



ROMÂNIA
MINISTERUL EDUCAȚIEI NAȚIONALE
UNIVERSITATEA „1 DECEMBRIE 1918” ALBA IULIA
ȘCOALA DOCTORALĂ
DOMENIUL CONTABILITATE

REZUMATUL TEZEI DE DOCTORAT

*Contabilitatea managerială – pârghie de ameliorare
a performanțelor în sistemul de învățământ superior
din România*

Conducător de doctorat:

Prof.univ.dr. Sorin C. BRICIU

Doctorand:

PASCHIA (Dincă) Liliana

Alba Iulia,

2016

CUPRINS:

1. Motivația, actualitatea și interesul temei de cercetare	3
2. Contextul cercetării	6
3. Poziționarea epistemologică a cercetării	8
4. Ipotezele și obiectivele cercetării	10
5. Metodologia cercetării	12
6. Structura generală a cercetării	14
7. Conținutul sintetic al cercetării	15
8. Concluzii, contribuții personale, limite și perspective ale cercetării	18
9. Cuprinsul tezei	28

CONTABILITATEA MANAGERIALĂ – PÂRGHIE DE AMELIORARE A PERFORMANTELOR ÎN SISTEMUL DE ÎNVĂȚĂMÂNT SUPERIOR DIN ROMÂNIA

Cuvinte cheie: contabilitate managerială, contabilitate de gestiune, calculația costurilor, metode de calculație a costurilor, cost țintă, metoda de calculație target-costing, metoda costurilor asociate ciclului de viață al produselor, performanță, guvernanta sistemului de învățământ superior, mecanisme și modele de finanțare, subvenționare, subfinanțare, corp academic, proces educațional, indicatori de performanță și ai calității la nivelul învățământului superior, cerere și ofertă pe piața serviciilor educaționale, sistemul european de educație și formare universitară, Universitatea Hyperion, avantaj competitiv.

1. Motivația, actualitatea și interesul temei de cercetare

Motivația alegerii temei a constat în dorința de identificare a unor modalități de eficientizare a activității instituțiilor de învățământ superior din România, care se confruntă cu o serie de probleme generate în primul rând de subfinanțarea sistemului. Universitățile sunt nevoite să facă estimări realiste și valide pentru a supraviețui, iar costurile implicate trebuie să asigure atât suportabilitatea de către diferitele categorii de beneficiari, cât și prosperitatea la nivel instituțional.

Apare astfel din ce în ce mai mult nevoia de evaluare, informare și comunicare în privința costului educației în învățământul superior. Acesta este și motivul care a stat la baza prezentului demers, care a încercat să demonstreze faptul că universitățile private trebuie să conștientizeze insuficiența fondurilor provenind din taxele de studiu și trebuie să devină mult mai precaute în calculul costurilor. De multe ori, structurile manageriale, dar și studenții, au nevoie de justificarea detaliată a felului în care se cheltuiesc banii. Drept urmare, instrumentarul contabil este cel mai potrivit pentru a evidenția costurile asociate procesului educațional, numai astfel reușindu-se calibrarea taxei de școlarizare, care să satisfacă atât așteptările potențialilor studenți, cât și nevoia de supraviețuire și/sau prosperitate instituțională.

Considerăm că instrumentele contabile vor cuceri un loc și un rol din ce în ce mai important în contextul lipsei de acuratețe atât în identificarea costurilor serviciilor

educaționale oferite, precum și în evaluarea acestora. Se impune identificarea unor alte alternative de recunoaștere și evaluare a acestor costuri.

Serviciile educaționale reprezintă un caz particular în cadrul industriei serviciilor datorită particularităților acestora generate de dinamica pieței acestor servicii, care este direct influențată de dinamica populației, precum și de dinamica economiei aferentă diverselor sale domenii care condiționează oferta de muncă disponibilă la un anumit moment. În cazul României, experiența ultimilor ani demonstrează influența puternică a contextului politic și administrativ asupra dinamicii pieței serviciilor educaționale.

Competitivitatea și supraviețuirea serviciilor educaționale pe o piață dinamică și cu o competiție puternică nu poate fi asigurată în absența estimării și gestionării costurilor într-o manieră care să le asigure atingerea unor criterii de performanță și a unor criterii de oportunitate de-a lungul ciclului lor de viață. Conceptul de ciclu de viață al unui serviciu educațional capătă în contextul particularităților acestor servicii o importanță deosebită, datorită în principal dinamicii pieței muncii care se află sub influența mai multor factori, analizați pe parcursul prezentei teze de doctorat.

Din punct de vedere teoretic, lucrarea își dorește să aducă un plus de cunoaștere în ceea ce privește definirea și analiza metodelor și tehnicilor contabilității manageriale în instituțiile de învățământ superior din țara noastră, demonstrând importanța utilizării acestora și punând bazele unui cadru general de abordare a acestei tematici.

Din perspectivă aplicativă, rezultatele obținute în urma efectuării cercetării au rolul de a oferi un răspuns clar întrebărilor legate de dimensionarea și dinamica costurilor din sistemul de învățământ superior național, precum și a celor legate de evaluarea performanței la nivel de sistem, în termeni de costuri. De asemenea, relevanța temei abordate în prezenta lucrare se regăsește în strânsă conexiune cu potențiala contribuție viitoare a acesteia la dezvoltarea stadiului cunoașterii domeniului abordat.

Pentru că orice domeniu de cercetare are nevoie să-și stabilească propria dimensiune a progresului și să-și definească repere conceptuale proprii, ***motivația și importanța acestei cercetări*** se regăsește între prioritățile cercetării economice, respectiv reevaluarea noțiunilor de contabilitate managerială și performanță în învățământul superior, care nu reprezintă un univers static, ci este un mediu dinamic, al cărui obiectiv principal este adăugarea de valoare.

Subiectul prezentului demers este motivat, în primul rând, prin faptul că cercetarea metodelor contabilității manageriale aplicabile în sistemul de învățământ superior trebuie plasată în contextul economic contemporan, național și internațional, și, în al doilea rând,

prin nevoia impetuoasă de reînnoire și perfecționare a calculației costurilor cu scopul de a reflecta cât mai realist rezultatele obținute de universități, în strânsă dependență de cerințele beneficiarilor.

În acest context, considerăm deosebit de importantă tema lucrării „*Contabilitatea managerială - pârgă de ameliorare a performanțelor în sistemul de învățământ superior din România*”, atât ca viziune abstractă, cât mai ales practică.

Importanța acestei cercetări științifice poate fi justificată cel puțin prin următoarele argumente:

- ✓ contribuie la dezvoltarea stadiului cunoașterii privind sistemul de învățământ superior din România pornind de la câteva repere istorice și evoluând până la prezentarea sistemului de guvernare europeană a sistemului de învățământ superior, problemele și provocările mecanismelor și modelelor de finanțare, respectiv prioritățile strategice naționale pentru învățământul superior din România;
- ✓ contribuie la dezvoltarea stadiului cunoașterii în domeniul contabilității manageriale, având implicații directe asupra managementului de performanță la nivelul Universității Hyperion din București, componentă a sistemului național de învățământ superior din țara noastră;
- ✓ contribuie la cunoașterea etapelor care au marcat evoluția cererii și ofertei pe piața serviciilor educaționale din România în contextul unei piețe concurențiale a serviciilor educaționale de învățământ superior;
- ✓ realizează prezentarea și analiza detaliată a dimensiunilor, metodelor și tehnicilor specifice contabilității manageriale, punând accentul asupra metodei costurilor asociate ciclului de viață (LCC - Life Cycle Costing) - fundament al aplicării metodei costurilor țintă, respectiv metodei Costurilor țintă (TC), cu ajutorul căreia contabilii din sistemul de învățământ superior pot aprecia corect costurile pe care le implică activitatea specifică acestui domeniu;
- ✓ evidențiază faptul că, în contextul economic și financiar actual, în procesul de cuantificare a impactului generat de aplicarea metodelor LCC și TC, o importanță deosebită o are avantajul competitiv, care influențează semnificativ gestionarea performanței instituțiilor de învățământ superior;
- ✓ realizează o cercetare empirică care a condus la analiza de sensibilitate a modelului metodei LLC. În baza rezultatelor oferite de analiza multi-direcțională s-a concluzionat că o rentabilitate pozitivă a unui program de studiu per total ciclu de viață poate fi atinsă în condițiile creșterii anuale atât a numărului de studenți, cât și

a taxei de școlarizare. Pentru un număr constant de 50 de studenți anual este imposibilă atingerea pragului de rentabilitate, un program de licență/masterat fiind total ineficient pentru valori ale taxei de școlarizare cuprinse între 3.000 lei și 5.000 lei.

Datorită complexității și implicațiilor sociale pe care le generează sistemul învățământului superior din România, respectiv a motivației expuse în paragrafele anterioare, considerăm că tema „*Contabilitatea managerială - pârghie de ameliorare a performanțelor în sistemul de învățământ superior din România*”, este de certă actualitate, iar prezentarea teoretică și practică implică în mod obligatoriu experiență în practica domeniului, cercetare și documentare permanentă.

