

CONTABILITATEA COSTURILOR ÎN ÎNVĂȚĂMÂNTUL SUPERIOR: CONSENS SAU
DISENSIUNE?

COST ACCOUNTING IN HIGHER EDUCATION: CONSENSUS OR DISSENSION?

Liliana ȚURCANU

Academia de Studii Economice din Moldova

E-mail: lilianaturcanu82@gmail.com

ORCID: 0009-0004-2982-166X

Lilia GRIGOROI

Academia de Studii Economice din Moldova

E-mail: lilia.grigori@ase.md

ORCID: 0000-0002-9741-0932

Abstract. This article analyses university cost accounting in the Republic of Moldova, focusing on the costing of educational services in the context of financial autonomy. The research evaluates the costing mechanisms and calculation methods used, exploring their relevance for managerial decision-making. The study highlights the need to implement modern cost accounting practices aligned with international standards, while also adapted to the specificities of the national system. The results underline the need to develop and implement a methodological framework that responds to the current challenges in Moldovan higher education and contributes to a more efficient and transparent management of university resources.

Keywords: cost accounting, calculation methods, management accounting, higher education, universities, university autonomy, public universities.

JEL Classifications: M41, I23, I28, L32

Introducere

Peisajul global al învățământului superior este definit de presiuni financiare crescânde, exigențe sporite în materie de responsabilitate publică și necesitatea unei alocări eficiente și transparente a resurselor. Astfel, și sistemul de învățământ superior din Republica Moldova traversează o perioadă marcată de multiple provocări, generate de constrângerile bugetare și cerințe sporite privind eficiența utilizării resurselor. În acest context, necesitatea dezvoltării unei metodologii de contabilizare a costurilor bine structurată devine din ce în ce mai evidentă. O astfel de metodologie poate contribui la creșterea transparenței financiare, stabilirea obiectivă a taxelor de studii, fundamentarea deciziilor privind alocarea resurselor și evaluarea eficienței utilizării fondurilor care trebuie corelate cu obiectivele strategice ale instituțiilor de învățământ superior. În același timp, cunoașterea exactă a costurilor educaționale, diferențiată pe cicluri de studii (licență, masterat, doctorat) și domenii de formare profesională, ar putea constitui o premisă importantă în ajustarea politicilor publice de finanțare, facilitând o repartizare mai justă a fondurilor publice. Astfel, actualitatea temei derivă dintr-un complex de factori sintetizați în Tabelul 1.

Tabelul 1. Factori determinanți în adoptarea contabilității costurilor în universitățile publice din Republica Moldova

Factor	Impact asupra contabilității costurilor în învățământul universitar
Reforme educaționale	Necesitatea alinierii la standardele Uniunii Europene în ceea ce privește gestionarea costurilor.
Subfinanțarea	Crește importanța unei evidențe clare a costurilor pentru eficientizarea bugetului.
Autonomia universitară	Responsabilitate financiară mai mare pentru instituții, care trebuie să-și optimizeze resursele.
Presiuni demografice	Scăderea numărului de studenți impune o planificare și un control financiar mai riguros.

Competiția între universități	Instituțiile trebuie să gestioneze mai bine costurile pentru a rămâne competitivi pe piață educațională.
Criza energetică și inflația	Creșterea costurilor impune măsuri de eficientizare financiară.
Digitalizarea	Oferă oportunități pentru implementarea unor sisteme contabile performante.
Divergențe metodologice	Necesitatea definitivării unui cadru clar de reglementare.

Sursa: elaborat de autori

Pornind de la necesitatea reconfigurării modului de contabilizare a costurilor în învățământul superior public din Republica Moldova, prezentul studiu își propune să analizeze practicile existente, să evalueze relevanța metodelor utilizate în raport cu cerințele manageriale actuale, să exploreze divergențele de opinii pe acest subiect, precum și să identifice eventualele viitoare direcții de dezvoltare a contabilității costurilor în instituțiile de învățământ superior din Republica Moldova, aliniate bunelor practici internaționale și cerințelor autonomiei financiare.

În acest sens, cercetarea a fost ghidată de următoarele întrebări fundamentale:

Q1. Care sunt metode de contabilitate a costurilor utilizate în prezent în instituțiile de învățământ superior din Republica Moldova?

Q2. În ce măsură metodele tradiționale de calcul al costurilor răspund cerințelor actuale ale instituțiilor de învățământ superior din Republica Moldova?

Q3. Care sunt principalele disensiuni în ceea ce privește contabilitatea costurilor în instituțiile de învățământ superior din Republica Moldova?

Q4. Există diferențe semnificative între abordările naționale și internaționale în contabilitatea costurilor în învățământul superior din Republica Moldova?

Q5. Care este impactul contabilității costurilor asupra procesului decizional și al alocării resurselor în instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova?

Din aceste întrebări de cercetare derivă patru ipoteze:

H1. Majoritatea instituțiilor publice de învățământ superior din Republica Moldova utilizează metode tradiționale de calcul al costurilor serviciilor educaționale.

H2. În Republica Moldova nu există un consens clar asupra unei metode unice de contabilizare a costurilor în învățământul universitar.

H3. Metodele actuale de contabilizare a costurilor nu reflectă în totalitate complexitatea activităților educaționale.

H4. Lipsa unei metodologii de contabilizare a costurilor în învățământul universitar generează disensiuni de interpretare și utilizare a acestor informații pentru luarea deciziilor.

În vederea explorării practicilor de contabilitate a costurilor în instituțiile publice de învățământ superior din Republica Moldova, am adoptat o metodologie mixtă, integrând metode calitative și cantitative, pentru a asigura o înțelegere complexă și detaliată a tematicii cercetate.

Cercetarea calitativă s-a realizat prin identificarea și analiza comparativă a literaturii științifice de specialitate cu referire la metodele de calcul al costurilor în învățământul superior și bunelor practici în domeniu, prin interviuri semi-structurate cu contabili, economiști și factori de decizie din cadrul instituțiilor publice de învățământ superior (inclusiv prorectori cu atribuții economice și conducători ai departamentelor financiare), cu scopul de a înțelege practicile curente de calcul al costurilor, percepțiile asupra eficienței acestor metode și dificultățile întâmpinate în procesul de implementare, analiză și raportare, prin discuții în focus grupuri organizate cu cadre didactice și reprezentanți ai personalului administrativ, cu scopul de a identifica viziuni și posibile disensiuni referitoare la metodele de contabilitate a costurilor în mediul universitar.

