

## **CONTROLLINGUL CA INSTRUMENT DE OPTIMIZARE A DECIZIILOR MANAGERIALE**

***Grabarovschi Ludmila, dr., conf.univ., ASEM***

***lgrabarovski@gmail.com***

***Bejan Ghenadie, dr., conf.univ., ASEM***

***gmbejan@gmail.com***

***Rezumat.*** *Articolul examinează diverse aspecte ale controllingului ca instrument de optimizare a deciziilor manageriale. Autorii pornesc de la premisa că sistemul de controlling, îmbinând elementele de bază ale organizării și gestionării activității entității, contribuie nu doar la depășirea situațiilor problematice curente cu care se confruntă entitatea, ci și la ameliorarea performanțelor acesteia. În urma analizei componentelor sistemului de controlling și a rolului contabilității manageriale în procesul de gestiune, este formulată concluzia că contabilitatea managerială și controllingul, oferind instrumente de gestiune independente, se completează reciproc și asigură managementul entității cu informațiile necesare în procesul de luare a*

deciziilor. Sistemul de controlling va fi eficient dacă la dispoziția managerilor se vor pune instrumentele de controlling și recomandări concrete privind aplicarea acestora în practica entităților.

**Abstract.** *The article examines various aspects of controlling as the main tool of optimization of managerial decisions. The authors assume that the controlling system, combining all the basic elements of organization and management of the entity's activity, contributes not only to overcome the current problems that the entity face, but also to improve the entity's performance. After analyzing the components of the controlling system and the role of managerial accounting in the management process, the authors conclude that the managerial accounting and the controlling, providing independent management tools, complement each other and provide the management of the entity with the necessary information for the decision taking process. The controlling system will be efficient if it provides managers with controlling tools and with the concrete possibility of applying in the activity of the entities.*

**Cuvinte-cheie:** *controlling, management, contabilitate managerială, decizii, performanță.*

**Keywords:** *controlling, management, planning, managerial accounting, decisions, performance*

**JEL:** M 41, M11

În condițiile actuale procesul de gestiune necesită soluționarea complexă a diferitor probleme, cu aplicarea unor noi abordări ale managementului, luând în considerație influența atât a factorilor externi, cât și a celor interni. Dintre factorii externi cu impact major asupra activității entităților menționăm, în primul rând, situația macroeconomică în schimbare rapidă, criteriile de piață ale eficienței, incertitudinea laturii juridice a afacerilor etc. În ceea ce privește factorii interni, poate fi menționat mediul în care se adoptă deciziile manageriale, acesta fiind, de regulă, unul incert.

Situațiile de incertitudine cu care se confruntă entitățile sunt un rezultat al insuficienței informației disponibile pentru luarea deciziilor manageriale și realizarea obiectivelor entității. Astfel, în cazul în care schimbările în mediul de afaceri nu admit o reacție întârziată, pentru a face față concurenței, complexității și diversității relațiilor de piață este necesar ca entitățile să utilizeze instrumente de gestiune care vor permite:

- depistarea la timp a situațiilor nefavorabile în activitatea entității și a cauzelor care provoacă astfel de situații;
- determinarea rapidă a obiectivelor care urmează a fi realizate de către managementul entității;
- crearea suportului informațional al bussines-proceselor;
- prognozarea evenimentelor și a acțiunilor viitoare cu privire la deciziile manageriale.

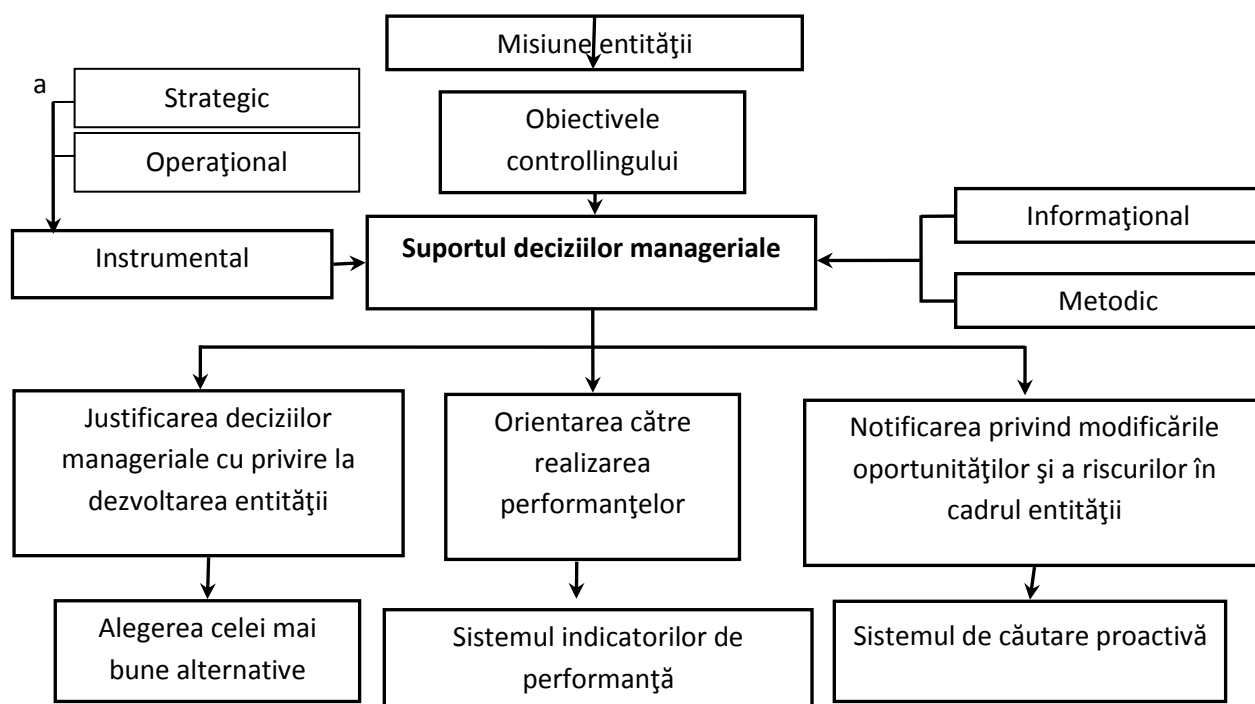
În contextul celor expuse mai sus se impune exercitarea unui control permanent și eficient asupra modului în care sunt realizate sarcinile puse în fața subdiviziunilor structurale ale entității. Organizarea acestuia este deosebit de importantă în virtutea faptului că în sistemul de control clasic activitățile vizează mai mult trecutul (au la bază indicatori calculați conform datelor istorice) decât viitorul entității și se limitează la un simplu proces de „verificare – sancțiune”, fapt care reduce considerabil motivația angajaților în atingerea scopurilor propuse. Astfel de circumstanțe au determinat evoluția controlului ca activitate de gestiune și, în cele din urmă, apariția unui instrument modern de gestiune denumit controlling.

