

**UNIVERSITATEA „TEFAN CEL MARE” DIN SUCEAVA
FACULTATEA DE TIINTE ECONOMICE I ADMINISTRATIVE PUBLICE
Domeniul contabilitate**

Rezumatul tezei de doctorat

**Aportul informațiilor financiar –contabile la implementarea
sistemului de control intern managerial și eficientizarea deciziilor
ordonatorilor de credite din cadrul instituțiilor
de învățământ superior**

**Conducător Științific,
Prof. Univ. Dr. Ec. Elena HLACIUC**

**Doctorand,
Rodica HRIȚUC (căs. AILOAIEI)**

Suceava 2020

CUPRINSUL REZUMATULUI TEZEI DE DOCTORAT

CUPRINSUL TEZEI DE DOCTORAT	3
CUVINTE CHEIE	6
INTRODUCERE	7
SINTEZA CAPITOLELOR TEZEI DE DOCTORAT	10
CONCLUZII I CONTRIBU II PROPRII	22
BIBLIOGRAFIE SELECTIV	23

CUPRINSUL TEZEI DE DOCTORAT

INTRODUCERE
LISTA ABREVIERILOR
LISTA FIGURILOR
LISTA TABELELOR
LISTA GRAFICELOR
LISTA ANEXELOR

CAPITOLUL 1 **ASPECTE GENERALE PRIVIND INFORMAȚIA FINANCIAR-CONTABIL ÎN** **FLUXURILE SISTEMULUI INTEGRAT AL ENTITĂȚII**

- 1.1. Abordări conceptuale privind noțiunea de informație
- 1.2. Sistemul informațional și sistemul informatic al entităților
 - 1.2.1 Relația dintre date și informații*
 - 1.2.2. Sistemul informatic al entității*
 - 1.2.3. Stabilirea cadrului general de eficientizare a sistemului informațional*
- 1.3. Rolul contabilității în sistemul informațional al entității

CAPITOLUL 2

ADAPTAREA CONTABILITĂȚII INSTITUȚIILOR PUBLICE LA SISTEMUL DE **RESPONSABILIZARE IMPUS DE REGLEMENTĂRILE ÎN VIGOARE**

- 2.1. Aspecte generale privind organizarea contabilității în instituțiile publice
 - 2.1.1. Instituțiile publice- prezentare, caracteristici și clasificare*
 - 2.1.2. Repere istorice în contabilitatea publică.*
 - 2.1.3. Managerii instituțiilor publice- ordonatorii de credite*
 - 2.1.4. Noțiuni fundamentale privind sistemul bugetar*
 - 2.1.5 Cadrul legislativ privind organizarea contabilității publice*
- 2.2 Sistemul de raportare Forexbug- sistem de responsabilizare a instituțiilor publice
- 2.3. Învățământul superior de stat din România- caracteristici, funcționare, organizarea contabilității, mod de finanțate
 - 2.3.1 Organizarea și funcționarea învățământului superior din România*
 - 2.3.2 Organizarea contabilității în universitățile publice de stat din România*
 - 2.3.3 Finanțarea învățământului superior din România.*

CAPITOLUL 3

ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII MANAGERIALE ȘI A SISTEMULUI DE CONTROL INTERN MANAGERIAL DIN INSTITUȚIILE DE ÎNVĂȚĂMÂNT SUPERIOR DIN ROMÂNIA

- 3.1. Configurarea contabilității manageriale din cadrul instituțiilor de învățământ superior
 - 3.1.1. *Caracteristici generale privind contabilitatea managerială*
 - 3.1.2. *Structuri de gestiune specifice în instituțiile de învățământ superior*
- 3.2. Sistemul CANOA- model de bun practic pentru universitățile românești
- 3.3. Proiectarea unui model de contabilitate managerială pentru instituțiile de învățământ superior din România
- 3.4. Considerații privind relația contabilitate managerială- sistem de control intern managerial.
- 3.5. Implementarea sistemului de control intern managerial în universitățile românești- necesitate, legalitate și aplicabilitate
- 3.6. Aspecte comparative privind sistemul de control intern managerial, controlul intern și sistemul de controlling

CAPITOLUL 4

FUNDAMENTAREA DECIZIILOR PE BAZA INFORMAȚIILOR FURNIZATE DE CONTABILITATEA MANAGERIAL

- 4.1. Caracteristici ale deciziei manageriale
- 4.2. Gestiunea bugetară și controlul bugetar
- 4.3. Măsurarea performanței în învățământul superior- sistemul Balanced Scorecard
- 4.4. Cerințe esențiale în eficientizarea deciziilor manageriale

CAPITOLUL 5

CERCETARE EMPIRICĂ PRIVIND EFICIENTIZAREA DECIZIILOR MANAGERIALE LA NIVELUL INSTITUȚIILOR DE ÎNVĂȚĂMÂNT SUPERIOR

- 5.1. Motivația și scopul cercetării empirice
- 5.2. Metodologia cercetării
- 5.3. Descrierea datelor și variabilelor
- 5.4. Modelarea statistică

5.5.Rezultatele obținute

5.6.Reflecții cu privire la eficientizarea deciziilor pe baza rezultatelor obținute

CONCLUZII FINALE, CONTRBUȚII PROPRII, LIMITE ȘI LINII VIITOARE DE CERCETARE

BIBLIOGRAFIE

ANEXE

CUVINTE CHEIE

Angajament bugetar, buget, capacitate de autofinațare, contabilitate bugetară, decizie managerial , execuție bugetară, informație, informație financiar-contabil , instituție de învățământ superior, instituție publică, reform contabil , sistem contabil, sistem educațional, sistem de control intern managerial, sistem de raportare, transparență bugetară.

INTRODUCERE

Importanța cercetării

Variabilitatea ridicată a mediului prin care funcționează o entitate demonstrează că metodele clasice de gestionare utilizate până acum se dovedesc a fi insuficiente. În plus, progresul tehnologic, schimbările structurale în economia globală, dispariția frontierelor sau inovarea implică noi provocări pentru orice organizație fie ea din mediul de afaceri sau din mediul public.

O entitate administrată eficient funcționează pe baza unor obiective desemnate, în sens calitativ și cantitativ. În zilele noastre, preocupările economiștilor sunt mai mult axate pe construirea de modele, instrumente decât pe dezvoltarea de noi teorii (Jemna, 2012, p. 9).

Cercetarea contabilă s-a intensificat în ultima perioadă datorită schimbărilor produse în practică, schimbări provocate de implementarea de standarde și tehnologii noi.

Contabilitatea ca domeniu de cercetare ocupă un loc important pe harta conceptuală a disciplinelor fiind considerată o disciplină de proiectare sau multiparadigmă (Andone et al., 2011, p.6). Limitele ei teoretice, științifice și practice sunt fără sfârșit atât în ceea ce privește cuprinderea fenomenelor economice cât și al modului în care ele sunt sistematizate, prelucrate și prezentate.

Contabilitatea a evoluat continuu chiar dacă în anumite perioade istorice ritmul dezvoltării a fost mai lent (Toma & Chirlean, 2011, p.35). Parcurșul ei a fost unul destul de anevoios transformările contabilității trecând de la simplă evidență a documentelor la sistem de informații pentru decizii manageriale și instrument de control.

Contabilitatea sectorului public, a fost supusă în ultima perioadă unor reforme menite să îmbunătățească modul cum este gestionat banul public.

Necesitatea unor informații relevante și comparabile în timp privind poziția și performanța financiară a condus la modificări majore în sistemul contabil prin trecerea de la un sistem tradițional bazat pe numerar la unul modern, bazat pe angajamente. Dezideratul de comparabilitate se poate atinge prin procesul de armonizare contabilă. Acesta aduce pe lângă beneficiile comune sectorului public și celui privat, respectiv îmbunătățirea transparenței și comparabilității informațiilor financiare, și o serie de avantaje specifice sectorului public, din care amintim, îmbunătățirea semnificativă a procesului decizional și a responsabilității asumate public de instituțiile publice.