Cercetarea cantitativă a inclus elaborarea și distribuirea unui chestionar online utilizând platforma Google Forms, adresat personalului economic, contabil și administrativ din universitățile publice, cu scopul de a explora aspecte privind metodele de calculație utilizate pentru determinarea costurilor, gradul de conformitate al metodelor utilizate cu exigențele contemporane ale managementului universitar, percepțiile referitoare la impactul acestor metode asupra procesului decizional și asupra modalităților de alocare a resurselor și deschiderea instituțională față de introducerea metodelor moderne de contabilitate a costurilor.

Rezultatele obținute au vizat identificarea tendințelor generale, a convergențelor și divergențelor, precum și a preferințelor în ceea ce privește opțiunile metodologice de calculație a costurilor în învățământul superior.

Rezultate și discuții

Contabilitatea costurilor constituie o componentă esențială a managementului financiar strategic în instituțiile publice de învățământ superior (IPÎS), fiind definită ca un ansamblu de metode, principii și proceduri care permit identificarea, colectarea, alocarea și analiza costurilor asociate activităților educaționale (predare), de cercetare și administrative. Aceasta presupune identificarea și analiza integrală a tuturor resurselor utilizate – umane, financiare și materiale – în procesul de instruire a studenților, precum și în derularea celorlalte activități desfășurate în cadrul instituției (Office of Management and Budget, 2004), (Federal Acquisition Regulation), (Kaplan R. S., Bruns W., 1987). În literatura de specialitate (Drury C., 2013); (Kaplan, R. S., Cooper, R., 1998)) se reliefează că sub impactul autonomiei financiare contabilitatea costurilor servește nu doar scopurilor de raportare contabilă, ci devine un sistem integrat de măsurare, analiză și fundamentare a deciziilor, evaluare a performanței și dezvoltare a politicilor instituționale. În contextul instituțiilor de învățământ superior contabilitatea costurilor implică identificarea și asocierea costurilor diverselor activități desfășurate în cadrul IPÎS – predarea, cercetarea, administrația, întreținerea – și distribuirea acestora între programe, facultăți, cicluri de studii, etc., precum și aprecierea eficienței utilizării resurselor.

Relevanța strategică a acestei abordări rezidă în capacitatea de a sprijini universitățile în înțelegerea costurilor reale asociate programelor și serviciilor oferite (Riahi-Belkaoui A., 2002), (Cropper, P., Cook, R., 2010), (Soares L., Steele P., Wayt L., 2016), în fundamentarea deciziilor privind alocarea și utilizarea resurselor (Middaugh, 2005), (Soares L., Steele P., Wayt L., 2016), (Middaugh M., 2012) în creșterea eficienței operaționale (Middaugh M., 2012), (Mackie Ch., 2016), în consolidarea sustenabilității financiare pe fondul reducerii finanțării publice și al majorării costurilor, precum și în promovarea transparenței și a responsabilității instituționale (Brusca, I., Labrador, M., Condor, V., 2019), (Kaplan R.S., Norton D.P., 2007), (Salmil J.& Bank, World, 2009).

Aplicarea și implementarea de noi metode/algoritme ale contabilității costurilor în IPÎS se confruntă cu dificultăți specifice, cauzate de natura complexă a misiunii educaționale și de cercetare, de diversitatea structurilor organizaționale, dar și de dificultatea măsurării exacte a rezultatelor academice și performanței din punct de vedere financiar. Prin urmare, atribuirea costurilor către programe de studii, proiecte de cercetare sau studenți individuali devine un proces sofisticat predispus să genereze polemici.

Este cunoscut faptul că universitățile publice funcționează la intersecția dintre misiunea lor publică de a asigura accesul larg la educație, de a contribui la progresul cunoașterii și de a deservi comunitatea și necesitatea asigurării sustenabilității financiare pe termen lung. Astfel, deciziile manageriale trebuie să armonizeze cu aceste obiective, pe alocuri divergente, iar contabilitatea costurilor este chemată să furnizeze informații relevante pentru ambele perspective.

Datorită acestor particularități specifice, administrarea costurilor în cadrul universităților implică provocări semnificative (Granof M, Platt D., Vaysman I., 2000). Specificul resurselor umane, al sistemelor contabile și al rezultatelor instituționale necesită o abordare prudentă pentru a garanta un control și o gestionare eficientă. Printre aceste caracteristici distincte se numără:

- Lipsa de motivație a personalului academic pentru activitatea științifică. O mare parte a cadrelor didactice nu percep activitatea științifică drept o sursă de venit, manifestând o rezervă față de practicile de evaluare a performanței bazate pe indicatori cantitativi. În plus, flexibilitatea programului de lucru favorizează implicarea în diverse activități, adesea fără o corelare strictă cu timpul efectiv lucrat. Astfel este necesară o reorientare a IPÎS și a cadrelor didactice spre direcția de a obține venituri din cercetare.
- Adoptarea deciziilor în absența unei evaluări a impactului financiar, cum ar fi deciziile administrative privind structura ofertei educaționale, admiterea studenților, inițierea proiectelor de cercetare sau stabilirea normelor didactice, care sunt adesea adoptate fără o analiză detaliată a costurilor și beneficiilor asociate.
- Lipsa unor obiective clar definite și indicatori de performanță măsurabili. În ceea ce privește

principalele lor „produse” — predarea, cercetarea și serviciile — un volum mai mare nu înseamnă neapărat o calitate superioară. Totodată, calitatea este percepută diferit, în funcție de observator. Astfel, clasele mici nu sunt neapărat mai puțin eficiente din punct de vedere al costurilor decât cele mari și nici nu pot fi considerate automat superioare din punct de vedere calitativ.

