



UNIVERSITATEA DIN CRAIOVA
FACULTATEA DE ECONOMIE ȘI ADMINISTRAREA AFACERILOR
ȘCOALA DOCTORALĂ DE ȘTIINȚE SOCIO-UMANE
DOMENIUL CONTABILITATE



Cristina-Petrina DRĂGUȘIN

REZUMAT
TEZĂ DE DOCTORAT

MANAGEMENTUL FINANCIAR-CONTABIL
AL INSTITUȚIILOR PUBLICE DE
ÎNVĂȚĂMÂNT SUPERIOR

Conducător de doctorat,
Prof. univ. dr. Marioara AVRAM

CRAIOVA
2015

CUPRINS

1. Cuvinte cheie.....	2
2. Motivația și importanța cercetării.....	3
3. Metodologia cercetării științifice.....	3
4. Prezentarea sintetică a capitolelor cuprinse în teza de doctorat.....	4
5. Sinteza concluziilor cercetării științifice.....	8
6. Limitele și perspectivele cercetării.....	19
7. Cuprinsul tezei de doctorat.....	20

1. CUVINTE CHEIE

- ✚ audit public intern;
- ✚ bilanț;
- ✚ buget;
- ✚ cont de execuție bugetară;
- ✚ cont de rezultat patrimonial;
- ✚ contabilitate publică;
- ✚ contract instituțional;
- ✚ contract complementar;
- ✚ control intern/managerial;
- ✚ mecanism de finanțare;
- ✚ EPSAS;
- ✚ finanțare bugetară;
- ✚ guvernanta corporativă;
- ✚ guvernanta universitară;
- ✚ instituții publice;
- ✚ IPSAS;
- ✚ management;
- ✚ performanță economico-financiară;
- ✚ rentabilitate;
- ✚ sistem informational contabil;
- ✚ raportări periodice de sinteză;
- ✚ tratamente contabile;
- ✚ universități;
- ✚ venituri extrabugetare.

2. MOTIVAȚIA ȘI IMPORTANȚA CERCETĂRII

Societatea bazată pe cunoaștere atribuie învățământului superior un rol esențial, pe deplin recunoscut atât la nivel comunitar, cât și la nivel global. Mai mult decât atât, pornind de la premisa că educația academică își aduce contribuția nu doar la evoluția individuală a cetățenilor, ci și la evoluția întregii colectivități, aceasta poate fi tratată drept „motorul” dezvoltării oricărei societăți și devine o condiție imperios necesară în drumul spre progres.

În ultima vreme, s-a manifestat tot mai stringent nevoia de a moderniza învățământul superior pentru a răspunde provocărilor în domeniu și pentru a face față, în special, schimbărilor stringente sub impactul globalizării.

Ca urmare, în prezent, obiectivul major pentru progresul educației de nivel terțiar pe calea modernizării este dat de conceptul integrator de calitate, pentru care se dorește atingerea unui nivel comparabil cu spațiul internațional. Pe direcția performanței, transformările vizează nu doar ample îmbunătățiri ale procesului de management, ale structurilor de conducere din universități, ale modului de organizare și funcționare, ci și modernizări ale paradigmei de finanțare și perfecționări ale sistemului de contabilitate.

Deși, în timp, renumiți cercetători și economiști au identificat diverse probleme referitoare la contabilitatea și managementul financiar universitar, multe dintre acestea rămân insuficient dezbătute, necesitând aprofundări, precizări, argumente, completări și actualizări prin adaptare la conjunctura actuală. În plus, instituțiile de educație academică, îndeosebi cele din sectorul public, prezintă particularități și trăsături definitorii care le diferențiază de alte entități, prin raportare la specificul domeniului și la baza de reglementare.

Aceste problematice de maximă actualitate ne-au atras interesul și ne-au motivat spre studierea multilaterală a teoriei și bazelor conceptuale, metodologice și pragmatice ale **„Managementului financiar-contabil al instituțiilor publice de învățământ superior”**.

Provocarea noastră a izvorât din inițiativa de a aduce în lumina reflectoarelor științifice atât particularitățile și elementele definitorii, dar și neajunsurile aferente domeniului cercetat, pentru a contribui, în final, la dezvoltarea sa prin identificarea și avansarea de propuneri ameliorative și demersuri de perfecționare, care să aducă plus-valoare.

3. METODOLOGIA CERCETĂRII ȘTIINȚIFICE

Metodologia de investigație utilizată pentru elaborarea tezei de doctorat exprimă o împletire armonioasă a mai multor metode, cu scopul de a facilita înțelegerea corectă a rezultatelor obținute în urma cercetării desfășurate. Așadar, demersul științific îmbină cu succes *cercetarea calitativă cu cea cantitativă* și *perspectiva teoretică (descriptiv-conceptuală) cu cea pragmatică*, analizând principalele contribuții ale diversilor autori, autohtoni și străini, la cunoașterea științifică în domeniu și respectând coordonatele pe baza cărora este abordată, pe plan național și internațional, tematica investigată.

În scopul definitivării cercetării, am făcut apel la *instrumente* precum: observarea participativă și neparticipativă, colectarea și prelucrarea datelor și informațiilor, analiza, sinteza, inducția, raționamentul deductiv, comparația, studiul de caz și exemplificarea. Pentru cea de-a patra axă de cercetare, am utilizat, ca instrument de formare a chestionarului și de colectare a răspunsurilor, aplicația Google Forms, iar prelucrarea datelor și testarea ipotezelor s-au realizat prin intermediul programului de calcul tabelar Excel, oferit de aplicația Microsoft Office, versiunea 2013. În cadrul ultimului capitol, din punct de vedere al instrumentarului utilizat, analiza corelației existente între indicatorii de rentabilitate și risc la nivelul instituțiilor publice de educație academică și modelarea economico-matematică a acestora s-au întreprins cu ajutorul programului statistic SPSS.

4. PREZENTAREA SINTETICĂ A CAPITOLELOR CUPRINSE ÎN TEZA DE DOCTORAT

Teza de doctorat se remarcă printr-o structură amplă, fiind alcătuită din introducere, cinci capitole, concluzii, propuneri și dezvoltări ulterioare, anexe și bibliografie.

Capitolul 1 – Organizarea instituțiilor de învățământ superior pe principiile guvernantei corporative

Una dintre cele mai recente provocări în domeniul educației academice vizează reconsiderarea rolului universităților în societate, împreună cu ameliorarea și remodelarea organizării conducerii acestora, ceea ce semnifică regândirea ordinii interne prin optimizarea organizării la toate nivelurile, dar și prin coordonarea eficientă a activităților de finanțare, administrare și gestionare a resurselor, învățământ și cercetare. Se pare că soluția optimă este dată de noua paradigmă, guvernanta, ca model alternativ pentru sistemul de management al instituțiilor de învățământ superior. Guvernanta este una dintre cele mai actuale abordări în domeniu și vizează atât aspecte ce privesc instituțiile de învățământ superior, cât și aspecte referitoare la autoritățile de stat implicate în educația universitară.

Apreciem că revizuirea sistemelor de conducere universitare pe modelul guvernantei corporative reprezintă o temă de dezbateră provocatoare, prin prisma faptului că în prezent, în context intern, noțiunea de guvernanta în învățământul universitar este considerată încă destul de dificil de înțeles și abstractă, iar aspectele aferente și implicațiile destul de complexe, fiind insuficient tratate, dezbătute și explicate de către lucrările și publicațiile de specialitate.