Particularizând, contabilitatea instituțiilor publice de învățământ superior sprijină managementul unei universități prin cele trei forme ale sale, care, împreună, formează sistemul informațional contabil al unei instituții: contabilitatea privind execuția bugetară, contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune.

Rolul și importanța universităților publice românești, a devenit astăzi o realitate.

Performanța academică și financiară sunt cele două măsuri ale managementului unei universități.

Scopul urmărit în această teză constă în cercetarea sistemică a modului în care informația financiar-contabilă poate contribui la implementarea sistemului de control intern managerial ca suport de lucru iar rezultatele oferite de sistem constituie suport de analiză pentru management în luarea deciziilor.

Din scopul cercetării derivate următoarele **obiective specifice** care structurează prezenta teză în capitole și subcapitole:

- O1.** Abordarea teoretico-metodologică a informației în general și a informației financiar-contabile în special;
- O2.** Adaptarea contabilității instituțiilor publice la sistemul de responsabilizare impus de reglementările în vigoare;
- O3.** Fixarea elementelor definitorii ale instituțiilor de învățământ de stat din România;
- O4.** Configurarea contabilității manageriale din cadrul instituțiilor de învățământ superior;
- O5.** Prezentarea modelului CANOA;
- O6.** Stabilirea relației dintre contabilitatea managerială și sistemul de control intern managerial;
- O7.** Implementarea sistemului de control intern managerial în universitățile românești;
- O8.** Fundamentarea deciziilor pe baza informațiilor furnizate de contabilitatea managerială;
- O9.** Elaborarea unui model Balanced Scorecard personalizat pe universități;
- O10.** Elaborarea unui model econometric pe baza informațiilor furnizate de contabilitate.

La inițierea demersului nostru științific putem evidenția următoarele **ipoteze**:

- H1.** Informația reprezintă un factor complex putând avea abordări în funcție de domeniul în care acționează;
- H2.** Informația este resursă economică alături de natură, muncă și capital;
- H3.** Informația financiar-contabilă constituie component important în sistemul informațional economic al entității;
- H4.** Evoluția contabilității publice este determinată de necesitatea unei evidențe clare a veniturilor și cheltuielilor administrate de stat;
- H5.** Bugetul este un document tehnic de conducere;
- H6.** Reforma contabilității publice constituie o schimbare de mentalitate dintr-o situație rigidă într-o situație bazată pe prognoze;
- H7.** Sistemul de raportare Forexbug reprezintă un sistem de responsabilizare pentru entitățile publice;
- H8.** Contabilitatea sprijină managementul unei universități prin cele trei forme ale sale: contabilitatea privind execuția bugetară, contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune;
- H9.** Implementarea sistemului de control intern managerial constituie o necesitate pentru sistemul decizional;
- H10.** Informațiile furnizate de contabilitatea managerială constituie sursă importantă în fundamentarea deciziilor manageriale;
- H11.** Există o legătură între capacitatea de autofinanțare și mărimea universității;
- H12.** Există o legătură între capacitatea de autofinanțare și bugetul de venituri și cheltuieli;
- H13.** Capacitatea de autofinanțare prezintă relevanță în eficientizarea deciziei manageriale.

Metodologia cercetării cuprinde o serie de metode atât teoretice, cât și empirice cu rol în desfășurarea demersului nostru științific.

Astfel, cercetarea vizează studiul literaturii de specialitate, clarificarea unor concepte și termeni privind tema abordată, argumentarea importanței studiului empiric efectuat pe baza informațiilor contabile aparținând universităților de stat din România.

Sistemul metodologic cuprinde ansamblul metodelor și instrumentelor ce vizează derularea demersului științific.

Astfel, *metoda calitativă* constă în studierea a peste 350 de lucrări de specialitate (cărți, articole, legislație, rapoarte CNFIS, rapoarte ale Curții de Conturi și alte surse).

Metoda cantitativă constă în baze de date prelucrate statistic cu ajutorul soft-ului SPSS 20.

În primă fază am abordat statistica descriptivă care se ocupă de culegerea datelor referitoare la fenomenul pe care dorim să-l studiem, apoi cu înregistrarea datelor de obicei într-o formă tabelară respectând anumite reguli, apoi gruparea acestor date și reprezentarea grafică care să ne arate semnificația datelor culese și finalizând cu elaborarea unor indicatori care să caracterizeze fenomenul studiat.

Datele au fost preluate, o parte de pe site-ul de transparență bugetară aparținând Ministerului Finanțelor Publice (Rapoarte de execuție bugetară și Bugetele de venituri și cheltuieli) iar, o altă parte, din Rapoartele CNFIS (numărul de studenți echivalenți, numărul de studenți fizici, modul de finanțare al fiecărei universități).

Structura tezei cuprinde un studiu conceptual-teoretic (capitolele 1-4) și o analiză cantitativ-calitativă (capitolul 5) care vizează aportul informației financiar-contabile la eficientizarea sistemului decizional.

Necesitatea și noutatea temei abordate

Necesitatea temei derivă din faptul că, acest sector al universităților publice este mai puțin dezvoltat, marea majoritate a cercetărilor orientându-se mai mult spre mediul privat.

Problema constă în elaborarea unui studiu empiric care vine să consolideze și să asigure continuitatea procesului de dezvoltare a celui mai important aspect al universităților cu referință la procesul decizional.

Significația teoretică a lucrării derivă din rezultatele cercetării și analiza teoriilor, abordărilor, modelelor, elementelor și etapelor structurale ale procesului decizional, din analiza comparată a teoriilor, modelelor și structurii interne a proceselor decizionale și din natura cercetării multilaterale a interferențelor dintre modelele decizionale, procesele decizionale administrative, calitatea deciziilor. Valoarea aplicativă a cercetării se identifică în modelul econometric elaborat, precum și în modalitățile de eficientizare a procesului decizional al universităților.

Punerea în aplicare a scopului acestei teze a necesitat rezolvarea problemelor specifice de cercetare (obiective specifice).

La finalul lucrării sunt prezentate cele mai importante rezultate ale tezei, pe baza cărora sunt formulate concluziile.

SINTEZA CAPITOLELOR TEZEI

Capitolul 1

Aspecte generale privind informația financiar-contabil în fluxurile sistemului integrat al entității.

Capitolul 1 prezintă în prima parte informația ca factor complex prin prisma abordărilor cu semnificații uneori identice, alterori diferite și chiar contradictorii.

Abordările contradictorii ale informației derivă din faptul că marea majoritate ale acestora sunt elaborate doar pentru un anumit domeniu, iar informația trebuie raportată doar la domeniul respectiv (cum ar fi, economie, cibernetic, biologie, științele sociale etc)

Din aceste contradicții a rezultat și întrebarea pusă de cercetători și a nădejdei, dacă ar fi posibil de construit o teorie a informației unice și care să fie valabilă pentru toate domeniile.

