



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

REZUMATUL TEZEI DE DOCTORAT

*Rolul novator al contabilității manageriale în
evaluarea performanțelor în învățământul
preuniversitar din România*

Conducător de doctorat:

Prof.univ.dr. Sorin C. BRICIU

Doctorand:

Ec. Raul Ioan BURDEA

Alba Iulia,

2014

CUPRINS:

1. Motivația, actualitatea și interesul temei de cercetare	3
2. Contextul economic și social al cercetării	5
3. Poziționarea epistemologică și delimitarea ariei cercetării	7
4. Ipotezele cercetării	10
5. Metodologia cercetării	11
6. Structura generală a cercetării	13
7. Conținutul sintetic al cercetării	14
8. Concluzii, contribuții personale, limite și perspective ale cercetării	17
9. Bibliografie selectiva.....	25

ROLUL NOVATOR AL CONTABILITĂȚII MANAGERIALE ÎN EVALUAREA PERFORMANȚELOR ÎN ÎNVĂȚĂMÂNTUL PREUNIVERSITAR DIN ROMÂNIA

Cuvinte cheie: *sistem de învățământ, resurse financiare bugetare, finanțare, alocare, constrângeri bugetare, performanță, contabilitate managerială, optimizare, costuri, descentralizare, autonomie, calitate, rezultatele învățării, reformă, cheltuieli, indicatori financiari, evaluarea performanței, eficacitate educațională, analiza cost-beneficii, investiții, centre de responsabilitate, buget de venituri și cheltuieli, Modelul FAM, Modelul RCM, modelare statistică, funcția costului.*

1. Motivația, actualitatea și interesul temei de cercetare

Perioada ulterioară anilor '90 a însemnat pentru sistemul de învățământ românesc o perioadă de multiple transformări, cu efecte pozitive și negative, dar scopul acestor transformări nu a vizat redefinirea conceptuală a acestui sistem în concordanță cu nevoile societății aflate într-o continua dinamică. Redefinirea sistemului de învățământ trebuie să pornească de la nevoile reale ale societății concretizate în valori, cunoștințe sau competențe.

Limitabilitatea resurselor financiare bugetare, problematica modalităților de finanțare a învățământului preuniversitar în România, precum și cea a alocării resurselor financiare este în ultimii ani o problemă majoră atât a unităților de învățământ, care se confruntă cu constrângeri bugetare majore, cât și a instituțiilor prin intermediul cărora se face finanțarea.

De-a lungul unei perioade de șase ani de când conduc departamentul financiar - contabil al Inspectoratului Școlar Județean Satu Mare, am putut identifica amănunțit problemele majore cu care se confruntă sistemul de învățământ preuniversitar la nivelul acestui județ, probleme care pot fi generalizate la nivel național. Astfel a fost posibilă determinarea ariei cercetării și de asemenea, au fost fundamentate principalele ipoteze de lucru.

Deoarece la momentul prezent alocarea resurselor financiare se face în funcție de un singur parametru - costul per elev – determinat la nivel național, ***interesul pentru dezvoltarea prezentei teme de cercetare a fost generat de dorința de a determina o modalitate echitabilă de finanțare a unităților de învățământ, în funcție de caracteristicile lor particulare.*** În

același timp, *s-a dorit și analizarea modalităților eficiente și eficiente de utilizare a acestor resurse financiare alocate de către destinatarii fondurilor.*

De asemenea, menționăm că alegerea județului Satu Mare ca obiect a studiului de caz a fost făcută datorită implicării directe a autorului în structurile manageriale ale Inspectoratului Școlar Județean Satu Mare.

Sistemul de învățământ este unul din domeniile strategice în primul rând la nivel social, dar și economic, dacă avem în vedere importanța resurselor umane din cadrul acestuia. Considerăm astfel importantă tema lucrării „*Rolul novator al contabilității manageriale în evaluarea performanțelor în învățământul preuniversitar din România*” atât din perspectivă teoretică, cât și practică.

Din punct de vedere teoretic, lucrarea își dorește să aducă un plus de cunoaștere în aria definirii și analizei performanței sistemului de învățământ preuniversitar prin intermediul metodelor specifice contabilității manageriale, demonstrând importanța utilizării acestora și fundamentând un cadru general de abordare a acestei tematici. Din perspectivă aplicativă, rezultatele obținute în urma efectuării cercetării au rolul de a oferi un răspuns concret întrebărilor legate de optimizarea modalităților de alocare a resurselor financiare precum și acelor legate de cuantificarea performanței la nivel de sistem de învățământ, în termeni de costuri.

Există o diferență semnificativă între discursurile politice sau discuțiile erudite în materie de sisteme de învățământ, în general, și situația reală din țara noastră. Tocmai acesta este unul din motivele cărui i se datorează faptul că sistemul educațional românesc se confruntă cu provocări neașteptate, în fața cărora reacția de răspuns este bruscă și de cele mai multe ori, accidentală.

În acest context este explicabil de ce reformele înregistrează succese care alternează cu stagnări. De aceea, și poziția și rolul instituțiilor de învățământ este incertă și în schimbare. Este o consecință a decalajului dintre discursuri și realitate, iar ocazional apare și o mare diferență între politica educațională și promovarea acesteia în contextul socio – economic al momentului.

România a făcut un pas înainte în direcția descentralizării managementului în școli odată cu introducerea finanțării per elev, începând cu ianuarie 2010. Schimbarea a fost destul de dramatică, dacă avem în vedere sistemul anterior de finanțare, când directorii nu influențau bugetul în nici un fel. Vechiul sistem a fost foarte comod, în sensul că din perspectiva unei școli, profesorii erau în esență o resursă gratuită: atâta timp cât erau suficienți elevi pentru a justifica organizarea unei noi clase, costurile salariale ale cadrelor didactice (și cele asociate

acestora) erau suportate de către guvern. În acest context, directorii nu au avut nici un interes să organizeze clase mai numeroase și nu își făceau griji pentru anumite compromisuri vizând corpul profesoral (angajarea unor profesori tineri, mai neexperimentați, dar plătiți mai slab vs. profesori cu vechime și grade didactice, plătiți conform reglementărilor în vigoare, mai mult).

Însă obiectivul final este de fapt acela de a atinge un nivel calitativ superior în educație (prin responsabilizarea actorilor locali în adoptarea deciziilor). Schimbarea a fost gândită astfel încât să introducă un sistem de stimulente pentru școli menit să asigure îmbunătățirea utilizării resurselor, parte importantă a planului de descentralizare promovat de ministerul de resort. Acesta din urmă a recunoscut astfel că finanțarea mai flexibilă trebuie să reprezinte unul dintre elementele de bază ale unei strategii de descentralizare coerente. Nu se poate ajunge la o autonomie mai mare pentru școli, dacă modul de alocare a resurselor este supus unor norme rigide.

Schimbarea sistemului de finanțare nu va îmbunătăți însă de la sine calitatea educației; va fi nevoie de o schimbare fundamentală în raporturile de responsabilitate din sectorul educației preuniversitare. În acest scop, factorii politici de decizie pot folosi o gamă largă de opțiuni, mai mult sau mai puțin rudimentare, unele posibil de aplicat mai repede și mai facil decât altele. Toate aceste opțiuni prezintă însă riscuri și compromisuri care trebuie luate în considerare pentru a preveni eventualele efecte nedorite. Considerăm însă că piatra de temelie în relația de responsabilitate este evaluarea elevilor prin prisma rezultatelor învățării, care va trebui să joace un rol mult mai proeminent.

Datorită complexității și implicațiilor sociale pe care le generează sistemul învățământului preuniversitar din România, respectiv a argumentărilor expuse în paragrafele anterioare, considerăm că tema „*Rolul novator al contabilității manageriale în evaluarea performanțelor în învățământul preuniversitar din România*”, este de mare **actualitate**, iar abordarea acesteia necesită experiență practică, muncă de cercetare, respectiv documentare și perseverență.

2. Contextul economic și social al cercetării

Sistemul educațional nu poate fi analizat în absența înțelegerii poziționării acestuia în raport cu alte sisteme cum ar fi cel economic și cel social în principal.

Criza economică puternică manifestată în prima decadă a secolului XXI împreună cu manifestarea efectelor globalizării dar și cu presiunile de utilizare eficace a resurselor sau

îmbătrânirea populației au determinat adoptarea strategiei Europa 2020 (17 iunie 2010) care aduce în atenția statelor membre o viziune economică nouă menită să contribuie la realizarea unei economii durabile, care să susțină incluziunea și coeziunea socială. Principalele direcții ale strategiei se referă la o dezvoltare economică bazată pe inovare și cunoaștere, durabilitatea creșterii economice și favorizarea incluziunii. Relativ la sistemul educațional, au fost prevazute două obiective: scăderea ratei de abandon școlar la 10% și atingerea unei ponderi a populației cu vârsta între 30-34 ani cu studii superioare de 40%.

La nivel național, cu referire la tematica abordată în prezenta lucrare, reținem două obiective principale¹:

- Efectuarea unor investiții eficiente în sistemele educaționale la toate nivelurile;
- Practicarea unei abordări integrate care să permită ameliorarea rezultatelor din sistemul educațional care să vizeze competențele de bază și care să reducă abandonul școlar timpuriu.

În mod tradițional, educația vizează transmiterea și receptarea de cunoștințe, menite să ducă la formarea unei opinii publice și la menținerea consensului social. În lumea contemporană au apărut însă funcții noi ale instituțiilor educaționale, iar una dintre acestea se referă la recrutarea și repartizarea individului în diferite roluri sau poziții economice în societate. Acesta este de fapt și motivul pentru care, atât în țările dezvoltate, cât și în cele în curs de dezvoltare, educația a căpătat valențe deosebite, aceasta influențând în mod covârșitor progresul societății umane facilitând, dar și stopând dezvoltarea economică.

Educația generală, educația vocațională sau învățarea pe tot parcursul vieții joacă un rol vital în contextul economic și social al unei țări. Din perspectiva Uniunii Europene, sistemul educațional trebuie să urmărească trei scopuri – asigurarea unui învățământ de calitate și eficace, accesul tuturor indivizilor societății la educație, și deschiderea internațională a sistemului de învățământ, care trebuie să se aplice asupra unor componente specifice ale sistemului educațional cum sunt deprinderile de bază ale elevilor, perfecționarea continuă a cadrelor didactice și integrarea tehnologiilor de informație și comunicare, eficiența investițiilor, mobilitatea elevilor, educația civică a elevilor, învățarea de limbi străine sau flexibilitatea sistemului educațional pentru a face învățarea posibilă tuturor.