Pe cale de consecință, primul capitol al tezei de doctorat a fost dedicat identificării unor delimitări teoretice privind cultura guvernantei corporative, modelele de guvernanta corporativă, conceptul și procesul de guvernanta universitară împreună cu principiile de referință, dar și prezentării cadrului de reglementare a organizării și funcționării instituțiilor de educație academică și a managementului universitar.

Capitolul 2 – Finanțarea învățământului superior din România

Cea de-a doua axă de cercetare a fost destinată studiului și dezbaterii finanțării învățământului superior din România, pornind de la convingerea că sumele destinate educației academice nu ar trebui tratate drept cheltuieli împovărătoare, ci ca adevărate investiții pe termen lung în favoarea evoluției comunității, în contextul în care, în țara noastră, finanțarea educației de nivel terțiar continuă să reprezinte un punct nevralgic și o temă de dezbatere extrem de controversată atât pentru membrii clasei politice, cât și pentru societatea civilă, chiar și după consolidarea și modernizarea vechii temelii a sistemului prin adoptarea Legii Educației Naționale 1/2011, ca prilej de reformă consistentă pentru universități, cu schimbări în special de natură financiară.

Practic, soluțiile optime în ceea ce privește finanțarea universitară, ca pârghie esențială spre conturarea și susținerea unui sistem de învățământ de înaltă calitate, se caută permanent. Cu toate acestea, deși clasa politică discută mereu despre eforturile pe care le depune pentru a susține educația de nivel terțiar din fonduri publice, studiile recente în domeniu relevă diminuarea și insuficiența resurselor bugetare alocate. Pornind de la realitatea economică potrivit căreia asumările legislative privind alocarea a minim 6% din PIB pentru educație nu sunt respectate, pentru a-și duce la îndeplinire misiunile asumate, în încercarea de a compensa insuficiența alocărilor de la bugetul de stat, instituțiile de învățământ superior sunt constrânse să își identifice noi surse de finanțare, dar se lovesc, de cele mai multe ori, de efectele recesiunii economice și de financiare globale și de reducerea, pe cale naturală, a numărului de studenți.

În contextul enunțat, am expus o viziune de ansamblu asupra sistemului actual de finanțare a educației academice românești. Dezbateră noastră a debutat cu o retrospectivă privind modalitățile de finanțare a educației de nivel terțiar, din perioada regimului comunist și până în prezent, urmărind evidențierea stadiilor evolutive și a momentelor marcante pentru reforma politicii de finanțare. Am acordat atenția cuvenită schimbărilor aduse de noua Lege a Educației Naționale, ca prilej de modernizare a vechii structuri a sistemului de finanțare, după care ne-am concentrat asupra stării actuale, urmărind să surprindem aspectele de esență ale mecanismului de finanțare atât în cazul universităților de stat, cât și în cazul universităților particulare. Concomitent, am prezentat cea mai nouă metodologie de alocare a fondurilor bugetare către universitățile publice.

De asemenea, am acordat atenția necesară activității de bugetare, ca instrument redutabil de management financiar-universitar. La acest nivel, ne-am concentrat demersul investigativ asupra bugetului educației, ca parte componentă a bugetului de stat, după care ne-am orientat asupra bugetului de venituri și cheltuieli al instituțiilor de învățământ superior, ca pârghie esențială în procesul de management universitar. Mai mult decât atât, nu am omis rolul ordonatorilor de credite în procesul execuției bugetare și în alocarea prioritară a resurselor publice, în spiritul autonomiei financiare universitare.

Partea teoretică și-a găsit instrumentarea pragmatică prin intermediul a două studii. Primul a vizat constituirea surselor de finanțare pe exemplul Universității din Craiova, fiind coroborat cu o analiză-diagnostic, iar cel de-al doilea s-a concretizat într-o analiză comparativă privind mecanismul de finanțare a educației academice din România și Spania, reușind să punem în lumină atât elementele de convergență, cât și aspectele particulare ale fiecăruia dintre cele două modele de finanțare. Cercetarea paradigmei spaniole de finanțare a învățământului superior și analiza comparativă între cele două țări au fost realizate în cadrul stagiului de mobilitate europeană academică întreprins, în perioada 01.02.2015 – 31.03.2015, la Universitatea „La Rioja” din Logroño, Spania, prin proiectul intitulat „*Cercetători competitivi pe plan european în domeniul științelor umaniste și socio-economice. Rețea de cercetare multiregională (CCPE)*” POSDRU/159/1.5/S/140863.

Capitolul 3 – Organizarea sistemului informațional contabil în instituțiile de învățământ superior

Etalarea noastră a continuat cu dezbateri științifice privind contabilitatea instituțiilor de educație academică, în calitatea sa de instrument informațional și decizional în procesul de management.

Demersul nostru a surprins contabilitatea instituțiilor publice românești în plin proces reformist deoarece, începând cu anul 2014, tinde să prindă contur noua viziune în domeniu, pe fundalul demersului comunitar de constituire a Standardelor Europene de Contabilitate pentru Sectorul Public (EPSAS) pornind de la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS).

“Revoluția” normativă cu impact asupra contabilității publice, manifestată recent în țara noastră, ne-a determinat să anticipăm inovări importante privind raportarea financiară în instituțiile publice de învățământ superior, pe fundalul tendinței evidente de raliere la paradigma comunitară. În acest context, am reușit să surprindem emergența contabilității universităților în prezent și în perspectivă și să facem cunoscută importanța managementului contabil în cadrul acestor instituții.

Pentru concretizarea acestui deziderat, am pornit de la principiile specifice și am condus demersul investigativ până la întocmirea raportărilor periodice de sinteză. De asemenea, nu am neglijat utilitatea informațiilor diseminate prin documentele sintetizatoare, în procesul de modelare a deciziilor, la nivelul managementului universitar, precum și la nivelul celorlalte părți interesate. Întrucât remarcăm un potențial semnificativ de perfecționare și dezvoltare, în condițiile în care se resimte tot mai stringent convergența spre globalizare, am avansat și o viziune predictivă asupra contabilității instituțiilor publice de educație academică din țara noastră.

La acest nivel, cercetarea aplicativă s-a concretizat într-un itinerar al principalelor evenimente ce au loc în activitatea unei instituții de învățământ superior, cu oglindirea lor în contabilitate. Având ca punct de aplicabilitate practică Universitatea din Craiova, am juxtapus instrumentarea tratamentelor și politicilor contabile privind activele fixe, stocurile, decontările cu terții, dar și cheltuielile și veniturile.

Capitolul 4 – Rolul auditului în evaluarea și măsurarea performanțelor în instituțiile de învățământ superior

Cu scopul de a evidenția rolul auditului public în evaluarea și măsurarea performanțelor instituțiilor de educație academică, am tratat aspecte de specific incluzând atât considerații privind reglementările în domeniul auditului public intern universitar, cât și dezbateri privind auditul intern ca factor important în procesul de management al riscurilor. Într-o altă manieră de exprimare, în cadrul acestei axe de cercetare, am reușit să emitem considerații pertinente și temeinic argumentate referitoare la auditul public intern universitar, ca vector în controlul instituțional.

Sectorul public din țara noastră și-a pierdut din credibilitate, atât în ceea ce privește organizarea și funcționarea, dar mai ales referitor la administrarea resurselor publice. În contextul în care, în ultima vreme, sistemul educațional s-a transformat în ținta unor atacuri din ce în ce mai concertate ale opiniei publice, devine din tot mai necesar un control strict pe principiile economiei, eficienței și eficacității. În această conjunctură, soluția îmbunătățirii sistemelor de control intern/managerial apare drept o opțiune justă și imperios necesară, reprezentând, totodată, una dintre cele mai însemnate și actuale provocări pentru managerii instituțiilor publice de educație academică.

