

PROVOCĂRILE CONTABILE ALE DEZVOLTĂRII DURABILE A INSTITUȚIILOR DE ÎNVĂȚĂMÂNT SUPERIOR DIN REPUBLICA MOLDOVA

Conf. univ. dr., Galina BĂDICU, ASEM
*Conf. univ. dr.,
Svetlana MIHAILA, ASEM*

Republica Moldova a aderat, propriu-zis, la Procesul Bologna, în 2005, an, în care au început să fie realizate mai multe reforme în domeniul învățământului superior. Un prim element ține de autonomia financiară a universităților. Lipsa unui suport financiar suficient din partea statului a fost compensată cu introducerea studiilor cu plată, care a permis universităților să supraviețuiască în condițiile subfinanțării guvernamentale și să-și gestioneze independent resursele financiare acumulate din taxele de studii. Pentru un nivel adecvat de finanțare este necesar un instrument de identificare a costurilor reale de instruire. În acest articol, ne-am propus să cercetăm avantajele și dezavantajele metodei de calculație a costurilor pe activități.

Cuvinte-cheie: *învățământ superior, standarde educaționale de stat, autonomie universitară, autonomie financiară, costuri reale de instruire, costuri indirecte de instruire a cadrelor, metoda costurilor pe activități ABC, activitate, determinați/inductor/generator de cost.*

JEL: I 23, M 41.

Introducere

Societatea bazată pe cunoaștere atribuie învățământului superior un rol esențial, pe deplin recunoscut atât la nivel comunitar, cât și la nivel global. În plus, învățământul superior a fost și rămâne un factor-cheie pentru dezvoltarea socială, culturală și economică a societății bazate pe cunoaștere. În același timp, numai învățământul universitar de calitate reprezintă un promotor al drepturilor omului, dezvoltării durabile, democrației, păcii, justiției și echității sociale [1, art. 75] și devine o condiție stringentă în calea spre progres. Învățământul superior este organizat în universități, academii de studii, institute, școli superioare, școli de înalte studii și altele asemenea [1, art. 82] (în continuare – instituții de învățământ superior sau universități).

ACCOUNTING CHALLENGES OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT OF HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS FROM THE REPUBLIC OF MOLDOVA

*Assoc.prof., PhD,
Galina BADICU, ASEM*
*Assoc.prof., PhD,
Svetlana MIHAILA, AESM*

The Republic of Moldova has, de facto, joined the Bologna Process in 2005, and starting with this year multiple reforms in the higher education realm have been performed. One primary aspect deals with the financial autonomy of the universities. The lack of an adequate financial support from the government was offset by the introduction of paid studies, which allowed universities to survive under government underfunding conditions and to independently manage their financial resources gained from tuition fees. In order to determine the adequate level of funding a tool for identifying the real training costs is required. In this article, we aim to investigate the pros and cons of the method of activity-based costing.

Key words: *higher education, state educational standards, university autonomy, financial autonomy, real training costs, indirect costs of staff training, ABC activity-based costing method, activity, determinative/inductor/cost generator.*

JEL: I 23; M 41.

Introduction

The knowledge-based society assigns an essential role to higher education, a role fully recognized both at the EU level and globally. Moreover, higher education has been and remains a key factor for the social, cultural and economic development of the knowledge-based society. At the same time, only quality higher education is a promoter of human rights, sustainable development, democracy, peace, justice and social equity [1, art.75] and becomes an imperative requirement in the way to progress. Higher education is performed at universities, research academies, institutes, colleges, and others of the like [1, art.82] (hereinafter – institutions of higher education or universities).

Procesul de învățământ, în Republica Moldova, se desfășoară în baza standardelor educaționale de stat, indiferent de tipul de proprietate și forma juridică de organizare a instituției de învățământ [1, art.14]. Acestea conțin standarde de conținut, standarde de competențe, standarde naționale de referință și standarde de acreditare [1, art. 96]. *Standardele de conținut și standardele de competențe* se elaborează de către Ministerul Educației pe domenii de formare profesională și se aprobă de Guvern. *Standardele naționale de referință și standardele de acreditare* se elaborează pe domenii de formare profesională de către Agenția Națională de Asigurare a Calității în Învățământul Profesional, se coordonează cu ministerele de resort și se aprobă de Guvern.

Universitățile dispun de statut de autonomie universitară, care constă în dreptul comunității universitare de organizare și autogestionare, de exercitare a libertăților academice fără niciun fel de ingerințe ideologice, politice sau religioase, de asumare a unui ansamblu de competențe și obligații în concordanță cu politicile și strategiile naționale ale dezvoltării învățământului superior [1, art. 79 (1-2)]. Autonomia universitară include mai multe aspecte, în care se regăsesc procesele de internaționalizare: *autonomia academică, financiară, organizațională și a resurselor umane*.

În plan financiar, autonomia universitară se realizează prin [1. art. 79 (4)]:

- a) administrarea resurselor financiare prin conturi bancare și de trezorerie, inclusiv a transferurilor de la bugetul de stat;
- b) utilizarea resurselor disponibile pentru desfășurarea activității statutare, conform propriilor decizii;
- c) acumularea veniturilor proprii din taxe de studii, servicii acordate, lucrări executate și din alte activități specifice, conform nomenclatorului serviciilor prestate aprobat de Guvern;
- d) administrarea bunurilor proprietate a instituției și asigurarea condițiilor optime de dezvoltare a bazei materiale a instituției;
- e) utilizarea bunurilor proprietate a instituției și a drepturilor aferente pentru realizarea scopurilor statutare ale instituției de învățământ superior.

