

ASPECTS REGARDING WAYS TO EMBED QUALITY ASPECTS IN HIGHER EDUCATION ACCOUNTING

Marian Cărauş

Assist. Prof., "Lucian Blaga" University of Sibiu

Abstract: The present paper aims to demonstrate that through a customization of the accounts plan, accounting may represent the primary source of information that enables efficient measurement of quality in higher education. This, in its turn, contributes to the increase of the financing of public higher education in our country.

Keywords: accounting, quality, financing, accounts

Evoluția contabilității publice în România a fost marcată decisiv de apariția Regulamentului Organic al Moldovei, care preciza separarea bugetului și finanțelor statului de cele ale demnitarului și impunea organizarea mai riguroasă a contabilității publice și a controlului efectiv de utilizare a banilor și bunurilor publice. Dacă în orânduirile precapitaliste noțiunea de buget al statului echivala cu vistieria statului care, cel mai adesea, se confunda cu cămara domnitorului, neexistând o delimitare clară între veniturile și cheltuielile domnitorului și cele ale statului, odată cu Capitolul III din Regulamentul Organic al Moldovei care se ocupa cu finanțele publice a apărut termenul de buget pentru prima dată într-un act normativ, pe teritoriul Țărilor Române.

Succesiv, mai apoi, de-a lungul anilor 1861, 1864 și 1895 au fost emise o serie de reglementări importante cum sunt: Regulamentul financiar, Legea contabilității publice în administrația de stat, Legea contabilității publice și în celelalte domenii ale administrației publice; anul 1929 a marcat o modificare fundamentală a contabilității publice prin emiterea noii Legi a contabilității publice, care a introdus o serie de elemente progresiste: principiul obligatoriu al contabilității în partidă dublă, inventarierea patrimoniului public, anul bugetar de 12 luni, termenul legal de depunere a bugetului public, separarea cheltuielilor ordinare de cele ale instituției, etc.

Între 1947 și 1989, anul începerii mișcărilor sociale în Europa de Est, contabilitatea bugetară era organizată după modelul sovietic și constituia o sursă importantă de date, prin excelență financiară, privitoare la execuția bugetară. În perioada tranziției, contabilitatea publică a urmărit principiile noilor reglementări determinate de noua legislație din domeniul contabilității, Legea nr. 82/1991, care pentru instituțiile de învățământ superior a însemnat înscrierea lor în liniile

directoare determinate de transformările importante care au avut loc în România după anul 1990, când a existat o proliferare fără precedent a numărului de universități în sistemul național al instituțiilor publice.

O nouă etapă în organizarea sistemului contabil al instituțiilor publice a fost marcată de obligativitatea instituțiilor de învățământ superior (în 2005) de a asigura și conduce contabilitatea proprie, contabilitatea publică și contabilitatea de gestiune, după caz, utilizând planul de *conturibugetare* (conturi speciale în afara bilanțului, deschise pe structura clasificăției bugetare) și *conturi generale* (utilizate pentru organizarea contabilității patrimoniale și pentru determinarea rezultatului patrimonial). Astfel, începând cu 2005, contabilitatea generală a instituțiilor publice este organizată în baza principiilor contabilității de angajament care presupune recunoașterea în contabilitate a tranzacțiilor și evenimentelor economice și financiare în momentul în care se produc și nu în momentul în care acestea se încasează.

Si totuși, în organizarea și conducerea ei, contabilitatea instituțiilor de învățământ superior, prezintă anumite limite care au o oarecare influență asupra modului de înțelegere a scopului contabilității, acela de a reflecta o imagine fidelă a patrimoniului și de a asigura realitatea, exactitatea, rezonabilitatea datelor și informațiilor contabile, și nu în ultimul rând, de a menține astfel încrederea utilizatorilor în informațiile furnizate de aceasta.