Prin urmare, după ce am dezbătut noțiunea de control intern prin prisma mai multor abordări conceptuale, am procedat la descrierea și explicarea standardelor specifice de control intern/managerial, pe fiecare dintre cei cinci piloni de referință (mediul de control, performanțe și managementul riscului, activități de control, informarea și comunicarea, evaluare și audit), prin adaptare la specificul instituțiilor de învățământ superior din sectorul public.

În cadrul acestei axe, cercetarea pragmatică s-a concretizat într-un studiu empiric privind impactul auditului intern asupra sistemului contabil și fiabilității acestuia, în cazul universităților publice din țara noastră. Pentru realizarea acestui deziderat, ne-am propus și am reușit să cunoaștem, în detaliu, punctele de vedere ale reprezentanților compartimentelor financiar-contabile din cadrul instituțiilor publice de educație academică, prin intermediul unui sondaj statistic pe bază de chestionar, ca și metodă de observare utilizată în educație și ca instrument de investigare ce se concentrează pe aspectul opinional al realității sociale.

Prin intermediul acestui studiu empiric pe bază de chestionar, am urmărit desprinderea de concluzii cu privire la: importanța auditării interne a sistemului contabil și a fiabilității sale, măsura în care activitatea de audit public intern reușește să furnizeze asigurări rezonabile cu privire la activitatea financiar-contabilă, asigurarea și adecvarea resurselor umane alocate structurilor de audit public intern universitar, frecvența cu care proiectele rapoartelor de audit public intern sunt modificate ca urmare a recomandărilor structurii auditate și cauzele care determină formularea unor astfel de recomandări, măsura în care rapoartele de audit public intern universitar reflectă realitatea și gradul de implementare a recomandărilor formulate de compartimentele specializate, precum și contribuția activității de audit public intern la îmbunătățirea sistemelor de contabilitate și a fiabilității acestora, în cadrul instituțiilor de educație academică.

Capitolul 5 – Analiza performanțelor economico-financiare ale instituțiilor publice de educație academică

În cadrul acestui capitol, am realizat reflectarea în viziune poliedrică a conceptului de performanță în general și performanță economico-financiară în particular, prin prisma delimitărilor și fundamentărilor teoretice oferite de literatura de specialitate, după care, pe principiul potrivit căruia nu se poate controla și îmbunătăți decât ceea ce se cunoaște, ne-am concentrat eforturile asupra modalităților de evaluare și cuantificare a performanței economico-financiare, prin prisma indicatorilor specifici de analiză. Referitor la acest din urmă aspect, am furnizat un set de indicatori de apreciere a performanței economico-financiare în instituțiile publice de educație academică, prin adaptarea paradigmei de analiză financiară existentă pentru sectorul privat, la specificitățile sectorului public.

Ulterior, pentru a ne convinge că substanța conceptelor abordate nu se rezumă doar la aspectul teoretic al acestora, am procedat la extrapolarea sferei noționale în practica instituțiilor de învățământ superior, realizând o analiză praxiologică la nivelul universităților publice din România. Practic, făcând apel la indicatorii specifici de performanță economico-financiară, am procedat la o examinare de tip diagnostic financiar, reușind să punem în lumină aspectele ce grevează asupra stării de sănătate economico-financiară a instituțiilor publice de educație academică din țara noastră.

Acest demers pragmatic a avut la bază bilanțurile și conturile de rezultate patrimoniale diseminate de către instituțiile de învățământ superior pentru ultimele patru exerciții financiare. Într-o primă etapă a studiului, am realizat un clasament al celor mai transparente universități din țara noastră, prin prisma informațiilor financiar-contabile pe care le oferă publicului și în raport de numărul fizic de studenți la începutul exercițiului financiar 2014, după care ne-am axat pe calculul, analiza și interpretarea de indicatori.

În cadrul acestei axe de cercetare, am urmărit, în egală măsură, și analiza corelației existente între indicatorii de rentabilitate și risc, precum și modelarea economico-matematică a acesteia. Pentru realizarea unei astfel de analize, “populația de universități” a fost supusă unor prelucrări și rafinări, cu scopul de a fi luate în considerare numai acele instituții considerate comparabile prin prisma numărului de studenți.

5. SINTEZA CONCLUZIILOR CERCETĂRII ȘTIINȚIFICE:

Sistemul public de învățământ superior a fost marcat recent de numeroase reforme manifestate la nivel național, ca demers de raliere la paradigma comunitară. Schimbările legislative au vizat atât modernizarea managementului și guvernantei universitare, îmbunătățirea mecanismelor și metodologiilor de finanțare, consolidarea transparenței în alocarea resurselor bugetare, revoluționarea modalității de codificare a conturilor contabile și inovarea sistemului de raportare, dar și regândirea standardelor de control intern/managerial.

Cu toate că prin aceste reforme s-au înregistrat progrese importante, instituțiile publice de educație academică din țara noastră continuă să se confrunte cu numeroase probleme și, în egală măsură, provocări, vizând atât aspecte de guvernare universitară, de management financiar-bugetar, de management contabil, de audit și control intern/managerial, precum și de măsurare a performanțelor economico-financiare.

În urma cercetării efectuate, am extras ideea potrivit căreia **guvernarea universitară** este un demers integrativ care angrenează atât aspecte interne specifice instituțiilor de educație academică și cercetare, cât și aspecte externe specifice altor actori interesați în procesele învățământului superior. Dintre *părțile interne* implicate amintim: investitorii prezenți (statul și instituțiile sale sau investitori privați, după caz), managerii (rectorul, prorectorii, directorul general, decanii, prodecanii, directorii de departamente), angajații (staff-ul academic - personal didactic și de cercetare, precum și personalul didactic auxiliar), organizațiile sindicale care îi reprezintă, dar și studenții. Pe de altă parte dintre *părțile externe* interesate amintim: părinții, partenerii comerciali, creditorii financiari, dar și publicul sau comunitatea.

Suntem de părere că **o categorie aparte de actori implicați în guvernarea educației academice trebuie să fie, fără îndoială, publicul**, care este îndreptățit să cunoască ce se întâmplă în sectorul spre care este dirijată contribuția sa, pe premisa potrivit căreia orice instituție de interes public aparține mai curând comunității în care își desfășoară activitatea și față de care are anumite drepturi, dar mai ales o multitudine de obligații și responsabilități. Cu toate acestea, la momentul actual, rolul părților externe implicate nu este încă luat suficient în considerare la nivel de guvernare universitară, întrucât actorii externi nu fac parte din niciun organ de guvernare.

Cercetarea întreprinsă în cadrul primului capitol al tezei ne-a permis să constatăm că **o parte din principiile fundamentale privind guvernarea corporativă au fost transpuse în sfera educației academice și au fost preluate și în țara noastră prin adaptare la legislația în vigoare**, fiind tratate ca repere ale bunei guvernări universitare. Cu toate acestea, apreciem că, în prezent, **universitățile din România integrează într-o măsură redusă principiile guvernării academice în cultura lor organizațională** și, de aceea, prea puține dispun de administrații eficiente și performante. Cauza principală este abordarea standard care încă alimentează omogenitatea sistemului. De regulă, Cartele universitare sunt simple transpuneri legislative, iar regulamentele interne se întocmesc având ca modele documente similare ale altor universități. În mod firesc, considerăm că aceste demersuri nu pot conduce spre consolidarea guvernării și spre un management adecvat misiunii universitare.

