

CZU: 65.012.4

ÎNGLOBAREA SISTEMULUI DE CONTROLLING ÎN PERFORMAREA MANAGEMENTULUI ÎNTREPRINDERII

Iulia CAPRIAN, Rodica POPUȘOI

Universitatea de Stat din Moldova

În lucrare se propune un sistem de indicatori ai obiectivelor controllingului în susținerea conducerii interne. În cadrul controllingului integrat în activitatea managerului funcțiile de controlling sunt preluate integral sau cel puțin parțial de manageri.

Cunte-cheie: *controlling, manager, controller, sistem de controlling, bugetari, control intern, monitorizare, performanțe, venituri, costuri, cheltuieli, strategii, controlling operativ.*

IMPLEMENTATION OF THE CONTROLLING SYSTEM IN THE PERFORMANCE OF THE ENTERPRISE MANAGEMENT

The paper proposes a system of indicators of controlling objectives in support of internal management. In the context of integrated controlling in the manager's activity, the controlling functions are taken over in full or at least partially by the managers.

Keywords: *controlling, manager, controller, controlling system, budgeting, internal control, monitoring, performance, revenue, costs, expenses, strategies, operative controlling.*

Introducere

Obiecte ale managementului financiar și controlling sunt toate activitățile și procesele din cadrul entității, inclusiv elaborarea și executarea bugetelor de venituri și cheltuieli, costuri, evidența contabilă, raportarea și monitorizarea.

Într-o firmă mică sau mijlocie, sarcinile de controlling sunt realizate de cei care au răspunderea deciziilor majore. Într-o firmă mare, sarcinile de controlling se pot concentra într-o entitate specializată la nivelul managementului de vârf. El are funcția de a susține conducerea firmei prin coordonarea activităților de planificare, informare, analiză și control.

Controlling – sistem eficient de creștere a performanței firmei

Sistemul de management reprezintă ansamblul activităților de organizare și conducere, prin care se determină obiectivele unei firme/întreprinderi, resursele și procesele de muncă necesare realizării lor și executanții acestora, prin care se integrează și se asamblează munca salariaților, utilizând mai multe tehnici și metode adecvate pentru realizarea scopurilor funcționării firmei/întreprinderii [1]. În același timp, sistemul de control intern la nivel de entitate privată este o părghie de control și previziune a tuturor operațiunilor economice ce vizează activele și pasivele de care entitatea dispune, în condițiile cunoașterii mediului concurențial, prevederilor legale și ale realității vieții economice per ansamblu.

În practica internațională, un exponent al sistemului de control intern este controllingul, care reprezintă un set de activități necesare pentru a conduce și coordona activitățile întreprinderii. Departamentele de „control”, cu aspect punitiv, controllingul are rolul de a coordona toate procesele unei întreprinderi în scopul scăderii costurilor, maximizării încasărilor și îndeplinirii obiectivelor strategice ale întreprinderii [2]. Astfel, definițiile controllingului și managementului reliefează noțiunea de întreprindere și procesul de gestiune a acesteia drept noțiuni comune. Resursele disponibile ale întreprinderii sunt tratate diferit, astfel încât sistemul de management le cuprinde ca element-component, iar sistemul de controlling se referă la gestionarea corectă a acestora. Reieșind din definiții, conchidem că sistemul de management al întreprinderii este unul care înglobează sistemul de controlling, totodată controllingul fiind considerat o tehnică a sistemului de management.

Pornind de la scopul managementului care este obținerea unor rezultate maxime cu eforturi și costuri minime, sistemul de controlling este axa principală în realizarea acestui obiectiv. Determinarea coraportului dintre resursele consumate și rezultatele obținute, este un proces complex, dar care trebuie să fie și obiectiv. Obiectivitatea rezultatelor, precum și a procesului operațional în ansamblu, controllingul le poate determina

în baza informațiilor financiar-contabile, odată cu stabilirea performanțelor obținute. Performanța nu se poate exprima decât ca un ansamblu echilibrat de parametri complementari, uneori contradictorii, care descriu rezultatele și procesele de atingere a acestor rezultate. Constituirea performanței întreprinderii se realizează prin echilibrarea și interconținerea a (minimum) patru puncte forte (model propus de R.Norton):

- 1) *eficiența proceselor de producție*
- 2) *satisfacerea acționarilor (a tuturor aporturilor de fonduri)*
- 3) *satisfacerea clienților.*

Conceptul de performanță (rezultate) este marcat de sistemul economic, politic și de modurile de guvernare ale unei întreprinderi, iar factorul dominant dintr-o societate dorește măsurarea acestuia în funcție de propriile lui interese. Aceste elemente reprezintă aspectele „subiective” care influențează definirea și măsurarea rezultatului (performanțelor). Un rezultat nu reprezintă nimic dacă este luat în considerare singur, căci nu poate fi separat de mijloace, activități, obiective: performanța reprezintă ansamblul etapelor logice elementare ale acțiunii, de la intenție la rezultatul efectiv [3].

