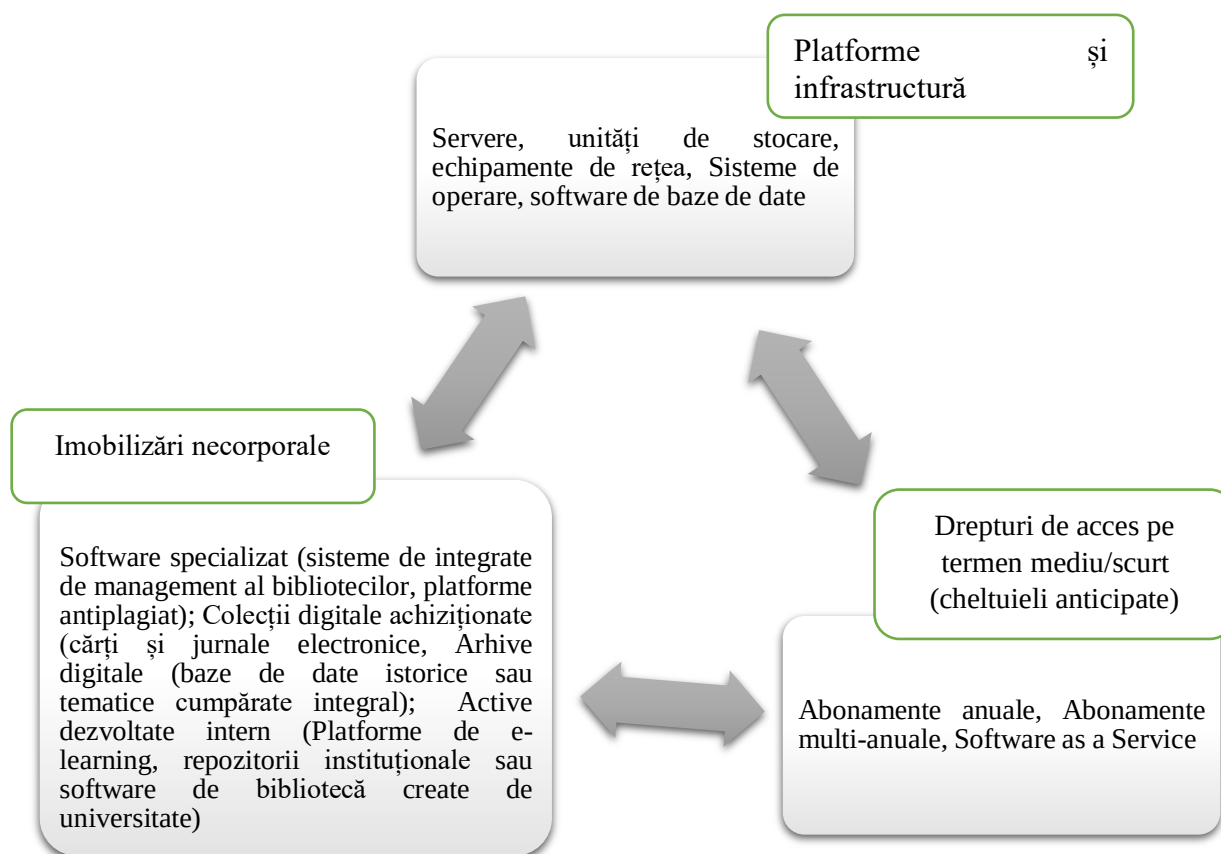
Colecțiile curente includ majoritatea cărților și publicațiilor supuse uzurii fizice și învechirii informaționale și urmează să aibă o durată de viață utilă convențională, prestabilită în funcție de tipul și frecvența utilizării. Calcularea amortizării pentru aceste colecții propunem să fie efectuată în regim colectiv, per lot, prin gruparea în loturi corespunzătoare anului de achiziție.

Colecțiile de patrimoniu se referă la publicații exclusiviste, ediții cu valori istorice și cultural-patrimoniale și/sau publicații provenite din depozitul legal. Ele sunt conservate în regim de permanență cu menținerea ca active cu durată de utilizare nedeterminată, neamortizabile, dar supuse testării periodice pentru depreciere. Ca și în cazurile precedente, implementarea acestui model necesită modificări a cadrului normativ contabil, în special SNC „Imobilizări necorporale

și corporale”, dar și a Catalogului mijloacelor fixe și activelor nemateriale pentru autorități/instituții bugetare” [152].

Tranziția către autonomia financiară și implementarea modelului de finanțare bazat pe performanță reconfigurează fundamental managementul resurselor universitare, iar transformarea digitală re poziționează biblioteca universitară dintr-un depozitar de carte într-un ecosistem digital complex și dinamic. Biblioteca digitală este parte integrantă a serviciilor de bibliotecă, care aplică tehnologii noi pentru a oferi acces la colecțiile digitale [148], constau în sisteme informaționale digitale interactive și integrate [153], care cuprind baze de date internaționale, colecții de jurnale electronice, arhive digitale și platforme software specializate [154] și susțin direct misiunile fundamentale ale universităților, cum ar fi excelență în cercetare, proces didactic modern, sporirea vizibilității și atractivității internaționale.

Tranziția către resurse online schimbă valoarea financiară a colecțiilor de biblioteci. Instituțiile publice de învățământ superior investesc resurse financiare pentru a obține acces la baze de date digitale și reprezintă investiții care susțin inovația, eficiența și competitivitatea instituțională. Această tranziție către active digitale informaționale generează provocări pentru contabilitate, forțând o reevaluare a conceptelor fundamentale precum „activ”, „control” și „cheltuială”. Problematika identificată ține de lipsa de adaptabilitate a reglementărilor contabile naționale la natura specifică și complexitatea acestor active digitale. Nu este elaborat suportul metodologic [155] pentru aceste tranzacții complexe. Această realitate conduce la practici contabile neunitare la nivelul instituțiilor, la o posibilă denaturare a situațiilor financiare și, cel mai probabil, la o subevaluare a patrimoniului real și a capacității investiționale a instituțiilor de învățământ superior. În soluționarea acestei problematice am pornit de la înțelegerea și clasificarea resurselor ce formează bibliotecă digitală prezentate în figura 2.5 în contrapartidă cu analiză aprofundată a principiilor contabile fundamentale și a criteriilor stipulate în SNC și IFRS, care ne vor sprijini în emiterea raționamentului profesional decizional aplicabil în practică instituțiilor.



**Fig. 2.5. Taxonomia resurselor bibliotecii digitale**

*Sursa: elaborată de autor*

Cel mai problematic aspect este tratamentul contabil al costurilor de acces la baze de date digitale, care nu este determinat de natura tehnologică a resursei (software, date, platformă), ci de natura juridică și economică a drepturilor conferite instituției prin contract. Analiza trebuie să se concentreze mai degrabă pe substanța economică a tranzacției decât pe forma contractului. Distincția esențială se face între un contract care transferă controlul pe termen lung asupra unei resurse identificabile (ceea ce duce la recunoașterea unui activ) și un contract care oferă doar un drept temporar de acces la un serviciu (ceea ce duce la recunoașterea unei cheltuieli).

Contractele de genul „Big Deal” [156] prin care se plătește un abonament anual/multianual pentru acces la un pachet vast de publicații instituția nu controlează resursa informațională pe termen lung și la încetarea contractului aceasta pierde accesul la întregul conținut, inclusiv la anii anteriori pentru care a fost plătit. Deci, instituția achiziționează un serviciu de acces a cărui valoare se consumă pe parcursul perioadei de abonament. Prin urmare, costurile aferente acestor abonamente trebuie tratate ca o cheltuială operațională imediată sau eșalonată.

Contracte cu clauze de „acces perpetuu” (perpetual access) [157] sau „drepturi post-anulare” (post-cancellation rights) [158] conferă instituției dreptul irevocabil de a accesa permanent conținutul corespunzător anilor de abonament plătiți și după rezilierea contractului

[157]. Acest drept permanent de a accesa, utiliza și beneficia de o resursă informațională îndeplinește criteriul de control. Instituția poate obține beneficii economice viitoare din utilizarea continuă a arhivei și poate restricționa accesul altora. Prin urmare, substanța economică a unui contract cu clauze de acces perpetuu este recunoașterea unui activ necorporal. Așa dar, distincția fundamentală între control și acces va sprijini opțiunile de politici contabile.

Pentru ca accesul la colecții digitale să fie recunoscut ca imobilizare necorporală, trebuie să îndeplinească simultan condițiile de identificabilitate, control și existența a unor beneficii economice viitoare.

O imobilizare este identificabilă dacă este separabilă sau dacă rezultă din drepturi contractuale sau alte drepturi legal [159]. Un drept de acces perpetuu la o arhivă digitală, stipulat clar într-un contract de licențiere, îndeplinește criteriul identificabilității, deoarece acest drept contractual poate fi, teoretic, evaluat și transferat.

Controlul, așa cum s-a argumentat anterior, este elementul decisiv. Un drept contractual de a accesa și utiliza o resursă pe termen nelimitat, care nu este condiționat de plăți viitoare, conferă entității controlul asupra beneficiilor economice viitoare generate de acea resursă. Instituția poate utiliza resursa în mod repetat în operațiunile sale și poate restricționa accesul altora.

Existența beneficiilor economice viitoare este adesea evidentă. Pentru instituțiile din sectorul public acest criteriu este adaptat. IPSAS introduc conceptul de „potențial de servicii” [159]. O bibliotecă digitală care chiar dacă nu generează beneficii directe, este esențială pentru misiunea educațională și de cercetare a instituției. Prin urmare, existența beneficiilor economice se justifică nu prin rentabilitate financiară, ci prin contribuția directă la potențialul de servicii care rezultă în îmbunătățirea calității educației, sprijinirea cercetării avansate și creșterea atractivității academice. Această justificare calitativă trebuie documentată în politicile contabile ale instituției.

Achiziția unui drept de acces perpetuu poate fi sub forma unei plăți unice pentru o arhivă digitală istorică sau a unei licențe software perpetue [160]. În acest caz costul de achiziție trebuie capitalizat și recunoscut în bilanț ca o imobilizare necorporală.

Odată recunoscută ca activ, imobilizarea necorporală trebuie amortizată pe parcursul duratei sale de viață utilă. Determinarea duratei de viață utilă este un proces ce implică raționament profesional și trebuie să reflecte perioada în care se așteaptă ca resursa să genereze beneficii economice cu luarea în calcul și a factorilor precum ritmul schimbărilor tehnologice, relevanța științifică a conținutului și stabilitatea platformei de acces. De asemenea, activul trebuie testat periodic pentru depreciere în conformitate cu SNC „Deprecierea activelor” [161].



În tabelul 2.4 se prezintă matricea decizională în justificarea alegerii opțiunii contabile pentru accesul la baze de date digitale prin analiza clauzelor contractuale și a criteriilor care le diferențiază între un activ și o cheltuială.

**Tabelul 2.4. 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 [158]. Analog unei licențe perpetue [160]. | Drept de acces temporar, condiționat de plata continuă a abonamentului [156].    | 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 [162].                                     | 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 durata 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*

Instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară trebuie să implementeze proceduri riguroase de analiză a contractelor, să promoveze colaborarea interdepartamentală și să dezvolte politici contabile clare cu criterii explicite, praguri de materialitate și metode de estimare a duratei de viață utilă. Dinamica pieței digitale continuă să genereze noi provocări contabile.

Un alt aspect vulnerabil în contabilitatea patrimoniului instituțiilor publice de învățământ superior îl reprezintă determinarea duratei de utilizare a imobilizărilor corporale și necorporale. Potrivit prevederilor SNC „Imobilizări corporale și necorporale” [136] (pct. 20), „durata de utilizare și valoarea reziduală a fiecărui obiect se determină de către entitate în mod independent la data transmiterii obiectului în utilizare” ținând cont de condițiile concrete de utilizare și politicile instituționale. Concomitent, Catalogul mijloacelor fixe și activelor nemateriale [152], care este obligatoriu de utilizat pentru autorități/instituții bugetare, prevede în mod expres durate de utilizare exacte pentru fiecare categorii de mijloace fixe și active nemateriale. Acest dezacord denotă absența unei abordări uniforme și coerente în ceea ce privește determinarea duratei de utilizare a

activelor imobilizate. Ambiguitatea se accentuează și din perspectivă conceptuală prin lipsa unei definiții clare a categoriei instituțiilor vizate de Catalog, dar și prin utilizarea nereglementată a expresiei „autorități/instituții bugetare”. Mai mult, noțiunea de instituție bugetară nu se regăsește nici în Codul Civil al Republicii Moldova [129], or, cea mai apropiată definiție ar fi „instituția publică” [129] (art. 307(1)) ca fiind „persoană juridică de drept public care se constituie în baza unui act emis de autoritatea publică și care este finanțată, integral sau parțial, de la bugetul acesteia din urmă”. În condițiile în care legislația contabilă operează cu noțiunea de „instituții bugetare” fără o clarificare a acestui concept nu rămâne decât să deducem prin analogie că aceasta ar corespunde instituției publice din Codul civil, definite mai sus. Totuși, această echivalare rămâne nesigură din punct de vedere normativ, ceea ce perpetuează incertitudinea privind aplicabilitatea prevederilor *Catalogului* în cazul instituțiilor publice de învățământ superior. În lipsa unei reglementări explicite, nu este clar dacă universitățile publice finanțate doar parțial din bugetul de stat, trebuie să se conformeze integral dispozițiilor prevăzute pentru „autorități/instituții bugetare”. Această inconsecvență normativă subminează corectitudinea evaluării patrimoniului, dar, prin absența unei delimitări clare de aplicare a diferitelor reglementări contabile, generează și incertitudine juridică. În consecință, sunt afectate atât securitatea juridică, cât și previzibilitatea aplicării normelor contabile. Propunem de a iniția un demers din numele instituțiilor publice de învățământ superior de a cere o clarificare a acestui aspect de la autoritățile publice, în special de la Ministerul Finanțelor.

Un alt aspect discutabil în contabilitatea patrimoniului instituțiilor publice de învățământ superior din Republica Moldova este asociată cu aplicarea rigidă a metodei liniare de amortizare a imobilizărilor, consemnată prin *Notele explicative la situațiile financiare* [163].

SNC „Imobilizări necorporale și corporale” [136] prevede trei metode de calculare a amortizării (metoda liniară, metoda unităților de producție și metoda de diminuare a soldului). Normelor metodologice privind evidența contabilă și raportarea financiară în sistemul bugetar [164] specifică, însă, exclusiv metoda liniară pentru calculul amortizării/uzurii. În aceste condiții, instituțiile publice de învățământ superior optează pentru metoda liniară ca soluție de compromis pentru a se încadra, pentru orice eventualitate, în ambele reglementări, evitând riscuri de neconformitate normativă. Predefinirea juridică a noțiunii de instituție bugetară ar clarifica și această problemă.

Beneficiile implementărilor propuse și clarificărilor definite s-ar reflecta pozitiv în prezentarea fidelă a valorii activelor în bilanț, creșterea relevanței informațiilor financiare pentru procesul decizional instituțional și optimizarea planificării investițiilor și a procesului de reînnoire activelor, în concordanță cu necesitățile reale ale activităților educaționale și de cercetare.

### **2.3. Limitări și proiecții ale contabilității de gestiune în instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară**

În ultimele decenii, instituțiile publice de învățământ superior au suferit transformări profunde, impulsionate și de un val global de reformă a sectorului public. Direcția de schimbare este dominată de principiile Noul-ui Management Public (New Public Management) [165], care presupun transferul în sectorul public de metode și valori preluate din sectorul privat, adică orientarea sectorului public spre eficientizare, transparență și performanță.

Această tendință a fost accentuată și de constrângerile bugetare, dar și de necesitatea de a demonstra valoare adăugată, eficiență și eficacitate [166], [167], [53], [168], [169], [170]. Instituțiile publice de învățământ au fost determinate să-și revizuiască modelele operaționale existente și să adopte soluții mai eficiente de gestiune a resurselor [171], [172], [173]. Instituțiile de învățământ superior sunt permanent presate să demonstreze autorităților, finanțatorilor, studenților și societății modul în care își realizează misiunea, obiectivele și strategiile instituționale [174].

Această nouă realitate economică determină necesitatea pentru un alt tip de informație contabilă. În contrasens cu modelul precedent, centralizat, în care contabilitatea servea preponderent unui scop de conformitate, raportând modul în care au fost cheltuiți banii, noul model de contabilitate trebuie să devină un instrument de management, capabil să ofere date relevante pentru planificare, control și evaluarea performanței. Această transformare are loc la nivel mondial cu ritmuri diferite per regiune/țară și cu diferite grade de succes [175].

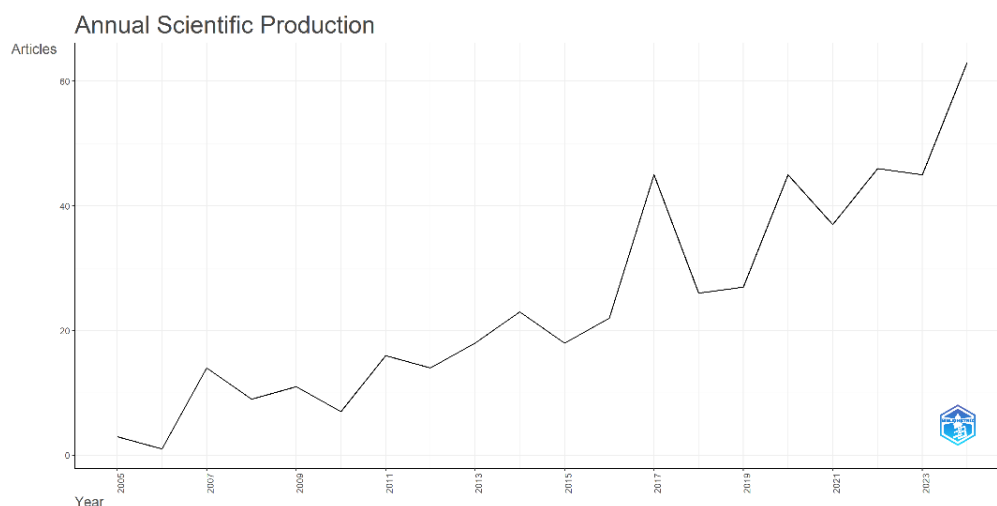
La nivel european instituțiile publice de învățământ aplică reglementări bazate pe IPSAS. În unele țări această reformă a impus implementarea obligatorie a trei subsisteme contabile interconectate: contabilitatea bugetară, contabilitatea financiară și contabilitatea managerială [176]. Contabilitatea bugetară și financiară au fost adoptate facil. Contabilitatea managerială, însă, prezintă provocări din cauza complexității sale tehnice, a necesității de restructurare organizațională și a cererii de formare specializată.

Evident că procesul de restructurare a catalizat un număr mare de cercetări, analize, și publicații de specialitate. Pentru a fundamenta o înțelegere riguroasă și contextualizată a contabilității de gestiune în instituțiile publice de învățământ superior se impune analizarea modului în care această temă este reflectată în literatura internațională de specialitate. Având în vedere diversitatea abordărilor teoretice și aplicative din domeniu, un studiu bibliometric este un instrument metodologic adecvat pentru a examina amploarea, structura și dinamica producției științifice, asociate acestui subiect. Analiza bibliometrică prin cartografierea literaturii identifică

principalele direcții de cercetare, autori și țări (regiuni) cu cea mai mare influență, precum și rețele de colaborare științifică sau relații tematice dintre concepte-cheie. Datele bibliografice au fost extrase din baza de date internațională cu vizibilitate ridicată, Web of Science, care asigură o acoperire comprehensivă și calitativă a literaturii academice. Selecția literaturii relevante s-a bazat pe cuvintele-cheie „managerial accounting” și „higher education institution”, focalizând analiza asupra contribuțiilor științifice din intersecția acestor domenii.

Pentru procesarea și vizualizarea rezultatelor bibliometrice au fost utilizate două instrumente specializate: VOSviewer și Biblioshiny (interfața grafică a pachetului bibliometrix din R).

Pentru a înțelege evoluția interesului științific în domeniul contabilității de gestiune universitare este relevantă analiza dinamicii temporale a producției academice, evidențiind tendințele publicistice și perioadele de intensificare a cercetării (Figura 2.6)



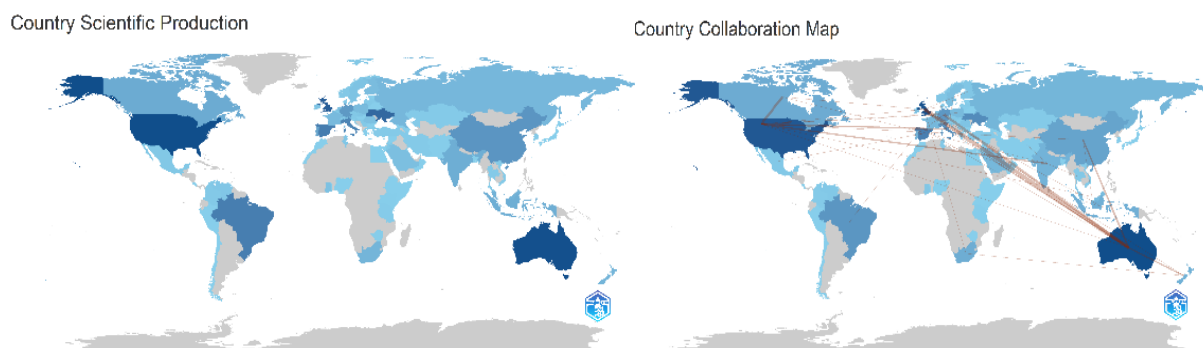
**Fig. 2.6. Evoluția anuală a producției științifice în domeniul contabilității de gestiune în instituții publice de învățământ superior pentru perioada 2004–2024, în baza datelor platformei Web of Science**

*Sursa: prelucrarea proprie a autorului în Biblioshiny*

Graficul „Annual Scientific Production” evidențiază o tendință general ascendentă a volumului de publicații în domeniul contabilității de gestiune universitare, în perioada 2004 – 2024. După un început modest, cu sub 10 articole pe an până în 2010, se observă o creștere treptată a interesului științific, urmată de o escaladare semnificativă după 2016, când producția anuală depășește pragul de 40 de articole. Anii 2020 – 2023 mențin un nivel relativ ridicat, în jurul a 45 – 50 de articole anual, sugerând o maturizare a domeniului și o consolidare a interesului academic. Vârful absolut este atins în 2024, cu peste 60 de articole publicate, marcând cel mai productiv an din perioada analizată. Această evoluție reflectă atât amplificarea preocupărilor teoretice și aplicative, cât și expansiunea internațională a cercetării în contabilitatea de gestiune în instituțiile

publice de învățământ superior, evidențiind interesul crescut pentru eficientizarea proceselor manageriale și sporirea responsabilității instituționale prin instrumente contabile moderne.

Analiza distribuției geografice a producției științifice și a colaborărilor internaționale evidențiază concentrarea cercetării în jurul unor centre academice dominante și relevă rețelele transnaționale care facilitează schimbul de cunoștințe în domeniul contabilității de gestiune aplicate în învățământul superior (figura 2.7).



**Fig. 2.7. Distribuția geografică a publicațiilor și colaborarea științifică internațională**

*Sursa: prelucrare proprie a autorului prin intermediul instrumentului de vizualizare Biblioshiny, în baza informațiilor din platforma Web of Science pentru perioada 2005-2024*

Distribuția geografică a producției științifice și a colaborărilor internaționale (Figura 2.7) în domeniul contabilității de gestiune aplicate în învățământul superior reflectă o concentrare a eforturilor academice în spațiul anglofon, Australia, Statele Unite și Regatul Unit fiind poluri dominante. Harta producției științifice evidențiază aceste state printr-un volum ridicat de publicații.

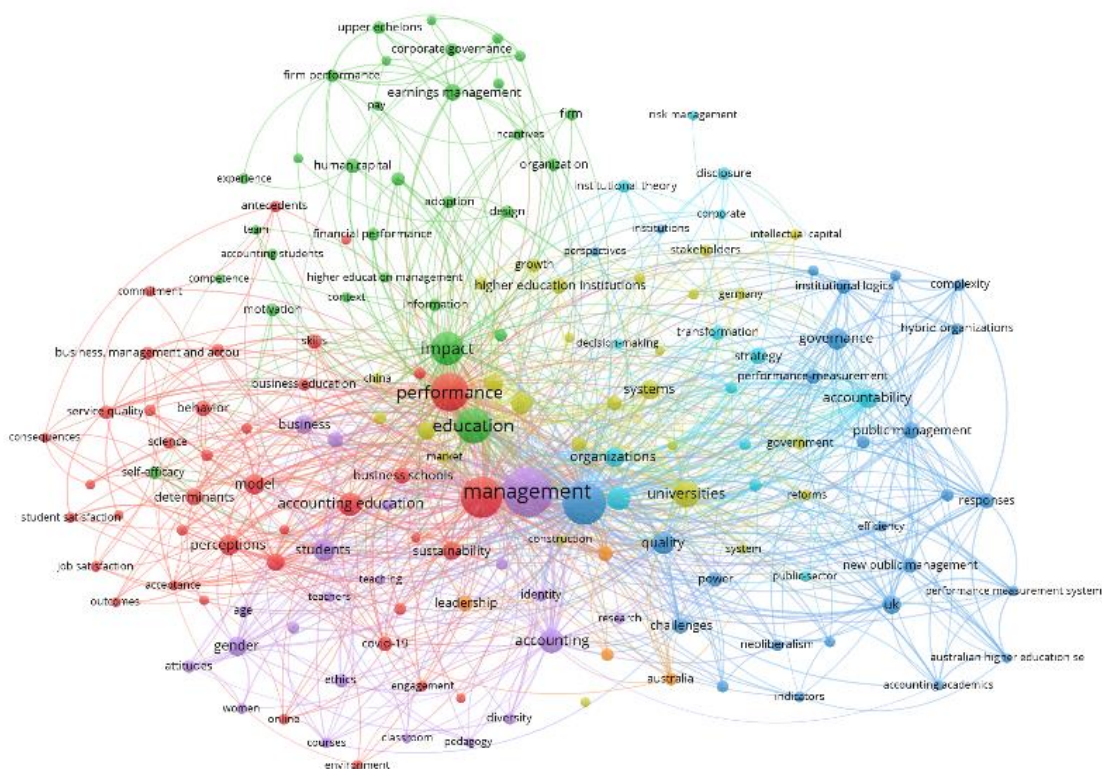
Analiza colaborărilor internaționale indică o rețea densă de cooperare transnațională, în care Australia este un pivot, interconectându-se cu multiple țări europene și asiatice. Această poziționare subliniază intensitatea activității științifice, dar și deschiderea către schimburi metodologice și conceptuale, relevante în adaptarea practicilor contabile la specificul instituțiilor publice de învățământ din contexte diverse.

În mod complementar, apariția unor actori emergenți precum Brazilia, Ucraina sau India în ambele hărți relevă lărgirea ariei de interes geografic și includerea perspectivelor din economii aflate în tranziție sau dezvoltare, ceea ce oferă o înțelegere mai nuanțată a modului în care instrumentele manageriale sunt implementate în medii universitare variate.

Această configurație cartografică scoate în evidență faptul că contabilitatea de gestiune în învățământul superior devine o temă academică recurentă și un catalizator pentru cooperare

internațională și transfer de bune practici cu potențial direct de influență asupra politicilor educaționale și deciziilor bugetare la nivel instituțional.

Pentru explorarea principalelor teme de cercetare în registrul tematic analizat, s-a realizat o analiză bibliometrică asupra lucrărilor selectate cu ajutorul programului informatic VOSviewer. Numărul total de cuvinte cheie supuse analizei bibliometrice este de 2571 din selecția de pe Web of Science, un număr mult prea mare pentru a fi reprezentat într-un tabel. Așadar, am ales ca criteriu un prag minim de 5 apariții, pe care 163 cuvinte cheie din cele 2571 l-au atins. Rețeaua cuvintelor cheie pe clustere și după frecvența apariției poate fi observată în Figura 2.8.



**Fig. 2.8. Rețeaua cuvintelor cheie a principalelor clustere de pe Web of Science**

*Sursa: prelucrarea proprie a autorului în VOSviewer*

Ca urmare a prelucrării publicațiilor selectate a rezultat o rețea bibliometrică structurată în șase clustere principale (Figura 2.8.), evidențiate prin culori distincte care reflectă principalele direcții de cercetare.

Clusterul roșu este cel mai extins și are în centru termeni precum „management”, „students”, „perceptions”, „attitudes”, „accounting education” și „determinants”. Tematica acestui cluster este orientată în principal spre educația contabilă, cu accent pe percepțiile studenților, motivația, satisfacția și alți factori comportamentali care influențează procesul de învățământ. Deși la prima vedere pare orientat spre dimensiunea pedagogică, acest cluster este relevant pentru tema

cercetării, deoarece indică o preocupare pentru formarea competențelor contabile necesare aplicării contabilității de gestiune și utilizării acestora în deciziile viitorilor profesioniști contabili din sectorul public.

Clusterul verde, al doilea ca mărime, reunește termeni precum „performance”, „impact”, „financial performance”, „human capital”, „incentives” și „corporate governance”. Acest grup tematic este profund legat de evaluarea performanței organizaționale și gestiunea resurselor umane, aspecte centrale în aplicarea contabilității de gestiune în mediul universitar. Importanța clusterului este dată de legăturile sale cu termeni din celelalte clustere, cum ar fi educație, învățământ superior, și luarea deciziilor, adnotând că în literatura actuală se acordă o atenție tot mai mare utilizării informațiilor contabile pentru optimizarea performanței instituționale și responsabilizarea managerială.

Clusterul albastru are în centrul său termeni precum „governance”, „accountability”, „public management”, „performance measurement”, „reforms”, „universities” și „stakeholders”. Acesta vizează guvernanta în sectorul public universitar, responsabilitatea financiară și instrumentele de măsurare a performanței, elemente fundamentale în arhitectura contabilității de gestiune. Clusterul dat indică că literatura de specialitate plasează contabilitatea de gestiune într-un rol activ în cadrul proceselor de reformă și modernizare a managementului universitar, aliniat cu cerințele de transparență și eficiență promovate de standardele internaționale precum IPSAS și EPSAS. Modelele internaționale, reglementate prin IPSAS sau EPSAS, promovează o arhitectură informațională unitară, coerentă și orientată spre performanță. În aceste sisteme, contabilitatea este armonizată cu cerințele de transparență, responsabilitate și guvernanta, iar informațiile de natură managerială, inclusiv cele generate de contabilitatea de gestiune, sunt integrate în ciclul decizional al universităților. Astfel, se conturează un cadru normativ și operațional care sprijină dezvoltarea competențelor manageriale în instituțiile de învățământ superior și permite alinierea la cerințele tot mai stricte privind eficiența și sustenabilitatea utilizării fondurilor publice.

Clusterul galben abordează termeni precum „education”, „systems”, „strategy”, „organizations” și „decision-making”. Acest cluster completează perspectivele celorlalte cluster, sugerând că sistemele contabile sunt considerate infrastructură de sprijin pentru strategia instituțională.

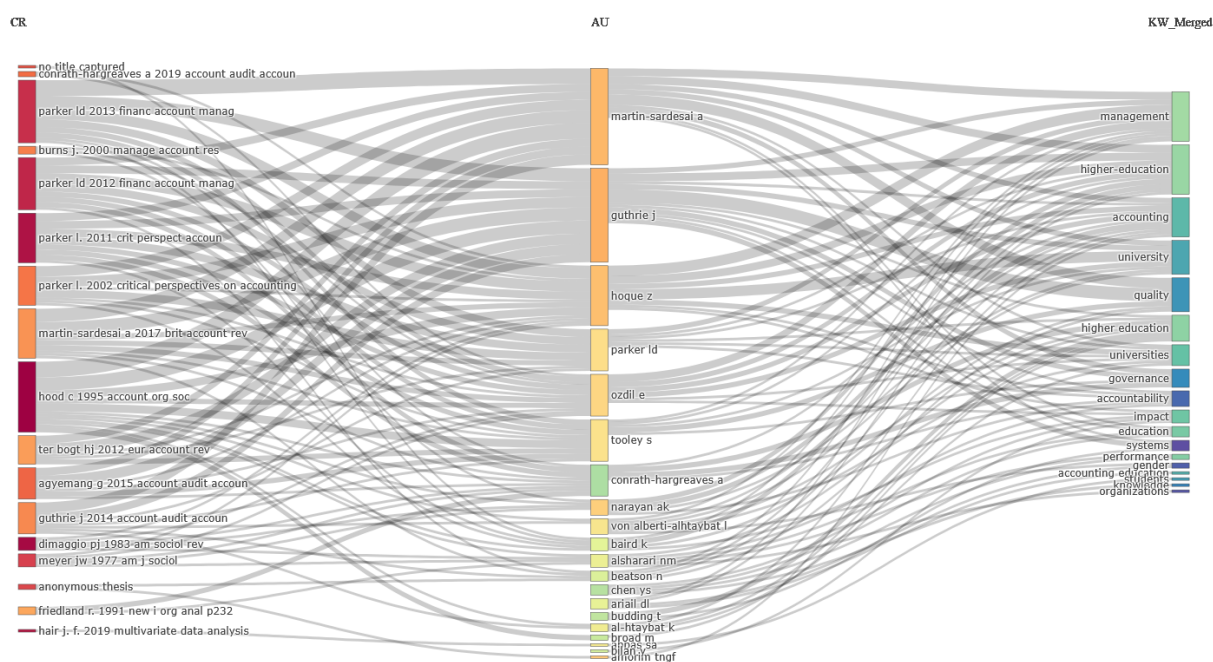
Clusterul mov include termeni precum „ethics”, „sustainability”, „leadership” și „diversity”, și oferă o dimensiune complementară de guvernanta etică și sustenabilă care evidențiază faptul că contabilitatea de gestiune este pusă în legătură nu doar cu performanța financiară, dar și cu responsabilitatea socială și dezvoltarea durabilă a instituțiilor de învățământ superior.



Clusterul violet abordează aspecte precum „gender”, „online learning”, „teaching” și „Covid-19”. Necentrat pe tema cercetării, acesta completează tabloul general de adaptabilitate a sistemelor educaționale și a contabilității la provocări de moment.

Diagrama Sankey (Figura 2.9) pune în evidență conexiunile dintre autorii cei mai influenți în domeniul contabilității publice și temele dominante de cercetare în educația universitară. Am evidențiat aporturi ale autorilor Parker, Hoque, Guthrie și Martin-Sardesai care ocupă poziții centrale în rețea.

Tematicile recurente, „management”, „accountability”, „governance”, „higher education”, „performance”, reflectă consolidarea contabilității de gestiune ca instrument esențial în profesionalizarea conducerii universitare și în alinierea acesteia la cerințele de eficiență, transparență și sustenabilitate.



**Fig. 2.9. Harta bibliometrică a relațiilor între referințe, autori și tematici-cheie**  
*Sursa: prelucrarea proprie a autorului în Biblioshiny.*

Anexa 8 oferă o sinteză structurată a principalelor contribuții și rezultate privind contabilitatea managerială în instituțiile publice.

În Republica Moldova instituirea autonomiei financiare pentru instituțiile publice de învățământ superior se înscrie în tendințele globale privind descentralizarea și responsabilizarea managerială. Instituțiile de învățământ devin o entități independente, responsabile în mare măsură pentru propria sa sustenabilitate financiară. Instituțiile trebuie să gestioneze independent portofoliu de venituri (finanțare bugetară, taxe de studii, granturi de cercetare, servicii prestate, etc.), dar și cheltuielile. Aceasta necesită utilizarea de noi instrumente [177], [173], [35], [178], [179]. Dar în



absența unui sistem fiabil și adaptat nevoilor decizionale, managementul universitar operează într-un context de incertitudine, care, în mare măsură, se bazează doar pe intuiție, informații generaliste și influențe conjuncturale.

Ținerea contabilității în orice entitate, inclusiv instituțiile publice de învățământ, este ghidată de Legea contabilității și raportării financiare 287/2017 [6], care, printre altele, definește contabilitatea de gestiune ca un instrument dedicat susținerii deciziilor manageriale și obligă entitățile să-și elaboreze procedee interne privind contabilitatea de gestiune. Contabilitatea de gestiune este un instrument intern, flexibil, proiectat pentru a satisface nevoile informaționale ale decidenților din interiorul universității, având scopul de a furniza datele necesare pentru cele trei funcții esențiale ale managementului: planificare, control și luarea deciziilor strategice [180].

Sondajul „Starea actuală și necesitatea organizării contabilității de gestiune în instituțiile publice de învățământ superior” constată că 53,3 % din respondenți declară că instituția lor de învățământ nu dispune de un sistem de contabilitate de gestiune și doar 12% din respondenți declară că instituția dispune de un astfel de sistem. Chestionarea privind necesitățile în informații contabile denotă că 37,3 % din respondenți au nevoie zilnic de astfel de informații, 37,3 % - permanent și 18,7 % - săptămânal. Prin urmare, peste 75 % au nevoie de flux permanent de date contabile, iar contactul lor cu contabilitatea nu se reduce la o relaționare limitată la închiderea lunii și/sau la raportarea anuală.

Acest decalaj între nevoia recunoscută și realitatea precară indică probleme structurale care nu se reduc doar la una tehnică, ci este rezultatul unei combinații de mai mulți factori, printre care am enumera în primul rând insuficiența resurselor financiare, fapt remarcat ca impediment principal de către 85,3 % de respondenți, dar și inerția organizațională, absența unei viziuni strategice la nivel instituțional, lipsa de personal calificat, etc.

Utilitatea datelor contabile pentru management rezultă și din răspunsurile respondenților care indică ca datele din contabilitatea de gestiune sunt utilizate în principal pentru gestiunea curentă (65,3 %), bugetare (40 %), planificare și previziune (37,3 %).

Problema majoră identificată prin sondaj constă că doar 16 % din respondenți utilizează informațiile contabile pentru calculația costurilor. Orientarea limitativă spre calculația costurilor se confirmă și de modul în care este organizată această contabilitate a costurilor. 69,3% din respondenți declară că evidența costurilor este realizată doar pe tipuri de servicii (licență, masterat etc.) și numai doar 2,7 % utilizează centre de responsabilitate pentru monitorizarea eficienței a performanței economice. De asemenea, 26,7 % afirmă că nu aplică nicio metodă de calculație a costurilor, iar 44% nu cunosc dacă și/sau ce metoda utilizează propria instituție. Constatăm lipsa unei abordări metodologice unitare și a unor viziuni strategice coordonate. Este un obstacol care

subminează consistența și comparabilitatea datelor, obstrucționează deciziile, reduce eficiența și responsabilitatea, izolează colaborarea internațională.

O eroare conceptuală frecventă în aplicarea contabilității de gestiune în universitățile publice constă în abordarea acesteia strict prin prisma modelelor utilizate în sectorul privat. Spre deosebire de întreprinderile comerciale, al căror obiectiv central este maximizarea profitului, universitățile publice se caracterizează printr-o natură duală. Pe de o parte, ele trebuie să funcționeze într-un cadru financiar sustenabil și responsabil, ceea ce justifică nevoia unor instrumente contabile performante. Pe de altă parte, scopul lor fundamental este realizarea unor misiuni publice – educația, cercetarea și sprijinirea dezvoltării sociale – care presupun obiective adesea dificil de exprimat în termeni strict financiari. Astfel de aspecte precum calitatea academică, impactul social al cercetării, echitatea accesului la învățământ și formarea cetățenilor activi și responsabili nu pot fi cuantificate direct prin indicatori financiari, dar trebuie avute în vedere și susținute printr-un sistem informațional funcțional, construit pe principiile contabilității de gestiune [181], [182], [183], [184]. Această natură duală a universităților publice generează provocări semnificative în aplicarea instrumentelor specifice contabilității de gestiune. În timp ce în mediul privat succesul unui produs este evaluat preponderent prin prisma marjei de profit, în cazul universităților, produsul final nu poate fi analizat exclusiv din punct de vedere al rentabilității financiare și trebuie evaluat și din punct de vedere a valorilor academice, culturale, strategice.

Principala provocare în calculația costurilor în instituțiile de învățământ superior este identificarea și alocarea costurilor per produs. Acest aspect a fost remarcat și de rezultatele chestionarului, în care 80 % și, respectiv, 66,7 % din respondenți au remarcat „identificarea tuturor costurilor aferente serviciilor prestate” și, respectiv, „alocarea corectă a costurilor indirecte” ca dificultăți majore pentru calcularea acestor costuri. Metodele tradiționale de alocare a costurilor nu mai reflectă corect consumul efectiv de resurse [185]. Este necesară schimbarea abordării prin identificarea și implementarea inductorilor de cost.

Situația este agravată și de lipsa unui cadru metodologic unificat pentru calculația costurilor programelor de studii, fapt remarcat și de respondenți, 82% din care au remarcat acest factor ca unul „foarte relevant” și care influențează negativ calitatea informațiilor financiare [78].

Lipsa unui cadru normativ național privind metodologia de calculație a costurilor în învățământul superior este semnalată în mod repetat și de Curtea de Conturi a Republicii Moldova (CCRM) [186] ca cea mai persistentă disfuncționalitate a sistemului. Lipsa cadru normativ național de calcul a costurilor universitare afectează coerența administrării proceselor de gestionare a resurselor în instituțiile publice de învățământ superior, dar și fundamentarea deciziilor privind alocarea finanțării publice [187].

Codul Educației [76] atestă principiul finanțării bugetare prin intermediul indicatorului „*cost standard per student*”, poziționând această valoare de referință ca element central al formulei de alocare bugetară. Însă, *metodologia de finanțare bugetară a instituțiilor publice de învățământ superior* [109] nu oferă nici o definiție a noțiunii de „cost standard” și nu stabilește proceduri explicite de determinare a acestuia. Noțiunea rămâne nedefinită și este lipsită de metodologia de calcul. Acest aspect a fost remarcat repetat de către rapoartele de audit ale CCRM [186], [188] din anii 2018 și, respectiv 2023.

În Republica Moldova costul standard per student se limitează la următoarele cheltuieli: i) pentru salarizarea personalului științifico-didactic, științific, didactic și didactic auxiliar, a personalului de cercetare implicat în desfășurarea programelor de studii și alte categorii de personal, precum și contribuții pentru asigurări sociale; ii) de achiziționare a mărfurilor, serviciilor și lucrărilor necesare pentru asigurarea desfășurării procesului educațional/de cercetare științifică; i) cheltuieli pentru procurări de mijloace fixe în scopuri educaționale și de cercetări științifice universitare [189].

Bunele practici internaționale demonstrează că pentru a fi relevant din punct de vedere managerial, calculul acestui cost trebuie să includă toate cheltuielile generate de activitatea universității [190]. Astfel, constatăm că în Republica Moldova costul per student are o componentă dubioasă și interpretativă, atât din punct de vedere a limbajului contabil, inspirat mai degrabă din contabilitatea de casă, decât din contabilitatea de angajamente, cât și din punct de vedere a naturii și diversificării cheltuielilor instituțiilor de învățământ. Această componentă de cheltuieli semnalează rezerve și din punct de vedere al SNC, care cer catalogarea și clasificarea consumului de resurse în costuri și cheltuieli precum și recunoașterea lor în baza principiului contabilității de angajamente, adică trebuie recunoscute în momentul în care au fost suportate cheltuielile, și nu în momentul în care se cheltuie banii. Posibil problema va fi rezolvată prin utilizarea SNCSP care sunt în proces de elaborare.

La nivel european alocarea resurselor financiare publice se realizează pe baza costului real [190]. Drept mod de calculația a acestuia servește modelul costului economic complet, care are la bază metoda Activity-Based Costing (ABC), adaptată mediului academic. Aceasta presupune alocarea tuturor costurilor (directe și indirecte) către activitățile care le generează (predare, cercetare, administrare) și, ulterior, către purtătorii finali de costuri (programe de studii, proiecte de cercetare).

Un studiu [191] al Asociației Universităților Europene (EUA) din 2013 prezintă exemple de state europene care au implementat metoda costurilor complete (Marea Britanie, Irlanda, Finlanda, Suedia), state aflate în proces de implementare (Olanda, Austria, Belgia, Franța,

Germania, Portugalia și Polonia) și state care au inițiat discuții pe această temă (Croatia și Turcia). Același studiu detaliază și experiențele unor universități europene (Universitatea din Amsterdam, Universitatea din Helsinki, Colegiul Trinity din Dublin, Universitatea Tehnică din Dresda) care au adoptat deja această metodă, descriind metodologiile lor, provocările întâmpinate și soluțiile aplicate.

Cel mai avansat și mai bine documentat model de „full costing” este Transparent Approach to Costing (TRAC), implementat în instituțiile de învățământ superior din Marea Britanie [192]. TRAC este o metodologie standardizată care calculează costul economic complet (full economic cost - FEC) al activităților, incluzând nu doar cheltuielile curente, ci și o componentă pentru sustenabilitate (înlocuirea și modernizarea infrastructurii). Costurile în modelul TRAC sunt structurate în costuri direct suportate, costuri direct alocate și costuri indirecte. Acest model stă la baza finanțării cercetării de către consiliile de cercetare din Marea Britanie (UKRI), care rambursează 80% din costul economic complet calculat prin TRAC, asigurând astfel nu doar acoperirea cheltuielilor imediate, ci și sustenabilitatea pe termen lung a infrastructurii de cercetare [192].

În România, finanțarea de bază a universităților de stat se realizează pe baza unui cost mediu per student echivalent, mecanism aliniat teoretic la practicile europene [193].