Vechea temelie a sistemului educațional românesc a fost consolidată prin adoptarea Legii 1/2011, care a atras după sine câteva progrese semnificative. În termeni de guvernare și management universitar schimbările au vizat în principal: revizuirea structurilor de guvernare și îndepărtarea de modelul tradițional de auto-guvernare, cu focus spre noi modele care redistribuie puterea decizională și responsabilitățile între părțile implicate.

Menținând aceeași notă critică, trebuie să admitem faptul că, **în ciuda progreselor înregistrate, nu toate instituțiile de educație academică din țara noastră beneficiază în prezent de un leadership autentic**, sistemul în ansamblu continuând să se confrunte cu serioase curențe în materie de management. Pentru a-și duce la îndeplinire misiunea publică și obiectivele strategice, toate instituțiile de învățământ superior românești au nevoie de manageri de înalt profesionalism, lideri dedicați și performanți, atât pe filieră academică, dar și pe filieră administrativă. Considerăm că ameliorarea situației existente se poate realiza fie prin instruirea intensă a managerilor existenți, luând în considerare exemplele internaționale de bună practică, fie prin promovarea angajaților cu dezvoltate abilități de lider, fie prin atragerea de noi lideri înalt profesionalizați.

În plus, **considerăm că evaluarea performanțelor echipei de management** (atât management academic, cât și management administrativ) **ar trebui să se realizeze periodic (spre exemplu anual) prin compararea rezultatelor obținute cu cele prestabilite la începutului exercițiului**. În funcție de concluziile analizei, ar trebui stabilit cuantumul recompenselor cuvenite managerilor, ceea ce considerăm noi că ar reprezenta un stimulent al dezvoltării pe termen lung a universităților, contribuind la reușită în misiunile asumate de către rectori.

Trecerea în revistă a celui de-al doilea capitol al tezei de doctorat ne-a permis să remarcăm **evoluția permanentă și modernizarea treptată a mecanismului de finanțare, din fonduri bugetare, a instituțiilor publice de educație academică, însă ne menținem încrederea și convingerea existenței unor posibilități de ameliorare în timp**.

În prezent, învățământul superior românesc este încă marcat de schimbările legislative survenite în anul 2011, ca demers de armonizare cu cerințele din spațiul european. Ca atare, mecanismul de finanțare îmbină varianta tradițională în care alocarea fondurilor se realizează pe **criterii de input (componenta cantitativă)** cu finanțarea modernă în raport de **criterii de output (componenta calitativă)**. Prin raportare la perioada precedentă adoptării Legii Educației Naționale 1/2011, am putut trasa anumite corespondențe, însă fără îndoială sub aspect metodologic perioada actuală se caracterizează printr-o greutate sporită atribuită rezultatelor cercetării științifice, dublată de o mai mare complexitate în ceea ce privește indicatorii utilizați.

Apreciem că în materie de finanțare universitară, noua legislație a contribuit cu importante elemente novatoare precum fluxurile de finanțare (finanțarea suplimentară, cea pentru dezvoltare instituțională), condiționările pornind de la clasificarea universităților, ierarhizarea programelor de licență și masterat și evaluarea școlilor doctorale, precum și instituirea grantului de studii multianual ca element pilon în procesul de finanțare.

Îndreptându-ne atenția asupra **principalelor probleme cu care se confruntă sistemul actual de finanțare** am putut remarca subfinanțarea, ca piedică în încercarea universităților românești de a deveni competitive la nivel comunitar și chiar la nivel mondial, coroborată cu imposibilitatea de a compensa reducerea finanțării bugetare prin majorarea numărului de studenți cu taxă.

Investigația întreprinsă ne-a demonstrat că, **deși Legea Educației Naționale prevede alocarea de minim 6% din PIB pentru finanțarea educației naționale, aceste asumări nu au fost respectate până în prezent.** Acest nivel redus de sprijin public se concretizează într-un demers vădit de subfinanțare cronică a educației academice românești, având ca efect accentuarea presiunii bugetare asupra universităților.

Deși sistemul actual de finanțare a educației academice românești este funcțional, în mod evident se incumbă măsuri suplimentare de îmbunătățire și modernizare. Prin urmare, **propunerile noastre** vizează: creșterea nivelului absolut al finanțării prin majorarea bugetului alocat educației ca procent din PIB, sporirea eficienței utilizării resurselor prin prioritizarea liniilor de finanțare spre structurile academice considerate importante (spre exemplu: investirea în cercetare, modernizarea bibliotecilor și nu în ultimul rând investirea în reabilitarea căminelor și cantinelor) și diversificarea surselor de finanțare.

Concretizarea abordărilor teoretico-metodologice, dezbătute și avansate în cadrul celui de-al doilea capitol, s-a realizat prin intermediul unui studiu privind finanțarea instituțiilor de învățământ superior pe exemplul Universității din Craiova, prin intermediul căruia am evidențiat structura sa de finanțare și maniera în care aceasta a evoluat, în urma schimbărilor legislative intervenite în anul 2011. Ca atare, intervalul de analiză s-a întins pe patru exerciții consecutive (perioada 2011-2014), iar informațiile cifrice utilizate în demersul investigativ au fost preluate din situațiile financiare și din rapoartele anuale privind starea instituției.

În urma studiului întreprins, **am putut emite concluzia potrivit căreia, în intervalul 2011-2014, reducerea finanțării bugetare coroborată cu diminuarea veniturilor extrabugetare, în special sub impactul scăderii veniturilor din taxe de școlarizare, au generat o presiune considerabilă asupra Universității din Craiova și, mai ales, asupra managementului acesteia, care a fost constrâns să-și modifice strategia, în sensul diminuării cheltuielilor pe cât posibil, alături de demersuri susținute de a menține un nivel acceptabil al veniturilor, prin raționalizarea alocării resurselor disponibile.**

Ulterior, cu prilejul stagiului de mobilitate întreprins, am putut cerceta paradigma spaniolă de finanțare a învățământului superior, realizând și o analiză comparativă între mecanismul de finanțare din România și Spania. Urmărind comparativ structura veniturilor, procentul alocărilor din PIB pentru sprijinirea educației de nivel terțiar, modul de alocare a finanțării de bază, posibilitatea universităților de a utiliza excedentul rezultat din finanțarea bugetară, modalitatea de stabilire a taxelor de școlarizare, abilitatea de a împrumuta bani, precum și capacitatea de a investi pe piețele financiare, am reușit să punem în lumină atât elementele de convergență, cât și aspectele particulare ale fiecăruia dintre cele două modele de finanțare.

La finalul studiului, am extras **concluzia conform căreia, pentru a asigura o finanțare corespunzătoare a educației academice, în ambele cazuri, finanțarea de tip block-grant pe bază de formulă, în raport de elemente de input și output, alături de finanțarea adițională condițio-**

nată de atingerea anumitor obiective, trebuie utilizate împreună cu alte mecanisme de atragere de fonduri din surse publice, dar mai ales private.

În continuare, demersul nostru investigativ a fost ghidat pe direcția managementului contabil. **Contabilitatea instituțiilor de educație academică oferă părților interesate și, în mod special, managerilor universitari informații deosebit de valoroase** privind execuția bugetelor de venituri și cheltuieli, rezultatul execuției bugetare, patrimoniul aflat în administrare, rezultatul patrimonial, precum și costul programelor aprobate prin buget.

