

CZU: 657.6

ABORDĂRI CONCEPTUALE PRIVIND APLICAREA CONTROLULUI DE GESTIUNE

*Ludmila FRUMUSACHI**Academia de Studii Economice din Moldova*

În cele ce urmează ne-am propus să facem o analiză teoretică a diverselor concepte privind controlul de gestiune – atât la nivel național, cât și la nivel internațional. Având în vedere internaționalizarea la nivel mondial, Republica Moldova a suportat și ea unele transformări atât la nivel social, politic, cât și economic.

În consecința tuturor transformărilor, controlul de gestiune a apărut ca o necesitate a unităților economice multinaționale. De aici rezultă scopul și obiectivele publicației. Astfel, ne-am propus să stabilim care sunt caracteristicile conceptului integrat al controlului de gestiune și care sunt particularitățile acestuia. Totodată, am considerat oportună aprecierea instrumentelor controlului de gestiune și descrierea acestora, cu scopul de a înlătura anumite neclarități.

Cuvinte-cheie: control de gestiune, decizie, contabilitate de gestiune, proces de gestiune.

MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS' CONCEPTUAL DEFINITIONS

Given the thematic significance of the subject matter, we decided to carry out an analysis of the various theoretical concepts of national and international management control. Given the internationalization of the world, the Republic of Moldova has also undergone through changes at the social, political and economic levels. As a consequence of all such transformations, the subject of the management control has emerged as a vital necessity for multinationals. Hence, this perfectly explains the purpose and objectives of the current publication. In this context, we aimed to define the characteristics of the integrated management control concept, as well as to review its particularities. At the same time, we considered it appropriate to review and evaluate management control assessment tools in order to remove certain ambiguities.

Keywords: management control, decision making, management accounting, management process.

Introducere

Noțiunea de control de gestiune în practica unităților economice s-a dezvoltat mai intens în ultimii douăzeci de ani, dacă e să ne referim în special la Republica Moldova. Controlul de gestiune s-a dezvoltat odată cu reforma contabilității, când au fost introduse două subsisteme ale contabilității: contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune. Astfel, de la început controlul de gestiune era privit ca funcție a contabilității de gestiune.

Odată cu procesul de armonizare a contabilității la standardele internaționale de contabilitate și la Directivele europene, funcțiile contabilității de gestiune au devenit mai vaste și mai importante pentru managementul entităților: de la analiza doar a factorilor interni asupra deciziilor manageriale și datele istorice se iau în considerare toți factorii – atât financiari, cât și nefinanciari. Rezultă că și controlul de gestiune a devenit parte componentă a conducerii fără de care nicio întreprindere modernă nu se poate concepe.

Motivația și importanța cercetării

Efectuând un studiu al literaturii de specialitate atât autohtone, cât și străine, observăm că aria de cunoaștere a subiectului dat este largă, ceea ce ne permite să facem comentarii și discuții, în urma cărora poate fi îmbunătățit domeniul de cercetare ales.

Cercetarea efectuată se bazează pe analiza fundamentală și este menită să conducă la descoperirea unor noi aspecte ale esenței controlului de gestiune. Sinteza literaturii de specialitate a fost efectuată în baza analizei critice a opiniilor specialiștilor în control de gestiune, iar documentarea a fost efectuată prin consultarea unui număr mare de cărți, articole din reviste de specialitate, accesarea de site-uri, majoritatea din literatura străină. Problemele cu referire la controlul de gestiune din Republica Moldova au fost abordate în cadrul diverselor conferințe științifice internaționale organizate atât în țară, cât și peste hotare.

Problemele ce țin de studiul controlului de gestiune în Republica Moldova sunt vaste și importante, fiind determinate de: lipsa sistemului eficient de recalificare și dezvoltare continuă a cadrelor în domeniu; cadrul metodologic slab dezvoltat; lipsa standardelor naționale în domeniu; lipsa literaturii metodice și științifice în

domeniul controlului de gestiune etc. Multe dintre aceste probleme rămân insuficient dezbătute, necesitând aprofundări, precizări, argumente, completări și actualizări prin adaptare la conjunctura actuală.

Rezultate și discuții

Originile controlului de gestiune se regăsesc în Statele Unite ale Americii, unde la sfârșitul secolului al XIX-lea au fost create primele funcții de control financiar în cadrul unor întreprinderi.