În Republica Moldova în majoritatea instituțiilor publice de învățământ superior se utilizează metoda globală (tradițională), bazate pe distribuția uniformă a costurilor totale per student. Această practică a fost semnalată de 24% dintre respondenți. Principala deficiență a metodei globale constă în incapacitatea de a reflecta distinct resursele consumate de programe de studii distincte. Prin aplicarea unui cost mediu uniform, metodologia globală generează un fenomen de subvenționare încrucișată netransparentă, prin care programele cu necesități reduse de resurse contribuie la finanțarea indirectă a celor cu cerințe ridicate de finanțare. Această distorsiune duce la stabilirea unor politici de taxe deconectate de realitatea economică a costurilor reale, creând dezechilibre în sustenabilitatea financiară a diferitelor programe și exercită un impact negativ asupra procesului de fundamentare a deciziilor manageriale.

Problematica calculării costurilor nu se rezumă doar la lipsa unor indicații metodice de calculație, dar și la cultura organizațională de conștientizare a valențelor informaționale a costurilor în procesul decizional.

De asemenea am remarca că în Codul Educației al Republicii Moldova [76] este fixat principiul nonprofit pentru instituțiile de învățământ. Astfel, deseori, instituțiile publice de învățământ superior sunt catalogate drept organizații necomerciale și în consecință sunt obligate să aplice principiile contabilității bazate pe fonduri, care presupune segregarea și monitorizarea

resurselor financiare în funcție de sursa și destinația acestora. Este o abordare eronată, întrucât instituțiile publice de învățământ nu pot fi puse la egalitate cu organizațiile necomerciale și necesită o altă înțelegere a acestui principiu, cel puțin din punct de vedere al organizării contabilității în general, și a contabilității de gestiune în mod special. Un sistem eficient de contabilitate de gestiune în învățământul superior trebuie să permită urmărirea costurilor și veniturilor și în cadrul fiecărui fond distinct, asigurând conformitatea cu reglementările și exigențele diverselor surse de finanțare [194], [195].

Problemele conceptuale și metodologice menționate sunt amplificate de limitări practice și tehnologice. Aceste limitări sunt impuse de infrastructura sistemelor de software utilizate, de fragmentarea datelor, de decalajul dintre capacitățile tehnice și nevoile utilizatorilor, de lipsa resurselor financiare și umane, etc.

Având în vedere că universitățile operează cu multiple platforme izolate, neinteroperaționale, una din principalele provocări ar fi integrarea reciprocă a sistemelor utilizate. Aceste „insule informaționale”, care fragmentează datele între compartimentele de contabilitate, resurse umane, managementul academic, gestiunea studenților, activitatea de cercetare și administrarea patrimoniului, necesită o integrare complexă, fapt confirmat de rezultatele modelului econometric de tip regresie liniară multiplă, utilizând metoda celor mai mici pătrate (formula 2.1), elaborat și utilizat pentru estimarea rezultatelor sondajului „Starea actuală și necesitatea organizării contabilității de gestiune în instituțiile publice de învățământ superior”. Modelul econometric are următoarea formulă:

$$y_i = \beta_0 + \sum_{j=1}^{16} \beta_j x_{j,i} + \varepsilon_i, \quad \varepsilon_i \sim \mathcal{N}(0, \sigma^2) \quad (2.1)$$

unde:

- $y_i$  = impact\_sistem\_info, scorul de percepție de la Întrebarea 19 (variabila dependentă)
- $x_{j,i}$  = cele 16 variabile explicative ( $j = 1, \dots, 16$ )
- $\beta_j$  = coeficienții de regresie
- $\varepsilon_i$  = termenii de eroare aleatoriu

Obiectivul modelului constă în cuantificarea influenței exercitate de diferitele moduri de organizare a contabilității de gestiune și de anumite constrângeri organizaționale asupra scorului de percepție privind impactul digitalizării. Descrierea modelului este prezentat în anexa 9, iar rezultatele se prezintă în felul următor:

- instituțiile în care contabilitatea de gestiune este fie neorganizată, fie structurată modern (pe centre de costuri, programe, servicii sau facultăți), manifestă o percepție pozitivă

semnificativă privind impactul unui sistem ERP integrat. Aceasta relevă atât o nevoie stringentă de digitalizare în instituțiile unde organizarea lipsește, cât și o deschidere către beneficiile digitalizării acolo unde deja există o anumită maturitate a proceselor de gestiune.

- lipsa competențelor profesionale constituie un determinant major al favorizării digitalizării, ceea ce sugerează că sistemele ERP sunt percepute ca un potențial substitut pentru competențele deficitare sau ca un instrument de simplificare și eficientizare a activităților contabile.
- structurile administrative complexe (organizare mixtă între centre de costuri și responsabilitate) pot genera o rezistență la schimbare sau anticiparea unor dificultăți de implementare, reflectată în scorurile negative.

Aceste constatări demonstrează că implementarea unui sistem ERP universitar ar trebui să fie corelată cu inițiative de dezvoltare a competențelor profesionale, precum și cu adaptări ale structurilor organizaționale pentru a favoriza acceptarea și integrarea schimbărilor tehnologice. În lipsa acestor măsuri complementare, impactul estimat riscă să fie suboptim sau chiar să genereze rezistență internă.

Concluzia generală ar fi că instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova dispun de procedee interne de contabilitate de gestiune limitate, spre lipsă, și nu au metodologii de calculație și alocare a costurilor.

## **2.4. Concluzii la capitolul 2**

Cercetarea realizată în capitolul 2 a identificat multiple vulnerabilități, complexități și limitări ale cadrului normativ actual aplicabil contabilității în instituțiile de învățământ superior cu autonomie financiară, precum și premise pentru dezvoltarea unor mecanisme contabile mai performante și adaptate cerințelor actuale de guvernare universitară. Din cercetările efectuate rezultă următoarele concluzii:

1. Recunoașterea și contabilitatea veniturilor în instituțiile publice de învățământ superior reprezintă o provocare sistemică, generată în principal de multitudinea surselor de finanțare, care impun abordări contabile distincte. SNC este limitat în tratarea acestei complexități financiare. Or, abordarea uniformă a tuturor surselor de finanțare contribuie la pierderea unor informații esențiale despre natura și condiționalitatea surselor de venit, aspect esențial pentru înțelegerea corectă a poziției financiare a instituției. În contextul creat instituțiile de învățământ superior sunt obligate să își utilizeze raționamentul profesional pentru a dezvolta politici contabile proprii care să umple

golurile din SNC. Soluția este preluarea și adaptarea practicilor expuse în cadrul conceptual IPSAS. Acest cadru, în special IPSAS 23 „Venituri din tranzacții fără contraprestație” și IPSAS 9 „Venituri din tranzacții cu contraprestație” este conceput în mod direct pentru utilizarea în sectorul public și oferă ghidaj detaliat pentru recunoașterea veniturilor din granturi, taxe, donații și alte surse specifice, clarificând momentele și condițiile de recunoaștere. Alinierea la principiile IPSAS asigură un grad mai mare de transparență și comparabilitate internațională, aspect esențial pentru atragerea de finanțări și parteneri externi. Ca rezultat al analizei diagnostice propunem un set de soluții practice și metodologice, fundamentat pe principiile IPSAS, destinat să elimine ambiguitățile și să modernizeze contabilitatea veniturilor în instituțiile de învățământ superior cu autonomie financiară. Pentru a soluționa problema contabilizării scutirilor și reducerilor de taxe acordate studenților, aspect specific și nereglementat clar pentru moment, cercetarea proiectează și argumentează că metoda stornării este mai fiabilă în raport cu alte alternative. Această metodă asigură respectarea principiului imaginii fidele și previne amplificarea artificială a veniturilor și a cheltuielilor. În consecință, venitul se va înregistra la valoarea netă realizabilă, adică suma pe care instituția se așteaptă efectiv să o încaseze, oferind o bază mai corectă pentru analiză și planificare.

2. Patrimoniul gestionat de instituțiile de învățământ superior este eterogen, constituit din mai multe categorii de active cu regimuri juridice distincte (capital social, patrimoniu primit cu drept de proprietate, datorii pe termen lung privind bunurile primite în gestiune economică). Problematika identificată în practica curentă rezidă în lipsa de delimitare clară, deseori confuză între aceste categorii. Aceasta situație generează riscuri semnificative în procesele de recunoaștere și evaluare, complică gestiunea responsabilităților și poate duce la o imagine deformată a activelor reale deținute și controlate de instituție. În acest context, autorul aduce contribuție prin formularea unor clarificări conceptuale și metodologice, propunând proceduri contabile adaptate pentru înregistrarea inițială și prezentarea distinctă a acestor elemente.

3. Contabilitatea capitalului social în instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară este marcată de o ambiguitate generată de un conflict normativ între actul de constituire și interpretările normative. La momentul tranziției la autonomie financiară în anul 2013 acestor instituții li s-a constituit și înregistrat capital social în baza unor ordine și decizii ministeriale emise de fondator, avizate și validate de către Ministerul Justiției. Ulterior ASP prin avizele sale a declinat posibilitatea de deținere de capital social a instituțiilor publice de învățământ superior, ceea ce a creat o situație de incertitudine privind statutul juridic al instituțiilor publice de învățământ superior cu autonomie financiară. Considerăm că disputa privind existența și natura acestui capital este o problemă a cărei responsabilitate a fost transferată în mod nejustificat către instituțiile de învățământ. Fondatorii au redirecționat nejustificat această problemă către

instituții. Prin urmare, instituțiile publice de învățământ superior sunt prinse între două directive contradictorii emise de diferite autorități ale statului. Soluționarea acestei incoerențe necesită o intervenție clară și definitivă din partea autorităților publice. Este imperativă emiterea unei decizii a fondatorului care să servească drept act normativ clarificator.

4. Tratamentele contabile pentru datoriile privind bunurile primite în gestiune economică prestabilite în SNC sunt doar generaliste, iar opțiunile contabile de stingere a acestor datorii la momentul returnării bunurilor denaturează situația reală a instituțiilor de învățământ superior. Autorul argumentează și propune un model de casare treptată a datoriilor recunoscute privind bunurile primite în gestiune economică prin recunoașterea treptată a veniturilor concomitent cu calculul amortizării acestor active, asigurând astfel respectarea principiilor de conectare dintre cheltuieli și venituri.

5. Un alt punct vulnerabil în cadrul instituțiilor de învățământ superior este recunoașterea și contabilitatea imobilizărilor necorporale generate din activitățile de cercetare și educaționale. Instituțiile nu dispun de politici contabile pentru recunoașterea și contabilizarea brevetelor, bibliotecilor digitale, bazelor de date, platformelor software și/sau metodologiilor educaționale dezvoltate intern, iar această deficiență duce la subevaluarea activelor instituției, deoarece o parte semnificativă a valorii create rămâne nerecunoscută în situațiile financiare. SNC este foarte succint la acest capitol, fapt pentru care am propus un cadrul metodologic de recunoaștere și contabilizare a imobilizărilor necorporale, ajustat la IPSAS, bazat pe delimitarea proceselor de cercetare-dezvoltare în două faze: faza de cercetare și faza de dezvoltare. Acest model impune o delimitare clară între costurile capitalizabile ca imobilizări necorporale și cele care trebuie recunoscute drept cheltuieli.

6. Practica actuală de a trata colecțiile de bibliotecă drept active neamortizabile cu durată de viață nedeterminată este una neconformă cu realitatea economică. Recomandarea noastră, susținută de bunele practici internaționale, reprezintă clasificarea colecțiilor în două categorii distincte cu tratament contabil diferit: colecții curente pentru care propunem introducerea amortizării, calculată în regim colectiv, pe loturi anuale de achiziție, pe baza unei durate de viață utilă convenționale și colecții de patrimoniu, care ar rămâne neamortizabile, dar supuse testării periodice pentru depreciere. Implementarea acestui model necesită modificarea unor acte normative adiacente. Concomitent am analizat și identificat tratamentul contabil al costurilor de acces la bazele de date digitale.

7. Contabilitatea managerială în universitățile 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 a politicilor 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 este dezvoltat în următorul capitol al acestei lucrări.

### **3. RECONFIGURAREA CONTABILITĂȚII ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE DE ÎNVĂȚĂMÂNT SUPERIOR ÎN CONTEXTUL REFORMELOR DE INTEGRARE A REPUBLICII MOLDOVA ÎN UNIUNEA EUROPEANĂ**

#### **3.1. Reconfigurarea contabilității și raportării financiare în contextul acquis-ului comunitar**

În contextul aspirațiilor de integrare europeană ale Republicii Moldova alinierea cadrului normativ la cerințele acquis-ului comunitar a devenit o prioritate strategică. Această nouă dinamică se reflectă direct în documentele strategice naționale, inclusiv în ceea ce privește contabilitatea și raportarea financiară. Strategia de dezvoltare a MFP 2023-2030 [196] pune un accent sporit pe eficiența, performanța și transparența finanțelor publice, vizând direct îndeplinirea criteriilor fundamentale pentru integrare. Un element central al acestei strategii este finalizarea și aprobarea Standardele Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (SNCSP), bazate pe IPSAS, proces demarat în 2016, care continuă și în prezent. Recomandările Comisiei Europene [197], [198] Curții Europene de Conturi și Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) [199] prevăd convergența sistemelor contabile naționale spre contabilitatea de angajamente, utilizarea indicatorilor de performanță și integrarea informațiilor financiare și nefinanciare într-un cadru unitar de raportare și exclud o aliniere opțională, fiind o obligativitate de integrare europeană și modernizare a gestiunii financiare publice [200].

Actualmente, contabilitatea și raportarea financiară în instituțiile publice de învățământ superior se organizează în baza SNC, care au la bază IFRS, concepute pentru sectorul privat și orientate spre profit, având drept obiectiv principal oferirea de informații utile investitorilor și creditorilor în luarea deciziilor de alocare a capitalului. Aplicarea acestor standarde pentru instituțiile publice de învățământ superior este rezultatul primelor încercări ale unei reforme graduale a managementului finanțelor publice în care instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova au primit autonomie financiară, având ca scop să le sporească eficiența managerială și flexibilitatea operațională [201]. Calificarea juridică fundamentală a acestor instituții în calitate de instituție publică, chiar și în condițiile autonomiei financiare a rămas intactă, iar finanțarea în mare parte vine de la bugetul de stat. Această stare le obligă să respecte cadrul normativ aplicabil tuturor entităților din sistemul bugetar. Astfel s-a creat și persistă o presiune continuă între contabilitatea conform SNC și contabilitatea bugetară.

Spre deosebire de o entitate comercială, al cărei succes este măsurat prin indicatori financiari precum profitabilitatea și rentabilitatea capitalului investit, succesul unei instituții publice de învățământ superior se evaluează prin calitatea educației oferite, impactul cercetării științifice asupra societății și contribuția la dezvoltarea economică, socială și culturală la nivel local, regional și național. Această misiune de serviciu public, centrată pe crearea de valoare socială trebuie să fie reflectată în modul în care instituția își planifică, gestionează și raportează utilizarea resurselor. Aplicarea SNC, concepute pentru a servi deciziile investitorilor în piețele de capital este inadecvată pentru o instituție publică. SNC este construit pe conceptul de decizii economice luate de investitori și alți creditori, care evaluează perspectivele pentru fluxurile viitoare de numerar nete către entitate [202]. Or, misiunea principală a instituțiilor publice de învățământ superior nu este generarea de profit pentru acționari/investitori, dar îndeplinirea unui trinom fundamental: educație, cercetare și servicii adresate comunității [203]. Aceste funcții sunt considerate un serviciu de interes public și o prioritate națională [76], contribuind la dezvoltarea liberă a individualității umane, la formarea cetățenilor activi și la creșterea capitalului uman și social al unei națiuni. O astfel de instituție publică este finanțată de stat tocmai pentru că activitățile sale esențiale, precum cercetarea fundamentală sau educația în diverse domenii, nu generează întotdeauna fluxuri de numerar pozitive, dar creează o valoare publică.

Structura financiară a instituțiilor publice de învățământ superior este hibridă, combinând venituri din surse diverse. O parte a veniturilor provine din tranzacții cu contraprestație, în care instituția oferă un serviciu în schimbul unei plăți relativ echivalente, cum ar fi taxele de școlarizare de la studenți, venituri din contracte de cercetare cu mediul privat sau venituri din închirierea spațiilor [204]. Dar componenta definitorie a finanțării instituției provine din tranzacții fără contraprestație, precum alocațiile de la bugetul de stat, granturile de cercetare, donațiile și sponsorizările, etc. Aceste fonduri nu prevăd un schimb de servicii directe de valoare relativ echivalentă și sunt acordate pentru a permite instituțiilor de învățământ superior să își îndeplinească misiunea sa publică. Cadrele contabile comerciale nu sunt concepute pentru a gestiona în mod adecvat complexitatea veniturilor fără contraprestație [205].

Responsabilitatea unei instituții publice este mult mai largă comparativ cu responsabilitatea unei entități de drept privat și include o varietate de părți interesate, fiecare cu nevoi informaționale specifice. Astfel, alocatorii de fonduri publice (Guvernul, Parlamentul, etc.) necesită informații pentru a evalua conformitatea cu bugetul aprobat și eficiența utilizării banilor publici [206]. Cetățenii și contribuabilii, ca finanțatori finali ai sistemului public de educație au dreptul la transparență și la o imagine clară asupra modului în care resursele lor sunt gestionate pentru a genera beneficii sociale [207]. Studenții și familiile lor, ca beneficiari direcți sunt

interesați de sustenabilitatea financiară a instituției, de calitatea serviciilor educaționale și de costul acestora. Comunitatea academică este interesată de alocarea resurselor pentru cercetare, dezvoltare academică și condiții de muncă. Organismele de finanțare și donatori necesită asigurări că fondurile acordate sunt utilizate conform condițiilor și restricțiilor impuse.

Responsabilitate publică este un concept mai complex decât cel de gestiune din SNC. În timp ce gestiunea se referă la responsabilitatea managementului față de resursele încredințate de investitori, responsabilitatea publică implică, pe lângă gestiunea eficientă a resurselor, și demonstrarea conformității cu bugetul, atingerea obiectivelor de serviciu public și justificarea utilizării puterii coercitive a statului (taxele) în fața cetățenilor [206]. Această dimensiune politică și socială a responsabilității este centrală în contabilitatea sectorului public, dar este în mare parte absentă în SNC.

Din punctul nostru de vedere SNCSP, care sunt în proces de elaborare, reprezintă cadrul de raportare adecvat conceptual pentru instituțiile publice de învățământ superior. Or, IPSAS oferă un cadru contabil superior, mai complet și mai relevant, care permite instituțiilor de învățământ să demonstreze în mod transparent și comparabil la nivel internațional modul în care gestionează resursele publice pentru a-și îndeplini misiunea educațională și de cercetare. Datele din raportul Indexului responsabilității financiare din sectorul public din 2021 [208] exprimă tendința de utilizare a IPSAS ca fundament predominant pentru cadrele contabile în țări cuprinse în evaluare. Astfel, în 2020, aproximativ 30 % din state (49 din 165) foloseau IPSAS într-o formă sau alta, iar proiecțiile pentru 2025 indică o creștere a acestei părți până la 73%. Aceste cifre demonstrează că IPSAS nu este doar un set de standarde teoretice, ci un cadru de referință activ, care modelează reforma contabilă în sectorul public la nivel mondial.

În tabelul 3.1 prezintă comparația aspectelor cheie dintre IPSAS și SNC.

**Tabelul 3.1. Analiza comparativă între SNC și IPSAS în utilizarea în instituțiile publice de învățământ superior (aspecte chei)**

| 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. |

| Aspecte cheie            | SNC                                                                 | IPSAS                                                                                                                      | Avantajele IPSAS vs SNC                                                                                                               |
|--------------------------|---------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 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                                 | Universitățile publice sunt finanțate și funcționează pe baza unui buget public aprobat.                                              |
| Deprecierea 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 în baza surselor: [209], [210], [123], [159].*

Federația Internațională a Contabililor (IFAC) și Institutul Autorizat de Finanțe Publice și Contabilitate (CIPFA) identifică trei modalități principale prin care guvernele integrează aceste standarde în cadrele lor de raportare financiară: aplicarea directă, preluarea în reglementările naționale și utilizarea ca punct de referință [208]. În Republica Moldova s-a optat pentru reglementări naționale pe bază de IPSAS. Procesul a fost formalizat prin Conceptul și Planul de Acțiuni pentru elaborarea SNCSP [211], care constă în adaptarea principiilor IPSAS la specificul operațiunilor guvernamentale locale. Această metodă a fost realizată și de către România [212], [213].

De asemenea, Uniunea Europeană dezvoltă un set propriu de standarde - European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) bazat pe IPSAS [207]. Astfel că Republica Moldova se încadrează în direcția generală de dezvoltare a contabilității în sectorul public.

În general, IPSAS își demonstrează relevanța prin capacitatea de a remodela fundamental modul în care instituțiile publice înțeleg, măsoară și raportează performanța financiară, oferind soluții tehnice verificabile ce răspund provocărilor legate de lipsa de transparență și randament instituțional. Această capacitate transformatoare devine evidentă în contextul gestionării patrimoniului universitar, domeniul în care complexitatea și specificul activelor necesită abordări conceptuale și metodologice distincte în contrapartidă cu sectorul privat. În acest sens, evoluția de

la IPSAS 17 către IPSAS 45 „Imobilizări corporale” [214] ilustrează perfect modul în care standardele contabile publice răspund nevoilor practice ale instituțiilor de învățământ superior, oferind instrumente de evaluare și raportare adaptate naturii particulare a misiunii educaționale. Instituția de învățământ în calitate de instituție publică deține un patrimoniu complex care include active corporale utilizate în activitățile educaționale și administrative curente, bunuri cu valoare istorică, științifică sau culturală și necesită o abordare contabilă diferențiată. IPSAS 45 introduce două noutăți conceptuale care reconfigurează abordarea contabilă în sectorul public. Prima vizează categoria de active de patrimoniu și clarifică tratamentul contabil al activelor cu valoare culturală, istorică sau de mediu și instituie un cadru unitar de recunoaștere, evaluare și raportare. Această categorie cuprinde clădirile monument istoric, bibliotecile cu colecții de carte rară, muzeele, colecțiile de artă și siturile arheologice – elemente definitorii ale identității universitare anterior nerecunoscute și tratate marginal în bilanț. A doua noutate vizează activele de infrastructură, pentru care standardul oferă reguli clare de recunoaștere și evaluare, vizând rețele precum drumurile campusului, utilitățile sau comunicațiile, oferind totodată clarificări privind unitatea de cont și tratamentul componentelor esențiale. IPSAS 45 introduce un nou model de evaluare, fundamentat pe obiectivul deținerii activului. Astfel, valoarea operațională curentă (Current Operational Value) devine baza de evaluare specifică sectorului public, fiind definită ca costul necesar pentru a achiziționa, la data evaluării, potențialul de serviciu rămas al activului. În cazul instituțiilor publice de învățământ superior această abordare este mult mai relevantă decât valoarea justă, deoarece pentru clădiri cu săli de cursuri, laboratoare sau biblioteci criteriul esențial nu este prețul de piață, ci capacitatea lor efectivă de a furniza servicii educaționale și de cercetare.

IPSAS 31 „Active necorporale” [215] oferă un cadru adaptat specificului sectorului public pentru recunoașterea și evaluarea imobilizărilor necorporale, recunoscând valoarea lor socială și educațională. Standardul prevede că potențialul de servicii reprezintă criteriul de bază pentru includerea acestor resurse în bilanț, iar beneficiile economice viitoare pot fi reflectate prin furnizarea de bunuri și servicii către comunitate. Acest aspect este deosebit de relevant în cazul platformelor educaționale digitale, arhivelor electronice, bazelor de date științifice sau software-ului de cercetare, care nu au valoare comercială imediată, dar constituie resurse indispensabile procesului de predare, cercetare și inovare. IPSAS 31 completează abordarea IPSAS 45, asigurând o reprezentare contabilă mai fidelă și cuprinzătoare a patrimoniului complex deținut de instituțiile publice de învățământ superior. În alt context, IPSAS 31 stabilește criterii clare pentru capitalizarea investițiilor în cercetare-dezvoltare, permițând recunoașterea platformelor educaționale, metodologiilor pedagogice sau tehnologiilor proprietare ca active. Standardul oferă

delimitarea explicită între cheltuielile de cercetare (înregistrate ca cheltuieli curente) și cele de dezvoltare (capitalizabile), eliminând ambiguitățile reglementărilor naționale.

Această orientare către potențialul de serviciu ca fundament al evaluării creează premisele pentru o abordare consecventă a protejării valorii activelor pe termen lung. IPSAS 45 și IPSAS 31, în context universitar, permit recunoașterea și evaluarea corectă a patrimoniului universitar, dar abordează și problema fundamentală a protejării acestor active în fața riscurilor de depreciere. Inventarierea și evaluarea patrimoniului pe baza acestor principii solicită dezvoltarea unor mecanisme prin care valoarea contabilă să fie menținută relevantă și realistă. Soluția este oferită de IPSAS 21 „Deprecierea activelor care nu generează fluxuri de numerar” [216], care pune la dispoziție instrumentele necesare pentru gestionarea deprecierei. IPSAS 21, de asemenea, utilizează conceptul de potențial de serviciu care măsoară valoarea unui activ prin capacitatea sa de a furniza servicii publice. Această schimbare oferă instituțiilor de învățământ oportunități de protejare a activelor împotriva deprecierei nejustificate, prevenind eliminarea prematură din bilanț a unor resurse unice, valoroase și funcționale, esențiale pentru furnizarea de servicii publice și pentru progresul științific.

IPSAS 47 „Venituri” [217] oferă claritate în contabilizarea finanțărilor complexe, instituind două modele distincte de recunoaștere a veniturilor, a căror aplicare depinde de existența unui aranjament obligatoriu și a unor obligații de conformare. Primul model se aplică în situațiile în care nu există obligații de conformare specifice, iar venitul se recunoaște integral în momentul obținerii controlului asupra resurselor. Al doilea model abordează situațiile în care finanțarea este condiționată de îndeplinirea unor obligații specifice față de finanțator, iar resursele primite sunt inițial recunoscute ca o datorie sub forma venitului anticipat cu recunoaștere treptată pe măsura satisfacerii progresive a obligațiilor asumate.

IPSAS 24 „Prezentarea informațiilor privind bugetul în situațiile financiare” [218] remediază și stabilește cerințe clare pentru integrarea informațiilor bugetare în raportarea financiară. În acest sens, situațiile financiare trebuie: i) să includă într-un format comparativ, valorile din bugetul inițial aprobat, din bugetul final (după rectificări) și din execuția efectivă, ii) să explice narativ abaterile pentru toate diferențele dintre bugetul final și rezultatele efective, clarificând cauzele subfinanțării sau ale depășirilor de costuri și iii) să prezinte reconcilierii detaliate între metoda de casă și contabilitatea de angajamente, explicând diferențele de perimetru, clasificare și momentul recunoașterii cheltuielilor. Pentru instituțiile publice de învățământ din Republica Moldova, prevederile IPSAS 24 ar avea efecte transformatoare. Situațiile financiare vor deveni un instrument de responsabilitate bugetară, nu doar unul de raportare patrimonială, reflectând modul în care instituția își exercită responsabilitatea financiară privind utilizarea

resurselor. Astfel și obligația managementului de a explica în documente oficiale și auditate abaterile semnificative de la planul bugetar ar consolida disciplina financiară, transparența și capacitatea părților interesate de a evalua performanța managerială. Transparența impusă prin IPSAS 24 contribuie la eliminarea asimetriilor informaționale și la consolidarea guvernantei financiare prin integrarea execuției bugetare cu raportarea financiară [219].

Tranziția către IPSAS presupune însă o reformă structurală amplă care include modernizarea sistemelor informatice contabile, formarea personalului, revizuirea cadrului legislativ și dezvoltarea unor mecanisme de monitorizare adaptate noilor cerințe. Succesul depinde de planificarea etapizată, implicarea factorilor de decizie de nivel înalt, asistența metodologică specializată și comunicarea eficientă a beneficiilor reformei [220].

În Republica Moldova conceptul de tranziție este descris în strategia de dezvoltare a managementului finanțelor publice pentru anii 2023-2030 [196] și include reforma tuturor elementelor indicate mai sus. În acest context propunem acțiuni concrete în elaborarea mecanismului de tranziție la SNCSP:

- elaborarea de către Ministerul Finanțelor a unei foi de parcurs pentru finalizarea procesului de elaborare și adoptare a SNCSP, așa cum era prevăzut în Conceptul și Planul de Acțiuni pentru elaborarea SNC pentru Sectorul Public;
- inițierea unui proiect pilot de implementarea a SNCSP într-o instituție și/sau într-un grup de instituții. Aceasta ar permite identificarea și soluționarea unor provocări specifice sectorului educațional, testarea soluțiilor, dezvoltarea unui set de bune practici și, per final, elaborarea unui ghid de implementarea a SNCSP la nivel național;
- formarea unor grupuri de lucru în cadrul instituțiilor publice de învățământ superior pentru evaluarea pro activă a diferențelor dintre practicile contabile curente și cerințele SNCSP.

Rezultatele activității acestor grupuri ar fi estimarea costurilor de tranziție, adică necesarul de resurse și includerea lor în planurile de investiții pe termen mediu. De asemenea ar fi binevenită centralizarea acestor rezultate la nivelul Consiliului Rectorilor sau/și a Ministerului de resort pentru a înțelege totalitatea de eforturi necesare pentru această tranziție.

Recomandările Comisiei Europene [221] privind sistemul european de asigurare a calității și de recunoaștere în învățământul superior presupun implementarea unui sistem de indicatori care să reflecte multidimensionalitatea activității universitare:

- indicatorii de performanță academică (ratele de absolvire, inserția pe piața muncii a absolvenților și satisfacția studenților) elemente care evaluează calitatea procesului educațional și relevanța programelor de studii pentru piața forței de muncă;



- indicatorii de cercetare și inovare (numărul de publicații, citări, brevete și contracte cu mediul de afaceri, etc.) care estimează contribuția instituțiilor la dezvoltarea cunoașterii și la transferul tehnologic;
- indicatorii de impact social (contribuția la dezvoltarea regională, parteneriatele cu sectorul privat, serviciile pentru comunitate, etc.) apreciază rolul universităților în dezvoltarea socio-economică regională.

În plan internațional instituțiile publice de învățământ superior aderă la raportarea integrată, reglementată de către Consiliul Internațional pentru Raportare Integrată (IIRC) și susținută de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB) [31]. Raportarea integrată presupune prezentarea unei viziuni integratoare asupra instituției acoperind rezultatele financiare, capitalul uman și intelectual, guvernanta, riscurile și oportunitățile strategice, impactul asupra comunității și mediului.

Pentru a obține o perspectivă asupra modului în care instituțiile publice contribuie la consolidarea valorii sustenabile în tabelul 3.2 am sistematizat formele de capital recunoscute în raportarea integrată.

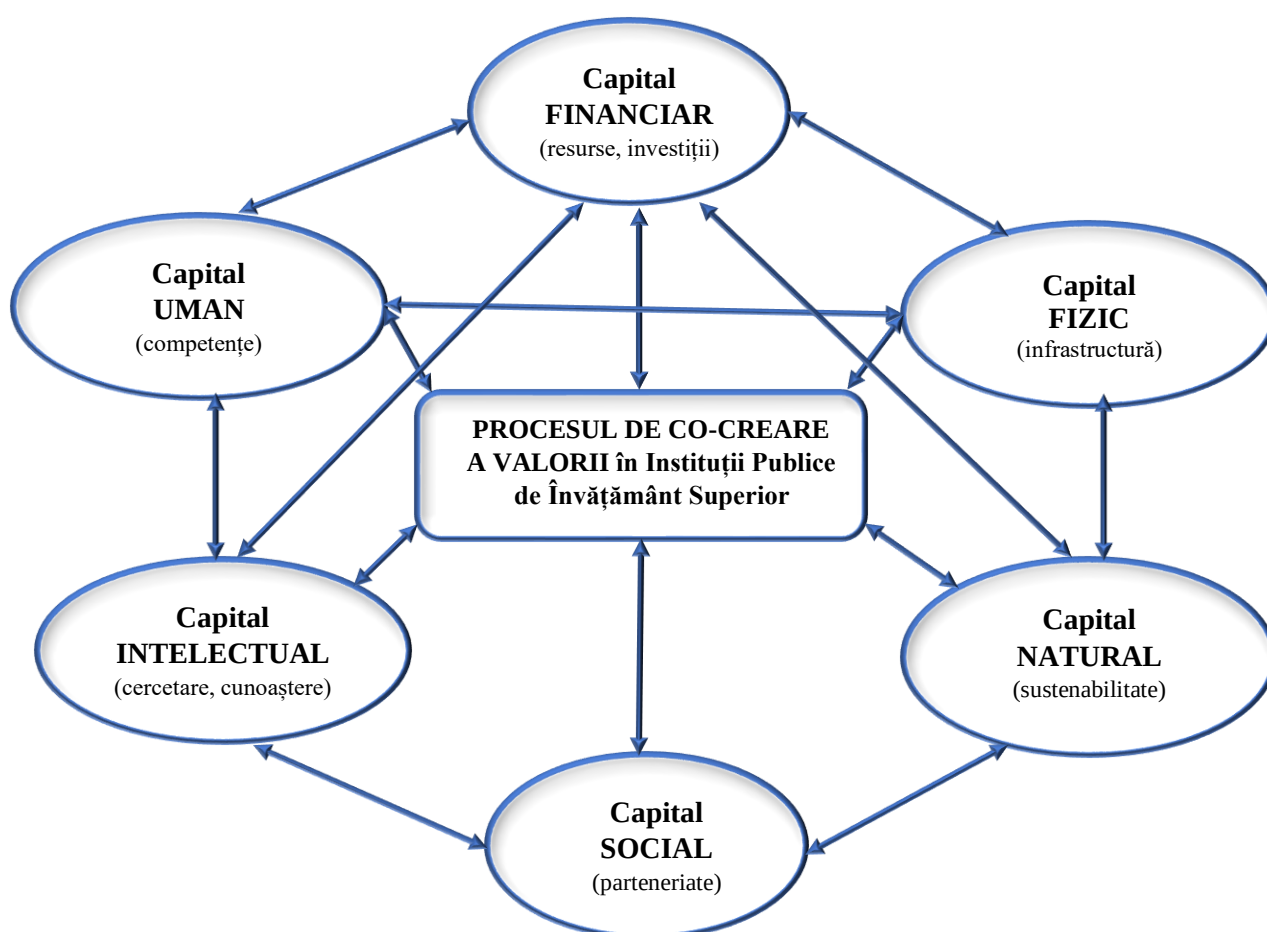
**Tabelul 3.2. Tipologia capitalurilor în raportarea integrată a instituțiilor publice de învățământ superior**

| Tipul de Capital           | Definiție Generală                                                                                    | Specificități în instituțiile publice de învățământ superior                                                            | Indicatori                                                                                                                |
|----------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Capital financiar</b>   | Totalitatea resurselor monetare disponibile pentru desfășurarea activităților organizaționale [222]   | Fonduri publice, taxe de studii, granturi de cercetare, venituri din consultanță și transfer tehnologic                 | Bugetul total, diversificarea surselor de finanțare, sustenabilitatea financiară pe termen lung                           |
| <b>Capital fizic</b>       | Infrastructura fizică și tehnologică necesară funcționării instituției [223]                          | Clădiri academice, laboratoare specializate, biblioteci, echipamente didactice și de cercetare, platforme digitale      | Suprafața utilă per student, gradul de modernizare tehnologică, accesibilitatea infrastructurii                           |
| <b>Capital intelectual</b> | Activele intangibile care stau la baza producției de cunoaștere și inovare [224]                      | Programe de studii, metodologii didactice, rezultate ale cercetării, brevete, baze de date academice                    | Numărul de programe acreditate, publicații științifice, brevete și proprietate intelectuală                               |
| <b>Capital uman</b>        | Competențele, experiența și angajamentul personalului în realizarea obiectivelor instituționale [225] | Personalul didactic și de cercetare, personalul administrativ, studenții ca participanți activi la procesul educațional | Calificarea academică a personalului, rata de retenție, satisfacția profesională, performanțele didactice și de cercetare |
| <b>Capital social</b>      | Rețeaua de relații și încrederea socială dezvoltată cu stakeholder-ii externi [226]                   | Parteneriate universitare, colaborări cu industria, relații cu organizațiile guvernamentale și non-guvernamentale       | Numărul de parteneriate active, gradul de participare în rețele academice, impactul în comunitatea locală                 |

| Tipul de Capital       | Definiție Generală                                                               | Specificități în instituțiile publice de învățământ superior                                              | Indicatori                                                                                                 |
|------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Capital natural</b> | Resursele de mediu utilizate și impactul asupra sustenabilității ecologice [227] | Consumul de energie și apă, gestionarea deșeurilor, integrarea sustenabilității în curricula și cercetare | Consumul energetic per m <sup>2</sup> , rata de reciclare, numărul de programe cu focus pe sustenabilitate |

*Sursa: adaptare după International Integrated Reporting Council (IIRC, 2013) și completări din literatura de specialitate privind capitalurile în educația superioară [228], [222], [223], [224], [225], [226], [227]*

Reprezentare grafică a relațiilor de interdependență între formele de capital este prezentată în figura 3.1



**Fig. 3.1. Sistemul de co-creare a valorii în universitățile publice prin interdependența capitalurilor în raportarea integrată**

*Sursa: adaptare proprie pe baza cadrului conceptual al raportării integrate (IIRC, 2013) și a literaturii de specialitate privind interdependența capitalurilor în instituțiile publice de învățământ superior.*

Procesul de implementare a raportării integrate este complex, însă poate fi implementat facil. La moment instituțiile de învățământ superior oricum elaborează un șir de rapoarte ce țin de

rezultatele activității științifice și de inovare, academice, raportul conducerii, etc. Asocierea acestor rapoarte, cu minime ajustări cu raportarea financiară ar crea un cadru eficient pentru raportarea integrată.

În context european prin Directiva 2014/95/UE privind divulgarea informațiilor nefinanciare [229] și Regulamentul (UE) 2020/852 privind taxonomia UE [230] este impusă raportarea de sustenabilitate. Această direcție strategică a Uniunii Europene reflectă recunoașterea faptului că instituțiile publice au responsabilități care depășesc performanțele financiare, incluzând impactul asupra mediului, aspectele sociale și practicile de guvernanță, cunoscute sub denumirea de criterii ESG (Environmental, Social, Governance). Fiecare dimensiune are particularități specifice mediului academic. Dimensiunea de mediu include gestionarea consumului energetic, implementarea tehnologiilor verzi, programele de reciclare și integrarea sustenabilității ecologice în curricula academică și proiectele de cercetare. Dimensiunea socială acoperă contribuția la coeziunea socială, accesibilitatea educației, diversitatea și incluziunea, dezvoltarea capitalului uman regional și impactul asupra comunităților locale. Dimensiunea guvernanței vizează transparența decizională, responsabilitatea instituțională, etica academică, gestionarea riscurilor și participarea stakeholder-ilor în procesele de guvernanță.

Pentru instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova integrarea raportării sustenabile în contextul acquis-ului comunitar reprezintă și o cerință tehnică, dar și o oportunitate strategică de a-și demonstra relevanța socială și responsabilitatea instituțională în procesul de integrare europeană. Interdependența și totodată divergența între raportarea integrată și raportarea sustenabilă constă în faptul că raportarea integrată măsoară în linii generale perceperea societății a activităților instituțiilor publice, în contrapartidă a raportării sustenabile care în linii generale măsoară impactul instituțiilor publice asupra societății, mediului înconjurător și dezvoltării sociale. Sinergia ambelor raportări este evidențiată prin faptul că capitalul natural din raportarea integrată se găsește într-o dezvoltare detaliată în dimensiunea de mediu a raportării sustenabile, capitalul social amplifică cu indicatori specifici ESG, iar guvernanța instituțională este un element central comun pentru ambele raportări. Raportarea sustenabilă se aliniază dezvoltării durabile prin prisma Agendei 2030 [231] și Obiectivele de Dezvoltare Durabilă (ODD) ale Națiunilor Unite [232].

Procesul de implementare a raportării sustenabile trebuie să respecte principiile transparenței, materialității și verificabilității conform standardelor internaționale Global Reporting Initiative (GRI) [233], Sustainability Accounting Standards Board (SASB) [234] și Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) [235].

Integrarea raportării sustenabile și raportării integrate pentru instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova reprezintă pe de o parte implementarea unei cerințe tehnice de integrare europeană, dar și o oportunitate strategică de a-și redefini rolul în societate și de a-și consolida legitimitatea ca instituții publice moderne, transparente și responsabile. Această evoluție conceptuală și practică poziționează sistemul universitar pe traiectoria modernizării europene, oferind instrumentele necesare pentru navigarea complexității provocărilor contemporane ale învățământului superior public în secolul XXI.

### **3.2. Remodelarea politicilor contabile în vederea alinierii la cerințele managementului de performanță și transparență**

Calificarea Republicii Moldova ca stat candidat a Uniunii Europene a accelerat procesul de reforme și armonizare a legislației naționale cu acquis-ul comunitar, inclusiv modernizarea și orientarea administrației publice spre un management bazat pe bună guvernare, transparență și performanță. Instituțiile publice de învățământ superior, în calitate de entități publice și beneficiare de fonduri de la bugetul de stat, sunt supuse unor exigențe sporite de a demonstra modul în care gestionează resursele și contribuie la atingerea obiectivelor naționale. În acest context, autonomia financiară este instrumentul care trebuie să sporească flexibilitatea și capacitatea instituțiilor publice de învățământ superior de a performa. Această libertate managerială este indisolubil legată de o responsabilitate publică sporită [236], materializată prin transparență, care, altfel spus, obligă de a raporta clar, complet și credibil asupra modului în care resursele sunt utilizate și în care rezultatele sunt obținute. În acest context, politicile contabile devin interfața dintre autonomie și responsabilitate, sistemul care trebuie să livreze dovezi cantitative și calitative ale performanței.

Schimbarea de paradigmă în finanțarea învățământului superior din Republica Moldova [109] reprezintă nucleul model de management bazat pe performanță. Alocarea de fonduri este direct condiționată de volumul activității didactice și realizarea unor indicatori de performanță, stimulând instituțiile de învățământ să-și îmbunătățească rezultatele în domenii, considerate strategice la nivel național, precum calitatea procesului educațional, performanța în cercetare, gradul de internaționalizare, responsabilitatea socială, etc. Modelul de finanțare devine funcțional, iar alocarea fondurilor obține credibilitate doar în condiții, în care instituțiile publice de învățământ superior atestă prin politicile sale contabile că contabilitatea este o sursă de informații strategice și prezintă informații fiabile, verificabile și comparabile.

Politicile contabile sunt „un document de dispoziție, emis de către persoana responsabilă pentru ținerea contabilității și raportarea financiară și se aplică tuturor subdiviziunilor entității”

[237]. La prima vedere, s-ar înțelege că este un document intern, disponibil doar managementului intern, fapt ce acorda documentului o importanță redusă. Însă, scopul principal al politicilor contabile este oferirea de informații relevante tuturor utilizatorilor privind principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de instituție la întocmirea situațiilor financiare [123] pentru a înțelege cu exactitate substanța economică a tranzacțiilor și evenimentelor.

Chiar dacă politicile contabile au devenit factorul-cheie în ținerea contabilității și raportării financiare încă de la aprobarea primelor SNC, în literatura de specialitate autohtonă acesta este un subiect cu grad redus de cercetare, orientat, mai degrabă, spre cercetarea aplicativă decât fundamentală. Prin publicațiile sale profesorul A. Nderița [238] descrie procesul de elaborare a politicilor contabile, oferind exemple concrete în selectarea metodelor și regulilor de recunoaștere, evaluare și contabilizare a tranzacțiilor și elementelor contabile. În agricultură fundamentarea principiilor și a modalităților de elaborare a politicilor contabile este abordată de către Chișlaru A. și Frecauțeanu A. [239]. Examinarea problematicii calității politicilor contabile în contextul unei misiuni de audit este abordată de un grup de cercetători autohtoni [240], care susțin că „există modalități de evaluare a calității politicilor contabile în misiunea de audit”, formulând trei principii fundamentale pe baza cărora pot fi stabiliți indicatori ai calității politicilor contabile, „coeficientul, punctajul sau procentul”. Cercetătoarea Sorici M. L. [241] dezvoltă modele teoretice și econometrice aplicative pentru identificarea vulnerabilităților politicile contabile, fundamentate pe chestionarul adresat contabililor. Alte studii autohtone pe zona politicilor contabile evidențiază autori ca Grigori L. [242], Cușmăunsă R. [243], Bădicu G. și Mihaila S. [244], Foalea L. și Panuș V. [245], etc.

Conform reglementărilor în vigoare [6], [246] instituțiile publice de învățământ superior au obligația prin situațiile financiare de a furniza informații clare, complete și transparente privind politicile contabile aplicate. Analiza politicilor contabile este punctul de pornire în înțelegerea aprofundată a indicatorilor situațiilor financiare ale instituțiilor [247]. Modul și calitatea de prezentare și expunere a informațiilor privind politicile contabile aplicate poate influența semnificativ percepția publică asupra nivelului de fiabilitate, credibilitate și transparență a informațiilor financiare prezentate de instituțiile de învățământ superior. Pentru a permite înțelegerea modului în care elementele financiare au fost recunoscute, evaluate și prezentate, aceste dezvăluiri trebuie să fie suficient de detaliate și să reprezinte cu exactitate impactul asupra situațiilor financiare. Dezvăluirile incomplete sau ambigue pot distorsiona realitatea, în primul rând cea financiară și, respectiv, genera decizii eronate. Transparența și claritatea politicilor contabile sunt indispensabile în evaluarea corectă a performanței economice și poziției financiare a instituției.