2. Contextul cercetării

Până în anul 1989, sistemul de învățământ superior funcționa în contextul unei piețe a muncii planificată centralizat, iar fiecare absolvent era repartizat pe un post în specialitate. Noțiunea de șomaj era practic inexistentă, în ciuda faptului că existau multe posturi care nu aveau o justificare din punct de vedere economic. Absolvenții își alegeau posturile repartizate în funcție de media de absolvire, fapt care motiva studenții să învețe pentru a obține o medie cât mai mare.

Cu toate că am moștenit un sistem de învățământ superior axat pe calitate, aptitudini și atitudini, în prezent suntem „ahtiați” după diplome universitare care nu ne mai asigură un loc de muncă etc. În fapt, cu toate că ni s-a cultivat inteligența individuală, ne-a fost reprimată inteligența de grup.

Sistemul de învățământ superior actual a furnizat output-ul necesar pieței muncii, însă un output lipsit de consistență, și cu puține caracteristici calitative. Nimeni nu a urmărit traiectoria output-ului universitar pe piața muncii pentru a detecta eventualele defecte ale procesului educațional. S-a ajuns în stadiul în care universitățile furnizează absolvenți de slabă calitate, care nu sunt integrați de piața muncii. Trebuie să se aibă în vedere faptul că s-a format o piață liberă, iar universitățile trebuie să urmărească evoluția acestora în mod continuu și cu maxim profesionalism. Din păcate însă, majoritatea facultăților oferă o instruire destul de îndepărtată de ceea ce absolventul urmează să practice în câmpul muncii.

Este necesar ca învățământul superior să devină personalizat, respectiv să nu fie construit pe variabile fixe, pe caracteristici universal valabile, pentru că și nevoile angajatorilor sunt foarte dinamice. Un absolvent de studii universitare trebuie să dețină un bagaj bogat de competențe, menite să-i asigure adaptabilitatea în funcție de diferite contexte. El trebuie să fie capabil să dezvolte diferite cunoștințe și aptitudini, nu să le reproducă. Tocmai de aceea, va opta pentru universitatea care nu-i oferă un regim standard de cunoștințe, ci îl orientează și îl susține în demersul cunoașterii, îi dezvoltă creativitatea și independența, atât de necesare în societatea contemporană.

În încercarea de a evita diferite probleme generate de guvernarea instituțională, universitățile din majoritatea statelor europene și nu numai, au încercat reformarea sistemului de guvernare instituțională prin implementarea unor modele foarte diverse, dar care în ansamblul lor urmăreau aceleași scopuri și obiective. În baza autonomiei universitare, responsabilitatea guvernării instituționale revine în totalitate instituțiilor de învățământ superior. Managementul universitar a fost în mod tradițional un atribut exclusiv al cadrelor didactice, cercetătorilor sau experților în domeniu. Însă odată cu asumarea unor responsabilități suplimentare, altădată aflate în sarcina ministerelor de resort, structurile instituționale de management universitar au suferit schimbări semnificative.

Drept urmare, am încadrat cercetarea în contextul economic și social actual, caracterizat de ritmul rapid al dezvoltării tehnologice, creșterea competiției interne și internaționale, diversificarea preferințelor clienților și reducerea perioadei de viață a produselor și serviciilor. Toate acestea au demonstrat pierderea relevanței metodelor tradiționale de gestionare a costurilor și au impus dezvoltarea unor noi dimensiuni ale conceptelor de cost, evaluare și măsurare relevantă a costurilor, contabilitate managerială strategică etc.

Prima întrebare care se pune în cazul stabilirii unei arii de cercetare este ”de ce?”. De ce avem nevoie de o metodă strategică de gestiune a costurilor? Pentru a putea răspunde la această întrebare este nevoie să analizăm mediul global economic, social și politic în care entitățile își desfășoară activitatea. Putem identifica astfel o serie de caracteristici ale acestuia care se referă la creșterea competitivității în ceea ce privește prețul produselor, modificări rapide la nivel de tehnologie și informație, cereri sporite ale clienților și modificări în preferințele acestora, variații ale prețului resurselor, limitabilitatea resurselor, constrângeri legislative generate de scaricitatea resurselor și de promovarea politicilor de mediu etc. Avem astfel nevoie de metode strategice de gestiune a costurilor care să permită anticiparea costurilor înainte ca acestea să se producă, care să

contribuie la îmbunătățirea continuă a produsului și a proceselor implicate în oferirea acestuia, care să centreze clientul în cadrul implementării metodei și care să angreneze întregul lanț de valoare în aplicare.

Tendința contemporană este ca universitățile să fie guvernate de piață, iar orientarea acestora este spre consumator. Universitățile se inspiră tot mai mult din lumea afacerilor în încercarea de a atinge profitabilitatea pe o piață competitivă. Orientarea este în primul rând spre părțile implicate - studenți, părinți, parteneri, instituții publice etc. – însă concentrarea maximă este pe partea financiară.

Universitățile sunt nevoite să facă estimări realiste și valide pentru a supraviețui, iar costurile implicate trebuie să asigure atât suportabilitatea de către diferitele categorii de beneficiari, cât și prosperitatea la nivel instituțional. Apare astfel din ce în ce mai mult nevoia de evaluare, informare și comunicare în privința costului educației în învățământul superior. Universitățile private trebuie să conștientizeze insuficiența fondurilor provenind din taxele de studiu și trebuie să devină mult mai precaute în calculul costurilor. De multe ori, structurile manageriale, dar și studenții, au nevoie de justificarea detaliată a felului în care se cheltuiesc banii. Drept urmare, instrumentarul contabil este cel mai potrivit pentru a evidenția costurile asociate procesului educațional, numai astfel reușindu-se calibrarea taxei de școlarizare, care să satisfacă atât așteptările potențialilor studenți, cât și nevoia de supraviețuire și/sau prosperitate instituțională.

Eșecul aplicării metodelor tradiționale ale contabilității de gestiune și a calculației costurilor a îndreptat atenția către metodele moderne existente în cadrul acestui domeniu. Interesante ni s-au părut metoda costurilor asociate ciclului de viață al produsului (LCC) și metoda costurilor țintă (TC). Aplicarea integrată a metodelor contabilității de gestiune și a calculației costurilor conduce la obținerea unui avantaj competitiv în raport cu aplicarea metodelor clasice ale contabilității de gestiune.

3. Poziționarea epistemologică a cercetării

Poziționarea epistemologică a cercetării a vizat stabilirea:

- ✓ problematicei;
- ✓ ipotezelor;
- ✓ metodelor de cercetare;
- ✓ metodelor de validare a ipotezelor.

Au fost formulate întrebări privind relația de cauzalitate dintre fenomenele studiate, apoi s-au analizat modalitățile de abordare a problemicii și am încheiat cu elaborarea unor concluzii menite să fundamenteze validitatea unor ipoteze, dar și a planurilor de viitor legate de continuarea și aprofundarea cercetării.

Principala întrebare a cercetării a fost formulată astfel: *Care sunt cele mai potrivite metode și tehnici ale contabilității manageriale care pot fi aplicate în gestionarea costurilor unei universități?*

De aici au rezultat și alte întrebări implicite:

1. Care sunt factorii care au condus la o schimbare de paradigmă în managementul sistemului educațional?
2. Cum este poziționat sistemul educațional din România în contextul pieței europene a serviciilor educaționale?
3. Cum poate fi definită noțiunea de performanță a sistemului educațional din România prin raportare la criteriile europene de performanță?
4. Cum pot fi aplicate metodele moderne ale contabilității manageriale în cazul particular al serviciilor educaționale astfel încât să se asigure o reformare a sistemul contabilității manageriale în instituțiile de învățământ superior?
5. Care sunt elementele care permit identificarea surselor avantajului competitiv al instituțiilor de învățământ superior privat și a modalităților de obținere a acestuia prin gestionarea performanței?

Necesitatea studiului efectuat în cadrul prezentei cercetări a izvorât din observațiile adunate de-a lungul celor peste 10 ani în care am exercitat funcția de Director financiar în cadrul Universității Hyperion, care au relevat lipsa de acuratețe a costurilor aferente serviciilor oferite – generată de neincluderea tuturor cheltuielilor aferente serviciilor educaționale oferite - sau a costurilor aferente diverselor proiecte de cercetare. În acest context, s-a identificat necesitatea găsirii unor alte alternative de identificare și evaluare a acestor costuri. Eșecul aplicării metodelor tradiționale ale contabilității de gestiune și a calculației costurilor a îndreptat atenția către metodele moderne existente în cadrul acestui domeniu, din cadrul acestora selectându-se metoda costurilor asociate ciclului de viață al produsului (LCC) precum și metoda costurilor țintă (TC).

4. Ipotezele și obiectivele cercetării

1. Aplicarea integrată a metodelor contabilității de gestiune și a calculației costurilor conduce la obținerea unui avantaj competitiv în raport cu aplicarea metodelor clasice ale contabilității de gestiune

2. Identificarea celor mai adecvate metode de estimare și gestionare a costurilor serviciilor educaționale pe parcursul ciclului lor de viață.