În anii 1880 a fost prezentat pentru prima dată în literatura de specialitate controllerul firmei „Atchinson, Topeka and Santa Fe Railroad Company”. În 1882, „General Electric Company” a fost prima mare organizație care avea în organigramă un post de controller. Cu toate acestea, controlul de gestiune a rămas un domeniu necunoscut până în 1920 [1], când creșterea dimensiunii și complexității organizațiilor americane, precum și creșterea concurenței, a impus la începutul secolului al XX-lea reintroducerea conceptului de control de gestiune în cadrul întreprinderilor.

În 1931, controllerii au înființat „The Controller's Institute of America” și tot atunci apare prima ediție a ziarului „The Controller” [2, p.58]. În această perioadă, funcția de controller este prezentă în mai toate întreprinderile americane.

În Europa, controlul de gestiune a apărut pentru prima oară în organizațiile franceze și engleze prin anii '50, iar prin anii '60 devine cunoscut și în Germania. Deși funcții cu atribuții similare celor ale controllerilor financiari existau deja în Germania în prima jumătate a secolului XX [3], termenii „controller” și „control de gestiune” au fost incluși în Germania în a doua jumătate a secolului trecut de către filialele locale ale companiilor americane.

O remarcabilă replică a profesorului Antony se regăsește într-o lucrare din anul 1965: „În practică, cei care poartă titlul de controller îndeplinesc funcții care merg de la extrema de a face un pic mai mult decât contabilitate primară și până la cealaltă extremă de a face activități de management executiv” [4, p.28].

Economiștii ruși D.Filipiev și I.Bespalova punctează că „fiecare fapt sau eveniment aparte al contabilității, la fel ca și însăși contabilitatea în ansamblu, înseamnă, întâi de toate, verificarea corectitudinii acțiunilor economice întreprinse” [5, p.64], iar savantul I.Ionașcu din România conchide că „controlul de gestiune a fost studiat mai întâi ca o tehnică de calcul și control, fiind limitat la contabilitatea analitică” [6, p.18]. Din cele expuse reiese că contabilității i se atribuia un rol primordial în activitatea unei unități economice, controlul fiind doar un mijloc al evidenței, care asigură corectitudinea reflectării operațiunilor economice pentru a atinge obiectivele propuse.

Profesorul moldovean V.Țurcanu susține că „la început controlul avea ca scop verificarea îndeplinirii unor norme prestabilite. Mai târziu acest obiectiv s-a concretizat prin controlul bugetar” [7, p.333]. Idei similare se regăsesc și la savantul român M.Epuran [8, p.34], iar economistul autohton V.Bulgaru semnaleză că „drept bază unică și autentică pentru aplicarea controlului de gestiune servește informația furnizată de contabilitatea de gestiune” [9, p.76].

În același context, o atenție deosebită axată pe problemele definirii controlului de gestiune se regăsește în lucrările profesorului moldovean A.Nederița [10, p.10] și ale lui S.Caraman [11, p.17], care susțin că „controlul presupune compararea rezultatelor efective cu cele planificate în scopul determinării abaterilor și corectării divergențelor”.

Făcând o concluzie asupra celor expuse mai sus, putem afirma că rolul și locul controlului de gestiune este mai vast și de o importanță majoră pentru managementul entității, „deoarece acesta operează preponderent cu informația furnizată de contabilitatea de gestiune, analizează date deja înregistrate, iar la etapa actuală trebuie luate în considerare toate direcțiile de activitate și îmbinate evenimentele trecute cu factorii de viitor” [12, p.26].

Totodată, susținem ideile profesorului R.Eschenbach [13, p.35], potrivit cărora controlul de gestiune:

- ✓ completează, degreveză și sprijină conducerea, astfel încât obiectivele întreprinderii să poată fi atinse;
- ✓ este un concept de planificare și control, care asigură comparații regulate între valorile planificate și cele realizate, analize ale deviațiilor (abaterilor) și calcule previzionale;
- ✓ domeniul de influență în care controlul de gestiune produce efecte cuprinde nivelurile normativ, strategic și operativ al conducerii unităților economice;
- ✓ oferă o completare a conducerii, respectiv servicii pentru conducere.

Astfel, în urma sintetizării literaturii de specialitate poate fi remarcată o serie de caracteristici/particularități ale conceptului integrat de controlul de gestiune (Fig.1).