Pe de altă parte, se încearcă tot mai mult o îmbinare a diverselor semnificații ale informației și interpretarea într-un concept universal aceasta datorită unor presiuni exercitate de impasul în care au ajuns cercetările din domenii precum informatică, biologie, robotică. Preocuparea socială privind administrarea resurselor informaționale s-a extins în domeniul tradițional al bibliotecilor și al arhivelor și a cuprins și informația organizatorică, instituțională și guvernamentală în ceea ce privește managementul resurselor informaționale. În domeniul științelor comunicării, informația este privită ca o formă de comunicare, de transmitere și difuzare de mesaje. "Cerința de informații și posibilitățile tehnico-materiale de transmitere și difuzare ale acestora au imprimat comunicării o serie de etape succesive: apariția limbajului articulat, apariția scrisului, inventarea tiparului cu litere mobile și dezvoltarea intensă a tehnicilor informaționale culminând cu calculatoarele electronice." (Incai, 2009, p 15)

Sintetizând cele prezentate se poate spune că, prin aceste abordări, se reunesc problemele comunicării, stocării, organizării și transferului de informații.

În al doilea subcapitol (Sistemul informațional și sistemul informatic al entității) sunt prezentate legăturile dintr-un sistem informațional pornind de la date. Această expunere este evidențiată de autorii germani Eschenbach și Siller printr-un "turn de date și informații", argumentând faptul că datele și informațiile corect gestionate duc la un avantaj competitiv durabil.

În opinia managerilor, informația este data îmbunătățită cu elemente noi și care contribuie la realizarea obiectivelor entității.

În opinia noastră orice informație, la intrarea în sistemul informațional al entității, este calificată ca dată până când, în urma unei selecții riguroase, este apreciată ca informație.

Procesul transformării datelor în informații este unul complex deoarece el se bazează pe interpretare subiectivă din partea celui desemnat cu aceasta. Procesul gestionării datelor și al creării de informații poate fi realizat mai bine sau mai puțin bine în cadrul sistemului informatic al firmei, rezultatele fiind apreciate prin deciziile conducerii entității.

De multe ori decizii greșite au fost luate în urma unor informații incomplete sau greșit procesate.

Conținutul informației depinde în mare măsură de personalitatea managerului de modul în care acesta o prezintă în limbajul potrivit pregătirii, înțelegerii și personalității utilizatorului.

O informație ca să fie de bună calitate trebuie să îndeplinească cel puțin trei condiții: să fie clară, concisă și completă (*figura 1*)

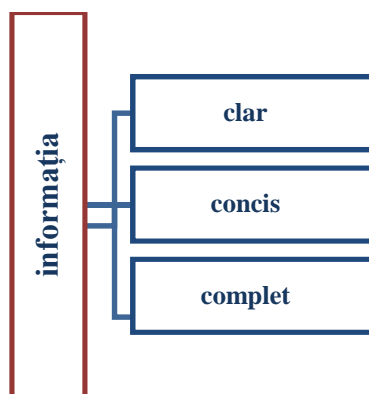


Figura 1 Calitățile informației

În cadrul unui sistem informațional, majoritatea activităților se pot desfășura cu ajutorul tehnicii de calcul. Se pot prelucra datele primare și apoi rezultatul poate fi transferat mai departe, către alt compartiment spre prelucrare.

Din punct de vedere al informaticii, atributele de la care se pornesc sunt datele. Acestea în limbaj informatic sunt atribute cantitative sau calitative ale unei variabile sau mulțimi de variabile. Datele sunt în general rezultatul unor măsurători și pot constitui o bază pentru crearea de grafice, imagini sau observații cu privire la o mulțime de variabile (*figura 2*).

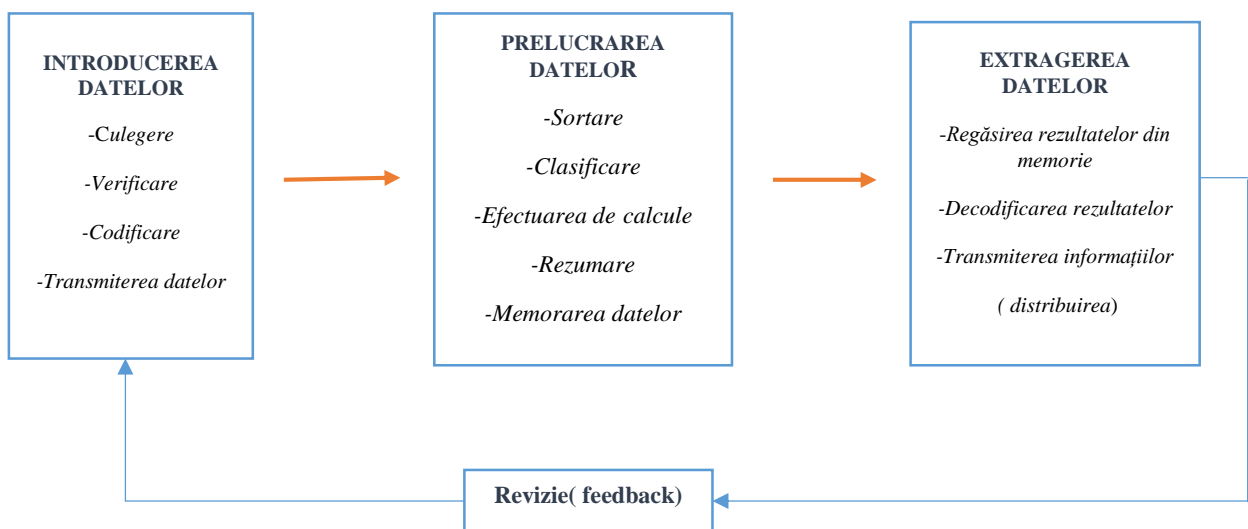


Figura 2. Fluxul prelucrării datelor

Un sistem informațional se poate defini ca fiind ansamblul de elemente implicate în procesul de colectare, de transmisie, prelucrare de informație, informației revenindu-i rolul central din sistem.

În orice domeniu de activitate economică sau socială, există un flux informațional pe baza căruia se desfășoară orice activitate.

În prezent, luarea deciziilor la nivelul entităților se bazează pe informația privind situația financiară și rezultatele activității entității, care este furnizată de sistemul informațional de culegere, prelucrare, generalizare și transmitere a datelor numit **contabilitate**.

Datorită caracterului real, exact, complet și operativ pe care îl are informația contabilă, înănd cont de rolul de suport pentru deciziile care se iau în cadrul entității și în afara acesteia, contabilității îi revine rolul de **sistem informațional principal** al entității.

Capitolul 2

Adaptarea contabilității instituțiilor publice la sistemul de responsabilizare impus de reglementările în vigoare

Capitolul 2 prezintă teoretic contabilitatea instituțiilor publice în general și contabilitatea instituțiilor de învățământ superior în particular.

Prima parte a capitolului este dedicată prezentării aspectelor organizatorice ale entității publice.

Domeniile diverse în care funcționează instituțiile publice au determinat asamblarea acestora într-un sistem (*figura 3*)

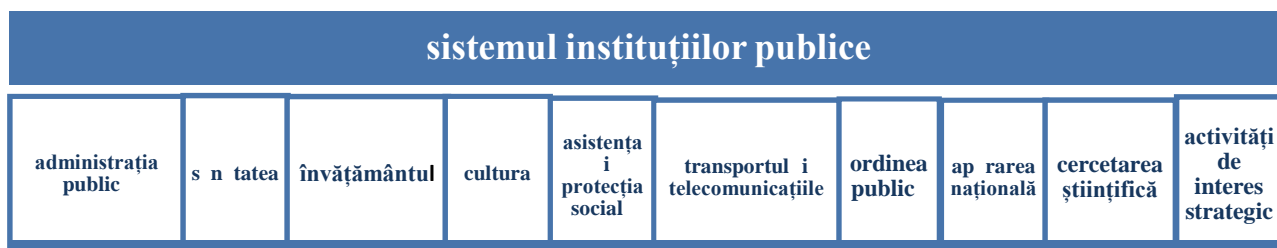


Figura 3. Sistemul instituțiilor publice

Reperle istorice în evoluția contabilității publice vin să confirme necesitatea apariției acestui tip de contabilitate.