Pentru a permite utilizatorilor fundamentarea unor decizii pertinente, **am arătat că este extrem de important ca informațiile de natură financiar-contabilă să respecte anumite exigențe calitative** precum: inteligibilitate, relevanță, credibilitate, comparabilitate, reprezentare fidelă, prag de semnificație, neutralitate, prudență, integralitate și prevalența economicului asupra juridicului. **Pentru îndeplinirea acestor exigențe este necesară modelarea informațiilor din cadrul sistemului contabil în baza unor principii contabile** precise, a unor reguli clare și politici contabile de recunoaștere și prezentare a elementelor patrimoniale în raportările periodice de sinteză.

Itinerarul pragmatic întreprins pe exemplul Universității din Craiova ne-a permis să identificăm particularități și tratamente de natură contabilă specifice sectorului public, precum și politici contabile specifice instituției. În acest sens, am putut observa legătura permanentă dintre evidența contabilă și execuția bugetară, asigurată prin intermediul clasificății funcționale și economice.

La nivel național, subiectul contabilității publice este mai relevant ca oricând, legiuitorul manifestând preocupări intense spre modernizarea normelor specifice, în scopul adaptării la cerințele unei economii moderne, sub impactul semnificativ al globalizării ca fenomen de ansamblu.

În urma cercetării efectuate, am putut constata că, începând cu anul 2014, contabilitatea publică românească a experimentat o reformă consistentă, atrăgând progrese semnificative. Schimbările au vizat în principal: modificări în structura planului de conturi, deschiderea de conturi de disponibil în trezorerie pe fiecare subdiviziune a șablonului clasificății bugetare, dar și o nouă modalitate de codificare a conturilor contabile. Prin intermediul acestor schimbări, se urmăresc obiective ambițioase, precum: eliminarea centralizării raportărilor periodice de sinteză la nivelul ordonatorilor de credite secundari și principali, standardizarea bilanțelor analitice ale instituțiilor publice în scopul centralizării lor la Ministerul Finanțelor Publice, controlul angajamentelor legale ale instituțiilor publice în Trezorerie.

Suntem de părere că toate aceste demersuri novatoare reprezintă pași importanți pe direcția ameliorării calității informațiilor de natură contabilă și statistică, facilitând totodată creșterea vitezei de obținere a acestora.

Se pare că finalitatea revoluției „contabilității publice” vizează dezvoltarea de **Standarde Europene de Contabilitate pentru Sectorul Public (EPSAS)**. Prin acest demers se anticipează beneficii importante în favoarea instituțiilor publice, și implicit în favoarea universităților de stat, precum: câștiguri legate de implementarea unui nou sistem IT, dar și un management mai bun al informații-

lor care să permită fundamentarea unor decizii de calitate superioară, cu impact avantajos asupra modului de utilizare a resurselor. Acest din urmă deziderat se va concretiza cu ajutorul contabilității costurilor operațiunilor și programelor, dar și prin intermediul bugetării în baze accrual.

Cu ajutorul analizei SWOT întreprinse, am reușit să punem în lumină numeroase puncte forte și oportunități de partea implementării noului sistem de raportare financiară. Referitor la deficiențele și riscurile identificate, opinăm acestea că vor fi eradicate în timp pe măsura implementării sistemului, argumentele pro fiind mult mai consistente.

Prin prisma tuturor aspectelor prezentate, ***avansăm o viziune predictivă optimistă, fiind de părere că noul sistem va contribui la modernizarea contabilității entităților românești din sectorul public, pe care în final o va direcționa spre convergența cu standardele EPSAS.***

Aria de cuprindere a cercetării privind auditul a inclus aspecte referitoare la delimitarea conceptului, descrierea tipologiei acestuia, considerații privind reglementările în domeniul auditului public intern universitar, precum și elemente privind auditul, ca factor important în procesul de management al riscurilor în universități.

Opinăm că în structura oricărei universități moderne, auditul intern a devenit o funcție esențială, având responsabilitatea de a furniza asigurări privind funcționarea instituției în ansamblul său. În altă ordine de idei, ***considerăm că auditul intern este un mijloc funcțional care permite guvernancei instituției publice de educație academică să primească, dintr-o sursă internă alternativă, asigurări potrivit cărora procesele din cadrul universității se desfășoară astfel încât sunt reduse la minim probabilitățile privind existența fraudelor, erorilor sau practicilor ineficiente și antieconomice.***

Auditul intern este un factor deosebit de important în evaluarea procesului de management al riscurilor în instituțiile de educație academică, întrucât el trebuie să ofere guvernancei asigurări că acest proces este adecvat și suficient pentru protejarea și gestionarea judicioasă a fondurilor și a patrimoniului universitar. Auditul intern contribuie la identificarea și evaluarea riscurilor semnificative și formulează recomandări și aprecieri pertinente de îmbunătățire a sistemului de management al riscurilor, pentru a aduce plusvaloare instituției de educație academică.

Suntem de părere că ***auditul intern și managementul riscurilor sunt procese suficient de independente, dar complementare, care numai în integralitatea lor, oferă universității cadrul optim pentru a răspunde cel mai bine așteptărilor exigente ale comunității.***

Luând în considerare toate aspectele expuse, ***am concluzionat asupra faptului că, în condiții de incertitudine, gradul de succes al unei instituții de educație academică rezultă din modul în care sunt gestionate riscurile, realitate ce transformă auditul public intern și managementul riscurilor în necesități stringente.***

În cadrul celui de-al patrulea capitol, o secțiune distinctă a fost dedicată dezbaterii procesului de control intern/managerial în instituțiile de învățământ superior.

Înțelegând rolul structurii de control drept o activitate de revizuire și consultare la dispoziția conducerii, opinăm că se justifică amplasarea sa, din punct de vedere organizatoric, în subordinea rectorului, care în fond deține cea mai mare responsabilitate pentru controlul intern/managerial ca proces. Cu toate acestea, din punct de vedere pragmatic, considerăm că menținerea, în cadrul universității, a unui sistem de control intern este, de fapt, o responsabilitate mediată de către rector și o răspundere imediată a Directorului General Administrativ întrucât acesta din urmă este cel ce răspunde de serviciile economico-administrative din cadrul instituției. De aceea, opinăm că Directorul General Administrativ este cel care va trebui să implementeze un plan de organizare, incluzând o organigramă funcțională în cadrul căreia să fie bine definite relațiile de dependență, precum și rolurile și responsabilitățile personalului din cadrul structurii amintite. În activitatea practică, funcționarea structurii specializate de control intern/managerial este facilitată prin desemnarea, de către factorii de decizie, a unor responsabili atât din rândul personalului didactic, cât și din rândul personalului administrativ (didactic-auxiliar).

La nivelul oricărei instituții publice, controlul intern trebuie proiectat astfel încât să furnizeze un nivel rezonabil de siguranță privind eficacitatea și eficiența funcționării, fiabilitatea informațională, dar și conformitatea cu reglementările în vigoare și respectarea politicilor interne. Pentru atingerea acestor deziderate, ***suntem de părere că, în orice instituție publică de educație academică, activitatea de control intern/managerial trebuie conectată cu sistemul de management al fiecărei subdiviziuni organiza-torice.***

Prin prisma tuturor aspectelor pe care le-am dezbătut, ***milităm pentru promovarea culturii controlului intern/managerial ca element extrem de important al angajamentului de calitate și excelență în universități.***

O altă direcție spre care ne-am orientat în cadrul acestui capitol a fost cercetarea empirică pe bază de chestionar, având drept obiectiv ***studiul impactului auditului public intern asupra sistemului contabil și fiabilității acestuia, în cazul universităților publice din țara noastră.*** Pentru realizarea acestui deziderat, a fost necesar să cunoaștem, în detaliu, punctele de vedere ale reprezentanților compartimentelor financiar-contabile din cadrul instituțiilor publice de educație academică. Populația generală avută în vedere pentru studiul nostru a fost alcătuită din reprezentanții compartimentelor-financiar contabile din cadrul celor 48 de instituții publice de educație academică subordonate Ministerului Educației și Cercetării Științifice.