Studiile în universități sunt organizate numai conform programelor de studii acreditate

The educational process in the Republic of Moldova is carried out according to the state educational standards, regardless of the type of property and legal-organizational form of the educational institution [1, art.14]. These include: content standards, skills standards, national reference standards and accreditation standards [1, art.96]. *The content and skills standards* are developed by the Ministry of Education in the areas of professional training and are approved by the Government. *The national reference standards and the accreditation standards* are developed according to the areas of professional training by the National Agency for Quality Assurance of the Vocational Education and are coordinated with the corresponding ministries and approved by the Government.

Universities enjoy an autonomous university status, which consists in the university community's right to organization and self-management, exercising academic freedom without any ideological, political or religious interferences, assuming a set of competences and obligations consistent with the national development of higher education policies and strategies [1, art.79 (1-2)]. The university's autonomy includes several facets, which comprise the internationalization processes: *academic, financial, organizational and human resources autonomy*.

Financially, the university's autonomy is achieved through [1. art.79 (4)]:

- a) management of the financial resources through bank and treasury accounts, including transfers from the state budget;
- b) using the available resources for carrying out the statutory activity, according to their own designs;
- c) building their own revenue from tuition fees, services provided, works and other specific activities according to the list of services provided approved by the Government;
- d) administration of property assets of the institution and ensuring the optimal conditions for the development of the material base of the institution;
- e) using the institution's property assets and the related rights for the realization of the statutory purposes of the higher education institution.

Studies in universities are organized only for accredited or provisionally approved study

sau autorizate provizoriu *cu finanțare de la bugetul de stat (planul/comanda de stat), pe bază de contract cu achitarea taxei de studii și cu finanțare mixtă* [1, art. 80]. Finanțarea publică continuă să fie o sursă importantă de finanțare pentru multe universități, însă sursa majoră de venituri pentru finanțarea misiunii didactice a universităților o constituie contribuțiile financiare ale studenților.

Subiectul taxelor de studii este unul sensibil pentru universități. „Conform opiniilor exprimate de către unii rectori, taxele de studii au fost colacul de salvare pentru universități, permițându-le să-și dezvolte baza tehnico-materială. Pe de altă parte, cuantumul taxelor actuale nu reflectă costurile reale de instruire. Reglementarea taxelor de studii de către stat ar fi o soluție viabilă prin reglementarea nivelului inferior al taxelor, fără plafonarea nivelului superior, ceea ce ar permite universităților să asigure studii de calitate. În funcție de specialitate, poate fi aplicat un sistem diferențiat de taxe cu stabilirea plafoanelor inferioare, iar plafoanele superioare să fie stabilite de către senatele universităților. Ideile exprimate de către unii rectori confirmă faptul că autonomia universitară financiară reprezintă, mai degrabă un deziderat, decât o realitate” [5, p. 40].

Finanțarea educației relevă probleme referitoare la gradul de acoperire a nevoilor financiare totale ale instruirii pentru a asigura realizarea cerințelor educaționale, precum și consolidarea, armonizarea și alinierea finanțării educației la normele internaționale. În acest context, cunoașterea costurilor reale de instruire reprezintă un instrument prețios în îmbunătățirea managementului financiar al oricărei structuri academice. Acesta reprezintă, de asemenea, un indicator care poate furniza informații referitoare la punctele slabe la nivelul structurii analizate și poate fi comparat cu rezultatele obținute în alte instituții de învățământ superior. Pe baza costurilor reale de instruire, pot fi fundamentate și întocmite bugete de venituri și cheltuieli, astfel încât să furnizeze o imagine clară și reală a situației financiare la nivelul structurii analizate.

În esență, economia învățământului superior reprezintă relațiile dintre costurile publice și costurile programelor de studii pe bază de contract, pe de o parte, și veniturile publice, respectiv veniturile din programele de studii pe bază de contract, pe altă parte. Cu referire la finanțarea

programs, *with funding from the state budget (state plan/order), based on a tuition-fee contract and by mixed financing* [1, art.80]. Public funding continues to be an important source of funding for many universities, but the major source of revenue for funding the teaching mission of universities is the financial contributions of students.

The subject of the tuition fees is a sensitive one for universities. „According to the opinions expressed by some rectors, tuition fees were a life preserver for universities, enabling them to develop their technical and material bases. On the other hand, the actual rates do not reflect the real costs of training. Regulation of tuition fees by the state would be a viable solution, by regulating the lower fee level without capping the upper level, which would allow universities to provide quality education. Depending on the major, a tiered fee system can be applied by establishing the lower ceilings and letting university senates set the upper ceilings. The ideas expressed by some rectors confirm the fact that the university's financial autonomy is rather an aspiration than a reality” [5, p. 40].

Education funding reveals problems related to the coverage degree of the total financial training needs in order to ensure the realization of educational requirements as well as the strengthening, harmonization and alignment of education funding to the international norms. In this context, the understanding of the real costs of training represents a valuable tool for the improvement of the financial management of any academic structure. It is also an indicator that can provide information in relation to the weaknesses in the analyzed structure level and can be compared with the results obtained in other higher education institutions. Based on the real training costs one can substantiate and frame spending and revenue budgets, so as for it to provide a clear and real financial situation image at the analyzed structure level.