Legea educației naționale asigură educației o poziție prioritară în România și statutează fundamentele politicilor educaționale:

¹ *Tinerii și incluziunea pe piața muncii din România – nevoi, așteptări, soluții, obstacole*, disponibil la http://www.robcc.ro/media/diverse/FINAL_Studiu%20ANBCC%20-%20Tinerii%20si%20incluziunea%20sociala%20pe%20piața%20muncii%20ARIAL%20MARE.pdf

- Dreptul egal al tuturor cetățenilor României de aces la toate nivelele și formele de educație indiferent de condițiile lor sociale sau financiare, rasă, sex, naționalitate sau convingeri politice;
- Promovarea de către stat a principiilor unei educații democratice și garantarea dreptului la educație diferențiată, bazată pe pluralism educațional, în beneficiul indivizilor societății;
- Promovarea de către stat a principiilor educației pe tot parcursul vieții.

Sistemul național de educație are un caracter deschis, include învățământ public și particular și este gratuit la nivelul învățământului minim obligatoriu (zece clase).

3. Poziționarea epistemologică și delimitarea ariei cercetării

Punctul de pornire al prezentului demers științific a fost dorința de a aduce un plus de valoare cunoașterii în domeniul temei abordate, cuantificat în elemente de noutate și de veridicitate ale ipotezelor formulate. Dimensiunile reflectate în rezultatele cercetării care constituie elementul de noutate sunt atât de natură teoretică cât și metodologică și empirică. Problematika abordată împreună cu modalitatea în care au fost structurate ipotezele și cu rigoarea științifică a demonstrațiilor efectuate constituie criteriile de calitate ale lucrării realizate. Calitatea cercetării este asigurată de coerența existentă între obiectul cercetării, metodele de cercetare utilizate și analizele calitative și cantitative efectuate², elemente prezentate în detaliu în prezenta teză de doctorat.

Utilizarea unui demers epistemologic facilitează cunoașterea în profunzime a sistemului analizat precum și structurarea logică a cercetării pornind de la formularea întrebărilor privind cauzele fenomenelor studiate, apoi a celor privind modalitățile de abordare a temei de cercetare și terminând cu elaborarea concluziilor care fundamentează validitatea ipotezelor precum și a concluziilor legate de posibilitățile de continuare și aprofundare a cercetării.

Din perspectivă epistemologică, analiza critică sau reflecția constructivă au stat la baza elaborării noilor cunoștințe științifice. Argumentarea concluziilor a fost făcută cu ajutorul observației și al sepculației, care au constituit principalele laturi ale cercetării interactive și iterative. Ca și tehnici specifice, în cazul observării am utilizat culegerea datelor

² Thiétart R.A. (1999) *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, p. 122

și a informațiilor, clasificarea acestora și generalizarea inductivă, iar în cazul speculației am folosit stabilirea ipotezelor, modelarea ipotezelor și deneralizarea deductivă.

Efectuarea cercetării a fost dublată de reflecția epistemologică, materializată în identificarea principalelor caracteristici ale demersului parcurs, și anume stabilirea curentului pozitivist sau constructivist căruia îi aparține cercetarea, delimitarea tipului de cercetare precum și a tipurilor de raționament utilizate.

Pentru a putea încadra prezenta cercetare într-unul din curente existente, vom prezenta succint principalele caracteristici ale acestora. Potrivit curentului pozitivist se prezumă existența unei realități obiective a mediului studiat, față de care cercetătorul este neutru, este folosită o metodologie cantitativă prin intermediul căreia are loc testarea ipotezei, se folosește logica deductivă în elaborarea concluziilor, iar rezultatele cercetării sunt verificabile, confirmabile și refutabile³. Curentul constructivist este fundamentat de ipoteza construcției progresive a reprezentării proprii a realității și este caracterizat de o realitate care este construită, de lipsa neutralității observatorului precum și de un caracter interpretativ și exploratoriu al cercetării.

Având în vedere descrierea celor două curente de cercetare, și demersul pe care l-am efectuat, putem afirma că aceasta se situează la interferența celor două curente. Etapa inițială a cercetării, în care a avut loc analiza sistemului de învățământ preuniversitar în baza observației, se circumscrie curentului pozitivist. Ulterior, cercetarea aplicativă efectuată a determinat orientarea acesteia în direcția curentului constructivist, realitatea fiind reconstruită și fiind generate explicații și evaluări.

Aria cercetării a fost delimitată de sistemul de învățământ preuniversitar din România, care a fost analizat atât la nivel național cât și județean, pe modelul sistemului existent la nivelul județului Satu Mare. Obiectul cercetării a fost reprezentat de unitățile de învățământ, la nivelul cărora are loc alocarea resurselor financiare. Unitatea de învățământ ca furnizor de servicii de educație este relevantă pentru problematica abordată atât din punct de vedere economic cât și al responsabilității sociale pe care o deține, prin prisma ieșirilor pe care le generează. Aria abordată prezintă un interes deosebit datorită diferențelor semnificative care există între costul per elev statuat prin acte normative și cel concret, calculat la nivelul diferitelor unități de învățământ. Sunt astfel explicate problemele actuale ale constrângerilor bugetare existente la nivelul unităților de învățământ care ne-au determinat să demarăm

³ Martinet C. A. coord. (1990), *Epistémologies et Sciences de Gestion*, Economica, Paris, p.82

cercetarea în speranța identificării unor metode relevante și adaptate contextului actual în ceea ce privește alocarea diferențiată a resurselor financiare.

Obiectul cercetării este definit de modul în care contabilitatea managerială oferă instrumente specifice de gestionare a performanței și de creștere a acesteia. Pe parcursul cercetării am urmărit reliefaarea modului în care știința contabilității manageriale poate oferi o soluție în ameliorarea problemelor bugetare existente la nivelul sistemului de învățământ preuniversitar, prin exemplificarea concretă a modului în care metodele acesteia pot fi utilizate, precum și prin încercarea de modelare a unei funcții de cost care să permită o alocare eficientă a resurselor. Astfel, rezultatul demersului de cercetare este fundamentat de analiza modalităților prin care contabilitatea managerială oferă soluții problemelor existente în sistemul de învățământ, de modalitățile concrete specifice gestionării resurselor financiare din sistemul de învățământ care pot fi aplicate precum și de modul în care performanța acestui sistem poate fi îmbunătățită.

Chiar dacă a fost nevoie de timp, fiind la început contestate, metodele specifice contabilității manageriale au câștigat teren în aria sistemelor publice în special în domeniul educației sau al sănătății. Acest lucru a fost facilitat de cercetări teoretice care au avut ca rezultat conturarea unor metode specifice acestor sisteme, diferite uneori de cele cu aplicabilitate în aria entităților private furnizoare de produse sau servicii. Chiar dacă piața serviciilor de educație este o piață diferită de cea clasică, determinarea costului acestor servicii precum și identificarea sistemului de intrări și ieșiri ale acestei piețe conduce la un plus de informație care permite gestionarea eficientă a resurselor acestui sistem, indiferent că este vorba de resurse financiare, umane sau materiale.

Fără îndoială, determinarea costului unei educații adecvate și a costurilor asociate reprezintă un proces dificil dar care este necesar a fi practicat în fiecare țară. Existența mai multor metode nu facilitează acest proces, fiind dificilă folosirea uneia sau a alteia, alegerea celei mai potrivite metode căzând în sarcina elaboratorilor de decizii în ceea ce privește alocarea resurselor financiare, care trebuie să determinea cea mai potrivită metodă în raport cu particularitățile naționale ale sistemului de învățământ.

Orice metodă este folosită, rezultatele trebuie interpretate nu în termeni de supra-finanțare a unităților școlare ineficiente ci de transformare a sistemului educațional în așa fel încât să poată fi asigurată creșterea calității acestuia precum și creșterea eficienței unităților școlare. De asemenea, alocarea resurselor necesare educației trebuie să aibe în contrapartidă o utilizare eficace a acestora. Decalajul existent între resurse și nevoi este evident, și a rezultat și în cadrul studiului empiric, o cauză importantă a acestui fapt fiind modul în care are loc

alocarea sumelor primite de la bugetul de stat, în baza unor formule care nu reușesc să surprindă complexitatea și specificitatea tuturor unităților școlare.

4. Ipotezele cercetării

Cunoașterea științifică trebuie să pornească de la o serie de întrebări care au ca scop conturarea ipotezelor de cercetare. Astfel, cercetarea a pornit de la formularea a două întrebări principale legate de măsura în care contabilitatea managerială poate fi utilizată în sistemul de învățământ preuniversitar prin intermediul unor metode specifice, precum și de modul în care utilizarea acestor metode contribuie la creșterea performanței sistemului de învățământ preuniversitar. Adiacent, pe parcursul efectuării cercetării au fost formulate întrebări suplimentare legate de modul de definire a noțiunii de performanță a sistemului de învățământ, de modalitățile în care performanța se poate cuantifica în raport cu diferite variabile, precum și de posibilitățile de modelare a unei funcții care să fundamenteze alocarea resurselor financiare între unitățile de învățământ într-un mod eficace.

În baza întrebărilor anterior enunțate, desfășurarea cercetării a fost direcționată de un set de ipoteze menite să relaționeze într-o manieră științifică fenomenele analizate. Astfel, sistemul epistemologic al cercetării a fost construit în jurul următoarelor ipoteze:

I₁: Există un efect temporal care are ca rezultat creșterea deficitului resurselor sistemului de învățământ în raport cu necesitățile acestuia.

I₂: Sfera noțiunii de performanță a sistemului de învățământ universitar este cu mult mai largă decât cea a performanței financiare, iar celelalte laturi ale performanței au un efect semnificativ asupra gradului acesteia.

I₃: Utilizarea unor metode specifice ale contabilității manageriale particularizate în raport cu elementele caracteristice ale sistemului de învățământ preuniversitar conduce la eficientizarea procesului de alocare a resurselor financiare.

Prezenta cercetare nu a urmărit numai validarea sau invalidarea ipotezelor anterior formulate, ci și realizarea unei viziuni de ansamblu a problematicii abordate, care să permită atingerea obiectivelor stabilite. Atât coerența ipotezelor cât și conformitatea acestora cu realitatea observată a necesitat efectuarea mai multor tipuri de verificări – din punct de vedere al logicii, al compatibilității acestora precum și a realității experimentale.

5. Metodologia cercetării

Analiza literaturii de specialitate identifică din punct de vedere al metodologiei utilizate, trei categorii de cercetare: cercetarea pură sau fundamentală, cercetarea aplicativă și cercetarea empirică (tehnologică). Între cercetarea fundamentală și cercetarea aplicativă există o relație de complementaritate. Dacă în cazul cercetării fundamentale rezultatele se materializează ca invenții, descoperiri sau modelări teoretice ale unor fenomene, cercetarea aplicativă generează soluții care au rolul de a explica modelele teoretice analizate. Sfera cercetării este completată de cercetarea empirică, prin intermediul căreia sunt testate statistic diverse ipoteze sau rezultate obținute prin intermediul celorlalte forme de cercetare. Astfel, poziția cercetării empirice este una pozitivistă în raport cu ipotezele neutre sau cauzale ale fenomenelor studiate⁴.

