

DELIMITĂRI CONCEPTUALE PRIVIND CONTROLUL DE GESTIUNE

Svetlana MIHAILA

Academia de Studii Economice

Având ca bază multitudinea de definiții și abordări ale conceptului „control de gestiune”, autorul a realizat un studiu și a elaborat propria accepțiune, prin care controlul reprezintă un proces al cărui set de instrumente vine în ajutorul conducerii întreprinderii și al managerilor, ceea ce le permite să verifice dacă entitatea economică activează și se dezvoltă în conformitate cu strategiile aprobate, dacă informația prezentată în rapoartele financiare este veridică, dacă planurile propuse spre realizare privind producerea și realizarea produselor sau serviciilor prestate sunt îndeplinite.

Cuvinte-cheie: control de gestiune, contabilitate de gestiune, bugetare (planificare), abateri, informație, luarea deciziei, strategie.

DELIMITATIONS OF CONCEPTS IN RELATION TO THE MANAGEMENT CONTROL

On the ground of a wide variety of definitions and approaches in regard to the concept of management control, the author has conducted a research and elaborated her own opinion, according to which the control is a process comprising a set of tools that help the company management and managers and allow them to check whether the business entity operates and grows in accordance with the approved strategies, whether the information disclosed in the financial statements is authentic, and whether the scheduled plans for the manufacturing and selling of the products or services are fulfilled.

Keywords: management control, management accounting, budgeting (planning), departures, information, decision-making, strategy.

Pentru a garanta o gestiune eficientă a întreprinderii, e necesar de aplicat un sistem de control care ar cuprinde toate domeniile de activitate, inclusiv mediul înconjurător și nemijlocit factorii externi de influență. În literatura de specialitate a apărut o nouă noțiune, care înrolează toți factorii necesari pentru asigurarea unei gestionări eficiente, și anume – **control de gestiune**. Controlul de gestiune se înscrie astfel în procesul mai vast al politicii și strategiei întreprinderii.

Noțiunea de control, la general, provine de la expresia latină *contra rolus*, care înseamnă verificarea actului original, după duplicatul care se încredințează în acest scop unei altei persoane [1, p.343], iar din franceză *controle* înseamnă a supraveghea, a domina, a pilota, a dirija continuu. Dacă însă analizăm sensul noțiunii de control din dicționarul englez, termenul *to control* ar însemna: a controla, a regla, a gestiona.

În literatura de specialitate, în raport cu noțiunea „control” se cunosc interpretări dintre cele mai variate. Acesta poate fi abordat ca: proces, ca funcție a conducerii, ansamblu de tehnici, ansamblu de dispoziții, ansamblu de acțiuni.

Astfel, controlul unei organizații este definit de către autorul român I.Ionașcu ca „un proces care, înainte de o acțiune, orientează, în cursul desfășurării acțiunii ajustează, și, o dată acțiunea realizată, evaluează rezultatele sale pentru a trage învățăminte utile” [9, p.11].

Dicționarul explicativ al limbii române definește noțiunea de control drept o analiză permanentă sau periodică a unei activități, a unei situații etc. pentru a urmări mersul ei și pentru a lua măsuri de îmbunătățire [4, p.221]. În opinia economistului român C.Mazarachi, controlul se manifestă ca funcție a conducerii, contribuind la îmbinarea și reglarea intereselor individuale și sociale, într-un ansamblu unitar [11, p.258]. Prin cele definite se observă că controlul este un instrument al conducerii, care urmărește cum se desfășoară activitățile și vede rezultatele. Putem evidenția că aceste definiții au un conținut mai restrâns al noțiunii de control, identificându-l ca o funcție a managementului. Ca neajuns al acestor abordări vom menționa că nu sunt specificate modul de efectuare a controlului, instrumentele acestuia și legătura cu procesul bugetării.