Essentially, the economy of higher education represents the relations between public costs and the costs of contract-based study programs on the one hand, and public revenues, the income from contract-based study programs on the other hand. Referring to public funding, it is not clear what the indicators on the basis of which one or another university is funded are, the

publică, nu este clar care sunt indicatorii în baza cărora sunt finanțate unele sau alte universități, nu se cunoaște modul de alocare a banilor publici pentru diferite specialități. Logic, instruirea specialiștilor la unele specialități necesită investiții mai mari decât la altele. Aceste probleme sunt relevante în contextul competiției pentru eficiența utilizării resurselor, ceea ce impune studierea costurilor de instruire în cadrul instituțiilor de învățământ superior.

Reducerea alocațiilor de la bugetul de stat a generat o presiune considerabilă asupra universităților și, mai ales, asupra managementului acesteia, care au fost constrânse să-și modifice strategia, în sensul diminuării costurilor pe cât posibil, alături de demersuri susținute de a menține un nivel acceptabil al veniturilor, prin raționalizarea alocării resurselor disponibile. În acest sens, donațiile, ajutoarele sunt binevenite și necesare pentru a contribui la omogenizarea educației. Prin urmare, instituțiile de învățământ superior trebuie să asigure calitatea procesului didactic și de cercetare prin instituirea unui regim de finanțare adecvat, desfășurarea unor ample reforme structurale și de esență, promovarea spiritului de autonomie universitară. Astfel, eficientizarea utilizării mijloacelor bugetare au forțat instituțiile de învățământ superior să-și caute și să-și implementeze forme, modele moderne și tehnologii cost-eficiente de instruire.

Pentru universități, dezvoltarea unei strategii de diversificare a veniturilor este esențială în procesul de aplicare a unui model financiar mai echilibrat. Dependența acesteia de o singură sursă majoră de finanțare este riscantă, de aceea este necesar să fie identificate surse suplimentare de venit. Deoarece acesta este un proces de lungă durată, necesită o abordare strategică. Dar diversificarea și generarea de venituri nu ar trebui să fie văzută ca un scop în sine. Scopul de bază constă în sprijinirea misiunii principale și a obiectivelor strategice ale universității și în contribuirea la sustenabilitatea financiară. Dezvoltarea fluxurilor de venituri suplimentare necesită o evaluare a caracterului adecvat al acestor activități în raport cu misiunea și cultura universităților, or, nu toate activitățile se vor potrivi tuturor instituțiilor de învățământ superior.

Universitățile pot beneficia și de alte surse de finanțare, și anume: *venituri obținute din instruirea cadrelor în bază de contract; venituri*

allocation approach of public money for majors is unknown. Naturally, training of specialists in certain majors requires bigger investments than in others. These questions are relevant in the context of the competition for resource efficiency, which requires studying the training costs in institutions of higher education.

Reducing state budget allocations has generated considerable pressure upon universities and especially upon their management, who have been forced to change their strategy towards reducing costs as much as possible, along with constant efforts to maintain an acceptable revenue level by streamlining the allocation of available resources. In this regard, donations, aid are welcome and necessary in order to contribute to the homogenization of education. Therefore, higher education institutions must ensure the quality of the teaching and research process by setting up a proper funding regime, conducting extensive structural reforms and essentially promoting the spirit of university autonomy. Thus, the efficient use of budgetary funds has forced the higher education institutions to seek and to implement modern forms, designs and cost-effective training technologies.

For universities, developing a strategy of revenue diversification is essential in the process of implementation of a balanced financial model. The dependence of the latter on a single major source of funding is risky, that is why additional sources of income need to be identified. Since this is a lengthy process, a strategic approach is required. But diversification and income generation should not be seen as an end in itself. The basic aim is to support the main mission and the strategic goals of the university and to contribute to the financial sustainability. Developing additional revenue streams requires an assessment of the adequacy of these activities in relation to the mission and culture of universities, since not all activities will suit all higher education institutions.

Universities can also benefit from other sources of funding, namely: *revenues obtained from contract-based staff training; revenues from the provision of contract-based educational services, revenues from providing research and innovation services, performed to order on a contract basis, revenues from fees for renting student dorms, revenues from leasing, renting or*

obținute din prestarea unor servicii educaționale pe bază de contract, venituri obținute din prestarea serviciilor de cercetare-inovare, efectuate la comandă pe bază de contract; venituri obținute din taxele pentru chirie în căminele instituțiilor de învățământ; venituri obținute din locațiune, arendă sau pot fi vândute doar cu condiția că veniturile obținute vor fi folosite pentru dezvoltarea instituției respective [1, art. 106 (4)]; venituri din dobânzi aferente depozitelor bancare; granturi; sponsorizări și donații; alte surse legale.

În opinia noastră, transformările cu referire la performanța universităților vizează nu doar ample îmbunătățiri ale procesului de management, structurilor de conducere din universități, modului de organizare și funcționare, ci și ale modernizării și perfecționării contabilității de gestiune privind costurile de instruire (serviciilor educaționale).