Instituțiile de învățământ superior îndeplinesc sarcini de organizare și conducere a contabilității bugetare, sunt finanțate de la bugetul de stat, pun la dispoziție informații referitoare la execuția bugetară pentru perioada trecută și întocmesc dări de seamă contabilă periodice și anuale. Contabilitatea instituțiilor de învățământ superior constituie sursa primară de informații care permite reflectarea unor aspecte de calitate ale procesului de învățământ superior. Informațiile pe care le furnizează aceasta se regăsesc în situațiile financiare întocmite de către instituțiile de învățământ superior, trimestrial și anual. Aspectele surprinse în conținutul acestor situații sunt prezentate în *Contul de rezultat patrimonial*, *Venituri din activități economice*, *Contul sintetic 751 Venituri din vânzări de bunuri și servicii*.¹

Calitatea în învățământul superior oferă o sferă largă de cuprindere și vizează atât aspecte cu exprimare monetară, cât și aspecte care nu pot fi evaluate rezonabil în bani. Actualul plan de conturi, urmare a caracterului normativ al contabilității publice, cuprinde conturi cu un conținut economic ce limitează totuși posibilitățile de reflectare a calității procesului de învățământ

¹OMFP nr.2021/2013- pentru modificarea și completarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1917/2005;

superior. În acest context, arătăm că practica actuală a universităților se rezumă doar la înregistrarea tuturor veniturilor realizate din activitățile de învățare și cercetare științifică în *Contul 751 Venituri din vânzări de bunuri și servicii*, fără a face diferențierea acestora pe naturi și surse de formare, ceea ce restrânge posibilitatea utilizatorilor de informații contabile de a efectua analize și studii privitoare la calitatea procesului de învățământ superior. Altfel spus, conturile de venituri din planul de conturi al contabilității publice nu surprind componenta calitativă a procesului de învățământ superior. Plecând de la ipoteza că procesul de educație și cercetare trebuie să fie unul al calității și excelenței, se impune ca și evidența contabilă să răspundă acestei cerințe, prin adaptarea corespunzătoare a instrumentarului său la acest deziderat.

Prin urmare, apreciem oportună și necesară dezvoltarea *Planului general de conturi la Clasa 7, Conturi de venituri*, prin introducerea unor conturi ale căror conținuturi economice să permită reflectarea calității procesului de învățământ superior și cercetării științifice universitare.

În acest sens, considerăm că veniturile rezultate din prestarea de servicii de educație și de cercetare științifică determinate pe bază de elemente cantitative (număr de studenți fizici, număr de studenți echivalenți, număr de studenți echivalenți unitari și alocația bugetară unitară) trebuie să facă obiectul, în continuare, a *Contului 751 Venituri din vânzări de bunuri și servicii*, iar veniturile determinate pe bază de criterii ce caracterizează calitatea și excelența academică să facă obiectul unui nou cont sintetic de venituri de gradul I cu posibilitatea de dezvoltare a acestuia în conturi sintetice de gradul II. Conținutul economic al acestor noi conturi trebuie să surprindă și să reflecte contribuția fiecărui aspect calitativ la formarea veniturilor instituțiilor de învățământ superior.

Spre exemplificare, dacă urmărim structura veniturilor totale ale Universității „Lucian Blaga” din Sibiu în perioada 2010-2012, observăm că aceasta cuprinde și componenta calitativă a alocațiilor bugetare destinate finanțării de bază. Astfel, componenta calitativă disponibilă (Figura 2) este determinată prin intermediul indicatorilor de calitate și prezintă variații anuale diferite. După cum se știe, rezultatul patrimonial al exercițiului financiar este determinat la sfârșitul anului bugetar și se poate regăsi într-unul din situațiile: excedent sau deficit, în funcție de veniturile instituției care sunt mai mari sau mai mici decât cheltuielile. Acest rezultat patrimonial este prezentat în Tabelul 1.

Indicatori	2010	2011	2012
Venituri totale	131.955.314	166.527.314	98.773.952
Cheltuieli totale	123.980.896	123.608.678	134.308.694

Rezultat patrimonial + excedent, - deficit	+7.974.418	+42.918.636	-35.534.742
---	------------	-------------	-------------

Tabel 1. Situația rezultatului patrimonial realizat la ULBS în perioada 2010-2012²

După cum se observă, deficitul bugetar înregistrat de universitate în anul 2012 s-a datorat, în principal, amortizărilor calculate pentru imobilizări necorporale, precum și angajării și efectuării unor cheltuieli în contul proiectelor externe nerambursabile care au fost efectuate de către universitate și pentru care nu s-au întocmit cererile de rambursare.