O întreprindere performantă este și eficientă, și productivă, acestea fiind efecte (rezultate). În același timp, eficacitatea și productivitatea sunt cauze care determină performanța. Becker și Green au stabilit că: a) acolo unde performanța va fi mult mai inferioară bugetului, atunci bugetul trebuie să fie revizuit în așa măsură, încât să devină realizabil. Dacă acesta nu se realizează, gestionarul de buget se va descuraja, iar nivelul său de aspirație asupra performanței viitoare va eșua; b) dacă performanța este foarte aproape de nivelul bugetului, o informare retrospectivă, diplomatică și nepunitivă va conduce la creșterea nivelului de aspirație asupra performanței; c) acolo unde nivelul de performanță este atins sau excede nivelul bugetat, este foarte probabil ca nivelul de aspirație și performanța potențială a gestionarului de buget să crească. În acest caz, se impune o revizuire a bugetului. De obicei, prin intermediul analizei abaterilor sunt evaluate mai multe aspecte ale performanței: eficiența, eficacitatea, economicitatea etc. Definiția economică a acestui termen este destul de complexă, deoarece există o multitudine de factori care influențează performanța și pentru că diferiți actori economici văd performanța în funcție de interesele lor. O delimitare clară a conținutului fiecăreia dintre aceste noțiuni este necesară pentru a asigura o înțelegere comună a acestor categorii în cadrul științei economice. Misiunea controlului bugetar este de a oferi o bază de monitorizare a evoluției unei entități ca un tot unitar, precum și a părților sale componente, împreună cu atingerea obiectivelor specificate în planificarea bugetară. Or, controlul bugetar nu trebuie văzut numai ca un exercițiu de reducere a costurilor, ci și ca o parte pozitivă integrată a planificării, care ar trebui să satisfacă, în funcție de obiectivele entității, nevoile și aspirațiile personalului implicat, atât pe termen lung, cât și pe termen scurt [4].

La moment avem trei grupe mari de costuri pe care le diferențiem în cadrul conducerii întreprinderii:

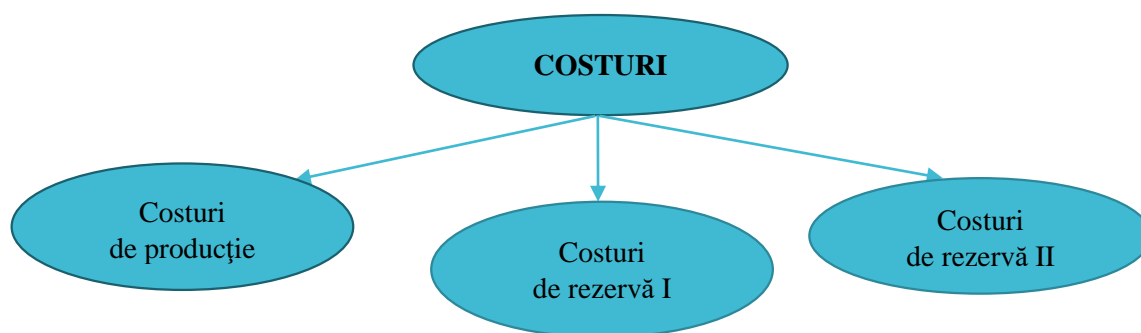


Fig.1. Costuri ale întreprinderii.

- **Costuri de producție** care se reflectă direct în produs dependente de comandă sau de ocupare și care sunt atribuite direct produsului individual;
- **Costuri de rezervă I** care nu pot fi atribuite direct produsului, ci altor elemente, cum ar fi unei grupe de produse, unui domeniu de răspundere sau de funcții din întreprindere ori unei grupe de clienți fără să fie nevoie de codificări arbitrare;
- **Cheltuieli de rezervă II** care ar putea fi atribuite produselor, grupelor de produse sau domeniilor numai cu ajutorul unor codificări relativ arbitrare sau cu un efort mare de prelucrare, sau nu ar putea fi atribuite deloc [5, p.19].