Capitolul	Obiective generale	Obiective specifice
1. General și specific în învățământul superior din România – evoluție, context, organizare	- Identificarea principalelor caracteristici ale sistemului educațional din România în contextul guvernărilor europene	- Analiza contextului economic, social și politic în care se încadrează sistemul educațional și a transformărilor parcurse de-a lungul timpului. - Identificarea factorilor care au condus la o schimbare de paradigmă în managementul sistemului educațional.
2. Piața europeană a serviciilor educaționale de învățământ	- Poziționarea sistemului educațional din România în contextul pieței europene a serviciilor educaționale și definirea noțiunii de performanță a acestuia prin raportare la criteriile europene de performanță	- Analiza cererii și a ofertei de servicii educaționale în România în contextul integrării europene și al globalizării. - Analiza comparativă a sistemelor educaționale europene și poziționarea sistemului educațional românesc în cadrul UE.
3. Fundamente teoretice privind contabilitatea managerială și organizarea acesteia	- Analiza cadrului conceptual al contabilității manageriale și a modului în care metodele moderne ale contabilității manageriale pot fi aplicate în cazul particular al serviciilor educaționale	- Definirea caracteristicilor fundamentale și evolutive ale contabilității manageriale cu sublinierea tendințelor actuale ale contabilității manageriale precum și a conexiunilor cu alte discipline. - Analiza cheltuielilor și a comportamentului costurilor în învățământul superior.
4. Calculația costurilor prin metoda costurilor asociate ciclului de viață și metoda costurilor ținută	- Fundamentarea teoretică a principalelor metode moderne ale contabilității manageriale identificate anterior ca fiind potrivite pentru a reforma sistemul contabilității manageriale în instituțiile de învățământ superior	- Sinteza principalelor caracteristici ale metodelor moderne – LLC și TC și a modalităților de implementare a acestora. - Analiza particularităților metodelor alocate pentru gestionarea performanței în învățământul superior. - Identificarea avantajelor și a dezavantajelor folosirii acestor metode în contextul particular al serviciilor educaționale.
5. Sistemul învățământului	- Identificare particularități ale	- Efectuarea unui studiu

**superior privat din România.
Analiză comparativă România-
țările Uniunii Europene**

guvernării învățământului superior privat în contextul european și poziționarea Universității Hyperion – obiect al studiului de caz – în acest context

comparativ al particularităților guvernării învățământului superior privat în România și UE.

- Analiza comparativă cantitativă și calitativă a sistemului de învățământ privat în România și UE.

- Analiza și evaluarea reperelor structurale și funcționale ale Universității Hyperion din București în vederea definirii obiectului cercetării aplicate.

6. Avantajul competitiv, premisă a ameliorării performanței în instituțiile private de învățământ superior

- Definirea contextului cercetării (metodologie, câmp de investigare, ipoteza și obiective specifice cercetării)

- Identificarea surselor avantajului competitiv al instituțiilor de învățământ superior privat și a modalităților de obținere a acestuia prin gestionarea performanței

- Analiza modelelor de performanță în învățământul superior

- Analiza contextului general al pieței serviciilor educaționale în vederea identificării particularităților acestora care influențează modalitatea de gestionare a lor din punct de vedere contabil și financiar.

- Examinarea metodelor moderne de estimare și gestionare a costurilor serviciilor educaționale și a proiectelor de cercetare pe parcursul ciclului lor de viață.

- Determinarea și aplicarea celor mai potrivite metode și tehnici ale contabilității manageriale care pot fi aplicate în gestionarea costurilor unei universități.

Obiectivele generale ale studiului de caz:

O1: analiza contextului general al pieței serviciilor educaționale în vederea identificării particularităților acestora care influențează modalitatea de gestionare a lor din punct de vedere contabil și financiar;

O2: examinarea metodelor moderne de estimare și gestionare a costurilor serviciilor educaționale și a proiectelor de cercetare pe parcursul ciclului lor de viață;

O3: determinarea și analiza celor mai potrivite metode și tehnici ale contabilității manageriale care pot fi aplicate în gestionarea costurilor unei universități;

Obiective specifice studiului de caz:

1. Evaluarea contextului socio-economic în care entitatea își desfășoară activitatea;

2. Identificarea metodelor contabilității de gestiune și a calculației costurilor care au aplicabilitate în domeniul educațional;

3. Aplicarea practică a metodelor identificate;

4. Analizarea rezultatelor.

Studiul realizat a căutat să supună atenției un exemplu de aplicare a metodei costurilor pe ciclul de viață al unui serviciu educațional – program de licență aparținând profilului economic, cu scopul de a identifica dacă rezultatele metodei LCC aduc un plus

de valoare informațiilor contabile privind relevanța costurilor sau componența costului de producție sau de oferire a serviciului.

Având în vedere rezultatele obținute am concluzionat că aplicarea metodei LCC oferă o viziune nouă asupra structurii costului de producție precum și un plus de informații care pot contribui la eficientizarea activității entității.

5. Metodologia cercetării

Metodologia cercetării implică o serie de metode și tehnici adaptate obiectivelor anterior menționate. Așa cum am prezentat în paragrafele anterioare, structura generală a tezei a fost concepută pe două direcții:

I. studiul literaturii de specialitate și reliefaarea stadiului actual al cunoașterii în domeniul abordat și

II. cercetarea propriu-zisă sau cercetarea aplicativă, care a pornit de la fundamentarea obiectivelor în baza concluziilor rezultate din analiza stadiului actual al cercetării coroborat cu analiza detaliată a modului în care Universitatea Hyperion din București își organizează și conduce contabilitatea de gestiune și calculația costurilor.

Pentru realizarea cercetării documentare au fost consultate 186 de materiale bibliografice, formate preponderent din cărți, articole și studii de specialitate publicate în literatura de specialitate românească și internațională, precum și surse legislative sau surse disponibile pe site-uri web specializate.

Cercetarea documentară a stat la baza cercetării aplicative realizate ulterior și a oferit posibilitatea de analiză extrem de detaliată a rezultatelor teoretice existente și/sau validarea ipotezelor stabilite.

Metodologia generală a cercetării a fost bazată pe trei tipuri generale de cercetare și anume: cercetarea fundamentală, cercetarea aplicativă și cercetarea empirică. Spre deosebire de cercetarea aplicativă, care urmărește identificarea unor soluții care să poată permite explicarea unor modele teoretice aplicate, în cadrul cercetării fundamentale se urmărește modelarea teoretică a anumitor fenomene. Cele două tipuri principale de cercetare se află deci într-o relație de complementaritate. Al treilea tip de cercetare, cercetarea empirică, întregeste sfera conceptuală a cercetării prin validarea statistică a ipotezelor formulate sau a rezultatelor obținute prin aplicarea celorlalte tipuri de cercetare.

În vederea validării rezultatelor obținute în urma cercetării a fost folosit raționamentul științific în baza căruia au fost generate noi idei conținute în partea de concluzii ale cercetării.

În ceea ce privește tipurile de raționament științific folosite, acestea au fost raționamentul inductiv și raționamentul deductiv. În vederea identificării ipotezelor cercetării, precum și a selecționării datelor necesare în efectuarea cercetării și în validarea ipotezelor cercetării, a fost aplicat raționamentul deductiv. De asemenea, același tip de raționament a fost folosit și în identificarea gradului în care are loc validarea ipotezelor, validare bazată pe deducția logică.

Dintr-o altă perspectivă, a clasificării metodelor de cercetare, în cadrul prezentei teze de doctorat au fost folosite atât metode calitative, cât și metode cantitative. În ceea ce privește metodele cantitative, acestea au fost metode matematice, metode statistice și metode econometrice. O parte semnificativă a studiului de caz a fost alocată testării econometrice a ipotezelor formulate, ceea ce conferă rezultatelor un plus de valoare.

Reliefarea stadiului actual al cunoașterii în domeniul contabilității manageriale a fost realizată prin metoda documentării științifice, care a presupus o etapă de informare privind sursele existente, culegerea datelor, studierea surselor identificate și sintetizarea informațiilor oferite de acestea, respectiv evaluarea rezultatelor sintetizate în vederea efectuării analizei critice a stadiului actual al cunoașterii în domeniul abordat. Metodele folosite în această etapă au fost analiza de conținut și metoda comparativă. Realizarea cercetării empirice a fost bazată pe datele și informațiile furnizate de Universitatea Hyperion din București.

Demersul prezentei cercetări a utilizat în mod iterativ inducția și deducția în cadrul observării fenomenelor studiate și a elaborării concluziilor, analiza efectuată fiind făcută atât de la general la particular, cât și invers.

Metodologia cercetării folosită în realizarea studiului empiric a fost bazată pe cercetarea cantitativă care a urmărit validarea ipotezei de cercetare formulate și atingerea obiectivelor propuse în vederea demonstrării modului în care aplicarea metodei Costurilor Țintă în instituțiile de învățământ superior din România este sursă a avantajului competitiv, care stă la baza gestionării performanței instituțiilor de învățământ superior.

În cadrul etapei de documentare, a fost analizată metodologia de calculație utilizată în Universitatea Hyperion din București pentru calcularea costului programelor de studii universitare. La momentul documentării au fost disponibile date aferente perioadei 2008-2010. Considerăm că acest fapt nu are un efect negativ asupra cercetării efectuate,

deoarece în etapa de documentare s-a urmărit identificarea și analiza modului în care contabilitatea managerială este practică în cadrul Universității Hyperion din București și analiza eficienței și eficacității acestora din perspectiva utilității informației, dar și din perspectiva profitabilității și a obținerii avantajului competitiv.

Ca și metode de cercetare au fost folosite observația directă, preluarea datelor din documente oficiale financiar-contabile, din alte analize și rapoarte manageriale, precum și modelarea matematică.