Grafic, situația acestui rezultat patrimonial este reprezentată în Figura 1 de mai jos:

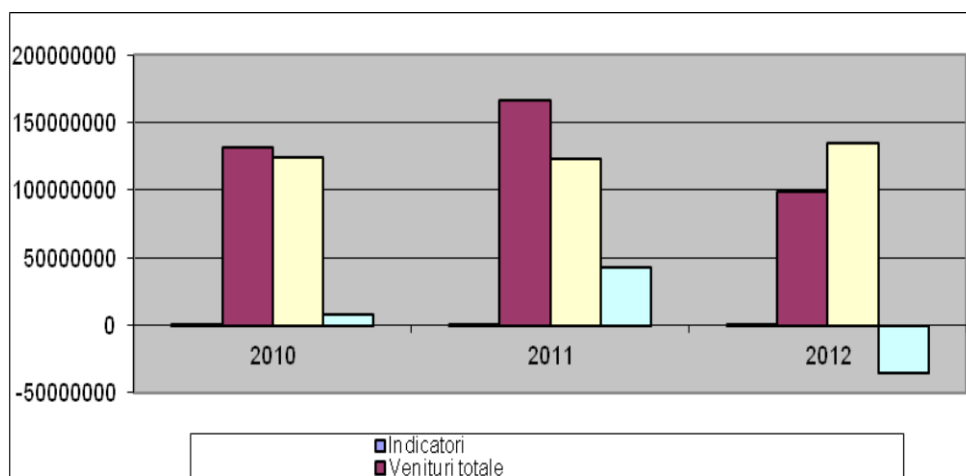


Figura 1. Rezultatul patrimonial realizat la ULBS în perioada 2010-2012

Informațiile furnizate de contabilitatea instituțiilor de învățământ superior, prin situațiile financiare ce se întocmesc periodic, arată faptul că în structura veniturilor totale înregistrate de aceste instituții o pondere relevantă o constituie finanțarea de bază și componenta calitativă. Dimensiunile acestora din urmă sunt în mod direct influențate de către indicatorii de calitate, standardele generale și standardele de referință care contribuie la creșterea performanței universității.

Dacă se face analiza pe structură de venituri, atunci, în cadrul ULBS, constatăm că există o evoluție ascendentă a alocărilor de resurse cu destinația finanțarea de bază, atât în funcție de

²www.ulbsibiu.ro.

numărul studenților echivalenți, cât și în funcție de indicatorii de calitate, până în anul 2010 (Tabel 2).

Indicatori	2010	2011	2012
Venituri totale, din care:	131.955.314	166.527.314	98.773.952
-finanțarea de bază	36.964.784	32.784.339	27.558.947
-componenta calitativă disponibilă	15.842.040	14.050.431	12.360.998
-componenta calitativă acordată	13.016.832	11.480.509	7.516.593
-grad de utilizare a finanțării disponibile	82,17 %	81,70 %	60,81 %

Tabel 2. Situația veniturilor la ULBS în perioada 2010-2012

Astfel, începând cu anul 2011, observăm o evoluție descendentă a alocărilor de resurse, în special a componentei calitative din finanțarea de bază. Anul 2012 a însemnat pentru ULBS o diminuare accentuată a finanțării de bază, iar componenta calitativă a înregistrat o alocare mult diminuată datorită, în principal, efectelor pe care le-a propagat noua Lege a Educației Naționale (Lege nr 1/2011). Așadar, clasificarea universităților, ierarhizarea programelor de studii, organizarea de programe de studii în științe și tehnologii avansate, organizarea studiilor doctorale în cotutelă, implicarea universităților în mediul local, zonal sau regional, au influențat în mod direct dimensiunea componentei calitative a finanțării învățământului superior. Aceste efecte pot fi urmărite grafic în Figura 2.