Contextul economic actual, caracterizat prin resurse de finanțare insuficiente, reducerea numărului de studenți, creșterea cerințelor de raportare, digitalizarea și schimbările rapide ale mediului economic, impune ca aceste instituții să fie mai agile și mai transparente ca oricând. În acest sens, eficacitatea politicilor contabile devine un factor determinant pentru succesul instituțional și pentru menținerea încrederii părților interesate. Eficiența dezvoltărilor contabile depinde direct de calitatea politicilor contabile pe care se fundamentează, existând o relație de interdependență între aceste două dimensiuni.

SNC stabilesc principiile, metodele și procedurile contabile de referință, însă adaptarea și implementarea acestora de către instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară reprezintă un proces complex. Această complexitate derivă din influența multiplilor factori interni și externi, precum natura și dimensiunea instituției, complexitatea serviciilor oferite, cadrul legislativ aplicabil și capacitățile instituționale disponibile. Formatul general al SNC, particularitățile activității instituțiilor publice de învățământ superior cu autonomie financiară, precum și politicile statului, orientate către eficacitatea cheltuielilor publice și transparența bugetară, dar și orientarea către rezultate face ca problematica eficacității politicilor contabile în cadrul acestor instituții să capete o relevanță majoră și o actualitate incontestabilă.

Analiza literaturii de specialitate, atât autohtonă, cât și internațional, relevă o lipsă de consens cu privire la definirea eficacității politicilor contabile, deși, în general, se consideră că o politică contabilă este eficientă atunci când își atinge obiectivele pentru care a fost creată. În cazul nostru, termenul „eficace” este sinonim cu „eficient”, având sensul de „abilitatea de a produce efectul (pozitiv) așteptat” [248]. Combinând esența termenului cu definiția politicilor contabile putem considera că eficacitatea politicilor contabile desemnează capacitatea acestora de a genera efectul pozitiv scontat și de a reda corect, complet și consecvent impactul tranzacțiilor și al altor evenimente în situațiile financiare ale entității. Pentru a genera acest efect ar trebuie să existe acces către rezumatul politicilor contabile. Cercetarea din 2024 [78] privind calitatea informațiilor financiar-contabile ale instituțiilor publice de învățământ superior cu autonomie financiară subliniază acces limitat al utilizatorilor la rezumatul politicilor contabile. În contextul aprobării accesului liber la Depozitarul public al situațiilor financiare din Republica Moldova [113], această problematică este depășită. Platforma digitală de acces liber la depozitarul public al situațiilor financiare din Republica Moldova oferă, pentru prima dată, acces deschis și sistematizat la situațiile financiare, inclusiv la notele explicative ce conțin rezumatul politicilor contabile a tuturor entităților. Astfel, am reușit să analizăm cantitativ și calitativ conținutul rezumatului politicilor contabile din situațiile financiare ale instituțiilor publice de învățământ superior. Această analiză relevă că majoritatea instituțiilor dispun de politici contabile, însă, de cele mai multe ori, rămân

un instrument pur formal. Responsabilii cu elaborarea politicilor contabile se concentrează, în esență, doar pe existența documentului în sine în defavoarea calității și eficacității acestuia. Marea parte a rezumatului politicilor contabile preiau opțiunile generale prescrise de cadrul normativ, fără a detalia opțiunile instituționale. Oportunitatea de a selecta opțiuni și reguli contabile alternative este în mare parte ignorată, fapte care ar putea influența valorile elementelor contabile și denatura realitatea economică a instituției. Deducem că calitatea actuală a politicilor contabile denotă incapacitatea lor de a fi un instrument eficient de management de performanță și transparență și se înscrie în concluziile generale a unor autori, precum că politicile contabile sunt calificate în două categorii: „formale” și „eficiente” [249].

Din punctul nostru de vedere o politică contabilă este considerată eficace dacă răspunde intereselor diverselor categorii de utilizatori printr-o combinație optimă de metode contabile [250]. Însă există și opinii, potrivit cărora politicile contabile eficiente sunt „un set de metode contabile alese de o organizație pentru a furniza unui număr mare de utilizatori informații fiabile, obiective, utile, oportune și complete, care să corespundă strategiilor sale de dezvoltare” [251], „gradul de apropiere de rezultatul maxim sau optim, obținut cu un minim de consecințe sau costuri negative” [252], „un spectru evaluat prin prisma utilității informațiilor financiare pentru procesul decizional al părților interesate” [253].

Evaluarea fiabilității politicilor contabile impune luarea în considerare a unor factori esențiali, precum: consecvența aplicării, comparabilitatea în timp și între instituții, transparența în dezvoltarea politicilor contabile, precum și opinia auditorului [254] și „este necesar să ne ghidăm după scopurile stabilite pe parcursul dezvoltării acestora” [255]. În toate cazurile este valabil un principiu general - politicile contabile trebuie să furnizeze informații calitative, relevante și utile pentru toate părțile interesate.

Evaluarea eficacității politicilor contabile trebuie corelată cu analiza necesităților și așteptărilor utilizatorilor interni și externi. În Tabelul 3.3 am sistematizat eventualii utilizatori de informații și importanța politicilor contabile pentru fiecare categorie de utilizatori.

Evaluarea eficacității politicilor contabile devine esențială pentru a determina în ce măsură ținerea contabilității corespunde cerințelor normative și dacă răspunde necesităților utilizatorilor interni și externi. Una dintre cele mai complexe provocări o reprezintă selectarea indicatorilor/criteriilor pe baza cărora se va evalua eficacitatea politicilor contabile. Deși instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară aplică principii contabile similare celor din sectorul privat, natura finanțării publice impune un nivel sporit de transparență și responsabilitate. Este esențial ca politicile contabile să asigure o descriere clară a procedurilor

contabile care să asigure o monitorizare a utilizării fondurilor publice și o corelare a acestora cu obiectivele strategice.

**Tabelul 3.3. Importanța politicilor contabile pentru categoriile de utilizatori ai informațiilor financiare din instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară**

| Utilizatori ai politicilor contabile |                                                                                                              | Necesitatea politicilor contabile                                                                                                                                                              |
|--------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Externi</b>                       | Curtea de Conturi, Ministerul Educației, Ministerul Finanțelor și alte organisme de control.                 | Verificarea conformității cu legislația și reglementările specifice instituțiilor publice de învățământ superior.                                                                              |
|                                      | Finanțatori, parteneri instituționali, organisme internaționale, etc.                                        | Clarificarea transparenței modului de gestionare a resurselor financiare și a evaluare capacității de a utiliza eficient fondurile.                                                            |
| <b>Interni</b>                       | Managementul instituției (senatul universitar, rector, prorectori, consiliul de dezvoltare strategică, etc.) | Instrument de guvernanță, de fundamentare a deciziilor, de fundamentare a strategiilor investiționale și de sustenabilitate.                                                                   |
|                                      | Serviciul financiar-contabile                                                                                | Stabilesc normele de referință și procedurile contabile.                                                                                                                                       |
|                                      | Serviciul juridic, Serviciul planificare, resurse umane, etc.                                                | Prezintă un ghid auxiliar în activitățile sale precum gestionarea patrimoniului, gestionarea resurselor umane, a capitalului intelectual, reprezentare în instanțe, planificare bugetară, etc. |
|                                      | Departamente/Facultăți și Centre de cercetare                                                                | Gestionarea contractelor de cercetare și a altor activităților generatoare de venituri                                                                                                         |

*Sursa: elaborat de autor*

Pe baza analizei reglementărilor contabile, cercetărilor din domeniu și sistematizării indicatorilor identificați în literatura de specialitate internațională, propunem un sistem conceptual de evaluare a eficacității politicilor contabile pentru instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară [247]. Acest sistem este prezentat în Tabelul 3.4.

**Tabelul 3.4. Conceptul sistemului de indicatori pentru evaluarea eficacității politicilor contabile în instituțiile de învățământ superior cu autonomie financiară**

| Nr. (I) | Indicatorii                                                                       | Descrierea succintă a indicatorilor                                                                                                                                                                                                                      |
|---------|-----------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1.      | Procesul de elaborare și aprobare a politicilor contabile (aspect organizațional) | Analiza modului de perfectare documentară, aprobare și de aplicare a politicilor contabile, a persoanelor responsabile, structurii politicii contabile etc.                                                                                              |
| 2.      | Sistemele informaționale utilizate (aspect tehnic)                                | Analiza dezvoltărilor despre sistemele informaționale utilizate pentru ținerea contabilității, întocmirea și prezentarea situațiilor financiare, fiscale, statistice etc. precum și pentru alte procese ce țin nemijlocit de organizarea contabilității. |
| 3.      | Scopul politicilor contabile                                                      | Analiza coerenței între conținutul politicilor contabile și strategiile naționale și instituționale, specificul faptelor/evenimentelor economice și al activității instituțiilor.                                                                        |
| 4.      | Principiile generale și caracteristicile calitative ale informațiilor             | Analiza corespunderii cu principiile contabilității și cerințele calitative                                                                                                                                                                              |



| Nr.<br>(I) | Indicatorii                                                                                    | Descrierea succintă a indicatorilor                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|            |                                                                                                | <p><b>Principiile generale:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) continuitatea activității;</li> <li>b) contabilitatea de angajamente;</li> <li>c) permanența metodelor;</li> <li>d) prudența;</li> <li>e) intangibilitatea;</li> <li>f) separarea patrimoniului și datoriilor;</li> <li>g) necompensarea;</li> <li>h) prioritatea conținutului asupra formei;</li> <li>i) evaluarea la cost de intrare;</li> <li>j) importanța relativă.</li> </ul> <p><b>Caracteristicile calitative fundamentale:</b> relevanța și reprezentarea exactă;</p> <p><b>Caracteristicile calitative amplificatoare:</b> comparabilitatea; verificabilitatea; oportunitatea; inteligibilitatea.</p> |
| 5          | Metodele și opțiunile contabile (aspect metodologic)                                           | Analiza plenitudinii, completivității și corespunderii metodelor și opțiunilor contabile în raport cu specificul activității și elementele contabile specifice activității instituției publice de învățământ superior cu autonomie financiară.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| 6          | Metodologia de calculare și determinare a costurilor serviciilor prestate (aspect metodologic) | Analiza plenitudinii, corectitudinii și conformității metodei utilizate pentru calcularea și determinarea costurilor serviciilor educaționale, de cercetare și a altor servicii specifice, în raport cu particularitățile activității instituției publice de învățământ superior cu autonomie financiară.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| 7          | Modul de prezentare și transparență (accesul)                                                  | Se analizează gradul de detaliere și prezentare a informațiilor în situațiile financiare cu privire la: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) politicile contabile adoptate;</li> <li>b) modificările de politici contabile, modificările de estimări contabile și corectarea erorilor.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |

**Sursa:** adaptat și elaborat de autor, în baza surselor [255], [247] [256], [257].

Procesul de elaborare și aprobare a politicilor contabile măsoară conformitatea procedurală și organizatorică a acestui proces, incluzând structura organizațională responsabilă, procedurile de elaborare, mecanismele de aprobare, documentarea procesului, comunicarea internă, etc.

Sistemele informaționale apreciază compatibilitatea sistemelor informatice cu cerințele de raportare și procesare a datelor contabile, gradul de integrare a softurilor contabile cu alte sisteme instituționale, angajamentele implementate de protejare a informațiilor financiare, a procedurilor de salvare și recuperare a datelor, precum și frecvența actualizărilor sistemelor și adaptarea la noile cerințe legislative. În contextul digitalizării accelerate acest indicator are o importanță crescândă pentru eficiența și securitatea proceselor contabile.

Scopul politicilor contabile urmărește coerența între politicile contabile și planurile strategice ale instituției, adaptarea politicilor la specificul sectorului educațional, contribuția politicilor contabile la realizarea obiectivelor financiare ale instituției și gradul în care politicile contabile susțin misiunea educațională a instituției. Acest indicator extins include și evaluarea alinierii cu obiectivele de dezvoltare durabilă și cu strategiile naționale de dezvoltare a învățământului superior.

Principiile generale și caracteristicile calitative ale informațiilor apreciază respectarea principiilor fundamentale ale contabilității în contextul specific al instituțiilor de învățământ superior.

Metodele și opțiunile contabile din perspectiva aspectului metodologic continuă reprezintă baza evaluării plenitudinii, completivității și corespunderii metodelor în raport cu specificul complex al activității educaționale.

Metodologia de calculare și determinare a costurilor serviciilor prestate evaluează măsura în care metodologia utilizată pentru calcularea și determinarea costurilor serviciilor educaționale, de cercetare și a altor activități este completă, corectă și conformă reglementărilor naționale, acoperind toate elementele de cost relevante și fiind adaptată particularităților organizatorice și operaționale ale instituției publice de învățământ superior cu autonomie financiară.

Modul de prezentare și transparența măsoară asigurarea accesibilității și clarității informațiilor, extinzându-se totodată pentru a integra dimensiunile contemporane ale comunicării digitale și ale diversității lingvistice ca elemente esențiale în facilitarea înțelegerii și utilizării acestora de către diverse categorii de utilizatori.

Evaluarea eficacității politicilor contabile poate fi realizată prin mai multe metode.

Metoda evaluării este bazată pe opiniile specialiștilor asupra gradului de realizare a obiectivelor pentru fiecare indicator prezentat în tabelul 3.5 Metodologia utilizează o scală de evaluare în trepte de 1, de la „0” la „5” puncte, iar scorul final reprezintă media aritmetică a evaluărilor.

**Tabelul 3.5. Atribuirea calificativelor în evaluarea eficacității politicilor contabile ale instituțiilor de învățământ superior cu autonomie financiară (punctaj per indicator)**

| Punctaj | Calificativul  | Descrierea                                                                                                                                                                             |
|---------|----------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0       | Absent         | Politicile contabile nu abordează criteriul examinat sau nu poate fi judecat, din cauza lipsei sau a informațiilor incomplete.                                                         |
| 1       | Nesatisfăcător | Criteriul este abordat într-o manieră inadecvată sau există deficiențe inerente grave                                                                                                  |
| 2       | Satisfăcător   | Deși politicile contabile descriu, în linii mari criteriul, există deficiențe semnificative                                                                                            |
| 3       | Bine           | Politicile contabile acoperă criteriul analizat, însă pot fi îmbunătățite în anumite aspecte. Sunt identificabile câteva puncte care ar putea fi optimizate pentru a crește eficiența. |
| 4       | Foarte bine    | Politicile contabile acoperă foarte bine criteriul, deși îmbunătățirile sunt încă posibile. Există un număr mic de puncte slabe/ineficiente/                                           |
| 5       | Excelent       | Politicile contabile acoperă clar și focusat toate aspectele relevante ale criteriului                                                                                                 |

*Sursa: elaborat de autor*

Metoda valorii medii ponderate presupune o abordare prin care fiecărui indicator i se acordă o importanță diferită în evaluarea globală. Ierarhizarea indicatorilor este prezentată în tabelul 3.6 și este în funcție de relevanța și impactul acestora asupra eficacității politicilor contabile.

**Tabelul 3.6. Ierarhizarea indicatorilor de evaluare a eficacității politicilor contabile ale instituțiilor de învățământ superior cu autonomie financiară prin metoda valorii ponderate**

| Nr. | Indicatorii                                                                                    | Procentajul acordat |
|-----|------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|
| 1.  | Procesul de elaborare și aprobare a politicilor contabile (aspect organizațional)              | 10%                 |
| 2.  | Sistemele informaționale utilizate (aspect tehnic)/                                            | 10%                 |
| 3.  | Scopul politicilor contabile                                                                   | 10%                 |
| 4.  | Principiile generale și caracteristicile calitative ale informațiilor                          | 10%                 |
| 5.  | Metodele și opțiunile contabile (Aspect metodologic)                                           | 25%                 |
| 6.  | Metodologia de calculare și determinare a costurilor serviciilor prestate (aspect metodologic) | 15%                 |
| 7.  | Modul de prezentare și transparență (accesul)                                                  | 20%                 |

*Sursa: elaborat de autor*

Fiecărui indicator i se atribuie o pondere procentuală specifică criteriului, iar scorul final este calculat ca o sumă ponderată a punctajelor acordate fiecărui criteriu.

$$\text{Scorul final ponderat} = \sum_{i=1}^7 \left( \frac{\text{punctajul pe indicator} \times \text{ponderea indicatorului}}{100} \right) \quad (3.1)$$

Calitatea de expert o poate avea orice persoană interesată și/sau utilizator al informațiilor financiare (student, profesor, auditor, formator de opinii etc.).

Cadrul normativ al Republicii Moldova [6] prevede că entitățile supuse auditului, printre care se regăsesc și instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară, că trebuie să publice pe paginile lor oficiale situațiile financiare, raportul conducerii și raportul auditorului. Pe paginile oficiale ale instituțiilor publice de învățământ regăsim o parte din componentele situațiilor financiare, fără note explicative. După cum am menționat mai sus această problemă, într-o măsură oarecare, se rezolvă accesarea Depozitarului public al situațiilor financiare [258]. Însă oricum, denotă o lipsă de transparență și de nerespectare a prevederilor legale de către instituții, provocând o incomoditate pentru utilizatori de acces la informații.

Evaluarea eficacității politicilor contabile ale instituțiilor publice de învățământ superior cu autonomie financiară din Republica Moldova a fost realizată prin metoda mediei ponderate. În acest scop au fost utilizate datele notelor explicative obținute din Depozitarul public al situațiilor financiare [258]. Calculul rezultatelor este prezentat în anexa 10, iar sinteza scorurilor în Tabelul 3.7.

**Tabelul 3.7. Sinteza scorurilor ponderate și a calificativelor pentru indicatorii de evaluare a eficacității politicilor contabile ale instituțiilor publice de învățământ superior**

| Poziția                             | Instituția                                 | I <sub>1</sub> | I <sub>2</sub> | I <sub>3</sub> | I <sub>4</sub> | I <sub>5</sub> | I <sub>6</sub> | I <sub>7</sub> | TOTAL | Calificativ |
|-------------------------------------|--------------------------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|-------|-------------|
| 1                                   | USM                                        | 0,50           | 0,20           | 0,3            | 0,5            | 0,75           | 0,45           | 0,6            | 3,3   | Bine        |
| 2                                   | ASEM                                       | 0,50           | 0              | 0,3            | 0,5            | 0,75           | 0,3            | 0,6            | 2,95  | Bine        |
| 3                                   | USMF „N. Testemițanu”                      | 0,40           | 0,10           | 0,3            | 0,5            | 0,75           | 0,3            | 0,6            | 2,95  | Bine        |
| 4                                   | UTM                                        | 0,50           | 0              | 0,2            | 0,5            | 0,75           | 0,15           | 0,6            | 2,7   | Bine        |
| 5                                   | AMTAP                                      | 0,50           | 0,10           | 0,2            | 0,5            | 0,5            | 0,15           | 0,6            | 2,55  | Bine        |
| 6                                   | UPSC „I. Creangă”                          | 0,50           | 0              | 0,2            | 0,5            | 0,5            | 0,15           | 0,6            | 2,45  | Satisf.     |
| 7                                   | US Comrat                                  | 0,50           | 0              | 0,1            | 0,5            | 0,25           | 0,15           | 0,6            | 2,1   | Satisf.     |
| 8                                   | US „A. Russo”, Bălți                       | 0,50           | 0              | 0,1            | 0,5            | 0              | 0              | 0,6            | 1,7   | Satisf.     |
| 9                                   | UBP „B.P. Hasdeu”, Cahul                   | 0              | 0              | 0              | 0,5            | 0              | 0              | 0,6            | 1,1   | Nesatisf.   |
| 10                                  | US din Taraclia                            | 0,4            | 0              | 0              | 0              | 0              | 0              | 0,5            | 0,8   | Nesatisf.   |
| 11                                  | Academia „Ștefan cel Mare” a MAI           | -              | -              | -              | -              | -              | -              | -              | -     | -           |
| 12                                  | Academia Militară a FA „Alexandru cel Bun” | -              | -              | -              | -              | -              | -              | -              | -     | -           |
| Scor mediu per indicator per sistem |                                            | 0,43           | 0,04           | 0,17           | 0,45           | 0,43           | 0,17           | 0,59           | 2,28  |             |

Sursa: elaborat de autor

Datele pentru Academia „Ștefan cel Mare” a MAI și Academia Militară a FA „Alexandru cel Bun” nu sunt disponibile și respectiv nu au fost incluse în calculul scorului mediu per indicator per sistem.

Scorul total ponderat pentru celelalte instituții variază de la un maxim de 3,3 puncte la un minim de 0,8 puncte. Acest decalaj relevă abordări diferite în elaborarea și utilizarea politicilor contabile. În concluzie cinci instituții, adică doar 50% au obținut calificativul „Bine”, trei instituții - „Satisfăcător”, iar două instituții au obținut calificativul „Nesatisfăcător”.

Tabelul 3.8 prezintă o analiză SWOT a eficacității politicilor contabile care a fost realizată în baza analizei per indicator .

**Tabelul 3.8. Analiza SWOT a indicatorilor a eficacității politicilor contabile**

| PUNCTE FORTE                                                                                                                                                                      | PUNCTE SLABE                                                                                                                                                                                                                             |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>I1. Procesul de elaborare și aprobare</b><br><br>Scor mediu 0,43;<br>→ Nivel înalt de conformitate procedurală<br>→ Proces formalizat la majoritatea universităților           | <b>I2. Sistemele informaționale utilizate</b><br><br>Scor mediu: 0,04 ( <b>cea mai mare vulnerabilitate</b> )<br>→ 70% dintre instituții omit complet sistemele IT<br>→ Deconectare între politici și infrastructura tehnologică         |
| <b>I4. Principiile generale</b><br><br>Scor mediu: 0,45<br>→ Unanimitate aproape perfectă<br>→ Bună cunoaștere teoretică a principiilor contabile fundamentale                    | <b>I6. Metodologia de calculare a costurilor</b><br><br>Scor mediu: 0,17<br>→ Doar USM cu scor bun (0,45)<br>→ Metodologia practic absentă în politici<br>→ Deficiență critică pentru managementul financiar                             |
| <b>I7. Modul de prezentare și transparență</b><br><br>Scor mediu: 0,59<br>→ Uniformitate absolută<br>→ Scoruri constant ridicate<br>→ Respectarea formatului standard obligatoriu | <b>I5. Metodele și opțiunile contabile</b><br><br><b>Scor mediu: 0,43</b><br>→ Factor decisiv în ierarhizare<br>→ Instituțiile cu calificative inferioare nu detaliază metodele concrete<br>→ Doar top instituțiile obțin scoruri maxime |

*Sursa: elaborat de autor*

De remarcat că punctele forte se referă preponderent la aspectele formale și de conformitate procedurală. Aspectele de conținut, în mode special cele ce se referă la descrierea, procedurilor, metodelor și regulilor aplicate în instituție nu regăsesc și au indicatori foarte slabi, practic, în toate instituțiile de învățământ. Acest lucru confirmă faptul că pentru marea majoritate a instituțiilor publice de învățământ superior autohton elaborarea politicilor contabile și politicile contabile în sine sunt în esență un exercițiu de conformitate formală și departe de a juca rolul unui instrument real de management și/sau de prezentare a unor informații contabile relevante. Depășirea acestor deficiențe majore ar putea fi realizată și prin implementarea recomandărilor expuse în prezenta lucrare. În opinia noastră aceasta ar aduce la îmbunătățirea considerabilă la detalierea metodelor

contabile (I<sub>5</sub>), a metodologiei de calcul al costurilor (I<sub>6</sub>) și a utilizării sistemelor informatice (I<sub>2</sub>), oferind informații fiabile, fidele și relevante pentru un management de performanță și transparent, dar și pentru informarea corectă a utilizatorilor.

În contextul actul am identificat două direcții strategice fundamentale pentru îmbunătățirea eficacității politicilor contabile în instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară din Republica Moldova: i) reconfigurarea metodologică și operațională și ii) transparența și responsabilitatea publică.

Reconfigurarea metodologică și operațională prevede remedierea deficiențelor majore, constatate la indicatorii I<sub>5</sub>) metodele și opțiunile contabile și I<sub>6</sub> metodologia de calculare a costurilor serviciilor, care presupune o restructurare fundamentală a politicilor contabile, adaptată specificului operațional al mediului academic, inclusiv prin preluarea recomandărilor din această cercetare. În politicile contabile trebuie explicit să se regăsească metodologiile specifice pentru activitatea academică (tratamentul contabil al taxelor de studii, al finanțărilor de la bugetul de stat, al reducerilor de taxe, al imobilizărilor necorporale; definirea criteriilor de recunoaștere aplicabile rezultatelor cercetării, stabilirea metodologiilor de evaluare și reevaluare a drepturilor de proprietate intelectuală aferente activelor create de personalul academic și de studenți; evidența, raportarea și valorificarea transferului de cunoștințe, etc.), dar și metodologii de calculație a costurilor serviciilor prestate (costul serviciilor educaționale, de cercetare, calculul costurilor pentru servicii auxiliare, etc).

Transparența și responsabilitatea publică presupune un acces facil și continuu pentru toate categoriile de utilizatori la rezumatele politicilor contabile ale instituțiilor publice de învățământ superior. Drept exemplu pot servi experiențele de succes ale unor universități internaționale de prestigiu (Harvard [259], Northwestern [260] sau Oxford [261]), care descriu detaliat politicile contabile și le publică pe paginile lor web, asigurând acces liber părților interesate și contribuind, astfel, la consolidarea încrederii în rândul studenților, finanțatorilor și partenerilor instituționali.

Perfecționarea politicilor contabile sprijină modernizarea întregului sistem de învățământ superior, aliniindu-l la bunele practici internaționale și pregătindu-l pentru provocările unui eventual proces de integrare europeană. Politicile contabile eficace devin nu doar instrumente de conformitate, ci catalizatori ai transformării instituționale și ai consolidării autonomiei financiare reale.

### 3.3. Adaptarea și alinierea contabilității de gestiune la bunele practici europene

Universitățile publice din Republica Moldova se confruntă cu necesitatea reconfigurării sistemelor de contabilitate de gestiune, pentru a răspunde noilor cerințe de eficiență, transparență și orientare spre rezultate. Această transformare presupune trecerea de la un model depășit, predominant birocratic, la unul în care contabilitatea de gestiune devine un instrument activ de susținere a managementului strategic și a procesului decizional.

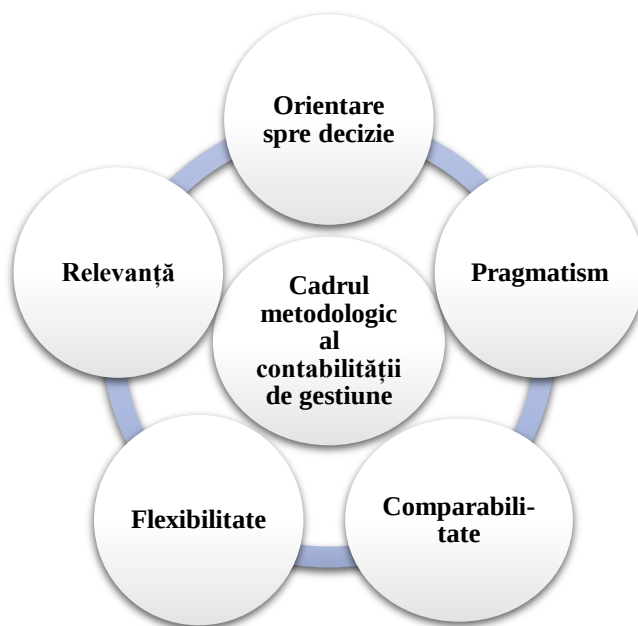
Orientarea strategică actuală a Republicii Moldova, reflectată în documentele guvernamentale ce accentuează eficiența cheltuielilor publice, responsabilitatea și modernizarea guvernantei, se aliniază perfect cu paradigma internațională din domeniu [262]. Pentru a depăși provocările interne și a proiecta un cadru metodologic viabil pentru Republica Moldova, este esențială analiza experienței internaționale. Evoluțiile din ultimele decenii în sectorul public european oferă lecții valoroase, modele de bună practică și un cadru conceptual solid pentru reforma contabilității de gestiune în învățământul superior [263].

Astfel, una din provocările principale constă că instituțiile de învățământ superior implementează instrumente de contabilitate de gestiune nu dintr-o necesitate internă resimțită sau dintr-o convingere a managementului, ci ca răspuns la presiuni externe exercitate de guverne, ministere sau agenții de finanțare [172]. Orice cadru metodologic propus, oricât de bine ar fi conceput, este sortit eșecului dacă nu este însoțit de o strategie robustă de management al schimbării (*change management*). Această strategie trebuie să vizeze construirea consensului și a acceptării interne, prin comunicare transparentă, implicarea tuturor părților interesate și demonstrarea clară a beneficiilor practice pentru fiecare nivel al universității, diminuând riscurile ca sistemul de contabilitate de gestiune să devină doar o altă reformă de fațadă.

Buna funcționare a sistemelor de contabilitate de gestiune în mare măsură depinde de respectarea unor seturi de principii fundamentale care ghidează proiectarea și implementarea acestora. Eficiența unor astfel de sisteme de contabilitate de gestiune nu derivă exclusiv din performanța tehnică, ci este mai dependent de alinierea lor la cerințele decizionale și structurale ale instituției de care este utilizat [264], [265].

În acest context, propunem un cadru metodologic adaptat pentru utilizarea de către universitățile din Republica Moldova. Acest cadru metodologic este structurat pe baza a cinci principii fundamentale: *relevanță, flexibilitate, comparabilitate, orientare spre decizie și pragmatism*. Aceste principii derivă dintr-un proces analitic riguros a literaturii de specialitate în domeniul contabilității de gestiune și a recomandărilor instituțiilor profesionale internaționale

[266], [267]. Nu este însă o simplă preluare, ci o contribuție la dezvoltarea unui cadru aplicabil în contextul specific al învățământului superior din Republica Moldova (figura 3.2).



**Fig. 3.2. Principiile cadrului metodologic al contabilității de gestiune**

*Sursa: elaborată de autor*

- 1) *Relevanță* – informațiile produse de sistemul de contabilitate de gestiune trebuie să fie utile și direct aplicabile în procesul decizional la toate nivelurile ierarhice ale instituțiilor. Relevanța este calificată în literatura de specialitate [268] drept un criteriu fundamental al informației contabile, esențial pentru a asigura valoarea adăugată a sistemului în raport cu funcțiile de planificare, control și evaluare a performanței.
- 2) *Flexibilitate* – principiu încadrat în paradigma teoriei contingente (contingency theory), conform căreia eficacitatea unui sistem de control managerial depinde de contextul organizațional în care acesta operează [265]. Un cadru metodologic „general” trebuie să permită adaptări instituționale fără a-și compromite coerența, adică să se adapteze la specificul fiecărei instituții în parte în dependență de profil.
- 3) *Comparabilitate* – asigură un grad rezonabil de standardizare și omogenizare a indicatorilor raportați, esențial pentru procesele de benchmarking și evaluare a eficienței [269], precum și pentru justificarea alocărilor bugetate în raport cu performanța instituțională.
- 4) *Orientare spre decizie* – asigură că întregul flux informațional, de la colectarea datelor până la structurarea rapoartelor, este conceput pentru a sprijini luarea deciziilor în dimensiunea prospectivă (planificare, bugetare), dar și retrospectivă (evaluare, control). Acest principiu se înscrie în definiția generală a contabilității de gestiune ca instrument de



sprijin pentru decidenții interni [96]. Cel mai consacrat în acest sens este Modelul Balanced Scorecard [270].

- 5) *Pragmatism* – presupune o abordare graduală, realistă, care să țină cont de capacitățile tehnologice, umane și financiare ale instituției [266]. Acest principiu este adesea subestimat de cadrul normativ, dar oricum este esențial, îndeosebi în contexte cu resurse limitate. De cele mai multe, în aceste contexte cu resurse limitate, cazul și Republicii Moldova, este relevant de a adopta un model etapizat, de la structuri tehnice simple și evoluează concomitent cu capacitățile instituționale.

Aceste principii fundamentează în mod coerent, justificat teoretic și adaptat practic, dezvoltarea unui sistem al contabilității de gestiune care ar corespunde necesităților și constrângerilor specifice învățământului superior din Republica Moldova și asigură validitatea internă a metodologiei, compatibilitatea cu bunele practici internaționale și cerințele de guvernare academică modernă.

Conceptul elaborării cadrului metodologic al contabilității de gestiune în instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova este reprezentată în anexa 11. Această concepție include principiile, dar și etapele de implementare, care sunt structurate pe niveluri de maturitate instituțională și oferă o perspectivă integrată a modului în care principiile pot ghida tranziția către un sistem complex.

Această tranziție este concepută ca un parcurs coerent și interconectat, cu acțiuni definite la nivel sistemic (ministere, autorități de reglementare) și instituțional (universități) și nici într-un caz nu trebuie implementat ca intervenții izolate. Devierea de la continuitatea procesului prin implementarea doar a unor intervenții izolate va discredita în totalitate acest proces de tranziție.

Propunerile sunt structurate reieșind din bunele practici internaționale, în speță europene, și sunt menite să răspundă punctual deficiențelor sistemice identificate. Această abordare metodologică prioritizează implementarea unui sistem integrat de contabilitate de gestiune care permite atât conformitatea cu legislația europeană, dar și transformarea fundamentală a modului în care instituțiile de învățământ superior înțeleg, monitorizează și optimizează utilizarea resurselor financiare disponibile.

Problema fundamentală care trebuie soluționată prin orice concept metodologic de implementare a contabilității de gestiune, inclusiv cel propus, este depășirea incapacității sistemului de a calcula și înțelege costurile reale ale activităților educaționale și de cercetare. Această informație este esențială pentru deciziile de alocare a resurselor și, în esență, eficientizarea utilizării fondurilor publice. Soluționarea acestei probleme depășește cadrul unui simplu exercițiu contabil și devine un instrument indispensabil pentru (vezi figura 3.3):

- gestionarea eficientă a resurselor – o cunoaștere detaliată a structurii costurilor universitare contribuie atât la eficientizarea procesului de repartizare a resurselor financiare, cât și la orientarea acestora într-un mod justificat către domeniile considerate prioritare.
- fundamentarea reformelor structurale – proiectul „Învățământul Superior din Moldova” (PISM) [271] și tranziția către finanțarea bazată pe performanță necesită o bază solidă de calcul pentru evaluări obiective și alocări echitabile de fonduri.
- consolidarea autonomiei financiare – extinderea autonomiei implică o responsabilitate financiară sporită. Cunoașterea costurilor reale devine esențială pentru un management financiar eficient și transparent.
- stimularea relevanței și competitivității – analiza sistematică a costurilor, corelată cu indicatori de performanță, permite universităților să prioritizeze investițiile în domeniile cu impact maxim economic și social.

#### BENEFICIILE ELABORĂRII ȘI IMPLIMENTĂRII UNEI METODOLOGII DE CALCULAȚIE A COSTURILOR UNIVERSITARE

|                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                           |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>Gestionarea eficientă a resurselor</b></p> <p>Cunoașterea detaliată a costurilor din universitare facilitează atât eficientizarea modului în care sunt repartizate resursele financiare limitate, cât și alocarea lor mai judicioasă către domeniile prioritare.</p> | <p><b>Suportul conceptual pentru reforme</b></p> <p>Proiectul „Învățământul Superior din Moldova” (PISM) și tranziția către finanțarea bazată pe performanță necesită o bază solidă de calcul pentru evaluări obiective și alocări echitabile de fonduri.</p> | <p><b>Consolidarea autonomiei financiare</b></p> <p>Extinderea autonomiei implică o responsabilitate financiară sporită. Cunoașterea costurilor reale devine esențială pentru un management financiar eficient și transparent.</p> | <p><b>Stimularea relevanței și a competitivității</b></p> <p>Analiza sistematică a costurilor, corelată cu indicatori de performanță, permite universităților să prioritizeze investițiile în domeniile cu impact economic și social.</p> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

**Fig. 3.3. Beneficiile unei metodologii de calculație a costurilor în învățământul superior din Republica Moldova**

*Sursa: elaborată de autor*

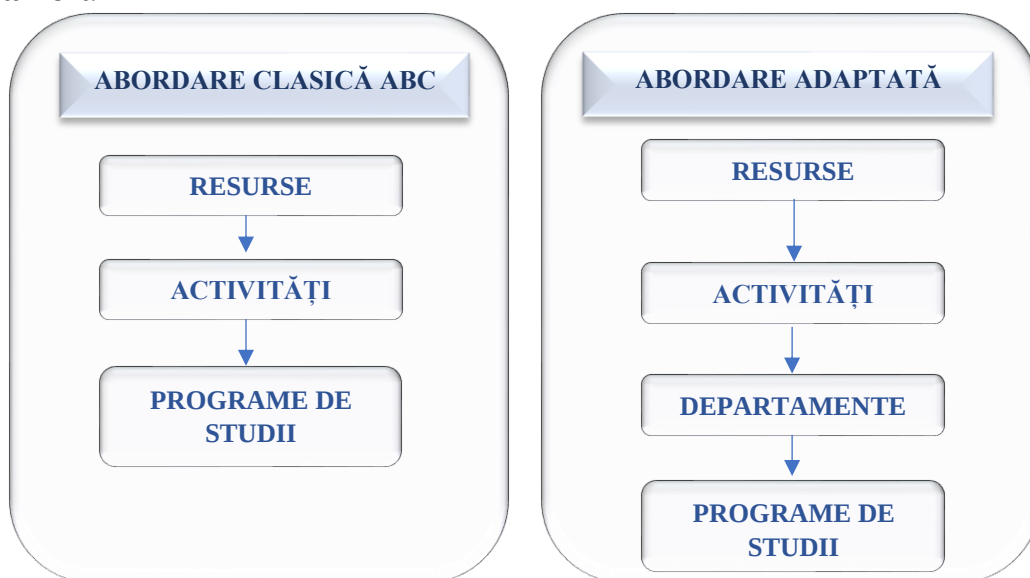
Pilonul esențial în implementarea contabilității de gestiune în instituțiile de învățământ superior este elaborarea metodologiei de calculație a costurilor universitare. În acest sens, propunem un algoritm metodologic preliminar, bazat pe metoda Activity-Based-Costing (ABC), conceput ca un punct de plecare în procesul de standardizare a calculației costurilor universitare. Acest algoritm urmează a fi ulterior dezvoltat, testat și ajustat în funcție de particularitățile fiecărei

instituții, asigurând astfel aplicabilitatea sa practică și relevanța pentru provocările actuale ale sistemului universitar.

Esența metodei ABC constă în aplicarea principiului dual că activitățile consumă resurse, iar obiectele de cost consumă activități. ABC identifică relațiile cauzale între consumul de resurse și activitățile care generează acest consum [272], [273], [274]. Această perspectivă permite o înțelegere a modului în care se formează costurile în procesul educațional și oferă managementului universitar instrumente pentru luarea deciziilor. Succesiunea conceptuală și funcțională a lanțului clasic de alocare urmează fluxul în trei nivele: resursele (personal academic, infrastructură, echipamente, utilități, materiale didactice) alimentează activitățile (predare, cercetare, administrare, evaluare, consiliere studenți), care la rândul lor servesc direct obiectelor de cost finale (programe de studii, proiecte cercetare, alte servicii universitare, etc.).

Implementarea metodei ABC în instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova necesită o abordare adaptată la specificul organizațional național, care presupune că departamentele, de regulă, constituie unități operaționale distincte, responsabile de gestionarea programelor de studii. Astfel, costurile sunt agregate la nivel de departament și distribuite către programele de studii din gestiune.

Figura 3.4 evidențiază adaptarea abordării clasice a metodei ABC pentru specificul structural al instituțiilor din Republica Moldova prin instituirea unui element intermediar de departament.



**Fig. 3.4. Compararea abordării clasice ABC cu modelul adaptat pentru universitățile din Republica Moldova**

*Sursa: adaptare după modelul conceptual ABC, în conformitate cu specificul organizațional al instituțiilor de învățământ superior autohtone (prelucrare proprie).*

Această abordare permite managementului universitar să determine costurile la nivel de departament, utile pentru bugetarea internă și evaluarea performanței departamentelor, dar și costuri per programe de studii, esențiale pentru calcularea taxelor și analizarea viabilității programelor.

Algoritmul propus este suficient de flexibil pentru a permite adaptarea la specificul fiecărei instituții în parte. Esențial este respectarea principiilor fundamentale ale metodei și menținerea consecvenței în aplicarea inductorilor de cost. Algoritmul presupune posibilitatea diferențierii obiectului final al calculației în dependență de necesități. Avem posibilitatea să identificăm costul per student, costul per program de studii și sau costul pe departament/facultate, etc. Pentru Republica Moldova cel mai des utilizat barometru ar fi costul anual per student, care permite în primul rând determinarea nivelului de alocări bugetare, dar și aprobarea mărimii taxelor de studii.

Etapele algoritmului metodologic de calcul al costurilor sunt prezentate în figura 3.5

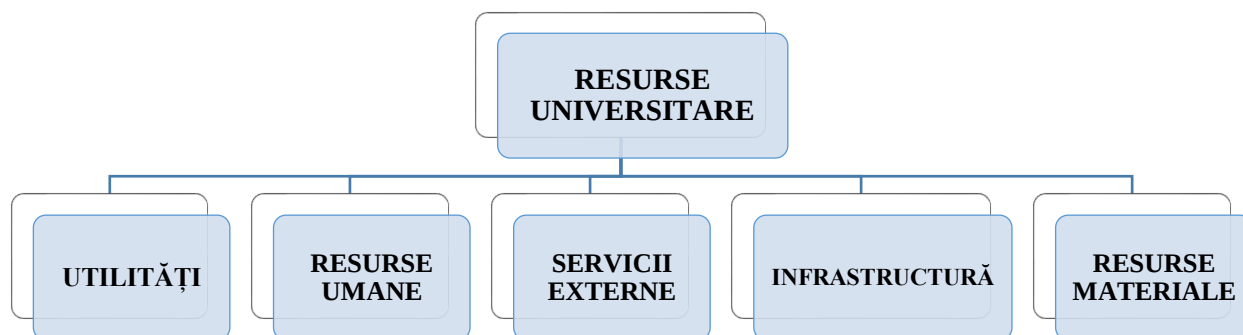
| <b>Etapă</b> | <b>Activitate</b>                                      | <b>Descriere</b>                                                                                                                                           |
|--------------|--------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>1</b>     | <b>Identificarea resurselor</b>                        | Clasificarea resurselor universitare disponibile                                                                                                           |
|              |                                                        | ↓                                                                                                                                                          |
| <b>2</b>     | <b>Identificarea activităților</b>                     | Maparea și gruparea activităților universitare                                                                                                             |
|              |                                                        | ↓                                                                                                                                                          |
| <b>3</b>     | <b>Centre și obiecte de cost</b>                       | Departamente = CENTRE DE COST<br>Programe = OBIECTE DE COST                                                                                                |
|              |                                                        | ↓                                                                                                                                                          |
| <b>4</b>     | <b>Identificarea și definirea inductorilor de cost</b> | <b>Alocare I:</b> Nr. cursuri, structuri admin, ore lab, suprafață, nr. studenți<br><b>Alocare II:</b> Nr. cursuri/dept, nr. studenți/program, ore predare |
|              |                                                        | ↓                                                                                                                                                          |
| <b>5</b>     | <b>Alocarea costurilor în 2 nivele</b>                 | <b>Alocare resurse → activități → departamente</b>                                                                                                         |
|              |                                                        | ↓                                                                                                                                                          |
| <b>6</b>     | <b>Calcularea costurilor efective</b>                  | <b>Departamente → programe → cost/student</b>                                                                                                              |

**Fig. 3.5. Etapele algoritmului metodologic ABC adaptat pentru universitățile din RM**

*Sursa: elaborare proprie, pe baza modelului ABC aplicat contextului organizațional al învățământului superior din RM*

**Identificarea resurselor universitare** presupune catalogarea tuturor resurselor: umane, materiale, infrastructura, etc. Resursele umane includ salariile personalului academic și administrativ, care, de regulă, reprezintă cea mai mare componentă a costurilor de studii. Resursele

materiale cuprind echipamente didactice, consumabile, alte materiale necesare procesului educațional, precum și utilitățile. Infrastructura cuprinde amortizarea clădirilor și echipamentelor. De asemenea resursele pot fi completate cu servicii externalizate (servicii de cleaning, securitate și pază, cazare/cămin, etc.). Structura acestor categorii de resurse este prezentată sintetic în figura 3.6:



**Fig. 3.6. Structura categoriilor de resurse universitare a algoritmului ABC**

*Sursa: elaborată de autor pe baza literaturii de specialitate*

**Identificarea activităților specifice universitare** reiese din misiunile fundamentale ale instituției: educație, cercetare, servicii administrative și activități suport [275], [276], [277], care converg asupra ideii că fiecare activitate consumă resurse în mod specific și justifică, prin urmare, o tratare separată în procesul de alocare a costurilor.