6. Structura generală a cercetării

Lucrarea a fost structurată pe șapte capitole, dintre care ultimul dedicat concluziilor finale și recomandărilor, contribuțiilor proprii, dar și prezentării direcțiilor viitoare de cercetare și diseminare a rezultatelor cercetării. Întreaga lucrare se concentrează pe problematica învățământului superior din țara noastră abordată în contextul unui mediu concurențial foarte intens, absolut diferit de „mediul închis oferit de monopolul instituțiilor guvernamentale asupra cadrului național de învățământ” .

S-a accentuat faptul că în Spațiul comunitar european al învățământului superior nu se poate face diferențiere între învățământul superior public și cel privat. Acesta este și motivul pentru care „fiecare universitate trebuie să-și redefinească imaginea, perspectivele, misiunea și să își dezvolte capacitatea de a fi competitivă într-un context puternic concurențial”. Acesta este contextul general în care s-a încercat identificarea celor mai adecvate metode de estimare și gestionare a costurilor serviciilor educaționale și a proiectelor de cercetare pe parcursul ciclului lor de viață.

Am avut în vedere 8 obiecte generale și 15 obiective specifice, abordate pe întreg cuprinsul cercetării, realizarea acestora fiind sintetizată în capitolul 7, în contextul sintezei contribuțiilor proprii în raport cu obiectivele propuse.

Studiul realizat aici a încercat să ofere un exemplu de aplicare a metodei costurilor pe ciclul de viață al unui serviciu educațional, cu scopul de a identifica dacă rezultatele metodei LCC aduc un plus de valoare informațiilor contabile privind relevanța costurilor sau componența costului de producție.

Ultimul capitol sintetizează cele mai importante concluzii generale desprinse în urma cercetării și trasează direcțiile de cercetare pe care mi le-am propus în vederea continuării preocupărilor în domeniul tezei de doctorat.

7. Conținutul sintetic al cercetării

Primul capitol al tezei, „*General și specific în învățământul superior din România – evoluție, context, organizare*” abordează caracteristicile unui sistem în tranziție pornind de la câteva repere istorice și evoluând până la prezentarea sistemului de guvernare europeană a sistemului de învățământ superior, problemele și provocările mecanismelor și modelelor de finanțare, respectiv prioritățile strategice naționale pentru învățământul superior din România.

Până în anul 1989, sistemul de învățământ superior funcționa în contextul unei piețe a muncii planificată centralizat, iar fiecare absolvent era repartizat pe un post în specialitate. Noțiunea de șomaj era practic inexistentă, în ciuda faptului că existau multe posturi care nu aveau o justificare din punct de vedere economic. Absolvenții își alegeau posturile repartizate în funcție de media de absolvire, fapt care motiva studenții să învețe pentru a obține o medie cât mai mare.

Cu toate că am moștenit un sistem de învățământ superior axat pe calitate, aptitudini și atitudini, în prezent suntem „ahtiați” după diplome universitare care nu ne mai asigură un loc de muncă etc. În fapt, cu toate că ni s-a cultivat inteligența individuală, ne-a fost reprimată inteligența de grup.

Sistemul de învățământ superior actual a furnizat output-ul necesar pieței muncii, însă un output lipsit de consistență, și cu puține caracteristici calitative. Nimeni nu a urmărit traiectoria output-ului universitar pe piața muncii pentru a detecta eventualele defecte ale procesului educațional. S-a ajuns în stadiul în care universitățile furnizează absolvenți de slabă calitate, care nu sunt integrați de piața muncii. Trebuie să se aibă în vedere faptul că s-a format o piață liberă, iar universitățile trebuie să urmărească evoluția acesteia în mod continuu și cu maxim profesionalism. Din păcate însă, majoritatea facultăților oferă o instruire destul de îndepărtată de ceea ce absolventul urmează să practice în câmpul muncii.

Este necesar ca învățământul superior să devină personalizat, respectiv să nu fie construit pe variabile fixe, pe caracteristici universal valabile, pentru că și nevoile angajatorilor sunt foarte dinamice. Un absolvent de studii universitare trebuie să dețină un bagaj bogat de competențe, menite să-i asigure adaptabilitatea în funcție de diferite contexte. El trebuie să fie capabil să dezvolte diferite cunoștințe și aptitudini, nu să le reproducă. Tocmai de aceea, va opta pentru universitatea care nu-i oferă un regim standard

de cunoștințe, ci îl orientează și îl susține în demersul cunoașterii, îi dezvoltă creativitatea și independența, atât de necesare în societatea contemporană.

În încercarea de a evita diferite probleme generate de guvernarea instituțională, universitățile din majoritatea statelor europene și nu numai, au încercat reformarea sistemului de guvernare instituțională prin implementarea unor modele foarte diverse, dar care în ansamblul lor urmăreau aceleași scopuri și obiective. În baza autonomiei universitare, responsabilitatea guvernării instituționale revine în totalitate instituțiilor de învățământ superior. Managementul universitar a fost în mod tradițional un atribut exclusiv al cadrelor didactice, cercetătorilor sau experților în domeniu. Însă odată cu asumarea unor responsabilități suplimentare, altădată aflate în sarcina ministerelor de resort, structurile instituționale de management universitar au suferit schimbări semnificative.

În ceea ce privește finanțarea publică alocată universităților, aceasta este dependentă de îndeplinirea unor criterii diverse, stabilite de autoritățile centrale, care țin cont nu doar de factori de input, ci și de factori de output. În ciuda eforturilor însă, cifrele statistice evidențiază în România o subfinanțare accentuată a învățământului superior. „Reproducerea anuală a subfinanțării în învățământul superior determină degradarea patrimoniului fizic, un nivel de dotare al laboratoarelor de specialitate și sălilor de curs scăzut, absența managementului universitar performant, insuficiența resurselor pentru documentare - comunicare, atenuarea cheltuielilor materiale și a investițiilor în baza materială, precum și lipsa resurselor extrabugetare indispensabile asigurării calității” . Abordarea problemei subfinanțării de către universitățile s-a materializat într-o dinamică fără precedent a numărului studenților înmatriculați în sistem cu taxă, în dezvoltarea necontrolată de noi programe de studii, precum și în lipsa de interes în impulsivitatea cercetării științifice, care este consumatoare de resurse financiare.

„Piața europeană a serviciilor educaționale de învățământ superior”, al doilea capitol al demersului inițiat abordează cererea și oferta pe piața serviciilor educaționale din România în contextul unei piețe concurențiale a serviciilor educaționale de învățământ superior.

Dacă facem o comparație cu industria, putem spune că sistemul universitar furnizează ca produs finit resursă umană, personal cu calificare superioară, destinat pieței muncii, inclusiv celei educaționale. Această „industrie” activează pe piața serviciilor educaționale, organizată într-o rețea națională, în care guvernează legea clasică cerere - ofertă de resurse umane. La fel cum se întâmplă și pe alte piețe, și aici intervine arbitrajul preț - concurență, susținut de legislația în vigoare, reglementările și regulile specifice, dar

și de unele prejudecăți ale indivizilor participanți. Caracteristica particulară a pieței educaționale este reprezentată de faptul că moneda de schimb, banul, nu trece întotdeauna în mod direct de la client la vânzător, ci este alocat de către stat, familie, comunitate etc. Mai mult, intervenția statului pe această piață este deosebit de activă, iar dorințele și nevoile indivizilor dețin un rol deosebit de important.

Pentru buna funcționare a pieței serviciilor educaționale, considerăm că e nevoie ca piața să fie reglată din punct de vedere informațional printr-un feedback extern pieței și un feedback din interiorul pieței. Ambele trebuie să treacă printr-un sistem de comandă coordonat de meritocrație. Oricum, piața educației este dinamică și în permanentă schimbare, iar factorii economico – sociali și internaționalizarea impune universităților o regândire a misiunilor asumate și o mai mare flexibilitate în raport cu evoluțiile prezentului.

Al treilea capitol al cercetării noastre, „*Fundamente teoretice privind contabilitatea managerială și organizarea acesteia*”, face o trecere în revistă a evoluției contabilității manageriale și a calculației costurilor, puternic influențate de globalizare. De asemenea, se evidențiază faptul că sistemele de contabilitate managerială trebuie să surprindă corect toate elementele care influențează performanța deoarece premiza practicării contabilității manageriale este tocmai performanța, fără de care organizațiile nu-și pot atinge obiectivele.

În ceea ce privește costurile, nu valoarea acestora este elementul definitoriu în elaborarea deciziilor manageriale, ci înțelegerea comportamentului și a relevanței lor pentru elaborarea unor decizii specifice, precum și a efectelor variației costurilor asupra profitului și impozitării acestuia.

Capitolul patru, „*Calculația costurilor prin metoda costurilor asociate ciclului de viață (LCC - Life Cycle Costing) și metoda costurilor țintă (TC – Target Costing)*” surprinde esența teoretică și practică a celor două metode. În abordare se are în vedere perspectiva generală a unei piețe libere, unde prețul unui produs sau al unui serviciu reprezintă o funcție de două variabile – cerere și ofertă – iar costurile implicate de oferirea unui produs sau serviciu sunt rezultatul unor serii de decizii elaborate de entitatea economică, putând exista anterior conceperii respectivului produs sau serviciu. În acest context este definită gestionarea eficientă a costurilor ca fiind încercarea de eliminare a lor în faza de concepere a produsului/serviciului și nu reducerea lor pe parcursul producerii lor.