- Sisteme contabile orientate predominant spre conformitate. Modelele contabile utilizate în universități, sunt concepute pe respectarea reglementărilor, fără a susține în mod eficient managementul costurilor. Bugetele instituțiilor reflectă structura surselor de finanțare, fără o corelare explicită cu obiectivele strategice sau cu performanța organizațională, iar complexitatea documentației financiare limitează accesibilitatea și înțelegerea informațiilor chiar și în rândul personalului administrativ.
- Legătura directă dintre costuri și sursele de finanțare. Costurile și veniturile unei universități pot fi strâns interconectate, iar anumite cheltuieli nu sunt angajate decât dacă beneficiază de finanțare externă. De exemplu, implementarea unui proiect de cercetare este condiționată de obținerea prealabilă a resurselor financiare necesare.
- Interdependența activităților didactice și de cercetare. Predarea, cercetarea și publicarea rezultatelor sunt procese strâns corelate, ceea ce face dificilă separarea clară a costurilor asociate fiecărei activități.

Ținând cont de complexitatea activității instituțiilor de învățământ superior, particularitățile distinctive ale acestora generează provocări semnificative procesului de calculare și determinare a costurilor reale, subliniind necesitatea unor metode contabile adaptate, care să depășească simpla conformitate, capabile să reflecte complexitatea activităților academice și să susțină deciziile strategice privind utilizarea resurselor.

Analiza practicilor internaționale în contabilitatea costurilor din IPÎS relevă o diversitate de abordări, de la metode tradiționale la sisteme mai sofisticate, fiecare cu avantajele și limitările sale.

Metodele tradiționale de contabilitate a costurilor, apărute la începutul secolului XX, sunt încă utilizate în multe entități, inclusiv în IPÎS, adesea în scopul conformității cu cerințele de raportare financiară externă. Aceste metode se concentrează pe urmărirea costurilor directe (cele care pot fi atribuite direct unui produs sau serviciu) și pe alocarea costurilor indirecte (cheltuieli generale, administrative, de infrastructură etc.), utilizând baze de alocare relativ simple, adesea bazate pe volum (de exemplu numărul de studenți, ore de predare, suprafață ocupată, etc.).

Sistemele tradiționale de costuri standard oferă informații prea târzii, prea generale și inexacte, ceea ce le face ineficiente pentru luarea deciziilor manageriale. (Sheu C., Ming-Hsiang C., Kover S., 2003).

Pe fondul complexității crescute a serviciilor universitare (programe de studii diferite, cercetare, alte tipuri de servicii) și al ponderii ridicate a costurilor indirecte, metodele tradiționale de alocare devin irelevante. Alocarea arbitrară a costurilor distorsionează informațiile privind consumul real de resurse, afectând deciziile manageriale legate de taxe, programe și distribuția fondurilor. Aceste metode sunt potrivite doar în medii omogene, o realitate rar întâlnită în universitățile contemporane. Limitările metodelor tradiționale de calculație a costurilor universitare sunt sintetizate în **Tabelul 2**, evidențiind principalele deficiențe asociate utilizării acestora în cadrul actual al învățământului superior.

Tabelul 2. Limitările metodelor tradiționale de alocare a costurilor în contextul universităților contemporane

Criterii	Metode tradiționale de alocare	Realitatea universităților moderne
Structura serviciilor	Servicii omogene și standardizate	Diversitate mare de programe, cercetare și alte servicii
Costuri indirecte	Pondere redusă, ușor de repartizat	Pondere ridicată, distribuție complexă
Baze de repartizare	Baze simpliste, generale (ex: ore lucrate, metri pătrați)	Necesitate de repartizare exactă în funcție de consumul real de resurse
Exactitatea informațiilor	Distorsiuni minore, acceptabile	Distorsiuni majore care afectează analiza costurilor și deciziile
Decizii manageriale	Informații suficient de corecte pentru management	Risc ridicat de decizii eronate privind taxele, programe și resurse
Identificarea activităților ineficiente	Nu este facilitată	Este necesară pentru optimizare și eficiență financiară

Sursa: elaborat de autori

Cercetătorii (Cropper, P., Cook, R., 2010) semnalează o nemulțumire tot mai accentuată în cadrul instituțiilor de învățământ superior față de sistemele contabile tradiționale, care continuă să fie ghidate de principiile contabilității fondurilor (*fund accounting*) și nu furnizează informații relevante pentru deciziile manageriale interne. În aceste condiții, autorii susțin necesitatea reformei sistemelor contabile prin implementarea unor metodologii moderne, precum metoda contabilității bazate pe activități (Activity-Based Costing - ABC), capabilă să ofere o imagine mai fidelă asupra utilizării resurselor și a costurilor efective generate de activitățile academice și administrative. Această metodă a fost introdusă la sfârșitul anilor 1980, sub impactul autonomiei financiare extinse, drept răspuns la limitările metodelor tradiționale, în special în ceea ce privește alocarea costurilor indirecte.

În esență, metoda ABC se bazează pe premisa că **activitățile consumă resurse, iar obiectele de cost consumă activități**. Aceasta permite o alocare mai precisă a costurilor indirecte, care au o proporție semnificativă în cadrul universităților. Având în vedere că metoda ABC este recunoscută pentru complexitatea sa, în figura 1 prezentăm esența principiului de funcționare și aplicabilitatea acesteia în sistemul universitar.