Validarea ipotezelor cercetării a fost posibilă prin utilizarea raționamentului științific care a avut ca scop generarea de idei materializate în concluzii. Ca și forme ale raționamentului științific au fost utilizate raționamentul deductiv, inductiv și abductiv.

Aplicarea raționamentului deductiv a fost făcută prin stabilirea ipotezelor, selectarea datelor necesare aplicării metodelor identificate ca fiind potrivite pentru validarea ipotezelor formulate și determinarea gradului de validare a ipotezelor în baza deducțiilor logice efectuate.

În baza raționamentului inductiv al cărui produs final sunt rezultate noi la nivel teoretic (norme sau principii care se pot extrapola), s-a urmărit identificarea de reguli în baza observațiilor făcute asupra obiectului de studiu și a formulării de ipoteze fundamentate de aceste observații.

Cea de-a treia forma de raționament, raționamentul abductiv, presupune din partea cercetătorului o interpretare conștientă sau nu a observațiilor obținute prin studiul obiectului cercetării. Deoarece în cadrul raționamentului inductiv descoperirea are un caracter explicativ și poate fi testată în vederea elaborării unor norme, acesta trebuie să aibe loc înaintea efectuării raționamentului abductiv.

Demersul prezentei cercetări a utilizat în mod iterativ primele două forme de deducție (inductivă și deductivă) în cadrul observării fenomenelor studiate și a elaborării concluziilor, analiza efectuată fiind făcută atât de la general la particular cât și invers.

⁴ Savall H., Zardet V. (2004), *Recherche en Sciences de Gestion: Approche Qualimétrique*, Economica, Paris, p.62

Studiul de caz a fost fundamentat pe datele furnizate de Inspectoratul școlar al județului Satu Mare precum și pe datele furnizate de unitățile de învățământ analizate. Astfel, a fost posibilă analiza activității educaționale la acest nivel, a modalităților de finanțare precum și a performanței sistemului de învățământ raportat la gradul de finanțare.

Principalele direcții de cercetare au fost cercetarea documentară și cercetarea aplicativă. Pentru efectuarea cercetării documentare au fost folosite un număr de peste 200 surse bibliografice constituite din cărți și articole de specialitate aparținând atât autorilor români, cât și străini, legislație și resurse disponibile în rețeaua web. Acest tip de cercetare a constituit fundamentul cercetării aplicative care a permis o cunoaștere în detaliu a fenomenelor analizate teoretic precum și stabilirea gradului de validitate a ipotezelor formulate.

Analizând principalele curente ale epistemologiei – pozitivism și constructivism – constatăm asocierea acestora atât cu metode calitative cât și cu modele cantitative. Folosirea combinată a acestor metode constituie o abordare a demersului științific de tip qualimetric⁵.

În cadrul studiului empiric, a fost demonstrat modul efectiv în care trebuie practică o analiză a costurilor în educație și a fost elaborat un model de studiu a dinamicii legăturilor existente între costul pe elev, performanța elevilor, numărul de cadre didactice și salariile acestora, numărul de elevi aparținând minorităților. Ca și rezultate obținute, a fost validată ipoteza potrivit căreia educarea elevilor aparținând minorităților este mai costisitoare, datorită mărimii mici a claselor și a unui necesar mărit de personal. De asemenea, în mediul rural, costul per elev are o valoare mai mare. Un alt rezultat este legat de demonstrarea faptului că eficacitatea managerială se reflectă semnificativ în diminuarea costurilor per elev.

Rezultatele modelării statistice au arătat că atingerea unui anumit nivel de performanță nu necesită în mod absolut resurse suplimentare ci o distribuire eficientă a sumelor existente. Tot eficiența managerială este cea care poate conduce la creșterea performanței elevilor, fără să fie nevoie de o creștere a sumelor investite în educație. Punctul central al cercetării a constat în conturarea conceptului general de performanță a sistemului de învățământ precum și a celui particular de performanță economică și financiară în raport cu resursele disponibile, în acest sens fiind utilizate metode calitative de analiză.

⁵ Savall, H., Zardet, V., (2004) *op. cit*, pag.103

6. Structura generală a cercetării

Obiectivul principal al cercetării vizează analiza performanței sistemului de învățământ preuniversitar prin intermediul metodelor specifice contabilității manageriale, demonstrând importanța utilizării acestora și fundamentând un cadru general de abordare a acestei tematici.

Obiectivele particulare urmărite pe parcursul efectuării studiului de caz au fost:

- Demonstrarea modalităților de analiză statistică a performanței sistemului de învățământ din România în raport cu alte sisteme de învățământ (analiză macro-economică), și de caracterizare a performanței acestui sistem la nivelul particular al unei unități administrativ teritoriale (analiză micro-economică);
- Exemplificarea modului în care poate fi efectuată analiza și evaluarea costurilor educației cu ajutorul metodelor specifice contabilității manageriale;
- Determinarea corelației dintre variabilele de intrare și ieșire ale sistemului educațional;
- Modelarea econometrică a unei funcții a costului specifice sistemului educațional.

Efectuarea prezentei cercetări a urmărit identificarea acelor teorii și elemente care să conducă la o fundamentare științifică a răspunsurilor la întrebările care au fost formulate în baza ipotezelor stabilite.

Prima întrebare a cercetării a fost legată de gradul în care contabilitatea managerială poate fi aplicată în sistemul de învățământ preuniversitar prin intermediul unor metode specifice. Așa cum s-a arătat atât în partea teoretică a lucrării cât și în studiul de caz, contabilitatea managerială este principalul instrument de gestionare a costurilor și a performanței, în acest scop putând fi folosite metode generale de analiză a costurilor cum ar fi analiza de eficacitate a costurilor, analiza utilității costurilor, analiza cost-beneficii, analiza de fezabilitate a costurilor sau metode de analiză a costurilor specifice sistemului educațional precum modelul FAM, modelul RCM, funcția de producție și funcția de cost asociate educației etc.

A doua întrebare a cercetării a fost legată de modul în care utilizarea metodelor contabilității de gestiune în sistemul educațional preuniversitar contribuie la creșterea performanței acestui sistem. Simultan cu încercarea găsirii răspunsului la această întrebare, a avut loc o fundamentare teoretică a conceptului de performanță în sistemul educațional precum și o exemplificare a modului în care aceasta se poate cuantifica în raport cu variabile specifice ale sistemului. Determinarea unei funcții a costului a avut ca scop demonstrarea

modului în care performanța sistemului educațional poate fi mărită prin alocarea eficace a resurselor disponibile.

Considerăm că indicatorii de performanță a unităților școlare folosiți în evaluarea acestora nu oferă o imagine clară a eficacității acestora și nu permit o evaluare a tuturor componentelor performanței în educație. De aceea, este nevoie de o folosire a metodelor contabilității manageriale specifice pentru a putea găsi o soluție atât problemelor de natură economică dar și a celor de natură socială.

Teza a fost structurată pe cinci capitole, în cadrul cărora ne-am aplecat cu atenție atât asupra unor aspecte cunoscute privind sistemul de învățământ preuniversitar, cât și asupra unora mai puțin expuse opiniei publice, respectiv dimensiunea și impactul schimbării în învățământul preuniversitar românesc în contextul descentralizării sistemului de finanțare și a promovării unei politici educaționale axate pe performanță, ca indicator al calității învățământului preuniversitar.

7. Conținutul sintetic al cercetării

Primul capitol al demersului nostru, „*Învățământul preuniversitar din România - concepte, orientări, direcții de reformă*” abordează problematica reformării sistemului educației naționale prin implementarea consecutivă a mai multor inițiative și procese specifice, din păcate, majoritatea lipsite de consistența și perseverența necesare unei reforme de amploare. Trebuie însă să recunoaștem că au existat și încercări pozitive, eforturi deosebite și planuri de acțiune, însă în ciuda acestora, imaginea de ansamblu a sistemului de învățământ se menține destul de eterogenă, similară unui mozaic, iar pe alocuri contradictorie⁶.

România a făcut un pas înainte în direcția descentralizării managementului în școli odată cu introducerea finanțării per elev, începând cu ianuarie 2010. Logica ce stă la baza acestui tip de descentralizare se leagă de responsabilizarea directorilor de școală și autonomia școlilor. Noul sistem de finanțare implementat reprezintă o îmbunătățire majoră comparativ cu vechiul sistem, respectiv: este mai transparent, oferă mai multă flexibilitate în școli în ceea ce privește gestionarea resurselor, este astfel conceput încât să încurajeze alocarea mai eficientă a resurselor atât în cadrul școlilor (clase mai numeroase), cât și în anumite locații geografice (adică se încurajează consolidarea școlară) și asigură o îmbunătățire a echității din punct de vedere a finanțării.

⁶ Crișan A. (coord.) (2006), *Patru exerciții de politică educațională în România*, Ed. Humanitas Educațional, București, p.42.

„Abordări conceptuale ale contabilității manageriale în contextul aplicării în unitățile de învățământ preuniversitar”, al doilea capitol al lucrării, prezintă contabilitatea managerială ca instrument de gestiune primordial, necesar pentru comensurarea, aprecierea și îmbunătățirea performanței în școli. Abordarea noastră vizează adaptarea conceptelor specifice contabilității manageriale în contextul concurențial al zilelor noastre, la activitatea din unitățile de învățământ preuniversitar, a căror misiune primordială este legată de asigurarea educației pentru populația tânără, de pregătirea generațiilor viitoare, formarea profesională a tinerilor, predare și cercetare de calitate.

Expansiunea cheltuielilor cu educația și învățământul, precum și grija față de banul public a determinat o intensificare a proceselor de monitorizare a costurilor, dar și reanalizarea metodelor prin care acestea sunt determinate. În acest context, este foarte importantă cunoașterea tipologiei cheltuielilor pentru a putea face legătura dintre cheltuielă și cost, respectiv pentru a putea pune în practică metode ale contabilității manageriale.

Al treilea capitol al demersului nostru, „Metode și tehnici ale contabilității manageriale relevante pentru evaluarea performanțelor în învățământul preuniversitar din România” problematizează conceptul de performanță în învățământul preuniversitar, cunoscut fiind faptul că aceasta capătă diferite conotații, în funcție de domeniul pe care îl caracterizează. Însă aceasta trebuie să se raporteze în mod obligatoriu la crearea de valoare prin realizarea obiectivelor stabilite, rezultatul exprimat în funcție de natura performanței și potențialul de realizare, compararea rezultatului cu baza de referință sau competiția.

Modalitățile de măsurare ale performanței au stârnit interesul teoreticienilor și practicienilor, care au abordat problematica complexă a sistemelor de gestionare a performanței, care de altfel includ și modalitățile de cuantificare. Sistemele tradiționale de evaluare a performanței bazate pe indicatori financiari și-au demonstrat ineficiența începând cu anii 80 când apar noi abordări ale managementului precum managementul calității totale (TQM) sau metoda JIT (just in time). Deoarece contabilitatea managerială modelează din perspectivă economică entitatea în vederea atingerii obiectivelor de măsurare a performanței⁷, este evident rolul primordial pe care îl au metodele și tehnicile acesteia în demersul legat de evaluarea performanței.