Cercetarea s-a fundamentat pornind de la un set de zece ipoteze, formulate în urma documentării teoretico-metodologice întreprinse, precum și ca urmare a experienței pragmatice acumulate.

De manieră sintetică, cele mai importante concluzii ale acestui studiu empiric, emise în urma prelucrării datelor culese de la subiecții respondenți, se prezintă după cum urmează:

- auditarea internă a sistemului contabil și a fiabilității acestuia prezintă *importanță ridicată* pentru reprezentanții structurilor de contabilitate din universitățile publice;
- urmărind frecvența cu care subiecții au participat la misiunile de audit public intern universitar, am constatat că *există instituții de educație academică în cadrul cărora sistemul contabil și fiabilitatea acestuia nu se auditează cu o frecvență de cel puțin o dată la trei ani*, așa cum prevede legislația în vigoare;
- activitatea de audit reușește să furnizeze asigurări rezonabile *într-o foarte mare măsură* - în ceea ce privește respectarea cadrului normativ și procedural referitor la activitatea financiar-contabilă, *într-o mare măsură* - referitor la acuratețea activității financiar-contabile, precum și la funcționarea economică, eficace și eficientă a sistemului de control intern la nivelul acesteia, *relativ* - cu privire la modul de organizare și conducere a contabilității universitare, gradul de conformitate a rezultatelor cu obiectivele, dar și la funcționarea economică, eficace și eficientă a sistemului de conducere la nivelul activității financiar-contabile;
- *din perspectiva majorității subiecților, am putut constata că respectarea cerințelor impuse de standardele de control intern managerial este urmărită întotdeauna* în cadrul misiunilor de audit public intern derulate la nivelul structurilor de contabilitate;
- din perspectiva reprezentanților structurilor de contabilitate din universități, auditorii publici interni trebuie să auditeze, cu prioritate, *contabilitatea creanțelor și datoriiilor, contabilitatea cheltuielilor cu personalul, contabilitatea subvențiilor și contabilitatea trezoreriei*;
- urmărind aspecte privitoare la asigurarea și adecvarea resurselor umane alocate compartimentelor de audit public intern universitar, am ajuns la concluzia că *personalul din cadrul structurilor specializate de audit trebuie suplimentat și trebuie să beneficieze de programe profesionale de instruire; de asemenea, trebuie recrutat personal care să țină pasul cu evoluția activității de audit public intern, eventual personal mai tânăr*;
- proiectele rapoartelor de audit public intern sunt modificate *relativ frecvent*, ca urmare a recomandărilor formulate de structura auditată, *din necesitatea de a clarifica anumite aspecte care pot fi interpretabile*;
- constatările emise prin intermediul rapoartelor de audit public intern, reflectă, *într-o mare măsură*, realitatea;
- în ceea ce privește constatarea de disfuncții la nivelul compartimentelor financiar-contabile din universități, ca rezultat al evaluării efectuate de către auditul public intern, studiul nostru a demonstrat că aceasta s-a produs *foarte rar*;
- privitor la măsura în care contribuie activitatea de audit public intern din cadrul universităților la îmbunătățirea sistemului contabil și a fiabilității acestuia, respondenții au concertat asupra faptului că *activitatea de audit contribuie de manieră relativă la demersul scontat*.

Cercetarea realizată pe bază de chestionar a făcut posibilă cunoașterea percepției reprezentanților structurilor de contabilitate din universități privind impactul auditului public intern asupra sistemului contabil și fiabilității acestuia. În egală măsură, acest demers investigativ ne-a facilitat o mai bună înțelegere a laturii pragmatice a activității de audit public intern, la nivelul structurilor de contabilitate din instituțiile de educație academică.

Prin prisma răspunsurilor obținute, am putut constata că, **din cele zece ipoteze emise, opt au fost confirmate**, în timp ce **una a fost parțial confirmată**, iar **una a fost infirmată** deoarece, în aceste din urmă două cazuri, rezultatele fie nu au corespuns, fie au corespuns doar parțial așteptărilor noastre. Per ansamblu, ne exprimăm opinia potrivit căreia **rezultatele obținute ne-au condus la atingerea obiectivelor propuse pentru studiul întreprins**.

Pornind de la premisa că, în cadrul oricărei entități, performanța este privită ca un sistem de referință, ca o modalitate de manifestare a obiectivelor prestabilite și a rezultatelor obținute, ultimul capitol al tezei de doctorat a fost dedicat analizei performanțelor economico-financiare ale instituțiilor publice de educație academică.

Performanța desemnează un concept amplu, multidimensional, deosebit de complex și îndelung dezbătut atât în sfera cercetării academice, cât și în activitatea pragmatică. Însă, pe cât este de uzitat acest concept, pe atât de dificil este de definit. Cu toate acestea, am demonstrat că există o serie de atribute esențiale ce pot fi asociate acestuia în încercarea de a-l descrie, respectiv: caracterul complex, polisemantic, abordarea subiectivă, precum și conotații legate de obținerea unui rezultat pozitiv care, de regulă, depășește așteptările, în condițiile dificile, uneori chiar vitrege, ale concurenței.

Trecând în revistă o multitudine de aserțiuni și valențe conceptuale, **am remarcat că performanța economico-financiară a unei entități nu poate fi concepută în afara dipticului eficiență-eficacitate**. Aceste atribute nu trebuie abordate dihotomic și nici complementar, întrucât reprezintă elemente compozite ale conceptului de performanță, reflectând nu doar utilizarea judicioasă a resurselor pe plan intern, ci și satisfacerea așteptărilor provenite din mediul extern (parteneri comerciali, creditori financiari, public sau comunitate ș.a.). Comparativ cu sectorul privat în cadrul căruia performanța poate fi caracterizată printr-o dimensiune de tip 2E (eficiență și eficacitate), **pentru sectorul public am avansat o abordare de tip 6E, adăugând la atributele identificate de alți autori (eficiență, eficacitate, economicitate, mediu, echitate) și componenta expresivitate informațională**, considerând că, de vreme ce activitatea instituțiilor din acest sector se desfășoară pe baza unor importante resurse publice avansate de către stat și suportate de către comunitate, este imperios necesară transparența informațională privind angajarea acestor fonduri ca și criteriu de performanță.

În cadrul universităților, interesul privind evaluarea și cuantificarea performanțelor economico-financiare a crescut exponențial, demersul devenind cu adevărat o necesitate din mai multe considerente. În primul rând, în condițiile administrării de fonduri publice, cuantificarea performanței apare drept garant al transparenței utilizării acestor resurse bugetare pentru satisfacerea nevoilor

educaționale ale comunității. Mai mult decât atât, în contextul sumbru al subfinanțării educației academice, îndeosebi managerii sunt interesați să cunoască performanțele universităților, pentru a stabili cu precizie locul pe care îl ocupă acestea în raport cu instituțiile concurente, avantajele de care dispun, precum și amenințările prezente și potențiale. Practic, pentru a preîntâmpina momentele dificile și deciziile drastice, cu impact negativ asupra tuturor actorilor implicați în educația academică, managerii universitari vor să analizeze cum au fost implementate deciziile lor și care sunt consecințele rezultatelor obținute, pentru ca ulterior să decidă calea de urmat.