În ceea ce privește metoda costurilor țintă, ideea de bază este oferirea de produse sau servicii superioare din punct de vedere calitativ, la un preț competitiv și cu costuri

scăzute care să permită obținerea unui profit rezonabil. Acest lucru poate fi obținut prin reducerea costurilor factorilor de producție de-a lungul ciclului de viață al produsului sau serviciului în special în faza de planificare, design și dezvoltare.

Al cincilea capitol al cercetării, *„Sistemul învățământului superior privat din România. Analiză comparativă România – țările Uniunii Europene”* se focalizează asupra particularităților guvernării învățământului superior privat, cu accent pe Universitatea Hyperion din București unde, în ciuda reducerii sensibile a veniturilor și a creșterii numărului cadrelor didactice implicate în procesul educațional, indicatorul de profitabilitate a înregistrat o valoare superioară anului 2013, ceea ce echivalează cu o eficientizare a activității desfășurate.

Capitolul șase al lucrării, *„Avantajul competitiv, premisă a ameliorării performanței în instituțiile private de învățământ superior”* a izvorât din observațiile adunate de-a lungul celor peste 10 ani în care am exercitat funcția de Director financiar în cadrul Universității Hyperion din București. Analizele personale au relevat lipsa de acuratețe a costurilor aferente serviciilor oferite sau a costurilor aferente diverselor proiecte de cercetare (neincluderea tuturor cheltuielilor în structura acestora), din perspectiva relevanței acestora în procesul decizional. În acest context, am susținut necesitatea găsirii unor alte alternative de identificare și evaluare a acestor costuri. Eșecul aplicării metodelor tradiționale ale contabilității de gestiune și a calculației costurilor a îndreptat atenția către metodele moderne existente în cadrul acestui domeniu, din cadrul acestora selectându-se metoda costurilor asociate ciclului de viață al produsului (LCC) precum și metoda costurilor țintă (TC).

Ultimul capitol sintetizează cele mai importante concluzii generale desprinse în urma cercetării și trasează direcțiile de cercetare pe care mi le-am propus în vederea continuării preocupărilor în domeniul tezei de doctorat.

8. Concluzii, contribuții personale, limite și perspective ale cercetării

Învățământul superior din perioada actuală este total diferit de sistemul care funcționa anterior revoluției din decembrie 1989. Pe lângă schimbarea de regim, au intervenit o serie de factori specifici (demografia, descoperiri tehnice și tehnologice, societatea informațională bazată pe cunoaștere etc.), care au transformat complet structura și funcționalitatea universităților, mai cu seamă că au apărut și universitățile private. Este

cert faptul că sistemul de învățământ superior din țara noastră a trebuit să facă față multor provocări în parcursul său evolutiv de la sistemul planificat la cel democratic, de piață. Cu toate acestea, obiectivul primordial al întregului sistem a rămas centrarea procesului educativ pe student.

Se impune, de asemenea, un proces de diferențiere la nivel instituțional, care se manifestă cu precădere la nivelul programelor de studii. În România, programele de studii, indiferent de universitatea care le dezvoltă, sunt aproape identice din punct de vedere al structurii, dar și al disciplinelor de studiu. Mai mult, conținutul efectiv al disciplinelor este foarte asemănător. Drept urmare, nu poate fi vorba de diversitate educațională și nici de relevanță practică. Considerăm că programele de studii universitare ar trebui flexibilizate și adaptate nevoilor reale ale pieței muncii.

Considerăm că actul didactic este distinct de cercetare, iar specializarea unor oameni numai pe cercetare (oameni care fac numai cercetare), nu poate fi depășită de un cadru didactic, indiferent de abilitățile și specializarea acestuia. Concentrându-se numai pe cercetare, cadrele didactice ar neglija studenții, după cum concentrarea numai pe actul didactic, educațional, ar genera neglijarea activității de cercetare științifică. E necesară o departajare a celor două activități, mai cu seamă că marea majoritate a universităților sunt orientate pe predare, existând la nivel mondial un număr foarte mic de universități de cercetare.

Piața educației este dinamică și în permanentă schimbare, iar factorii economico – sociali și internaționalizarea impune universităților o regândire a misiunilor asumate și o mai mare flexibilitate în raport cu evoluțiile prezentului. Universitățile trebuie să-și restructureze programele de studii oferite astfel încât să vină rapid în întâmpinarea cerințelor de pe piața muncii. Optimizarea inserției absolvenților universităților în mediul economic este esențială. Atât universitățile, cât și mediul economic au nevoie unele de altele, fapt care le obligă să coopereze, iar ultimele tendințe sunt de atragere a universităților pentru rezolvarea unor probleme tot mai complicate ale comunităților .

Internaționalizarea sistemului de învățământ superior pune însă universitățile din România în fața unor provocări concurențiale deosebit de puternice, într-un mediu total diferit de monopolul creat de stat asupra sistemului național de învățământ. În contextul Spațiului European al învățământului superior nu se poate face diferențiere între învățământul superior public și cel privat. Statutul de universitate de stat nu va mai crea un regim aparte, ceea ce va impune o redefinire a misiunii acestora și dezvoltarea capacității competitive într-un mediu concurențial foarte puternic.

Contabilitatea managerială este încă într-un stadiu incipient, în multe organizații fiind încă un produs auxiliar al contabilității financiare. Cu toate acestea, domeniul a înregistrat în ultimii douăzeci de ani o dezvoltare evidentă, fiindu-i recunoscut statutul de domeniu independent clar definit și strict delimitat de contabilitatea financiară. Potrivit unor cercetători, perioada anilor 80 și 90 a constituit o revoluție în ceea ce privește inovarea în teoriile și procedurile contabilității manageriale .

Volumul mult prea mare de informații disponibile nu aduce un plus de valoare organizațiilor, ci dimpotrivă, îngreunează procesul decizional. Astfel multe organizații sunt în situația de a avea costuri care nu sunt necesare și care provin din decizii greșite sau au un consum prea mare de resurse pentru a justifica deciziile greșite adoptate. Cu cât este mai mare volumul de informații, cu atât mai mare este incertitudinea, acest lucru fiind datorat în special lipsei de organizare a informațiilor. Informațiile disponibile nu au fost niciodată în trecut atât de complexe și dificil de interpretat ceea ce face ca răspunsul organizațiilor la risc să fie încetinit.

În vederea atingerii succesului, organizațiile au nevoie de un sistem eficace de contabilitate managerială care să vină în completarea sistemului contabilității financiare, care nu este suficient atunci când este nevoie de planificare și previziune deoarece este orientat către trecut. De asemenea, deciziile nu sunt elaborate în mod necesar numai de manageri, angajații de la diverse nivele fiind implicați în procesul decizional aducând fiecare propria expertiză și având un impact asupra deciziei finale.

Plusul de valoare pe care îl aduce contabilitatea managerială derivă din extragerea valorii din informație, oferind o viziune mult mai obiectivă asupra bazei elaborării de decizii. Contabilitatea managerială aduce soluții structurate unor probleme nestructurate fiind esențială în special în previzionare și bugetare, și fiind nevoie de o strategie a contabilității manageriale care să includă prioritățile organizației, nevoile contabilității manageriale în funcție de cerințele clienților, deficiențe și oportunități, tehnologii disponibile și măsuri ale performanței.

În urma aplicării metodei TC care poate fi considerate o metodă cu o agresivitate crescută, de cele mai multe ori există o diferență semnificativă între costurile inițiale și costurile țintă. Acest lucru este firesc având în vedere momentul la care sunt stabilite costurile țintă, și anume faza de concepere a produsului sau serviciului. Această diferență poate fi anulată prin utilizarea metodei ingineriei valorii (IV), care se concentrează asupra oferirii unor produse sau servicii mai funcționale, mai sigure, mai adecvate și cu o utilitate mai mare, la un cost mai scăzut. Aplicarea metodei ingineriei valorii are loc în trei etape

care se suprapun cu stadiile metodei LCC aferente intervalului dintre conceperea produsului sau serviciului și etapa anterioară producției. Într-o primă etapă, metoda ingineriei valorii se concentrează pe conceptul general al produsului sau serviciului încercând să identifice cea mai adecvată tehnologie sau metodă de a putea oferi respectivul produs/serviciu. Ulterior, urmează o etapă în care atenția este îndreptată asupra designului produsului/serviciului de bază în relație cu rezultatele obținute în prima etapă. Ultima etapă se concentrează asupra unor elemente de detaliu, care nu au fost luate în considerare în etapele anterioare. Observăm astfel că metoda ingineriei valorii este un inductor al metodei costurilor țintă, aceasta din urmă având câteva caracteristici suplimentare cum ar fi implicarea întregului lanț al valorii, concentrarea metodei pe design și manufacturare, și bazarea eforturilor de reducere a costurilor pe cerințele clienților.

Atât metoda costurilor asociate ciclului de viață al unui produs (LLC) cât și metoda costurilor țintă (TC) reprezintă dezvoltări moderne ale contabilității manageriale aplicarea metodei TC bazându-se pe aplicarea anterioară a metodei LLC sau pe folosirea elementelor definitorii ale acesteia.