Capitolul patru al lucrării, „Metode și tehnici de evaluare a performanței în învățământul preuniversitar”, surprinde modalitățile de evaluare a performanței sistemului educațional, din perspectivă economică și implicit contabilă. Acestea trebuie să pornească de

⁷ Bouquin H. (2004), *Comptabilite de gestion*, troisieme edition, Economica, Paris, p.59

la identificarea și cuantificarea ieșirilor sistemului. În măsura în care sistemul educațional preuniversitar funcționează în baza fondurilor publice alocate, este firesc ca acesta să aibă o serie certă de responsabilități evaluate în termeni de ieșiri ale sistemului. Eficacitatea educațională poate fi definită ca reușita atât cantitativă cât și calitativă a pregătirii elevilor, la care se adaugă dezvoltarea societății, a culturii și a pieței muncii.

Scopul evaluării performanței din punct de vedere economic a sistemului educațional este de a monitoriza modul în care are loc alocarea resurselor la nivel național, regional, local etc, de a analiza factorii care influențează structura costurilor sistemului sau a unităților de învățământ și de a investiga modul de funcționare a sistemului de finanțare a învățământului precum și a efectelor acestuia. Atât analiza de eficacitate a costurilor, cât și analiza cost-beneficii sunt metode de evaluare a resurselor utilizate în cadrul unor alternative, și de cuantificare a costurilor. Spre deosebire de metoda analizei costurilor și a beneficiilor însă, în cadrul analizei de eficacitate a costurilor sunt luate în considerare numai alternativele ale căror ieșiri pot fi cuantificate monetar.

Dacă în ceea ce privește costurile acestea pot fi relative ușor identificate, nu același lucru se poate spune despre beneficii. Determinarea beneficiilor educației pornește de la o abordare filosofică a scopului educației și a modurilor în care acesta poate fi atins. Încă din antichitatea greacă educația a fost considerată ca fiind centrată pe împlinirea morală a indivizilor și bunăstarea societății în care aceștia trăiesc. Studiile recente au arătat că educația contribuie atât la o performanță mai bună a indivizilor pe piața muncii dar și la îmbunătățirea sănătății acestora, promovarea unei atitudini civice active și diminuarea violenței. S-a demonstrat că oamenii educați au tendința de a trăi mai mult, datele relevând o asociere puternică între speranța de viață și nivelul de educație. Persoanele educate tind să fie mai implicate în activități civice la fel cum tind să fie mai fericite.

Ultimul capitol al lucrării, *„Evaluarea și analiza performanței învățământului preuniversitar din județul Satu Mare pe baza metodelor contabilității manageriale”*, urmărește două direcții principale: pe de-o parte analiza performanței actuale a sistemului educațional din România și pe de altă parte demonstrarea modurilor practice de aplicare a metodelor specific contabilității manageriale de evaluare a performanței și de îmbunătățire a acesteia.

Alegerea județului Satu Mare ca obiect a studiului de caz a fost făcută datorită implicării directe a autorului în structurile manageriale ale Inspectoratului Școlar Județean Satu Mare. Considerăm că acest fapt conferă lucrării o valoare practică evidentă, putând fi

considerată un ghid de referință în dezvoltarea instrumentelor manageriale de gestionare a performanței și de îmbunătățire a acesteia.

În vederea atingerii unui anumit nivel de performanță nu este neapărat nevoie de sume suplimentare, ci de o redistribuire a sumelor într-o manieră mai eficientă între unități școlare, sau o reorganizare a lor. Una din modalitățile importante de reducere a costului unitar și în același timp de atingere a unui nivel înalt de pregătire a elevilor este creșterea eficienței. Cu alte cuvinte, cea mai bună modalitate de creștere a performanței elevilor în absența unei creșteri a costurilor este creșterea productivității prin intermediul metodelor manageriale specifice activităților didactice.

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

A) Concluzii generale

Suntem de părere că dezvoltarea economică nu este posibilă în lipsa îndeplinirii unor condiții sociale, printre care se numără și modificarea funcțiilor instituțiilor educaționale. Educația are un rol covârșitor în asigurarea și îmbogățirea bagajului de cunoștințe și aptitudini individuale, fapt care facilitează identificarea unui loc de muncă corespunzător pregătirii, respectiv asigurarea unui venit adecvat. Orice individ căruia i se oferă oportunități de muncă în mediul în care trăiește va accesa aceste oferte, aducându-și aportul la dezvoltarea economică a zonei în cauză. Lipsa unor astfel de oportunități determină migrarea spre alte zone (din mediul rural în cel urban sau invers), generând efecte negative.

Înființarea în mediul rural a unor unități de învățământ cu profil agricol nu este viabilă deoarece nu conduce în mod obligatoriu la dezvoltarea economică a acelei zone, pentru că veniturile generate de o astfel de profesie pot fi reduse, înființarea unei astfel de școli nefiind o condiție suficientă pentru dezvoltarea economică a zonei în cauză.

Suntem de părere că școala românească necesită investiții masive, dar și mecanisme de stimulare a acestora, deoarece subfinanțarea sistemului educațional generează nu doar insuficiența dotărilor materiale, ci și un nivel scăzut al infrastructurii, excluziune socială etc.

Vechiul sistem de finanțare a fost practic greșit în toate aspectele sale:

- nu exista nici un stimulent în vederea utilizării eficiente a resurselor existente;
- nu oferea flexibilitate actorilor locali, aceștia neavând posibilitatea realocării resurselor în direcțiile în care era cea mai mare nevoie de aceste fonduri;
- procesul în sine al finanțării a fost lipsit de transparență;

- finanțarea era inechitabilă atât pe orizontală (școli similare trebuiau să primească aceleași fonduri), cât și pe verticală (școlile aflate în circumstanțe dificile trebuiau finanțate diferit).

O serie de studii referitoare la dezvoltarea capitalului uman au lansat ipoteza că învățământul primar (nivel care asigură de fapt alfabetizarea societății) influențează mai mult nivelul de dezvoltare economică decât învățământul secundar sau terțiar⁸. Total greșit considerăm noi, deoarece învățământul primar furnizează doar informații de bază cu caracter general, insuficiente pentru asigurarea dezvoltării economice.

Introducerea condiționării plății alocației pentru copii de frecventarea cursurilor școlare generează efecte pozitive în combaterea neparticipării școlare, deoarece pentru majoritatea familiilor sărace și/sau a celor cu mulți copii aceasta reprezintă singura sau principala sursă de venit a gospodăriei. O astfel de condiționare ar putea fi inclusă și de către autoritățile locale în contextul acordării venitului minim garantat.

De asemenea, introducerea sistemelor „școală după școală” pentru toți elevii din învățământul preuniversitar poate compensa lipsa resurselor financiare ale părinților și lipsa condițiilor adecvate studiului. S-ar asigura astfel nu numai un spațiu sigur pentru elevi, ci și noi locuri de muncă (pentru învățători, supraveghetori, pedagogi, psihologi etc.).

Apreciem pozitiv măsurile care au fost întreprinse în direcția creșterii accesului la educație al copiilor care provin din familii/medii defavorizate, însă persistă o serie de aspecte negative legate de funcționarea sistemului de învățământ, care impun adoptarea unei strategii educaționale coerente și a unor politici educaționale incluzive.

Dezvoltarea curriculară este unul dintre cele mai extinse și cel mai important element al reformei educației inițiate de ministerul de resort. Acesta este unul dintre elementele cele mai dificile în contextul reformării sistemului educațional. Plasând această sarcină unui institut de cercetare, încărcarea muncii va crește foarte mult, moment în care institutul își va schimba orientarea în mod semnificativ, concomitent cu creșterea volumului de cercetare. Considerăm că o astfel de abordare generează întârzieri inutile și dificultăți manageriale între promotorii dezvoltării curriculare și minister. În multe state europene, dezvoltarea curriculum - ului este atribuția unei agenții distincte, de specialitate, iar noi considerăm că și în cazul țării noastre cheia succesului este reprezentată de un astfel de aranjament.

În învățământul preuniversitar din România există toate elementele necesare funcționării corespunzătoare a sistemului. Există o structură destul de eficientă în sprijinirea

⁸ Anderson C. A., Bowman M. J. (1963), *Concerning the Role of Education in Development*, London, Collier Macmillan

performanței și ne referim la funcțiile pe care le îndeplinesc toate agențiile sale. Trebuie însă îndeplinite trei condițiile cheie pentru a se asigura eficacitatea structurală a acestui sistem:

1. evitarea proliferării inutile a agențiilor concomitent cu asigurarea unei diferențieri functionale suficiente,
2. evitarea dublărilor de atribuții și a suprapunerilor și
3. plasarea fiecărei funcții celei mai potrivite agenții; în acest context termenul „agenție potrivită” desemnează o agenție ale cărei funcții, printre altele, va crea cel mai propice mediu pentru performanțele sale.

Noul sistem de finanțare reprezintă o îmbunătățire majoră comparativ cu vechiul sistem, respectiv: este mai transparent, oferă mai multă flexibilitate în școli în ceea ce privește gestionarea resurselor, este astfel conceput încât să încurajeze alocarea mai eficientă a resurselor atât în cadrul școlilor (clase mai numeroase), cât și în anumite locații geografice (adică se încurajează consolidarea școlară) și asigură o îmbunătățire a echității din punct de vedere a finanțării.

Politicizarea educației este însă amenințarea cea mai puternică. Avem în vedere o combinație malignă între instabilitatea politică a guvernelor și politicizarea excesivă a sistemului. România are un sistem politic multipartit, dominat însă de două curente mari și mai multe mici. Este practic aproape imposibil să se formeze un guvern majoritar. Drept urmare, schimbările la nivelul guvernului sunt frecvente și fiecare schimbare aduce și un nou ministru la Ministerul Educației Naționale, cu noi idei și noi strategii de reformă educațională. Din păcate, această instabilitate, însoțită de un nivel ridicat de politicizare aduce regrese în sectorul educațional, nu progrese și performanță.

Efectuarea prezentei cercetări a urmărit identificarea acelor teorii și elemente care să conducă la o fundamentare științifică a răspunsurilor la întrebările care au fost formulate în baza ipotezelor stabilite.

Prima întrebare a cercetării a fost legată de gradul în care contabilitatea managerială poate fi aplicată în sistemul de învățământ preuniversitar prin intermediul unor metode specifice. Așa cum s-a arătat atât în partea teoretică a lucrării cât și în studiul de caz, contabilitatea managerială este principalul instrument de gestionare a costurilor și a performanței, în acest scop putând fi folosite metode generale de analiză a costurilor cum ar fi analiza de eficacitate a costurilor, analiza utilității costurilor, analiza cost-beneficii, analiza de fezabilitate a costurilor sau metode de analiză a costurilor specifice sistemului educațional precum modelul FAM, modelul RCM, funcția de producție și funcția de cost asociate educației etc.