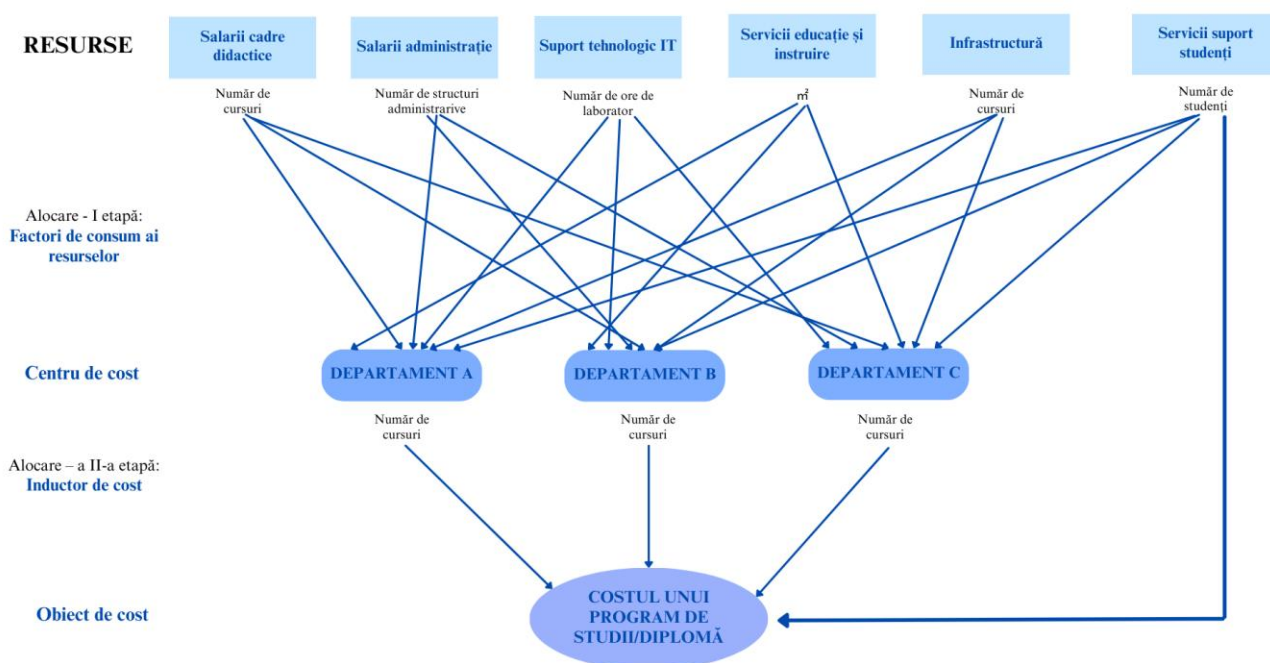


Figura 1. Model conceptual al aplicării metodei Activity-Based Costing (ABC) în IPÎS

Sursa: adaptată de autori

Metoda ABC oferă IPÎS o **viziune clară asupra costurilor reale** ale activităților și programelor de studii, asigurând o **alocare mai precisă a resurselor**. Prin utilizarea **factorilor de consum** și a **inductorilor de cost**, instituțiile pot fundamenta decizii manageriale strategice privind taxele, bugetele și optimizarea resurselor. Metoda ABC devine astfel un instrument esențial pentru **sustenabilitate financiară, transparență și modernizare instituțională** în învățământul superior. De-a lungul ultimilor decenii, contabilitatea costurilor în instituțiile de învățământ superior a devenit o preocupare majoră atât la nivel instituțional, cât și în cadrul organizațiilor internaționale. Asociația Universităților Europene (EUA) a abordat acest subiect încă din anul 2008 (EUA, 2008), prin primul său raport dedicat costurilor universitare în care a subliniat necesitatea dezvoltării unor metodologii clare și riguroase de calculare a costurilor. Această preocupare a fost reluată și aprofundată în studiul realizat în 2013 (Estermann TH, Claeys-Kulik A.L., 2013) și analizează atât progresul înregistrat în perioada 2008–2013, cât și persistenta dificultăților metodologice și instituționale. Raportul evidențiază faptul că, deși numeroase universități au realizat progrese în adoptarea conceptului de „costuri complete” (full costing), aplicarea lui rămâne adesea fragmentară, iar integrarea deplină a

contabilității costurilor în procesele decizionale strategice continuă să fie o provocare majoră. Ambele rapoarte converg în recunoașterea rolului esențial al contabilității costurilor pentru susținerea transparenței financiare, optimizarea resurselor și fundamentarea deciziilor instituționale pe baze economice solide. Lipsa unei metodologii clare și unitare este percepută de EUA ca un obstacol semnificativ în calea unei gestiuni eficiente și sustenabile a resurselor universitare. În tabelul 3 se sintetizează principalele argumente care susțin implementarea metodologiei costurilor complete (full costing), precum și condițiile esențiale pentru o aplicare eficientă.

Tabelul 3. Argumente și condiții pentru implementarea metodei costurilor complete (full costing) în IPÎS

De ce? (beneficii/scopul implementării)	Cum? (aspecte cheie ale implementării)
Consolidarea sustenabilității financiare: identifică costurile totale, contribuind la o mai bună înțelegere a acestora și la determinarea finanțării necesare.	Angajamentul conducerii: este esențială implicarea activă a conducerii și susținerea permanentă la nivel managerial.
Creșterea transparenței: asigură o raportare clară a cheltuielilor și a costurilor reale, sprijinind responsabilizarea față de finanțatori.	Abordare coordonată: implică colaborarea internă și externă între instituții, autorități publice și finanțatori
Întărirea poziției universităților: oferă suport în stabilirea taxelor, sprijinind depășirea „culturii costurilor scăzute” și întărind poziția instituției în relațiile cu partenerii contractuali	Principii comune – modele diferite: nu există o metodă unică; este necesară adaptarea metodologiei la profilul și structura fiecărei instituții
Sprijinirea managementului strategic: oferă informații relevante necesare pentru fundamentarea deciziilor strategice în deplină concordanță cu misiunea instituțională și direcțiile sale de dezvoltare	Reguli de finanțare: finanțatorii (naționali și europeni) ar trebui să accepte cereri și rambursări bazate pe metodologia costurilor complete (full costing) pentru a facilita și stimula implementarea și aplicarea.

Sursa: elaborat de autori, în baza (Estermann TH, Claeys-Kulik A.L., 2013)

Implementarea metodologiei costurilor complete (full costing) a avut un impact pozitiv, contribuind la o fundamentare mai riguroasă a deciziilor strategice, la creșterea transparenței financiare și la intensificarea responsabilității economice. Totuși, impactul său a variat semnificativ de la o țară la alta, aceste diferențe fiind determinate de factori precum particularitățile structurale ale sistemelor naționale de învățământ superior, nivelul de autonomie financiară al instituțiilor și gradul de acceptare instituțională a metodei.

În Republica Moldova relevanța contabilității costurilor în învățământul superior public este amplificată de o serie de factori contextuali specifici. Procesul de reformă a învățământului superior, care a inclus acordarea autonomiei financiare universităților de stat începând cu anul 2013, a transferat o responsabilitate semnificativă către instituții în ceea ce privește gestionarea resurselor financiare. Această autonomie, deși menită să sporească flexibilitatea și eficiența, necesită în mod imperativ instrumente adecvate de management financiar, printre care contabilitatea costurilor ocupă un loc central (Țurcanu L., 2018). În acest sens, cercetarea științifică autohtonă dedicată contabilității costurilor în IPÎS se află într-o fază incipientă de dezvoltare, caracterizată printr-o abordare tangențială și cu o atenție academică limitată. Abordările existente tratează subiectul fie în mod general, fie ca parte a unor analize privind reforma sistemului educațional sau guvernarea instituțională. Există o singură cercetare autohtonă (Bădicu G., Mihailă S., 2016), pe care am cataloga-o ca un punct de plecare pentru explorarea problematicii contabilității costurilor în universitățile publice. Studiul oferă o abordare asupra constrângerilor contabile actuale, evidențiind dificultățile întâmpinate în procesul de alocare și monitorizare a resurselor.