Așadar, se impun, abordări mai largi ale învățământului, evidențiindu-se câteva obiective: *înțelegerea mai bună a costurilor educaționale, analiza diferitelor modalități de finanțare a studiilor în învățământul superior, anticiparea nevoilor și îmbunătățirea elaborării bugetelor, utilizarea auditului pentru ameliorarea sistemului de management financiar și îmbunătățirea sistemului informațional pentru management și monitorizare.*

Cercetătorii și economiștii au identificat diverse probleme referitoare la contabilitatea în mediul universitar, multe dintre acestea rămân insuficient dezbătute, necesitând aprofundări, precizări, argumente, completări și actualizări prin adaptare la conjunctura actuală. În plus, instituțiile de învățământ superior, prezintă particularități și trăsături definitorii care le diferențiază de alte entități, prin raportare la specificul domeniului și la baza de reglementare.

Cercetarea referitoare la contabilitatea de gestiune în instituțiile de învățământ superior reprezintă o investigație destul de complexă, care nu poate elucidă toate aspectele teoretico-metodologice și aplicative privind domeniul abordat într-un singur articol, ci, dimpotrivă, valoarea sa este dată de capacitatea de a genera noi întrebări în căutare de răspunsuri.

Descrierea situației în domeniu și identificarea problemelor cercetării. Drept urmare a reformelor introduse recent în Republica

selling, on condition that the proceeds will be used to develop that institution [1, art.106 (4)], interest rate revenues related to bank deposits of the available cash, grants, sponsorships and donations, other legal sources.

In our opinion, changes with respect to the performance of universities targets not only the ample improvements of the management process, the management structures of the universities, the organization and functioning manner, but also those of *the modernization and development of the management accounting in regard to the costs of training (educational services).*

There persists, therefore, a need for broader approaches of education, some goals being highlighted: *a better understanding of the costs of education, analysis of the various ways of financing higher education studies, anticipating the needs and improvement of the elaboration of the budgets, using the audit to improve the financial management system and improving the informational system for management and monitoring.*

Scientists and economists have identified various problems related to the accounting in academia, many of which remain insufficiently discussed, requiring deepening, explanations, arguments, additions and updates by adapting to current circumstances. In addition, higher education institutions present particularities and defining characteristics that differentiate them from other entities, in relation to the specific domain and regulatory basis.

Research on management accounting in higher education institutions is quite a complex investigation, that can not elucidate all the theoretical-methodological and applicative aspects regarding the addressed field in one single article, but on the contrary, its value is given by the ability to generate new questions in search of answers.

Description of the situation in the field and identifying the research problems. As a result of the recently-introduced reforms in the Republic of Moldova, the institutions of higher education have become autonomous entities [1] and perform accounting in accordance with the National Accounting Standards [4].

From the point of view of the *organizational autonomy*, universities have the right to choose their own governance bodies and to

Moldova, instituțiile de învățământ superior de stat au devenit entități autonome [1] și țin contabilitatea în conformitate cu Standardele Naționale de Contabilitate [4].

Din punct de vedere al *autonomiei organizaționale*, universitățile au dreptul să-și aleagă propriile sale organe de guvernare și să-și stabilească structura organizațională. Din perspectiva *autonomiei resurselor umane*, ele pot să-și selecteze cadrele științifico-didactice și cele de cercetare, cât personalul administrativ. De asemenea, instituțiile de învățământ superior sunt în *drept să-și aprobe propriile planuri* de activități educaționale și de cercetări științifice. În ceea ce privește *autonomia financiară*, ele au obținut un nivel mai înalt de libertate în gestionarea resurselor din alocațiile bugetare, cât și a celor care derivă din veniturile extrabugetare. Astfel, din punct de vedere al managementului financiar, autonomia permite realizarea activităților în condiții de autogestiuine, în baza principiilor non-profit, respectând prevederile stipulate de Guvern.

Nivelul sporit de autonomie atribuit instituțiilor de învățământ superior, necesită și un transfer cultural de la o abordare juridică la una managerială, precum și adoptarea unor metode noi de evaluare a costurilor de instruire.

După cum s-a menționat mai sus, în cadrul instituțiilor de învățământ superior, există studii finanțate de la buget și studii în bază de contract. În acest context, universitățile trebuie să contabilizeze separat aceste surse de finanțare, deoarece finanțările de la buget se recunosc drept *Finanțări și încasări cu destinație specială*, iar cele finanțate în bază de contract - *Venituri din prestarea serviciilor educaționale*.

Prevederile actualului Plan general de conturi contabile [6] admite ținerea contabilității datoriiilor în funcție de termenul de utilizare a mijloacelor după destinația specială: pe termen lung și curente. Finanțările cu destinație specială sunt destinate pentru acoperirea costurilor per student, conform Planului (comenzii de stat) în vederea pregătirii cadrelor de specialitate.

Considerăm că evidența costurilor de instruire trebuie divizată pe categorii de studenți: *finanțati de la buget și în bază de contract, deoarece informațiile vor fi relevante pentru factorii de decizie*. În consecință, vom putea găsi răspunsuri la întrebările ce frecvent ne frământă, spre exemplu, *care este capacitatea anuală de*

establish their own organizational structure. From the perspective of *human resource autonomy*, they can select their scientific-pedagogical, research and administrative staff. Also, higher education institutions *have the right to approve their own plans* of educational activities and scientific research. Regarding the *financial autonomy*, they have achieved a higher level of freedom in managing resources from the budget, and of those that derive from extra-budgetary revenues. Thus, in terms of financial management, autonomy enables self-regulating activities, based on non-profit principles, respecting the provisions stipulated by the Government.

The high level of autonomy, awarded to higher education institutions, also requires a cultural transfer from a legal approach to a management one, as well as adopting new methods of assessing the costs of training.