În lucrarea profesorului Ștefan I. Dumitrescu intitulată „Elemente și principii de știință contabilă” și care a apărut la București, în anul 1947, se menționează că, această contabilitate publică își are originea în economia camerală a statelor germane deoarece în aceste state ”întreaga gospodărie financiară era privită numai din punct de vedere a unei regulate executări, iar nu din punct de vedere al formării unei averi”. De aici și denumirea de contabilitate camerală.

Bineînțeles, orice entitate fie ea publică sau privată este condusă de un manager. În cazul instituțiilor publice rolul de manager îl deține ordonatorul de credite cu competențe și responsabilități în elaborarea bugetului și a modului de gestionare a patrimoniului. Noțiunea de buget răspunde unor cerințe de ordin financiar ale statului și unor exigențe de natură politică.

Astfel, prin buget se redau, în expresie valorică, veniturile și cheltuielile statului, într-o manieră asemănătoare documentelor previzionale întocmite la nivelul firmelor prin care se urmărește echilibrul financiar. Din punct de vedere juridic, bugetul este considerat un ”act” unde sunt înscrise veniturile și cheltuielile pe o perioadă de un an. Din punct de vedere al managementului, bugetul este un document tehnic de conducere.

Reforma în domeniul public vizează suplimentarea *contabilității de casă cu contabilitatea de angajamente*.

Dacă până nu demult contabilitatea sectorului public avea un rol secundar față de buget, un rol limitat la reflectarea patrimoniului, a veniturilor încasate și a cheltuielilor efectuate, prin trecerea la contabilitatea de angajamente, prin informațiile pe care le furnizează, contabilitatea publică și-a recăpatat rolul binemeritat.

Modificări importante au survenit și în domeniul controlului intern și al auditului intern ale entităților sectorului public.

Astfel, toate entitățile sectorului public sunt obligate să implementeze un sistem de control intern pe baza Standardelor de Control Intern emise de Ministerul Finanțelor Publice în corelație cu recomandările internaționale în domeniu, iar în privința auditului intern, toate entitățile sectorului public sunt supuse auditării.

Mișcarea internațională a Noului Management Public de la contabilitatea de casă la contabilitatea de angajamente este o consecință a:

- ✓ Diversificării sporite a sistemelor de contabilitate,
- ✓ Calității rapoartelor guvernamentale,
- ✓ Interesului instituțiilor financiare internaționale.

Cu toate elementele de reformă, sistemul contabil actual în sistemul public românesc are o mulțime de puncte slabe cum ar fi, modul greoi de transmitere a informațiilor, în special pe platformele de raportare.

Din cele prezentate putem stabili punctele tari și punctele slabe ale contabilității de angajamente prin intermediul analizei SWOT.

Tabelul 1. Analiza SWOT privind contabilitatea de angajamente

<p>Puncte tari ale introducerii contabilității de angajamente :</p> <p>-contabilitatea de angajamente este mai complet decât contabilitatea de numerar,</p> <p>-impune instituțiilor publice să țină evidența activelor, datoriilor, capitalurilor, veniturilor și cheltuielilor,</p> <p>-furnizează o imagine mai clară asupra activelor și datoriilor instituțiilor publice,</p> <p>-pune accent pe transparență și acuratețe,</p> <p>-înregistrarea activelor fixe și recunoașterea deprecierei acestora îi ajută pe ordonatorii de credite să administreze în mod adecvat activele fixe.</p>	<p>Puncte slabe ale introducerii contabilității de angajamente:</p> <p>-alocare insuficientă de personal în departamentele financiar-contabil,</p> <p>-programe informatice care fac față cu greu cerințelor impuse de acest tip de contabilitate și mai nou, reglementărilor impuse în ceea ce privește raportarea informațiilor prin sistemele on-line de transmitere.</p>
<p>Oportunități:</p> <p>-evită influența factorului politic asupra conținutului informațiilor contabile,</p> <p>-oferă credibilitate asupra informațiilor furnizate pe plan extern: Comisia Europeană, Banca Mondială, Fondul Monetar Internațional.</p>	<p>Amenințări:</p> <p>-alocarea insuficientă a resurselor umane și materiale are drept consecință: întâzieri în raportarea informațiilor la organismele superioare, atragerea de sancțiuni.</p>

Reforma în sistemul public are în vedere și sistemul de raportare care trebuie să răspundă necesităților de transparență și publicitate a datelor bugetare aferente administrației publice conform regulamentelor europene, implicit creșterea gradului de încredere a datelor colectate prin validări încrucișate între evidențele sistemului și evidențele financiare ale instituțiilor publice.

Astfel, necesitatea implementării acestui sistem la nivel național are ca rezultat disciplina instituțiilor bugetare dar și garantarea unei transparențe depline în ceea ce privește bugetul utilizat dar și modul cum a fost cheltuit acest buget.

În ultima parte a capitolului 2 sunt punctate caracteristicile, organizarea contabilității și modul de finanțare a instituțiilor de învățământ superior.

CAPITOLUL 3

Organizarea contabilității manageriale și a controlului intern managerial din instituțiile de învățământ superior din România

În capitolul 3 al acestei teze sunt prezentate pentru început caracteristicile contabilității manageriale, pornind de la conceptualizarea acesteia și finalizând cu rolul său în sistemul decizional.

Sistemul spaniol CANOA vine să confirme necesitatea organizării contabilității de gestiune pentru universități.

Având în vedere scenariul actual pentru universitățile publice și private, unde concurența este din ce în ce mai mare pe arena internațională pentru a capta talente de cercetare și predare, unde concurența pentru a obține o poziție bună în clasamentele universitare este puternică, unde necesitatea transparenței și responsabilității trebuie să aibă un grad ridicat, **îmbunătățirea eficienței** este unul dintre principalele obiective ale universității.

Îmbunătățirea eficienței necesită, printre altele:

- ✓ informații despre costurile și veniturile unităților și centrelor universitare;
- ✓ o analiză a costurilor și a veniturilor bazată pe activități, nu doar în funcție de unități și centre de costuri;
- ✓ indicatori care măsoară eficiența diverselor activități desfășurate de universități (predare, cercetare, transfer de tehnologie și extindere universitară).

În acest context, contabilitatea costurilor devine un instrument esențial pentru universități și acest lucru explică eforturile recente axate pe implementarea sistemelor de analiză a costurilor în universități.

Proiecția unui model de contabilitate managerială bazat pe un sistem de rapoarte vine să aducă un aport considerabil în prezentarea informațiilor contabile necesare decidenților.

În ultima parte a acestui capitol este prezentat sistemul de control intern managerial.

Pe baza informațiilor furnizate de controlul intern managerial, conducerea entităților are posibilitatea să consolideze deciziile manageriale referitoare la planul de activitate, organizarea și coordonarea structurilor entității, stabilirea cu exactitate a responsabilităților pe structuri și persoanelor implicate în activitățile entității.

Construirea și buna funcționare a acestui proces, care este unul de durată, presupune eforturi colective și individuale, astfel încât să poată fi adaptat cât mai bine specificului și dimensiunii entității publice dar, cu respectarea prevederilor legale și principiilor generale ale controlului intern managerial.

Controlul intern managerial prin obiectivele și procedurile sale urmărește să asigure o bună folosire a resurselor (financiare, umane) și corelarea acestora cu obiectivele entității publice;

Scopul sistemului de control intern managerial este de a preveni erorile și neregulile, de a înclina preventiv cauzele care le determină și de a perfecționa activitățile controlate.

Faptul că resursele de care poate dispune o entitate publică sunt întotdeauna limitate, obligă entitatea la efectuarea unei comparații între costurile suplimentare generate de noul sistem de control intern și avantajele aduse, înainte ca acesta să fie implementat și dezvoltat.