Nivelul redus al cercetărilor aprofundate privind costurile universitare este nu doar o lacună academică, ci poate semnală o problemă sistemică mai profundă: o posibilă absență a unei cereri clare din partea autorităților publice centrale (Ministerul Educației și Cercetării, Ministerul Finanțelor, etc.) sau a universităților înseși pentru astfel de analize detaliate. Această situație ar putea deriva fie dintr-o subestimare a importanței strategice a datelor de cost pentru un management performant, fie din constrângeri legate de capacitatea administrativă și resursele limitate (umane și financiare)

necesare pentru a iniția și susține astfel de demersuri analitice complexe. Fără un mediu instituțional stimulat și mecanisme de suport pentru studii aplicative, potențialul contabilității costurilor de a sprijini o guvernanta universitară eficientă rămâne neexploatat. Perpetuarea acestei stări de fapt menține cercetarea în domeniu într-o fază incipientă, privând sistemul de instrumente esențiale pentru o gestiune eficientă.

Din perspectiva cadrului legislativ național, Codul Educației introduce principiul finanțării bugetare prin „cost standard per student”, transformând acest indicator într-un element central al formulei de alocare bugetară (Parlamentul Republicii Moldova, 2014). Totuși, lipsa unei delimitări conceptuale și absența unei metodologii clare de calcul, precum și inexistența unor reglementări explicite privind gestionarea relațiilor financiare dintre Ministerul Educației și Cercetării și IPÎS, generează ambiguități care afectează coerența și corectitudinea mecanismului de finanțare.

Paradoxul situației este că, deși legea organică (Parlamentul Republicii Moldova, 2014) prevede explicit alocarea resurselor bugetare în funcție de costuri („cost standard per student”), provocarea majoră ține de implementare: transpunerea acestui principiu în actele normative ulterioare și în aplicarea practică.

Începând cu anul 2021, finanțarea IPÎS cu autonomie financiară este reglementată prin Hotărârea Guvernului nr. 343/2020 cu privire la aprobarea Metodologiei de finanțare bugetară a instituțiilor publice de învățământ superior (Guvernul RM., 2020), care stabilește un mecanism mixt de alocare bugetară, structurat în trei componente principale, prezentate în tabelul 4.

Tabelul 4. Structura finanțării IPÎS conform HG nr. 343/2020

Componenta de finanțare	Descriere	Pondere în alocarea bugetară (%)
Finanțare-standard	Bază: cost standard per student ajustat cu coeficienți în funcție de complexitatea programelor de studii (licență și master)	75
Finanțare compensatorie	Pentru susținerea performanței în instituțiile publice de învățământ superior	20
Finanțare complementară	Pentru modernizarea bazei materiale și didactice	5

Sursa: elaborat de autori în baza Metodologiei de finanțare bugetară a IPÎS (Guvernul RM., 2020)

Sursele normative sus menționate se limitează la introducerea termenului de „cost standard”, fără să definească conceptul în mod clar și fără să stabilească o procedură explicită de determinare a valorii sale, ceea ce generează ambiguități semnificative în aplicarea practică. Drept consecință directă a lacunelor legislative și normative este că practicile actuale de finanțare a învățământului superior din bugetul de stat se îndepărtează semnificativ de principiul finanțării bazate pe costuri reale.

Indicatorul „cost standard per student”, deși prevăzut în cadrul legislativ și metodologic, este utilizat în practică doar ca un mecanism de distribuire între IPÎS a fondurilor bugetare deja stabilite. În realitate, acest „cost standard” reflectă mai degrabă o formulă de împărțire a bugetului alocat pentru comanda de stat la numărul total de studenți echivalenți, ajustată ulterior prin aplicarea unor coeficienți de complexitate specifici domeniilor de studii. Astfel, indicatorul nu exprimă costurile reale aferente desfășurării procesului educațional într-un anumit program sau ciclu de învățământ.

Discrepanța semnificativă dintre principiul declarativ al finanțării bazate pe costuri – stabilit în Codul Educației – și realitatea normativă și practică, în care metodologiile actuale se limitează la redistribuirea fondurilor disponibile fără a calcula efectiv costurile reale ale activităților educaționale, generează o ambiguitate strategică persistentă. Această lipsă de claritate, de fapt blochează o reformă autentică, bazată pe eficiență, transparență și costuri reale.

Lipsa unui consens național în ceea ce privește metodologia de calcul al costurilor universitare este semnalată în mod repetat în rapoartele de audit (Curtea de Conturi a Republicii Moldova, 2024), fiind una dintre cele mai persistente disfuncționalități ale sistemului actual. Recomandările formulate încă din 2018 privind necesitatea standardizării metodologiei de calcul al costurilor în învățământul superior nu au fost implementate, pentru care s-au propus un set nou de recomandări orientate spre îmbunătățirea cadrului metodologic și creșterea transparenței în gestionarea resurselor publice (Curtea de Conturi a Republicii Moldova, 2024). Totodată, în raportul de audit privind utilizarea

resurselor publice în 2023 (Curtea de Conturi a Republicii Moldova, 2024) se semnalează că indicatorul „cost standard per student” este utilizat mai degrabă ca un mecanism de redistribuire bugetară, fără o legătură reală cu cheltuielile efective de instruire. Această abordare subminează scopul unui management financiar bazat pe costuri reale și echitabile.

Absența unei metodologii de calcul al costurilor universitare aprobate la nivel național, afectează coerența gestionării resurselor cât și fundamentarea deciziilor de finanțare a IPÎS. Lipsa progresului indică dificultăți sistemice semnificative, fie de natură structurală, fie administrativ-politică.