As mentioned above, institutions of higher education have studies financed from the budget and contract-based studies. In this context, universities must account separately for these sources of funding, because funding from the budget is recongnized as *Special purpose financing and receipts*, and contract-based funding as *Revenues from the provision of educational services*.

The provisions of the current General plan of accounts [6] admit bookkeeping of debts according to the term of use of the means according to the specific destination: long-term and current. Special purpose financing is intended to cover the costs per student according to the Plan (state order) with the view to prepare specialized staff.

We believe that the record of training costs must be divided according to the categories of students: *financed from the budget and on a contract basis, since the information will be relevant for the decision-makers*. Thereupon, we can find answers to questions that bother us often, for example, *which is the annual training capacity for every educational institution? What are the annual costs of the educational institution (staff, activity, equipment, etc.)? Is it possible to increase the number of graduates per year? If so, what would be the new number of graduates per year? What would be the training costs related to this increase?, etc.*

instruire pentru fiecare instituție de învățământ? Care sunt costurile anuale ale instituției de învățământ (personal, activitate, echipament etc.)? Este, oare, posibilă sporirea numărului absolvenților pe an? Dacă da, care ar fi numărul de noi absolvenți pe an? Care ar fi costurile de instruire aferente acestei creșteri? etc.

Pentru a oferi răspunsuri la aceste întrebări, este necesară de analizarea alternativelor metodologice disponibile privind determinarea costului de instruire a cadrelor, relevând care sunt cerințele, avantajele și dezavantajele fiecărei abordări, întrucât ne vor permite obținerea unei informații mai relevante.

În acest context, presupunem că cititorul este familiarizat cu diferența între costuri și cheltuieli.

Costurile reprezintă resursele exprimate valoric și consumate pentru prestarea serviciilor [2, pct. 5]. Acestea includ: costuri de înmatriculare, valoarea contabilă a materialelor didactice folosite, costuri de utilizare a echipamentelor necesare desfășurării programelor de instruire, remunerarea cadrelor didactice, contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii, primele de asigurare obligatorie de asistență medicală etc.

Costul serviciilor educaționale poate fi calculat prin metode variate pentru a răspunde la diferite necesități informaționale. Fiecare dintre acestea prezintă avantaje și dezavantaje și este relevantă pentru anumite servicii sau operațiuni. Unele sunt fie complementare, fie pot fi folosite în asociere. Alegerea uneia dintre acestea depinde de obiectivele stabilite și de esența serviciului pe care se face analiza. Deseori, informația cu privire la costuri poate fi și este utilizată pentru scopuri de finanțare.

Cheltuielile derivă din diminuări ale beneficiilor economice înregistrate în perioada de gestiune sub formă de ieșiri, reduceri ale valorii activelor sau de creșteri ale datoriilor care contribuie la diminuări ale capitalului propriu (rezultatului financiar), altele decât cele rezultate din distribuirea acestuia proprietarilor [7, pct. 5]. Acestea includ: remunerarea personalului administrativ și auxiliar, contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii, prime de asigurare obligatorie de asistență medicală, servicii bibliotecare, multimedia, servicii comunale (energia electrică, energia termică, gazul, apa și canalizarea, salubritatea), valoarea contabilă a rechizi-

In order to provide answers to these questions, it is necessary to analyze the available methodological alternatives regarding the determination of the cost of training of the staff, by showing what the requirements, advantages and disadvantages of each approach are, inasmuch as they will allow us to obtain more relevant information.

In this context, we assume that the reader is familiar with the difference between costs and expenses.

Costs are resources expressed in value and consumed for providing services [2, pt. 5]. These include: registration costs, the book value of the used educational materials, the costs of use of the equipment necessary to conduct training programs, teacher compensation, compulsory state social insurance contributions, mandatory health insurance premiums etc.

The cost of educational services can be calculated through various methods to meet different information needs. Each one of these methods has advantages and disadvantages and is relevant for certain services or operations. Some are either complementary or can be used in combination. Choosing one of them depends on the set objectives and the essence of the service that is analyzed. Often the information regarding the costs can be used and is used for funding purposes.

The expenses derive from diminishing the economic benefits recorded during the reporting period as outputs, reductions in the value of assets or increases in liabilities that contribute to reductions in equity (the financial result), others than those arising from the distribution of the equity to its owners [7, pt. 5]. These include: compensation of administrative and support staff, compulsory state social insurance contributions, mandatory health insurance premiums, library services, multimedia, utilities (electricity, heat, gas, water and sanitation), the book value of stationery supplies, low-value materials and objects used for a short-term, the depreciation of equipment, of the equipment's inventory, as well as their maintenance, postage and telecommunications expenditures, transportation expenditures, current repair works of buildings and premises, renting of goods and contracting services, security etc.

telor de birotică, materialelor și obiectelor de valoare mică și durată scurtă de utilizare, amortizarea calculată a utilajului, inventarului echipamentului, precum și întreținerea acestora, cheltuielile poștale și de telecomunicații, de transport, lucrări de reparații curente ale clădirilor și încăperilor, аренда bunurilor și contractarea serviciilor, asigurarea pazei etc.

Cu referire la costul serviciilor educaționale în Republica Moldova, se cere menționat că disputa se axează pe identificarea costurilor de instruire în programele educaționale (licență, masterat), cât și de cercetare (doctorat). Această provocare se referă la toate universitățile, deoarece resursele utilizate pentru instruire sunt intercorelate cu cele utilizate pentru cercetare.