A doua întrebare a cercetării a fost legată de modul în care utilizarea metodelor contabilității de gestiune în sistemul educațional preuniversitar contribuie la creșterea performanței acestui sistem. Simultan cu încercarea găsirii răspunsului la această întrebare, a avut loc o fundamentare teoretică a conceptului de performanță în sistemul educațional precum și o exemplificare a modului în care aceasta se poate cuantifica în raport cu variabile specifice ale sistemului. Determinarea unei funcții a costului a avut ca scop demonstrarea modului în care performanța sistemului educațional poate fi mărită prin alocarea eficace a resurselor disponibile.

Considerăm că indicatorii de performanță a unităților școlare folosiți în evaluarea acestora nu oferă o imagine clară a eficacității acestora și nu permit o evaluare a tuturor componentelor performanței în educație. De aceea, este nevoie de o folosire a metodelor contabilității manageriale specifice pentru a putea găsi o soluție atât problemelor de natură economică dar și a celor de natură socială.

Rezultatele obținute în cadrul studiului empiric au validat ipotezele formulate, demonstrând că există un efect temporal care are ca rezultat creșterea deficitului de resurse ale sistemului educațional, prin comparație cu necesitățile acestui sistem. De asemenea, fundamentarea teoretică a conceptului general de performanță a sistemului educațional a demonstrat sfera largă a acestuia, și nu numai importanța dimensiunilor care caracterizează performanța precum și modul în care aceste dimensiuni contribuie la mărimea gradului de performanță.

O altă ipoteză validată a fost cea potrivit căreia eficientizarea procesului de alocare a resurselor financiare în sistemul educațional este posibilă prin folosirea metodelor specifice contabilității manageriale care se pot particulariza în raport cu elementele caracteristice ale sistemului.

Considerăm că întregul demers științific nu numai că a validat ipotezele formulate, ci a și realizat o viziune de ansamblu a problematicii abordate, fiind astfel posibilă atingerea obiectivelor de cercetare.

O primă concluzie se referă la faptul că un sistem eficace de finanțare a unităților școlare trebuie să îndeplinească o serie de criterii calitative, și anume:

- Transparență, accesibilitate și ușurință în înțelegere
- Oferirea de resurse suficiente pentru populațiile specifice de elevi și echitabilitatea atât orizontală cât și verticală a sistemului
- Fundamentarea pe costuri detaliate

- Minimizarea efectelor negative generate de supraevaluarea costurilor sau a greșelilor de raportare a datelor de bază
- Minimizarea costurilor administrative legate de dezvoltarea și aplicarea sistemului de finanțare
- Predictibilitate și stabilitate

Analiza detaliată a metodelor specifice contabilității manageriale în gestionarea costurilor asociate sistemului educațional a relevat atât avantajele cât și dezavantajele acestora. Indiferent însă de metoda adoptată, evaluarea costurilor trebuie să surprindă relația existentă între nevoile elevilor, reușele unităților de învățământ și ieșirile procesului educațional.

De asemenea, tot indiferent de metoda utilizată, aceasta implică judecata umană ceea ce îndepărtează contabilitatea managerială de o știință exactă. De aceea este necesară o abordare care să diminueze subiectivitatea persoanelor implicate în modelare și dezvoltarea unui model complex de alocare a resurselor care să pornească de la o definiție clară a adecvabilității educației, care să specifice și să evalueze monetar resursele și programele de învățământ oferite și care să dezvolte un mecanism echitabil de distribuire a resurselor.

Fără îndoială, determinarea costului unei educații adecvate și a costurilor asociate reprezintă un proces dificil dar care este necesar a fi practicat în fiecare țară. Existența mai multor metode nu facilitează acest proces, fiind dificilă folosirea uneia sau a alteia, alegerea celei mai potrivite metode căzând în sarcina elaboratorilor de decizii în ceea ce privește alocarea resurselor financiare, care trebuie să determine cea mai potrivită metodă în raport cu particularitățile naționale ale sistemului de învățământ.

Orice metodă este folosită, rezultatele trebuie interpretate nu în termeni de suprafinanțare a unităților școlare ineficiente ci de transformare a sistemului educațional în așa fel încât să poată fi asigurată creșterea calității acestuia precum și creșterea eficienței unităților școlare. De asemenea, alocarea resurselor necesare educației trebuie să aibe în contrapartidă o utilizare eficace a acestora. Decalajul existent între resurse și nevoi este evident, și a rezultat și în cadrul studiului empiric, o cauză importantă a acestui fapt fiind modul în care are loc alocarea sumelor primite de la bugetul de stat, în baza unor formule care nu reușesc să surprindă complexitatea și specificitatea tuturor unităților școlare.

Atunci când are loc o analiză a resurselor investite în vederea creșterii calității educației aceasta nu trebuie să se rezume numai la chetuielile curente ale unităților școlare, ci trebuie să includă și investițiile pe termen lung legate de dezvoltarea comunităților, îmbunătățirea calității forței de muncă etc. Educația are un rol vital pn garantarea accesului la

informații și la dezvoltarea abilităților necesare pentru continuarea studiilor elevilor la nivel universitar, pentru obținerea unei productivități ridicate, pentru diminuarea violenței și a criminalității, creșterea nivelului de sănătate a populației sau creșterea participării populației la viața civică.

Așa cum am arătat, nivelul de calitate a educației oferit de școală este pozitiv asociat cu nivelul de bunăstare al comunităților, școlile aflate în medii slab dezvoltate din punct de vedere economic și care se confruntă cu o rată mare a șomajului având un nivel scăzut al performanței elevilor. Comunitățile sărace se confruntă cu probleme în ceea ce privește resursele adiționale necesare finanțării educației, menținându-se astfel dezavantajul economic și social al acestora, care nu poate fi depășit decât prin investiții suplimentare ale statului.

Efectele insuccesului înregistrat de un învățământ slab calitativ se reflectă în costuri economice și sociale ridicate, creșterea criminalității și a neîncrederii civice precum și creșterea taxelor necesare acoperirii cheltuielilor de sănătate sau de asistență socială pentru familiile cu venituri foarte mici.

Mecanismele legislative și executive ale statului trebuie să găsească o cale echitabilă de distribuire a sumelor alocate educației, care trebuie să fie flexibile pentru a se putea corela cu necesitățile reale ale școlilor, lucru care poate deveni posibil atunci când stabilirea modalității de finanțare este bazată pe realități obiective privind rentabilitatea și profitabilitatea investițiilor în termeni de adecvabilitate, egalitate, predictibilitate, eficacitate și eficiență.

Sintetizând la maxim rezultatele teoretice și practice obținute, putem afirma că **finanțarea educației înseamnă finanțarea viitorului!**

B) Contribuții proprii

Contribuțiile personale în cadrul acestei lucrări au fost atât de natură teoretică cât și practică.

Din perspectiva contribuțiilor legate de teoriile abordate, contribuția personală a fost de natură pozitivistă atunci când a avut loc identificarea lucrărilor de specialitate relevante pentru domeniul abordat. Natură constructivistă a contribuțiilor personale a fost dată de analiza critică desfășurată pe tot parcursul cercetării, care a contribuit la clarificarea unor noțiuni precum performanță a sistemului educațional, indicatori de performanță, eficiență și eficacitate în sistemul de învățământ preuniversitar, costuri specifice educației sau ieșiri ale sistemului educațional. Tot în baza analizei critice aplicate au fost sistematizate definiții și elaborate scheme proprii care să clarifice diferitele concepte.

În cadrul studiului empiric, a fost demonstrat modul efectiv în care trebuie practică o analiză a costurilor în educație și a fost elaborat un model de studiu a dinamicii legăturilor existente între costul pe elev, performanța elevilor, numărul de cadre didactice și salariile acestora, numărul de elevi aparținând minorităților.

Ca și rezultate obținute, a fost valiadată ipoteza potrivit căreia educarea elevilor aparținând minorităților este mai costisitoare, datorită mărimii mici a claselor și a unui necesar mărit de personal. De asemenea, în mediul rural, costul per elev are o valoare mai mare.

Un alt rezultat este legat de demonstrarea faptului că eficacitatea managerială se reflectă semnificativ în diminuarea costurilor per elev.

Rezultatele modelării statistice au arătat că atingerea unui anumit nivel de performanță nu necesită în mod absolut resurse suplimentare ci o distribuire eficientă a sumelor existente. Tot eficiența managerială este cea care poate conduce la creșterea performanței elevilor, fără să fie nevoie de o creștere a sumelor investite în educație.

Bazat pe experiența proprie din învățământul preuniversitar românesc, am trasat câteva recomandări pe care le consider deosebit de importante pentru evoluția pozitivă a sistemului:

- trebuie păstrată structura actuală a sectorului, diferențierea funcțiilor înalt specializate și plasarea lor în agenții specializate. Totuși, datorită rolului său extrem de important în reforma educației naționale, precum și a volumului foarte mare al activităților pe care le implică, funcția de dezvoltare a curriculum-ului trebuie să fie plasată într-o agenție independentă și nu în cadrul Institutului pentru științele educației.

- Ministerul trebuie să organizeze o serie de întâlniri între toate agențiile sale subordonate, scopul acestora fiind revizuirea activității curente și creionarea planurilor pentru viitor. Trebuie în primul rând identificate toate zonele complementare, toate nevoile și oportunitățile pentru integrare. Ulterior trebuie configurat și dezvoltat un plan de coordonare și integrare, care va pune bazele viitoarelor cooperări și colaborări.

- în plus, trebuie puse în aplicare mecanisme pentru a asigura o coordonare strânsă între toate organismele subordonate: reuniuni regulate, periodice între Ministru și șefii de agenții subordonate, pentru revizuirea planurilor, aprecierea progresului, punerea în aplicare a planurilor, aprecierea rezultatelor etc.

- Ministerul trebuie să-și îmbunătățească relația cu ONG-urile și alte agenții interesate. Pentru aceasta e nevoie de viziune și o misiune bine stabilită, precum și de un set de strategii.

C) Direcții viitoare de cercetare

Principalele limite ale cercetării se referă la lipsa datelor recente la nivel național pentru a putea efectua comparații relevante între caracteristici ale sistemului educațional românesc și cele din țările Uniunii Europene.

Accesul redus la informații specifice unităților de învățământ a reprezentat o altă limită a cercetării, la nivel de școală neexistând un sistem propriu de gestionare a costurilor unitar la nivel de județ.