În condițiile în care tărâmul informațiilor diseminate de contabilitatea instituțiilor publice nu este suficient explorat prin prisma analizei financiare, stabilirea și cuantificarea performanței economico-financiare nu sunt demersuri deloc ușoare. Deși nici legislația națională, nici cea internațională, nu reglementează indicatori specifici de analiză a performanței economico-financiare în cadrul instituțiilor din sectorul public, prin adaptarea paradigmei de analiză financiară existentă pentru sectorul privat, la specificitățile sectorului public, **am reușit să avansăm un set de indicatori de apreciere a performanței economico-financiare în instituțiile publice de educație academică**, obiectivele noastre vizând atât analiza rentabilității, a capacității de autofinanțare, a eficienței cheltuielilor universitare, cât și analiza riscului.

Pentru a ne convinge că indicatorii astfel „construiți” nu se rezumă doar la aspectul teoretic al acestora, am procedat la implementarea lor în practica instituțiilor de învățământ superior, realizând **o analiză praxiologică la nivelul universităților publice din România**.

Studiul de caz a debutat cu analiza repartizării teritoriale a celor 55 de instituții publice de educație academică din țara noastră și ne-a condus la **concluzia unei distribuții destul de diversificate, despre care apreciem că este oglinda nivelului de dezvoltare economică a regiunilor. De asemenea, am putut să remarcăm faptul că, din cele 41 de județe la care se adaugă municipiul București, în mai mult de jumătate (22 de județe) nu există niciun centru universitar**.

Pentru realizarea studiului, ne-am propus culegerea, de pe site-urile celor 55 de instituții, de informații financiar-contabile din bilanțurile și conturile de rezultate patrimoniale la data de 31 decembrie pe fiecare dintre anii 2011, 2012, 2013, 2014. **Procesul de colectare a informațiilor s-a dovedit a fi mai anevoios decât ne-am fi așteptat**, desfășurându-se ca și orizont de timp în perioada 02.06.2015 – 10.07.2015.

Am considerat că informațiile de care avem nevoie trebuie să existe pe site-ul fiecărei universități în contextul în care, fiecare instituție publică are obligația de a comunica din oficiu sursele financiare, bugetul și bilanțul contabil, ca informații de interes public. Deși reglementările prevăd, în mod expres, obligația instituțiilor publice de a actualiza anual un buletin informativ care să cuprindă aceste informații, în cele mai multe cazuri, realitatea a demonstrat însă contrariul.

Sub aspect pragmatic, în urma căutării celor două componente ale raportărilor anuale de sinteză pe site-urile tuturor universităților publice, am

reușit să găsim informațiile necesare, pe intervalul de interes, doar pentru 12 instituții, ceea ce reprezintă un procent de 21,82% din numărul total. Mai mult decât atât, **se incumbă să precizăm că în cazul celor 7 instituții militare de învățământ superior, informațiile financiar-contabile de interes public sunt practic inexistente.** Aceste instituții reprezintă un procent de 12,73% din populația totală a universităților publice din țara noastră.

Ulterior, cunoscând faptul că orice persoană are dreptul de a solicita și de a obține informații de interes public de la instituțiile de stat, am procedat la întocmirea și diseminarea unei cereri în atenția conducătorilor compartimentelor financiar-contabile ale universităților din subordinea Ministerului Educației și Cercetării Științifice ale căror raportări anuale nu le regăsisem pe site-uri. Reacțiile nu au fost numeroase, demersul nostru având ca efect obținerea informațiilor utile pentru încă 6 universități.

Din punctul nostru de vedere, rata mare de non-răspuns denotă reticența instituțiilor publice de educație academică de a furniza informații de acest gen. Afirmația noastră se fundamentează, în primul rând, pe constatarea potrivit căreia există un număr semnificativ de universități care nu își fac publice componentele uzuale ale raportărilor periodice de sinteză. În al doilea rând, de multe ori, putem discuta despre inconsistența datelor publicate întrucât acestea fie nu sunt actuale, fie nu sunt complete, fie nu se asigură continuitate în diseminarea lor, ceea ce apreciem că reprezintă un impediment real în eventualitatea în care se dorește efectuarea unei analize de trend.

Datorită impedimentelor cu care ne-am confruntat, a fost necesar să supunem „populația” de universități unui proces de rafinare, stabilind drept efectiv de analiză **cele mai reprezentative instituții publice de educație academică din cadrul fiecărei regiuni de dezvoltare, rezultând un total de 16 universități.** Prin referire la cele mai recente raportări naționale privind învățământul superior, numărul de studenți școlarizați în universitățile care au făcut obiectul studiului nostru reprezintă 56,68% din numărul total de studenți școlarizați în instituțiile publice aflate în subordinea Ministerului Educației și Cercetării Științifice.

Făcând apel la indicatorii specifici de performanță economico-financiară, am realizat o examinare de tip diagnostic financiar, punând în lumină aspectele ce grevează asupra stării de sănătate economico-financiară a instituțiilor publice de educație academică din țara noastră.

În cadrul acestui ultim capitol, am urmărit, în egală măsură, și **analiza corelației existente între indicatorii de rentabilitate și risc, precum și modelarea economico-matematică a acesteia.** Pentru realizarea acestei analize, „populația de universități” a fost supusă unor prelucrări și rafinări, astfel că am luat în considerare numai acele instituții considerate comparabile prin prisma numărului de studenți.

Analiza de corelație ne-a permis să constatăm similitudini cu tendințele manifestate în cazul entităților economice de drept privat. În altă ordine de idei, chiar dacă instituțiile publice în general și cele de educație academică în particular, spre deosebire de entitățile economice, nu au drept scop primordial obținerea de profit, considerăm că **a ținti spre performanță economico-**

financiară, în sensul celei mai bune utilizări a resurselor pe direcția atingerii obiectivelor, reprezintă un obiectiv comun al celor două tipuri de proprietate: publică și privată.

Suntem de părere că **analiza performanțelor economico-financiare ale instituțiilor publice de educație academină consituie un instrument modern de planificare și guvernanză universitară**, întrucât contribuie la fundamentarea deciziilor de management și, în mod special, a celor privind gestionarea resurselor alocate sau obținute prin efortul propriu. Mai mult decât atât, considerăm că **informațiile obținute prin analiza performanțelor economico-financiare ale universităților publice vor sprijini Ministerul Educației și Cercetării Științifice în repartizarea judicioasă a unor resurse bugetare limitate, pentru satisfacerea nevoilor educaționale, în continuă creștere, ale comunității.**

6. LIMITELE ȘI PERSPECTIVELE CERCETĂRII

Între **limitele întâmpinate** cu prilejul cercetării întreprinse amintim: anumite bariere legate de lipsa unei literaturi de specialitate bogate cu privire la tematica abordată; caracterul efemer al studiilor în domeniu, prin însăși natura normelor și metodologiilor specifice aflate în permanentă schimbare; constrângerea de a include în chestionar doar cele mai importante aspecte din tematica investigată, din considerentul de a nu răpi prea mult timp subiecților, evitând descurajarea lor în furnizarea răspunsurilor; constrângerile legate de lipsa datelor financiare de pe site-urile universităților.