În acest context, calculația costului de instruire trebuie să fie elaborat în așa fel, încât să distribuie veniturile și costurile între activitatea didactică, de cercetare și alte activități. Anumite venituri și costuri pot fi atribuite direct unor activități specifice. Cu toate acestea, o parte semnificativă din costuri nu poate fi ușor atribuită la o activitate sau alta, spre exemplu, costurile cu personalul ale unor cadre didactice (ore la licență, la masterat, la doctorat), costuri cu amortizarea mijloacelor fixe și a consumului de energie, întreținerea sălilor de clasă etc. Aceste costuri se numesc *costuri indirecte de instruire a cadrelor*. Totodată, pregătirea specialiștilor la facultăți, de diferite specialități necesită costuri variate.

În acest moment, apare necesitatea unui nou instrument de a gândi și acționa și anume utilizarea unei metode de calculație, care va permite repartizarea corectă și rațională a tuturor costurilor de instruire. Totodată, va optimiza procesul de luare a deciziilor financiare în cadrul universităților, bazându-se pe informații corespunzătoare despre costul real de instruire.

În opinia noastră, metoda costurilor bazate pe activități va furniza informații utile managerilor nu numai în stabilirea taxelor de studii sau în gestionarea specialităților la facultăți, ci, pe baza lor, pot fi întocmite rapoarte, prezentări și reprezentări grafice utile managerilor în analiza eficienței instruirii cadrelor. Astfel, aceste rapoarte vor permite constatarea impactului utilizării echipamentelor și a serviciilor asupra costurilor lor și, prin urmare, asupra bugetului disponibil pentru activitatea didactică, de cercetare și alte activități. Pentru aceasta, rapoartele vor necesita actualizare

With reference to the cost of educational services in the Republic of Moldova, it should be mentioned that the dispute focuses on identifying the costs of training in educational programs (BA, MA), as well as in research programs (PhD). This challenge relates to all universities, because the sources used for training are interrelated with those used for research.

In this context, the costing of training must be designed in such a way that distributes the costs and revenues between teaching, research and other activities. Certain revenues and costs can be directly attributed to some specific activities. However, a significant part of the costs can not be easily attributed to one activity or another, for example, personnel costs of some teachers (number of hours at the BA, MA, PhD), costs of depreciation of fixed assets and energy consumption, maintenance of class-rooms etc. These costs are called *indirect costs of staff training*. At the same time, training specialists at schools, for different majors requires varying costs.

At this moment, there is need for a new thinking and acting tool, namely using a method of calculation that will allow a fair and rational distribution of all training costs. Therewith, it will optimize the financial decision-making process within universities, based on adequate information about the real cost of training.

In our opinion, the activity-based costing method will provide useful information to managers not only in the determination of the tuition fees or in managing the majors at the school, but rather because on their basis reports, presentations and graphics that are useful for managers in analyzing the effectiveness of the staff training can be prepared. Thus, these reports will allow to ascertain the impact of the use of equipment and services on their costs and therefore on the budget available for teaching, research and other activities. For this, the reports will require monthly updates and all deans, heads of departments, having access to the management information system will take into account the projected figures related to revenues and costs. Revenue distribution at the school level must be based in particular on the principles of results or performance. However, the implementation of the activity-based costing methodology imposes a

lunară și toți decanii, șefii de catedre având acces la sistemul informațional de management vor ține cont de cifrele prognozate aferente veniturilor și costurilor. Distribuția veniturilor la nivelul facultăților trebuie să se bazeze, în special, pe principii de rezultate sau de performanță. Totodată, implementarea metodologiei de calculare a costurilor pe activități impune o responsabilitate a facultăților privind execuția bugetelor elaborate.

Calculația costurilor bazate pe activități (ABC-Activity-Based Costing) este o metodologie de calculație a costului, care identifică activitățile într-o universitate și utilizează mai mulți determinanți de atribuire (inductori de cost, generator de cost) a costurilor indirecte la aceste activități. O deosebire importantă între metodele tradiționale de calculație și metoda ABC-costing constă în faptul că ultima este o metodă de calculație și de gestiune.

Managementul universităților are nevoie de informații privind toate costurile și resursele consumate care țin de o specializare – de la înmatriculare până la absolvire, de aceea, conform acestei metode, se colectează toate costurile din toate activitățile. *Activitatea* este un ansamblu de operații, realizate de unul sau mai mulți indivizi, care permit furnizarea unor utilități plecând de la anumite resurse, operații omogene, din punct de vedere al comportamentelor de cost și performanță [9, p. 79]. Activitățile sunt regrupate în operații. *Operațiile* reprezintă elementele de lucru sau etapele operaționale necesare pentru realizarea și finalizarea unei activități [3].

Definirea domeniilor de activitate și de alegere a determinanților de cost, probabil, este una din sarcinile inițiale și principale în utilizarea metodei ABC [8, p. 100]. Domeniile-cheie de performanță pentru universități ar fi: activitățile didactice, de cercetare și alte activități (servicii de administrare și de deservire, de alimentație, bibliotecile etc.). În cadrul acestora, facultățile sunt considerate centre de venituri și costuri, iar toate celelalte unități și departamente sunt centre de costuri. Alocarea veniturilor și costurilor se poate face la diferite programe de studii în cadrul facultăților.