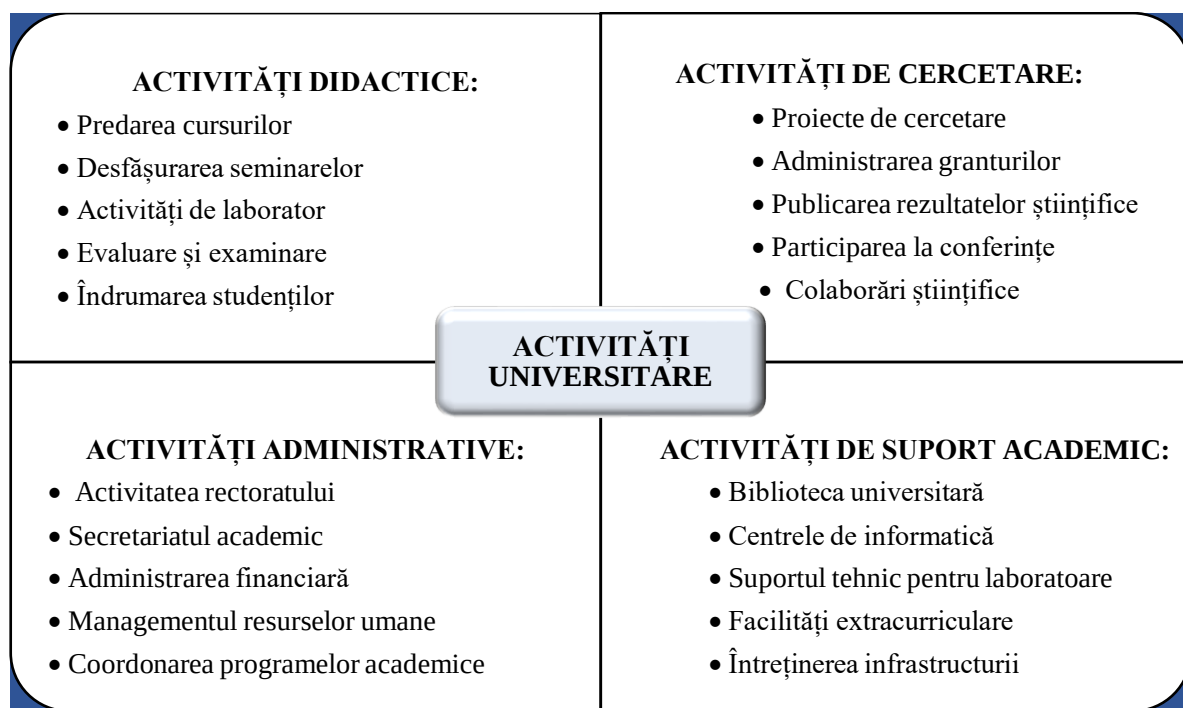
*Activitățile didactice* sunt direct legate de misiunea educațională a instituției: predare, seminare, lecții practice, laboratoare, etc.

*Activitățile de cercetare* cuprind gestionarea și realizarea proiectelor de cercetare, a manifestărilor și publicațiilor științifice, implementarea rezultatelor științifice, administrarea resurselor alocate cercetării, etc.

*Activitățile administrative* asigură activitatea curentă a instituției și includ activitățile de management general (rectorat, secretariat, contabilitate, planificare, întreținere, etc.).

*Activitățile suport academic* susțin procesul educațional și de cercetare și includ biblioteci, suport IT, suport informațional, laboratoare, echipamente, etc.

Categoriile de activități universitare sunt prezentate Figura 3.7



**Fig. 3.7. Structura funcțională a activităților universitare în contextul aplicării metodei ABC**

*Sursa: elaborare proprie, în baza adaptării metodologice la specificul universităților publice din Republica Moldova*

Nivelul de detaliere al activităților trebuie adaptat la capacitatea de colectare a datelor și la structura organizațională a instituției.

*Determinarea centrelor de cost (departamentelor) și a obiectelor de cost.* În contextul structurii universitare din Republica Moldova departamentele, de regulă, se califică drept centre de cost. Costurile sunt acumulate per departament și servesc ca puncte intermediare de agregare a costurilor activităților.

Obiectele de cost desemnează acele componente pentru care se determină costul și care în final constituie produsul instituției. Ca obiect de cost poate fi identificat costul per student, costul per absolvent, costul per program de studii, costul per program de cercetare, etc. în dependență de necesitățile manageriale.

Stabilirea legăturilor între activități, departamente și programe de studii necesită o mapare precisă a fluxurilor de costuri. Costurile activităților specifice, precum predarea disciplinelor, sunt alocate departamentului, ulterior, costurile departamentale sunt distribuite către programele de studii pe baza indicatorilor relevanți – inductori de cost.

*Identificarea inductorilor de cost,* vizează stabilirea factorilor măsurabili care asigură relația cauzală directă între consumul de resurse și activitățile sau obiectele de cost [275]. Aceștia

constituie fundamentul logic al metodei ABC, înlocuind alocările arbitrare cu alocări bazate pe cauze reale de consum [269], [278].

Principiul fundamental al inductorilor de cost constă în măsurarea intensității cu care o activitate sau un obiect de cost consumă o anumită resursă. Cu cât valoarea inductorului este mai mare, cu atât partea alocată din costurile respective va fi mai mare [279].

Inductorii de cost variază în funcție de contextul instituțional și metodologia utilizată [280], [281], care pot fi sistematizați în patru categorii operaționale: inductori bazați pe volum, complexitate, intensitate și infrastructură (vezi tabelul 3.9).

**Tabelul 3.9. Categoriile de inductori de cost aplicabili în învățământul superior**

| <b>Categorie de inductori de cost</b> | <b>Descriere, exemple, sursa</b>                                                                                                                                                                    |
|---------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Inductori bazați pe volum             | Numărul de studenți, numărul de cursuri, orele de predare, numărul de examene; sunt cei mai simpli de măsurat și reflectă consumul proporțional cu volumul activității [282], [275], [24].          |
| 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 [283], [280]. |
| Inductori bazați pe intensitate       | Ore de laborator, cercetare, consiliere individuală; reflectă consumul intensiv de resurse pentru activități specializate [284], [285].                                                             |
| Inductori bazați pe infrastructură    | Suprafața utilizată, numărul de săli și laboratoare; reflectă consumul fix de resurse legate de infrastructură [286], [287], [288].                                                                 |

*Sursa: elaborat de autor pe baza literaturii de specialitate*

Este esențial ca procesul de selecție să se realizeze în mod riguros, în baza a patru criterii fundamentale [289], [290]: *relevanța cauzală, măsurabilitatea, comportamentul costurilor și controlabilitatea*.

Relevanța cauzală presupune că inductorul trebuie să aibă o legătură logică directă cu consumul resursei respective. Măsurabilitatea implică posibilitatea măsurării precise și regulate, fără costuri excesive de colectare a datelor. Comportamentul costurilor necesită ca inductorul să reflecte variația costurilor în mod credibil, iar controlabilitatea presupune capacitatea managementului de a influența inductorul pentru controlul costurilor [268].

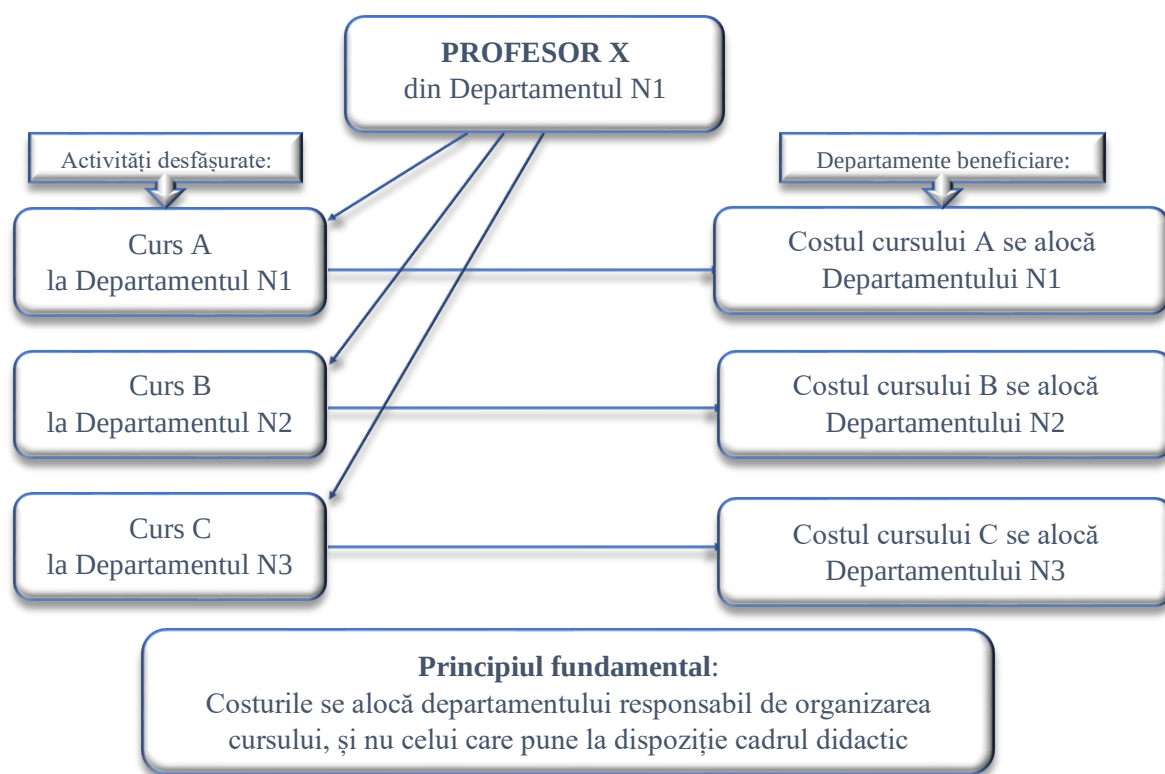
*Aplicarea inductorilor de cost prezintă procesul de alocare a costurilor realizat în două nivele succesive, conform fluxului specific universităților autohtone.*

La *nivelul I de alocare* fiecare categorie de resurse este alocată către activități folosind inductorul de cost cel mai relevant. Per exemplu, pentru salariile cadrelor didactice, cel mai relevant inductor de cost ar fi ponderea numărului de ore per program în sarcina totală a profesorilor. Aplicarea presupune că costul total al remunerării cadrelor didactice să fie distribuit proporțional cu ponderea orelor de predare per program ale fiecărui profesor în raport cu sarcina

sa. Pentru costurile infrastructurii, inductorul de cost relevant ar fi suprafața utilizată, iar pentru serviciile de suport și/sau administrative - numărul de studenți.

La *nivelul II de alocare* costurile activităților, calculate la nivelul anterior, sunt agregate la nivel de centru de cost și ulterior distribuite către obiectele de cost.

Astfel, dacă la nivelul I salariul unui profesor a fost deja repartizat proporțional activităților pe care le desfășoară, la nivelul II, aceste activități sunt alocate centrelor de cost care organizează respectivul proces, neținând cont de departamentul la care este angajat profesorul (vezi figura 3.8)

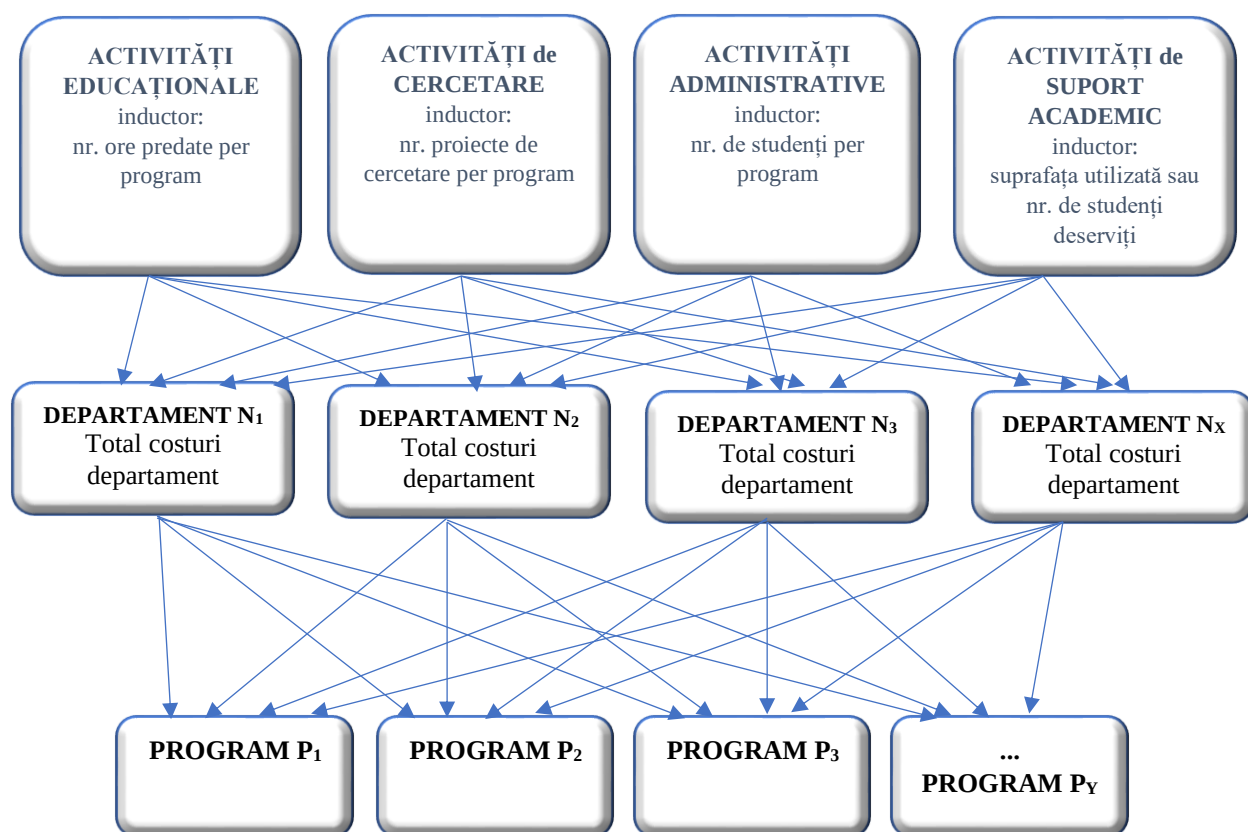


**Fig. 3.8. Alocarea costurilor activităților didactice către departamentele organizatoare**

*Sursa: elaborată de autor, pe baza principiilor metodologiei ABC*

Astfel, costurile asociate activității sunt alocate către departamentele care organizează efectiv activitatea respectivă. Acest mecanism asigură o distribuție echitabilă a costurilor pe baza consumului real de resurse educaționale și permite o evaluare financiară corectă a activității fiecărui program de studii, iar costurile se vor acumula per departament. Costurile acumulate pe centrele de cost se vor distribui utilizând inductori relevanți pentru respectivele obiecte de cost (Figura 3.9). Spre exemplu, pentru costurile de predare, inductorul optim ar fi numărul de ore de predare per program, or, pentru programele de cercetare, inductorul optim ar fi numărul de proiecte de cercetare.





**Fig. 3.9. Distribuirea costurilor departamentului către programele de studii**

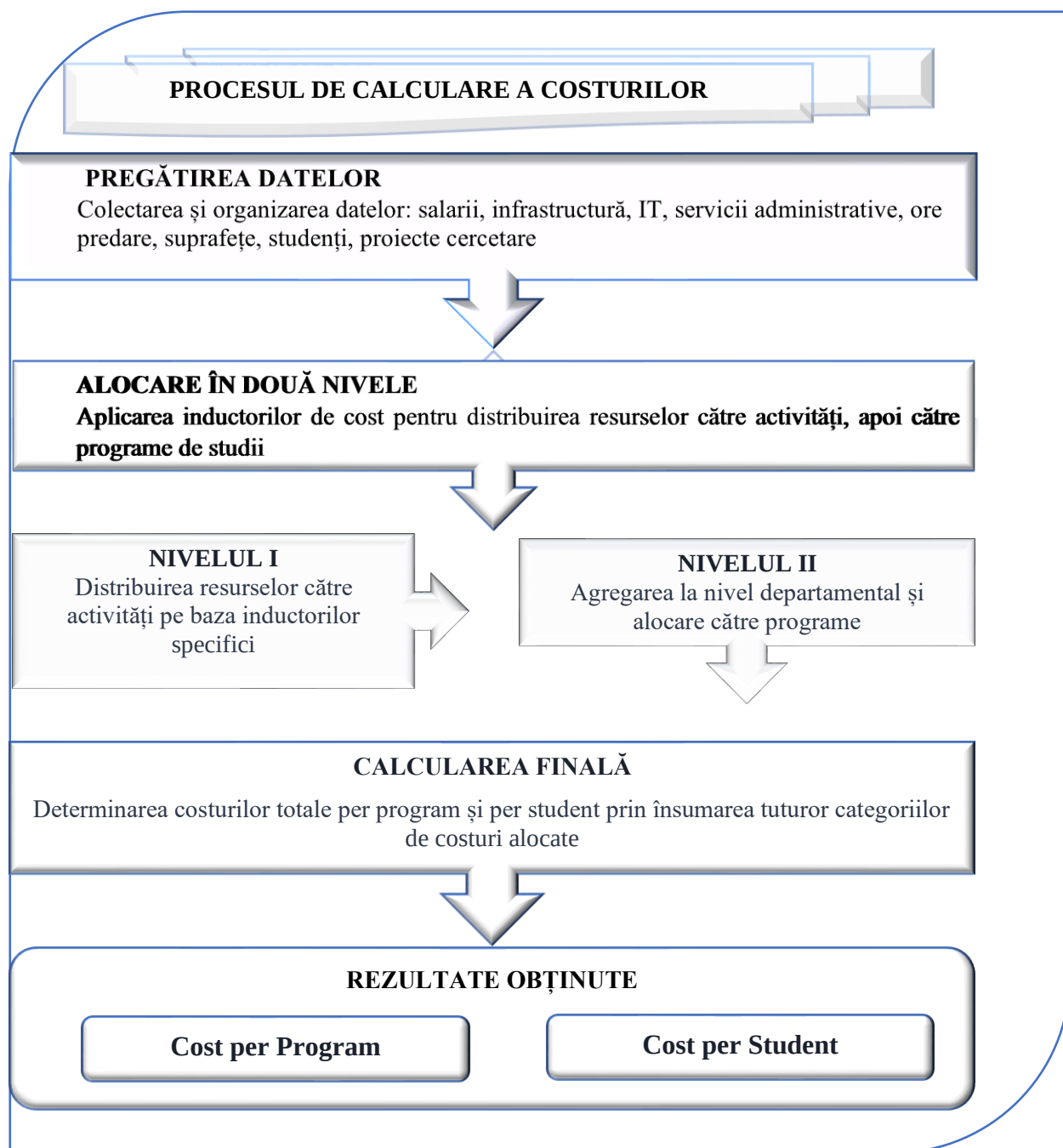
*Sursa: elaborată de autor, pe baza principiilor metodologiei ABC*

Calcularea costurilor efective se realizează în dependență de obiectul de cost prin însumarea tuturor categoriilor de costuri alocate respectivului obiect de cost. pentru fiecare program de studii.

Secvența metodologică a calculului costurilor, de la pregătirea datelor până la obținerea rezultatelor finale, este prezentată schematic în figura 3.10.

Procesul se încheie cu verificarea și validarea rezultatelor prin reconcilierea costurilor totale alocate cu costurile totale ale universității. Se efectuează controale de integritate pentru a se asigura că suma costurilor alocate tuturor obiectelor de cost corespunde cu totalul costurilor per instituție, fără discrepanțe semnificative.

Algoritmul generalizat de calculație a costurilor, constituit pe baza metodei ABC și adaptat contextului universitar din Republica Moldova este prezentat în Anexa 12.



**Fig. 3.10. Procesul de calcul al costurilor universitare conform unui algoritm adaptat după metoda ABC**

*Sursa: elaborată de autor*

Algoritmul conceptual propus ar trebui să dea start printr-un proiect pilot, preferabil acceptat de către una sau mai multe instituții în mod voluntar și nu poate fi realizat fără concursul direct al autorităților reglementatorii, dar și a organizațiilor profesionale din domeniu. Implicarea acestora ar fi necesară, dar nu s-ar reduce la elaborarea actelor normativ-metodologice, acordarea suportului logistic, financiar, etc.

### 3.4. Concluzii la capitolul 3

Rezultatele obținute în acest capitol demonstrează caracterul imperativ al reconfigurării sistemului contabil în instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară. Acest proces reprezintă o precondiție pentru alinierea la rigorile acquis-ului comunitar în domeniul gestiunii finanțelor publice, un pilon fundamental al parcursului de integrare europeană al Republicii Moldova. În această ordine de idei subliniem următoarele:

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

2. 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 dezvoltare a SNCSP. Acest demers este formalizat printr-un plan național de acțiuni, ce va asigura o tranziție structurată și contextualizată. 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 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 și 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.

3. 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 conectat cu sistemul contabil și raportarea financiară. Aplicarea SNCSP va impune prezentarea informațiilor bugetare simultan cu cele contabile, ceea ce ar permite o comparație clară între bugetul aprobat și execuția efectivă. Această transparență este esențială pentru credibilitatea instituției în fața autorităților, finanțatorilor și publicului.

4. 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 și demografic 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 poate fi calculat prin două metode, în funcție de complexitatea analizei dorite: 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.

5. 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 decizii mai bune privind alocarea resurselor, managementul riscurilor și planificarea pe termen lung.

6. 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 atât 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.

7. 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. Modelul este flexibil și oferă un punct de plecare unitar pentru întregul sector, permițând ajustarea și personalizarea ulterioară la particularitățile fiecărei instituții. Modelul propus 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. 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 integrate 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 arată 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 pe 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 universități, 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 universitățile din Moldova să implementeze raportarea de sustenabilitate (ESG), conform noilor norme UE. Aceasta este atât o cerință de conformitate pentru integrarea europeană, cât și o oportunitate strategică de a demonstra valoarea și de a acționa ca un model de guvernare 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 europene și internaționale. 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 bibliotecilor digitale, bunurilor primite



cu drept de proprietate, primite în gestiune economică și/sau capital social. 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 anticipează riscurile de ineficiență a acestora, anticipează 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 SNCSP pentru a soluționa conflictele normative actuale și pentru a asigura coerența și comparabilitatea raportării la nivelul întregului sector 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, trecând de la setul actual de raportări fragmentate la un model de raportare holistică. În acest sens, 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 principal care face posibilă o implementare eficientă și cu valoare adăugată a SNCSP. Acest sistem trebuie să fie proiectat pentru a susține cerințele SNCSP și pentru 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 IPSAS, 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 țări 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 întrucât 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.

## BIBLIOGRAFIE

1. Legea contabilității: nr. 113 din 27.04.2007. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2007, nr. 90-93, art. 329. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=136400&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=136400&lang=ro) [accesat 2023-08-20].
2. ȚURCAN, R.V. și L. BUGAIAN. *Restructurarea, raționalizarea și modernizarea sectorului învățământului superior în Republica Moldova/ Tempus, Proiectul EuniAM*. Chișinău: Cuvîntul-ABC, (Tipogr. „Cavaioli”), 2015. 120 p. ISBN 978-9975-4003-9-8.378(478). Disponibil: [https://www.tbrp.aau.dk/digitalAssets/1164/1164525\\_restructurarea\\_wp4\\_rom.pdf](https://www.tbrp.aau.dk/digitalAssets/1164/1164525_restructurarea_wp4_rom.pdf).
3. Noul raport al Băncii Mondiale scoate în evidență evoluțiile sectorului contabilității și auditului din Republica Moldova [comunicat de presă online]. Chișinău: *Banca Mondială*, 25 septembrie 2013. Disponibil: <https://www.worldbank.org/ro/news/press-release/2013/09/25/new-world-bank-report-points-to-developments-in-moldovas-accounting-and-auditing-environment> [accesat 2023-07-15].
4. Hotărârea Guvernului privind aprobarea Regulamentului cu privire la modul de funcționare a instituțiilor de învățământ superior de stat în condiții de autonomie financiară: nr. 983 din 22.12.2012. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2012, nr. 270-272, art. 1057. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=18842&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=18842&lang=ro) [accesat 2023-08-15].
5. Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova cu privire la aprobarea Metodicii de trecere a Planului de conturi contabile în sistemul bugetar la Planul general de conturi contabile în sectorul corporativ: nr. 28 din 12.02.2019. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2019, nr. 76-85, art. 406. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=113153&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=113153&lang=ro) [accesat 2023-08-20].
6. Legea contabilității și raportării financiare: nr. 287 din 15 decembrie 2017. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2018, nr. 1-6, art. 22. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=125231&lang=ro#](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro#) [accesat 2023-08-22].
7. Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova cu privire la aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate: nr. 118 din 06.08.2013. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2013, nr. 177-181, art. 1224. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=131868&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro) [accesat 2023-08-20].
8. Moldova - Reports on the Observance of Standards and Codes (ROSC) on accounting and auditing: update (English). Washington, DC: *World Bank*, 2013. Disponibil:

- <https://documents1.worldbank.org/curated/en/673581468287739052/pdf/ACS41110ROS C0E0ox0379834B00PUBLIC0.pdf> [accesat 2023-08-20].
9. BIROUL NAȚIONAL DE STATISTICĂ AL REPUBLICII MOLDOVA. Site web. Activitatea instituțiilor de învățământ superior în anul de studii 2023/24. Disponibil: [https://statistica.gov.md/ro/activitatea-institutiilor-de-invatamant-superior-in-anul-de-studii-202324-9454\\_60853.html](https://statistica.gov.md/ro/activitatea-institutiilor-de-invatamant-superior-in-anul-de-studii-202324-9454_60853.html) [accesat 2025-07-07].
  10. BIROUL NAȚIONAL DE STATISTICĂ AL REPUBLICII MOLDOVA. Site web. Activitatea instituțiilor de învățământ superior în anul de studii 2024/25. Disponibil: [https://statistica.gov.md/ro/activitatea-institutiilor-de-invatamant-superior-in-anul-de-studii-9454\\_61586.html](https://statistica.gov.md/ro/activitatea-institutiilor-de-invatamant-superior-in-anul-de-studii-9454_61586.html) [accesat 2025-07-07].
  11. BIROUL NAȚIONAL DE STATISTICĂ AL REPUBLICII MOLDOVA. Instituții de învățământ superior pe forme de proprietate. Disponibil: [https://statbank.statistica.md/PxWeb/pxweb/ro/30%20Statistica%20sociala/30%20Statistica%20sociala\\_07%20INV\\_INV060/INV060500.px/table/tableViewLayout2/?rxid=9a62a0d7-86c4-45da-b7e4-fecc26003802](https://statbank.statistica.md/PxWeb/pxweb/ro/30%20Statistica%20sociala/30%20Statistica%20sociala_07%20INV_INV060/INV060500.px/table/tableViewLayout2/?rxid=9a62a0d7-86c4-45da-b7e4-fecc26003802) [accesat 2025-07-07].
  12. BIROUL NAȚIONAL DE STATISTICĂ. Site web. Studenți în instituțiile de învățământ superior pe domenii generale de studii și cicluri, 2017/18-2024/25. Banca de date statistice. Disponibil: [https://statbank.statistica.md/PxWeb/pxweb/ro/30%20Statistica%20sociala/30%20Statistica%20sociala\\_07%20INV\\_INV060/INV060060.px/?rxid=9a62a0d7-86c4-45da-b7e4-fecc26003802](https://statbank.statistica.md/PxWeb/pxweb/ro/30%20Statistica%20sociala/30%20Statistica%20sociala_07%20INV_INV060/INV060060.px/?rxid=9a62a0d7-86c4-45da-b7e4-fecc26003802) [accesat 2025-07-07].
  13. MINISTERUL FINANTELOR AL REPUBLICII MOLDOVA. Site web. Ce este Bugetul pentru cetățeni? Disponibil: <https://www.mf.gov.md/ro/buget/transparen%C8%9Ba-bugetar%C4%83/bugetul-pentru-cet%C4%83%C8%9Beni> [accesat 2025-07-07].
  14. EUROPEAN UNIVERSITY ASSOCIATION. *Lisbon Declaration*. Brussels: European University Association, 2007. 36 p. ISBN 978-9078997030. Disponibil: <https://www.eua.eu/publications/positions/lisbon-declaration.html> [accesat 2022-05-03].
  15. VOLKWEIN, J. F. Campus autonomy and its relationship to measures of university quality. In: *Journal of Higher Education*. 1986, vol. 57, nr. 5, pp. 510-528. ISSN 1538-4640. Disponibil: <https://doi.org/10.1080/00221546.1986.11778799>.
  16. ESTERMANN, T. and E. BENNETOT PRUVOT. *University Autonomy in Europe III: The Scorecard 2017*. Brussels: European University Association, 2017. 76 p. Disponibil: <https://www.eua.eu/downloads/publications/university%20autonomy%20in%20europe%20iii%20the%20scorecard%202017.pdf> [accesat 2022-05-03].

17. MARGINSON, S. *Higher Education and the Common Good*. Melbourne: Melbourne University Press, 2016. 312 p. ISBN 0522871100, 139780522871104.
18. BALBACHEVSKY, E. and V. KOHTAMÄKI. University, science and the new (and old) academic roles: Inner sources of institutional resilience. *Sociologias*. Online. 2020, vol. 22, nr. 54, pp. 64-86. ISSN 1807-0337. Disponibil: <https://doi.org/10.1590/15174522-99512> .
19. KALASHNIKOVA, S. and I. VLASOVA. Expansion of University Financial Autonomy as an Instrument to Increase the University Social Responsibility. *International Scientific Journal of Universities and Leadership*. Online. 2022, nr. 13, pp. 55–69. ISSN 2520-6702. Disponibil: <https://doi.org/10.31874/2520-6702-2022-13-55-69> .
20. KOHTAMÄKI, V. and M. KAUTONEN. The financial autonomy of universities and the national innovation performance in Europe: Possible linkages in Finland and other European countries. *International Scientific Journal of Universities and Leadership*. Online. 2015, nr. 1, pp. 14-21. ISSN: 2520-6702. Disponibil: <https://ul-journal.org/index.php/journal/article/view/2> .
21. PESHKOPIA, R. Between social tutelage and individual responsibility: Dilemmas of higher education in Eastern Europe. *Policy Futures in Education*. Online. 2014, vol. 12, nr. 4, pp. 542–556. ISSN 1478-2103. Disponibil: <https://doi.org/10.2304/pfie.2014.12.4.542>.
22. 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> .
23. BONACCORSI, A.; C. DARAIO and L. SIMAR. Advanced Indicators of Productivity of Universities. An Application of Robust Nonparametric Methods to Italian Data. *Scientometrics*. Online. 2006, vol. 66, pp. 389 – 410. ISSN: 1588-2861. Disponibil: <https://doi.org/10.1007/s11192-006-0028-x>.
24. JOHNSTONE, D.B; B. ARORA. and W. EXPERTON. *The financing and management of higher education: a status report on worldwide reforms*. Washington, DC: World Bank, 1998. 33 p. Disponibil la: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/941721468741874640/pdf/multi-page.pdf> .
25. MARCUCCI, P. N. and D.B. JOHNSTONE. Tuition fee policies in a comparative perspective: Theoretical and political rationales. *Journal of Higher Education Policy and Management*. Online. 2007, vol. 29, nr. 1, pp. 25-40. ISSN 1469-9508. Disponibil: <https://doi.org/10.1080/13600800600980015> .

26. JOHNSTONE, D.B. Cost sharing in higher education: tuition, financial assistance, and accessibility in a comparative perspective. *Sociologický časopis / Czech Sociological Review*. Online. 2003, vol. 39, nr. 3, pp. 351-374. ISSN 2336-128X. Disponibil: <https://nbn-resolving.org/urn:nbn:de:0168-ssoar-56385>.
27. EUROPEAN COMMISSION; EUROPEAN EDUCATION AND CULTURE EXECUTIVE AGENCY: EURYDICE; DIRECTORATE-GENERAL FOR EDUCATION, YOUTH, SPORT AND CULTURE. *Higher Education Governance in Europe: Policies, Structures, Funding and Academic Staff*. Luxembourg: Eurydice, 2008. 148 p. ISBN 978-92-79-08524-6. Disponibil: <https://doi.org/10.2766/29900> .
28. ESTERMANN, T. and T. NOKKALA. *University autonomy in Europe - I. Exploratory study*. Brussels: European University Association, 2009. 49 p. ISBN: 9789078997160. Disponibil: <https://www.eua.eu/publications/reports/university-autonomy-in-europe-i-exploratory-study.html>
29. ESTERMANN, T.; T. NOKKALA and M. STEINEL. *University Autonomy in Europe II: The Scorecard*. Brussels: European University Association, 2011. 84 p. ISBN 9789078997306. Disponibil: <https://eua.eu/publications/reports/university-autonomy-in-europe-ii-the-scorecard.html>.
30. FERLIE, E.; C. MUSSELIN and G. ANDRESANI. The steering of higher education systems: A public management perspective. *Higher Education*. Online. 2008, vol. 56, nr. 3, pp. 325-348. Disponibil: <https://doi.org/10.1007/s10734-008-9125-5> .
31. NTIM, C.G; T. SOOBAROYEN and M.J. BROAD. Governance structures, voluntary disclosures and public accountability: The case of UK higher education institutions. In: *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. Online. 2017, vol. 30, nr. 1, pp. 65-118. ISSN 0951-3574. Disponibil: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2014-1842> .
32. SHATTOCK, M. Re-balancing modern concepts of university governance. *Higher Education Quarterly*. Online. 2003, vol. 56, nr. 3, pp. 235-244. ISSN 1468-2273. Disponibil: <https://doi.org/10.1111/1468-2273.00215> .
33. SHATTOCK, M. *Managing Good Governance in Higher Education*. 1st ed. Berkshire, England: Open University Press, 2006. 171 p. ISBN 139780335216666.
34. CLARK, B. R. *Sustaining Change in Universities*. 1st Edition. Berkshire: Open University Press, 2004. 232 p. ISBN 978-0335215904.
35. CLARK, B.R. *Creating Entrepreneurial Universities: Organizational Pathways of Transformation*. Issues in Higher Education. Oxford: Pergamon/IAU Press, 1998. 163 p. ISBN 0-08-0433545.

36. CLARK, B.R. The Character of the Entrepreneurial University. *International Higher Education*. Online. 2005, nr. 38, pp. 2-3. ISSN 1084-0613. Disponibil: <https://ejournals.bc.edu/index.php/ihe/article/download/7456/6652/0>.
37. SALMI, J. *The Challenge of Establishing World-Class Universities*. Washington, DC: The World Bank, 2009. 115 p. eISBN: 978-0-8213-7876-2. Disponibil: <https://doi.org/10.1596/978-0-8213-7865-6>.
38. SALMI, J. Excellence Strategies and the Creation of World-Class Universities. In: LIU, N.C., CHENG, Y., WANG, Q., eds. *Matching Visibility and Performance. Global Perspectives on Higher Education*. Rotterdam: SensePublishers, 2016. pp. 13-48. ISBN 978-94-6300-773-3. Disponibil la: [https://doi.org/10.1007/978-94-6300-773-3\\_2](https://doi.org/10.1007/978-94-6300-773-3_2).
39. ALTBACH, P. G. and J. SALMI. *The Road to Academic Excellence: The Making of World-Class Research Universities*. Directions in Development. Washington, DC: World Bank, 2011. 365 p. ISBN 978-0-8213-8805-1. Disponibil: <https://doi.org/10.1596/978-0-8213-8805-1>.
40. HAZELKORN, E. *Rankings and the Reshaping of Higher Education*. 2nd ed. [eBook]. London: Palgrave Macmillan, 2011. 259 p. eBook ISBN 978-0-230-30639-4. Disponibil: <https://doi.org/10.1057/9780230306394>.
41. HAZELKORN, E. Reshaping the world order of higher education: the role and impact of rankings on national and global systems. *Policy Reviews in Higher Education*. Online. 2018, vol. 1, nr. 1, pp. 4-31. ISSN 2332-2950. Disponibil: <https://doi.org/10.1080/23322969.2018.1424562>.
42. 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>.
43. MARGINSON, S. and M. VAN DER WENDE. *Globalisation and Higher Education*. Paris: OECD Publishing, 2007. (OECD Education Working Papers, No. 8). <https://doi.org/10.1787/173831738240>
44. GEUNA, A. and M. PIOLATTO. Research assessment in the UK and Italy: Costly and difficult, but probably worth it (at least for a while). *Research Policy*. Online. 2016, vol. 45, nr. 1, pp. 260-271. ISSN 1873-7625. Disponibil: <https://doi.org/10.1016/j.respol.2015.09.004>.
45. SHATTOCK, M. *Managing successful universities*. 2nd Edition. [Ebook]. Maidenhead: Open University Press, 2010. 250 p. ISBN 978-0-335-23743-2. Disponibil:



[https://books.google.md/books/about/EBOOK\\_Managing\\_Successful\\_Universities.html?id=yxdFBgAAQBAJ&redir\\_esc=y](https://books.google.md/books/about/EBOOK_Managing_Successful_Universities.html?id=yxdFBgAAQBAJ&redir_esc=y) .

46. SHATTOCK, M. Strategic management in European universities in an age of increasing institutional self reliance. *Tertiary Education and Management*. Online. 2000, vol. 6, nr. 2, pp. 93-104. ISSN 1573-1936. Disponibil: <https://doi.org/10.1080/13583883.2000.9967015> .
47. ALTBACH, P.G. *Comparative Higher Education: Knowledge, the University, and Development. Contemporary Studies in Social and Policy Issues in Education*. Westport: Praeger, 1998. 278 p. ISBN 978-1-56750-381-4.
48. ALTBACH, P.G. *Tradition and Transition: The International Imperative in Higher Education*. Rotterdam: Sense Publishers, 2007. 274 p. ISBN 978-90-8790-053-3. ISSN 2214-0859.
49. ALTBACH, P. G. and J. KNIGHT. The Internationalization of Higher Education: Motivations and Realities. *Journal of Studies in International Education*. Online. 2007, vol. 11, nr. 3-4, pp. 290-305. ISSN 1552-7808. Disponibil: <https://doi.org/10.1177/1028315307303542> .
50. MARGINSON, S. and G. RHOADES. Beyond national states, markets, and systems of higher education: A glonacal agency heuristic. *Higher Education*. Online. 2002, nr. 43, p. 281 - 309. ISSN 1573-174X. Disponibil: <https://doi.org/10.1023/A:1014699605875> .
51. FERLIE, E.; C. MUSSELIN and G. ANDRESANI. The steering of higher education systems: a public management perspective. *Higher Education*. Online. 2008, vol. 56, nr. 3, p. 325–348. ISSN 1573-174X. Disponibil: <https://doi.org/10.1007/s10734-008-9125-5> .
52. DE BOER, H.; J. ENDERS and U. SCHIMANK. On the Way towards New Public Management? The Governance of University Systems in England, the Netherlands, Austria, and Germany. In: JANSSEN, Dorothea, ed. *New Forms of Governance in Research Organizations: Disciplinary Approaches, Interfaces and Integration*. Dordrecht: Springer, 2007, pp. 137–152. ISBN 978-1-4020-5830-1.
53. HOOD, C. A . Public Management for All Seasons? *Public Administration*. Online. 1991, vol. 69, nr. 1, pp. 3-19. ISSN 1467-9299. Disponibil: <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x> .
54. POLLITT, C. and G. BOUCKAERT. *Public Management Reform: A Comparative Analysis – Into the Age of Austerity*. 4th ed. Oxford: Oxford University Press, 2017. ISBN 978-0-19-879518-6.

55. DILL, D. Allowing the Market to Rule: The Case of the United States. *Higher Education Quarterly*. 2003, vol. 52, nr. 2, pp. 136–157. ISSN 0951-5224. Disponibil: <https://doi.org/10.1111/1468-2273.00239>.
56. DILL, D. Will Market Competition Assure Academic Quality? An Analysis of the UK and US Experience. In: Westerheijden, D.F.; B. Stensaker and M.J. Rosa (eds) *Quality Assurance In Higher Education. Higher Education Dynamics*. Online. Dordrecht: Springer. 2007, vol 20, pp. 47–72. ISBN 978-1-4020-6012-0. Disponibil: [https://doi.org/10.1007/978-1-4020-6012-0\\_2](https://doi.org/10.1007/978-1-4020-6012-0_2).
57. TEIXEIRA, P.; B. JONGBLOED; D. DILL and A. AMARAL. *Markets in Higher Education. Rhetoric or Reality?* [eBook]. Dordrecht: Springer, 2004. 355 p. ISBN 978-1-4020-2835-9. Disponibil: <https://doi.org/10.1007/1-4020-2835-0>.
58. ESTERMANN, T. and V. KUPRIYANOVA. *Efficiency, Effectiveness and Value for Money: Insights from the UK and other countries*. Brussels: European University Association, 2019. 23 p. Disponibil: <https://www.eua.eu/publications/reports/efficiency-effectiveness-and-value-for-money-insights-from-the-uk-and-other-countries-a-ustream-report.html>.
59. SITNICKI, M.W. Managing financial autonomy of a research university. *e-mentor*. 2018, vol. 1, nr. 73, pp. 86–93. ISSN 1731-6758. Disponibil: <https://doi.org/10.15219/em73.1342>.
60. HUISMAN, J. (ed.) *International Perspectives on the Governance of Higher Education: Alternative Frameworks for Coordination*. 1st ed. [eBook]. New York: Routledge, 2009. 304 p. ISBN 9780203883358. Disponibil: <https://doi.org/10.4324/9780203883358>.
61. FUMASOLI, T. Multi-level Governance in Higher Education Research. In: J. HUISMAN; H. DE BOER; D. DILL and M. SOUTO-OTERO (eds). *The Palgrave International Handbook of Higher Education Policy and Governance*. London: Palgrave Macmillan. 2015, pp. 76–94. Online ISBN 978-1-137-45617-5. Disponibil: [https://doi.org/10.1007/978-1-137-45617-5\\_5](https://doi.org/10.1007/978-1-137-45617-5_5).
62. MICHAVILA, F. and J.M. MARTINEZ. Excellence of universities versus autonomy. *European Review*. Online. 2018, vol. 26, supl. S1, pp. S48–S56. ISSN 1474-0575. Disponibil: <https://doi.org/10.1017/S1062798717000539>.
63. LE, KHANH TUAN. Financial autonomy of universities from the perspective of revenue and expenditure. *International Journal of Management (IJM)*. Online. 2022, vol. 13, nr. 2, pp. 19-31. e-ISSN 0976-6510. Disponibil:

- [https://iaeme.com/MasterAdmin/Journal\\_uploads/IJM/VOLUME\\_13\\_ISSUE\\_2/IJM\\_13\\_02\\_004.pdf](https://iaeme.com/MasterAdmin/Journal_uploads/IJM/VOLUME_13_ISSUE_2/IJM_13_02_004.pdf).
64. JAN, W.S.W. *Will Our Public Universities Have Financial Autonomy?* (Policy IDEAS No. 42) Online. Kuala Lumpur: Institute for Democracy and Economic Affairs (IDEAS), 2017. 22 p. Disponibil: <https://www.ideas.org.my/wp-content/uploads/2021/04/Will-our-public-universities-have-financial-autonomy.pdf>.
  65. DEERING, D. and D.W. LANG. Responsibility Center Budgeting and Management “Lite” in University Finance. *Planning for Higher Education*. Online. 2017, vol. 45, nr. 3, pp. 94-109. ISSN 0736-0983. Disponibil: <https://www.scup.org/resource/responsibility-center-budgeting-and-management-lite-in-university-finance/>.
  66. OROSZ, K. Interconnected dimensions of university autonomy in Europe. In: A. CURAJ; L. DEYLAN; L. VLĂSCEANU and H. WENGLINSKY, eds. *European Higher Education Area: The Impact of Past and Future Policies*. Cham: Springer, 2018, pp. 639–649. Online ISBN 978-3-319-77407-7. Disponibil: [https://doi.org/10.1007/978-3-319-77407-7\\_38](https://doi.org/10.1007/978-3-319-77407-7_38).
  67. JONGBLOED, B.W.A. Marketisation in higher education, Clark’s triangle and the essential ingredients of markets. *Higher Education Quarterly*. Online. 2003, vol. 57, nr. 2, pp. 110–135. ISSN 0951-5224. Disponibil: <https://doi.org/10.1111/1468-2273.00238>.
  68. FERRERO, L.G.P. and S.L.M. SALLES-FILHO. Planning and resource allocation models in research-intensive universities: budget allocation and the search for excellence. *Humanities & Social Sciences Communications*. Online. 2025, vol. 12, art. nr. 482. ISSN 2662-9992. Disponibil: <https://doi.org/10.1057/s41599-025-04778-z>.
  69. PRUVOT, E.B.; T. ESTERMANN and N. POPKHADZE. University Autonomy in Europe IV: The Scorecard 2023. Brussels: European University Association, 2023. 118 p. Disponibil: <https://www.eua.eu/publications/reports/university-autonomy-in-europe-iv-the-scorecard-2023.html>.
  70. KIVISTÖ, J.; J. ELO and M. ULJENS. National funding of higher education from a non-affirmative perspective. In: M. ULJENS and P. YLÄKOSKI, eds. *Multilevel Pedagogical Leadership in Higher Education*. Online. Cham: Springer, 2024, pp. 97–114. (*Educational Governance Research*, vol. 25). ISBN 978-3-031-55116-1. Disponibil: [https://doi.org/10.1007/978-3-031-55116-1\\_4](https://doi.org/10.1007/978-3-031-55116-1_4).
  71. HEATON, S.; D. TEECE and E. AGRONIN. Dynamic capabilities and governance: An empirical investigation of financial performance of the higher education sector. *Strategic Management Journal*. Online. 2022, vol. 44, nr. 2, pp. 520-548. e-ISSN 1097-0266. Disponibil: <https://doi.org/10.1002/smj.3444>.