Din moment ce fiecare instrument de control intern, presupune atât anumite costuri de implementare, cât și efecte așteptate, conducerea se află în situația de a analiza, din perspectiva eficienței, dacă implementarea instrumentarului de control intern, în ansamblul său, este justificată sau nu.

Controlul intern managerial poate oferi managementului date privind progresul sau regresul acestuia în atingerea obiectivelor propuse.

Controlul intern managerial oferă o asigurare rezonabilă, dar nu absolută, că entitatea publică își îndeplinește obiectivele propuse.

Asigurarea rezonabilă presupune atingerea unui nivel de încredere satisfăcător din punct de vedere al costurilor, beneficiilor și rezultatelor, nivel care se stabilește prin autoevaluare și evaluare externă.

Controlul intern managerial trebuie să fie eficient, să nu genereze costuri suplimentare, să conducă la economisirea resurselor materiale, financiare și umane.

Deși o entitate publică își poate defini un sistem de control intern managerial bun, acesta poate fi implementat sau tratat subiectiv de către personalul din cadrul acesteia, ca urmare a lipsei de pregătire profesională.

Controlul intern managerial nu este doar o noțiune generală, o doctrină sau o multitudine de rapoarte și tabele de completat, ci, un ansamblu de instrumente eficiente prin care poate fi condusă o entitate publică.

În conformitate cu legislația în domeniu, controlul intern managerial este în responsabilitatea conducătorilor entităților publice, care au obligația proiectării, implementării și dezvoltării continue a acestuia.

Entitatea publică își organizează propriul sistem de control intern managerial adaptat la specificul și dimensiunea acesteia, în funcție de particularitățile cadrului legal de organizare și de funcționare, precum și de standardele de control intern managerial, stabilește măsurile necesare pentru implementarea și dezvoltarea sistemului de control intern managerial, inclusiv pentru actualizarea registrelor de riscuri și a procedurilor pe procese sau activități.

Implementarea sistemului de control intern managerial, prin intermediul resurselor umane proprii, asigură atât autoperfecționarea profesională continuă a acestora cât și eliminarea unor cheltuieli suplimentare de consiliere în domeniu.

Prin prisma beneficiilor menționate anterior se consideră că încredințarea unor termeni, a realizării activităților privind implementarea și dezvoltarea sistemului de control intern managerial al entității publice, nu este oportună pentru îndeplinirea misiunii entității publice.

Obiectivele trebuie astfel definite încât să răspund pachetului de cerințe S.M.A.R.T, adică :

- ✓ **S**pecifice adică, să fie în sfera de competență a compartimentului;
- ✓ **M**surabile să indice în ce fel va fi măsurat rezultatul;
- ✓ **A**decvate adică, obiectivul definit să fie în concordanță cu misiunea și scopul entității;
- ✓ **R**ealiste să poată fi îndeplinite;
- ✓ **T**imp precizat să specifice un termen de realizare.

În completare cu sistemul de control intern managerial am ținut să facem un studiu comparativ cu sistemul de controlling, sistem utilizat de peste 50 de ani în Germania în toate sectoarele de activitate (fie publice, fie private, ONG-uri, sistem de sănătate, etc) și implementat cu succes mai târziu în Polonia, Ungaria, Cehia și mai nou în România (prin filialele marilor corporații).

Controllingul este un element al managementului și managementului modern. Asist managerul oferind informații și selectând cea mai bună decizie, este un proces de control orientat spre rezultate. Legătura sa cu contabilitatea este de a obține informații care să-l ajute pe controller în elaborarea de rapoarte și analize.

Sistemul de control intern managerial reprezintă în esență, un control al performanțelor obținute și în stare să răspundă cel mai bine, intereselor urmărite de către entitatea publică în atingerea obiectivelor.

Privit și perceput ca o funcție managerială și nu ca una de verificare, sistemul de control intern managerial este în responsabilitatea conducătorilor de a-l implementa și dezvolta continuu, în scopul funcționării eficiente a entității publice.

Analizând conceptele amintite, ele au oarecum unele elemente comune: depistarea erorilor, remedierea lor, fiind de un real folos managerului.

CAPITOLUL 4

Fundamentarea deciziilor manageriale pe baza informațiilor furnizate de contabilitatea managerială

Capitolul 4 abordează cursul de acțiune al managementului finalizat prin luarea deciziei.

În prima parte al acestui capitol sunt prezentate varietatea situațiilor decizionale.

Factorul de luare a deciziei sau decidentul este reprezentat de un manager sau un organism managerial care, în virtutea obiectivelor, sarcinilor, competențelor și responsabilităților adoptă decizia în situația respectivă.

Mediul ambient decizional constă în ansamblul elementelor endogene și exogene ale entității care alcatuiesc situația decizională, caracterizat prin manifestarea unor influențe directe și indirecte semnificative asupra conținutului și rezultatelor deciziei manageriale.

În procesul decizional, factorii primari ai deciziei intră în interdependențe care se reflectă în caracteristicile situațiilor decizionale pe care le generează. În principal pot exista trei situații: certitudine, incertitudine, risc.

Sistemul bugetar al unei entit ți reunește două elemente principale: un ansamblu de bugete și o procedur de control bugetar.

El reprezint ansamblul tehnicilor puse în practic pentru stabilirea previziunilor pe termen scurt aplicabile în gestiunea unei întreprinderi și pentru compararea cu rezultatele efectiv constatate. În dinamica societ ții moderne, tehnicile de elaborare a bugetelor și de efectuare a controlului bugetar s-au diversificat.

Elaborarea bugetelor este o tehnic de management, conducerea entit ții urmând să stabilească obiective în concordanță cu strategiile prestabilite.

Prin buget, managementul orientează și precizează c ile de urmat pentru realizarea obiectivelor programate, în termeni financiari și în condiții de eficiență, stabilind în același timp competențe și responsabilități privind alocarea și utilizarea resurselor. Accepțiunea cea mai largă dat bugetului este cea de instrument de previziune a veniturilor și cheltuielilor.

Problema care se ridic în fața managerilor este aceea a folosirii unor metode care să le permit să dimensioneze și să controleze relația de echilibru dintre venituri și cheltuieli. În acest sens, bugetul este un instrument de armonizare și mai ales de eficientizare a relației dintre cheltuieli și venituri, iar gestiunea bugetar și, implicit gestiunea costurilor, practici economice sistematice ce jalonează desfășurarea procesului de alocare a resurselor financiare și controlul acestuia.

Dacă previzionarea pe termen lung reprezint un proces sistematic de prognoz acțiunilor în viitor, care să contribuie la realizarea obiectivelor pe perioade de timp mai mari de un an, previzionarea pe termen scurt are în vedere condițiile în care entitatea își desfășoară activitatea, ținând cont de resursele materiale, umane și financiare disponibile pe perioada unui an. Această previzionare pe termen scurt se află în competența gestiunii bugetare.

Gestiunea bugetar presupune stabilirea de bugete care să permit prezentarea tuturor previziunilor cifrabile în entitate.

Concret, se pune problema creării în interiorul acesteia a unor subsisteme autonome numite centre de venituri / cheltuieli, care să se preocupe de optimizarea folosirii resurselor și obținerea de profit. Centrul de cheltuieli este o funcțiune structurală a întreprinderii în care cheltuielile pot fi identificate. Centrul de profit este o extindere a acestei idei pe o scară mai largă, unde nu numai costurile dar și profiturile sunt indentificabile.