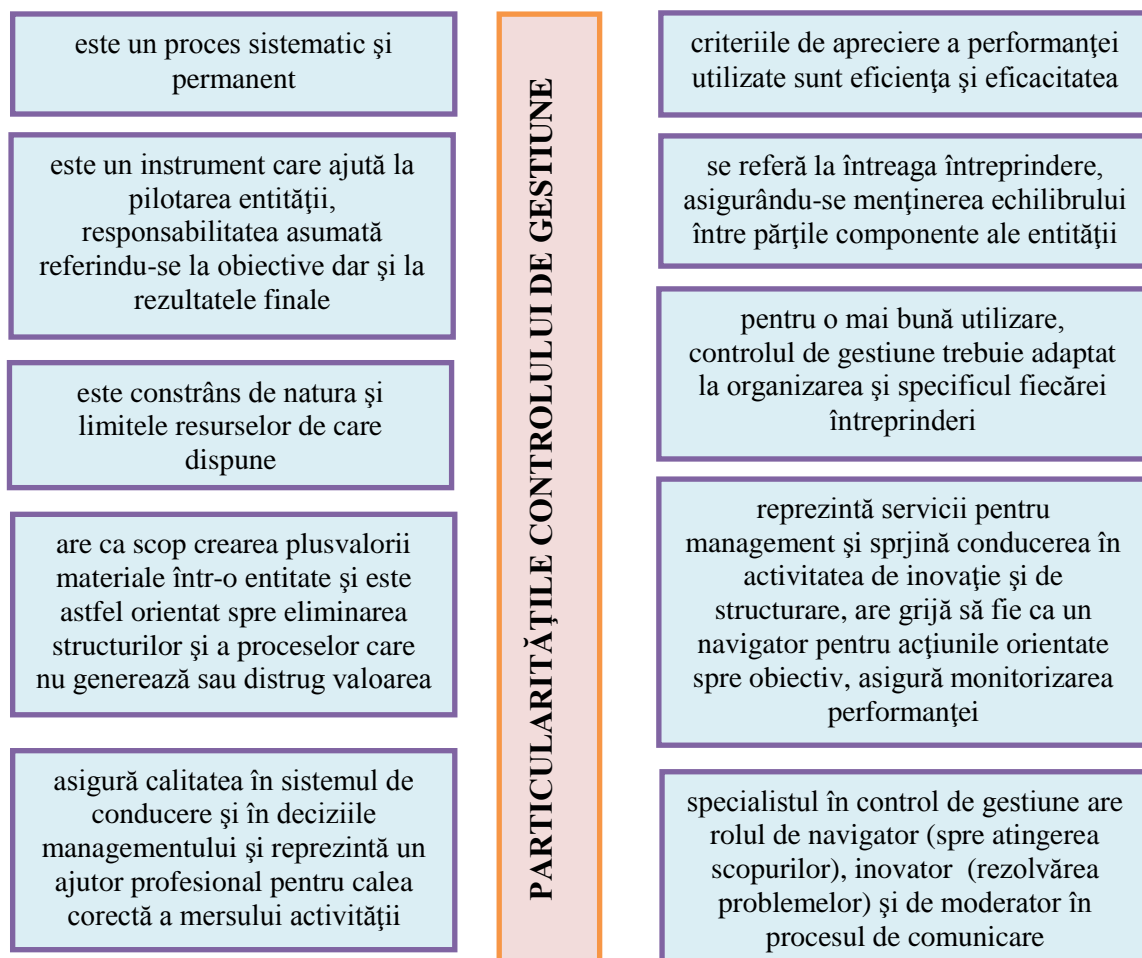


Fig.1. Particularitățile conceptului control de gestiune

Sursa: elaborată de autor.

Controlul de gestiune trebuie să-și aducă aportul/contribuția, prin suportul acordat managementului entităților, la formarea, păstrarea și afirmarea capacității de acțiune.

Această contribuție ar putea avea următoarele forme [4, p.57]:

- ✓ *capacitatea de anticipare*: controlul de gestiune trebuie să avertizeze timpuriu posibile modificări viitoare ale mediului înconjurător;
- ✓ *capacitatea de adaptare*: controlul de gestiune trebuie să fie disponibil cu informații corecte și actuale ce privesc modificările apărute deja în mediul înconjurător;
- ✓ *capacitatea de coordonare*: controlul de gestiune trebuie să asigure coordonarea între obiectivele și acțiunile din subsistemele întreprinderii;
- ✓ *capacitatea de realizare a planurilor*: controlul de gestiune trebuie să asigure implementarea planurilor strategice, respectiv operative.