Ca și direcții viitoare de cercetare, considerăm că este nevoie de:

- Continuarea examinării relevanței concluziilor formulate de prezenta lucrare la nivel național.
- Continuarea analizei relațiilor existente între calitatea educației, modalitățile de distribuire a resurselor financiare alocate educației și condițiile economice și sociale particulare ale diverselor comunități.
- Aprofundarea studiului interacțiunilor dintre creșterea calității educației și variațiile ratei șomajului, a criminalității, a stării de sănătate a populației și a nivelului de implicare civică.
- Dezvoltarea unui sistem unitar de colectare a datelor privind impactul educației asupra nivelului economic și social al populației care să poată fi utilizat în efectuarea analizelor economice.

9. BIBLIOGRAFIE SELECTIVA

1. Albu N., Albu C. (2003), *Instrumente de management al performanței*, Ed.Economică, București
2. Anderson C. A., Bowman M. J. (1963), *Concerning the Role of Education in Development*, London, Collier Macmillan
3. Andrews, M., Duncombe, W., Yinger, J. (2002) *Revisiting economies of size in American education: are we any closer to a consensus?* Economics of Education Review, no. 21
4. Andronic B.C. (2009), *Performanța firmei. Abordare transdisciplinară în analiza microeconomică*, Editura Polirom, Iași
5. Angelescu Dr.C. (1925), *Lege pentru învățământul primar al statului și învățământul normal – primar*, Ed. Cartea Românească, București
6. Ansari S., Bell J., Okano H. (2007), *Target costing: Uncharted Research Territory*, Handbook of Management Accounting Research, Elsevier, vol.2
7. Ansari, S., Bell, J., CAM-I Target Cost Group (1997), *Target costing: the next frontier in strategic cost management*, Irwin – McGraw Hill, New York
8. Anthony, R.N., Dearden, J., Govindarajan, V. (1992), *Management Control Systems*, Homewood, Irwin
9. Armstrong M., Baron A. (1998), *Performance Management, The new realities*, Inst. Personnel Dev., London
10. Aslău T.(2001), *Controlul de gestiune dincolo de aparențe*, Editura Economică, București
11. Augenblick, S., Myers, J. (2003) Calculation of the cost of an adequate education in Colorado using the Professional Judgement and the Successful District Approach, disponibil la <http://www.cosfp.org>
12. Baciuc S. (2007), *Managementul instituției școlare. Ghid de formare profesională a cadrelor didactice*, Editura Știința, Chișinău
13. Baines A., Langfield-Smith K. (2003), *Antecedents to management accounting change: a structural equation approach*, Accounting, Organizations and Society, 28 (7,8)
14. Baker, J., Green, D. (2010) *Politics, Empirical evidence and policy design*, in Handbook of Education Politics and Policy ed. Bruce S. Cooper, James G. Cibulka, Lance D. Fusarelli
15. Barrera-Osoria F. (2009), *Decentralized Decision – Making in Schools. The theory and evidence on school based management*, The World Bank
16. Barnett, W. S., & Escobar, C. M. (1990). Economic costs and benefits of early intervention. In S. J. Meisels & J. P. Shonkoff (Eds.), *Handbook of early childhood intervention*, New York: Cambridge University Press
17. Băbăiță I., Imbrescu I. (2008), *Microeconomic. Bazele microeconomice ale activităților agenților economice*, Editura Mirton, Timișoara
18. Bărbulescu C., Băgu C. (2001), *Managementul producției, vol. II – Politici manageriale de producție*, Ed. Tribuna Economică, București
19. Bârsănescu Șt. (1978), *Educația, învățământul, gândirea pedagogică în România - Dicționar cronologic*, Ed. Științifică și Enciclopedică, București
20. Berland N., Rongé de Y. (2010), *Contrôle de gestion, Perspectives stratégiques et managériales*, Pearson Education France, Paris
21. Berne, R., Stiefel, L (1995) *Concepts of School Finance Equity: 1970 to the Present, in Equity and Adequacy in Education Finance: Issues and Perspectives*, National Academies Press

22. Bessire D. (1999), *Définir la performance, Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 5, vol. 2, Septembre
23. Bontis N., Dragonetti N.N., Jacobsen K., Roos G. (1999), *The Knowledge Toolbox: A Review of The Tools Available to Measure and Manage Intangible Resources*, *European Management Journal* no.17(4)
24. Bouquin H. (2004), *Comptabilite de gestion*, troisieme edition, Economica, Paris
25. Bourguignon A. (2000), *Performance et contrôle de gestion, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Paris: Economica
26. Briciu S., Burja V. (2004), *Contabilitate de gestiune-Calculația și analiza costurilor*, Ed. Ulise, Alba-Iulia
27. Briciu S. (2006), *Contabilitate managerială, Aspecte teoretice și practice*, Ed.Economică, București
28. Briciu S., HadiJaradat M., Socol A.,(2003), *Managementul prin costuri*, Editura Risoprint, Cluj
29. Briciu S.(2002), *Contabilitate analitică și de gestiune*, Editura Ulise, Alba Iulia
30. Bromwich M., Bhimani A (1990), *Management Accounting: Retrospect and Prospect*
31. Budugan D., Georgescu I. (2006), *Decizii pe bază de costuri în condiții de incertitudine*, *Analele științifice ale Universității "Alexandru Ioan Cuza" din Iași*
32. Burlaud A., Simon C. (2000), *Comptabilité de gestion*, Vuibert, Paris
33. Busco, C., Riccaboni, A., Scapens, R.W. (2000), *Management Accounting Systems and Organisational Culture: an Institutional Framework for Interpreting their Linkages and Processes of Change*, 2nd Workshops on management Accounting change, Oslo, Norway, 11-14 May
34. Caisîn S., Bucun N., Platon C. (2004), *Managementul evaluării calității în învățământ*, Editura Știința, Chișinău
35. Caraiani C., Dumitrana M. coord. (2008), *Bazele contabilității*, ed a III-a, Ed.Universitară, București
36. Carnoy, M. (1995) *International Encyclopedia of Economics of Education*, second edition
37. Cadrul contabil conceptual IASB de raportare, *Standarde Internaționale de Raportare financiară*, 2007, Editura CECCAR, București
38. Călin O., Cârstea Ghe.(2000), *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*, Editura Genicod
39. Călin O. (2002), *Contabilitate de gestiune*, Editura Economică, București
40. Căruntu C., Lăpăduși M.L. (2009), *Rata rentabilității financiare. Impactul ratei rentabilității financiare asupra dezvoltării Întreprinderii*, *Analele Universității Constantin Brâncuși din Târgu Jiu, Seria Economie*, nr. 2/2009
41. Cernușcă L., Gornoi B.C. (2009), *Concepte și practici ale contabilității de gestiune*, Editura Economică, București
42. Chambers, J.G., Parrish, T.B. (1994) *What are we spending on special education in the U.S.*, disponibil la <http://www.specialed.us/Parents/ASMT%20Advocacy/CSEF/BRIEF8.PDF>
43. Chambers, J., Levin, J. (2006) *Funding California's Schools, Part II: Resource Adequacy and Efficiency". In Crucial Issues in California Education 2006: Rekindling Reform*, ed. H. Hatami. Berkeley, CA: University of California, Policy Analysis for California Education
44. Chandler D.A. (1977), *Visible Hand: The management revolution in American business*, cambridge: Harvard University Press

45. Chatelain-Ponroy S., Sponem S. (2011), *Le contrôle de gestion comme savoir légitime. Étude sur la fabrique d'un mythe rationnel*, Comptabilité, contrôle et société, Mélanges en l'honneur du Professeur Alain Burlaud, Foucher
46. Cheng, Y.C., Tam, M. (1997) Multi-models of quality in education. *Quality Assurance in Education*, vol.5, no.1
47. Chenhall R.H. (2003), *Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future*, Accounting, Organizations and Society, 28 (2,3)
48. Cohn, E., Geske, T. (1990) *The economics of education*, Pergamon Press
49. Cook, T.D., Campbell, D.T. (1979) *Quasi-Experimentation*. Houghton Mifflin, Boston, Massachusetts
50. Colasse B. (2008), *L'analyse financière de l'entreprise*, Paris; La Decouverte
51. Cooper D.J. (1980), *Discussion of Towards a Political Economy of Accounting*, Accounting, Organizations and Society
52. Cooper R., Kaplan R. (1991), *Profit Priorities from Activity-Based Costing*, Harvard Business Review no. 69 (May-June)
53. Cooper, R., Slagmulder, R. (2002), *Target costing for new product development: component-level target costing*, Cost management, no. 16 (5)
54. Crișan A. (coord.) (2006), *Patru exerciții de politică educațională în România*, Ed. Humanitas Educațional, București
55. Crișan A. (2008), *Învățământul românesc la intrarea în Uniunea Europeană*, în Crișan A. (coord.), *Cinci exerciții de politică educațională în România*, Vanemonde, București
56. Cross K.F., Lynch R.L. (1992) *For good measure*, CMA Magazine, April
57. Crosby, P.B. (1979) *Quality is free*. McGraw-Hill: New York
58. Cucui I., Man M. (2004), *Costurile și controlul de gestiune*, Ed.Economica, București
59. Cucui I., Horga V., Radu M. (2003), *Contabilitate de gestiune*, Ed.Niculescu, București
60. Currie W.L. (1999), *Revisiting management innovation and change programmes: strategic vision or tunnel vision?*, Omega Elsevier, Volume 27, Issue 6, December 1999
61. DeRoover F.E. (1968), *Cost Accounting in the Sixteenth Century*, Studies in Cost Analysis, David Solomons (Editor.), Second Edition, The Law Book Company Limited, Australia
62. Donaldson L. (2001), *The contingency theory of organizations*, Thousand Oaks, CA: Sage Publications
63. Doriath B., Goujet C. (2006), *Comptabilité de gestion*, Dunod, Paris
64. Duncombe, W., Lukemeyer, A. (2002) *Estimating the cost of Educational Adequacy: A comparison of Approaches*. Lucrare prezentată la Conferința Anuală AEFA
65. Ebbeken K., Possler L., Ristea M. (2000), *Calculația și managementul costurilor*, Editura Teora, București
66. Edwards J. R., Newell E. (1990), *The Development of Industrial Cost and Management Accounting Before 1850: A Survey of Evidence*, Business History, Vol.33, No.1, January
67. Edwards J. (2001), *ERP, Balanced Scorecard and IT: How Do They Fit Together?*, The Journal of Corporate Accounting and Finance, no.3
68. Feigenbaum, A.V. (1951) *Quality control: principles, practice and administration*. McGraw-Hill: New York