Contabilitatea de gestiune tradițională determină costul unui produs sau al unui serviciu prin incorporarea costului resurselor care sunt implicate în producerea respectivului produs/serviciu. Astfel, costul de producție este format prin însumarea costurilor directe - materii prime și materiale cu costurile indirecte (atât variabile cât și fixe) rațional alocate. Includerea costurilor de producție fixe se poate face folosind rate de absorbție sau prin utilizarea metodei ABC (metoda costurilor bazate pe activități). Indiferent de metoda de alocare, includerea costurilor indirecte se bazează pe bugetul curent al acestora. Ulterior încorporării acestor costuri indirecte, are loc determinarea marjei profitului care urmărește determinarea prețului de vânzare și a profitului unitar.

Un prim dezavantaj al metodelor convenționale sau tradiționale de calculare a costului de producție constă în determinarea prețului în baza costului de producție ceea ce nu garantează existența unei piețe de desfacere a respectivului produs. Este posibil de asemenea ca produsul sau serviciul să dețină atribute care nu sunt apreciate de clienți la adevărata lor valoare și pentru care aceștia să nu fie dispuși să ofere prețul cerut la fel cum există posibilitatea ca piața să dețină acele produse sau servicii care pot avea un preț mai mic sau care oferă o valoare intrinsecă mai mare pentru același preț. Acest dezavantaj poate fi înlăturat prin utilizarea metodei TC care are o abordare inversă metodelor tradiționale, pornind de la prețul de desfacere.

Un alt dezavantaj al metodelor tradiționale este încorporarea în costul de producție numai a costurilor curente. Pe lângă acestea, oferirea pe piață a unui produs sau serviciu presupune existența unor costuri marginale precum și a unor potențiale costuri fixe suplimentare ale perioadei. Mai mult decât atât pot exista costuri suplimentare legate de cercetare și dezvoltare sau costuri generate de finalizarea ciclului de viață al produsului. Acest dezavantaj este înlăturat prin utilizarea metodei LLC.

Având în vedere definiția activității de marketing ca fiind procesul managerial de identificare, anticipare și satisfacere în mod profitabil a cerințelor clienților, putem privi metoda TC ca o abordare a costurilor din perspectiva activităților de marketing. Există o serie de întrebări la care activitățile de marketing trebuie să ofere răspuns, și care se referă la omogenitatea sau eterogenitatea clienților, atributele specifice ale produsului caracteristice fiecărui segment al pieței, prețul pe care clienții sunt dispuși să îl plătească, principalii competitori existenți, modalitățile de promovare și distribuire ale produsului. De asemenea, marketingul nu este o abordare pasiv, cu una activă care prin care se dorește anticiparea nevoilor clienților precum și dezvoltarea de prototipuri sau utilizarea unor tehnici detaliate de cercetare.

În mod normal, entitatea trebuie să posede un interval în care prețul la care este oferit produsul se poate situa. De asemenea, entitatea economică are control asupra atributelor produsului dar nu are control asupra pieței, clienților sau a competitorilor. Există nenumărate constrângeri ale produsului și respectiv ale prețului la care acesta poate fi oferit, iar entitatea trebuie să vizeze oferirea produsului cerut de piață, vânzarea lui la un preț acceptabil și competitiv și în care în același timp să genereze profit pentru entitate. De aceea, metoda TC are o utilitate evidentă deoarece pornește de la prețul de vânzare și parcurge drumul invers înspre determinarea costurilor prin diminuarea prețului cu valoarea profitului. Astfel, entitatea este obligată să identifice metodele prin care să poată controla costurile, menținându-le într-o anumită limită. Această abordare presupune formarea unor echipe multifuncționale care să includă personal din domeniul marketingului, contabilității, producției, controlului calității etc., care sunt esențiale în etapele de design și producție. De asemenea, folosirea metodei TC pune accent pe etapele de planificare și design ceea ce oferă un avantaj în vederea eliminării produselor care sunt prea scumpe pentru a fi fabricate sau care nu au o profitabilitate acceptabilă. Înțelegerea cauzelor costurilor permite un control eficient al costurilor, o altă metodă utilă în acest scop fiind metoda ingineriei valorii care vizează maximizarea utilității unui produs concomitent cu reducerea costurilor.

Așa cum am menționat anterior, metoda TC se concentrează asupra controlului costurilor în faza de design și producție, dar aceste faze pot genera la rândul lor costuri specifice. De asemenea, alte costuri suplimentare pot fi generate după momentul vânzării produsului cum ar fi costurile aferente garanțiilor sau costurile de dezasamblare a facilităților după oprirea producerii respectivului produs. Profitul generat de un produs sau serviciu trebuie analizat în ansamblu, prin calcularea veniturilor totale și a costurilor totale, generate pe tot parcursul ciclului lui de viață. Iată deci cum aplicarea metodei TC trebuie să vizeze toate etapele ciclului de viață ale produsului sau serviciului, dacă se dorește o analiză completă a profitabilității. Principalele etape de viață ale produselor sau serviciilor vizate în aplicarea metodei TC sunt designul, producția, faza de operare și ieșirea produsului sau serviciului de pe piață.

Principalele elemente asupra cărora metoda LLC atrage atenția se referă la luarea în considerare a tuturor costurilor generate de viața unui produs sau serviciu atunci când se dorește determinarea costului unitar sau a profitului, acordarea unei atenții egale tuturor costurilor atunci când se dorește reducerea costului unitar sau atingerea costului țintă, identificarea legăturilor existente între diferitele categorii de costuri și a modului în care acestea se pot influența precum și identificarea costurilor viitoare față de momentul la care se face analiza.

Aplicarea metodei Costurilor țintă pentru ameliorarea performanțelor în sistemul de învățământ superior din România reprezintă o chestiune de o importanță deosebită.

Abordările convenționale sau tradiționale ale contabilității de gestiune și a calculației costurilor sunt depășite în raport cu mediul actual economic atât în cazul instituțiilor de învățământ cât și în cazul celorlalte entități economice. Acest lucru se datorează faptului că aceste metode tradiționale încearcă să exercite un control asupra costurilor și a calității produselor și serviciilor după finalizarea producerii acestora, oferind posibilitatea echilibrării temporale a profitabilității și concentrându-se în special asupra elementelor aflate în mediul intern al entităților. Viziunea oferită de aceste metode este astfel una generală și cumulativă spre deosebire de viziunea oferită de metoda TC care este o viziune complexă ce include principalele elemente ale avantajului competitiv (calitate, cost, timp).

Rolul metodei TC este de a consolida avantajul competitiv, condiție absolut necesară pentru ca entitățile economice să își poată continua activitatea la un anumit nivel al performanțelor economico-financiare, în contextul creșterii competiției datorată

numărului mare de universități private, diversificarea și dinamica permanentă a clienților și a nevoilor acestora precum și constrângerile impuse de mediul extern.

Introducerea unui nou program de studiu trebuie să pornească de la o analiză amănunțită a cerințelor pieței, a caracteristicilor clienților precum și a ofertelor competitorilor, ceea ce condiționează de cele mai multe ori prețul la care acesta poate fi oferit pe piață. De asemenea, o analiză a profitabilității unui nou program de studiu nu este completă și relevantă dacă nu vizează întregul ciclu de viață al programului, fiind esențială astfel includerea metodei LLC în cadrul analizei.

Una din principalele probleme în atingerea și menținerea unei anumite rate a profitabilității este estimarea majorității costurilor în faza inițială sau de introducere a serviciului, și gestionarea acestor costuri numai în faza de creștere, după momentul producerii lor. Principala problemă a gestiunii costurilor este astfel neincluderea tuturor costurilor pe parcursul ciclului de viață al serviciilor la momentul estimării inițiale. Astfel, există un risc mare să existe un cost al programelor de studii care să nu fie estimat cu precizie și care să nu fie corect gestionat în termeni de gestiune strategică.

Toate problemele adresate anterior își pot găsi soluția printr-o aplicare corectă și integrată a metodelor TC și LLC precum și prin implementarea unor instrumente de monitorizare continuă a performanței serviciului precum și a calității acestuia.

Odată cu apariția crizei economice, numărul studenților universităților private s-a redus considerabil, ceea ce a determinat și reducerea veniturilor acestora. Dacă în anul 2009, instituțiile private de învățământ superior din România instruiău circa 127.000 de studenți, în anul 2014, numărul acestora s-a redus la 22.000. Consecință a reducerii numărului de studenți de la universitățile private, s-a diminuat și numărul cadrelor didactice.

Pe lângă faptul că un număr important al absolvenților de bacalaureat s-au orientat către universități din străinătate, un alt factor defavorabil universităților private a fost reprezentat de creșterea destul de importantă a numărului de locuri cu taxă la universitățile de stat. O variantă de revigorare ar fi atragerea studenților străini prin acreditarea unor programe de studii cu predare în limba engleză.

Bacalaureatul, respectiv slaba promovabilitate, este o altă cauză a declinului economic al universităților private și nu numai. Această situație tinde să se agraveze, pentru că realitatea zilelor noastre ne convinge că elevii nu sunt pregătiți în fața examenului de maturitate. De asemenea, în lipsa unui examen de selecție la intrarea în facultate, bacalaureatul a devenit cel mai important examen.

O altă cauză a reducerii masive a veniturilor universităților private este reprezentată de investirea unor importante sume în cofinanțarea proiectelor europene, sume care sunt rambursate de către organismele intermediare cu întârzieri foarte mari, generând situații financiare la limita falimentului.