În ceea ce privește identificarea și măsurarea determinanților de cost, cel mai relevant este timpul personalului. Identificarea acestui timp și alocarea lui pe diverse activități, fie de predare sau de cercetare, reprezintă, deseori, cea

liability for schools regarding the execution of the framed budgets.

Activity-based costing (ABC-Activity-Based Costing) is a cost calculation methodology which identifies the activities in a university and uses several award determinants (cost drivers, cost generators) of the indirect costs of these activities. An important distinction between traditional methods of calculation and the ABC-costing method is that the latter is a method of calculation and management.

The universities' management needs information on all the costs and resources consumed pertaining to a major – starting from the matriculation up to the graduation, therefore, according to this method, all costs from all activities are collected. *An activity* is a set of operations carried out by one or more individuals, which enable the provision of some utilities based on certain resources, homogeneous operations, in terms of cost and performance behaviors [9, p. 79]. Activities are regrouped into operations. *Operations* are working elements or the necessary operational steps for the realization and completion of an activity [3].

Defining the areas of activity and of the cost-determinants choice is probably one of the initial and principal tasks in using the ABC method [8, p. 100]. The key areas of performance for universities would be: educational activities, research and other activities (management services and maintenance, catering, libraries etc). Within these activities, schools are seen as centers of revenues and costs, and all other units and departments are cost centers. The allocation of revenues and costs can be made at different study programs within the schools.

Regarding the identification and measurement of the cost determinants, the most relevant is the staff's time. Identifying this time and its allocation according to the various activities, either teaching or research, is often the most controversial part in the calculation of the cost of training. We can mention that the distribution of time between activities may present some doubts, because the time used can be different in the first semester, the second semester and during summer. However, it would be beneficial to

mai controversată parte în procesul de calculație a costului de instruire. Putem menționa că distribuția timpului între activități poate avea unele semne de întrebare, deoarece timpul utilizat va fi diferit în semestrul 1, semestrul 2 și perioada de vară. Cu toate acestea, ar fi benefică respectarea anumitor principii, în cazul acceptării alocării costurilor pe activități:

1. *Este definită o activitate (didactică, de cercetare și alte activități), care se măsoară (și nu timpul folosit la pregătirea unei prelegeri);*
2. *Eficiența și consecvența aplicării determinantilor de cost.*

Cea mai mare parte din costul de instruire îl ocupă, în mod normal, timpul personalului academic și, de aceea, este important ca aceste costuri să fie calculate într-un mod eficient și pragmatic. Timpul consumat de personalul academic poate fi determinantul de cost în alocarea costurilor pentru activitatea didactică și de cercetare. Metoda de abordare a costurilor pe activități ne permite să determinăm costul cu personalul la fiecare curs. Alt determinant al costurilor cu personalul, ca factor în cadrul facultăților, ar putea fi numărul studenților cu frecvență la zi și cu frecvență redusă. Costurile totale pentru facultăți se pot alocă la activitățile de bază, fie în mod direct sau indirect prin folosirea timpului de lucru efectiv, costurile de infrastructură pe bază de metri pătrați. Costurile de administrare pot fi alocate în funcție de numărul de studenți, numărul de personal, de studenți internaționali etc. Costurile altor activități se pot repartiza folosindu-se numărul de studenți ori de persoane ca determinant de cost.

Cele mai evidente deosebiri țin de costurile indirecte de instruire, care, conform metodelor tradiționale, se acumulează integral pe universități, iar, dacă ne referim la metoda ABC-costing, ele se repartizează pe unități academice/facultăți și se includ în costul de instruire, în funcție de inductorul de cost pe baza relației cauză-efect (de exemplu, numărul de studenți, numărul de ore, pe bază de metri pătrați etc.).

Concluzii

Cercetarea efectuată la nivel conceptual evidențiază importanța calculației costului real de instruire al activității didactice și de cercetare. Fiecare universitate poate să-și elaboreze propria abordare de alocare a costurilor pe activități, ceea

respectă anumite principii, în acceptând abordarea activității bazată pe costuri:

1. *An activity is defined (teaching, research and other activities), that is measured (and not the time used during the preparation of lectures);*
2. *The efficiency and consistency of the application of the cost determinants.*

The biggest part of the cost of training is occupied, normally, by the academic staff's time, and it is therefore important that these costs are calculated in an efficient and pragmatic way. The time spent by the academic staff can be the cost determinant in the cost allocation for the teaching and research activity. The activity-based costing approach allows us to determine the cost of staff at each course. Another determinant of the costs of the personnel as a factor within schools could be the number of full-time and part-time students. The total school costs may be allocated for basic activities, either directly or indirectly through the use of the effective work time, infrastructure costs based on square meters. Administration costs can be allocated according to the number of students, number of staff, international students, etc. The costs of other activities may be distributed using the number of students or individuals as a cost determinant.

The most obvious differences are related to the indirect training costs, which, according to traditional methods, are wholly accumulated for universities and, when referring to the ABC-costing method, they are distributed for academic units/majors and included in the cost of training, depending on the cost inductor on the basis of the cause-effect relation (for example the number of students, the number of hours, on the basis of square meters etc).

Conclusions

The research performed at a conceptual level highlights the importance of the calculation of the real training cost of the didactic and research activity. Each university can develop its own activity-based cost allocation approach that will contribute to more effective discussions and decisions on the structures of the activities that can be measurable to the cost determinants as well. At the same time, higher education institutions decide what they develop the acti-

ce va contribui la discuții și decizii mai eficiente pe marginea structurilor de activități, care pot fi măsurabile și a determinantilor de cost. Totodată, instituțiile de învățământ superior decid pentru ce elaborează modelul de calculație a costului pe activități și ce speră să obțină de la el, dar, pentru a sprijini implementarea și funcționarea unui sistem de calculare a costului pe activități, este necesară o infrastructură IT.