Cu mici abateri de la conținut, aceeași definiție a controlului o găsim și la alți economiști moldoveni. Aceștia afirmă că, „controlul presupune compararea rezultatelor efective cu cele planificate în scopul determinării abaterilor și corectării divergențelor” [12, p.10; 2, p.17]. Economistul român M.Epuran consideră că controlul urmărește respectarea planurilor din contabilitate rezultând informații efective privind veniturile și cheltuielile aferente variantei alese care se compară cu cele previzionate [5, p.34]. Profesorul american C.Horngren susține că controlul cuprinde întreprinderea acțiunilor de implementare a deciziilor de planificare

și alegerea modului în care vor fi evaluate performanțele și informațiile de furnizat pentru a sprijini luarea deciziilor viitoare [8, p.7]. Din definițiile date rezultă că controlul și planificarea sunt niște elemente strâns legate între ele, adică planificarea este efectuată înaintea controlului, deoarece nu putem analiza activitatea unei entități fără a ști care este scopul sau planul propus. Deci, din această afirmare rezultă că controlul stabilește în ce măsură acțiunile întreprinse corespund planului. Abordările menționate prevăd ideea că parametrii planificați (bugetați) trebuie comparați cu mărimile efective și apreciată executarea îndeplinirii lor, fapt realizat prin control.

Evoluția în timp a teoriei controlului de gestiune poate fi reprezentată printr-o succesiune de concepții: concepții axate pe evidența contabilă; concepții axate pe informație; concepții axate pe gestiune (o atenție specială fiind acordată planificării, controlului și coordonării). Actualmente, teoria controlului de gestiune se află la etapa formării concepției de navigare strategică. Ca urmare a dezvoltării și evoluției, controlul de gestiune a cunoscut următoarele etape:

✓ *anii 1930-1970*, concepția axată pe sistemul de evidență contabilă. Reorientarea sistemului vechi de evidență contabilă în perspectivă nouă, organizarea pe baza datelor de evidență din sistemul informațional de suport al deciziilor manageriale privind planificarea și controlul activității întreprinderii.

În ce privește definirea conceptuală a controlului de gestiune, putem menționa că un pas semnificativ în evoluția noțiunii de control a fost efectuat de profesorul american R.Anthony (1965) de la Harvard Business School, care în scopul organizării și funcționării mai eficiente a întreprinderii abordează în lucrările sale domeniul controlului de gestiune [3, p.233].

Potrivit definiției date de profesorul american R.Anthony, controlul de gestiune se bazează mai mult pe control, adică „controlul de gestiune este procesul prin care conducătorii se asigură că resursele sunt obținute și utilizate cu eficacitate (în raport cu obiectivele și cu eficiența, în raport cu mijloacele angajate) în scopul atingerii obiectivelor organizației” [3, p.234];

✓ *anii 1970-1980*, concepția axată pe sistemul informațional de gestiune. Crearea unui sistem informațional de gestiune general;

✓ *anii 1980-2000*, concepția axată pe gestiune. Controlul de gestiune este un instrument care constituie o parte componentă a sistemului de gestiune;

✓ *anii 2000 – până în prezent*, concepția navigării strategice. Se concentrează asupra suportului analitico-informațional pentru gestiunea strategică, deoarece anume la acest nivel este posibil de asigurat eficiența întreprinderii pe viitor.

În Republica Moldova, noțiunea de control de gestiune se dezvoltă după obținerea independenței țării. Începând cu anul 1997, odată cu Concepția reformei contabilității, aprobată prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.1187 din 24.12.1997, a fost adoptată contabilitatea de gestiune, în cadrul căreia controlul apare ca o funcție de bază a acesteia.

După o analiză a abordărilor prezentate de numeroși autori autohtoni, dar și străini [6, p.21; 10, p.17; 9, p.14; 13, p.58; 3, p.238; 16, p.400], am reușit să delimităm trei grupe de opinii din perspectiva semnificației controlului de gestiune.