72. KUPRIYANOVA, V.; E. BENNETOT PRUVOT and T. ESTERMANN. Autonomy, efficiency and effectiveness – opportunities for higher education: a pilot study. In: A. CURAJ; L. DEYLAN; L. VLĂSCEANU and H. WENGLINSKY, eds. *European Higher Education Area: Challenges for a New Decade*. Online. Cham: Springer, 2020, pp. 547–566. ISBN 978-3-030-56316-5. Disponibil: [https://doi.org/10.1007/978-3-030-56316-5\\_27](https://doi.org/10.1007/978-3-030-56316-5_27).
73. KOHTAMÄKI, V. and A. LYYTINEN. Financial autonomy and challenges to being a regionally responsive higher education institution. *Tertiary Education and Management*. Online. 2004, vol. 10, nr. 4, pp. 319–338. e-ISSN 1573-1936. Disponibil: <https://doi.org/10.1080/13583883.2004.9967135>.
74. BARR, A. and S.E. TURNER. Expanding enrollments and contracting state budgets: The effect of the Great Recession on higher education. *The ANNALS of the American Academy of Political and Social Science*. Online. 2013, vol. 650, nr. 1, pp. 168 – 193. e-ISSN 1552-3349. Disponibil: <https://doi.org/10.1177/0002716213500035>.
75. RITZEN, J. University autonomy: Improving educational output. *IZA World of Labor*. Online. 2016, art. 240. ISSN 2054-9571. Disponibil: <https://doi.org/10.15185/izawol.240>.
76. Codul educației al Republicii Moldova: nr. 152, din 17 iulie 2014. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2014, nr. 319–324, art. 634. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=110112&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=110112&lang=ro).
77. EUROPEAN UNIVERSITY ASSOCIATION. University autonomy in Moldova: analytical report and roadmap. Online. Brussels: European University Association, 2015. 40 p. Disponibil: <https://www.eua.eu/images/site1/ATHENA/athena-analysis-and-roadmap-for-moldova.pdf>.
78. ȚURCANU, L.; L. GRIGOROI and S. MIHAILA. Improving the quality of financial-accounting information by strengthening the financial autonomy of universities. *Revista de studii financiare*. Online. 2023, vol. 15, Special Issue (December), pp. 192-204. ISSN 2559-1347. Disponibil: <https://doi.org/10.55654/JFS.2023.SP.25>.
79. HONG, L.T.T. Research on financial autonomy and financial management in public higher education. *International Journal of Business, Economics & Management*. Online. 2023, vol. 6, nr. 2, pp. 112-122. ISSN 2632-9476. Disponibil: <https://doi.org/10.21744/ijbem.v6n2.2126>.
80. AACSB INTERNATIONAL. *Finance and Accounting for Higher Education Administrators: The Information You Need to Be Successful in Non-Financial Roles*.

- Online. Tampa, FL: AACSB, 2022. 12 p. Disponibil: [https://www.aacsb.edu/-/media/documents/events/finance\\_course\\_overview.pdf](https://www.aacsb.edu/-/media/documents/events/finance_course_overview.pdf).
81. DIAMOND, J. *Performance Budgeting — Is Accrual Accounting Required?* IMF Working Paper No. 02/240. Online. Washington, DC: International Monetary Fund, 2002. 31 p. Disponibil: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2002/wp02240.pdf>
  82. POPA, A.N. și A.I. TUȚĂ. Limitele constituționale ale autonomiei universitare. *Juridice.ro*. 2019. Disponibil: <https://www.juridice.ro/660447/limitele-constitutionale-ale-autonomiei-universitare.html>.
  83. KUDIRAT, B.A.; T.O. JEJENIWA and T.O. JEJENIWA. Advancing financial transparency and ethical governance: Innovative cost management and accountability in higher education and industry. *International Journal of Management & Entrepreneurship Research*. Online. 2024, vol. 6, nr. 5, pp. 1533-1546. ISSN 2664-3596. Disponibil: <https://doi.org/10.51594/ijmer.v6i5.1099> .
  84. VASILE, E. și I. CROITORU. Importanța contabilității ca sursă de informații. In: *Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor: conferință științifică internă*, 4 aprilie 2012, Chișinău, Republica Moldova. Chișinău: ASEM, 2012, pp. 59-63. ISBN 978-9975-75-619-8. Disponibil: <http://irek.ase.md/xmlui/handle/123456789.1/214> .
  85. COMISIA EUROPEANĂ. *Eurydice. Finanțarea învățământului superior*. 30 ianuarie 2025. Disponibil: <https://eurydice.eacea.ec.europa.eu/ro/eurypedia/moldova/finantarea-invatamantului-superior> [accesat 2025-05-15].
  86. Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale nr. 181 din 25 iulie 2014. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2014, nr. 223–230, art. 519. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=125237&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125237&lang=ro) [accesat 2025-05-20].
  87. DE BOER, H.F; J. ENDERS and L. LEISYTE. Public sector reform in Dutch higher education: the organizational transformation of the university. *Public Administration*. Online. 2007, vol. 85, nr. 1, pp. 27–46. ISSN 0033-3298. Disponibil: <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.2007.00632.x>.
  88. CURTEA DE CONTURI A REPUBLICII MOLDOVA. Provocările și reformele învățământului superior din Republica Moldova, subiect reflectat în Raportul anual al CCRM. Online. 26.09.2024. Disponibil: [https://ccrm.md/index.php/ro/provocarile-si-reformele-invatamantului-superior-din-republica-moldova-subiect-80\\_93352.html](https://ccrm.md/index.php/ro/provocarile-si-reformele-invatamantului-superior-din-republica-moldova-subiect-80_93352.html) [accesat 2025-05-20].
  89. HUTAIBAT K. and Z. ALHATABAT. Management accounting practices' adoption in UK universities. *Journal of Further and Higher Education*. Online. 2020, vol. 44, nr. 8,

- pp. 1024-1038. e-ISSN 1469-9486. Disponibil: <https://doi.org/10.1080/0309877X.2019.1643457>.
90. BĂDICU G. și S. MIHAILA. Provocările contabile ale dezvoltării durabile a instituțiilor de învățământ superior din Republica Moldova. *Economica*. Online. 2016, vol. 1 (95), pp. 80-91. ISSN 1810-9136. Disponibil: [https://ase.md/files/publicatii/economica/ec\\_2016\\_1.pdf](https://ase.md/files/publicatii/economica/ec_2016_1.pdf)
91. BENABDELKRIM EL FILALI, Y. and M.S. HASSAINATE. The Contribution of Management Control to the Improvement of University Performance. *Journal of North African Research in Business*. Online. 2018. Articol ID 842469. 11 p. ISSN 2469-6730. Disponibil: <https://doi.org/10.5171/2018.842469>.
92. MODELL, 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>.
93. KORDAMENTHA. *Higher Education: A pathway for successful cost reduction*. Melbourne: KordaMentha, 18 September 2020. Disponibil: <https://kordamentha.com/insights/higher-education-successful-cost-reduction> [accesat 2025-05-20].
94. KURNIAWAN, A. Cost management in higher education. In: *Proceedings of the 1st International Conference on Economics, Business, Entrepreneurship, and Finance (ICEBEF 2018)*. Atlantis Press. ISBN 978-94-6252-723-2. ISSN 2352-5428. Disponibil: <https://doi.org/10.2991/icebef-18.2019.4>.
95. DENG, Z. Cost control and analysis in university financial management. *Journal of Modern Business and Economics*. Online. 2024, vol. 1, nr. 1. e-ISSN 3065-2952. Disponibil: <https://doi.org/10.70767/jmbe.v1i1.129>.
96. KAPLAN, R.S. and A.A. ATKINSON. *Advanced Management Accounting*. 3rd ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 1998. 798 p. ISBN 0132622882.
97. ASEM. *Rapoarte financiare. Raportul anual privind controlul intern managerial – anul 2023*. Online. Chișinău: Academia de Studii Economice din Moldova, 2024. Disponibil: [https://ase.md/files/public/Raport\\_managerial\\_2023.pdf](https://ase.md/files/public/Raport_managerial_2023.pdf) [accesat 2025-05-20].
98. UNIUNEA EUROPEANĂ. *EU4Accountability – Empowered Civil Society for Increased Social Accountability in Moldova*. Online. 2022-2024. Disponibil: <https://epd.eu/what-we-do/programmes/eu4accountability/> [accesat 2025-06-02].



99. USM. *Raport de evaluare internă în vederea evaluării externe la nivel instituțional, nr. 01/1236*. Online. Chișinău: Universitatea de Stat din Moldova, 2023. Disponibil: [https://usm.md/wp-content/uploads/Raport-USM\\_ARACIS\\_Ro.semnat.pdf](https://usm.md/wp-content/uploads/Raport-USM_ARACIS_Ro.semnat.pdf) [accesat 2025-05-25].
100. NEXTUP. *Rolul și importanța politicilor contabile*. 11 iulie 2024. Disponibil: <https://nextup.ro/articole/rolul-si-importanta-politicilor-contabile/> [accesat 2024-10-25].
101. STANCIU, M-A. *Optimizarea impactului modelelor de contabilitate în analiza economico-financiară a entităților economice din domeniul construcțiilor pentru măsurarea performanței*. Rezumatul tezei de doctorat. Târgoviște: Universitatea „Valahia” din Târgoviște, 2021. Disponibil: <https://sd.valahia.ro/wp-content/uploads/2021/08/rezumat-ro-si-engl-Stanciu-Mihail-Alin-otp.pdf> [accesat 2025-01-21].
102. 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>
103. ASEM. *Rapoarte financiare*. Online. Chișinău: Academia de Studii Economice din Moldova. Disponibil: <https://ase.md/rapoarte-financiare/> [accesat 2025-07-21].
104. UTM. *Planuri și rapoarte de activitate*. Online. Chișinău: Universitatea Tehnică a Moldovei. Disponibil: <https://utm.md/administratia/raporturi-si-planuri-anuale/> [accesat 2025-07-21].
105. USM. *Buget de venituri și cheltuieli*. Online. Chișinău: Universitatea de Stat din Moldova. Disponibil: [https://usm.md/?page\\_id=31655](https://usm.md/?page_id=31655) [accesat 2025-07-21].
106. USARB. *Situații financiare*. Online. Bălți: Universitatea de Stat „Alecu Russo” din Bălți. Disponibil: <https://usarb.md/situatii-financiare/> [accesat 2025-07-21].
107. UPSC „ION CREANGĂ”. *Rapoarte. Buget de venituri și cheltuieli*. Online. Chișinău: Universitatea Pedagogică de Stat „Ion Creangă”. Disponibil: <https://upsc.md/universitate/rapoarte/buget-de-venituri-si-cheltuieli/> [accesat 2025-07-21].
108. AMTAP. *Venituri și cheltuieli*. Online. Chișinău: Academia de Muzică, Teatru și Arte Plastice. Disponibil: <https://amtap.md/ro/venituri-si-cheltuieli.html> [accesat 2025-07-21].

109. Hotărârea Guvernului nr. 343 din 12 iunie 2020 cu privire la aprobarea Metodologiei de finanțare bugetară a instituțiilor publice de învățământ superior. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2020, nr. 149–153, art. 516. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=121812&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=121812&lang=ro) [accesat 2025-07-01].
110. Ordinul Ministerul Educației și Cercetării al Republicii Moldova cu privire la aprobarea Regulamentului privind constituirea și distribuirea finanțării compensatorii pentru instituțiile publice de învățământ superior care activează în condiții de autonomie financiară: nr. 1726 din 20 decembrie 2024. Online. Disponibil: [https://mecc.gov.md/sites/default/files/ordin\\_regulament\\_finantare\\_compensatorie\\_2025\\_final\\_semnat.pdf](https://mecc.gov.md/sites/default/files/ordin_regulament_finantare_compensatorie_2025_final_semnat.pdf) [accesat 2025-05-02].
111. Ordinul Ministerul Educației și Cercetării al Republicii Moldova cu privire la aprobarea Regulamentului privind constituirea și distribuirea finanțării complementare pentru instituțiile publice de învățământ superior care activează în condiții de autonomie financiară: nr. 32 din 16 ianuarie 2024. Online. Disponibil: [https://mecc.gov.md/sites/default/files/ordin\\_32\\_finantare\\_complementara\\_din\\_16\\_01\\_24.pdf](https://mecc.gov.md/sites/default/files/ordin_32_finantare_complementara_din_16_01_24.pdf) [accesat 2025-05-02].
112. TOMUSK, V. *The Open World and Closed Societies: Essays on Higher Education Policies "in Transition"*. New York: Palgrave Macmillan, 2004. 258 p. ISBN 978-1403965073.
113. BIROUL NAȚIONAL DE STATISTICĂ AL REPUBLICII MOLDOVA. *Depozitarul public al situațiilor financiare*. <https://depozitar.statistica.md/> [accesat 2025-06-21].
114. Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova cu privire la aprobarea Standardului Național de Contabilitate „Capital propriu și datorii”: nr. 118 din 06.08.2013. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2013, nr. 177–181, art. 1224. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=131868&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro) [accesat 2025-07-05].
115. OECD. *Resourcing Higher Education in the Flemish Community of Belgium. Higher Education*. Paris: OECD Publishing, 2021. 195 p. ISBN 978-92-64-92682-0 (pdf). Disponibil: <https://doi.org/10.1787/3f0248ad-en> [accesat 2025-07-05].
116. HUISMAN, J.; H. DE BOER; D. DILL and M. SOUTO-OTERO (eds.). *The Palgrave International Handbook of Higher Education Policy and Governance*. London: Palgrave Macmillan, 2015. 604p. eBook ISBN 978-1-137-45617-5. Disponibil: <https://doi.org/10.1007/978-1-137-45617-5>
117. HUISMAN, J. and F. VAN VUGHT, F. Diversity in European Higher Education: Historical Trends and Current Policies. In: P. MAASSEN and J.P. OLSEN (eds.). *Mapping*



- the Higher Education Landscape. Higher Education Dynamics*, vol. 28. Dordrecht: Springer, 2009, pp. 17–37. Online ISBN 978-90-481-2249-3. Disponibil: [https://doi.org/10.1007/978-90-481-2249-3\\_2](https://doi.org/10.1007/978-90-481-2249-3_2).
118. KWIEK, M. and A. KURKIEWICZ. *The Modernisation of European Universities: Cross-national Academic Perspectives*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2012. 360 p. ISBN 978-3-653-02138-7 (PDF). Disponibil: <https://doi.org/10.3726/978-3-653-02138-7>.
  119. TABAN, E. *Organizarea contabilității în instituțiile de învățământ din Republica Moldova*. Teza de doctor în științe economice. Chișinău, 2009. Disponibil: <http://www.cnaa.md/thesis/13273/>.
  120. 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.
  121. ȚURCANU, L. Accounting problems in higher education institutions with financial autonomy. In: *Simpozion Științific Internațional al Tinerilor Cercetători: Culegere de articole selective*, 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](https://ibn.idsi.md/ro/vizualizare_articol/89930).
  122. 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](https://irek.ase.md/xmlui/bitstream/handle/1234567890/1335/Grigori_L_Turcanu_L_Conference-Proceedings-28-AUGUST-2020.pdf?sequence=1&isAllowed=y).
  123. CORPUL EXPERȚILOR CONTABILI ȘI CONTABILILOR AUTORIZAȚI DIN ROMÂNIA (CECCAR). *Manualul de Reglementări Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public*. Tradus și republicat de: Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România. Ediția 2020, vol. I. Online. ISBN 978-606-580-137-0. Disponibil: <https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2022/03/IPSAS-2020-vol-I.pdf> [accesat 2025-08-04].
  124. Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova cu privire la aprobarea Standardului Național de Contabilitate „Venituri”: nr. 118 din 06.08.2013. *Monitorul*

- Oficial al Republicii Moldova*. 2013, nr. 177–181, art. 1224. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=131868&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro) [accesat 2025-07-05].
125. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 382 din 01.08.2019 cu privire la aprobarea Metodologiei de finanțare a proiectelor din domeniile cercetării și inovării. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2019, nr. 256–259, art. 507. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=115748&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=115748&lang=ro) [accesat 2025-07-08].
126. Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova cu privire la aprobarea Standardului Național de Contabilitate „Prezentarea situațiilor financiare”: nr. 118 din 06.08.2013. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2013, nr. 177–181, art. 1224. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=131868&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro) [accesat 2025-07-05].
127. Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova cu privire la aprobarea Standardului Național de Contabilitate „Creanțe și investiții financiare”: nr. 118 din 06.08.2013. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2013, nr. 177–181, art. 1224. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=131868&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro) [accesat 2025-07-07].
128. Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 151 din 16.12.2024 cu privire la aprobarea unor rapoarte anuale. Online. Disponibil: [https://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/Ordin\\_151\\_16\\_12\\_2024%20%281%29.pdf](https://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/Ordin_151_16_12_2024%20%281%29.pdf) [accesat 2025-07-17].
129. Codul Civil al Republicii Moldova: nr. 1107 din 06.06.2002. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2002, nr. 82–86, art. 661. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=148718&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=148718&lang=ro) [accesat 2025-07-18].
130. GRIGOROI, L. și L. LAZARI. *Bazele teoretice ale contabilității* - Ed. a 3-a, Chișinău: Cartier, 2005. 264 p. ISBN 9975-79-330-4.
131. Hotărârea Curții de Conturi a Republicii Moldova cu privire la Raportul auditului conformității asupra gestionării patrimoniului public și a resurselor financiare de către Universitatea Tehnică a Moldovei în anii 2021–2022: nr. 8 din 13.02.2024. *Curtea de Conturi a Republicii Moldova*. Online. 2024. Disponibil: [https://www.ccrm.md/ro/decision\\_details/1251/hotararea-nr8-din-13-februarie-2024-cu-privire-la-raportul](https://www.ccrm.md/ro/decision_details/1251/hotararea-nr8-din-13-februarie-2024-cu-privire-la-raportul) [accesat 2025-01-11].
132. Hotărârea Guvernului pentru aprobarea Regulamentului cu privire la modul de transmitere a bunurilor proprietate publică: nr. 901 din 31 decembrie 2015. *Monitorul*

- Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2016, nr. 1, art. 2. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=90193&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=90193&lang=ro) [accesat 2025-02-14].
133. Legea nr. 121 din 04.05.2007 privind administrarea și deetatzarea proprietății publice. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2007, nr. 90–93, art. 401. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=145904&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=145904&lang=ro) [accesat 2025-05-12].
134. Legea nr. 29 din 05.04.2018 privind delimitarea proprietății publice. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2018, nr. 142–148, art. 279. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=144637&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=144637&lang=ro) [accesat 2025-05-12].
135. Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova cu privire la aprobarea Planului general de conturi contabile: nr. 119 din 06.08.2013. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2013, nr. 177–181. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=130818&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130818&lang=ro) [accesat 2025-06-13].
136. Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova cu privire la aprobarea Standardului Național de Contabilitate „Imobilizări necorporale și corporale”: nr. 118 din 06.08.2013. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2013, nr. 177–181, art. 1224. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=131868&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro) [accesat 2025-07-09].
137. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova cu privire la aprobarea Regulamentului cu privire la modul de determinare și comercializare a activelor neutilizate: nr. 480 din 28.03.2008. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2008, nr. 69–71, art. 458. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=146961&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=146961&lang=ro) [accesat 2025-07-09].
138. Instrucțiunea Agenției Relații Funciare și Cadastru cu privire la înregistrarea bunurilor imobile și a drepturilor asupra lor: nr. 112 din 22.06.2005. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2005, nr. 142, art. 487. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=139088&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=139088&lang=ro) [accesat 2025-07-09].
139. NEDERIȚA, A. Aspecte practice privind contabilitatea și impozitarea bunurilor deținute în gestiune economică. *Contabilitate și audit*. 2024, vol. 6, nr. 346, pp. 23-29. ISSN 1813-4408.
140. NEDERIȚA, A. Aspecte practice privind contabilitatea și impozitarea bunurilor deținute în gestiune economică (sfârșit, vezi începutul în nr.6/2024). *Contabilitate și audit*. 2024, vol. 347, nr. 07, pp. 25-39. ISSN 1813-4408.
141. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova privind aprobarea Regulamentului privind casarea bunurilor uzate, raportate la mijloacele fixe: nr. 500 din 12.05.1998. *Monitorul*

- Oficial al Republicii Moldova*. Online. 1998, nr. 62–65, art. 607. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=146790&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=146790&lang=ro) [accesat 2025-07-09].
142. INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *IPSAS 31 „Intangible Assets”*. International Federation of Accountants. Disponibil: <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-12/B04-IPSAS-31.pdf> [accesat 2025-07-01].
143. INTELLECTUAL PROPERTY OFFICE. *Guidance. Intellectual Asset Management for Universities*. Online. 2014. Disponibil: <https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5a7d7a7340f0b64a5813f418/ipasset-management.pdf> [accesat 2025-07-15].
144. JOHNSON, R.; M. FOSCI and N. PRIETO. *Effective practice in knowledge exchange: identifying common and transferable practice in knowledge exchange between universities, business and society*. HEFCE, 2016. Disponibil: [https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/ukgwa/20180319121408tf/http://www.hefce.ac.uk/media/HEFCE,2014/Content/Pubs/Independentresearch/2016/Two,reports,on,KE/2016\\_kepractice.pdf](https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/ukgwa/20180319121408tf/http://www.hefce.ac.uk/media/HEFCE,2014/Content/Pubs/Independentresearch/2016/Two,reports,on,KE/2016_kepractice.pdf) [accesat 2025-03-12].
145. OECD. *Turning science into business: patenting and licensing at public research organisations*. Paris: OECD Publishing, 2003. ISBN 92-64-10022-9. Disponibil: <https://doi.org/10.1787/9789264100244-en> [accesat 2025-07-02].
146. NUNES-SILVA, L.; A. MALACARNE; R.F. MACEDO and R. DE-BORTOLI. Generation of intangible assets in higher education institutions. *Scientometrics*. 2019, vol. 121, pp. 957–975. e-ISSN 1588-2861. Disponibil: <https://doi.org/10.1007/s11192-019-03226-5>.
147. COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee – An industrial property rights strategy for Europe*. Brussels, 2008. Document 52008DC0465. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52008DC0465> [accesat 2025-04-02].
148. Lege cu privire la biblioteci: nr. 160 din 20.07.2017. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2017, nr. 301-315, art. 529. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=120694&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120694&lang=ro) [accesat 2025-08-08].
149. Ordinul Ministerului culturii al Republicii Moldova cu privire la aprobarea Regulamentului privind gestionarea colecțiilor de bibliotecă: nr. 196 din 03.10.2022. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2022, nr. 394–400, art. 1377.

- Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=134445&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=134445&lang=ro) [accesat 2025-08-08].
150. WEST, B.P. and G.D. CARNEGIE. Accounting's chaotic margins: financial reporting of the library collections of Australia's public universities, 2002 – 2006. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Online. 2010, vol. 23, nr. 2, pp. 201–228. ISSN 1758-5732. Disponibil: <https://doi.org/10.1108/09513571011023192> [accesat 2025-08-09].
151. CARNEGIE, G.D.; S. SIDAWAY and B. WEST. A chaotic field of practice: financial reporting of the library collections of Australia's public universities, 2007–2011. *Australian Library Journal*. Online. 2013, vol. 62, nr. 4, pp. 195–216. ISSN 2201-4276. Disponibil: <https://doi.org/10.1080/00048623.2013.857444> .
152. Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova cu privire la aprobarea Catalogului mijloacelor fixe și activelor nemateriale pentru autorități/instituții bugetare: nr. 77 din 29.06.2022. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2022, nr. 208-216 art. 808. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=148990&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=148990&lang=ro) [accesat 2025-07-13].
153. DAS, A.K. and B. DUTTA. An introduction to auditing and control of digital library systems. *Annals of Library and Information Studies*. Online. 2004, vol. 51, nr. 3, pp. 99–103. Disponibil: <https://scispace.com/pdf/an-introduction-to-auditing-and-control-of-digital-library-c60ay1hp56.pdf> .
154. TÎRZIMAN, E. *Colecții și biblioteci digitale*. București: Editura Universității din București, 2011. 272 p. ISBN 978-973-737-979-5.
155. ВАСИЛЕНКО, О. Нормативно-методичне забезпечення системи обліку фонду наукової бібліотеки. *Наукові праці Національної бібліотеки України імені В. І. Вернадського*. Online. 2019, nr. 56, pp. 34–52. Disponibil: <https://doi.org/10.15407/np.56.034> .
156. FRAZIER, K. The librarians' dilemma: contemplating the costs of the "Big Deal". *D-Lib Magazine*. Online. 2001, vol. 7, nr. 3. ISSN 1082-9873. Disponibil: <https://www.dlib.org/dlib/march01/frazier/03frazier.html> .
157. POLOCHOW, M. Exploring perpetual access. *The Serials Librarian: From the Printed Page to the Digital Age*. Online. 2021, vol. 20, nr. 1-4, pp. 107–113. ISSN 1541-1095. Disponibil: <https://doi.org/10.1080/0361526X.2021.1883206> .
158. SAGE JOURNALS SUPPORT. What is perpetual access? Online. Disponibil: <https://journalssolutions.sagepub.com/support/solutions/articles/7000086666-what-is-perpetual-access-> [accesat 2025-08-01].

159. CORPUL EXPERTILOR CONTABILI ȘI CONTABILILOR AUTORIZAȚI DIN ROMÂNIA (CECCAR). *Manualul de Reglementări Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public*. Vol. II. Online. București: CECCAR, 2020. ISBN 978-606-580-154-7. Disponibil: <https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2022/03/IPSAS-2020-vol-II.pdf> [accesat 2025-08-04].
160. STRIPE. Accounting: what is perpetual license revenue recognition? A guide for businesses. Online. 19 octombrie 2024. Disponibil: <https://stripe.com/resources/more/what-is-perpetual-license-revenue-recognition-a-guide-for-businesses> [accesat 2025-08-10].
161. Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova cu privire la aprobarea Standardului Național de Contabilitate „Deprecierea activelor”: nr. 118 din 06.08.2013. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2013, nr. 177–181, art. 1224. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=131868&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro) [accesat 2025-07-09].
162. CARTER, S. and Y. TOYOTA-KINDLER. Assessing e-journal post-cancellation access. *Against the Grain*. Online. 2019, nr. 3, pp. 27–29. ISSN 2380-5455. Disponibil: <https://doi.org/10.7771/2380-176X.8412>.
163. BIROUL NAȚIONAL DE STATISTICĂ AL REPUBLICII MOLDOVA. *Depozitarul situațiilor financiare*. Pagină web. Disponibil: <https://depozitar.statistica.md/economic-agent/c8476b84-24b1-41b2-841c-bdf4933316b7> [accesat 2025-07-10].
164. Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova cu privire la aprobarea Planului de conturi contabile în sistemul bugetar și a Normelor metodologice privind evidența contabilă și raportarea financiară în sistemul bugetar: nr. 216 din 28.12.2015. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2015, nr. 377–391, art. 1001. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=116724&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=116724&lang=ro) [accesat 2025-07-10].
165. INDAHSAARI, C. and S.J. RAHARJA. New Public Management (NPM) as an Effort in Governance. *Jurnal Manajemen Pelayanan Publik*. Online. 2020, vol. 3, nr. 2, pp. 73 – 129. ISSN 2581-1878. Disponibil: <https://doi.org/10.24198/jmpp.v3i2.25342>.
166. BROADBENT, J. and J. GUTHRIE. Changes in the Public Sector: a review of recent alternative accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Online. 1992, vol. 5, nr. 2, pp. 3–31. ISSN 0951-3574. Disponibil: <https://doi.org/10.1108/09513579210011835>.
167. 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> .
168. HOOD, C. Contemporary public management: a new global paradigm? *Public Policy and Administration*. Online. 1995, vol. 10, nr. 2, pp. 104–117. ISSN 0952-0767. Disponibil: <https://doi.org/10.1177/095207679501000208> .
169. JACKSON, A. and I. LAPSLEY. The diffusion of accounting practices in the new managerial public sector. *International Journal of Public Sector Management*. Online. 2003, vol. 16, nr. 5, pp. 359–372. ISSN 0951-3558. Disponibil: <https://doi.org/10.1108/09513550310489304> .
170. CRECIUN, A. Perfecționarea sistemului de gestiune financiară în cadrul instituțiilor de învățământ superior. Teza de doctor în științe economice. Chișinău, 2017. Disponibil: [http://www.cnaa.md/files/theses/2017/51862/ala\\_creciun\\_thesis.pdf](http://www.cnaa.md/files/theses/2017/51862/ala_creciun_thesis.pdf) [accesat 2024-12-20].
171. 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](https://mpa.ub.uni-muenchen.de/6690/2/MPRA_paper_6690.pdf) .
172. VALE, J.; J. AMARAL; L. ABRANTES; C. LEAL and R. SILVA. Management Accounting and Control in Higher Education Institutions: A Systematic Literature Review. *Administrative Sciences*. Online. 2022, vol. 12, nr. 1, art. 14. ISSN 2076-3387. Disponibil: <https://doi.org/10.3390/admsci12010014> .
173. 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> .
174. YAKHOU, M. and K. ULSHAFF. Adapting the balanced scorecard and activity-based costing to higher education institutions. *International Journal of Management in Education*. Online. 2012, vol. 6, nr. 3, pp. 258-272. ISSN 2352-3565. Disponibil: <https://doi.org/10.1504/IJMIE.2012.047270> .
175. LAPSLEY, I. New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit?. *Abacus: A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*. Online. 2009, vol. 45, nr. 1, pp. 1-21. ISSN 1467-6281. Disponibil: <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2009.00275.x> .

176. ESTEVES, A.C.P. *Práticas de contabilidade e controlo de gestão em organizações híbridas*. Dissertação de mestrado. Universidade do Minho, 2022. Disponibil: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/79250/1/Ana%20Catarina%20Pereira%20Esteves.pdf> .
177. HOOD, C. The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*. Online. 1995, vol. 20, nr. 2–3, pp. 93–109. ISSN 1873-6289. Disponibil: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0001-W](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W) .
178. VARGHESE, N. V. and M. MARTIN. *Governance reforms in higher education: A study of institutional autonomy in Asian countries*. Paris: UNESCO International Institute for Educational Planning (IIEP), 2011. 141 p. ISBN 978-92-803-1352-0. Disponibil: <https://unesdoc.unesco.org/ark:/48223/pf0000227242> .
179. VARGHESE, N.V. *Higher Education Reforms and Revitalization of the Sector*. *Higher Education Forum* (Hiroshima University). 2012, vol. 9, pp. 45-59. ISSN 2432-9614. Disponibil: [https://hedbib.iau-aiu.net/pdf/HE\\_Reforms\\_and\\_Revitalization\\_of\\_the\\_Sector\\_2012.pdf](https://hedbib.iau-aiu.net/pdf/HE_Reforms_and_Revitalization_of_the_Sector_2012.pdf) .
180. MAMONTOVA, N.A. and A.F. NOVAK. Management accounting of Higher education institution: implementation stages and realization features. *Economics, Entrepreneurship, Management*. Online. 2015, vol. 2, nr. 2, pp. 39–44. e-ISSN 2413-7634. Disponibil: [https://eem.com.ua/web/uploads/pdf/EEM\\_T2\\_N2\\_2015-41-46.pdf](https://eem.com.ua/web/uploads/pdf/EEM_T2_N2_2015-41-46.pdf) .
181. OSTERBURG, J. *Nonprofit Accounting: An Overview & How to Get Started*. Jitasa Nonprofit Blog. Postare pe blog. 12 februarie 2025. Disponibil: [https://www.jitasagroup.com/jitasa\\_nonprofit\\_blog/nonprofit-accounting/](https://www.jitasagroup.com/jitasa_nonprofit_blog/nonprofit-accounting/) [accesat 2025-08-10].
182. YOUR PART-TIME CONTROLLER, LLC. *Nonprofit Accounting: What Charitable Orgs Need to Know*. Postare pe blog. 12 august 2025. Disponibil la: <https://www.yptc.com/nonprofit-accounting/> [accesat 2025-08-15].
183. BORGES, P.; M.d.C. ALVES and R. SILVA. Difficulties in the Application of Accounting and Management Control in Higher Education Institutions in Portugal. *Journal of Risk and Financial Management*. Online. 2025, vol. 18, nr. 6: 337. ISSN 1911-8074. Disponibil: <https://doi.org/10.3390/jrfm18060337> .
184. ȚURCANU, L. Autonomia financiară și calitatea educației: corelații și impacturi. In: *Învățământul superior contabil: provocări și soluții: colocviu științific cu participare internațională „În memoriam profesorului Viorel Țurcanu”*, ediția a II-a, 17 noiembrie



- 2023, Chișinău. Culegere de teze științifice. Chișinău: SEP ASEM, 2023, pp. 59–61. ISBN 978-9975-167-32-1. Disponibil: <https://doi.org/10.53486/isc2023.20> .
185. 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> .
186. CURTEA DE CONTURI A REPUBLICII MOLDOVA. *Raportul Curții de Conturi asupra administrării și întrebuințării resurselor financiare publice și patrimoniului public în anul 2023*. Chișinău: Curtea de Conturi a Republicii Moldova, 2023. Disponibil la: [https://www.ccrm.md/ro/raportul-curtii-de-conturi-asupra-administrarii-si-intrebuintarii-resurselor-88\\_93349.html](https://www.ccrm.md/ro/raportul-curtii-de-conturi-asupra-administrarii-si-intrebuintarii-resurselor-88_93349.html) [accesat 2025-03-15].
187. 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> .
188. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova privind aprobarea Metodologiei de finanțare bugetară a instituțiilor publice de învățământ superior: nr. 343 din 10 iunie 2020. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2020, nr. 149-151 art. 468. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=143699&lang=ro#](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=143699&lang=ro#) [accesat 2025-03-15].
189. Hotărârea Curții de Conturi a Republicii Moldova nr. 49 din 5 septembrie 2024 cu privire la Raportul de audit al conformității asupra utilizării resurselor financiare de către Ministerul Educației și Cercetării pentru implementarea unor programe finanțate din bugetul de stat în anul 2023. Chișinău: Curtea de Conturi a Republicii Moldova, 2024. Disponibil la: [https://www.ccrm.md/ro/decision\\_details/1278/hotararea-nr-49-din-5-septembrie-2024-cu-privire-la](https://www.ccrm.md/ro/decision_details/1278/hotararea-nr-49-din-5-septembrie-2024-cu-privire-la) [accesat 2025-03-18].
190. UEFISCDI. *Raportul studiului privind cheltuielile actuale și costurile reale în învățământul superior*. București: UEFISCDI, decembrie 2022. 141 p. Disponibil la: [https://pocu-intl.uefiscdi.ro/images/Rezultate/A4.3.3\\_RT16\\_Studiu\\_cheltuieli\\_IS-final-dec2022.pdf](https://pocu-intl.uefiscdi.ro/images/Rezultate/A4.3.3_RT16_Studiu_cheltuieli_IS-final-dec2022.pdf) [accesat 2025-04-12].
191. ESTERMANN, T. and A.L. CLAEYS-KULIK. *Financially Sustainable Universities – Towards Full Costing: Progress and Practice*. Brussels: European University Association,

- 22            ianuarie            2013.            ISBN            978-9078997-26-6.            Disponibil: <https://www.eua.eu/publications/reports/financially-sustainable-universities-towards-full-costing-progress-and-practice.html> [accesat 2025-04-12].
192. TRAC/ UK Research and Innovation. *A Quick Guide to Transparent Approach to Costing (TRAC)*. Pagină web. Disponibil la: <https://www.trac.ac.uk/> [accesat 2025-04-12].
193. PASCHIA (DINCĂ), L. *Contabilitatea managerială – pârghe 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](http://doctorate.uab.ro/upload/50_842_rezumat_paschialiliana-ro_.pdf) [accesat 2024-09-12].
194. FYLE. *A Complete Guide to Nonprofit Accounting*. Postare pe blog, 16 iunie 2025. Disponibil: <https://www.fylehq.com/blog/nonprofit-accounting> [accesat 2025-06-20].
195. FINALLY. *Nonprofit Accounting: Essential Principles and Best Practices*. Postare pe blog, 2025. Disponibil: <https://finally.com/blog/accounting/nonprofit-accounting/> [accesat 2025-07-20].
196. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova cu privire la aprobarea Strategiei de dezvoltare a managementului finanțelor publice pentru anii 2023–2030: nr. 71 din 22 februarie 2023. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online, 2023, nr. 75–78, art. 148. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=135819&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=135819&lang=ro) [accesat 2024-08-25].
197. EUROPEAN COMMISSION: Directorate-General for Budget. *Integrated financial and accountability reporting - Overview - Financial year 2022*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2023. ISBN 978-92-68-04032-4 (PDF). Disponibil: <https://doi.org/10.2761/16266> .
198. EUROPEAN COMMISSION. *Annual accounts and reports*. Pagină web. Disponibil: [https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/eu-budget/how-it-works/annual-lifecycle/assessment/annual-accounts-and-reports\\_en](https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/eu-budget/how-it-works/annual-lifecycle/assessment/annual-accounts-and-reports_en) [accesat 2025-07-25].
199. OECD/ IFAC. *Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries*. Paris: OECD Publishing, 2017. ISBN 978-92-64-27057-2 (PDF). Disponibil: <https://doi.org/10.1787/9789264270572-en> .
200. UNIUNEA EUROPEANĂ. *Directiva 2011/85/UE a Consiliului din 8 noiembrie 2011 privind cerințele pentru cadrele bugetare ale statelor membre*. *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* [Online]. 23 noiembrie 2011, L 306/41. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0085> .

201. ȚURCAN, R.V. și L. BUGAIAN (eds.). *Autonomia instituțională universitară în Republica Moldova*. Chișinău: Cuvîntul-ABC, 2014. 216 p. ISBN 978-9975-4496-9-4. Disponibil:  
[https://www.tbrp.aau.dk/digitalAssets/1270/1270921\\_euniam\\_wp2\\_university\\_autonomy\\_moldova\\_ro\\_2013.pdf](https://www.tbrp.aau.dk/digitalAssets/1270/1270921_euniam_wp2_university_autonomy_moldova_ro_2013.pdf) .
202. ACCA. *Technical articles and topic explainers: The Conceptual Framework for Financial Reporting*. Pagină web. Disponibil:  
<https://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/strategic-business-reporting/technical-articles/conceptual-framework.html> [accesat 2025-07-30].
203. HOSSU, P. H. Universitatea „lunii reale”: epicentru de inovație în societate și de formare a competențelor profesionale. *Revista Transilvană de Științe Administrative*. Online. 2024, nr. 1(53), pp. 45–56. ISSN 2247-8329. Disponibil:  
<https://rtsa.ro/rtsa/index.php/rtsa/article/download/640/637> .
204. CHIRICĂ, O. și B. PUȘCAȘ. Diversificarea surselor de venit la nivelul bugetelor instituțiilor publice de învățământ superior. *Audit Financiar*. Online. 2018, vol. XVI, nr. 1 (49), pp. 63–71. ISSN 1844-8801. Disponibil la:  
[http://revista.cafr.ro/temp/Articol\\_9569.pdf](http://revista.cafr.ro/temp/Articol_9569.pdf) .
205. ICAEW. *IPSAS vs IFRS – what is the most suitable accounting framework for the public sector?* Pagină web. 5 septembrie 2023. Disponibil:  
<https://www.icaew.com/technical/public-sector/public-sector-financial-reporting/financial-reporting-insights-listing/ipsas-vs-ifrs-what-is-the-most-suitable-accounting-framework-for-the-public-sector> [accesat 2025-07-30].
206. IFAC/ IPSASB. *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. New York: International Federation of Accountants, 2023. Disponibil: [https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-12/IPSASB-Public-Sector-Conceptual-Framework\\_2023%20-%20Updated%2012-19-23\\_Secure.pdf](https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-12/IPSASB-Public-Sector-Conceptual-Framework_2023%20-%20Updated%2012-19-23_Secure.pdf) .
207. EUROSTAT. *EPSAS Conceptual Framework*. Luxembourg: European Commission, 2023. Disponibil: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/9101903/18642857/epsas-conceptual-framework-revised.pdf/781a924c-642a-5cba-1e32-185bf882eb52> .
208. IFAC/ CIPFA. *Public Sector Financial Accountability Index: 2021 Status Report*. New York/London: International Federation of Accountants; Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, 2021. ISBN 978-1-60815-463-0. Disponibil:

- <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index-2020> .
209. DELOITTE. *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*. Pagină web. Disponibil la: <https://www.iasplus.com/en/resources/global-organisations/ipsasb> [accesat 2025-07-29].
210. MUKUNYADZE, E. *International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) vs International Financial Reporting Standards (IFRS)*. Prezentare (PowerPoint). 1.09.2016. Institute of Chartered Accountants of Zimbabwe. Disponibil: <https://icaz.org.zw/common/Uploaded%20files/iMISDocs/pstfcaa.pdf> [accesat 2025-01-29].
211. Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova privind aprobarea Conceptului și Planului de acțiuni pentru elaborarea Standardelor Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public: nr. 159 din 27.12.2016. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2017, nr. 50 - 59, art. 202. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=146419&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=146419&lang=ro) [accesat 2024-12-23].
212. BEȘTELIU, N.-E. Studiu privind posibilitățile de extindere a aplicării standardelor internaționale pentru sectorul public (IPSAS) în contabilitatea publică din România și din Ministerul Apărării Naționale. *Buletinul Universității Naționale de Apărare „Carol I”* . Online. 2021, vol. 10, nr. 3, pp. 63–77. ISSN 2065-8281. Disponibil: <https://doi.org/10.53477/2065-8281-21-24> .
213. DRĂGUȘIN C.P. Management financiar-contabil în instituțiile publice de educației academice. București: Editura Economică, 2016. ISBN 978-973-709-774-3.
214. INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IPSASB). IPSAS 45, Property, Plant, and Equipment. Online. Disponibil la: [https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-05/IPSAS-45-Property-Plant-Equipment\\_1.pdf](https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-05/IPSAS-45-Property-Plant-Equipment_1.pdf) [accesat 2025-06-23].
215. INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IPSASB). IPSAS 31, Intangible Assets. Online. Disponibil la: [https://www.ifac.org/flysystem/azure-private/publications/files/B7%20IPSAS\\_31.pdf](https://www.ifac.org/flysystem/azure-private/publications/files/B7%20IPSAS_31.pdf) [accesat 2025-06-23].
216. INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IPSASB). IPSAS 21, Impairment of Non-Cash-Generating Assets. Online. Disponibil: <https://www.ifac.org/flysystem/azure-private/publications/files/ipsas-21-impairment-of-no-1.pdf> [accesat 2025-06-25].

217. INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IPSASB). IPSAS 47, Revenue. Online. Disponibil la: <https://www.ipsasb.org/publications/ipsas-47-revenue> [accesat 2025-06-26].
218. INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IPSASB). IPSAS 24, Presentation of Budget Information in Financial Statements. Online. Disponibil: [https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2025-04/A33\\_IPSAS\\_24.pdf](https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2025-04/A33_IPSAS_24.pdf) [accesat 2025-06-26].
219. COHEN, S.; F. MANES ROSSI and I. BRUSCA. Public sector accounting harmonization in the European Union through the lens of the garbage can model. *Financial Accountability & Management* [Online]. 2023, vol. 39, nr. 3, pp. 471–492. ISSN 1468-0408. Disponibil: <https://doi.org/10.1111/faam.12348> .
220. BRUSCA, I.; E. CAPERCHIONE; S. COHEN and F. MANES ROSSI. *Public Sector Accounting and Auditing in Europe*. London: Palgrave Macmillan, 2016. 258 p. ISBN 978-1-137-46133-9.
221. EUROPEAN COMMISSION. *Proposal for a Council recommendation on a European quality assurance and recognition system in higher education (COM(2024) 144 final)*. Brussels: Publications Office of the European Union, 2024. Disponibil la: <https://education.ec.europa.eu/sites/default/files/2024-03/Proposal%20for%20a%20Council%20Recommendation%20on%20a%20European%20Quality%20Assurance%20and%20Recognition%20System%20in%20Higher%20Education.pdf> [accesat 2025-07-21].
222. ADAMS, C.A. *The Sustainable Development Goals, integrated thinking and the integrated report*. London/Edinburgh: IIRC/ ICAS, 2017. ISBN 978-1-909883-41-3. Disponibil: <https://doi.org/10.25916/sut.26245565.v1> .
223. GATTI, M.; M.S. CHIUCCHI and M. MONTEMARI. Management control systems and integrated reporting: which relationships? The case of the Azienda Ospedaliero Universitaria Ospedali Riuniti Ancona. *International Journal of Business and Management* . Online. 2018, vol. 13, nr. 9, pp. 169–183. ISSN 1833-3850. Disponibil: <https://doi.org/10.5539/ijbm.v13n9p169> .
224. SALVI, A.; F. VITOLLA; A. GIAKOUMELOU; N. RAIMO and M. RUBINO. Intellectual capital disclosure in integrated reports: The effect on firm value. *Technological Forecasting and Social Change*. Online. 2020, vol. 160, art. 120228. ISSN 1873-5509. Disponibil: <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2020.120228> .