69. Feinstein, L., et al. (2006) *What are the Effects of Education on Health?*, in *Measuring the Effects of Education on Health and Civic Engagement: Proceedings of the Copenhagen Symposium*, R. Desjardins and T. Schuller, Eds, OECD, Paris, France
70. Feleagă N. (1996), *Controverse contabile*, Ed. Economică, București
71. Feleagă N. (1999), *Sisteme contabile comparate*, Vol.I, Editura Economică, București
72. Garms, W.I., Smith, M.C (1970) *Educational need and its application to state school finance*, *The Journal of Human Resources*, vol. 5, no.3, summer
73. Ghalayini A., Noble J. (1996), *The changing basis of performance measurement*, *International Journal of Operations and Production Management*, vol. 16 (8)
74. Gordon L.A., Miller D. (1976), *A contingency framework for the design of accounting information systems*, *Accounting, Organizations and Society*, 1(1)
75. Gosselin M. (1997), *The effect of strategy and organiyational structure on the adoption and implementation of activity-based costing*, *Accounting, Organizations and Society*, 22 (2)
76. Govindarajan V., Shank J. K. (1992), *Strategic cost management: Tailoring controls to strategies*, *Cost Management*, no. 6(3)
77. Grandguillot B., Grandguillot F. (2008), *Comptabilité de gestion*, Gualino, Paris
78. Grolier J., Pérard Y., Peyret P. (2008), *Comptabilité analitique hospitalière et tarification à l'activité*, Rennes: EHESP
79. Gronberg, T.J, Jansen, D.W., Taylor, L.L., Booker, K (2004) *School Outcomes and School Costs: The Cost Function Approach*, Texas, USA: Texas Joint Select Committee on Public School Finance, Austin
80. Gruptha A., Sarkar P., Samantha P.K. (2004), *Balanced Score Card –An Emerging International Performance Measure*, *Journal of Accounting and Finance*
81. Harbison F. H., Myers C. A. (1964), *Education, Manpower and Economic Growth: Strategies for Human Resource Development*, New York, McGraw-Hill
82. Harvey J. (2008), *Performance measurement*, CIMA
83. Haveman, M. (2004) *Determining the Cost of an Adequate Education in Minnesota: Implications for the Minessota Education Finance System*, disponibil la <http://www.mntax.org/cpfr/education.pdf>
84. Hibbets A.R., Albright T., Funk W. (2003), *The competitive environment and strategy of target costing implementers: evidence from the field*, *Journal of Managerial issues*, no. 15(5)
85. Hicks D. T. (2005), *Good decisions require good models: Developing activity-based solutions that work for decision makers*, *Cost Management*, no.19(3)
86. Hoffjan A. (1997), *Cost Benchmarking als Instrument des strategischen Kostenmanagement*, în: Freidank, C.-C., Götze, U., Huch, B. and Weber, J. (eds.): *Kostenmanagement. Aktuelle Konzepte und Anwendungen*, Springer-Verlag, Berlin
87. Hopfenberg, W. S., Levin, H. M., Chase, C., Christensen, S. G., Moore, M., Soler, P. L., et al. (1993). *The accelerated schools resource guide*. San Francisco: Jossey-Bass
88. Hoque Y. (2000), *Just-in-Time production, automation, cost allocation practices and importance of cost information: An empirical investigation in New Zeeland based manufacturing organizations*, *The british accounting Review*, 32
89. Horngren C., Bhimani A., Datar S., Foster G. (2009), *Comptabilité de gestion*, Pearson, Paris
90. Husen, T., Tuijnman, A. (1991) *The Contribution of Formal Schooling to the Increase in Intellectual Capital*, *Educational Researcher*, 20(7)
- 91.
92. Inkeles A., Holsinger D. B.(1974), *Education and Individual Modernity in Developing Countries*, Leiden, Brill

93. Innes J. (2004), *handbook of Management Accounting*, Elsevier, CIMA Publishing, Oxford
94. Innes J., Mitchell F. (1990), *The Process of change in management accounting: Some field study evidence*, management Accounting Research, 62 (2)
95. Jackson M. (2000), *An analyse of flexible and reconfigurable production systems*, Dissertation no. 640, Linkoping University, Linkoping
96. Jackson A. (2003), *The diffusion of accounting practices in the new managerial public sector*, International Journal of Public Sector Management, no, 16(5)
97. Jamison, D.T., Lau, L.J. (1982) *Farmer Education and Farm Efficiency*, Johns Hopkins University Press, Baltimore
98. Jennifer L. White, Craig A. Albers, James C. DiPerna, Stephen N. Elliott, Thomas R. Kratochwill, and Andrew T. Roach () *Cost Analysis in Educational Decision Making: Approaches, procedures and Case Examples*
99. Johnson T., Manoochehri G. (1990), *Adopting JIT: Implications for Worker Roles and Human Resource Management*, Industrial Management, May/June, Vol.32, Issue 3
100. Joița E. (1995), *Management școlar*, Editura Polirom, Iași
101. Joița E. (2000), *Management educațional*, Editura Polirom, Iași
102. Juran J. (1992), *Juran on the Quality of Design*, The Free Press, New York
103. Juran, J.M., Godfrey, A.B. (2000) *Juran's quality handbook, 5th edn*, McGraw-Hill: Singapore
104. Jusoh R. (2008), *The performance consequence of multiple performance measure usage*, International Journal of Productivity and Performance Management, vol. 57(2)
105. Kaplan R.S. (1987), *The Evolution of Management Accounting*, The Accounting Review, 59 (3)
106. Kaplan R. S., Cooper R. (1998), *Cost & Effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, Harvard Business School Press, Boston
107. Khan M., Jain P.K. (2007), *Management accounting: text, problems and causes*, 4th edition, Tata McGraw-Hill, New Delhi
108. Kober R., Paul B.J. (2007), *The interrelationship between management control mechanism and strategy*, Management Accounting Research, 18(4)
109. Kuegen P., Krahn A.J.W (1999), *Building a Process Performance Measurement Systems: Some Early Experience*, Journal of Scientific and Industrial Research
110. Laitinen E.K. (2006), *Explaining management accounting change: Evidence from Finland*, International Journal Accounting, Auditing and Performance Evaluation, 3(2)
111. Langfield-Smith K. (2003), *Management control systems and strategy: A critical review*, Accounting, Organizations and Society, 22 (2)
112. Laseter T.M. (1998), *Supply chain management: the ins and outs of target costing*, Purchasing, no. 124(3)
113. Leahy T. (1998), *The target costing bull eye*, Controller Magazine, Jan. And Feb.
114. Lebas M.J. (1995), *Performance measurement and performance management*, International Journal of Production Economics, Vol. 41 No. 1
115. Levin, H.M. (1995) *Cost-effectivness Anaysis*, International Encyclopedia of Economics of Education, 2 ed. Oxford:Pergamon
116. Levin, H.M., McEwan, P.J. (2001) *Cost-effectiveness analysis: Methods and applications*, Thousand Oaks, Ca, Sage Publications

117. Lin Z. (1992), *Chinese Double-Entry Bookkeeping Before The Nineteenth Century*, The Accounting Historians Journal, Vol.19, No.2, December
118. Lord R. (1996), *Strategic management Accounting: The Emperor/s New Clothes?*, Management Accounting Research, no. 7(3), September
119. Luther, R., Longden, S. (2001). *Management accounting in companies adapting structural change and volatility in transition economies: A South African study*, Management Accounting Research, 12
120. Madaus, G.F, Scriven, M., Stufflebeam, D. (eds) (1996) *Evaluation models în Viewpoints of Educational and Human Services Evaluation*, Boston, Kluwer-Nijhoff Publishing
121. Mahfuzul H., *Management Accounting. Assignment on the historical development of management accounting*, Note de curs, Independent University Bangladesh, disponibil la <http://www.authorstream.com/Presentation/mahfuzul-496924-history-of-management-accounting/>
122. Mao J.L., mathe J.C (2003), *L Essentiel du controle de gestion*, deuxieme edition, Editions d Organization, Paris
123. Matejka M., De Waegenare A. (2000), *Organizational design and management accounting change*, Center for Economic Research, Tilburg University, Netherlands
124. McClelland D. C., Winter D. G. (1969), *Motivating Economic Achievement*, New York, Free Press
125. Menéndez M., M. (2000), *Contabilidad General*, Civitas Ediciones, Madrid
126. Mike T., Yi M. (2009), *On the emergence of strategic management accounting: an institutional perspective*, Accounting and Business Research, September
127. Mitchell F. (1994), *A commentary on the applications of activity-based costing*, Management Accounting Research, no.5
128. Mitu I.E, Mitu N.E (2007), *Metode de reprezentare a performanței*, Revista [Tribuna economică, vol. 18, nr. 29](#)
129. Monk, D. (1992) *Education Productivity Research: An Update and Assesment of its Role in Education Finance Reform*, Education and Education Research, vol.14, no.4
130. Moseng B., Bredrup H. (1993), *A methodology for industrial studies of productivity performance*, Production Planning and Control, vol. 4, no.3
131. Myers, J., Silverstein, J. (2002) *calculation of the cost of a suitable education in Montana in 2001-2002 using the Professional Judgement Approach*, disponibil la <http://www.mtsba.org/study/Final%20Report.pdf>, accesat în data de 05.01.2014
132. Nacer-Eddine S. (2011), *Innovations comptables internationales et analyse des états financiers, Référentiels français et international IAS-IFRS*, Presses universitaires de Grenoble
133. Neely A., Gregory M., Platts K. (1995), *Performance measurement system design: a literature review and research agenda*, International Journal of Operations & Production Management, vol. 15, no. 4
134. Negruț I. (1990), *Încotro se îndreaptă școala?*, Alternative, an I, nr. 13 – 14
135. Negreț I. (1994), *Școala românească la capătul vremii*, II, Tribuna învățământului, an V, nr. 46
136. Niculescu M., Lavalette G. (1999), *Strategii de creștere*, Ed.Economică, București
137. Niculescu, M. (2003) *Diagnostic global strategic vol.2, Diagnostic financiar*, București: Economică