Prima concepție – controlul exista ca *mijloc și funcție a contabilității* (Fig.1). În opinia cercetătorului rus I.Bespalova, fiecare fapt sau eveniment aparține al contabilității, la fel ca și însăși contabilitatea, în ansamblu, înseamnă, întâi de toate, verificarea corectitudinii acțiunilor economice întreprinse [15, p.64]. După părerea economistului rus N.Veițman există o legătură reciprocă dintre contabilitate și control: „Evidență oricând și control în toate” [15, p.64].

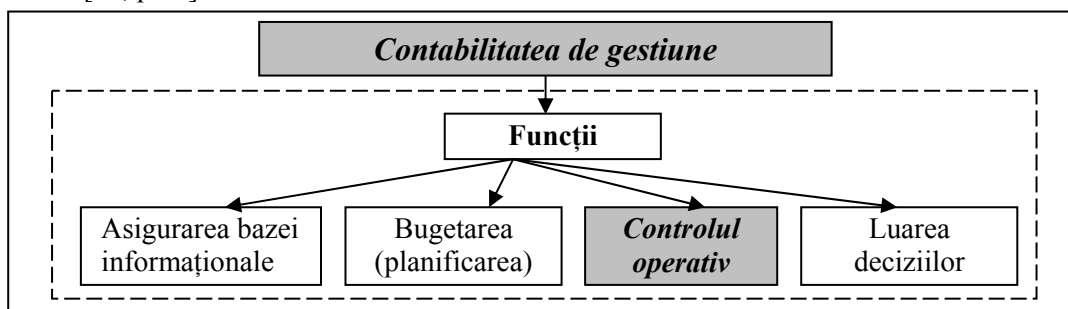


Fig.1. Controlul de gestiune ca funcție a contabilității de gestiune.

Sursa: Elaborat de autor

Controlul de gestiune, ca și concepție contemporană de gestiune a activității întreprinderii, coordonează și integrează eforturile diferitelor servicii și subdiviziuni în vederea realizării sarcinilor stabilite. El abordează întreg spectrul de probleme legate de procesul de realizare a obiectivelor întreprinderii: planificarea, pregătirea bugetelor, evidența managerială, analiza și controlul devierilor rezultatelor reale ale activității în raport cu cele preconizate, precum și elaborarea deciziilor manageriale optime.

În Republica Moldova, problemele implementării controlului de gestiune sunt abordate și în publicațiile savanților L.Grabarovschi [7, p.364-365] și I.Țugulschi [14, p.52-53]. În lucrările lor este dezvăluită necesitatea întocmirii bugetelor pe centre de responsabilitate, se recomandă, în dependență de specificul activității, organizarea controlului operativ, astfel sporind rolul managerilor în gestiunea eficientă a entității.

Din cele expuse rezultă că **a doua** concepție prevede contabilitatea de gestiune și controlul de gestiune, având legături funcționale, ca părți componente (instrumente) ale managementului entității (Fig.2).