225. RIMMEL, G. Human Capital Disclosures in Swedish State-Owned Enterprises – a comparison of Integrated Reporting versus Traditional Reporting. In: ARVIDSSON, S. (ed.). *Challenges in Managing Sustainable Business*. Cham: Springer, 2019, pp. 55–75. ISBN 978-3-319-93265-1.
226. NAHAPIET, J. and S. GHOSHAL. Social Capital, Intellectual Capital, and the Organizational Advantage. *The Academy of Management Review*. Online. 1998, vol. 23, nr. 2, pp. 242–266. ISSN 0363-7425. Disponibil: <https://doi.org/10.2307/259373>.
227. SHANMUGAM, J.K. and D.A. JAYAKANTHAN. A critical review on the trend of Integrated Reporting Capitals. *East Asian Journal of Multidisciplinary Research*. Online. 2023, vol. 2, nr. 5, pp. 1913 - 1932. ISSN 2828-1519. Disponibil: <https://doi.org/10.55927/eajmr.v2i5.3706>.
228. PIGATTO, G.; L. CINQUINI; A. TENUCCI and J. DUMAY. Disclosing value creation in integrated reports according to the six capitals: a holistic approach for a holistic instrument. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. Online. 2023, vol. 14, nr. 7, pp. 90 - 123. ISSN 2040-803X. Disponibil: <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-11-2021-0493>.
229. EUROPEAN UNION. Directiva 2014/95/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 octombrie 2014 de modificare a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește prezentarea de informații nefinanciare și de informații privind diversitatea de către anumite întreprinderi și grupuri mari. *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene*. Online. 2014, L 330, pp. 1 - 9. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095> [accesat 2025-06-28].
230. PARLAMENTUL EUROPEAN/ CONSILIUL UNIUNII EUROPENE. Regulamentul (UE) 2020/852 al Parlamentului European și al Consiliului din 18 iunie 2020 privind instituirea unui cadru care să faciliteze investițiile durabile și de modificare a Regulamentului (UE) 2019/2088. *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* [Online]. 2020, L 198, pp. 13 - 43. Disponibil la: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/ALL/?uri=CELEX:32020R0852> [accesat 2025-06-29].
231. BIROUL NAȚIONAL DE STATISTICĂ AL REPUBLICII MOLDOVA. *Obiectivele de Dezvoltare Durabilă*. Disponibil: <https://statistica.gov.md/ro/obiectivele-de-dezvoltare-durabila-183.html> [accesat 2025-08-12].
232. UNITED NATIONS GENERAL ASSEMBLY. Resolution A/RES/70/1. *Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development*. Online. New York: United Nations, 2015. Disponibil: <https://sdgs.un.org/2030agenda> [accesat 2025-07-10].



233. GLOBAL REPORTING INITIATIVE. *GRI Standards*. Online. Disponibil: <https://www.globalreporting.org/standards/> [accesat 2025-07-11].
234. IFRS FOUNDATION. *Sustainability Accounting Standards Board (SASB)*. Online. IFRS Foundation. Disponibil: <https://sasb.ifrs.org/> [accesat 2025-07-11].
235. FINANCIAL STABILITY BOARD. *Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD)*. Online. Disponibil: <https://www.fsb-tcfd.org/> [accesat 2025-07-11].
236. VASILESCU, D. and J. MIDONI. *The future of higher education in Moldova: a look into students' perceptions*. 2019. Online. Disponibil: <https://www.undp.org/publications/future-higher-education-moldova>
237. Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova cu privire la aprobarea Standardului Național de Contabilitate „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”: nr. 118 din 06.08.2013. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2013, nr. 177–181, art. 1224. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=131868&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro) [accesat 2025-07-09].
238. NEDERIȚA, A. Particularitățile formării politicilor contabile ale entităților pe anul 2021. *Contabilitate și audit*. 2020, nr. 12, pp. 81-94. ISBN 977-1813-440-80-2.
239. FRECĂUȚEANU, A. și A. CHIȘLARU. Model de politici contabile în agricultură. *Contabilitate și audit*. 2020, nr. 10. ISBN 977-1813-440-80-2.
240. ȘOIMU, S.; G. BĂDICU și M. SOCOLIUC. Relevanța calității politicilor contabile în misiunea de audit și impactul acestora asupra competitivității entităților. In: *Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători* [online]: culegere de articole științifice: conferință științifică internațională, 12–13 martie 2020. Ediția a 4-a. Chișinău: ASEM, 2020, pp. 87-98. ISBN 978-9975-75-981-6. Disponibil: <https://irek.ase.md/xmlui/handle/1234567890/597> .
241. SORICI (ZLATI), M.-L. *Analiza și evaluarea pachetului de politici contabile prin metode și proceduri statistice*. Teza de doctor în științe economice. Chișinău, 2022. Disponibil: [http://www.cnaa.md/files/theses/2023/58994/monica\\_zlati\\_thesis.pdf](http://www.cnaa.md/files/theses/2023/58994/monica_zlati_thesis.pdf) [accesat 2025-02-21].
242. GRIGOROI, L. Opțiuni și politici contabile privind combinările de întreprinderi. *Analele Științifice ale Academiei de Studii Economice din Moldova*. 2013, nr. 11, pp. 156-162. ISSN 1857-1433. Disponibil: [https://ibn.idsi.md/ro/vizualizare\\_articol/22695](https://ibn.idsi.md/ro/vizualizare_articol/22695) .
243. CUȘMĂUNSA, R. Politici contabile. Transfer de practici de la profesioniști. Conținutul și rolul politicilor contabile. *Monitorul Fiscal FISC.md*. Online. 2016. ISSN 1857-3991.

- Disponibil: [https://monitorul.fisc.md/practice\\_accounts/politici-contabile-transfer-de-practici-de-la-profesionisti-coninutul-i-rolul-politicilor-contabile.html/](https://monitorul.fisc.md/practice_accounts/politici-contabile-transfer-de-practici-de-la-profesionisti-coninutul-i-rolul-politicilor-contabile.html/).
244. BĂDICU G. și S. MIHAILA. Politici contabile: principii de bază și caracteristici calitative ale informațiilor. *Economica*. Online. 2014, nr. 4 (90), pp. 80-86. Disponibil: [https://ase.md/files/publicatii/economica/ec\\_2014\\_4.pdf](https://ase.md/files/publicatii/economica/ec_2014_4.pdf).
245. FOALEA, L. și V. PANUȘ. Elaborarea, prezentarea și publicarea politicilor contabile ale entităților din sectorul corporativ. Aspecte practice. *Monitorul Fiscal FISC.md*. Online. 2021. ISSN 1857-3991. Disponibil: [https://monitorul.fisc.md/practice\\_accounts/elaborarea-prezentarea-si-publicarea-politicilor-contabile-ale-entitatilor-din-sectorul-corporativ-aspecte-practice.html/](https://monitorul.fisc.md/practice_accounts/elaborarea-prezentarea-si-publicarea-politicilor-contabile-ale-entitatilor-din-sectorul-corporativ-aspecte-practice.html/)
246. Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova privind aprobarea Ghidului metodologic de întocmire a situațiilor financiare: nr. 154 din 19.12.2020. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2020, nr. 360-371 art. 1389. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=125483&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125483&lang=ro) [accesat 2025-02-21].
247. ȚURCANU, L. și GRIGOROI, L. 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>.
248. DEXONLINE. Dicționare ale limbii române. Online. ©2004–2024. Disponibil: <https://dexonline.ro/> [accesat 2025-02-21].
249. ЗАЛЫШКИНА, Т. *Технология формирования эффективной учетной политики организации*. Автореф. дисс. на соиск. уч. ст. кандидата экон. наук. Новосибирск: 2006. Disponibil: <https://nsuem.ru/science/dissovet/03/zalyshekin.pdf> [accesat 2025-02-21].
250. ПЕТУХ, А. и И. КАЛИНИНА. Методика аудита эффективности учетной политики коммерческой организации. *Научный журнал КубГАУ (Серия Экономические науки)*. Online. 2016, nr. 122, pp. 23–40. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/metodika-audita-effektivnosti-uchetnoy-politiki-kommercheskoy-organizatsii/viewer>.
251. ШАКИНА, О. и В. ХРИСТОЛЮБОВА. Аудит эффективности учетной политики: проблемы и решения. *Вестник Чебоксарского Кооперативного Института*. Online. 2009, nr. 2, pp. 18–23. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/audit-effektivnosti-uchetnoy-politiki-problemy-i-resheniya>.
252. ПАНОВА, Т. Об оценке эффективности учетной политики организации. In: *Научная сессия студентов и магистрантов Гомельского государственного*



- университета имени Франциска Скорины: сборник материалов. Гомель: ГГУ им. Ф. Скорины, 2018. Online. Disponibil: [https://elib.gsu.by/bitstream/123456789/43910/1/Панова\\_Об%20оценке.pdf](https://elib.gsu.by/bitstream/123456789/43910/1/Панова_Об%20оценке.pdf).
253. DĂNESCU, T. și R.M. STEREJEAN. Companies' behavior in measuring the quality of financial reports: Pre- and post-pandemic research. *Frontiers in Psychology*. Online. 2022, vol. 13, pp. 01–11. ISSN 1664-1078. Disponibil: <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2022.1005941>.
254. FASTERCAPITAL. *Analyzing Accounting Policies and Estimates*. [The FasterCapital Web site]. Disponibil: <https://fastercapital.com/topics/analyzing-accounting-policies-and-estimates.html> [accesat 2025-06-14].
255. ДАНИЛОВА, Н.Л. и И. Е. ИВАНОВ. Критерии анализа эффективности учетной политики. *Вестник Тверского государственного университета. Серия: Экономика и управление*. Online. 2020, vol. 4, nr. 52, pp. 30–40. Disponibil: <https://eprints.tversu.ru/id/eprint/10288/1/Экономика%20и%20управление-30-40.pdf>.
256. ГРАМОВА, Е. А. *Развитие методики аудита учетной политики*. Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Ростов-на-Дону, 2016.. Disponibil: <https://www.dissercat.com/content/razvitie-metodiki-audita-uchetnoi-politiki-kommercheskoi-organizatsii> [accesat 2025-06-17].
257. АРТЕМЬЕВА, Н. Критерии качества учетной политики банка. *Банкаўскі веснік* [online]. 2013, с. 47–53. ISSN 2071-8896. Доступно: <https://www.nbrb.by/bv/pdf/articles/9909.pdf>.
258. HARVARD UNIVERSITY. *Financial Policy Office: Financial Policies*. [The Harvard University Web site]. Disponibil: <https://policies.fad.harvard.edu/pages/policies> [accesat 2025-07-21].
259. NORTHWESTERN UNIVERSITY. *Financial Operations: Finance & Accounting*. [The Northwestern University Web site]. Disponibil: <https://www.northwestern.edu/financial-operations/policies-procedures/finance/> [accesat 2025-07-21].
260. UNIVERSITY OF OXFORD. *Oxford students: Fees & funding*. [The University of Oxford Web site]. Disponibil: <https://www.ox.ac.uk/students/fees-funding> [accesat 2025-07-21].
261. EUROPEAN COMMISSION. *Commission Staff Working Document – Republic of Moldova 2023 Report. SWD (2023) 698 final*. Bruxelles, 2023. Disponibil:

- [https://enlargement.ec.europa.eu/system/files/2023-11/SWD\\_2023\\_698%20Moldova%20report.pdf](https://enlargement.ec.europa.eu/system/files/2023-11/SWD_2023_698%20Moldova%20report.pdf) [accesat 2025-07-21].
262. ȚURCANU, L. and L. GRIGOROI. Cost accounting: a comparative study of best practices. Online. In: *Development Through Research and Innovation IDSC-2025: International Scientific Conference: The 6th Edition, May 16th, 2025: Collection of scientific articles*. Chișinău: SEP ASEM, 2025, pp. 445-456. ISBN 978-9975-168-26-7 (PDF). Disponibil: <https://doi.org/10.53486/dri2025.54>.
  263. OTLEY, D.T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*. Online. 1980, vol. 5, nr. 4, pp. 413–428. ISSN 1873-6289. Disponibil: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90040-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90040-9).
  264. CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*. Online. 2003, vol. 28, nr. 2–3, pp. 127–168. ISSN 1873-6289. Disponibil: [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7).
  265. INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Evaluating and Improving Costing in Organizations: International Good Practice Guidance*. New York: International Federation of Accountants, 2009. ISBN 978-1-60815-037-3. Disponibil: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/professional-accountants-business-paib/publications/evaluating-and-improving-costing-organizations>.
  266. 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.
  267. CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*. Online. 2003, vol. 28, nr. 2–3, pp. 127–168. ISSN 1873-6289. Disponibil: [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7).
  268. HORNGREN, C.; S. DATAR and M. RAJAN. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 15th ed. Boston, MA: Pearson, 2015. 940 p. ISBN 978-0-13-342870-4. Disponibil: [http://213.55.90.4/admin/home/Dmu%20Academic%20Resource/Postgraduate%20Studies/Accounting%20and%20finance/%5BCharles\\_T.\\_Horngren,\\_Srikant\\_M.\\_Datar,\\_Madhav\\_V.\\_\(BookZZ.org\).pdf](http://213.55.90.4/admin/home/Dmu%20Academic%20Resource/Postgraduate%20Studies/Accounting%20and%20finance/%5BCharles_T._Horngren,_Srikant_M._Datar,_Madhav_V._(BookZZ.org).pdf).
  269. KAPLAN, R.S. and D.P. NORTON. *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston: Harvard Business School Press, 1996. 322 p. ISBN 978-0-87584-651-4.

Disponibil:

[https://books.google.md/books/about/The\\_Balanced\\_Scorecard.html?id=mRHC5kHXczEC&redir\\_esc=y](https://books.google.md/books/about/The_Balanced_Scorecard.html?id=mRHC5kHXczEC&redir_esc=y) .

270. Legea nr. 103 din 18 iunie 2020 pentru ratificarea Acordului de finanțare (Proiectul „Învățământul superior”) dintre Republica Moldova și Asociația Internațională pentru Dezvoltare. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Online. 2020, nr. 180–187, art. 345. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=122207&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=122207&lang=ro) [accesat 2025-04-21].
271. MITCHELL, M. Activity-based costing in UK universities. *Public Money & Management*. Online. 1996, vol. 16, nr. 1, pp. 51-57. ISSN 1468-0408. Disponibil: <https://doi.org/10.1080/09540969609387909> .
272. KRISHNAN, A. An Application of Activity Based Costing in Higher Learning Institution: A Local Case Study. *Contemporary Management Research*. Online. 2007, vol. 2, nr. 2, pp. 75-90. ISSN 1813-5498. Disponibil: <https://doi.org/10.7903/cmr.652> .
273. HASHIM, J. H. *Activity Based Costing (ABC) Model for Higher Education Institutions: A Basic Guide to the Model Development*. Singapore: Partridge Publishing, 2019. 148 p. ISBN 978-1543745863.
274. KAPLAN, R. S. and R. COOPER. *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Boston, MA: Harvard Business School Press, 1998. 357 p. ISBN: 0-87584-788-9. Disponibil: [https://books.google.md/books/about/Cost\\_Effect.html?id=SP4ziJkv3yQC](https://books.google.md/books/about/Cost_Effect.html?id=SP4ziJkv3yQC) .
275. OECD. *Performance-based Funding for Public Research in Tertiary Education Institutions: Workshop Proceedings*. Paris: OECD Publishing, 2010. 188 p. ISBN 978-92-64-09461-1 (PDF). Disponibil: <https://doi.org/10.1787/9789264094611-en> .
276. ELLIS-NEWMAN, J. and P. ROBINSON. The Cost of Library Services: Activity-based Costing in an Australian Academic Library. *The Journal of Academic Librarianship*. Online. 1998, vol. 24, nr. 5, pp. 373 - 379. ISSN 1879-1999. Disponibil: [https://doi.org/10.1016/S0099-1333\(98\)90074-X](https://doi.org/10.1016/S0099-1333(98)90074-X) .
277. COOPER, R.H. and R.S. KAPLAN. Measure Costs Right: Make the Right Decisions. *Harvard Business Review*. Online. 1988, vol. 66, nr. 5, pp. 96 - 103. ISSN 0017-8012. Disponibil: <https://hbr.org/1988/09/measure-costs-right-make-the-right-decisions> .
278. TURNEY, P.B. *Common Cents: How to Succeed with Activity-Based Costing and Activity-Based Management*, 2nd Edition. Portland: Cost Technology, Inc., 2005. 336 p. ISBN13: 9780071735896.

279. SHANK, J.K. and V. GOVINDARAJAN. *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*. New York: Free Press, 1993. 271 p. ISBN 978-0-02-912651-6.
280. DRURY, C. *Management and cost accounting*. 10th ed. Boston: Cengage Learning, 2018. 842 p. ISBN 9781473748910. Disponibil: <https://nibmehub.com/opac-service/pdf/read/Management%20and%20Cost%20Accounting.pdf> .
281. MAHER, M.; C. CLYDE STICKNEY and R. WEIL. *Managerial Accounting: An Introduction to Concepts, Methods and Uses*. 11th ed. South-Western Cengage Learning, 2011. 640 p. ISBN 978-1-133-38773-2.
282. COKINS, G. *Activity-Based Cost Management: An Executive's Guide*. New York: John Wiley & Sons, 2001. 384 p. ISBN 9780471443285.
283. KAPLAN, R.S. and S.R. ANDERSON. *Time-Driven Activity-Based Costing: A simpler and more powerful path to higher profits*. Boston: Harvard Business School Press, 2007. 266 p. ISBN: 9781422101711.
284. OECD. *Tertiary Education for the Knowledge Society: Volume 1 and Volume 2, OECD Reviews of Tertiary Education*. Paris: OECD Publishing, 2008. ISBN 978-92-64-04652-8. Disponibil: <https://doi.org/10.1787/9789264046535-en> [accesat 2025-07-12].
285. MASSY, W. *Honoring the Trust: Quality and Cost Containment in Higher Education*. Bolton: Anker Publishing, 2003. 376 p. ISBN 1-882982-56-8.
286. ANGUIANO, M. *Cost Structure of Post-Secondary Education: Guide to Making Activity-Based Costing*. The NACUBO Economic Models Project. Washington, DC: NACUBO, 2013. Disponibil: <https://emp.nacubo.org/wp-content/uploads/2018/02/Cost-Structure-of-Post-Secondary-Education.pdf> [accesat 2025-03-12].
287. RAISMAN, N.C. *The Cost of College Attrition at Four-Year Colleges & Universities. Policy Perspectives*. Virginia Beach, VA: Educational Policy Institute, 2013. Disponibil: <https://files.eric.ed.gov/fulltext/ED562625.pdf> [accesat 2025-07-12].
288. BHIMANI, A.; C.T. HORNGREN; S.M. DATAR and M.V. RAJAN. *Management and Cost Accounting*. 6th ed. New Jersey, USA: Prentice-Hall Inc., 2015. 888 p. ISBN 978-1-292-06346-9. Disponibil: [https://opac.atmaluhur.ac.id/uploaded\\_files/temporary/DigitalCollection/YWRjNmRlZmFiZjgxMzZiMzUzZDM1M2I4MmQ3ZGNmZjNlM2U2YmI2MQ==.pdf](https://opac.atmaluhur.ac.id/uploaded_files/temporary/DigitalCollection/YWRjNmRlZmFiZjgxMzZiMzUzZDM1M2I4MmQ3ZGNmZjNlM2U2YmI2MQ==.pdf) .
289. JOHNSON, H.T. and R.S. KAPLAN. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press, 1987. 269 p. ISBN 9780875841380, p. 269.

290. KALLIO, T.J.; K-M. KALLIO and A. BLOMBERG. From professional bureaucracy to competitive bureaucracy – redefining universities’ organization principles, performance measurement criteria, and reason for being. *Qualitative Research in Accounting & Management*. Online.2020, vol. 17, nr. 1, pp. 82-108. ISSN 1176-6093. Disponibil: <https://doi.org/10.1108/GRAM-10-2019-0111> .
291. PARKER, L. D. Public university research engagement contradictions in a commercialising higher education world. *Financial Accountability & Management*. Online. 2022, vol. 40, nr. 1, pp. 16-33. eISSN 1468-0408. Disponibil: <https://doi.org/10.1111/faam.12341> .
292. 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> .
293. PARKER, L.; A. SARDESAI and J. GUTHRIE. The commercialized Australian public university: an accountingized transition. *Financial Accountability and Management*. Online. 2023, vol. 39, nr. 1, pp. 125-150. ISSN 1468-0408. Disponibil: <https://doi.org/10.1111/faam.12310> .
294. 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> .
295. BOITIER, M. and A. RIVIÈRE. Management control systems, vectors of a managerial logic: institutional change and conflicts of logics at university. *Accounting Auditing Control*. Online. 2016, vol. 22, nr. 3, pp. 47-79. ISSN 2313-514X. Disponibil: <https://doi.org/10.3917/cca.223.0047>.
296. BOITIER, M. and A. RIVIÈRE. Are French universities under control? *Public Money & Management*. Online. 2013, vol. 33, nr. 2, pp. 105-110. ISSN 1467-9302. <https://doi.org/10.1080/09540962.2013.763417> .
297. MARTIN-SARDESAI, A. Institutional entrepreneurship and management control systems. *Pacific Accounting Review*. Online. 2016, vol. 28, nr. 4, pp. 458 – 470. ISSN 2041-5494 Disponibil: <https://doi.org/10.1108/PAR-02-2016-0015> .
298. AGYEMANG, G. and J. BROADBENT. Management control systems and research management in universities: An empirical and conceptual exploration. *Accounting*,

- Auditing & Accountability Journal*. Online. 2015, vol. 28, nr. 7, pp.1018–1046. ISSN 1368-0668. Disponibil: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2013-1531> .
299. ARGENTO, D. and J. VAN HELDEN. New development: University managers balancing between sense and sensibility. *Public Money & Management*. Online. 2021, vol. 41, nr. 6, pp. 487 -490. ISSN 1467-9302. Disponibil: <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1890923> .
300. MITCHELL, M. Activity-based costing in UK universities. *Public Money & Management*. Online. 1996, vol. 16, nr. 1, pp. 51-57. ISSN 1467-9302. <https://doi.org/10.1080/09540969609387909> .
301. TATIKONDA, L.U. and R.J. TATIKONDA. Activity-Based Costing for Higher Education Institutions. *Management Accounting Quarterly*. 2001, vol. 2, nr. 2, pp. 18-27. ISSN1528-5359.
302. CĂPUȘNEANU, S.; B.I. STOLOJESCU; A.-G. SOLOMON and I.-S. RAKOȘ. Activity-Based Costing (ABC) model for Romanian public higher education institutions. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*. Online. 2024, vol. 1, nr. 26, pp. 167-181. ISSN 2344 4975. Disponibil: <http://www.oeconomica.uab.ro/upload/abst/2620241/15.pdf>.
303. HASHIM, J.H. Activity Based Costing (ABC) Model for Higher Education Institutions: A Basic Guide to the Model Development, Singapore: Partridge Publishing, 2019, ISBN: 1543745865, 978-1543745863, p. 148.
304. DRAŽIĆ LUTILSKY, I. And M. DRAGIJA. Activity based costing as a means to full costing – possibilities and constraints for European universities. *Management: Journal of Contemporary Management Issues*. Online. 2012, vol. 17, nr. 1, pp. 33-57. ISSN 1846 3363. Disponibil: <https://hrcak.srce.hr/83475>.
305. 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>
306. AGASISTI, T.; M. ARNABOLDI and G. AZZONE. Strategic Management Accounting in Universities: The Italian Experience. *Higher Education: The International Journal of Higher Education and Educational Planning*. Online. 2008, vol. 55, nr. 1, pp. 1-15. ISSN 1573-174X. Disponibil: <https://doi.org/10.1007/s10734-006-9032-6>
307. HUTAIBAT, K. Accounting for strategic management, strategising and power structures in the Jordanian higher education sector. *Journal of Accounting &*



- Organizational Change*. Online. 2019, vol. 15, nr. 3, pp. 430-452. ISSN 1839-5473. Disponibil: <https://doi.org/10.1108/JAOC-06-2018-0054>.
308. 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>.
309. HUTAIBAT, K.; L. VON ALBERTI-ALHTAYBAT and K. AL-HTAYBAT. Strategic management accounting and the strategising mindset in an English higher education institutional context. *Journal of Accounting & Organizational Change*. Online. 2011, vol. 7, nr. 4, pp. 358-390. ISSN 1832-5912. Disponibil: <https://doi.org/10.1108/18325911111182312>.
310. CASAS-ARCE, P.; M.M. CHENG; I. GRABNER and S. MODELL. Managerial Accounting for Decision-Making and Planning. *Journal of Management Accounting Research*. Online. 2022, vol. 34, nr. 1, pp. 1-7. eISSN 1558-8033. Disponibil: <https://doi.org/10.2308/jmar-10784>.
311. BROADBENT, J. The UK Research Assessment Exercise: Performance Measurement and Resource Allocation. *Australian Accounting Review*. Online. 2010, vol. 20, nr. 1, pp. 14-23. ISSN 1835-2561. Disponibil: <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2010.00076.x>.
312. KÜPPER, H.-U. A specific accounting approach for public universities. *Journal of Business Economics*. Online. 2013, vol. 83, pp. 805–829, 2013. ISSN 1861-8928. Disponibil: <https://doi.org/10.1007/s11573-013-0682-4>.
313. AHRENS, T. and R. KHALIFA. The impact of regulation on management control: Compliance as a strategic response to institutional logics of university accreditation. *Qualitative Research in Accounting & Management*. Online. 2015, vol. 12, nr. 2, p. 106–126. eISSN 1758-7654. Disponibil: <https://doi.org/10.1108/QRAM-04-2015-0041>.
314. 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.
315. RIVIÈRE, A. et M. BOITIER. Liberté et responsabilité des universités : comment le contrôle de gestion participe à la construction d'un système de pilotage de la performance. In: *Comptabilités, économie et société*. Montpellier, France, 2011, pp. cd-rom. (hal-00650567). Online. Disponibil: <https://hal.science/hal-00650567v1>
316. MAI, K. T. and Z. HOQUE. Democratizing accounting technologies: A case of a performance evaluation system for academics. *Financial Accountability & Management*.

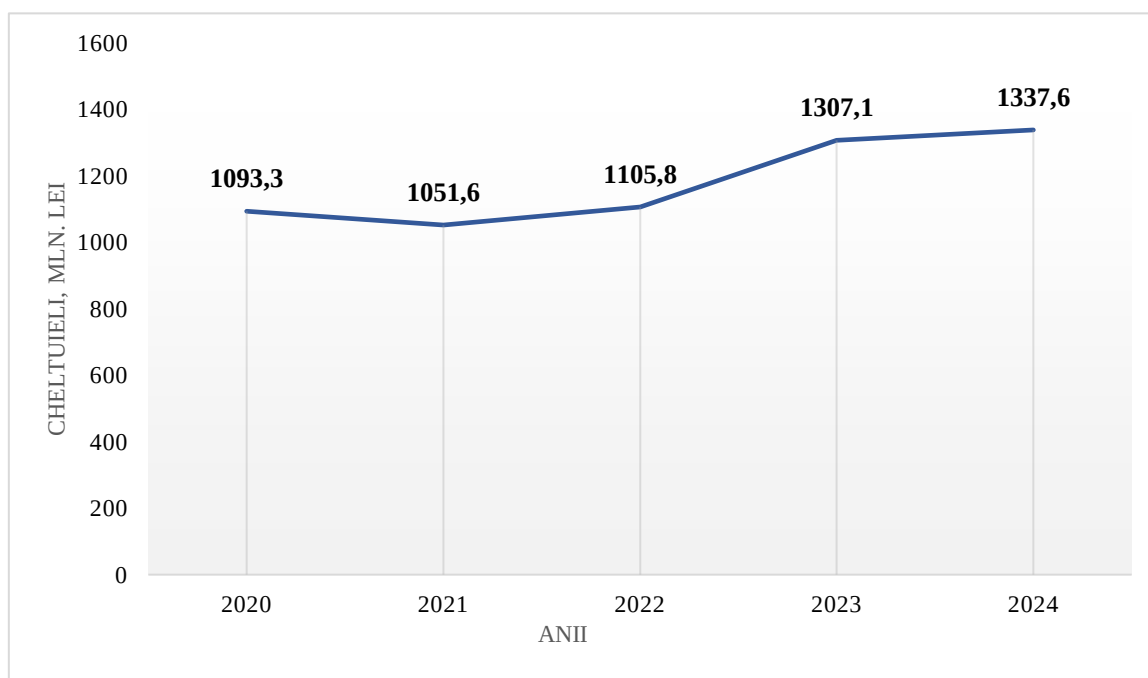
- Online. 2024, vol. 40, pp. 196-223. ISSN 1468-0408. Disponibil: <https://doi.org/10.1111/faam.12377> .
317. SZATMARY, D.P. Activity-Based Budgeting in Higher Education. *Continuing Higher Education Review*. Online. 2011, nr. 75, pp. 69-85. ISSN 0893-0384. Disponibil: <https://files.eric.ed.gov/fulltext/EJ967809.pdf>.
  318. JONES L.R.; F. THOMPSON and W. ZUMETA. Reform of budget control in higher education. *Economics of Education Review*. Online. 1986, vol. 5, nr. 2, pp. 147-158. ISSN 1873-7382. Disponibil: [https://doi.org/10.1016/0272-7757\(86\)90006-3](https://doi.org/10.1016/0272-7757(86)90006-3) .
  319. KENNO S.A. and B. SAINTY. Revising the budgeting model: challenges of implementation at a university. *Journal of Applied Accounting Research*. Online. 2017, vol. 18, nr. 4, p. 496 –510. e-ISSN 1758-8855. Disponibil: <https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2015-0031> .
  320. 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> .
  321. SULAIMAN, M. and N. ABDUL RAHMAN. Does the environment matter? a case study of the International Islamic University Malaysia. *International Journal of Business and Society*. Online. 2013, vol. 14, nr. 2, pp. 177-192. ISSN 1511-6670. Disponibil: <https://www.ijbs.unimas.my/repository/pdf/Vol14No2paper1.pdf> .
  322. CHANG, H.C. Environmental management accounting in the Taiwanese higher education sector: Issues and opportunities. *International Journal of Sustainability in Higher Education*. Online. 2013, vol. 14, nr. 2, pp. 133-145. e-ISSN 1758-6739. Disponibil: <https://doi.org/10.1108/14676371311312851> .
  323. WIGMORE-ÁLVAREZ, A. and M. RUIZ-LOZANO. The United Nations Global Compact Progress Reports as Management Control Instruments for Social Responsibility at Spanish Universities. *SAGE Open*. Online. 2014, vol. 4, nr. 2, pp. 1-12. eISSN 2158-2440. Disponibil: <https://doi.org/10.1177/2158244014532105>.
  324. ARROYO, P. A new taxonomy for examining the multi-role of campus sustainability assessments in organizational change. *Journal of Cleaner Production*. Online. 2017, vol. 140, nr. 3, pp. 1763 – 1774. ISSN 1879-1786. Disponibil: <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2015.08.100> .
  325. BRUSCA, I.; M. LABRADOR and M. LARRAN. The challenge of sustainability and integrated reporting at universities: A case study. *Journal of Cleaner Production*. Online.



- 2018, vol. 188, pp. 347-354. ISSN 1879-1786. Disponibil: <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2018.03.292>
326. JOVANOVIĆ, T. and M. DRAGIJA. Application of the accounting information at higher education institutions in Slovenia and Croatia - preparation of public policy framework. *International Journal of Public Sector Performance Management*. Online. 2018, vol. 4, nr. 4, pp. 452 – 466. eISSN 1741 105X. Disponibil: <https://doi.org/10.1504/IJPSPM.2018.095238> .
327. GORDON, T.; M. FISCHER; D. MALONE and G. TOWER. A comparative empirical examination of extent of disclosure by private and public colleges and universities in the United States. *Journal of Accounting and Public Policy*. Online. 2002, vol. 21, nr. 3, pp. 235-275. ISSN 0278-4254. Disponibil: [https://doi.org/10.1016/S0278-4254\(02\)00051-0](https://doi.org/10.1016/S0278-4254(02)00051-0) .

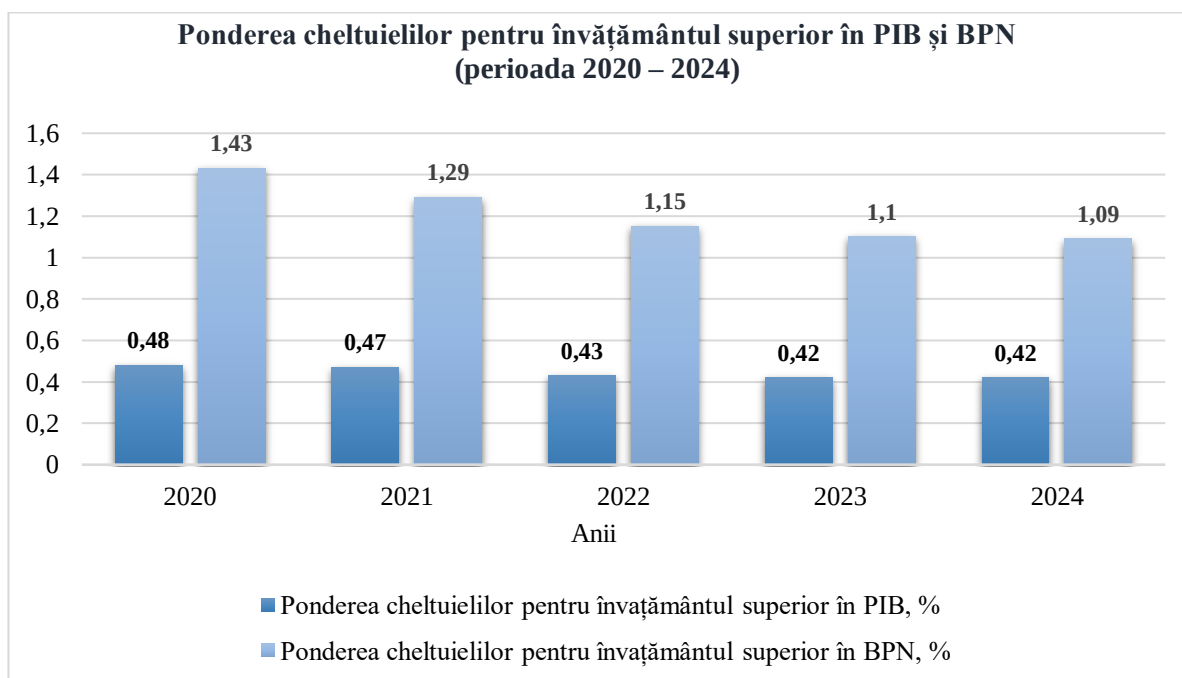
## **ANEXE**

**Evoluția cheltuielilor pentru învățământul public superior  
în perioada 2020 – 2024**

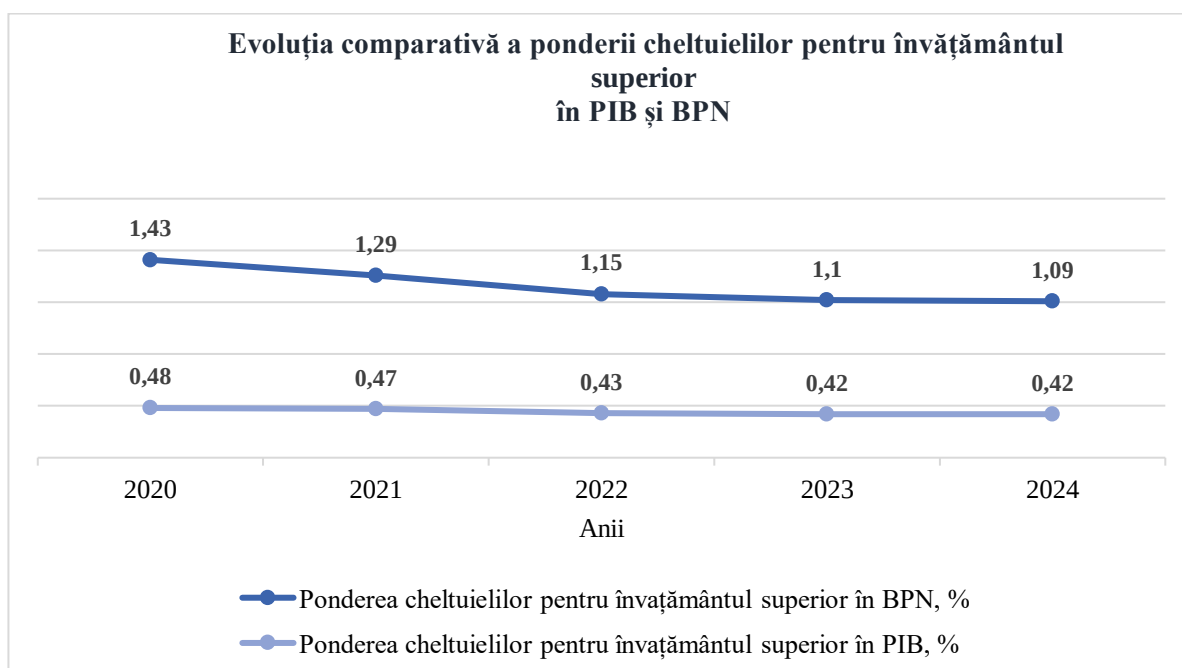


*Sursa: elaborat de autor, în baza datelor Ministerului Finanțelor [13].*

**Ponderea cheltuielilor pentru învățământul superior în PIB și BPN,  
și evoluția acesteia (perioada 2020 – 2024)**

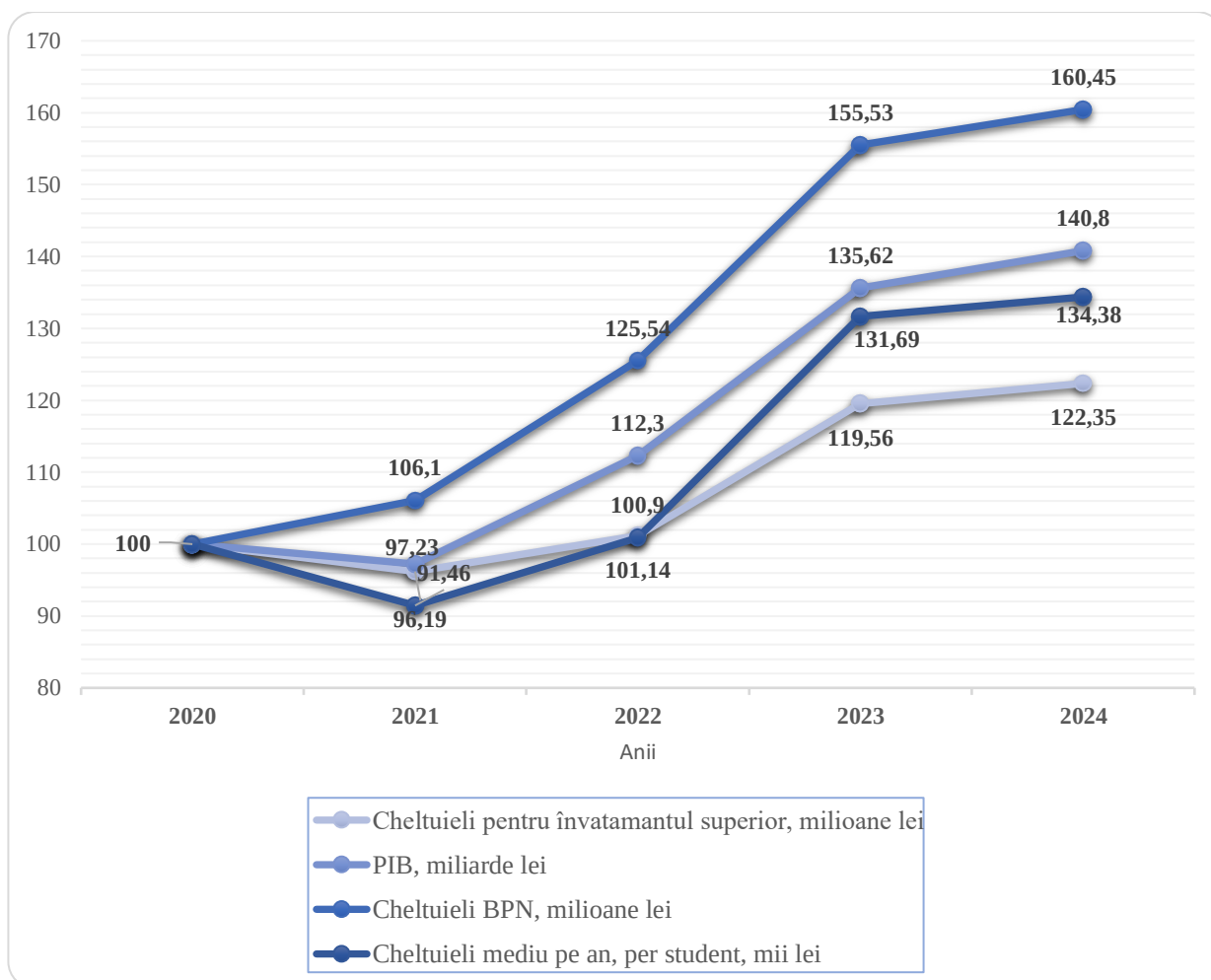


*Sursa: elaborat de autor, în baza datelor Ministerului Finanțelor [13].*



*Sursa: elaborat de autor, în baza datelor Ministerului Finanțelor [13].*

**Analiză indexată a finanțării învățământului superior  
în raport cu PIB și BPN**



*Sursa: elaborat de autor, în baza datelor Ministerului Finanțelor [13].*

## Chestionar

**Starea actuală și necesitatea organizării contabilității de gestiune în instituțiile publice de învățământ superior.**

Vă rugăm să alegeți răspunsul care corespunde cel mai bine situației instituției pe care o reprezentați.