Centrul de buget este definit ca fiind „un segment al unei entit ții asupra careia se poate exercita un control și pentru care se poate elabora un buget. Astfel, se poate observa că un centru de buget poate fi un centru de cheltuieli, un grup de centre de cheltuieli sau poate coincide cu un centru de profit. Datorită dimensiunilor sale, este foarte probabil ca un centru tipic de profit va consta dintr-un număr de centre de buget care, la rândul lor, vor cuprinde fiecare, fie un singur centru de cheltuieli, fie un grup de centre.

Gestiunea bugetară este un segment semnificativ al contabilității manageriale (de gestiune). Expresia „contabilitate managerială”, este traducerea europeană a termenului anglo-saxon „Management accounting” și exprimă ansamblul elementelor unui sistem contabil, din punctul de vedere al interesului pe care îl prezintă pentru gestiunea internă.

Contabilitatea de gestiune regroupează, în mod special, trei aplicații:

- ✓ Contabilitatea analitic,
- ✓ Costurile prestabilite,
- ✓ Gestiunea previzională și bugetară.

Un rol important în fundamentarea decizional îl deține măsurarea performanței care este prezentat în adoua parte a capitolului 4.

Personalizarea unui sistem de măsurare a performanței pentru entitățile de învățământ superior constituie un mod eficient de gestionare a informațiilor educaționale.

Dacă sistemul informațional necesar pentru o gestionare instituțională adecvată este proiectat, acesta trebuie să selecteze instrumentele relevante care să permit luarea deciziilor în diferitele lor domenii/niveluri.

De zeci de ani, controlul managerial în companii a fost limitat la rapoartele financiare care erau necesare, dar ele nu erau suficiente pentru a monitoriza alinierea corectă a organizației la strategia stabilită.

Sistemul Balanced Scorecard (BSC) reprezintă un sistem de valori "o țintă" multidimensional de obiective. "Balanced Scorecard" stabilește un sistem de măsuri care face legătura dintre indicatorii financiari și cei nefinanțari cu strategia organizației, făcând explicit relația cauză-efect care leagă diferiții indicatori pentru a reflecta în mod clar strategia proiectată de entitate.

Cele patru perspective ale sistemului sunt prezentate în **figura 4**



Figura 4. BSC personalizat

În acest fel, obținem o imagine cuprinzătoare a organizației care permite un control pe baza măsurătorilor de performanță.

Indicatorii de rezultat și inductorii de performanță

Indicatorii de rezultate se referă la obiectivele strategiei. Ei sunt indicatori de efect și de obicei trebuie să fie indicatori generici, adică aplicabili în orice stil organizațional.

Inductorii de performanță reflectă ce ar trebui să facă entitatea pentru a realiza rezultatele dorite; ei indică în prealabil execuția corectă a strategiei. Ei sunt indicatori-cauză și sunt de obicei specifici fiecărei entități în conformitate cu strategia proiectată.

Toți indicatorii trebuie să fie strâns legați de obiectivele stabilite de directivele entității.

Pentru a stabili impactul care generează îmbunătățiri în perspectivele stabilite, aceste măsuri, odată dezvoltate, devin mijloacele de a articula și comunica strategia entității față de resursele umane. Măsurile servesc și scopului de aliniere a obiectivelor și a acțiunilor individuale la obiectivele și inițiativele organizaționale.

În prezent, utilizarea corectă a bugetului a devenit un element de supraviețuire care ar trebui să aibă un impact mare asupra succesului conducerii. Această perspectivă trebuie stabilită prin dezvoltarea unor indicatori care să arate în timp real o deficiență în execuția proceselor, pentru a pune în aplicare noi cursuri de acțiune imediate. Pentru a măsura gestiunea financiară, trebuie stabiliți parametri adecvați pentru crearea de valoare care poate fi măsurată în termeni economici.

CAPITOLUL 5

Cercetare empiric privind eficientizarea deciziilor manageriale la nivelul instituțiilor de învățământ superior

Ultimul capitol este dedicat studiului empiric.

La evaluarea performanțelor sale, o universitate este considerată de obicei o singură unitate strategică. Conform dovezilor, însă, nivelurile mai sczute din cadrul unei organizații (cum ar fi, facultățile, departamentele și școlile) joacă un rol semnificativ în governanța instituțională, afectând performanța în general.

În această teză, am realizat o analiză empirică pentru a obține scorurile de eficiență decizională a ordonatorilor de credite.

Elemente de statistică descriptivă

Statistica s-a dezvoltat într-un proces istoric îndelungat, parcurgând traseul de la practica la teorie și a cunoscut mai multe etape (*figura 5*):

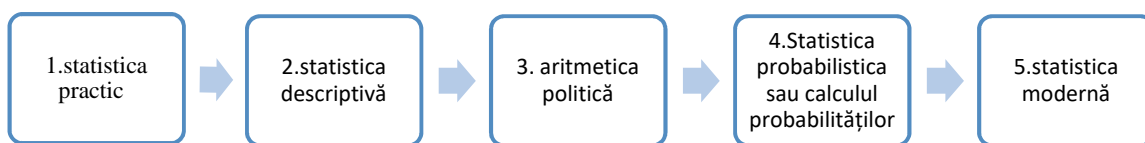


Figura 5 Etape ale dezvoltării statisticii

În ceea ce privește studiul nostru, vom prezenta pentru început câteva elemente de statistică descriptivă.

Ca să dăm o definiție corectă a ceea ce înseamnă statistica descriptivă și analizând figura de mai sus, aceasta ar fi o ramură a statisticii care face o prezentare a unui set de date. Această prezentare are rolul de a facilita înțelegerea caracteristicilor evenimentelor studiate iar, această prezentare se poate face fie graphic, fie prin indicatori.

Principalii indicatori pot fi: medie, mediană, varianță (dispersie) iar, ca tipuri de grafice, putem folosi: histograma, graficele liniare, graficele de distribuție.

Principalele elemente de statistică descriptivă sunt:

- ✓ datele statistice;
- ✓ frecvența absolută și relativă;
- ✓ reprezentarea grafică a datelor statistice cu o singură caracteristică;
- ✓ elementele caracteristice ale unei serii.

Prima etapă a studiului constă în culegerea datelor. Astfel, datele pentru acest studiu au fost preluate de pe site-ul transparentă bugetară, site care a devenit funcțional începând cu 2016 unde, toate entitățile publice sunt obligate să transmită electronic informații referitoare la execuția bugetară, informații legate de bugete (<http://www.transparenta-bugetara.gov.ro/transparenta->

bugetara/index.html). De menționat este faptul că orice persoană, fie ea fizică sau juridică care are acces la internet, poate accesa acest site și poate vedea în orice moment cum au fost cheltuiți banii publici, cum au fost realizate veniturile, care au fost bugetele care au stat la baza efectuării veniturilor și cheltuielilor, etc.

Pentru studiul nostru am preluat de pe acest site următoarele date:

- ✓ execuția veniturilor și cheltuielilor aferente anilor 2016-2018,
- ✓ bugetele de venituri și cheltuieli pentru perioada 2016-2018.

Pentru ceilalți indicatori, număr de studenți echivalenți, număr de studenți fizici, informațiile au fost preluate din rapoartele CNFIS aferente anilor analizați.

Eșantionul de studiu îl reprezintă cele 47 de universități civile de stat.

Am aplicat pentru această perioadă din considerentul că anul 2016 a fost primul an de implementare a site-ului de transparență a informațiilor sistemului bugetar iar pentru analiză, am luat în studiu trei ani consecutivi (2016, 2017, 2018).

Datele privind execuția bugetară au fost preluate într-o formă analitică adică pe fiecare tip de venit (venituri din taxe, venituri din finanțarea de bază, alte venituri, etc) și pe fiecare tip de cheltuială (cheltuieli salariale, cheltuieli materiale, burse, ajutoare sociale, cheltuieli de investiții, etc).