Atât legislația nefavorabilă (Legea nr.1/2011) precum și campaniile de presă defavorabile au contribuit la continuarea unei imagini negative a instituțiilor de învățământ superior, ceea ce a condus la intrarea în lichidare a unora dintre acestea.

În acest context, targetul financiar la o universitate privată, și nu numai, trebuie să vizeze maximizarea veniturilor concomitent cu menținerea sau chiar reducerea cheltuielilor. Soluția creării propriilor resurse de finanțare și evitarea dependenței de un singur finanțator par a fi nevoi fundamentale. De asemenea, calculul unor costuri normate per student ar putea asigura fundamentarea economică a taxelor percepute pentru serviciile universitare. În același timp, crearea unei culturi organizaționale care să aibă la bază economisirea ar putea asigura atingerea unor performanțe financiare.

Considerăm că prezenta cercetare aduce un *element de noutate* în aria ameliorării performanței instituțiilor de învățământ superior din România prin intermediul metodelor moderne ale contabilității manageriale deoarece managerii acestor instituții au nevoie de informații integrate și inteligibile în ceea ce privește toate aspectele performanței în acest domeniu economic, precum și de informații relevante aferente costurilor asociate. Lipsa de înțelegere a conceptului de performanță precum și a metodelor și tehnicilor de gestionare eficientă și eficace a costurilor conduce la un management deficitar ale cărui efecte se reflectă în scăderea competitivității, oferirea de servicii lipsite de calitate și nu în ultimul rând rezultate slabe economico-financiare.

Din punct de vedere al contribuțiilor legate de partea teoretică abordată, contribuția personală a avut sorginte pozitivă, referindu-se la identificarea bibliografiei de specialitate relevante pentru tema abordată.

Natură constructivistă a contribuțiilor rezidă din analiza critică desfășurată pe tot parcursul tezei, care a avut rolul de a clarifica anumite noțiuni precum calitatea sistemului de învățământ superior, performanța acestuia, ciclurile vicioase și deficiențele sistemului aflat într-o permanentă tranziție, costurile specifice învățământului superior public și/sau privat sau ieșirile sistemului și integrarea absolvenților pe piața muncii. Tot în baza analizei critice au fost elaborate grafice și figuri proprii menite să clarifice diferite concepte.

În cazul modelului ales pentru evaluarea costului pe ciclul de viață al produsului, am efectuat două forme de analiză de sensibilitate. Atât în cadrul analizei de sensibilitate unidirecționale, cât și în cazul analizei de sensibilitate multi-direcționale, parametrii ale căror valori au fost testate au fost numărul de studenți și valoarea taxei anuale. Alegerea acestor parametri a fost determinată de incertitudinea acestora sau de dependența lor de factori care nu intră sub incidența factorilor de decizie (dinamica populației, gradul de promovabilitate al studenților din ciclul anterior sau dinamica pieței muncii).

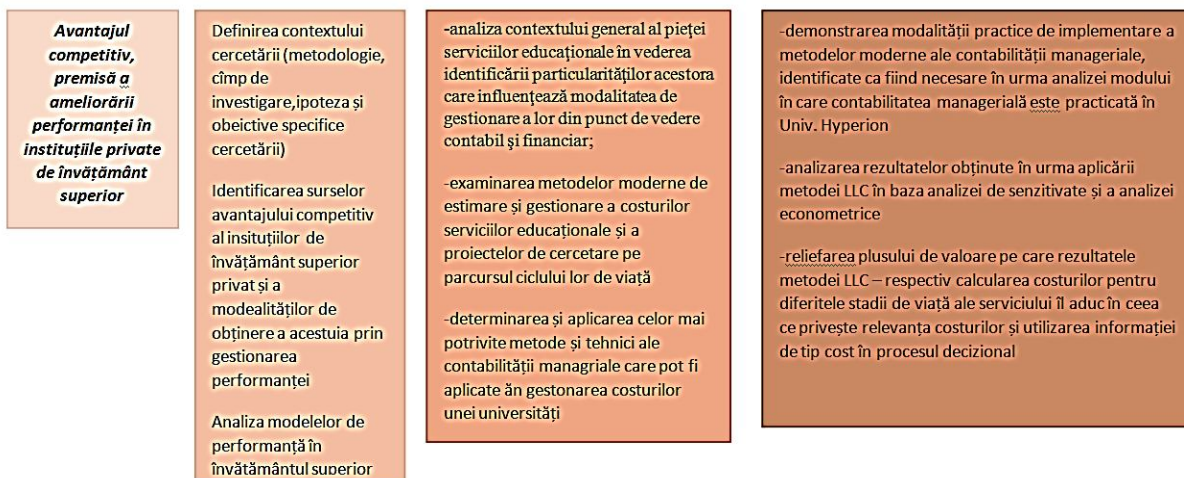
Din analiza de sensibilitate a modelului metodei LLC putem trage următoarele concluzii:

- Pentru un număr constant de 50 de studenți anual este imposibilă atingerea pragului de rentabilitate, programul de licență fiind total inefficient pentru valori ale taxei de școlarizare între 3.000 lei și 5.000 lei.
- În varianta atragerii unui număr maxim de studenți pentru fiecare an de studiu, rentabilitatea poate fi obținută începând cu anul 2 de oferire a programului și până în anul 4.
- În cazul unor valori medii ale numărului de studenți generate din analizarea altor programe de master , programul de master este rentabil în anii 2 și 3, rentabilitatea globală a acestuia fiind atinsă. Nu același rezultat poate fi obținut însă în varianta unui număr total de studenți pe parcursul ciclului de viață situat sub valorile minim admisibile ale pragului mediu de rentabilitate (438 studenți).
- În baza rezultatelor oferite de analiza multi-direcțională se poate concluziona că o rentabilitate pozitivă a programului de studiu per total ciclu de viață poate fi atinsă în condițiile creșterii anuale atât a numărului de studenți cât și a taxei de școlarizare.

De asemenea, în baza analizei de regresie, am demonstrat existența unei corelații inverse foarte puternice între variabilele costuri de cercetare-dezvoltare și costuri operaționale, precum și între costurile de cercetare-dezvoltare și costurile de închidere.

Din punct de vedere al structurii prezentei cercetări, sinteza contribuțiilor proprii prin raportare la obiectivele generale și specifice ale cercetării este prezentată în tabelul de mai jos.

Capitolul	Obiective generale	Obiective specifice	Sinteză contribuții proprii
General și specific în învățământul superior din România – evoluție, context, organizare	Identificarea principalelor caracteristici ale sistemului educațional din România în contextul guvernantei europene	Analiza contextului economic, social și politic în care se încadrează sistemul educațional și a transformărilor parcurse de-a lungul timpului. Identificarea factorilor care au condus la o schimbare de paradigmă în managementul sistemului educațional	-sintetizarea principalelor necesități actuale ale sistemului educațional și analiza posibilităților de atingerea a acestora concomitent cu atingerea și menținerea unui anumit nivel al performanței. -reliefarea importanței integrării priorităților strategice naționale pentru învățământul superior în <u>strategia proprie</u> instituțiilor de învățământ -identificarea la nivelul instituțiilor de învățământ superior a arilor care necesită o evaluare și o aprofundare (personalizarea și diversificarea ofertei educaționale, implementarea unui management performant al calității etc)
Piața europeană a serviciilor educaționale de învățământ	Poziționarea sistemului educațional din România în contextul pieței europene a serviciilor educaționale și definirea noțiunii de performanță a acestuia prin raportare la criteriile europene de performanță	Analiza cererii și a ofertei de servicii educaționale în România în contextul integrării europene și al globalizării. Analiza comparativă a sistemelor educaționale europene și poziționarea sistemului educațional românesc în cadrul UE	-identificarea principalelor caracteristici ale sistemului educațional care pot contribui la atingerea performanței economice și sociale și la obținerea unui avantaj competitiv pe piața europeană a serviciilor educaționale din perspectiva raportului cerere-ofertă -reliefarea importanței redefinirii misiunii universităților și a direcțiilor de restructurare necesare pentru atingerea performanței și menținerea competitivității în raport cu dinamica pieței europene a serviciilor educaționale
Fundamente teoretice privind contabilitatea managerială și organizarea acesteia	Analiza cadrului conceptual al contabilității manageriale și a modului în care metodele moderne ale contabilității manageriale pot fi aplicate în cazul particular al serviciilor educaționale	Definirea caracteristicilor fundamentale și evolutive ale contabilității manageriale cu sublinierea tendințelor actuale ale contabilității manageriale precum și a conexiunilor cu alte discipline Analiza cheltuielilor și a comportamentului costurilor în învățământul superior	-sintetizarea principalelor caracteristici ale contabilității manageriale și a punctelor cheie în evoluția acesteia -analiza comparativă a metodelor specifice contabilității manageriale -identificarea limitărilor metodelor specifice contabilității manageriale din perspectiva aplicabilității în instituțiile de învățământ superior
Calculația costurilor prin metoda costurilor asociate ciclului de viață și metoda costurilor țintă	Fundamentarea teoretică a principalelor metode moderne ale contabilității manageriale identificate anterior ca fiind potrivite pentru a reforma sistemul contabilității manageriale în instituțiile de învățământ superior	Sintetizarea principalelor caracteristici ale metodelor moderne – LLC și TC și a modalităților de implementare a acestora Analiza particularităților metodelor alese pentru gestionarea performanței în învățământul superior Identificarea avantajelor și a dezavantajelor folosirii acestor metode în contextul particular al serviciilor educaționale	-identificarea legăturii dintre metoda LLC și TC și prezentarea teoretică a modalităților de aplicare a acestora -reliefarea specificității metodelor TC și LLC în contextul industriei serviciilor educaționale -definirea elementelor care fundamentează importanța aplicării metodelor TC și LLC în vederea ameliorării performanțelor în sistemul de învățământ superior din Romania
Sistemul învățământului superior privat din România. Analiză comparativă România-țările Uniunii Europene	Identificarea particularităților guvernării învățământului superior privat în contextul european și poziționarea Universității Hyperion – obiect al studiului de caz – în acest context	<u>Efectuarea unui studiu comparativ al particularităților guvernării învățământului superior privat în Romania și UE.</u> <u>Analiza comparativă cantitativă și calitativă a sistemului de învățământ privat în Romania și UE.</u> Analiza și evaluarea reperelor structurale și funcționale ale Universității Hyperion din București în vederea definirii obiectului cercetării aplicate.	-sintetizarea particularităților guvernării în învățământul superior privat precum și a trăsăturilor specifice calitative și cantitative ale sistemului educațional privat și poziționarea Universității Hyperion din București în acest context. -fundamentarea limitărilor generate de aplicarea metodelor tradiționale ale contabilității manageriale (metoda calcului direct folosită în determinarea prețului serviciilor oferite) și a necesității implementării unor metode moderne, în vederea gestionării performanței