138. Nobes C., Parker R. (2004), *Comparative International Accounting*, eight edition, Pearson Education Limited, London
139. Norman, J. (2002) *Funding our Future – An Adequacy Model for Wisconsin School Finance*, Institute for Wisconsin Future
140. Oakland S. (1995), *Total Quality Management: Text with Cases*, Butterworth Heinemann, Oxford
141. Olve N., Roy J., Wetter M. (1999), *Performance Drivers: A Practical Guide to Using The Balanced Scorecard*, John and Sons, Chichester
142. Otley D. (2002), *Measuring Performance: the accounting perspective*, în *Business Performance Measurement: Theory and Practice*, (edt.) Neely A., Cambridge University Press, Cambridge
143. Otley D.T (2001), *Extending the boundaries of management accounting research: Developing systems for performance management*, British Accounting Review no. 33 (3)
144. Parasuraman, A., Zeithaml, V.A., Berry, L.L. (1985) *A conceptual model of service quality and its implications for future research*, *Journal of Marketing*, vol.49, no.4, Autumn, pp.41-50
145. Pereş I. Bunget O., Pereş C., *Control financiar și expertiză contabilă*, Editura Mirton, Timișoara, 2004
146. Peters, T.J., Waterman, R.H. (1982) *In search of excellent*. Harper & Row: New York
147. Picus, L.O. (2000) *adequate Funding*, în *About School Spending: American School Board Journal*
148. Pierre F. (2004), *Valorisation d'entreprise et theorie financiere*, Edition D'Organisation, Paris
149. Plowman B. (1998), *Activity Based Management: Improving processes and profitability*, Gower, Aldershot
150. Pop A.(2004), *Abordări normative în contabilitate*, Volumul Conferinței Internaționale „Audit și convergență contabilă”, editura Sincron, Cluj-Napoca
151. Prest, A.R., Turvey, R. (1965) *Cost-benefit Analysis: A survey*, *The Economic Journal*, 75, pag. 683-735
152. Psacharopoulos G.(1981), *Returns to Education: An International Comparison*, San Francisco, Jossey-Bass
153. Reynaud E. (2003), *Développement durable et entreprise: vers une relation symbiotique*, Communication à la Journée AIMS, ESSCA, Angers, mai 2003
154. Riddell, M. (2004) *The Social Benefits of Education: New Evidence on an Old Question*, in *Taking Public Universities Seriously*, University of Toronto, Toronto, Canada
155. Ristea M., Olimid L., Calu D.A. (2006), *Sisteme contabile comparate*, CECCAR, București
156. Rongé de Y. (2008), *Comptabilité de gestion*, Bruxelles: De Boeck
157. Rongé de Y. (2009), *Coûts, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (dir. Colasse, B.)
158. Rostaş (2009), *Study on the Use and Circulation of PISA at the National Level. PISA in Romanian Context*, http://www.knowandpol.eu/index.php?id=239&no_cache=1
159. Russu C., Voicu M. (2001), *Managementul pe baza centrelor de responsabilitate*, Editura Economică, București
160. Russu C. (2003), *Economie Industrială*, Editura Economică, București

161. Scriven, M. (1974). Evaluation perspectives and procedures. In J. W. Popham (Ed.), *Evaluation in education: Current applications*. Berkeley, CA: McCutchan
162. Shah K. (2010), *Historical Evolution of Management Accounting*, University of Dhaka, disponibil la <http://www.scribd.com/doc/36711471/Historical-Evolution-of-Management-Accounting>
163. Shank G. (1993), *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press, New York
164. Sharma R. (1998), *Management Accounting: Where to Next?* Australian CPA, December
165. Siegel G., Florin R., Ghosh A., Ghosh D., Hill N., et al. (1999), *Applying activity-based costing in healthcare*, IMA Foundation for Applied Research, Montvale, NJ
166. Simmonds K. (1981), *Strategic management accounting*, Management Accounting, no. 59(4)
167. Sink D.S., Tuttle T.C. (1989), *Planning and Measurement in Your Organization of the future*, Industrial Engineering and Management Press, Narcrass, GA
168. Shields M.D.(1997), *Research in management accounting by North Americans in the 1990s*, journal of Management Accounting Research, 9
169. Slack N., Lewis M. (2001), *Operations Strategy*, Prentice Hall
170. Smith J. (2007), *Handbook of Management Accounting*, Sixth edition, Elsevier, Marea britanie
171. Sponem S. (2010), *Diversité des pratiques budgétaires. Approches contingentes et néo-institutionnelles*, Finance Contrôle Stratégie, vol.13, nr.3
172. Stanciu Gh. (1983), *Școala și pedagogia în secolul XX*, Ed. Didactică și Pedagogică, București
173. Ștefănescu A. (2005), *Performanța financiară a întreprinderii între realitate și creativitate*, Editura Economică, București
174. Tabără N., Briciu S. (2012), *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*, TipoMoldova, Iași
175. Tabără N. (2005), *Contabilitate și control de gestiune, Studii și cercetări*, TipoMoldova, Iași
176. Taylor, L., Baker, B., Vedlitz, A (2005) *Measuring educational adequacy in public schools*, MIT Press Journals
177. Tangen S. (2005), *Demistifying productivity and performance*, International Journal of Productivity and Performance Management, Vol. 54, nr.1
178. Tangen S. (2003), *An overview of frequently used performance measures*, Work Study, vol.52, no.7
179. Tangen S. (2004), *Performance measurement: from philosophy to practice*, International Journal of Productivity and Performance Management, vol. 58, no, 8
180. Toni A., Tonchia S. (2001), *Performance measurement systems: models, characteristics and measures*, International Journal of Operations & Production Management, vol.21, no.1/2
181. Țoca I. (2008), *Management educațional*, București, Editura Didactică și pedagogică, R.A.
182. Vaivio J. (2008), *Qualitative management Research: Rationale, Pitfalls and Potential*, Qualitative Research in Accounting and management, no.5(1)
183. Vâlceanu G., Robu V., Georgescu N. (2004), *Analiză economico-financiară*, Editura Economică, București

184. Velmurugan, M. S. (2010), *The Success And Failure Of Activity-Based Costing Systems*, Journal Of Performance Management 23.2
185. Verboncu I., Zalman M. (2005), *Management și performanță*, Editura Universitară, București
186. Verstegen, D.A. (2003) Calculation of the cost of an adequate education in Kentucky, disponibil la <http://www.schoolfunding.info/states/ky/KY Adequacy Study.pdf>
187. Wegmann G., Nozile S. (2009), *The activity-based costing method developments: state-of-the-art and case study*, Journal of Accounting Research, ICFAI University
188. Wickramasinghe D., Alawattage C (2007), *Management accounting change: approaches and perspectives*, London and New York: Routledge
189. Wilson R.M.S, Chua W.F. (1993), *Managerial Accounting: Method and Meaning*, Second Edition, Chapman & Hall, London
190. Wisniewski M., Dickson A. (2001), *Measuring Performance in Dumfries and Galloway Constabulary with The Balanced Scorecad*, journal of the Operational Research Society, no. 52(10)

Articole

191. Barret R.(2004), *Introduction to Activity-Based Cost Management*, http://www.businessobjects.com/pdf/product/catalog/performance_management/profitability/introduction_to_abc.pdf
192. Burdea R., Buzgau R., *Evaluarea independenței auditorului la acceptarea misiunii de audit,* ” Dezvoltare Durabila in Conditii de Instabilitate Economica” , 2011
193. Burja V., *Environmental Management Systems and Companies' Sustainable Performance in Romania*, AnnalesUniversitatisApulensis Series Oeconomica, 2012 - oeconomica.uab.ro
194. Burja V., C. Burja, *Patrimonial resources' management and effects on the Economic Value Added*, AnnalesUniversitatisApulensis, 2010 - oeconomica.uab.ro
195. Cadez S., Guilding C. (2008), *Strategy and strategic management accounting: an investigation of organizational configurations*, Manchester Business School Research Seminar – June 18, <https://research.mbs.ac.uk/accounting-finance/Portals/0/docs/2008/CadezandGuilding2008-MBSseminar.pdf>
196. Chirilă E., *Definirea și măsurarea performanței întreprinderlor*, www.steconomice.uoradea.ro
197. Imazeki, J., Reschovsky, A. (2004) *Is No Child Left Behind an Un (or under) funded Federal Mandate? Evidence from Texas*. Disponibil la <http://www.lafollette-wisc.edu/publications/otherpublications/education/2004/Reschovsky-NCLB-Unfunded.pdf>
198. Sandi A.M., Moarcaș M. (2007), *România. Notă privind politicile educaționale*, Banca Mondială, <http://siteresources.worldbank.org/INTROMANIAINROMANIAN/Resources/EducationPolicyNoteRomanian.pdf>
199. Schonberger R. (1982), *Japanese Manufacturing Techniques: Nine Hidden Lessons in Simplicity*, Free Press, New York
200. Țurlea E., Stefanescu A., *Performanța entităților sectorului public, în tre actualitate și perspectivă*, Revista Audit Financiar, nr.5/2009
201. Țurlea E., *The Treasury Analysis Based On The Financial Rates, A Method Of Assessing The Profitability And Efficiency Of The Economic Agents*, Annals of SpiruHaretUniversity, Economic Series, Volume 2 (11), Issue 2, 2011

202. Țurlea& alții, *Study Regarding the Reality and Creativity of the Financial Performance of the Economic Entities*, Procedia - Social and Behavioral Sciences, Volume 109, 8 January 2014, Pages 995–997
203. *** Centre for Educational Research and Innovation (1994) *Making Education Count. Developing and using International Indicators*, Paris, OECD
204. *** Ministerul Educației și Învățământului (1984), *Studii și cercetări de documentare. Educație și învățământ*, an XXVI, nr. 3 – 4, București
205. *** *Consilier-contabilitate pentru instituțiile publice*, Editura Rentrop&Straton, București, 2008-2009
206. *** Ministerul Educației Naționale Publice, *Îndrumări pentru educație, disciplină și învățământ*, nr. 222C din 22.01.1947
207. *** P.C.R. (1968), *Directivele Comitetului Central al Partidului Comunist Român privind dezvoltarea învățământului în Republica Socialistă România*, Ed. Politică, București
208. *** P.C.R. (1968), *Directivele Comitetului Central al Partidului Comunist Român din 1968 cu privire la dezvoltarea învățământului și a dobândirii cadrului juridic prin Legea Învățământului*

Legislație

209. *** Legea nr.11 privind învățământul din R.S.R., B.Of. nr. 62/13 mai 1968
210. *** Legea nr.1/2011 a educației naționale, cu modificările și completările ulterioare
211. *** ORDIN Nr. 1917 din 12 decembrie 2005 Capitoarele VII - XV din Ordinul nr. 1917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia*)
212. *** Jurnalul Consiliului de Miniștri nr. 1463/28.11.1945 cu privire la *înființarea gimnaziului unic*, publicat în M.O. nr. 287 din 14 decembrie 1945
213. *** ORDIN Nr. 1826 din 22 decembrie 2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune
214. *** LEGE Nr. 500 din 11 iulie 2002 privind finanțele publice
215. *** Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 privind Codul controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice, cu modificările și completările ulterioare
216. *** Ordonanța Guvernului nr.119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv, republicată, cu modificările și completările ulterioare
217. *** ORDIN Nr. 946 din 4 iulie 2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial
218. *** OMFP nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, în: [static.anaf.ro /static/10/Anaf /legislatie / OMFP_2861 _ 2009.pdf](http://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP_2861_2009.pdf) .

Alte referințe bibliografice

219. *** OECD (2011) *Education at a Glance 2011. OECD Indicators*, disponibil la <http://www.oecd-ilibrary.org>
220. *** http://books.google.ro/books/about/Railway_Economy.html?id=cdDcH75Nd_kC&redir_esc=y
221. *** <https://archive.org/details/costofmaufacture00metc>
222. *** <https://archive.org/stream/productionfacto00churgoog#page/n6/mode/2up>
- *** <http://www.businessdictionary.com/definition/performance.html>