Un alt obiectiv principal, pe care îl are controlul de gestiune, este depistarea la timp a punctelor slabe și a celor puternice ale activității unităților economice, precum prevenirea riscurilor și oportunităților. Pentru aprecierea performanței activității întreprinderii, controlul de gestiune se realizează cu ajutorul unor instrumente (Fig.2).

Metoda ABC-costing este o metodă atât de calculație, cât și de gestiune, care constă în identificarea blocurilor de cost sau a centrelor de activitate dintr-o entitate și, conform acesteia, se repartizează costurile produselor și serviciilor pe baza numărului de evenimente sau tranzacții implicate în procesul de obținere a unui produs sau serviciu [14, p.213]. Metoda costurilor bazate pe activități este orientată spre repartizarea costurilor indirecte de producție și, totodată, tinde să arate relația dintre costurile indirecte și toate activitățile care le generează.

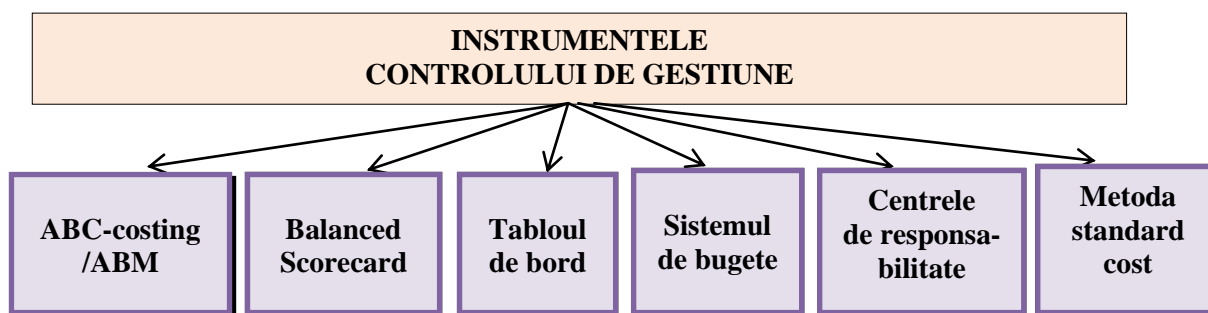


Fig.2. Instrumentele controlului de gestiune.

Sursa: elaborată de autor.

Calculația costurilor pe activități (ABC-costing) reprezintă o metodă de abordare a repartizării costurilor prin care se identifică principalele activități operaționale, se localizează toate costurile (cheltuielile) pe activități, se reduc sau se elimină activitățile negeneratoare de valoare adăugată și se repartizează costurile (cheltuielile) utilizând ca bază activitatea care le generează.

Balanced Scorecard și *tabloul de bord* sunt instrumente moderne ale controlului de gestiune. *Balanced Scorecard* este un instrument complex ce oferă informații complexe cu privire la performanța entității; acesta oferă managementului entității o privire de ansamblu asupra activității entității și cuprinde informații financiare, dar și nefinanciare. *Balanced Scorecard* îndreaptă managementul spre o arie strategică, acordă importanță indicatorilor nefinancieri etc.

Tabloul de bord servește managementului entității prin întocmirea unor analize ce stau la baza fundamentării strategiilor entității; acesta oferă informații referitoare la pilotajul entității, cum ar fi: nivelul previzionat al obiectivelor fixate și rezultatelor înregistrate, studiul abaterilor, clienții etc. Utilizarea unui tablou de bord necesită existența unor informații pertinente, ușor de înțeles, ce pot fi accesate rapid.

Gestiunea bugetară este un proces complex, prin care entitatea stabilește obiectivele și strategia de dezvoltare, în baza cărora centrele de responsabilitate formează structura bugetelor sale. Ulterior, bugetele centrelor sunt consolidate la nivel de entitate și, pe baza lor, sunt formate cele trei bugete principale: bugetul fluxurilor de mijloace bănești, bugetul de venituri și cheltuieli, bugetul bilanțului contabil. Prin intermediul acestor bugete este posibilă aprecierea anticipată a lichidității și profitabilității afacerii. În cazul în care managementul este sigur că rezultatele vor fi obținute, bugetele se transmit spre executare, iar în cazul în care nu este sigur, planul de pregătire a bugetelor se repetă până când vor fi găsite cele mai bune opțiuni.

Apreciem că și acest instrument al controlului de gestiune cunoaște limite în utilizarea lui în practică; în funcție de specificul activității, de resursele avute la dispoziție, considerăm că elaborarea bugetelor presupune un interval de timp important, precum și antrenarea de resurse necesare întocmirii lui, dar și faptul că există posibilitatea ca previziunile să fie dificil de realizat, cum este cazul bugetului cheltuielilor administrative.