În acest context, ținem să menționăm că abordarea costurilor pe activități oferă universităților unele avantaje în scopul facilitării controlului costurilor de instruire și procesului decizional privind mediul academic, dar, totodată, întâmpină unele dificultăți în procesul de acceptare și de implementare a metodei în cauză.

Avantaje: a) o abordare mai sistematică a analizei activităților și costurilor; b) o alocare mai eficientă a resurselor interne; c) îmbunătățirea sistemului decizional strategic pe o mai bună înțelegere a deciziilor de investiții; d) evaluarea posibilităților din cadrul sectorului și creșterea abilității de a negocia prețurile activităților; e) eligibilitatea costurilor indirecte pentru finanțarea procesului educațional; f) luarea deciziilor este, în mod inerent, mai bine orientată spre activități didactice și de cercetare, deoarece finanțarea și fixarea costurilor se concentrează pe crearea de valoare adăugată în activitățile de bază.

Facilitează: a) alocarea bugetului public, deoarece universitățile pot demonstra, în mod fiabil și verificabil, necesitățile lor; b) acționarea mai eficientă și luarea deciziilor pe bază de date concrete.

Dificultăți: a) rezistența universităților la schimbare și, în mod specific, la introducerea unei abordări mai manageriale în instituții; b) lipsa de management și a implicării organelor de conducere; c) preocupările ce țin de evidența timpului; d) necesitatea sprijinului financiar pentru implementarea metodei de calculație a costurilor pe activități, care este un proces costisitor și impune o presiune asupra resurselor financiare, tehnice și umane.

În această ordine de idei, suntem conștienți de faptul și constatăm că decizia finală aparține universităților, iar noi venim cu unele **recomandări**. Este oportună conștientizarea necesității calculării costului de instruire prin metoda dată. În cazul implementării metodei costurilor bazată pe activități este nevoie de sprijin financiar, personal

vitybased cost calculation model for and what they hope to gain from it, but to support the implementation and operation of an activity-based costing system, an IT infrastructure is required.

In this context, we should mention that the activity-based costing approach offers universities some advantages with the view to facilitate the training-costs control and the control of the decision-making process regarding the academia, but at the same time experiences some difficulties in the process of acceptance and implementation of the method in question.

Advantages: a) a more systematic approach to the activities and costs analysis; b) a more efficient allocation of domestic resources; c) improving the strategic decision-making system based on a better understanding of the investment decisions; d) assessing the opportunities within the sector and the growth of the ability to negotiate the prices of the activities; e) the eligibility for funding the indirect costs of the educational process; f) decision making is inherently better-oriented towards teaching and research activities, because financing and securing the costs is concentrated on creating value-added in the core activities.

Facilitates: a) allocation of the public budget, because universities can reliably and verifiably demonstrate their needs; b) more efficient acting and decision making on the basis of established facts.

Difficulties: a) universities' resistance to change and, specifically, to the introduction of a management approach in the institutions; b) lack of management and of involvement of governing bodies; c) concerns related to time record; d) the need for financial support for implementing the activity-based costing method, which is a costly process and puts an immense pressure on the financial, technical and human resources.

In this context, we are aware of the fact and we ascertain that the final decision lies with the universities, while we come up with some **recommendations**. An awareness of the necessity of training cost calculation through this method is needed. In the case of the implementation of the activity-based costing method financial support, experienced staff, flexibility and adaptability for

experimentat, flexibilitate și adaptabilitate pentru diferite scopuri, cum ar fi posibilitatea de a avea mai multă informație detaliată despre personalul didactic. Totodată, trebuie recunoscut faptul că nu totul poate fi măsurat cu precizie.

different purposes are required, such as the ability to have more detailed information on the staff. At the same time, the fact that not everything can be measured accurately must be acknowledged.

Bibliografie/Bibliography:

1. Codul Educației al RM, nr.152 din 17.07.2014. Disponibil pe <http://lex.justice.md>
2. Indicații metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor. În: Monitorul Oficial al RM, 2013, nr. 233-237 (4551-4555) din 22.10.2013
3. DUMITRU M., CALU D. *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*. Ploiești: Editura Contraplus, 2008. 185 p..
4. Legea contabilității. nr. 113-XVI din 27.04.2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 29.06.2007, nr.90-93/399.
5. Sistemul de învățământ superior din Republica Moldova în contextul Procesului Bologna: 2005-2011. Disponibil pe <http://www.soros.md/files/publications/documents/Studiu%20Procesul%20Bologna%202005-2011.pdf>
6. Planul general de conturi contabile. În: Monitorul Oficial al RM, 2013, nr. 233-237 (4551-4555) din 22.10.2013.
7. SNC „Cheltuieli”. În: Monitorul Oficial al RM, 2013, nr. 233-237 (4551-4555) din 22.10.2013.
8. SGÂRDEA F. M. *Contabilitatea managerială aprofundată*. București: Editura ASE, 2009. 277 p.
9. ȚURCANU V., MIHAILA S. *Contabilitatea de gestiune & Controlul de gestiune*. Monografie. Chișinău: Editura ASEM, 2015. 231 p.