Cele 47 universități au fost împărțite în 4 categorii în funcție de mărime, mărime stabilită în funcție de numărul de studenți echivalenți¹ (**tabelul nr.2 și graficul 1**)

limite	categorie	scor	număr de universități
până în 5000	mici	1	13
Între 5001-20000	medii	2	21
Între 20001-40000	mari	3	11
Peste 40000	foarte mari	4	2
Total			47



Tabelul 2 Distribuția universităților după mărime

Graficul 1 Ponderea universităților

¹Numărul de studenți echivalenți se determină conform Metodologiei de alocare a fondurilor bugetare pentru finanțarea de bază și finanțarea suplimentară, a instituțiilor de învățământ superior de stat din România, pentru fiecare an universitar. Acest număr de studenți echivalenți unitari se stabilesc pe fiecare universitate și fiecare ciclu de studii (licență și master).

În ceea ce privește repartizarea universităților în funcție de domeniu, se poate observa că ponderea cea mai mare (51%) o reprezintă universitățile mixte iar ponderea cea mai mică (2%) o dețin universitățile din domeniul social-economic (**tabelul nr.3 și graficul 2**)

Tipuri de domenii	Scor	Număr de universități
științe social-economice	1	1
științe medicale	2	9
științe tehnice	3	8
domenii artistice	4	5
mixte	5	24
Total		47

Tabelul 3 Distribuția universităților după domenii



Graficul 2 Ponderele universităților

Pentru reprezentarea indicatorilor am apelat la **grafice de tip corelograme**.

Pentru testarea posibilităților legături dintre variabile am folosit coeficientul de corelație

Pearson:

- ✓ acesta ia valori din intervalul (-1;1);
- ✓ când valoarea tinde la -1 coeficientul ne indică existența unei legături inverse de intensitate mare,
- ✓ când valoarea tinde spre 1, coeficientul ne indică existența unei legături directe de intensitate mare, iar
- ✓ când valoarea tinde la 0, coeficientul indică absența unei legături între variabile.

Acest coeficient se pretează foarte bine la variabile scalare, continue (majoritatea variabilelor din baza noastră de date sunt scalare).

Pentru analiza variabilelor am utilizat **Testul ANOVA**. Testele ANOVA ne arată dacă la nivelul subgrupelor există diferențe reprezentative din punct de vedere statistic. Practic, am împărțit colectivitatea în subgrupe după anumite variabile și am aflat dacă între valorile medii ale subgrupelor există diferențe reprezentative care ar putea fi atribuite.

CONCLUZII ȘI CONTRIBUȚII PROPRII

Provocarea actuală pentru universități este mare: să facă față competiției academice prin aprofundarea, difuzarea și creșterea de competențe, desfășurarea de activități de extindere și cercetare. Totul necesită disponibilitatea de resurse umane calificate pentru a conduce orice proces de reformă și a deține structuri capabile să-și modereze acțiunea în fața schimbărilor, identificând modificările cu anticiparea necesară și stabilirea strategiilor în cadrul unui plan de dezvoltare instituțională.

Acest plan include nu numai o proiecție pentru viitor ci, trebuie să contureze și un model de management care furnizează informații utile, planificând activitățile necesare pentru atingerea obiectivelor propuse; definirea resurselor pentru a le satisface eficient și elaborarea unor indicatori care sunt capabili de măsurare, din diferite perspective și în timp real..

În prezent, utilizarea corectă a bugetului a devenit un element de supraviețuire care ar trebui să aibă un impact mare asupra succesului conducerii. Această perspectivă trebuie stabilită prin dezvoltarea unor indicatori care să arate în timp real o deficiență în execuția proceselor, pentru a pune în aplicare acțiuni imediate. Pentru a măsura gestiunea financiară, trebuie stabiliți parametri adecvați pentru crearea de valoare, care poate fi măsurată în termeni economici sau cantitativ și calitativ.

Contribuțiile proprii pot fi sintetizate astfel:

-realizarea unei analize ample a informației pornind de la caracterul ei individual (în funcție de domeniul unde acționează), particularizând apoi informația din punct de vedere economic iar, în cadrul sistemului economic stabilind aici locul informației financiar-contabile;

- realizarea unui "curs" evolutiv al contabilității bugetare;

-prezentarea unui sistem de contabilitate analitic (CANOA), preluat din sistemul spaniol de învâțământ care poate constitui un model de bun practică și pentru universitățile românești;

-realizarea unei proiecții de contabilitate manageriale sub forma unui set de rapoarte care să vină în întâmpinarea decidentului;

-realizarea unei analize ample privind necesitatea implementării sistemului de control intern managerial,

-realizarea unui model de măsurare a performanței (modelul BSC) personalizat pe sistemul educațional;

-realizarea unei metode economice pe baza informațiilor furnizate de site-ul de transparență bugetară al Ministerului Finanțelor Publice;

-determinarea unor indicatori care pot constitui informații utile în sistemul decizional;

-interpretarea rezultatelor obținute ca urmare a modelării economice;

Din perspectiva demersului științific elaborat, menționăm că obiectivele cercetării, au fost îndeplinite.

Limite și direcții viitoare de cercetare.

Datorită complexității temei abordate, menționăm că ne-am confruntat cu o serie de dificultăți pentru care este necesar să le clarificăm.

În primul rând literatura națională de specialitate este destul de săracă, fapt pentru care ne-am îndreptat spre literatura străină. Nu există studii de specialitate care să abordeze informația financiar-contabilă din mediul educațional. Apoi, în ceea ce privește sistemul decizional din mediul public, literatura de specialitate abordează acest aspect doar conform reglementărilor legislative.

În al doilea rând, în ceea ce privește cercetarea empirică, limitele privind elaborarea tezei sunt legate de culegerea informațiilor. Inițial, am dorit să diversificăm aria informațională; pe lângă rapoartele puse la dispoziție de site-ul Ministerului Finanțelor Publice, am încercat să obținem și alte informații din situațiile financiare pentru perioada analizată dar, acest lucru nu a putut fi realizat din considerentul că nu au putut acoperi perioada supusă analizei (unele erau incomplete altele nu existau).

Direcțiile viitoare de cercetare au în vedere o analiză mai amplă în ceea ce privește perioada de timp prin extinderea studiului la 5 sau 7 ani.

De asemenea, se poate face o analiză empirică la nivel analitic luând în calcul clasificările funcționale și economice pe fiecare tip de venit și cheltuială și cu repartizare pe fiecare centru de responsabilitate din cadrul fiecărui universităti.

Bibliografie selectiv

Cărți de specialitate

1. Albu, N., Albu, C., *Instrumente de management al performanței. Control de gestiune* Vol.2, Ed. Economică, București, 2003;
2. Alecu, G., *Contabilitatea instituțiilor publice -convergențe cu IPSAS*, Tribuna Economică, București, 2010;
3. Alexa, V., *Controllingul în mediul de afaceri internațional*. Editura Mirton, Timișoara, 2012;
4. Andone, I., Georgescu, I., Toma, C., *Metodologia cercetării în contabilitate*. Editura Tehnopress, Iași, 2011;
5. Aslău, T., *Controlul de gestiune dincolo de aparențe*. Editura Economică. București, 2001;
6. Caraiani, C., Cornelia Dascălu, C., Lungu, C.I., Gușe, R.G., *Contabilitate managerială: tehnologii contabile integrate de raportare și decizie*, Editura ASE, București, 2010;
7. Caraiani, C., Dumitrana, M., *Contabilitate de gestiune & Control de gestiune*. Editura InfoMega, București, 2005;
8. Colasse, B., *Introducere în contabilitate*, Editura Tipografia Moldova, Iași, 2011;
9. Drăgănescu, M., *De la Societatea Informațională la Societatea Cunoașterii*. Editura Tehnică, București, 2003;
10. Dumitrescu, I., *Elemente și principii de știință contabilă*. București, 1947;
11. Dobrescu, I., Bădescu, A.V., Păuna, L., *Teoria deciziei*. Editura ASE, București, 2007;