Spre deosebire de lipsa de acțiune consecventă observată în Republica Moldova, experiența Spaniei în reforma contabilității costurilor universitare demonstrează că o abordare coordonată și decisă poate transforma vulnerabilitățile în oportunități reale de modernizare instituțională. Un rol esențial în impulsivarea acestei reforme, așa cum confirmă cercetătorii spanioli (Brusca, I., Labrador, M., Condor, V., 2019), l-a avut Curtea de Conturi din Spania ale cărei constatări critice au generat presiunea necesară pentru inițierea schimbărilor. Ei susțin că în urma implementării reformelor, universitățile spaniole au introdus noi practici de contabilitate managerială, transformând sistemul de evidență a costurilor într-un instrument esențial atât pentru sprijinirea deciziilor strategice, cât și pentru stabilirea fundamentată a taxelor de studii și asigurarea transparenței în finanțarea de stat.

Reieșind din cele expuse mai sus, în tabelul 5 prezentăm rezultatele unei analize comparative dintre modelului spaniol și situația actuală din Republica Moldova cu referire la abordările de reformare a contabilității costurilor în sectorul universitar, evidențiind factorii care au contribuit la succesul reformei în Spania și stagnarea acesteia în IPÎS din Republica Moldova.

**Tabelul 5. Analiză comparativă a reformei contabilității costurilor:
cazul Spaniei și al RM**

Element	Modelul Spaniei	Republica Moldova
Declanșator al reformei	Constatări sistemice ale CC spaniole privind lipsa transparenței costurilor.	Constatări repetate ale CC privind lipsa metodologiei unice (standardizate), fără acțiuni corespunzătoare.
Metodologie adoptată	Contabilitate Bazată pe Activități (ABC), metodologie complexă, adaptată sectorului universitar.	Absența unei metodologii aprobate pentru calculul costurilor universitare.
Proces de elaborare	Proces colaborativ între universități, administrație și organisme de reglementare.	Lipsa unui proces de colaborare formalizat între instituții și autorități.
Standardizare	Sistem standardizat la nivel național pentru comparabilitate și evaluare.	Lipsă de standardizare, dificultăți în evaluarea și compararea performanțelor instituționale.
Impact asupra managementului	Creșterea transparenței financiare, fundamentarea deciziilor strategice pe date reale.	Persistența ambiguităților în managementul financiar universitar.
Stadiul implementării	Reformă implementată sistemic, cu ajustări continue.	Recomandări repetate neimplementate din 2018 până în prezent.

Sursa: elaborat de autori

Modernizarea contabilității costurilor în învățământul superior din Republica Moldova impune, înainte de toate, implicarea activă a ministerelor de resort, alături de o schimbare de atitudine la nivel instituțional și de asumare a responsabilității concrete pentru aplicarea recomandărilor auditului public — factori esențiali care au stat la baza succesului reformei spaniole.

Pentru a aborda cu desăvârșire întrebările de cercetare și valida ipotezele formulate, am realizat un chestionar tematic, **“Starea actuală și necesitatea organizării contabilității de gestiune în instituțiile publice de învățământ superior”** în perioada decembrie 2024 – martie 2025.

Analiza răspunsurilor colectate relevă că în majoritatea instituțiilor respondente (69,3%) contabilitatea costurilor este organizată pe tipuri de servicii, precum programele de studii de licență, masterat sau activitățile de cercetare. Doar 21,3% dintre respondenți raportează organizarea contabilității costurilor la nivelul fiecărui program de studii, ceea ce limitează precizia analizei financiare. Organizarea contabilității pe centre de cost sau centre de responsabilitate este foarte redusă (sub 5%), iar un procent îngrijorător de 12% declară că nu cunosc modul de organizare al contabilității

costurilor în instituție, în timp ce 1,3% susțin că aceasta nu este organizată deloc. Această situație evidențiază absența unui cadru procedural unitar și necesitatea adoptării unor practici mai riguroase pentru monitorizarea costurilor.

Analizând metodele de calculație a costurilor utilizate, datele arată că 26,7% dintre instituții nu aplică nicio metodă de calculație, iar 44% dintre respondenți nu cunosc ce metodă este utilizată în cadrul instituției lor. Metoda globală, caracterizată printr-o abordare agregată și simplificată, este utilizată de 24% dintre respondenți, în timp ce metodele moderne, precum metoda costurilor pe activități (ABC), direct costing sau target costing, sunt utilizate într-o proporție neglijabilă (sub 2% fiecare). Aceste rezultate reflectă un nivel scăzut de maturitate în aplicarea instrumentelor moderne de gestiune a costurilor, în pofida recunoașterii internaționale a importanței metodologiei ABC în sectorul educațional (Kaplan, R. S., Cooper, R., 1998).

În ceea ce privește percepția asupra metodei celei mai potrivite pentru propria instituție, 36,8% dintre respondenți consideră necesară aplicarea unei metode moderne, adaptate specificului educației superioare, iar 10,3% consideră metoda costurilor pe activități (ABC) ca fiind cea mai potrivită. Această deschidere spre modernizare este un semnal pozitiv, în pofida faptului că nivelul actual de aplicare al metodelor avansate rămâne redus.

Principalele dificultăți întâmpinate în calcularea costurilor serviciilor prestate includ, în proporție de 80%, identificarea tuturor costurilor aferente activităților educaționale, alocarea corectă a costurilor indirecte (66,7%), precum și diversitatea mare a activităților educaționale (62,7%). Variabilitatea costurilor în funcție de program sau activitate este raportată de 41,3% dintre respondenți. De asemenea, lipsa unui sistem adecvat de gestionare a datelor și dificultățile metodologice reprezintă provocări suplimentare. Aceste rezultate subliniază complexitatea mediului universitar și dificultatea implementării unor sisteme eficiente de calculație fără sprijin metodologic adecvat. Obstacole menționate sunt tipice pentru organizațiile complexe, așa cum sunt IPÎS, unde metodele tradiționale de alocare a costurilor nu mai reflectă corect consumul efectiv de resurse (Granof M, Platt D., Vaysman I., 2000).

Rezultatele mai relevă că lipsa unui cadru metodologic unificat pentru calcularea costurilor programelor de studii este percepută de peste 82% dintre respondenți ca fiind „foarte relevantă”, situându-se pe locul doi în clasamentul factorilor care afectează negativ calitatea informațiilor financiare (Țurcanu L., Grigoroii L., Mihaila S., 2023), după complexitatea activităților academice.