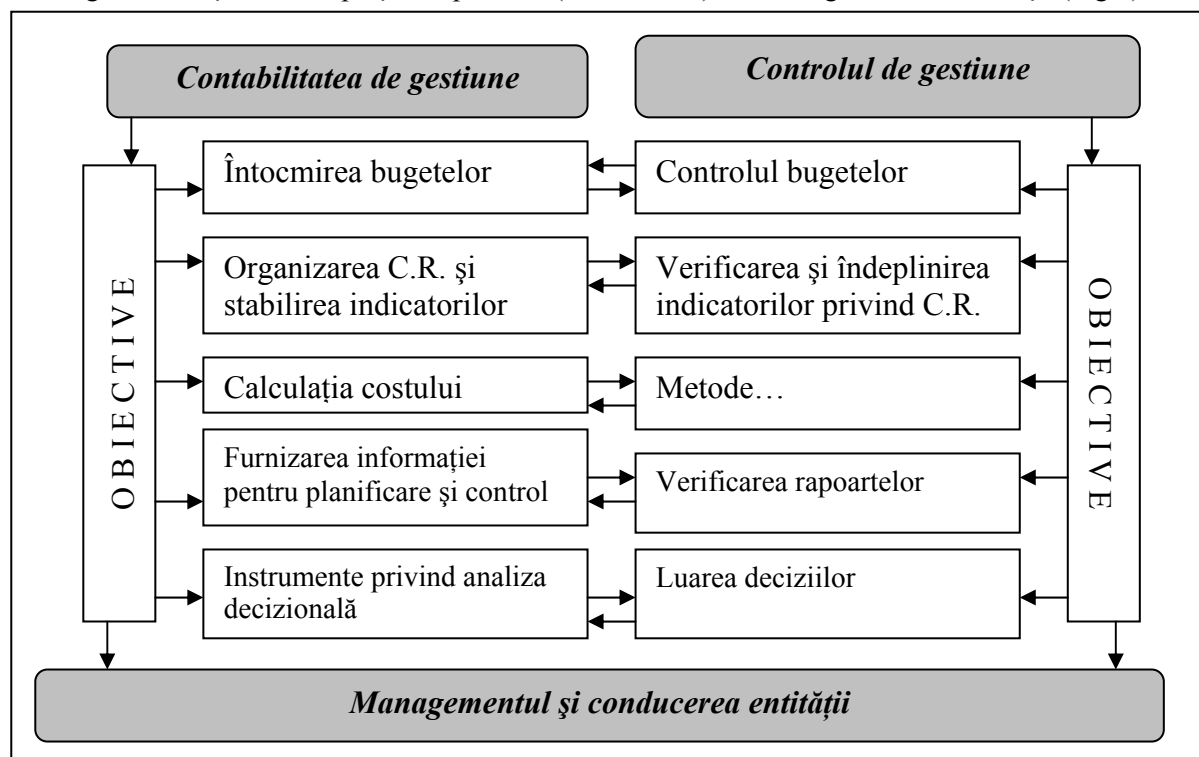


Fig.2. Contabilitatea și controlul de gestiune ca părți componente ale managementului entității.

Sursa: Elaborat de autor

Actualmente, controlul a început să fie privit ca un sistem care își are obiectul său, metoda sa și funcțiile sale proprii, iar contabilitatea se ocupă de generalizarea informației despre activitatea organizației cu scopul realizării unor acțiuni de control, fiind considerată o parte componentă a sistemului de control. Astfel, după părerea economistului din Federația Rusă A.Z. Popov, „mijlocul general al științei economice este controlul independent sau, altfel spus, observarea de sine stătătoare” [15, p.63].

Un moment important în gestiunea întreprinderii este relația „contabilitatea de gestiune – controlul de gestiune”. Contabilitatea practic furnizează informația necesară controlului de gestiune și, după cum am menționat mai sus, evoluția controlului de gestiune este legată de evoluția contabilității. Deoarece controlul de gestiune este într-o corelare cu contabilitatea de gestiune, vom prezenta mai jos și unele aspecte comparative între acestea:

1. Scopul

Contabilitate de gestiune. Asigurarea managerilor cu informații necesare în procesul planificării corespunzătoare, gestiunii și controlului efectiv.

Control de gestiune. Realizarea obiectivelor (strategiilor) globale și locale ale întreprinderii (obiectivul suprem fiind menținerea stabilității și dezvoltarea cu succes a întreprinderii).

2. Funcțiile

Contabilitate de gestiune. Planificarea acțiunilor prin care se urmărește dirijarea activității economice în viitor; calculul costului unitar al produselor fabricate; formarea structurii organizatorice a entității ce asigură realizarea scopurilor propuse; asigurarea bazei informaționale.

Control de gestiune. Realizarea acțiunilor de control în cadrul sistemului contabil; asigurarea garanției atingerii scopurilor propuse; folosirea corectă a resurselor pentru obținerea rezultatului propus; măsurarea rezultatelor efective și efectuarea corecțiilor în cazul devierii lor de la standarde.