Cercetarea referitoare la managementul financiar-contabil al instituțiilor publice de învățământ superior s-a concretizat, într-o anumită măsură, prin rezultatele prezentate în cadrul prezentei cercetări, dar și în lucrările publicate și susținute la conferințe naționale și internaționale de autoarea tezei de doctorat. Cu toate acestea, considerăm că o lucrare științifică, oricât de complex elaborată ar fi, nu poate epuiza și elucida toate aspectele teoretico-metodologice și aplicative privind domeniul abordat, ci, dimpotrivă, valoarea sa este dată de capacitatea de a genera noi întrebări în căutare de răspunsuri.

Și în cazul nostru, din dorința de aprofundare a problematicii, demersul investigativ va putea continua desigur prin **noi abordări asupra tematicii și prin dezvoltări ulterioare din partea autoarei**, tocmai datorită amplitudinii și complexității obiectului de studiu, mai ales în condițiile societății în continuă schimbare și evoluție. În acest moment, întrezărim că abordările ulterioare ar putea viza întocmirea unui plan de îmbunătățire a procesului și structurii de guvernanză pe exemplul unei instituții de învățământ superior românești, realizarea unui studiu comparativ între modelul de guvernanză universitară din România și cel dintr-o altă țară, din spațiul european sau din afara acestuia sau un demers demonstrativ de aplicare a metodologiei de alocare a fondurilor bugetare.

7. CUPRINSUL TEZEI DE DOCTORAT

LISTA ABREVIERILOR.....	6
LISTA TABELELOR.....	9
LISTA FIGURILOR.....	12
INTRODUCERE.....	18
CAPITOLUL 1 – ORGANIZAREA INSTITUȚIILOR DE ÎNVĂȚĂMÂNT SUPERIOR PE PRINCIPIILE GUVERNANȚEI CORPORATIVE.....	25
1.1 Abordări conceptuale și normative privind cultura guvernancei corporative. Delimitări privind guvernanta universitară.....	25
1.2 Principiile guvernancei corporative.....	33
1.3 Modele de guvernanta corporativă.....	38
1.4 Reglementări în domeniul organizării, funcționării și managementului instituțiilor de învățământ superior.....	44
1.5 Repere istorice în dezvoltarea învățământului superior din România.....	55
CAPITOLUL 2 – FINANȚAREA ÎNVĂȚĂMÂNTULUI SUPERIOR DIN ROMÂNIA.....	67
2.1 Etape în finanțarea învățământului superior din România.....	67
2.2 Bugetul învățământului – componentă a bugetului de stat.....	84
2.3 Bugetul de venituri și cheltuieli – instrument principal în managementul instituțiilor de învățământ superior.....	89
2.3.1 <i>Delimitări conceptuale privind bugetul de venituri și cheltuieli.....</i>	89
2.3.2 <i>Atribuțiile, competențele și responsabilitățile ordonatorilor de credite.....</i>	95
2.4 Studiu privind finanțarea instituțiilor de învățământ superior pe exemplul Universității din Craiova.....	101
2.5 Studiu comparativ între mecanismul de finanțare a educației academice din România și din Spania.....	116

CAPITOLUL 3 – ORGANIZAREA SISTEMULUI INFORMAȚIONAL CONTABIL ÎN INSTITUȚIILE DE ÎNVĂȚĂMÂNT SUPERIOR.....	126
3.1 Importanța informației contabile în managementul instituțiilor de învățământ superior.....	126
3.2 Principiile organizării contabilității instituțiilor publice de educație academică.....	130
3.3 Tratamente și politici contabile privind elementele de patrimoniu universitar.....	132
3.3.1 <i>Tratamente contabile privind activele fixe în instituțiile de învățământ superior.....</i>	<i>133</i>
3.3.2 <i>Tratamente contabile privind stocurile în instituțiile de învățământ superior.....</i>	<i>136</i>
3.3.3 <i>Tratamente contabile privind decontările cu terții în instituțiile de învățământ superior.....</i>	<i>139</i>
3.3.4 <i>Tratamente contabile privind capitalurile în instituțiile de învățământ superior.....</i>	<i>144</i>
3.3.5 <i>Tratamente contabile privind cheltuielile instituțiilor de învățământ superior.....</i>	<i>145</i>
3.3.6 <i>Tratamente contabile privind veniturile instituțiilor de învățământ superior.....</i>	<i>152</i>
3.4 Conținutul informațional al raportărilor periodice de sinteză.....	156
3.4.1 <i>Rolul situațiilor financiare anuale în procesul managerial.....</i>	<i>156</i>
3.4.2 <i>Bilanțul.....</i>	<i>157</i>
3.4.3 <i>Contul de rezultat patrimonial.....</i>	<i>158</i>
3.4.4 <i>Situația fluxurilor de trezorerie.....</i>	<i>159</i>
3.4.5 <i>Situația modificărilor în structura activelor/capitalurilor.....</i>	<i>160</i>
3.4.6 <i>Contul de execuție bugetară și anexele la situațiile financiare: politici contabile și note explicative.....</i>	<i>161</i>
3.5 Viziune predictivă asupra contabilității instituțiilor publice de educație academică din România.....	162
3.5.1 <i>Utilizarea Standardelor Europene de Contabilitate pentru Sectorul Public (EPSAS).....</i>	<i>162</i>
3.5.2 <i>Inovări privind raportarea financiară în instituțiile publice românești.....</i>	<i>165</i>
CAPITOLUL 4 – ROLUL AUDITULUI ÎN EVALUAREA ȘI MĂSURAREA PERFORMANȚELOR ÎN INSTITUȚIILE DE ÎNVĂȚĂMÂNT SUPERIOR..	171
4.1 Considerații privind reglementările în domeniul auditului public intern universitar.....	172

4.2	Auditul intern – factor important în evaluarea procesului de management al riscurilor în instituțiile de educație academică.....	179
4.3	Procesul de control intern/managerial în instituțiile de învățământ superior.....	190
4.4	Studiu statistic privind impactul auditului public intern asupra sistemului contabil și fiabilității acestuia în cadrul universităților....	197

CAPITOLUL 5 – ANALIZA PERFORMANȚELOR ECONOMICO-FINANCIARE ALE INSTITUȚIILOR PUBLICE DE EDUCAȚIE ACADEMICĂ..... 218

5.1	Conceptul de performanță economico-financiară – delimitări și fundamentări teoretice.....	218
5.2	Indicatorii de analiză a performanței economico-financiare.....	224
5.3	Studiu de caz privind evoluția principalilor indicatori economico-financiarari pe exemplul instituțiilor publice de educație academică din România.....	238
5.3.1	<i>Structura sistemului public de educație academică din România.....</i>	<i>238</i>
5.3.2	<i>Aspecte privind metodologia cercetării.....</i>	<i>239</i>
5.3.3	<i>Analiza rentabilității.....</i>	<i>242</i>
5.3.4	<i>Analiza capacității de autofinanțare.....</i>	<i>256</i>
5.3.5	<i>Analiza eficienței cheltuielilor universitare.....</i>	<i>258</i>
5.3.6	<i>Analiza riscului.....</i>	<i>262</i>
5.3.7	<i>Analiza corelației dintre rentabilitate și risc și modelarea economico-matematică a acesteia.....</i>	<i>264</i>

CONCLUZII, PROPUNERI ȘI DEZVOLTĂRI ULTERIOARE..... 273

ANEXE..... 289

BIBLIOGRAFIE..... 305