12. Eschenbach, R., Siller, H., *Controlling profesional. concepte și instrumente*. Ediția a II-A. Bucure ti: Editua Economic , Bucure ti, 2014;
13. Guinea, F.-A., *Măsurarea performanței întreprinderilor și riscul denaturării informației în controlul de gestiune*. Editura ASE, Bucure ti, 2016;
14. Hurjui.I., *Controlul financiar-contabil al proiectelor de investiții*, Editura Pro Universitaria, Bucure ti, 2013;
15. Iona cu, I., Andrei Tiberiu Filip, A.T., Stere, M.,. *Control de gestiune*. Editura Economic , Bucure ti, 2006;
16. Manea, M.-D., *Contabilitatea instituțiilor publice*. Ediția a II-A, Editura C.H. Beck, Bucure ti, 2012;
17. Tiron Tudor, A., Gherasim, I. *Contabilitatea instituțiilor publice*. Cluj-Napoca: Editura Dacia, Cluj-Napoca, 2002;
18. Toma, C., Chirlean, D. *Informația contabilă și guvernanta corporativă în context european și global*. Editura Junimea, Iași, 2011;
19. Țenovici, C. O., *Contabilitatea instituțiilor publice*. Editura Independența Economică, Pitești, 2008;

Articole și publicații

20. Alin, H.G., *Economia cunoașterii- o provocare pentru România*, Annals of the „Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu, Economy Series, Issue 1, 2009;
21. Babich, V. , Kouvelis, P., *Introduction to the special issue on research at the interface of finance, operations, and risk management (iform): recent contributions and future directions*, Manufacturing & Service Operations Management, vol. 20, no. 1, pp. 1–18, <http://pubsonline.informs.org/journal/msom/> issn 1523-4614 (print), issn 1526-5498, 2018;
22. Baldi, N., *Management of innovations in public governance: quality management system, management controlling and internal auditing appropriation*, Marketing and Management of Innovations ISSN 2227-6718 (on-line) Issue 2, ISSN 2218-4511 (print) <http://doi.org/10.21272/mmi.2020.2-07>; 2020;
23. Becker, W., Baltzer Bjoern, B., Patrick, U., *Controlling as a science in Germany: Retrospective, status quo and outlook*, The European Journal of Applied Economics 8 (2): 40–54., 2014;
24. Biekowska, A. *Evolution of Controlling in Poland*, Trends Economics and Management, Ročník , Volume VI – Special Issue 12”, 2012;
25. Biekowska, A., Kral, Z., Zabłocka-Kluczka, A., *Selected functional solutions of strategic controlling in organisations operating in Poland*, Management, Volume 22: Issue 1 2018,
26. Boschin, M. J., Metz, N.G., *Gestión de costos en instituciones educativas*, Revista Digital del Instituto Internacional de Costos, nr. 5:, 2009;
27. Bushman, R. M., Smith, A.J., . *Transparency, financial accounting information, and corporate governance*, Financial accounting information, and corporate governance. Economic Policy Review 9 (1), 2003;
28. Crispin C, Lerato L. Matsumunyane I., *Motivation sources and leadership styles among middle managers at a South African university*, SA Journal of Human Resource Management ISSN: (Online) 2071-078X, (Print) 1683-7584, 16(0), a985. <https://doi.org/10.4102/sajhrm.v16i0.985>, 2018;

29. Drach, I., Yevtushenko, H., *Managerial decision-making in the field of intellectual property on the basis of multiple-criteria decision analysis*, 2018, 1, <http://mmi.fem.sumdu.edu.ua/>, 2018;
30. Drăgănescu M., *L'Universalité ontologique de l'information*. (Ontological Universality of Information), Préface et notes par Yves Kodratoff, prof., Université de Paris-Sud, Directeur de recherche au CNRS – Bucharest, Editura Academiei, 1996;
31. Dumitrescu, A., *Îmbunătățirea performanței sectorului public prin întărirea relației dintre audit și contabilitate*, *Economie teoretică și aplicată* Volumul XIX, No. 11(576), pp. 86-92, 2012;
32. Dumitrescu, L., Fuciu, M., *The role of communication in the efficiency of the social dialog management*, *Annals of the University of Petroșani, Economics*, 10(4), 81-86, 2010;
33. Faltejškova O., Dvorakova L., Hotovcova B., *Net Promoted Score Integration into the Enterprise Performance Measurement and Management System – A Way to Performance Methods Development*, “E & M *Economie a Management*”, 19(1), 2016;
34. Ferreira, A. & Otley, D., *The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis*. *Management Accounting Research*, 20(4), 263-282, 2009;
35. Gavurova B., *Source Identification of Potential Malfunction of Balanced ScoreCard System and its Influence on System Function*, “E & M *Economie a Management*”, 15(3), 2012;
36. Gavurova B., *The Balanced ScoreCard System in Enterprise Management*, “*Ekonomický Casopis, Journal of Economics*”, 59(2), 2014;
37. Goncharuk, A. G., *Enterprise Performance Management: Conception, Model and Mechanism*, “*Polish Journal of Management Studies*”, 4, 78-95, 2014;
38. Handoko J., Wehertaty T., *Strategic Balanced ScoreCard Implementation in Controlling Bias and Conflict*, “*Polish Journal of Management Studies*”, 5(1), 2017;
39. Janczyk-Strzała, E., *Zastosowanie metod badania controllingu w polsce*. *Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica* 4 (304), 2014;
40. Kiseáková D., Šofranková B., Šabínová V., Šoltéssová J., *Analysis of enterprise performance and competitiveness to streamline managerial decisions*, *Polish journal of management studies*, Vol.17 No.2, 2018;
41. Komala, A. R., „The influence of the accounting managers’ knowledge and the top managements’ support on the accounting information system and its impact on the quality of accounting information: A case of Zakat Institutions in Bandung”. *Journal of Global Management* 4 (1): 53–73, 2012;
42. Lueg, R., Radlach, R. 2016. „Managing sustainable development with management control systems: A literature review”. *European Management Journal* 34 (2): 158–71, 2016;
43. Moretto, E. „Financial Reporting and Management Accounting: can Management Accounting provide support and value for a high quality Financial Reporting?”, 2019
44. Oehmena, J., Locatelli, G., Wieda, M., Willumsen, P., *Risk, uncertainty, ignorance and myopia: Their managerial implications for B2B firms*, Published in: *Industrial Marketing Management*, *Link to article*, DOI:10.1016/j.indmarman.2020.05.018, 2020;
45. Pettersen, I. J., Solstad, E., *The role of accounting information in a reforming area: a study of higher education institutions*, *Financial Accountability & Management* 23 (2): 133–54., 2007;
46. Wagenhofer, A., *Management accounting research in German-speaking countries*, *Journal of Management Accounting Research* 18 (1): 1–19, 2006;

47. Wayne R. Landsman, W.R., Maydew, E.L., Thornock ,J. R.,*The information content of annual earnings announcements and mandatory adoption of IFRS*,Journal of Accounting and Economics 53, 34–54, 2012,

Alte surse bibliografice

48. Dictionnaire de la Comptabilite et des disciplines connexes, Fernand Sylvaine, CA, 2-ed. Institut Canadien des comptables agrees, Quebec, Paris, Bruxelles, 1982;
49. Le petit La Rousse, Dictionnaire Encyclopedique, Paris, 1994.