În concluzie, datele analizate indică faptul că instituțiile de învățământ superior din Republica Moldova dispun în prezent de o organizare contabilă generalistă, aplică rareori metode moderne de calculație a costurilor și resimt un deficit semnificativ de instrumente metodologice și de know-how necesare pentru gestionarea eficientă a complexității financiare universitare. Deși se manifestă un interes crescut pentru modernizare, este evidentă necesitatea implementării unor reforme metodologice sistematice, însoțite de formare profesională și standardizare națională în domeniul contabilității costurilor universitare.

Aceste rezultate evidențiază necesitatea urgentă de elaborare și implementare a unor metodologii unitare și adaptate specificului învățământului superior public, ca fundament pentru îmbunătățirea managementului financiar și a responsabilității instituționale.

Analiza practicilor internaționale demonstrează că, pentru a asigura o gestiune eficientă și transparentă a costurilor în învățământul superior, este esențială depășirea modelelor tradiționale și adoptarea unor sisteme avansate, adaptate specificului instituțional și orientate spre susținerea deciziilor strategice

Dezvoltarea unui model de calcul al costurilor reprezintă un proces complex și intens consumator de resurse. Prin urmare, se recomandă inițierea cu un model mai simplu, clar și ușor de înțeles pentru întreaga comunitate universitară, care să poată fi implementat la nivel instituțional. Ulterior, componente suplimentare pot fi adăugate treptat, în funcție de necesitățile și evoluția instituției.

Concluzii și recomandări

Specificul Republicii Moldova, caracterizat prin resurse financiare limitate și necesitatea accelerării reformelor pentru integrarea europeană, face ca implementarea contabilității costurilor să fie nu doar o opțiune, ci o necesitate strategică. Universitățile care vor reuși să implementeze sisteme funcționale de contabilitate a costurilor vor obține un avantaj competitiv semnificativ, fiind capabile să demonstreze utilizarea eficientă a resurselor și să atragă mai multe fonduri, atât publice cât și private. Experiența reformelor din alte state demonstrează că autonomia financiară fără instrumente adecvate de management financiar poate genera dezechilibre și ineficiențe. Contabilitatea costurilor reprezintă astfel nu doar un instrument tehnic-contabil, ci o componentă esențială a transformării sistemice a învățământului superior din RM, în concordanță cu aspirațiile europene ale țării.

Cercetarea realizată confirmă validitatea ipotezelor formulate, evidențiind faptul că majoritatea universităților publice din Republica Moldova utilizează în continuare metode tradiționale și agregate de calculație a costurilor serviciilor educaționale (H1). Datele colectate reflectă lipsa unui consens național privind o metodă unică sau standardizată de contabilizare a costurilor universitare (H2), ceea ce determină variații semnificative în modul de calcul și raportare a costurilor între instituții.

Totodată, metodele existente de contabilitate a costurilor nu surprind în mod adecvat diversitatea și complexitatea activităților desfășurate în învățământul superior (H3), ceea ce limitează capacitatea managerială de a utiliza informațiile financiare pentru optimizarea proceselor interne.

Lipsa unui cadru metodologic clar și aplicabil determină apariția unor interpretări divergente ale informațiilor contabile, afectând în mod direct coerența și comparabilitatea datelor financiare (H4). Această situație generează dificultăți în procesul decizional, atât la nivel instituțional, unde managementul universitar are nevoie de date relevante pentru planificare și alocarea resurselor, cât și la nivel guvernamental, unde politicile publice și strategiile de finanțare trebuie să se bazeze pe informații financiare corecte, complete și unitare. În absența unui cadru metodologic unitar, există riscul unor alocări ineficiente de fonduri, al unor analize eronate privind performanța instituțiilor și al unui impact negativ asupra întregului sistem de învățământ superior. Prin urmare, elaborarea și implementarea unui astfel de cadru reprezintă o condiție esențială pentru îmbunătățirea transparenței, responsabilității și eficienței în utilizarea resurselor publice.

Aceste constatări subliniază necesitatea urgentă de reformare a modului de organizare și calculație a costurilor în învățământul superior din Republica Moldova, pentru a răspunde cerințelor de transparență, eficiență și fundamentare riguroasă a deciziilor.

În vederea corectării disfuncționalităților identificate și alinierea practicilor contabile la standardele moderne de gestiune financiară, se propune următorul set de măsuri:

- La nivel guvernamental, se recomandă inițierea procesului de elaborare și implementare a unui cadru metodologic unitar pentru calcularea și raportarea costurilor programelor de studii, cu scopul de a garanta comparabilitatea, transparența și coerența datelor financiare între instituțiile de învățământ superior.
- Adoptarea graduală a metodelor moderne de calculație a costurilor, precum Activity-Based Costing (ABC), pentru a îmbunătăți acuratețea alocării costurilor indirecte și pentru a asigura o reflectare corectă a consumului de resurse în funcție de activitățile efectiv desfășurate.
- **Dezvoltarea programelor de formare profesională** destinate personalului financiar-contabil, în vederea consolidării competențelor necesare aplicării unor metode avansate de contabilitate a costurilor.
- **Digitalizarea contabilității costurilor** prin implementarea unor sisteme informatice integrate, capabile să colecteze, să prelucreze și să analizeze datele financiare în timp real.
- **Promovarea unei culturi organizaționale bazate pe analiza costurilor**, astfel încât informațiile financiare să fie utilizate activ în procesele de luare a deciziilor strategice și operaționale.
- **Valorificarea benchmarking-ului internațional**, prin identificarea bunelor practici din alte sisteme de învățământ și adaptarea lor la specificul instituțiilor din Republica Moldova.

Prin aplicarea acestor recomandări, universitățile publice ar putea îmbunătăți semnificativ calitatea gestiunii financiare, transparența și eficiența utilizării resurselor, consolidând astfel sustenabilitatea și competitivitatea sectorului de învățământ superior.

Cercetările viitoare vor urmări testarea aplicabilității metodei ABC în instituții concrete, elaborarea unui concept de cadru metodologic de calculație a costurilor serviciilor educaționale național adaptat și dezvoltarea de instrumente informatice care să susțină implementarea acestora. De asemenea, este esențială formarea continuă a personalului din departamentele economice universitare pentru a asigura sustenabilitatea unui sistem avansat de management al costurilor.