| Nr.crt. | Întrebare                                                                                                      | Răspuns, % |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 1       | <b>Poziția (funcția) dumneavoastră în organigrama (cadrul) instituției:</b>                                    |            |
|         | Rector/ prorector/ funcție managerială                                                                         | 14,7       |
|         | Contabil șef                                                                                                   | 8          |
|         | Contabil                                                                                                       | 40         |
|         | Funcție secția planificare/ economie/ finanțe, etc.                                                            | 25,3       |
|         | Altă funcție                                                                                                   | 8          |
| 2       | <b>Indicați vârsta dumneavoastră:</b>                                                                          |            |
|         | 23 - 35 ani                                                                                                    | 6,7        |
|         | 36 - 45 ani                                                                                                    | 33,3       |
|         | 46 - 53 ani                                                                                                    | 44         |
|         | 53 - 65 ani                                                                                                    | 16         |
|         | Mai mult de 65 ani                                                                                             |            |
| 3       | <b>Cât de frecvent în activitatea dumneavoastră solicitați informații de la contabilitate?</b>                 |            |
|         | Zilnic                                                                                                         | 37,3       |
|         | Săptămânal                                                                                                     | 18,7       |
|         | De 2-3 ori în lună                                                                                             |            |
|         | Lunar                                                                                                          | 4,1        |
|         | Ocazional                                                                                                      | 9,3        |
|         | Am acces permanent la informația contabilă                                                                     | 29,3       |
|         | Nu solicit                                                                                                     | 1,3        |
| 4       | <b>Aveți acces la softul contabil al instituției?</b>                                                          |            |
|         | Acces deplin (administrator, co-administrator)                                                                 | 28         |
|         | Acces limitat                                                                                                  | 33,3       |
|         | Doar vizualizare                                                                                               | 22,7       |
|         | Fără acces                                                                                                     | 16         |
| 5       | <b>Ce soft contabil folosește instituția în care activați?</b>                                                 |            |
| 6       | <b>În ce scopuri utilizați informația contabilă? (bifează toate variantele aplicabile).</b>                    |            |
|         | Planificare și previziune                                                                                      | 37,3       |
|         | Bugetare                                                                                                       | 40         |
|         | Calculație a costurilor                                                                                        | 16         |
|         | Stabilirea taxelor de studii                                                                                   | 21,3       |
|         | Stabilirea taxelor altor servicii prestate de către instituție                                                 | 18,7       |
|         | Analiză și evaluare a activității                                                                              | 29,3       |
|         | Gestiune curentă                                                                                               | 65,3       |
|         | Acreditare                                                                                                     | 6,7        |
|         | Estimarea finanțării complementare                                                                             | 4          |
|         | Luarea de decizii                                                                                              | 14,7       |
|         | Altele:                                                                                                        | 3,9        |
| 7       | <b>În cadrul instituției pe care o reprezentați, este implementat un sistem al contabilității de gestiune?</b> |            |
|         | Un sistem automatizat                                                                                          | 5,3        |

| Nr.crt.   | Întrebare                                                                                                                                                                                | Răspuns, % |
|-----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
|           | Un sistem parțial automatizat                                                                                                                                                            | 12         |
|           | Un sistem neautomatizat                                                                                                                                                                  | 17,3       |
|           | Nu se utilizează                                                                                                                                                                         | 53,3       |
|           | Nu cunosc                                                                                                                                                                                | 12         |
|           | Altele:                                                                                                                                                                                  |            |
| <b>8</b>  | <b>În cazul în care utilizați un sistem al contabilității de gestiune, bifați instrumentele utilizate (bifează toate variantele aplicabile)</b>                                          |            |
|           | Bugetare și planificare financiară                                                                                                                                                       | 81         |
|           | Costurile educaționale și costurile de program                                                                                                                                           | 27         |
|           | Analiza costurilor                                                                                                                                                                       | 25,4       |
|           | Costuri marginale și decizii de preț (taxe)                                                                                                                                              | 6,3        |
|           | Previziuni financiare                                                                                                                                                                    | 23,8       |
|           | Planificare strategică (Balanced Scorecard)                                                                                                                                              | 6,3        |
|           | Contabilitatea bazată pe activități (ABC)                                                                                                                                                | 4,8        |
|           | Analiza surselor de venituri                                                                                                                                                             | 25,4       |
|           | Benchmarking                                                                                                                                                                             |            |
|           | Software de gestionare a învățământului (LMS): Moodle, Canvas                                                                                                                            | 9,5        |
|           | Instrumente de planificare financiară pentru proiecte de cercetare                                                                                                                       | 6,3        |
|           | Software de gestionare a resurselor umane (HRIS)                                                                                                                                         | 3,2        |
|           | Altele:                                                                                                                                                                                  | 9,5        |
| <b>9</b>  | <b>Softul contabil utilizat de către instituția dumneavoastră înglobează instrumentele contabilității de gestiune (contabilitatea costurilor, bugetele, abateri de la bugete, etc.)?</b> |            |
|           | Înglobează toate instrumentele specifice contabilității de gestiune moderne                                                                                                              | 4,1        |
|           | Parțial                                                                                                                                                                                  | 8,1        |
|           | Nu înglobează                                                                                                                                                                            | 25,7       |
|           | Sunt utilizate softuri separate, conectate la softul contabil                                                                                                                            | 1,3        |
|           | Sunt utilizate diverse softuri/ platforme/ instrumente fără a fi conectate la softul contabil                                                                                            | 59,5       |
|           | Altele:                                                                                                                                                                                  | 1,3        |
| <b>10</b> | <b>Instituția dumneavoastră folosește conturile contabilității de gestiune (clasa 8 din Planul General de Conturi) pentru contabilitatea costurilor serviciilor prestate?</b>            |            |
|           | Da                                                                                                                                                                                       | 13,3       |
|           | Nu, dar consider că ar fi necesar                                                                                                                                                        | 68         |
|           | Nu cunosc                                                                                                                                                                                | 17,4       |
|           | Nu, consider că nu sunt relevante                                                                                                                                                        | 1,3        |
|           | Altele:                                                                                                                                                                                  |            |
| <b>11</b> | <b>În ce mod este organizată în Instituția în care activați, contabilitatea costurilor? (bifează toate variantele aplicabile)</b>                                                        |            |
|           | Pentru fiecare program de studii pe articole de calculație                                                                                                                               | 21,3       |
|           | Pe facultăți/școli/ departamente                                                                                                                                                         | 4          |
|           | Pe tipuri de servicii (studii licență, masterat, doctorat, cercetare, etc.)                                                                                                              | 69,3       |
|           | Pe centre de costuri                                                                                                                                                                     | 4          |
|           | Pe centre de responsabilitate                                                                                                                                                            | 2,7        |
|           | Articole de calculație la nivel de instituție                                                                                                                                            | 2,7        |
|           | Nu cunosc                                                                                                                                                                                | 12         |
| <b>12</b> | <b>Care din metodele de calculație a costurilor, enumerate mai jos, este utilizată în cadrul instituției dumneavoastră?</b>                                                              |            |
|           |                                                                                                                                                                                          | 1,3        |

| Nr.crt.                                                                                 | Întrebare                                                                                                                                   | Răspuns, %                                                                                                                                                                          |   |    |    |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|----|----|----|
|                                                                                         | Metoda globală                                                                                                                              | 24                                                                                                                                                                                  |   |    |    |    |
|                                                                                         | Metoda standard cost                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                     |   |    |    |    |
|                                                                                         | Metoda direct costing                                                                                                                       | 1,3                                                                                                                                                                                 |   |    |    |    |
|                                                                                         | Metoda costurilor pe activități (ABC)                                                                                                       | 1,3                                                                                                                                                                                 |   |    |    |    |
|                                                                                         | Metoda costurilor țintă (Target Costing)                                                                                                    |                                                                                                                                                                                     |   |    |    |    |
|                                                                                         | Nu aplicăm                                                                                                                                  | 26,7                                                                                                                                                                                |   |    |    |    |
|                                                                                         | Nu cunosc                                                                                                                                   | 44                                                                                                                                                                                  |   |    |    |    |
|                                                                                         | Altele:                                                                                                                                     | 2,7                                                                                                                                                                                 |   |    |    |    |
| 13                                                                                      | În cazul în care nu aplicați metode de calculație a costurilor, pe care o considerați cea mai potrivită pentru instituția dumneavoastră?    |                                                                                                                                                                                     |   |    |    |    |
|                                                                                         | Metoda globală                                                                                                                              | 14,7                                                                                                                                                                                |   |    |    |    |
|                                                                                         | Metoda standard cost                                                                                                                        | 4,4                                                                                                                                                                                 |   |    |    |    |
|                                                                                         | Metoda direct costing                                                                                                                       | 5,9                                                                                                                                                                                 |   |    |    |    |
|                                                                                         | Metoda costurilor pe activități (ABC)                                                                                                       | 36,8                                                                                                                                                                                |   |    |    |    |
|                                                                                         | Metoda costurilor țintă (Target Costing)                                                                                                    | 10,3                                                                                                                                                                                |   |    |    |    |
|                                                                                         | Altele:                                                                                                                                     | 27,9                                                                                                                                                                                |   |    |    |    |
|                                                                                         | 14                                                                                                                                          | Care sunt principalele dificultăți pe care le întâmpinați/ le-ați întâmpinat în calcularea costului serviciilor prestate? (bifează toate variantele aplicabile)                     |   |    |    |    |
| Diversitatea activităților educaționale                                                 |                                                                                                                                             | 62,7                                                                                                                                                                                |   |    |    |    |
| Variabilitatea costurilor în funcție de programul de studii                             |                                                                                                                                             | 41,3                                                                                                                                                                                |   |    |    |    |
| Identificarea tuturor costurilor asociate unui program                                  |                                                                                                                                             | 80                                                                                                                                                                                  |   |    |    |    |
| Alocarea corectă a costurilor indirecte                                                 |                                                                                                                                             | 66,7                                                                                                                                                                                |   |    |    |    |
| Sisteme de gestionare a datelor fragmentate                                             |                                                                                                                                             | 45,3                                                                                                                                                                                |   |    |    |    |
| Dificultăți în determinarea costurilor de cercetare asociate activităților educaționale |                                                                                                                                             | 20                                                                                                                                                                                  |   |    |    |    |
| Calcularea costurilor pentru activități extracuriculare                                 |                                                                                                                                             | 8                                                                                                                                                                                   |   |    |    |    |
| Altele:                                                                                 |                                                                                                                                             | 1,3                                                                                                                                                                                 |   |    |    |    |
| 15                                                                                      | Care sunt principalele impedimente în organizarea unui sistem eficient de contabilitate a costurilor? (bifează toate variantele aplicabile) |                                                                                                                                                                                     |   |    |    |    |
|                                                                                         | Lipsa unui soft specializat                                                                                                                 | 77,3                                                                                                                                                                                |   |    |    |    |
|                                                                                         | Insuficiența personalului IT                                                                                                                | 44                                                                                                                                                                                  |   |    |    |    |
|                                                                                         | Insuficiența personalului contabil                                                                                                          | 14,7                                                                                                                                                                                |   |    |    |    |
|                                                                                         | Insuficiență de resurse financiare                                                                                                          | 85,3                                                                                                                                                                                |   |    |    |    |
|                                                                                         | Rezistența la schimbare                                                                                                                     | 36                                                                                                                                                                                  |   |    |    |    |
|                                                                                         | Altele                                                                                                                                      | 1,3                                                                                                                                                                                 |   |    |    |    |
|                                                                                         | 16                                                                                                                                          | Pe o scală de la 1 la 5, în ce măsură considerați că informațiile privind costurile serviciilor educaționale sunt importante pentru (1 mai puțin important, 5 - foarte important) : |   |    |    |    |
|                                                                                         |                                                                                                                                             | 1                                                                                                                                                                                   | 2 | 3  | 4  | 5  |
|                                                                                         |                                                                                                                                             | Nr. de răspunsuri                                                                                                                                                                   |   |    |    |    |
| Stabilirea taxelor de studii                                                            |                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                     | 1 | 17 | 24 | 33 |
| Evaluarea eficienței programelor de studii                                              |                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                     |   | 2  | 14 | 59 |
| Eficiența alocării resurselor                                                           |                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                     |   | 1  | 14 | 60 |
| Evaluarea și adaptarea strategiei educaționale                                          |                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                     |   | 2  | 31 | 42 |
| Asigurarea transparenței în utilizarea fondurilor publice și private                    |                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                     |   | 5  | 12 | 58 |
| Atragerea de fonduri externe și sponsorizări                                            |                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                     | 2 | 11 | 35 | 27 |



|               |                                                                                                                                                                                                                                                      |                               |                              |                         |                            |                                   |
|---------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|------------------------------|-------------------------|----------------------------|-----------------------------------|
| 17            | <b>Pe o scală de la 1 la 5, vă rugăm să prezentați obiectivele contabilității de gestiune din cadrul instituției dumneavoastră (în viziunea dumneavoastră – pentru instituțiile care nu au implementat un sistem al contabilității de gestiune):</b> |                               |                              |                         |                            |                                   |
|               |                                                                                                                                                                                                                                                      | <b>Nu prezintă prioritate</b> | <b>Prioritate scăzută</b>    | <b>Prioritate medie</b> | <b>Prioritate ridicată</b> | <b>Prioritate foarte ridicată</b> |
|               |                                                                                                                                                                                                                                                      | Nr. de răspunsuri             |                              |                         |                            |                                   |
|               | Calculul costului serviciilor educaționale                                                                                                                                                                                                           |                               |                              | 6                       | 23                         | 46                                |
|               | Elaborarea, executarea și controlul bugetelor                                                                                                                                                                                                        |                               |                              | 1                       | 35                         | 39                                |
|               | Monitorizarea continuă a cheltuielilor și a veniturilor                                                                                                                                                                                              |                               |                              | 1                       | 10                         | 64                                |
|               | Evaluarea performanței financiare a diferitelor programe de studii și activități                                                                                                                                                                     |                               |                              | 2                       | 10                         | 63                                |
|               | Dezvoltarea unei viziuni strategice clare pentru instituție                                                                                                                                                                                          |                               |                              | 9                       | 31                         | 35                                |
|               | Asigurarea transparenței în gestionarea financiară a instituției                                                                                                                                                                                     |                               | 1                            | 1                       | 20                         | 53                                |
|               | Evaluarea și perfecționarea activităților instituționale                                                                                                                                                                                             |                               |                              | 3                       | 27                         | 45                                |
|               | Identificarea și eliminarea activităților care nu contribuie la îmbunătățirea performanței instituționale                                                                                                                                            |                               | 4                            | 26                      | 25                         | 20                                |
| 18            | <b>Care este în opinia dumneavoastră gradul de impact al factorilor de mai jos asupra calității informației furnizate de contabilitatea de gestiune ?</b>                                                                                            |                               |                              |                         |                            |                                   |
|               |                                                                                                                                                                                                                                                      | <b>Irelevant</b>              | <b>Foarte puțin relevant</b> | <b>Puțin relevant</b>   | <b>Destul de relevant</b>  | <b>Foarte relevant</b>            |
|               |                                                                                                                                                                                                                                                      | Nr. de răspunsuri             |                              |                         |                            |                                   |
|               | Complexitatea activităților                                                                                                                                                                                                                          |                               | 3                            | 15                      | 34                         | 23                                |
|               | Dinamica reglementărilor contabile                                                                                                                                                                                                                   |                               |                              | 32                      | 32                         | 11                                |
|               | Lipsa unei metodologii pentru calcularea costurilor programelor de studii                                                                                                                                                                            | 1                             | 1                            |                         | 4                          | 69                                |
|               | Adaptabilitate redusă a sistemelor informaționale la specificul instituțiilor de învățământ superior                                                                                                                                                 |                               |                              | 2                       | 6                          | 67                                |
|               | Deficiențe în comunicarea între departamentele instituției                                                                                                                                                                                           |                               | 7                            | 28                      | 29                         | 11                                |
|               | Competențe profesionale reduse pentru sarcinile atribuite                                                                                                                                                                                            | 2                             | 2                            | 27                      | 29                         | 15                                |
| 19            | <b>Cum apreciați potențialul impactului unui sistem informațional de calculație al costurilor asupra activității instituției de învățământ?</b>                                                                                                      |                               |                              |                         |                            |                                   |
| Deloc necesar | 1 (%)                                                                                                                                                                                                                                                | 2 (%)                         | 3 (%)                        | 4 (%)                   | 5 (%)                      | Foarte necesar                    |
|               |                                                                                                                                                                                                                                                      |                               | 1,3                          | 4                       | 94,7                       |                                   |

|    |                                                                                                                                                                                                                                         |                   |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|
| 20 | <b>În opinia dumneavoastră, care sunt cele mai importante beneficii pe care le-ar aduce implementarea /perfecționarea sistemului de contabilitate de gestiune? (bifează toate variantele aplicabile)</b>                                | <b>Răspuns, %</b> |
|    | Efficientizarea procesului decizional                                                                                                                                                                                                   | 84                |
|    | Creșterea eficienței costurilor                                                                                                                                                                                                         | 32                |
|    | Consolidarea transparenței financiare                                                                                                                                                                                                   | 68                |
|    | Creșterea sustenabilității financiare                                                                                                                                                                                                   | 30,7              |
|    | Atragerea de finanțare suplimentară                                                                                                                                                                                                     | 28                |
|    | Creșterea responsabilizării manageriale                                                                                                                                                                                                 | 54,7              |
|    | Consolidarea încrederii în instituție                                                                                                                                                                                                   | 28                |
|    | Adaptabilitatea la inovații și dezvoltare profesională continuă                                                                                                                                                                         | 24                |
|    | Sustinerea unei culturi organizaționale bazate pe performanță și motivare                                                                                                                                                               | 38,7              |
| 21 | <b>În viziunea dumneavoastră, ce instrumente și tehnologii sunt necesare pentru a construi un sistem de contabilitate de gestiune eficient pentru instituțiile de învățământ superior cu autonomie financiară? (întrebare deschisă)</b> |                   |

VĂ MULȚUMIM PENTRU TIMPUL ACORDAT!

**Analiza de conținut a cadrului normativ  
care guvernează contabilitatea instituțiilor publice de învățământ superior din Republica  
Moldova**

| Cadrul normativ                                                                                                                                                                         | Prevederea legală                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Analiza                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Hotărârea Guvernului 983/2012 Cu privire la modul de funcționare a instituțiilor de învățământ superior de stat în condiții de autonomie financiară (cu modificările ulterioare)</b> | <b>Art. 29.</b> Instituția ține contabilitatea în conformitate cu Legea contabilității nr.113-XVI din 27 aprilie 2007, standardele naționale de contabilitate (SNC) și alte acte normative din domeniul contabilității.<br><b>Art. 30.</b> Politica de contabilitate a Instituției se elaborează în conformitate cu Legea contabilității și standardele naționale de contabilitate, se coordonează cu Fondatorul și se aprobă anual prin ordinul rectorului.                                                                                                                                                                   | Deși, această hotărâre a fost modificată de cel puțin 5 ori pe parcursul a 13 ani, articolele cu referință la contabilitate rămân în continuare neactualizate, ambigui și neconforme cu legea supremă.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| <b>Legea Contabilității 113-XVI/2007</b>                                                                                                                                                | <b>Art. 4.</b><br>(6) Instituțiile publice aplică sistemul contabil în partidă dublă, țin contabilitatea și întocmesc rapoartele financiare în baza S.N.C.S.P. sau a normelor metodologice aprobate de Ministerul Finanțelor pentru sectorul bugetar.<br><b>Art. 17.</b><br>(12) Contabilitatea instituțiilor publice asigură înregistrarea plăților de casă și a cheltuielilor efective conform clasificăției bugetare a bugetului aprobat.<br>(17) La instituțiile publice, rezultatul executării bugetare se stabilește anual prin închiderea conturilor de cheltuieli și a conturilor de surse din care au fost efectuate. | Din această lege reiese că instituțiile publice sunt instituții bugetare. Legea expune explicit că aceste instituții trebuie să aplice S.N.C.S.P. sau norme metodologice aprobate de Ministerul Finanțelor pentru sectorul bugetar. La moment nu avem S.N.C.S.P., dar sunt prezente Planul de conturi contabile în sistemul bugetar și Normele metodologice privind evidența contabilă și raportarea financiară în sistemul bugetar, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 216/2015.<br><br><i><b>Întrebarea deschisă rămâne care prevederi sunt pentru instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară?</b></i> |
| <b>Legea Contabilității și raportării financiare 287/2017</b>                                                                                                                           | <b>Art. 2.</b><br>Prezenta lege se aplică:<br>b) autorităților/instituțiilor, cu excepția autorităților/instituțiilor bugetare;<br><b>Art. 36.</b><br>(3) De la data intrării în vigoare a prezentei legi, prevederile Legii contabilității nr. 113/2007 (republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2014, nr. 27–34, art. 61) se aplică doar față de autoritățile/instituțiile bugetare.                                                                                                                                                                                                                         | Excluderea explicită a „autorităților/instituțiilor bugetare” din domeniul de aplicare generează o ambiguitate majoră pentru universitățile publice, care, deși funcționează în condiții de autonomie financiară, rămân instituții publice și beneficiare de fonduri bugetare.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |

| Cadrul normativ                                                                                                                                                                                                                                                                                | Prevederea legală                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Analiza                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Ordin 151/2024 a Ministerului Finanțelor „Cu privire la aprobarea unor Rapoarte anuale”</b>                                                                                                                                                                                                 | <p>În conformitate cu prevederile art.74 din Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale nr.181/2014, art.11, aliniatul (2) din Legea contabilității nr.113-XVI/2007, în scopul prezentării detaliate a activității <b>instituțiilor publice de învățământ la autogestiune</b> și a activității organizațiilor de drept public din domeniile cercetării și inovării la autogestiune.</p> <p>Raport nr. 1 ag „Informație privind încasările/costuri și cheltuieli/soldul instituțiilor publice de învățământ la autogestiune”.</p> | <p>Totuși ce statut au aceste instituții în cadrul normativ „în condiții de autonomie financiară” sau ”la autogestiune”?</p> <p>Termenii încasări/costuri și cheltuieli/soldul sunt termeni complet neconformi între ei din punct de vedere a conceptelor și definițiilor prezente.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>Hotărârea Guvernului 872/2015 „Cu privire la lucrările și serviciile contra plată, mărimea tarifelor la servicii, modul de formare și utilizare a veniturilor colectate de către autoritățile/instituțiile subordonate Ministerului Educației și Cercetării” cu modificările ulterioare</b> | <p><b>Art. 79.</b></p> <p>Evidența contabilă a veniturilor colectate se organizează și se ține în conformitate cu Legea contabilității nr.113-XVI/2007, standardele naționale de contabilitate, <b>instrucțiunile cu privire la evidența contabilă în instituțiile publice</b>, aprobate de Ministerul Finanțelor, precum și cu prevederile prezentului Regulament.</p>                                                                                                                                                                             | <p>În materie de contabilitate a veniturilor în sistemul bugetar funcționează Ordinul Ministerului Finanțelor 216/2015 cu privire la aprobarea Planului de conturi contabile în sistemul bugetar și a Normelor metodologice privind evidența contabilă și raportarea financiară în sistemul bugetar, care folosește drept termen de bază <b>instituțiile bugetare</b>.</p> <p>Utilizarea terminologiei „<b>venituri colectate</b>” în această reglementare ridică probleme conceptuale importante din perspectiva principiilor contabile. Termenul „colectate” sugerează o abordare bazată pe încasări efective (cash basis), care contravine principiului fundamental al contabilității de angajamente stipulat în SNC. Conform principiului contabilității de angajamente, veniturile trebuie recunoscute în momentul apariției dreptului de creanță, nu în momentul încasării efective a mijloacelor bănești.</p> |

Sursa: elaborat de autor

**Analiza comparativă a regimului juridic și a tratamentului contabil aplicabil bunurilor transmise către instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară**

| Aspecte juridice și contabile         | Bunuri primite cu drept de proprietate                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Bunuri primite în gestiune                                                                                                                                                                                                                                                              |
|---------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| DREPTURI, OBLIGAȚII, RESTRICȚII       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Dreptul de proprietate                | Drept de proprietate publică, instituția dobândește proprietatea publică asupra bunurilor, care rămân în domeniul public                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Fără drept de proprietate, fără drept de dispunere, dreptul de gestiune economică                                                                                                                                                                                                       |
| Drepturi de administrare și folosință | Administrare deplină, inclusiv dreptul de a lua decizii privind utilizarea, cu respectarea normelor legale.                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Administrare limitată, folosință conform destinației aprobate de către proprietar (în limitele gestiunii economice)                                                                                                                                                                     |
| Dreptul de dispunere                  | Posibilitatea înstrăinării, în condițiile HG nr. 480/2008 pentru activele neutilizate                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Interdicția de înstrăinare, bunurile sunt inalienabile                                                                                                                                                                                                                                  |
| Obligații de utilizare                | Utilizare conform destinației stabilite, cu respectarea cadrului conferit de autonomia universitară                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Utilizare conform destinației aprobate prin hotărâre de Guvern și stabilite în actul de transmitere.                                                                                                                                                                                    |
| Restricții de transfer                | Transferul către alte entități publice este posibil conform prevederilor Legii nr. 29/2018 și Legii nr. 121/2007. Pentru bunurile din domeniul public, decizia se adoptă prin hotărâre de Guvern (stat). Pentru bunurile din domeniul privat, transferul se poate face prin acte juridice civile, cu respectarea procedurilor legale, inclusiv HG nr. 901/2015 pentru transmitere gratuită între entități publice. | Transferul către alte entități publice poate fi realizat doar de către proprietar (stat), în baza hotărârii de Guvern, conform Legii nr. 29/2018, Legii nr. 121/2007 și HG nr. 901/2015.<br>Universitatea, ca gestionar, poate doar propune transferul, neavând competența de a decide. |
| Restricții de gajare/ipotecă          | Interdicție absolută – Legea 29/2018, art. 5 alin.(2) lit.d)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| TRATAMENT CONTABIL                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Recunoașterea în bilanț               | Cont 316 „Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate”, în activul și capitalul propriu                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Cont 427 „Datorii pe termen lung privind bunurile primite în gestiune”, 543 „Datorii curente privind bunurile primite în gestiune” , în activ, cu reflectarea obligația de restituire                                                                                                   |
| Evaluarea inițială                    | La cost de intrare, conform documentelor primare de primire, inclusiv și costurile de pregătire a bunurilor pentru utilizare valoarea de transmitere (conform principiilor de evaluare a imobilizărilor, SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, pct. 14 <sup>1</sup>                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Calculul amortizării                  | Amortizarea se calculează lunar pentru fiecare obiect de evidență, pornind de la valoarea amortizabilă și durata de utilizare determinată, (pct. 19 din SNC „Imobilizări necorporale și corporale”)                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                         |

| Aspecte juridice și contabile                | Bunuri primite cu drept de proprietate                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Bunuri primite în gestiune                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|----------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>CONSECINȚE JURIDICE</b>                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| <b>Efectele încetării raportului juridic</b> | Pentru bunurile din domeniul public, acestea rămân în patrimoniul universității, iar în caz de reorganizare sau lichidare sunt transferate prin hotărâre de Guvern către altă entitate publică desemnată. Pentru bunurile din domeniul privat, acestea pot fi valorificate sau transmise conform dispozițiilor legale, iar contravaloarea se distribuie potrivit legii. | Bunurile se restituie proprietarului (stat) în starea prevăzută de actul de predare-primire, ținând cont de uzura normală. Proprietarul decide transmiterea către alt gestionar, casarea sau valorificarea, conform HG nr. 480/2008 și HG nr. 901/2015.                                                                            |
| <b>Controlul și monitorizarea</b>            | Controlul de <b>supraveghere</b> și verificare a modului de gestionare eficientă, se exercită de către fondator, Curtea de Conturi și, după caz, Agenția Proprietății Publice. Vizează menținerea integrității, corectitudinea evidenței contabile și utilizarea eficientă.                                                                                             | Controlul mai strict, cu <b>posibilitatea retragerii bunului</b> în caz de nerespectare a obligațiilor legale și contractuale, se exercită de către fondator, Curtea de Conturi și, după caz, Agenția Proprietății Publice. Vizează utilizarea conform destinației aprobate, întreținerea corespunzătoare și integritatea bunului. |

*Sursa: elaborat de autor pe baza analizei cadrului normativ în vigoare ( Legea nr. 287/2017, Legea nr. 121/2007, Legea nr. 29/2018, OMF nr. 119/2013, SNC aplicabile: „Imobilizări necorporale și corporale”, „Capital propriu și datorii”, HG nr. 901/2015, HG nr. 480/2008)*

**Înregistrări contabile aferente faptelor economice posibile în procesul de tranzacționare și utilizare a bunurilor primite cu drept de proprietate și/sau gestiune economică de către instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară**

**Tabelul A.7.1. Primirea și calculul amortizării a bunurilor**

| Operația economică                                                                                                                                   | Corespondența contabilă       |                                         |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|-----------------------------------------|
|                                                                                                                                                      | Debit                         | Credit                                  |
| Reflectarea valorii contabile a bunurilor primite                                                                                                    | 111, 112, 121, 122, 123, etc. |                                         |
| ✓ în gestiune economică                                                                                                                              |                               | <b>427 / 543</b>                        |
| ✓ cu drept de proprietate                                                                                                                            |                               | <b>316</b>                              |
| Reflectarea costurilor direct atribuibile bunurilor primite și pregătirii acestora pentru utilizare conform destinației                              | 111, 121, 122, etc.           | 211, 213, 214, 521, 531, 533, 544, 812, |
| Reflectarea costului de intrare al bunurilor primite și transmise în exploatare                                                                      | 112, 123                      | 111, 121                                |
| Calculul amortizării bunurilor                                                                                                                       | 712, 713, 811, 812, 821, etc. | 113, 124, 133                           |
| Concomitent cu calculul amortizării, se înregistrează recunoașterea venitului aferent bunului deținut în gestiune economică/ cu drept de proprietate | 543/316                       | 612                                     |

**Tabelul A.7.2. Costuri ulterioare pentru menținerea obiectelor în stare funcțională**

| Operația economică                                                                                                                                                                                                                                                                             | Corespondența contabilă                                                                             |                                                                                                        |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Debit                                                                                               | Credit                                                                                                 |
| Reflectarea costurilor ulterioare pentru menținerea bunurilor în stare funcțională                                                                                                                                                                                                             | 712, 713, 811, 812, 821, etc.,<br><i>în funcție de destinație și locul de utilizare a bunurilor</i> | 211, 213, 214, 521, 531, 533, 544, 812*, etc.,<br><i>în funcție de modul de efectuare a lucrărilor</i> |
| *contul 812 se utilizează în cazul efectuării lucrărilor de menținere a bunurilor în stare funcțională, de către o subdiviziune a instituției;<br>inițial toate costurile ulterioare se înregistrează în Dt 812, cu decontarea ulterioară la costurile/cheltuielile curente, după cum urmează: |                                                                                                     |                                                                                                        |
| Reflectarea costurilor ulterioare pentru menținerea bunurilor în stare funcțională, în cadrul subdiviziunii instituției                                                                                                                                                                        | 812                                                                                                 | 211, 213, 214, 531, 533, etc.                                                                          |
| Decontarea costurilor ulterioare efectuate în cadrul subdiviziunii instituției, la costurile/cheltuielile curente                                                                                                                                                                              | 712, 713, 811, 821, etc.,                                                                           | 812                                                                                                    |

**Tabelul A.7.3. Costuri ulterioare care generează beneficii economice suplimentare**

| Operația economică                                                                                                                                                                                                                                                                        | Corespondența contabilă |                               |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|-------------------------------|
|                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Debit                   | Credit                        |
| Reflectarea costurilor ulterioare ce urmează a fi capitalizate                                                                                                                                                                                                                            | 111, 121                | 521, 544, 812*, etc           |
| <i>*contul 812 se utilizează în cazul efectuării lucrărilor de modernizare, care generează beneficii economice suplimentare, de către o subdiviziune a instituției;<br/>inițial toate costurile ulterioare se înregistrează în Dt 812, cu capitalizarea ulterioară, după cum urmează:</i> |                         |                               |
| Reflectarea costurilor ulterioare, în cadrul subdiviziunii instituției                                                                                                                                                                                                                    | 812                     | 211, 213, 214, 531, 533, etc. |
| Capitalizarea costurilor ulterioare aferente modernizării, reparației bunurilor                                                                                                                                                                                                           | 112, 123                | 111, 121, 812, 521, 544, etc. |

**Tabelul A.7.4. Costurile ulterioare sunt recuperate pe seama subvențiilor**

| Operația economică                                                                                                                                                             | Corespondența contabilă |                               |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|-------------------------------|
|                                                                                                                                                                                | Debit                   | Credit                        |
| Recunoașterea subvențiilor ce urmează a fi primite pentru recuperarea costurilor ulterioare                                                                                    | 234                     | 424/ 535                      |
| Încasarea numerarului sub formă de subvenții pentru recuperarea costurilor ulterioare                                                                                          | 242                     | 234                           |
| Decontarea subvențiilor utilizate pentru stingerea datoriilor aferente costurilor ulterioare față de antreprenori                                                              | 521, 544 etc.           | 234                           |
| Reflectarea costurilor ulterioare efectuate pentru menținerea bunurilor în stare funcțională                                                                                   | 811, 812, 713 etc.      | 521, 544, 812 etc.            |
| Decontarea la veniturile curente a subvențiilor în mărimea costurilor ulterioare efectuate pentru menținerea bunurilor în stare funcțională                                    | 535                     | 611                           |
| Capitalizarea costurilor ulterioare aferente modernizării, reparației bunurilor                                                                                                | 112, 123                | 111, 121, 521, 544, 812, etc. |
| Decontarea la venituri curente a subvențiilor primite în mărimea amortizării aferente costurilor ulterioare capitalizate recuperate pe seama subvențiilor                      | 535                     | 611                           |
| Decontarea la alte elemente de capital propriu a subvențiilor primite de la Guvern și alte autorități ale administrației publice în mărimea costurilor ulterioare capitalizate | 535                     | 342                           |
| Decontarea subvențiilor utilizate la venituri curente                                                                                                                          | 342                     | 611                           |



**Tabelul A.7.5. Returnarea bunurilor deținute în gestiune economică**

| Operația economică                                                                                                                                    | Correspondența contabilă |                                             |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|---------------------------------------------|
|                                                                                                                                                       | Debit                    | Credit                                      |
| Decontarea valorii contabile a bunurilor returnate                                                                                                    | <b>427, 543</b>          | 112, 122, 123, etc.                         |
| Decontarea amortizării acumulate aferente bunurilor returnate                                                                                         | 113, 124                 | 112, 123                                    |
| Decontarea pierderilor din depreciere acumulate aferente bunurilor returnate                                                                          | 114, 127, 128, 129       | 112, 121, 122, 123                          |
| Reflectarea diferenței nefavorabile dintre valoarea contabilă a bunurilor returnate și suma datoriilor privind bunurile primite în gestiune economică | 721                      | 112, 123 etc                                |
| Reflectarea costurilor aferente returnării bunurilor deținute în gestiune economică                                                                   | 721                      | 211, 213, 214, 521, 531, 533, 544, 812 etc. |

**Tabelul A.7.6. Înstrăinarea patrimoniului primit cu drept de proprietate**

| Operația economică                                                                      | Correspondența contabilă |                                             |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|---------------------------------------------|
|                                                                                         | Debit                    | Credit                                      |
| Decontarea valorii contabile a bunurilor înstrăinate                                    | <b>316</b>               | 112, 121, 122, 123, etc.                    |
| Decontarea amortizării acumulate aferente bunurilor înstrăinate                         | 113, 124                 | 112, 123                                    |
| Decontarea pierderilor din depreciere acumulate aferente bunurilor înstrăinate          | 114, 127, 128, 129       | 112, 121, 122, 123                          |
| Reflectarea costurilor aferente înstrăinării bunurilor deținute cu drept de proprietate | 721                      | 211, 213, 214, 521, 531, 533, 544, 812 etc. |

**Tematici, cercetători și principalele abordări în literatura privind contabilitatea de gestiune în instituțiile publice de învățământ superior**

| Tematica                                       | Cercetători                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Principalele abordări                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Reforme NPM și schimbări instituționale        | Kallio T.J., Kallio K.-M., Blomberg A. (2020) [291]; Parker L. D. (2022) [292]; Parker L.D., Guthrie J., Martin-Sardesai A. (2023, 2024) [293], [294]; Boitier. M. et al. (2015, 2016) [295], Boitier M., Rivière A. [296], [297]; Martin-Sardesai A. (2016) [298]; Agyemang G., Broadbent J. (2015) [299]; Argento, D., van Helden, J. [300]; Aghion P, Dewatripont M, Hoxby C, Mas-Colell A, Sapir A. (2010) [22]. | Impactul reformelor publice asupra structurilor și controlului managerial; tensiuni între logici instituționale; complementaritatea dintre antreprenariat instituțional și sistemele de control managerial (MCS).                                                                                                                               |
| Contabilitate de gestiune/ costuri (ABC/TDABC) | Mitchell, M. (1996) [301]; Modell S. (2006) [92]; Granof, M. H., Platt, D. E., Vaysman, I. (2000) [185]; Tatikonda, L. U., Tatikonda, R. J. (2001) [302]; Căpușneanu S. et al. (2024) [303]; Hashim, J. H. (2019) [304]; Dražić Lutilsky I., Dragija M., (2012) [305]; Cropper P., Cook R.(2000) [306].                                                                                                              | Implementarea sistemelor de costuri (ABC, TDABC) în universități; diferențe între universități mari și mici; contabilitatea costurilor utilizată preponderent ca instrument de responsabilizare, mai puțin ca suport pentru management.                                                                                                         |
| Contabilitate de gestiune strategică           | Agasisti Y., Arnaboldi M., Azzone G. (2008) [307]; Hutaibat K. (2019) [308]; Brusca, I., Labrador, M., Condor, V. (2019) [309]; Hutaibat K., von Alberti-Alhtaybat L., Al-Htaybat K. (2011) [310]; Casas-Arce P. Et al.(2022) [311]                                                                                                                                                                                  | Contabilitatea de gestiune strategică este analizată ca instrument de susținere a performanței universitare; percepțiile asupra acesteia sunt influențate de mentalitatea stakeholderilor interni (birocratică vs. antreprenorială); cercetările integrează teoria practicii a lui Bourdieu pentru explicarea comportamentelor organizaționale. |
| Sisteme de control managerial / instrumente    | Tsamenyi et al. (2008); Broadbent J. (2010) [312]; Küpper H.U.(2013) [313]; Ahrens T., Khalifa R. (2015) [314]; Anthony R.N., Young D.W.(2002) [315]; Boitier M.(2016) [296]; Rivière A., Boitier M. (2011) [316]; Agyemang G., Broadbent J. (2015) [299]; Mai K.T., Hoque Z. (2024) [317].                                                                                                                          | Controlul managerial este adaptat la specificul cultural și instituțional, fiind interpretat ca proces de contextualizare a reglementărilor generale                                                                                                                                                                                            |
| Bugetare și planificare                        | Szatmary D.P. (2011) [318]; Jones L.R., Thompson F., Zumeta W. (1986) [319]; Kenno S.A., Sainty B. (2017) [320]; Ozdil E., Hoque Z. (2017) [321]                                                                                                                                                                                                                                                                     | Provocări în implementarea bugetării bazate pe activități; complexitatea modelelor și dependența de contextul instituțional.                                                                                                                                                                                                                    |
| Sustenabilitate și responsabilitate socială    | Sulaiman M., Abdul Rahman N. (2013) [322]; Chang H.C. (2013) [323]; Wigmore-Álvarez A., Ruiz-                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Importanța informațiilor privind costurile de mediu; limitele practicilor contabile în îmbunătățirea                                                                                                                                                                                                                                            |

| Tematica                             | Cercetători                                                                                                                                       | Principalele abordări                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|--------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                      | Lozano M. (2014) [324]; Arroyo P. (2017) [325]; Brusca I., Labrador M., Larran M. (2018) [326].                                                   | performanței de mediu; legătura contabilității cu responsabilitatea socială și sustenabilitatea.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Transparență financiară și raportare | Jovanović T., Dragija M. (2018) [327]; Gordon T., Fischer M., Malone D, Tower G. (2002) [328]; Francisco Michavila F., Martinez J.M. (2018) [62]. | Sistemele de raportare financiară în universitățile publice sunt utilizate predominant pentru conformitatea externă și responsabilitatea față de autoritățile publice, mai puțin ca instrumente de sprijin decizional intern. Cercetările evidențiază o subvalorificare cronică a funcției contabile în mediul academic, aceasta fiind redusă la îndeplinirea obligațiilor legale de raportare în detrimentul potențialului său strategic pentru managementul instituțional. Transparența financiară este percepută mai degrabă ca o presiune externă izomorfă decât ca o necesitate internă pentru optimizarea performanțelor instituționale. |

**MODEL ECONOMETRIC: determinanții percepției asupra impactului implementării  
unui sistem informațional de calcul al costurilor în instituțiile de învățământ superior din  
Republica Moldova**

**1. METODOLOGIA UTILIZATĂ**

Pentru analiza răspunsului la întrebarea 19 din Chestionar (Anexa 4): „Cum apreciați potențialul impactului unui sistem informațional de calculație al costurilor asupra activității instituției de învățământ?” a fost implementat un model de regresie liniară multiplă utilizând metoda celor mai mici pătrate (OLS).

**Procesul de codare a datelor**

Datele au fost procesate conform următoarei proceduri:

- **12 variabile dummy** (one-hot encoding) obținute din răspunsurile la Întrebarea 11, unde fiecare categorie de organizare a devenit o coloană binară (1 dacă respondentul a selectat opțiunea, 0 altfel)
- **4 variabile adiționale** numerice sau binare
- Eliminarea observațiilor cu valori lipsă după codarea completă

**2. SPECIFICAȚIA MODELULUI**

**Forma generală a modelului:**

$$y_i = \beta_0 + \sum_{j=1}^{16} \beta_j x_{j,i} + \varepsilon_i, \quad \varepsilon_i \sim \mathcal{N}(0, \sigma^2)$$

unde:

- $y_i$  = impact\_sistem\_info, scorul de percepție de la Întrebarea 19 (variabila dependentă)
- $x_{j,i}$  = cele 16 variabile explicative ( $j = 1, \dots, 16$ )
- $\beta_j$  = coeficienții de regresie
- $\varepsilon_i$  = termenii de eroare aleatoriu

**Derivarea estimatorului OLS. Minimizarea sumei pătratelor reziduurilor:**

$$S(\beta) = \sum_{i=1}^n (y_i - X_i \beta)^2 = (y - X\beta)^T (y - X\beta)$$

**Condiția de primă ordine:**

$$\frac{\partial S}{\partial \beta} = -2X^T (y - X\beta) = 0 \Rightarrow X^T X \beta = X^T y$$

**Soluția ecuațiilor normale:**

$$\hat{\beta} = (X^T X)^{-1} X^T y$$

### 3. DESCRIEREA VARIABILELOR

#### 3.1 Variabila dependentă

$y_i$  = impact\_sistem\_info - Scorul de percepție privind impactul implementării sistemului informațional (derivat din răspunsurile la Întrebarea 19)

#### 3.2 Variabile explicative

Modelul include **16 variabile explicative** împărțite în două categorii:

**A. Variabile binare (dummy) - 12 variabile** Obținute prin codarea one-hot a răspunsurilor la Întrebarea 11, reprezentând diferite forme de organizare a contabilității de gestiune:

1. Contabilitatea costurilor nu este organizată
2. Contabilitatea costurilor pe centre de costuri
3. Organizare mixtă: centre costuri și centre de responsabilitate
4. Pe facultăți/școli/departamente
5. Organizare dublă: facultăți și tipuri servicii
6. Pe tipuri de servicii
7. Pe programe de studii
8. Organizare combinată: programe și servicii
9. [Alte 4 variabile binare pentru alte forme de organizare]

#### **B. Variabile adiționale - 4 variabile**

1. **lipsa\_soft** - Variabilă binară (1 dacă „Lipsă soft” a fost bifat ca impediment)
2. **soft\_integrat** - Variabilă ordinală: gradul de integrare a softurilor (0-2)
3. **nr\_instrumente** - Numărul de instrumente de gestiune selectate
4. **competente** - Variabilă binară (1 dacă „competențe profesionale reduse” a fost bifat)

### 4. ESTIMAREA PARAMETRILOR ȘI INFERENȚA STATISTICĂ

#### 4.1 Estimarea varianței reziduale

Varianta reziduală se estimează prin:

$$\widehat{\sigma^2} = \frac{1}{n - (k + 1)} \sum_{i=1}^n (y_i - X_i \hat{\beta})^2$$

unde  $n$  = numărul de observații și  $k$  = numărul de regresori.

**4.2 Erorile standard.** Eroarea standard a fiecărui coeficient este calculată ca:

$$SE(\hat{\beta}_j) = \sqrt{\widehat{\sigma^2} \cdot [(X^T X)^{-1}]_{jj}}$$

### 4.3 Statistica t și testarea ipotezelor

Pentru testarea ipotezei nule  $H_0 : \beta_j = 0$  versus  $H_1 : \beta_j \neq 0$ , se utilizează statistica:

$$t_j = \frac{\hat{\beta}_j - \beta_j}{SE(\hat{\beta}_j)}$$

Sub ipotezele de normalitate și homoscedasticitate:

$$\frac{\hat{\beta}_j - \beta_j}{\sigma \sqrt{[(X^T X)^{-1}]_{jj}}} \sim \mathcal{N}(0,1)$$

$$\frac{(n - k - 1)\hat{\sigma}^2}{\sigma^2} \sim \chi_{n-k-1}^2$$

independente, prin urmare:

$$t_j = \frac{\hat{\beta}_j - \beta_j}{SE(\hat{\beta}_j)} \sim t_{n-k-1}$$

### 4.4 Valoarea $p$ și semnificația statistică

Valoarea  $p$  pentru testul bilateral este:

$$p_j = 2 \cdot P(T_{n-k-1} > |t_j|)$$

### 4.5 Intervale de încredere

Intervalul de încredere  $100(1 - \alpha)\%$  pentru  $\beta_j$  este:

$$\hat{\beta}_j \pm t_{n-k-1, 1-\frac{\alpha}{2}} \times SE(\hat{\beta}_j)$$

## 5. REZULTATELE ESTIMĂRII

### 5.1 Predictorii semnificativi statistic ( $p < 0.05$ )

| Predictorii                                                    | $\hat{\beta}_j$ | $SE(\hat{\beta}_j)$ | $p$ – valoare         | Semnificația |
|----------------------------------------------------------------|-----------------|---------------------|-----------------------|--------------|
| Contabilitatea costurilor nu este organizată                   | 0.5415          | 0.2478              | 0.0329                | *            |
| Contabilitatea costurilor pe centre de costuri                 | 0.5404          | 0.2472              | 0.0329                | *            |
| Organizare mixtă: centre costuri și centre de responsabilitate | -0.5501         | 0.2529              | 0.0337                | *            |
| Pe facultăți/școli/departamente                                | 0.5415          | 0.1834              | 0.0045                | **           |
| Organizare dublă: facultăți și tipuri servicii                 | 0.5404          | 0.2472              | 0.0329                | *            |
| Pe tipuri de servicii                                          | 0.4904          | 0.0736              | $1.06 \times 10^{-8}$ | ***          |
| Pe programe de studii                                          | 0.4730          | 0.1047              | $3.14 \times 10^{-5}$ | ***          |
| Organizare combinată: programe și servicii                     | 0.4856          | 0.1224              | $2.03 \times 10^{-4}$ | ***          |
| Impediment: competențe profesionale reduse                     | 0.6052          | 0.1478              | $4.61 \times 10^{-4}$ | ***          |

**Legenda semnificației:** \*\*\*  $p < 0.001$ ; \*\*  $p < 0.01$ ; \*  $p < 0.05$

## 5.2 Observații despre variabilele dummy

**Important:** Predictorii semnificativi corespund coloanelor binare care indică selectarea unei opțiuni multiple din Întrebarea 11 sau din impedimente. Valoarea 1 semnifică că opțiunea a fost selectată de respondent, iar coeficientul estimat  $\hat{\beta}_j$  reprezintă diferența medie în scorul de percepție între respondenții care au selectat opțiunea respectivă și cei care nu au selectat-o (categoria de referință).

## 5.3 Interpretarea coeficienților

- **Coeficienți pozitivi:** 8 din 9 variabile semnificative prezintă coeficienți pozitivi, indicând că selectarea acestor opțiuni de organizare sau identificarea anumitor impedimente este asociată cu o percepție mai favorabilă asupra impactului digitalizării.
- **Coeficient negativ:** Doar variabila „Organizare mixtă: centre costuri și centre de responsabilitate” prezintă un coeficient negativ (-0.5501), sugerând că respondenții care au selectat această formă de organizare au o percepție mai puțin favorabilă cu aproximativ 0.55 puncte față de categoria de referință.