3. Instrumente de bază

Contabilitate de gestiune. Dărilor de seamă ale responsabililor pe centre; colectarea, înregistrarea și transmiterea datelor primare pentru gestiunea întreprinderii; bugetele.

Control de gestiune. Sistemul de bugete și controlul bugetar; statistici extracontabile ce țin de operațiile contabile; informațiile privind planurile pe termen mediu și lung; rapoarte manageriale.

4. Sarcini

Contabilitate de gestiune. Asigură efectuarea corectă și la timp a înregistrărilor contabile; răspunde de organizarea și funcționarea în bune condiții a contabilității; organizează inventarierea patrimoniului; asigură respectarea cu strictețe a prevederilor legislației în vigoare.

Control de gestiune. Asigură utilizarea rațională a resurselor materiale, umane, bănești; identifică abaterile, cauzele abaterilor, precum și persoanele responsabile; adoptarea de decizii privind corectarea abaterilor; planificarea (operativă, strategică, investițională); controlul (compararea indicatorilor preconizați cu cei reali, analiza devierilor, analiza avantajelor și deficiențelor).

Odată cu dezvoltarea economiei, controlul de gestiune a evoluat, modificându-și obiectivele în dependență de necesitățile și cerințele managementului. Cunoașterea procesului de evoluție istorică a ideii, filosofiei și formelor de aplicare în practică a controlului de gestiune contribuie, în opinia noastră, la o înțelegere mai adecvată a situației actuale a concepției controlului de gestiune, a perspectivelor sale de evoluție, precum și la conștientizarea rolului său esențial în succesul afacerilor întreprinderilor din Republica Moldova.

A treia concepție constă în faptul că controlul de gestiune este privit ca **un subsistem aparte** care finalizează procesul decizional. Momentul final al ciclului de management este controlul, cu ajutorul căruia se determină rezultatul influenței exercitate asupra obiectului gestionat. Această concepție a controlului de gestiune reflectă „legătura inversă” a oricărui proces de management, cu ajutorul căruia sistemul de management obține informația necesară despre situația reală a entității economice și despre nivelul de executare a deciziilor manageriale (Fig.3).

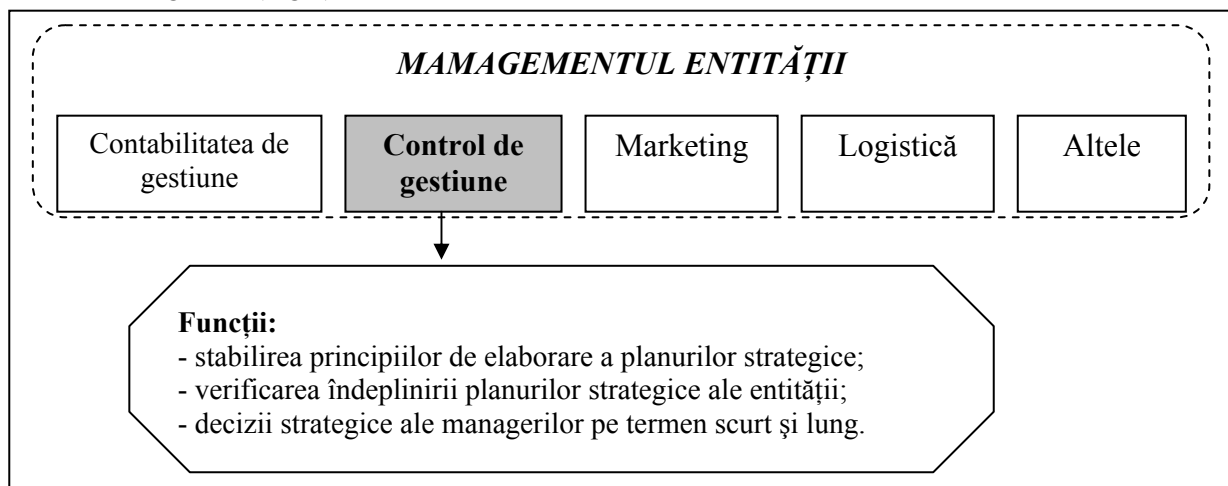


Fig.3. Controlul de gestiune ca un subsistem aparte al managementului entității.