Sarcinile sistemului de controlling

Documentele informative, pe care le examinăm odată cu contabilitatea financiară, consideră întreprinderea un întreg. Evaluarea domeniilor parțiale nu este posibilă direct din materialul care ni se pune la dispoziție. O analiză a problemelor individuale pretinde asocierea prealabilă a informațiilor necesare la timpul respectiv. Această formă de evaluare și conducere a întreprinderii cu un rezultat unic a fost suficientă mulți ani, chiar multe secole, de când, în 1494, s-a descoperit contabilitatea dublă. Secolul vitezei în care ne aflăm și necesitatea modificărilor mai dese ale programelor de producție, ale metodelor de fabricație, ale structurii clienților etc. ne obligă totuși la un punct de vedere diferențiat. Numai o întreprindere cu producție unică, care funcționează cu un singur procedeu tehnologic și o organizare a desfacerii pe un număr limitat de clienți stabili, s-ar mai putea imagina ca situație extremă, în care conducerea s-ar rezolva prin luarea în considerare a unui rezultat general. Nu doar întreprinderile mari și concernele, ci și întreprinderile mici și mijlocii au nevoie, în cadrul aceleiași unități juridice, de secții pe care să le planifice, evalueze și conducă separat, pentru a aprecia just diversitatea diferitelor activități și afaceri. Avem nevoie deci de un al doilea nivel al raportului, în cadrul rezultatului global al întreprinderii, care să împartă matematic întreprinderea în secții economice componente. Practic, se procedează ca și cum ar fi vorba despre firme separate, pentru care se fac calcule separate. Aceasta se face însă nu printr-o divizare juridică și prin contabilități financiare separate, ci, exclusiv, printr-un calcul separat de beneficii și costuri, astfel încât să apară centre diferite de calcul.

Pentru repartizarea raportului economic pe al doilea nivel există trei principii diferite de clasificare:

1) Clasificarea rezultatelor *după produse* are sens atunci când grupele individuale de produse evidențiază materii prime, procedee de fabricație, structuri de costuri diferite ale produselor, o bază de calculație diferită sau o poziție diferită în cadrul pieței.

2) Structurarea *după domenii* se recomandă atunci când sunt stabilite domenii clare de funcțiuni printr-un plan de organizare și acestea au funcții diferite bine delimitate, atunci când trebuie să urmeze o divizare regională a zonei de desfacere, atunci când există fabrici sau ateliere diferite în care are loc procesul de fabricație, atunci când diferite metode de producție sunt conduse de responsabili diferiți sau atunci când există organizări diferite ale desfacerii.

3) Clasificarea *după clienți* este oportună atunci când piețe de desfacere diferite, soluții diferite ale problemelor, diferite grupe vizate, deosebiri mari în ordinele de mărime ale clienților, relații de afaceri speciale, producții suplimentare sau alte deosebiri dau sens unei asemenea clasificări [5, p.23-24].

Astfel, suntem de părere că anume indicatorii care caracterizează performanțele unei întreprinderi sunt cei care reflectă existența sau lipsa unui sistem de controlling în cadrul sistemului de management, deoarece sistemul de controlling este focusat pe gestionarea costurilor, iar rezultatele atinse reprezintă performanțele întreprinderii la anumite niveluri.

Legătura dintre sistemul de controlling, sistemul de conducere (management) și indicatorii performanței poate fi redată prin formula:

$$\sum IP_1 \geq \sum IP_0, \text{ dacă } SM \subset SC,$$

unde:

- $\sum IP_1$ – suma indicatorilor performanței din perioada curentă;
- $\sum IP_0$ – suma indicatorilor performanței din perioada raportată;
- SM – sistem de management;
- SC – sistem de controlling.

Conform celor expuse în literatura de specialitate, precum și conform practicii internaționale, o activitate de întreprinzător este de succes doar atunci când există pârghii reale de planificare, gestionare, control și evaluare obiectivă a resurselor și rezultatelor de care dispune întreprinderea.

Concluzii

Un sistem de controlling la nivel de întreprindere este o parte componentă indispensabilă a sistemului de management, astfel încât scopul managementului este în primul rând îmbunătățirea rezultatelor, care poate fi realizat mai ales prin controlling, în afară de alte subsisteme ale sistemului de conducere.

Referințe:

1. <https://dexonline.ro/definitie/management>.
2. DELI, O. Evaluarea sistemului de control intern: Reversul medaliei. În: *Revista „Economica”*, 2012, nr.2(80) p.38-43.
3. HLACIUC, E., MIHALCIUC, C. Măsurarea performanțelor financiare ale unei întreprinderi. În: *Analele științifice ale Universității de Stat din Moldova. Seria „Științe socioumanistice”*, 2005, vol.2, p.455-461.
4. BADICU, G. Bugetul flexibil – instrument managerial de evaluare a performanței. În: *Studia Universitatis Moldaviae. Seria „Științe exacte și economice”*, 2016, nr.2(92), p.104-111.
5. MANN, R., MAYER, E. *Controlling. Conducerea profitabilă a întreprinderii*. București: All, 1996, p.291.

Date despre autori:

Iulia CAPRIAN, doctor, conferențiar universitar, Facultatea de Științe Economice, Universitatea de Stat din Moldova.

Rodica POPUȘOI, doctorandă, Școala doctorală Științe Economice, Universitatea de Stat din Moldova.

E-mail: rnacu@yahoo.com

Prezentat la 28.06.2018