Centrele de responsabilitate reprezintă o componentă a sistemului de gestiune a entității, care poate să coincidă sau să nu coincidă cu o subdiviziune structurală, a cărei eficiență constă în realizarea unor anumite activități cu un volum de resurse calculat exact. În centrul de responsabilitate se aplică relația funcțională „efort-volum de resurse-efect”.

Centrele de responsabilitate asigură un control ridicat al consumului de resurse, deoarece există o legătură strânsă între costuri și acțiunile persoanelor responsabile de suportarea acestora, care sunt motivate să asigure o activitate eficientă și să contribuie la performanța entității. În cadrul contabilității pe centre de responsabilitate, costurile se grupează în funcție de posibilitatea controlării acestora, fapt care este mai puțin evidențiat în sistemul tradițional.

Metoda standard cost permite compararea standardelor stabilite de entitate cu realizările efective, precum și constatarea abaterilor și adoptarea de decizii în vederea atingerii obiectivelor de performanță. Neajunsurile acestei metode: imposibilitatea de determinare continuă a standardelor de cheltuieli datorită schimbărilor economico-sociale dese din mediul în care își desfășoară activitatea ne-au condus spre studiul unor alte instrumente moderne.

Concluzii

În lumea afacerilor, astăzi sunt necesare abilități manageriale foarte diferite, din diverse domenii, care să ajute în parcursul corect entitatea. Pentru noile unități economice sunt necesari noi conducători și noi instrumente în gestiunea activității entității, în atingerea obiectivelor propuse și în luarea deciziilor manageriale. Finalitatea procesului de adoptare a deciziilor o constituie atingerea performanței care se analizează și se efectuează cu ajutorul controlului de gestiune. Confirmăm că exercitarea controlului de gestiune ocupă un rol important în monitorizarea și gestionarea performanțelor. Susținut de o serie de instrumente, controlul de gestiune asigură urmărirea și administrarea bunelor rezultate ale unei întreprinderi.

Referințe:

1. <http://documents.tips/documents/controlling-proiect.html>
2. ALEXA, V. *Controllingul în mediul de afaceri internațional*. Timișoara: Mirton, 2012, p.58.
3. VAHS, D. *Organisation: Einführung in die Organisationstheorie und-praxis*. Stuttgart, 2007, p.21-41.
4. ESCHENBACH, R., SILLER, H. *Controlling profesional, concepte și instrumente*. București: Editura Economică, 2014. Autorul face referire la lucrarea lui Antony R.N. *Planificarea și controlul sistemelor. Un cadru pentru analiză*, Boston, 1965.
5. ФИЛИПИЕВ, Д., БЕСПАЛОВА, И. Функция контроля в системе бухгалтерского учёта. В: *Бухгалтерский учёт*, 2008, №13, с.63-65.
6. IONAȘCU, I., FILIP, A., STERE, M. *Control de gestiune*. București: Editura Economică, 2006. 271 p.
7. ȚURCANU, V. Contabilitatea și controlul de gestiune: convergențe și delimitări. În: *Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii*: Materialele Conferinței științifice internaționale, 28-29 septembrie 2012. Chișinău: ASEM, 2012, vol.2, p.333-335.
8. EPURAN, M., BĂBĂIȚĂ, V., IMBRESCU, C. *Teoria contabilității*. București: Editura Economică, 2004. 464 p.
9. BULGARU, V. *Perfecționarea contabilității stocurilor la întreprinderile agricole*: Teză de doctor în economie. Chișinău, 2010. 168 p.
10. NEDERIȚĂ, A. și al. *Contabilitate managerială. Ghid practico-didactic*. Chișinău: ACAP, 2000. 264 p.
11. CARAMAN, S., CUȘMĂUNSĂ, R. *Contabilitate managerială: Note de curs*. Chișinău: Tipografia Centrală, 2007. 225 p.
12. ȚURCANU, V., MIHAILA, S. *Contabilitate de gestiune & Control de gestiune (în industria prelucrătoare): Monografie*. Chișinău: Editura ASEM, 2015. 231 p.
13. ESCHENBACH, R. *Controlling macht schule!* Eisenstadt, 2007, p.34-36.
14. CARAIANI, C., DUMITRANA, M. *Contabilitate de gestiune & Control de gestiune*. București: Editura Universitară, 2008. 421 p.

Prezentat la 07.09.2016