Sursa: Elaborat de autor

Trebuie de menționat că controlul de gestiune, alături de management, marketing și contabilitatea de gestiune, este o știință de gestiune a întreprinderii.

Deși se poate continua cu o listă de opinii în această direcție, un singur fapt este evident: este vorba de un fenomen calitativ nou în teoria și practica gestiunii întreprinderii, cu alte cuvinte – de un proces de integrare a

metodelor tradiționale de planificare, evidență, control și analiză într-un sistem unic de obținere, prelucrare și generalizare a informației și de procesul de luare a deciziilor manageriale în baza acestui sistem.

În concluzie putem spune că controlul de gestiune este prezent peste tot unde se exercită o activitate, anume din acest motiv el devine un instrument privilegiat al conducerii întreprinderii. În ceea ce privește calitatea controlului de gestiune, aceasta depinde de capacitatea sa de a garanta calitatea gestiunii, prin utilizarea instrumentelor de control, care ar orienta într-un mod cât mai eficient întreprinderea în noul mediu concurențial, dar, nu în ultimul rând, și prin implicarea conducerii generale. Controlul de gestiune cuprinde toate sferile de activitate economică a entității economice (științifico-tehnică, de producție, de aprovizionare, de comercializare) și reflectă într-un mod compact influența numeroșilor factori interni și externi.

Referințe:

1. Briciu S. Contabilitatea managerială. Aspecte teoretice și practice. - București: Editura Economică, 2006.
2. Caraman S., Cușmăunsă R. Contabilitate managerială: Note de curs. - Chișinău: Tipografia Centrală, 2007.
3. Caraiani C., Dumitrana M. Contabilitate de gestiune & control de gestiune. - București: Editura Universitară, 2008.
4. Dicționar explicativ al limbii române. Ediția a II-a. - București: Univers Enciclopedic, 1998.
5. Epuran V., Băbăiță V., Grosu C. Contabilitate și control de gestiune. - București: Editura Economică, 1999.
6. Gervais M. Controle de gestion. Ed. 7.- Paris: Economica, 2000.
7. Grabarovschi L. Contabilitatea de gestiune a stocurilor de materiale în procesul luării deciziilor // Analele Academiei de Studii Economice din Moldova, V-VI. - Chișinău, 2008.
8. Horngren C., Datar M., Foster G. Contabilitatea costurilor, o abordare managerială. - Chișinău: ARC, 2006.
9. Ionașcu I., Filip A., Mihai S. Control de gestiune. - București: Editura Economică, 2003.
10. Iacob C., Ionescu I. Controlul de gestiune la nivelul firmei. - București: Tribuna economică, 1999.
11. Mazarachi C., Luca I., Nicolai M. Contabilitate aplicată. - Iași: Național, 1996.
12. Colectiv de autori. Contabilitate managerială: Ghid practico-didactic. - Chișinău: ACAP, 2000.
13. Tostogan P., Jehac M. Noțiuni, rolul și sarcinile controlului de gestiune la întreprindere // Conferința internațională „Problemele contabilității în contextul integrării europene”, ASE, 10-11 noiembrie 2009.
14. Țugulschi I. Elaborarea și aprobarea procedeelelor interne ale contabilității manageriale // Contabilitate și audit, 2009, nr.11.
15. Филиппиев Д.Ю., Беспалова И.Г. Функция контроля в системе бухгалтерского учёта // Бухгалтерский учёт, 2008, № 13.
16. Шеремет А.Д. Управленческий учёт: Учебное пособие. - Москва: ИДФБК ПРЕСС, 2000.

Prezentat la 05.12.2012