## 6. INTERPRETAREA REZULTATELOR ȘI IMPLICAȚII

### 6.1 Constatări principale

#### Determinanții percepției pozitive asupra digitalizării:

1. **Deficitul de competențe profesionale** – variabila „competențe profesionale reduse” prezintă cel mai mare coeficient pozitiv (0.6052), indicând că respondenții care au identificat acest impediment manifestă o percepție cu 0.60 puncte mai favorabilă asupra impactului digitalizării. Aceasta sugerează că sistemele ERP sunt percepute ca un potențial substitut pentru competențele deficitare.
2. **Diversitatea formelor de organizare** – majoritatea tipurilor de organizare a contabilității (cu excepția celei mixte) sunt asociate cu percepții pozitive:
  - Organizarea pe facultăți/școli: +0.5415 puncte ( $p = 0.0045$ )
  - Organizarea pe tipuri de servicii: +0.4904 puncte ( $p < 0.001$ )
  - Organizarea pe programe de studii: +0.4730 puncte ( $p < 0.001$ )
3. **Paradoxul organizării** – atât instituțiile cu „contabilitatea nu este organizată” (+0.5415), cât și cele cu organizare modernă pe centre de costuri (+0.5404) manifestă percepții pozitive similare, relevând nevoi stringente de digitalizare în ambele cazuri.

#### **Factor cu impact negativ:**

4. **Complexitatea structurilor hibride** – „Organizarea mixtă: centre costuri și centre de responsabilitate” (-0.5501) este singurul factor asociat cu o percepție mai puțin favorabilă, posibil datorită anticipării dificultăților de implementare în structuri complexe.

### **6.2 Implicații pentru implementarea sistemelor ERP universitare**

Rezultatele modelului sugerează următoarele strategii pentru implementarea cu succes:

**Prioritizarea instituțiilor cu deficite de competențe:** coeficientul cel mai mare al variabilei „competențe profesionale reduse” indică că aceste instituții ar beneficia cel mai mult de pe urma digitalizării.

**Adaptarea la diversitatea organizațională:** Un sistem ERP performant trebuie să poată integra fidel orice structură organizațională, de la ierarhii simple la arhitecturi complexe.

**Atenție specială pentru structuri mixte:** Instituțiile cu organizare hibridă necesită măsuri suplimentare de management al schimbării pentru a depăși rezistența anticipată.

## **7. ASPECTE METODOLOGICE ȘI LIMITĂRI**

### **7.1 Ipoteze ale modelului OLS**

Modelul se bazează pe următoarele ipoteze fundamentale:

- **Linearitatea:** Relația dintre variabilele explicative și variabila dependentă este liniară
- **Independența erorilor:**  $\varepsilon_i$  sunt independente și identic distribuite
- **Omoscedasticitatea:**  $Var(\varepsilon_i) = \sigma^2$  constantă
- **Normalitatea:**  $\varepsilon_i \sim \mathcal{N}(0, \sigma^2)$
- **Absența multicolinearității perfecte:**  $rank(X) = k + 1$

**Concluzie metodologică:** Modelul OLS estimat oferă o analiză cantitativă riguroasă a determinantilor percepției asupra digitalizării în instituțiile de învățământ superior, identificând factori semnificativi statistici care pot ghida procesul de implementare a sistemelor ERP universitare.



**EVALUAREA EFICACITĂȚII POLITICILOR CONTABILE**  
**a Instituțiilor Publice de Învățământ Superior cu Autonomie Financiară**  
**din Republica Moldova,**  
 pe baza Notelor explicative la Situațiile financiare anuale, pentru anul 2023

**Tabelul A 10.1. Universitatea de Stat din Moldova**

| <b>Indicator</b>                                                                      | <b>Pondere (%)</b> | <b>Scor (0–5)</b> | <b>Scor ponderat</b> | <b>Mențiuni</b>                                                                                                                                                                                         |
|---------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|-------------------|----------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Procesul de elaborare și aprobare <b>(I1)</b>                                         | 10%                | 5                 | 0,5                  | Ordinul rectorului 911 din 30 decembrie 2022                                                                                                                                                            |
| Sistemele informaționale utilizate <b>(I2)</b>                                        | 10%                | 2                 | 0,2                  | 1C versiunea 8.3., dedusă indirect, în cadrul Metodei de evaluare a stocurilor                                                                                                                          |
| Scopul politicilor contabile <b>(I3)</b>                                              | 10%                | 3                 | 0,3                  | Definit conform SNC                                                                                                                                                                                     |
| Principiile generale și caracteristicile calitative ale informațiilor <b>(I4)</b>     | 10%                | 5                 | 0,5                  | Respectarea principiilor și caracteristicilor calitative declarată                                                                                                                                      |
| Metodele și opțiunile contabile <b>(I5)</b>                                           | 25%                | 3                 | 0,75                 | Parțial menționate                                                                                                                                                                                      |
| Metodologia de calculare și determinare a costurilor serviciilor prestate <b>(I6)</b> | 15%                | 3                 | 0,45                 | Contabilitatea costurilor se ține separat pe activități (studii, cămine, plăți sociale etc.). Costurile indirecte se repartizează conform unor indici specifici (ex: suprafețe).                        |
| Modul de prezentare și transparență <b>(I7)</b>                                       | 20%                | 3                 | 0,6                  | Politicile contabile aplicate nu sunt publicate pe pagina web a instituției și pot fi consultate doar indirect, prin intermediul notelor explicative anexate situațiilor financiare din Depozitarul BNS |
| <b>TOTAL</b>                                                                          | 100%               | x                 | <b>3,3</b>           | <b>BINE</b>                                                                                                                                                                                             |

**Tabelul A 10.2. Universitatea Pedagogică de Stat „I. Creangă”**

| <b>Indicator</b>                                                                      | <b>Pondere (%)</b> | <b>Scor (0–5)</b> | <b>Scor ponderat</b> | <b>Mențiuni</b>                                                                                                                                                                                         |
|---------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|-------------------|----------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Procesul de elaborare și aprobare <b>(I1)</b>                                         | 10%                | 5                 | 0,5                  | Ordinul directorului entității din 30 decembrie 2023                                                                                                                                                    |
| Sistemele informaționale utilizate <b>(I2)</b>                                        | 10%                | 0                 | 0                    | Nu sunt specificate sistemele informaționale utilizate.                                                                                                                                                 |
| Scopul politicilor contabile <b>(I3)</b>                                              | 10%                | 2                 | 0,2                  | Definit conform SNC                                                                                                                                                                                     |
| Principiile generale și caracteristicile calitative ale informațiilor <b>(I4)</b>     | 10%                | 5                 | 0,5                  | Respectarea principiilor și caracteristicilor calitative declarată                                                                                                                                      |
| Metodele și opțiunile contabile <b>(I5)</b>                                           | 25%                | 2                 | 0,5                  | Parțial menționate                                                                                                                                                                                      |
| Metodologia de calculare și determinare a costurilor serviciilor prestate <b>(I6)</b> | 15%                | 1                 | 0,15                 | Mențiune formală                                                                                                                                                                                        |
| Modul de prezentare și transparență <b>(I7)</b>                                       | 20%                | 3                 | 0,6                  | Politicile contabile aplicate nu sunt publicate pe pagina web a instituției și pot fi consultate doar indirect, prin intermediul notelor explicative anexate situațiilor financiare din Depozitarul BNS |
| <b>TOTAL</b>                                                                          | 100%               | x                 | <b>2,45</b>          | <b>SATISFĂCĂTOR</b>                                                                                                                                                                                     |

**Tabelul A 10.3. Universitatea Tehnică a Moldovei**

| <b>Indicator</b>                                                               | <b>Pondere (%)</b> | <b>Scor (0–5)</b> | <b>Scor ponderat</b> | <b>Mențiuni</b>                                                                                                                                                                                         |
|--------------------------------------------------------------------------------|--------------------|-------------------|----------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Procesul de elaborare și aprobare (I1)                                         | 10%                | 5                 | 0,5                  | Ordinul directorului entității nr. 125 din 30 decembrie 2023                                                                                                                                            |
| Sistemele informaționale utilizate (I2)                                        | 10%                | 0                 | 0                    | Nu sunt specificate sistemele informaționale utilizate.                                                                                                                                                 |
| Scopul politicilor contabile (I3)                                              | 10%                | 2                 | 0,2                  | Definit conform SNC                                                                                                                                                                                     |
| Principiile generale și caracteristicile calitative ale informațiilor (I4)     | 10%                | 5                 | 0,5                  | Respectarea principiilor și caracteristicilor calitative declarată                                                                                                                                      |
| Metodele și opțiunile contabile (I5)                                           | 25%                | 3                 | 0,75                 | Parțial menționate                                                                                                                                                                                      |
| Metodologia de calculare și determinare a costurilor serviciilor prestate (I6) | 15%                | 1                 | 0,15                 | Mențiune formală                                                                                                                                                                                        |
| Modul de prezentare și transparență (I7)                                       | 20%                | 3                 | 0,6                  | Politicile contabile aplicate nu sunt publicate pe pagina web a instituției și pot fi consultate doar indirect, prin intermediul notelor explicative anexate situațiilor financiare din Depozitarul BNS |
| <b>TOTAL</b>                                                                   | 100%               | x                 | <b>2,7</b>           | <b>BINE</b>                                                                                                                                                                                             |

**Tabelul A 10.4. Academia de Studii Economice din Moldova**

| <b>Indicator</b>                                                               | <b>Pondere (%)</b> | <b>Scor (0–5)</b> | <b>Scor ponderat</b> | <b>Mențiuni</b>                                                                                                                                                                                         |
|--------------------------------------------------------------------------------|--------------------|-------------------|----------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Procesul de elaborare și aprobare (I1)                                         | 10%                | 5                 | 0,5                  | Ordinul directorului entității nr. 147-A din 31 decembrie 2022                                                                                                                                          |
| Sistemele informaționale utilizate (I2)                                        | 10%                | 0                 | 0                    | Nu sunt specificate sistemele informaționale utilizate.                                                                                                                                                 |
| Scopul politicilor contabile (I3)                                              | 10%                | 3                 | 0,3                  | Definit conform SNC                                                                                                                                                                                     |
| Principiile generale și caracteristicile calitative ale informațiilor (I4)     | 10%                | 5                 | 0,5                  | Respectarea principiilor și caracteristicilor calitative declarată                                                                                                                                      |
| Metodele și opțiunile contabile (I5)                                           | 25%                | 3                 | 0,75                 | Parțial menționate                                                                                                                                                                                      |
| Metodologia de calculare și determinare a costurilor serviciilor prestate (I6) | 15%                | 2                 | 0,3                  | Mențiune formală                                                                                                                                                                                        |
| Modul de prezentare și transparență (I7)                                       | 20%                | 3                 | 0,6                  | Politicile contabile aplicate nu sunt publicate pe pagina web a instituției și pot fi consultate doar indirect, prin intermediul notelor explicative anexate situațiilor financiare din Depozitarul BNS |
| <b>TOTAL</b>                                                                   | <b>100%</b>        | <b>x</b>          | <b>2,95</b>          | <b>BINE</b>                                                                                                                                                                                             |

**Tabelul A 10.5. Universitatea de Stat „Alecu Russo” din Bălți**

| Indicator                                                                      | Pondere (%) | Scor (0–5) | Scor ponderat | Mențiuni                                                                                                                                                                                              |
|--------------------------------------------------------------------------------|-------------|------------|---------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Procesul de elaborare și aprobare (I1)                                         | 10%         | 5          | 0,5           | Ordinul rectorului 02-337 din 27 decembrie 2022                                                                                                                                                       |
| Sistemele informaționale utilizate (I2)                                        | 10%         | 0          | 0             | Nu sunt specificate sistemele informaționale utilizate.                                                                                                                                               |
| Scopul politicilor contabile (I3)                                              | 10%         | 1          | 0,1           | Definit conform SNC                                                                                                                                                                                   |
| Principiile generale și caracteristicile calitative ale informațiilor (I4)     | 10%         | 5          | 0,5           | Respectarea principiilor și caracteristicilor calitative declarată                                                                                                                                    |
| Metodele și opțiunile contabile (I5)                                           | 25%         | 0          | 0             | Nu sunt descrise                                                                                                                                                                                      |
| Metodologia de calculare și determinare a costurilor serviciilor prestate (I6) | 15%         | 0          | 0             | Nu este descrisă                                                                                                                                                                                      |
| Modul de prezentare și transparență (I7)                                       | 20%         | 3          | 0,6           | Politicele contabile aplicate nu sunt publicate pe pagina web a instituției, pot fi consultate doar indirect, prin intermediul notelor explicative anexate situațiilor financiare din Depozitarul BNS |
| <b>TOTAL</b>                                                                   | 100%        | x          | <b>1,7</b>    | <b>SATISFĂCĂTOR</b>                                                                                                                                                                                   |

**Tabelul A 10.6. Universitatea de Stat din Comrat**

| Indicator                                                                      | Pondere (%) | Scor (0–5) | Scor ponderat | Mențiuni                                                                                                                                                                                                |
|--------------------------------------------------------------------------------|-------------|------------|---------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Procesul de elaborare și aprobare (I1)                                         | 10%         | 5          | 0,5           | Ordinul rectorului 22-A din 10 februarie 2023                                                                                                                                                           |
| Sistemele informaționale utilizate (I2)                                        | 10%         | 0          | 0             | Nu sunt specificate sistemele informaționale utilizate.                                                                                                                                                 |
| Scopul politicilor contabile (I3)                                              | 10%         | 1          | 0,1           | Definit conform SNC                                                                                                                                                                                     |
| Principiile generale și caracteristicile calitative ale informațiilor (I4)     | 10%         | 5          | 0,5           | Respectarea principiilor și caracteristicilor calitative declarată                                                                                                                                      |
| Metodele și opțiunile contabile (I5)                                           | 25%         | 1          | 0,25          | Mențiune formală                                                                                                                                                                                        |
| Metodologia de calculare și determinare a costurilor serviciilor prestate (I6) | 15%         | 1          | 0,15          | Mențiune formală                                                                                                                                                                                        |
| Modul de prezentare și transparență (I7)                                       | 20%         | 3          | 0,6           | Politicele contabile aplicate nu sunt publicate pe pagina web a instituției și pot fi consultate doar indirect, prin intermediul notelor explicative anexate situațiilor financiare din Depozitarul BNS |
| <b>TOTAL</b>                                                                   | 100%        | x          | <b>2,1</b>    | <b>SATISFĂCĂTOR</b>                                                                                                                                                                                     |

**Tabelul A 10.7. Universitatea de Stat „Bogdan Petriceicu Hasdeu” din Cahul**

| <b>Indicator</b>                                                               | <b>Pondere (%)</b> | <b>Scor (0–5)</b> | <b>Scor ponderat</b> | <b>Mențiuni</b>                                                                                                                                                                                         |
|--------------------------------------------------------------------------------|--------------------|-------------------|----------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Procesul de elaborare și aprobare (I1)                                         | 10%                | 0                 | 0                    | -                                                                                                                                                                                                       |
| Sistemele informaționale utilizate (I2)                                        | 10%                | 0                 | 0                    | Nu sunt specificate sistemele informaționale utilizate.                                                                                                                                                 |
| Scopul politicilor contabile (I3)                                              | 10%                | 0                 | 0                    | Definit conform SNC                                                                                                                                                                                     |
| Principiile generale și caracteristicile calitative ale informațiilor (I4)     | 10%                | 5                 | 0,5                  | Respectarea principiilor și caracteristicilor calitative declarată                                                                                                                                      |
| Metodele și opțiunile contabile (I5)                                           | 25%                | 0                 | 0                    | Nu sunt descrise                                                                                                                                                                                        |
| Metodologia de calculare și determinare a costurilor serviciilor prestate (I6) | 15%                | 0                 | 0                    | Nu este descrisă                                                                                                                                                                                        |
| Modul de prezentare și transparență (I7)                                       | 20%                | 3                 | 0,6                  | Politicile contabile aplicate nu sunt publicate pe pagina web a instituției și pot fi consultate doar indirect, prin intermediul notelor explicative anexate situațiilor financiare din Depozitarul BNS |
| <b>TOTAL</b>                                                                   | <b>100%</b>        | <b>x</b>          | <b>1,1</b>           | <b>NESATISFĂCĂTOR</b>                                                                                                                                                                                   |

**Tabelul A 10.8. Universitatea de Stat din Taraclia**

| <b>Indicator</b>                                                               | <b>Pondere (%)</b> | <b>Scor (0–5)</b> | <b>Scor ponderat</b> | <b>Mențiuni</b>                                                                                                                                                                                         |
|--------------------------------------------------------------------------------|--------------------|-------------------|----------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Procesul de elaborare și aprobare (I1)                                         | 10%                | 4                 | 0,4                  | Ordinul senatului nr. 6 din 27 februarie 2015                                                                                                                                                           |
| Sistemele informaționale utilizate (I2)                                        | 10%                | 0                 | 0                    | Nu sunt specificate sistemele informaționale utilizate.                                                                                                                                                 |
| Scopul politicilor contabile (I3)                                              | 10%                | 0                 | 0                    | Nu se menționează                                                                                                                                                                                       |
| Principiile generale și caracteristicile calitative ale informațiilor (I4)     | 10%                | 0                 | 0                    | Nu se menționează                                                                                                                                                                                       |
| Metodele și opțiunile contabile (I5)                                           | 25%                | 0                 | 0                    | Nu sunt descrise                                                                                                                                                                                        |
| Metodologia de calculare și determinare a costurilor serviciilor prestate (I6) | 15%                | 0                 | 0                    | Nu este descrisă                                                                                                                                                                                        |
| Modul de prezentare și transparență (I7)                                       | 20%                | 2                 | 0,4                  | Politicile contabile aplicate nu sunt publicate pe pagina web a instituției și pot fi consultate doar indirect, prin intermediul notelor explicative anexate situațiilor financiare din Depozitarul BNS |
| <b>TOTAL</b>                                                                   | <b>100%</b>        | <b>x</b>          | <b>0,8</b>           | <b>NESATISFĂCĂTOR</b>                                                                                                                                                                                   |

**Tabelul A 10.9. Universitatea de Stat de Medicină și Farmacie „N. Testemițanu”**

| <b>Indicator</b>                                                               | <b>Pondere (%)</b> | <b>Scor (0–5)</b> | <b>Scor ponderat</b> | <b>Mențiuni</b>                                                                                                                                                                                         |
|--------------------------------------------------------------------------------|--------------------|-------------------|----------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Procesul de elaborare și aprobare (I1)                                         | 10%                | 4                 | 0,4                  | Ordinul directorului entității nr. 343-A din 31 decembrie 2021                                                                                                                                          |
| Sistemele informaționale utilizate (I2)                                        | 10%                | 1                 | 0,1                  | Mențiune                                                                                                                                                                                                |
| Scopul politicilor contabile (I3)                                              | 10%                | 3                 | 0,3                  | Definit conform SNC                                                                                                                                                                                     |
| Principiile generale și caracteristicile calitative ale informațiilor (I4)     | 10%                | 5                 | 0,5                  | Respectarea principiilor și caracteristicilor calitative declarată                                                                                                                                      |
| Metodele și opțiunile contabile (I5)                                           | 25%                | 3                 | 0,75                 | Parțial menționate                                                                                                                                                                                      |
| Metodologia de calculare și determinare a costurilor serviciilor prestate (I6) | 15%                | 2                 | 0,3                  | Dezvăluire incompletă                                                                                                                                                                                   |
| Modul de prezentare și transparență (I7)                                       | 20%                | 3                 | 0,6                  | Politicile contabile aplicate nu sunt publicate pe pagina web a instituției și pot fi consultate doar indirect, prin intermediul notelor explicative anexate situațiilor financiare din Depozitarul BNS |
| <b>TOTAL</b>                                                                   | 100%               | x                 | <b>2,95</b>          | <b>BINE</b>                                                                                                                                                                                             |

**Tabelul A 10.10. Academia de Muzică, Teatru și Arte Plastice**

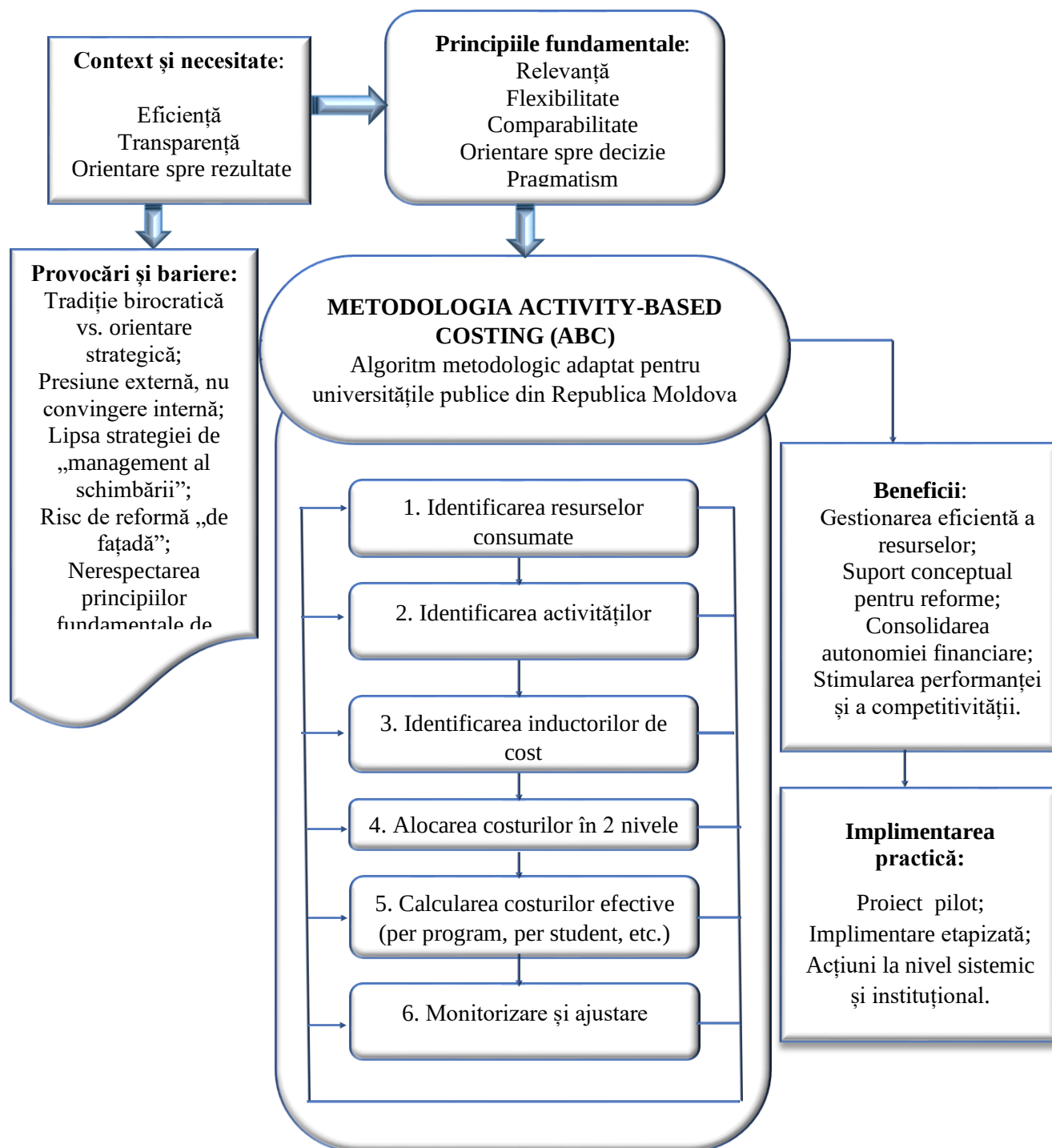
| <b>Indicator</b>                                                                      | <b>Pondere (%)</b> | <b>Scor (0–5)</b> | <b>Scor ponderat</b> | <b>Mențiuni</b>                                                                                                                                                                                         |
|---------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|-------------------|----------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Procesul de elaborare și aprobare <b>(I1)</b>                                         | 10%                | 5                 | 0,5                  | Ordinul rectorului nr. 163-A din 29 decembrie 2022                                                                                                                                                      |
| Sistemele informaționale utilizate <b>(I2)</b>                                        | 10%                | 1                 | 0,1                  | Poate fi dedusă indirect din structura immobilizărilor necorporale, însă nu sunt menționate explicit în notele explicative                                                                              |
| Scopul politicilor contabile <b>(I3)</b>                                              | 10%                | 2                 | 0,2                  | Definit conform SNC                                                                                                                                                                                     |
| Principiile generale și caracteristicile calitative ale informațiilor <b>(I4)</b>     | 10%                | 5                 | 0,5                  | Respectarea principiilor și caracteristicilor calitative declarată                                                                                                                                      |
| Metodele și opțiunile contabile <b>(I5)</b>                                           | 25%                | 2                 | 0,5                  | Parțial menționate                                                                                                                                                                                      |
| Metodologia de calculare și determinare a costurilor serviciilor prestate <b>(I6)</b> | 15%                | 1                 | 0,15                 | Mențiuni generale                                                                                                                                                                                       |
| Modul de prezentare și transparență <b>(I7)</b>                                       | 20%                | 3                 | 0,6                  | Politicile contabile aplicate nu sunt publicate pe pagina web a instituției și pot fi consultate doar indirect, prin intermediul notelor explicative anexate situațiilor financiare din Depozitarul BNS |
| <b>TOTAL</b>                                                                          | 100%               | x                 | <b>2,55</b>          | <b>BINE</b>                                                                                                                                                                                             |



**Tabelul A 10.11. Indicatorii de politici contabile – valori medii, extreme și observații comparative pentru instituțiile publice de învățământ superior**

| <b>Indicator</b>                                                                      | <b>Media instituțională</b> | <b>Min</b> | <b>Max</b> | <b>Observații</b>                                                                                                 |
|---------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|------------|------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Scor Total</b>                                                                     | <b>2,26</b>                 | 0,8        | 3,3        | Diferență mare între instituții                                                                                   |
| <b>I1</b> - Procesul de elaborare și aprobare                                         | <b>0,43</b>                 | 0          | 0,5        | 90% respectă cerințele                                                                                            |
| <b>I2</b> – Sistemele informaționale utilizate                                        | <b>0,04</b>                 | 0          | 0,2        | 70% lipsesc complet, 3 instituții – doar menționează în diferite contexte                                         |
| <b>I3</b> – Scopul politicilor contabile                                              | <b>0,17</b>                 | 0          | 0,3        | Uniformă                                                                                                          |
| <b>I4</b> – Principiile generale și caracteristicile calitative ale informațiilor     | <b>0,45</b>                 | 0          | 0,5        | Unanimitate aproape perfectă, 9 instituții din 10 menționează respectarea principiilor de bază ale contabilității |
| <b>I5</b> – Metodele și opțiunile contabile                                           | <b>0,43</b>                 | 0          | 0,75       | Cel mai diferențiat                                                                                               |
| <b>I6</b> – Metodologia de calculare și determinare a costurilor serviciilor prestate | <b>0,17</b>                 | 0          | 0,45       | Practic absentă în politicile contabile, unele mențiuni despre calculul costurilor                                |
| <b>I7</b> – Modul de prezentare și transparență                                       | <b>0,59</b>                 | 0,5        | 0,6        | Uniformitate absolută, explicată prin obligativitatea raportării                                                  |

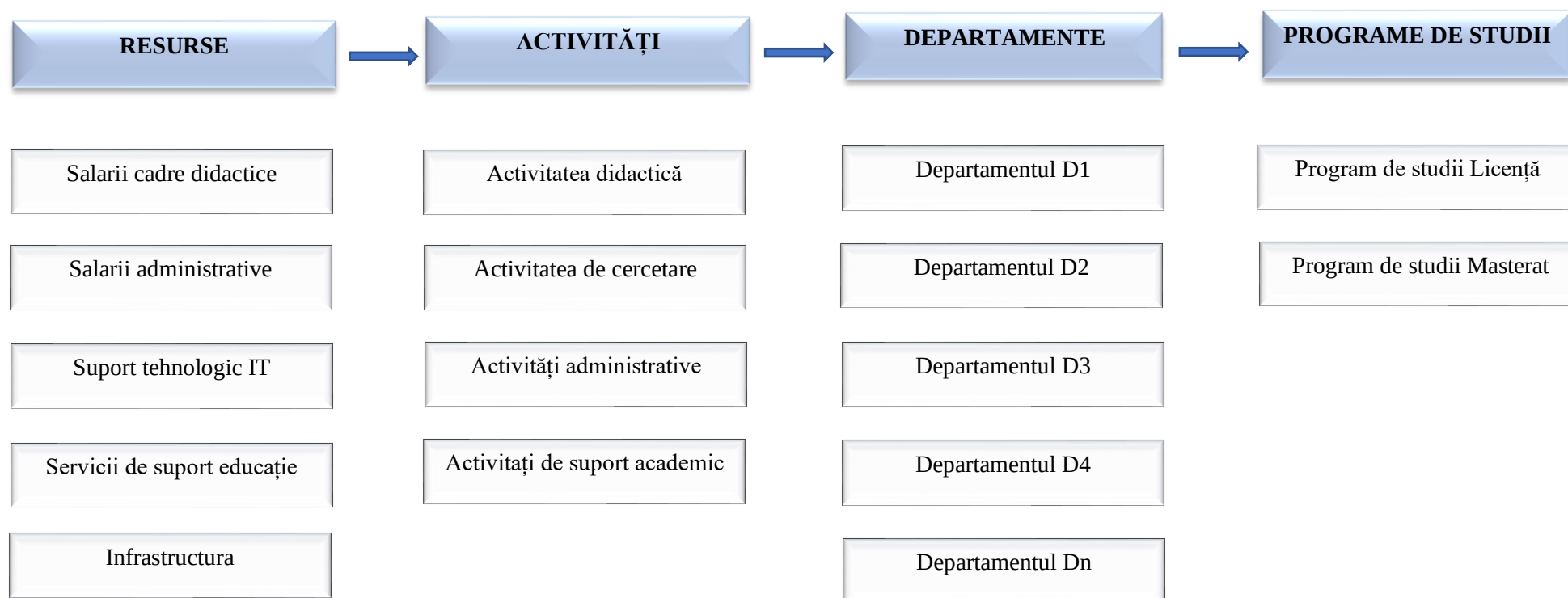
# **Cadru metodologic al contabilității de gestiune în instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova**



# Modelul ABC pentru universitățile publice din Republica Moldova

Schema prezintă viziunea generală a Modelului ABC adaptat pentru universitățile publice din Republica Moldova. Modelul urmărește fluxul logic de alocare a costurilor: Resurse → Activități → Departamente → Programe de studii, în conformitate cu metodologia Activity-Based Costing(ABC)

## RESURSE → ACTIVITĂȚI → DEPARTAMENTE → PROGRAME DE STUDII





str. Mitropolit Gavril Bănulescu-Bodoni 61, MD-2005, Chișinău, Republica Moldova,  
e-mail: [rectorat@ase.md](mailto:rectorat@ase.md), telefon: +373(022)22-41-28

#### ACT DE IMPLEMENTARE

a rezultatelor investigațiilor științifice efectuate de către

**Doamna Liliana Țurcanu pentru conferirea titlului de doctor în științe economice cu tema  
„Problematici ale contabilității în instituțiile de învățământ superior cu autonomie financiară”**

Organizarea contabilității în instituțiile de învățământ superior cu autonomie financiară a suferit transformări majore, trecând de la contabilitatea bugetară la cea corporativă, și de la principiul de casă la cel al angajamentelor, concomitent cu dublarea sistemului de raportare. Aceste schimbări radicale au amplificat problemele existente, necesitând clarificări și actualizări continue în organizarea și ținerea contabilității. Având în vedere standardele naționale, specificul instituțiilor de învățământ superior, și politicile de eficacitate și transparență a cheltuielilor publice, devine crucială o contabilitate care să răspundă acestor nevoi complexe. Dinamismul contabilității depinde direct de eficacitatea politicilor contabile.

Prin prezentul act confirmăm, preluarea și implementarea de către ASEM a conceptului de politici contabile eficace, bazat pe metoda și setul de indicatori propuși de autor pentru a măsura gradul de eficacitate al acestora, în corelație cu funcțiile contabilității și scopul situațiilor financiare. Sistemul de indicatori pentru estimarea fiabilității politicilor contabile propuși de autor și preluați de ASEM se aplică atât la momentul elaborării politicilor contabile instituționale, pentru a ne asigura că acestea sunt eficace, cât și în orice alte situații, cum ar fi: audit și/sau control intern, audit al situațiilor financiare, vizite, verificări, inspecții, controale, dar și de fiecare dată când se soluționează o deficiență în contabilizarea unor evenimente/fapte economice. ASEM, ca entitate supusă auditului extern al situațiilor financiare, folosește metoda evaluării experte în procesul de pregătire către audit, dar și în procesul de exercitare a auditului extern al situațiilor financiare, unde auditorul îndeplinește rolul de expert, apreciind gradul de atingere a obiectivelor pentru fiecare indicator în parte. Auditorul poate folosi atât o medie simplă, cât și o medie ponderată folosind recomandările privind ierarhizarea indicatorilor de evaluare a eficacității politicilor contabile ale instituțiilor de învățământ superior cu autonomie financiară.

Implementarea conceptului de politici contabile eficace cu întreg setul de indicatori și metoda de evaluare a generat următoarele beneficii și rezultate concrete pentru Academia de Studii Economice a Moldovei, după cum urmează:

- Dezvoltări, îmbunătățiri și dezvoltări detaliate în politicile sale contabile a metodelor și opțiunilor contabile aplicate de către instituție, din punctul de vedere al plenitudinii, completivității și corespunderii cu specificul activității.
- Conformare și îmbunătățire a metodelor și opțiunilor contabile pentru contabilizarea veniturilor și a cheltuielilor din diverse activități, precum cele didactice, cercetare, activități auxiliare.
- Contribuția noilor politici contabile la o mai bună trasabilitate a fluxurilor financiare și la o responsabilitate clar definită pe diferite paliere manageriale.
- Metoda de evaluare a politicilor implementată consolidează alinierea ASEM la standarde moderne de guvernanță financiară universitară.

ASEM confirmă că soluțiile propuse sunt fezabile, sustenabile și aduc o valoare adăugată semnificativă.

Rector ASEM,  
Dr. habilitat, prof. univ., academician,  
Alexandru STRATAN

Contabil șef ASEM  
Angela COBUSCEAN



**Universitatea de Stat de Medicină și Farmacie  
„Nicolae Testemițanu” din Republica Moldova**

**Act de implementare  
a rezultatelor investigațiilor științifice efectuate de către Doamna Liliana Țurcanu pentru  
conferirea titlului de doctor în științe economice cu tema „Problematici ale contabilității în  
instituțiile de învățământ superior cu autonomie financiară”**

Prin prezentul document validăm implementarea recomandărilor și propunerilor practice fundamentate în cercetarea de doctorat în domeniul contabilității în instituțiile publice de învățământ cu autonomie financiară în vederea îmbunătățirii tratamentului contabil al finanțărilor cu destinație specială, a finanțărilor sub forma alocațiilor de la bugetul de stat, a patrimoniului primit cu drept de proprietate și a celui primit în gestiune economică.

Instituția noastră a preluat recomandările și propunerile cu privire la metodologiile, regulile și algoritmele de contabilizare a elementelor de capital propriu și a datoriilor și le-a adaptat, cu consilierea doctorandei, la particularitățile distincte ale activității instituției noastre. Rezultatele obținute au fost încorporate în politicile contabile pentru exercițiul financiar al anului 2025, acestea devenind astfel mai eficiente și eficace.

Beneficiile implementării rezultatelor sus menționate au contribuit la:

- ✓ eliminarea confuziei terminologice și a riscurilor asociate unei clasificări eronate a fondurilor obținute din diverse finanțări, obținând astfel o imagine fidelă a situației financiare și o transparență instituțională;
- ✓ detalierea și prezentarea în politicile contabile a condiționalității și a restricțiilor impuse, conducând la creșterea credibilității rapoartelor financiare și a încrederii în raport cu toate părțile interesate;
- ✓ crearea de conturi analitice distincte în cadrul conturilor sintetice pentru fiecare contract de finanțare sau linie de subvenționare, îmbunătățind considerabil monitorizarea detaliată și separată a încasărilor, a cheltuielilor eligibile efectuate, a sumelor decontate la venituri și a soldului rămas de utilizat și facilitând enorm procesul de raportare.

Implementarea practică a recomandărilor doctorandei a favorizat calitatea informațiilor financiar contabile și gestionarea transparentă și corectă a fondurilor publice și a resurselor nerambursabile.

**RECTOR USMF „Nicolae Testemițanu”**  
**Dr. habilitat. șt. med., prof. univ.**  
**membru coresp. al AȘM**  
**Emil CEBAN**

*C. Cidary*







MINISTERUL FINANTELOR  
AL REPUBLICII MOLDOVA

**ACT DE IMPLEMENTARE**  
**a rezultatelor investigațiilor științifice efectuate de către**  
**Doamna Liliana Țurcanu pentru conferirea titlului de doctor în științe**  
**economice cu tema „Problematici ale contabilității în instituțiile de învățământ**  
**superior cu autonomie financiară”**

Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova susține că evoluția contabilității în sectorul public din Republica Moldova, de la independență până în prezent, reprezintă un proces de transformare profundă, care reflectă tranziția țării de la un model administrativ centralizat la unul aliniat la principiile europene de bună guvernare. Parcursul a fost marcat de progrese legislative remarcabile, culminând cu adoptarea unui cadru normativ fundamentat pe contabilitatea de angajamente și orientat spre convergența cu standardele IPSAS. Această reformă nu este un exercițiu tehnic, ci un pilon esențial al modernizării statului, al asigurării transparenței și al susținerii parcursului de integrare europeană. Cu toate acestea, succesul final al reformei este condiționat de depășirea decalajului persistent dintre cadrul normativ avansat și capacitatea de implementare la nivelul întregului sector public.

Prin prezentul act confirmăm inspirarea și preluarea din cercetarea realizată de doctoranda Țurcanu Liliana a unor recomandări în proiectul de modificare a Legii finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale și în inițierea procesului de elaborare a proiectului ordinului „Cu privire la aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public”. Recomandările din cercetarea respectivă implementate în modificările actelor normative vor contribui la eliminarea confuziei terminologice și a riscurilor asociate, aducând astfel o claritate pentru funcționarea eficientă, transparentă și responsabilă a statului, permițând fiecărei entități să opereze conform naturii și misiunii sale, într-un cadru legal predictibil și coerent. Eliminarea acestor confuzii și definirea clară a statutului fiecărei entități publice deblochează o serie de beneficii structurale: claritate în responsabilități, dezvoltarea unui cadru de reglementare adaptat, creșterea transparenței și a comparabilității, fundamentarea reformelor administrative.

Salutăm colaborarea dintre cercetători și autoritățile de reglementare și o considerăm nu doar benefică, dar și o punte între rigoarea teoretică și pragmatismul aplicat, generând un ciclu corect de îmbunătățire continuă. Acest parteneriat strategic duce la un cadru de reglementare mai inteligent, mai flexibil și mai bine adaptat la realitățile economice și sociale. Este, în esență, un semn de maturitate al unui sistem administrativ modern.

Ministra Finanțelor

Victoria BELOUS

## Diplome și premii



**Expoziția Internațională de Inovație și Transfer Tehnologic „Excellent Idea”, Chișinău, Republica Moldova, 2024 - Premiul I, Medalie de aur pentru cercetarea „Eficacitatea politicilor contabile ale instituțiilor de învățământ superior cu autonomie financiară”**



**European Exhibition of Creativity and Innovation „Euroinvent”, Iași, România, 2025, Premiul III, Medalie de bronz pentru cercetarea „Methodology of cost calculation in public higher education institution in the Republic of Moldova”**



### **Declarația privind asumarea răspunderii**

Subsemnata, declar pe răspundere personală că materialele prezentate în teza de doctorat sunt rezultatul propriilor cercetări și realizări științifice. Conștientizez că, în caz contrar, urmează să suport consecințele în conformitate cu legislația în vigoare.

Numele, prenumele

ȚURCANU Liliana

Semnătura





**Liliana Țurcanu**

**Data nașterii:** 13/09/1982

**Locul nașterii:** Chișinău, Moldova

**Cetățenie:** română

## CONTACT

 str. Bogdan Voievod 7,  
2068 Chișinău, Moldova  
(Acasă)

 [lilianaturcanu82@gmail.com](mailto:lilianaturcanu82@gmail.com)

 (+373) 78929768



**europass**

## EXPERIENȚA PROFESIONALĂ

● „Taxpayer Cosulting” S.R.L. Chișinău, Moldova

**Director financiar**

01/06/2024 – În curs

● SC „Acozatex” SRL Chișinău, Moldova

**Contabil-șef/contabilă-șefă**

01/02/2006 – În curs

● SC „Cristextil” SRL Chișinău, Moldova

**Contabil-șef/contabilă-șefă**

01/03/2010 – În curs

● „Integral Management Consulting” S.R.L. Chișinău, Moldova

**Analist financiar**

01/07/2024 – În curs

● „Proactive” AO Chișinău, Moldova

**Formator/formatoare**

01/01/2024 – În curs

● S.C. „Vezamil Plus” S.R.L. Chișinău, Moldova

**Contabil-șef/contabilă-șefă**

01/02/2018 – 31/05/2025

● S.C. „Rețele Terestre” S.R.L. Chișinău, Moldova

**Analist financiar**

25/11/2024 – 31/01/2025

● S.C. „Divers - Audit” SRL Chișinău, Moldova

**Consultant fiscal**

01/06/2017 – 29/02/2020

● Academia de Studii Economice din Moldova Chișinău, Moldova

**Lector universitar**

26/12/2007 – 30/08/2019

● Academia de Studii Economice din Moldova Chișinău, Moldova

**Asistent universitar**

23/08/2004 – 25/12/2007

## EDUCAȚIE ȘI FORMARE PROFESIONALĂ

● **01/11/2017 – 31/10/2022** Chișinău, Moldova

● **Studii superioare de Doctorat** Academia de Studii Economice din

Site de internet [ase.md](http://ase.md)

01/10/2004 – 31/10/2005 Chișinău, Moldova

**Magistru în economie** Academia de Studii Economice din Moldova

Site de internet [ase.md](http://ase.md)

01/09/2000 – 30/06/2004 Chișinău, Moldova

**Licențiat în economie** Academia de Studii Economice din Moldova

Site de internet [ase.md](http://ase.md)

## COMPETENȚE LINGVISTICE

**LIMBĂ(I) MATERNĂ(E):** Română

**Altă limbă (Alte limbi):**

Rusă

**Comprehensiune orală** C1

**Exprimare scrisă** B2

**Citit** B2

**Conversație** C1

**Scris** C1

Engleza

**Comprehensiune orală** B2

**Exprimare scrisă** B2

**Citit** B2

**Conversație** B2

**Scris** B1

Franceză

**Comprehensiune orală** B2

**Exprimare scrisă** B2

**Citit** B2

**Conversație** B2

**Scris** B2

*Niveluri: A1 și A2 Utilizator de bază B1 și B2 Utilizator independent C1 și C2 Utilizator experimentat*

## PERMIS DE CONDUCERE

**Permis de conducere:** B

## PUBLICAȚII

2021

**Contabilitatea întreprinderii: Manual, Cap. 2 Contabilitatea imobilizărilor necorporale (p.41-100) - Ed. a 3-a, rev. și actualizată. - Chișinău: Cartier, 2021. - 800 p.; 3,57 c.a., ISBN 978-9975-86-456-5.**

**Autori** GRIGOROI, L., LAZARI, L., ȚURCANU, L., [et al.] |

2023

**Improving the quality of financial-accounting information by strengthening the financial autonomy of universities, Journal of Financial Studies, Institute of Financial Studies, vol. 15(8), pages 192-204, ISSN online: 2559-1347, DOI: 10.55654/JFS.2023.SP.25, revistă BDI indexată în: ERIH+, REPEC, DOAJ, CEEOL, Editor: Academia de Studii Economice, Institutul de Studii Financiare, București, România**

ȚURCANU, L., GRIGOROI, L., MIHAILA, S.,

2024

**Effectiveness of Accounting Policies of Higher Education Institutions with Financial Autonomy, Economica Nr. 4 (130) / 2024, p. 76-90, ISSN 1810-9136, Revista BDI indexată în: DOAJ, Index Copernicus, Electronic Journals Library, OAJI, General Impact Factor, Global Impact Factor, EBSCO**

Autori ȚURCANU, L., GRIGOROI, L.,

2025

**Management Accounting in Higher Education Institutions in the Republic of Moldova: between Perception, Reality, and the Imperative of Transformation between Perception, Reality, and the Imperative of Transformation, Economica Nr. 2 (132) / 2025, p. 120-131, 0,61 c.a., ISSN 1810-9136, <https://doi.org/10.53486/econ.2025.132>, Revista BDI indexată în: DOAJ, Index Copernicus, Electronic Journals Library, OAJI, General Impact Factor, Global Impact Factor, EBSCO.**

Autori ȚURCANU, L.

## PROIECTE

02/01/2019 – 31/12/2019

**Proiect 17/22.10.18F. Organizarea Manifestărilor Științifice Internaționale. Contabilitatea și educația contabilă în societatea digitală.**

## MOBILITĂȚI

01/07/2025 – 08/07/2025

**Mobilitate academică CEEPUS**

Mobilitate academică CEEPUS, Universitatea „Ștefan cel Mare”, Suceava

27/05/2024 – 01/06/2024

**Mobilitate academică CEEPUS**

Mobilitate academică CEEPUS, Universitatea „Ștefan cel Mare”, Suceava

## DIPLOME ȘI PREMII

**Expoziția Internațională de Inovație și Transfer Tehnologic „Excellent Idea”, Chișinău, Republica Moldova, 2024 - Premiul I, Medalie de aur pentru cercetarea „Eficacitatea politicilor contabile ale instituțiilor de învățământ superior cu autonomie financiară”**

**European Exhibition of Creativity and Innovation „Euroinvent”, Iași, România, 2025, Premiul III, Medalie de bronz pentru cercetarea „Methodology of cost calculation in public higher education institution in the Republic of Moldova”**