Cu viziune, responsabilitate și acțiune coordonată, reformarea managementului financiar universitar în Republica Moldova nu este doar necesară, ci și posibilă.

Referințe

- Bădicu G., Mihailă S. (2016). Provocările contabile ale dezvoltării durabile a instituțiilor de învățământ superior din Republica Moldova. *Economica*, 1(95), pg. 80-91. Preluat de pe https://ase.md/files/publicatii/economica/ec_2016_1.pdf
- Brusca, I., Labrador, M., Condor, V. (2019). Management Accounting Innovations in Universities: A Tool for Decision Making or for Negotiation? *Public Performance & Management Review*, 42(5), pg. 1138–1163. Preluat de pe <https://www.jstor.org/stable/48537537>
- Cropper, P., Cook, R. (2010). Developments: Activity-Based Costing in Universities—Five Years On. *Public Money & Management*, 30(2), 61–68, pg. 61-68. doi:doi.org/10.1080/09540961003669182
- Curtea de Conturi a Republicii Moldova. (2024, 09 5). Hotărârea 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. Preluat de pe https://www.ccrm.md/ro/decision_details/1278/hotararea-nr-49-din-5-septembrie-2024-cu-privire-la
- Curtea de Conturi a Republicii Moldova. (2024, 09 5). Hotărârea 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. Preluat de pe https://www.ccrm.md/ro/decision_details/1278/hotararea-nr-49-din-5-septembrie-2024-cu-privire-la
- Curtea de Conturi a Republicii Moldova. (2024, 09 26). Raportul Curții de Conturi asupra administrării și întrebuințării resurselor financiare publice și patrimoniului public în anul 2023. Preluat de pe https://ccrm.md/index.php/ro/provocarile-si-reforme-in-Invatamantul-superior-din-republica-moldova-subiect-80_93352.html
- Drury C. (2013). *Management Accounting for Business*. Cengage Learning.
- Estermann TH, Claeys-Kulik A.L. (2013). Financially Sustainable Universities - Towards Full Costing: Progress and Practice. Preluat de pe <https://www.eua.eu/publications/reports/financially-sustainable-universities-towards-full-costing-progress-and-practice.html>
- EUA. (2008). *Financially Sustainable Universities: Towards Full Costing In European Universities*. Preluat de pe <https://www.eua.eu/publications/reports/financially-sustainable-universities-towards-full-costing-in-european-universities.html?highlight=WyJmdWxsIiwY29zdGluZyIsImZ1bGwgY29zdGluZyJd>
- Federal Acquisition Regulation. (fără an). Part 9905 – Cost Accounting Standards for Educational Institutions. Preluat de pe <https://www.acquisition.gov/content/part-9905-cost-accounting-standards-educational-institutions>
- Granof M, Platt D., Vaysman I. (2000). Using Activity-Based Costing to Manage More Effectively. Preluat de pe <https://www.businessofgovernment.org/sites/default/files/ABC.pdf>
- Guvernul RM. (2020, 06 10). Metodologia de finanțare bugetară a instituțiilor publice de învățământ superior, Aprobata prin Hotărârea Guvernului nr.343/2020. Preluat de pe Aprobata prin Hotărârea Guvernului nr.343/2020: https://mecc.gov.md/sites/default/files/anexa_343_metodologia.pdf
- Kaplan R. S., Bruns W. (1987). *Accounting and Management: A Field Study Perspective*. Harvard Business School Press. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2007, 7-8). Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management. *Harvard Business Review*, 85 , pg. 150-161. Preluat de pe <https://hbr.org/2007/07/using-the-balanced-scorecard-as-a-strategic-management-system>
- Kaplan, R. S., Cooper, R. (1998). *Cost & effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Harvard Business School Press. Harvard Business School Press.
- Mackie Ch. (2016). Conceptualizing and Measuring Productivity in U.S. Higher Education. (T. I. (TIAA), Redactor) New York. Preluat de pe <https://www.tiaa.org/content/dam/tiaa/institute/pdf/full->

report/2017-02/institute-series-conceptualizing-measuring-productivity.pdf

- Middaugh M. (2012). *Planning and Assessment in Higher Education: Demonstrating Institutional Effectiveness*. Jossey-Bass.
- Middaugh, M. F. (2005). Understanding Higher Education Costs. *Planning for Higher Education*., 33(3), pg. 5-18. Preluat de pe <https://eric.ed.gov/?id=EJ844634>
- Office of Management and Budget. (2004). OMB Circular A-21: Cost Principles for Educational Institutions. Preluat de pe <https://georgewbush-whitehouse.archives.gov/omb/circulars/a021/fedrega21.html>
- Parlamentul_RM. (2014, 07 17). *Codul Educației al Republicii Moldova*. Preluat de pe https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=110112&lang=ro
- Riahi-Belkaoui A. (2002). *Behavioral management accounting*. Greenwood Publishing Group. Preluat de pe <https://perpustakaan.stietotalwin.ac.id/pdf/139.pdf>
- Salmil J.& Bank, World. (2009, 02). The Challenge of Establishing World-Class Universities. doi:10.1596/978-0-8213-7865-6
- Sheu C., Ming-Hsiang C., Kover S., (2003). "Integrating ABC and TOC for better manufacturing decision making". *Integrated Manufacturing System, Vol. 14 No. 5*, pg. pp. 433-441. doi:10.1108/09576060310477834
- Soares L., Steele P., Wayt L. (2016). *Evolving Higher Education Business Models: Leading with Data to Deliver Results*. Washington. Preluat de pe <https://www.tiaa.org/public/institute/publication/2016/evolving-higher-education-business-models-leading>
- Țurcanu L. (2018). Accounting problems in higher education institutions. *Simpozion Științific Internațional al Tinerilor Cercetători: Culegere de articole selective, 27-28 aprilie 2018* (pg. 287-291). Chișinău: Departamentul Editorial-Poligrafic al ASEM. Preluat de pe https://ibn.idsi.md/vizualizare_articol/89930
- Țurcanu L., Grigori L., Mihaila S. (2023, decembrie). Improving the quality of financial-accounting information by strengthening the financial autonomy of universities. (I. o. Studies, Ed.) *Journal of Financial Studies*(15(8)), pg. 192-204. doi:DOI: 10.55654/JFS.2023.SP.25