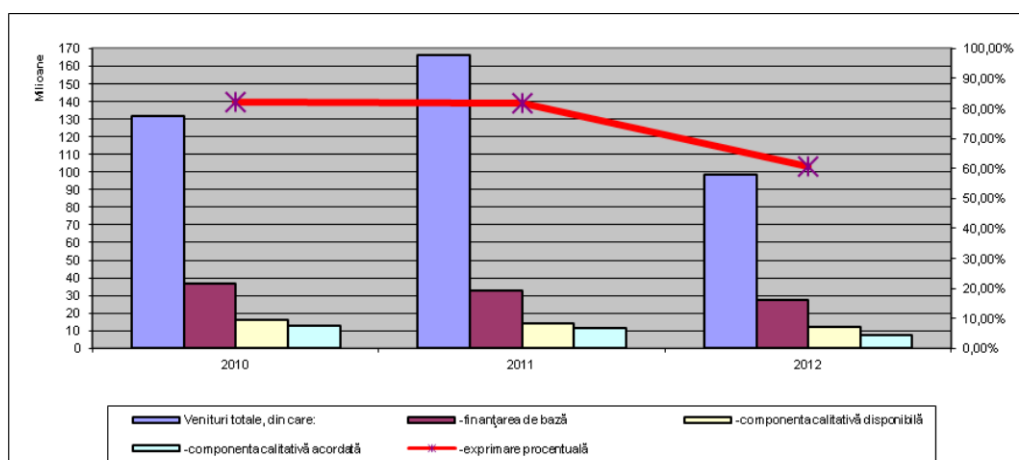


Figura 2. Reprezentarea grafică a situației veniturilor realizate de ULBS

în perioada 2010-2012

Reflectarea de către contabilitatea universităților publice de învățământ superior a unor aspecte calitative ale procesului de învățământ și cercetare, este posibilă în viziunea noastră prin componenta cantitativ-valorică a modului de formare a resurselor financiare. Instituțiile de învățământ superior de stat din țara noastră își „procură” resursele financiare din bugetul de stat printr-un mecanism în care concură atât elementele cantitative concretizate în număr de studenți școlarizați în regim de fără taxă, cât și elemente calitative constând în cantitatea și calitatea cercetării științifice, gradul de absorbție al absolvenților în piața muncii, etc. Contribuția fiecărei categorii de elemente la repartizarea alocațiilor bugetare, se stabilește de către Ministerul educației în raport de obiectivele strategice de dezvoltare a acestei importante ramuri de activitate din societatea românească.

Astfel, resursele financiare încasate de către universități sunt contabilizate în conturile sintetice din Clasa 7, Grupa 70, Simbol 751.01.00.33.10.05³ și nu reflectă explicit contribuția componentei calitative a finanțării instituționale cu destinația de finanțarea de bază și finanțare suplimentară⁴.

Pentru reflectarea de către contabilitatea instituțiilor publice de învățământ superior a unor aspecte calitative ale procesului de învățământ, considerăm utilă și relevantă introducerea în *Planul general de conturi* a unor conturi de venituri în care să se înregistreze alocațiile bugetare cu destinația de finanțare de bază și finanțare suplimentară⁵ a învățământului superior, repartizate în raport de elementele calitative. Astfel, se pot contabiliza toate veniturile încasate pe fiecare sursă de venit în parte, constituind astfel surse de informații pentru managementul academic, în scopul creșterii contribuției componentei calitative la formarea resurselor financiare.

Propunem introducerea în Planul general de conturi a contului sintetic de gradul I - 7510 *Venituri din contribuția calității educației și cercetării* și a următoarelor conturi sintetice de gradul II:

75101 - Venituri din clasificarea universităților

75102 - Venituri din ierarhizarea programelor de studii universitare

75103 - Venituri din programe de studii universitare în științe și tehnologii avansate

75104 - Venituri din doctorate organizate în cotutelă

75105 - Venituri din asumarea de către instituțiile de învățământ superior a unui rol

³Ordinul ministrului delegat pentru buget nr. 2021/2013 cu privire la modificarea și completarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice. Planul de conturi pentru instituții publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1917/2005.

⁴Legea Educației Naționale nr. 1/2011 și Monitorul Oficial nr.18/10.01.2011.

⁵ Ibid.

activ la nivel local și regional

75106 - Venituri din componenta calitativă a activității de educație și cercetare științifică

Propunerile de mai sus constituie o viziune personală de amendare a actualului *Plan general de conturi* al contabilității publice cu precizarea că rămâne la posibilitatea fiecărei instituții de învățământ superior de a-și organiza și conduce contabilitatea de gestiune într-o manieră care să permită într-o cât mai mare măsură reflectarea calității procesului de învățământ superior și cercetării științifice universitare, mai ales în acele domenii în care contabilitatea financiară, grație caracterului său normalizat, nu poate oferi informații credibile și rezonabile în această materie. În ciuda acestor constrângeri, analiza datelor furnizate de contabilitatea publică a instituțiilor de învățământ superior privind nivelul, structura, dinamica resurselor financiare realizate într-o perioadă de gestiune poate evidenția aspecte ale procesului de integrare ale calității învățământului superior și cercetării științifice universitare.

Referințe bibliografice:

Condor, Ioan. „Drept fiscal și financiar”, Ed. Tribuna Economică, 1996 p.85.

Legea Educației Naționale nr. 1/2011 și Monitorul Oficial nr.18/10.01.2011

Ordinul ministrului delegat pentru buget nr. 2021/2013 cu privire la modificarea și completarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice.

Planul de conturi pentru instituții publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1917/2005.