Una dintre limitele cercetării este reprezentată de lipsa informațiilor specifice universităților de stat, dar mai ales a celor private, la nivel național nefiind funcțional un sistem de gestionare a datelor financiare și a costurilor implicate.

În privința direcțiilor viitoare de cercetare, ne-am propus:

- Examinarea relevanței modelelor prezentate în această lucrare și la nivelul altor instituții de învățământ superior.
- Analiza în continuare a corelațiilor existente între calitatea învățământului superior privat, modalitățile de utilizare a resurselor financiare de care aceste instituții dispun, precum și condițiile economice și sociale ale indivizilor care optează pentru educație în sistem privat.
- Definirea unui model de performanță specific Universității Hyperion și implementarea acestuia.
- Analiza interacțiunilor dintre indicatorii de calitate din învățământul superior privat și variațiile ratei șomajului.

9. Cuprinsul tezei

INTRODUCERE

Problematika, obiectivele, ipotezele și metodologia cercetării 5

Partea I – Stadiul actual al cunoașterii în domeniu

Capitolul 1. GENERAL ȘI SPECIFIC ÎN ÎNVĂȚĂMÂNTUL SUPERIOR DIN ROMÂNIA – EVOLUȚIE, CONTEXT, ORGANIZARE	17
1.1. Scurt istoric al învățământului superior din România ante și post decembrie 1989	17
1.2. Criza învățământului superior din România: cicluri vicioase, greșeli capitale și perspective ale unui sistem în transformare	27
1.3. Guvernanța sistemului de învățământ superior	32
1.3.1. Imaginea de ansamblu a învățământului superior românesc: structură, caracteristici, diferențieri	36
1.3.2. Subvenționarea instituțiilor de învățământ superior de stat	39
1.3.2.1. <i>Probleme și provocări ale mecanismelor și modelelor de finanțare.....</i>	43
.	44
1.3.2.2. <i>Nivelul cheltuielilor pentru învățământul superior</i>	46
1.3.3. Corpul academic și procesul educațional la nivel universitar	47
1.4. Direcții de evoluție ale universităților în atingerea performanței	
1.4.1. Sistemul instituțional implicat în managementul învățământului superior românesc	48
1.4.2. Practica asigurării și evaluării indicatorilor de performanță și a calității la nivelul învățământului superior	52
1.5. Priorități strategice naționale pentru învățământul superior din România	55
1.6. Concluzii preliminare	57
Capitolul 2. PIAȚA EUROPEANĂ A SERVICIILOR EDUCAȚIONALE DE ÎNVĂȚĂMÂNT SUPERIOR	57
2.1. Cererea și oferta pe piața serviciilor educaționale din România	58
2.1.1. Piața serviciilor educaționale de învățământ superior în România	63
2.1.2. Analiza pieței muncii din România prin prisma absolvenților de învățământ superior	72
2.2. Sistemul european de educație și formare universitară	77
2.2.1. Eficiența și sustenabilitatea financiară a universităților din U.E.	79
2.2.2. Finanțarea universităților din spațiul european	80

2.3. Integrarea sistemului de învățământ superior din România în contextul european al educației universitare	82
2.4. Concluzii preliminare	83
Capitolul 3. FUNDAMENTE TEORETICE PRIVIND CONTABILITATEA MANAGERIALĂ ȘI ORGANIZAREA ACESTEIA	83
3.1. Analiza conceptului de contabilitate managerială în contextul economic contemporan	85
3.2. Caracteristici fundamentale și evolutive ale contabilității manageriale	
3.2.1. Etape definitorii și tendințe actuale în contabilitatea managerială	88
3.2.2. Costul și rolul informației de tip cost în contextul proceselor decizionale	92
3.3. Conexiuni ale contabilității manageriale cu alte discipline	95
3.4. Organizarea și reglementarea contabilității manageriale la nivel european și național	100
3.5. Cheltuielile și comportamentul costurilor în învățământul superior din România	
3.6. Analiza comparativă a metodelor de calculație a costurilor specifice contabilității manageriale și limitele acestora din perspectiva aplicabilității în instituțiile de învățământ superior	101
3.7. Concluzii preliminare	107
Capitolul 4. CALCULAȚIA COSTURILOR PRIN METODA COSTURILOR ASOCIATE CICLULUI DE VIAȚĂ (LCC - LIFE CYCLE COSTING) ȘI METODA COSTURILOR ȚINTĂ (TC – TARGET COSTING)	108
4.1. Metoda costurilor asociate ciclului de viață (LCC - Life Cycle Costing) - fundament al aplicării metodei costurilor țintă	108
4.1.1. Scurt istoric al apariției și dezvoltării metodei LCC	109
4.1.2. Aspecte teoretice privind aplicarea metodei LCC. Modele matematice asociate metodei	119
4.1.3. Metode de estimare a costurilor asociate ciclului de viață al unui produs sau serviciu	121
4.1.4. Avantaje și dezavantaje ale utilizării metodei LCC	123
4.2. Metoda Costurilor Țintă	126

4.2.1. Definiții și principii	
4.2.2. Aspecte teoretice privind aplicarea metodei Costurilor țintă	128
4.3. Posibilități de aplicare a metodei TC în instituțiile de învățământ superior din România	132
4.4. Concluzii preliminare	
<i>Partea a II-a - Opinii și contribuții personale</i>	137
Capitolul 5. SISTEMUL ÎNVĂȚĂMÂNTULUI SUPERIOR PRIVAT DIN ROMÂNIA. ANALIZĂ COMPARATIVĂ ROMÂNIA – ȚĂRILE UNIUNII EUROPENE	137
5.1. Particularități ale guvernării învățământului superior privat. Studiu comparativ România – Uniunea Europeană	144
5.2. Repere structurale și funcționale ale Universității Hyperion din București	
5.3. Analiza cantitativă și calitativă a sistemului de învățământ superior privat din România și U.E.	149
5.4. Fundamentarea nevoii de finanțare a educației la nivelul Universității Hyperion din București	151
5.4.1. Analiza principalelor categorii de venituri ale instituției de învățământ superior privat	156
5.4.2. Analiza structurii cheltuielilor în Universitatea Hyperion din București	156
5.5. Concluzii preliminare	156
Capitolul 6. AVANTAJUL COMPETITIV, PREMISĂ A AMELIORĂRII PERFORMANȚEI ÎN INSTITUȚIILE PRIVATE DE ÎNVĂȚĂMÂNT SUPERIOR.....	157
6.1. Contextul general al cercetării	
6.1.1. Prezentarea metodologiei de cercetare și delimitarea câmpului de investigare.....	162
	177

6.1.2. Ipoteza și obiectivele cercetării	177
6.2. Analiza contabilității manageriale și a calculației costurilor la Universitatea Hyperion din București – Metoda globală	181
6.3. Propunere de implementare a metodelor LCC și TC la Universitatea Hyperion din București	184
6.4. Avantajul competitiv	217
6.4.1. Conceptul și dimensiunile avantajului competitiv	
6.4.2. Surse ale avantajului competitiv al instituțiilor de învățământ superior privat	218
218	226
6.5. Gestionarea performanței instituțiilor de învățământ superior privat - premisă a avantajului competitiv. Performanța și criteriile de apreciere ale acesteia în sistemul de învățământ superior din România	229
231	232
6.6. Concluzii preliminare	234
Capitolul 7. CONCLUZII GENERALE. PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII	
7.1. Concluzii finale și recomandări	236
7.2. Sinteza contribuțiilor proprii	
7.3. Direcții viitoare de cercetare și diseminare a rezultatelor cercetării	
Lista abrevierilor.....	
Lista tabelelor.....	
Lista graficelor și figurilor.....	
Bibliografie.....	