Interesul sporit față de controlling, ca un nou instrument de gestiune, se datorează publicațiilor autorilor Rudolf Mann, Elmar Mayer, Martin Kütz, Robert N. Anthony, Martin Kupper, Hans-Ulrich Krause, Garcia Echevarria, Gheorghe Băileșteanu, Valentina Alexa, Neculai Tabără, Sergei Falico și alții, în care sunt propuse soluții ce țin de organizarea controllingului la entitate. Astfel, diversele aspecte ale definiției controllingului în literatură economică [1, 3, 5, 6] au permis evidențierea următoarelor abordări conceptuale (tabelul 1).

**Tabelul 1. Abordări cu privire la definirea controllinguului**

<b>Aspectul definiției</b>	<b>Conținutul definiției (abordări privind controllinguul)</b>
<i><b>Etimologic</b></i>	<b>Controlling</b> (în limbile latină, engleză, franceză, germană) – supraveghere, monitorizare, management, reglementare, control, inspecție
<i><b>Comportamental</b></i>	<b>Controlling</b> – tip de activitate cu privire la raționalizarea sistemului informațional-managerial care contribuie la atingerea obiectivelor
<i><b>Instrumental-conceptual</b></i>	<b>Controlling</b> – prezentarea managementului entității a metodelor, instrumentelor, modului de gândire și a informației privind procesele de planificare și control cu scopul integrării și coordonării acestora
<i><b>Instituțional</b></i>	<b>Controlling</b> – unitate structurală a entității care exercită funcția de control
<i><b>Filozofic</b></i>	<b>Controlling</b> – filozofie și mod de gândire a angajaților, bazată pe utilizarea rațională a resurselor, sincronizarea și combinarea armonioasă a eforturilor în scopul asigurării existenței și dezvoltării pe termen lung a entității
<i><b>Moral-etic</b></i>	<b>Controlling</b> – „conștiința economică a entității”
<i><b>Conceptual-funcțional</b></i>	<b>Controlling</b> – sistem orientat spre viitor și bazat pe măsurarea performanțelor manageriale în procesul planificării, controlului, analizei și luării deciziilor prin asigurarea integrității subdiviziunilor și responsabililor în realizarea scopurilor propuse
<i><b>Instrumental-tehnologic</b></i>	<b>Controlling</b> – elaborarea și prezentarea conducerii a tehnologiilor eficiente cu privire la realizarea funcțiilor de management prin crearea metodelor, tehnicilor și instrumentelor care asigură fiabilitatea obiectivelor stabilite
<i><b>Științific</b></i>	<b>Controlling</b> – disciplină științifică care dezvoltă fundamentele teoretico-metodologice ale managementului prin îmbinarea elementelor previziunii, contabilității manageriale, analizei economice, controlului și gestiunii interne

După cum rezultă din informațiile prezentate în tabel, controllinguul este o noțiune complexă care presupune o filozofie de gestiune relativ nouă, apărută la intersecția planificării, analizei economice, contabilității manageriale și a managementului. Reprezentând setul de activități necesare pentru a conduce și coordona entitatea, controllinguul propune o întreaga gamă de instrumente pentru atingerea obiectivelor și a rezultatelor finale, îmbină, integrează și coordonează toate funcțiile de control, sprijinind managerii în procesul luării deciziilor. Altfel spus, controllinguul, numit și „matematica afacerii”, reprezintă un mecanism de autoreglementare care oferă feedback-ul în gestiunea entității (figura 1).



**Figura 1. Poziționarea controllingului în suportul deciziilor manageriale**

Sursă: adaptată după O. Balabanovici, *Controllingul* [ 2, p. 8]

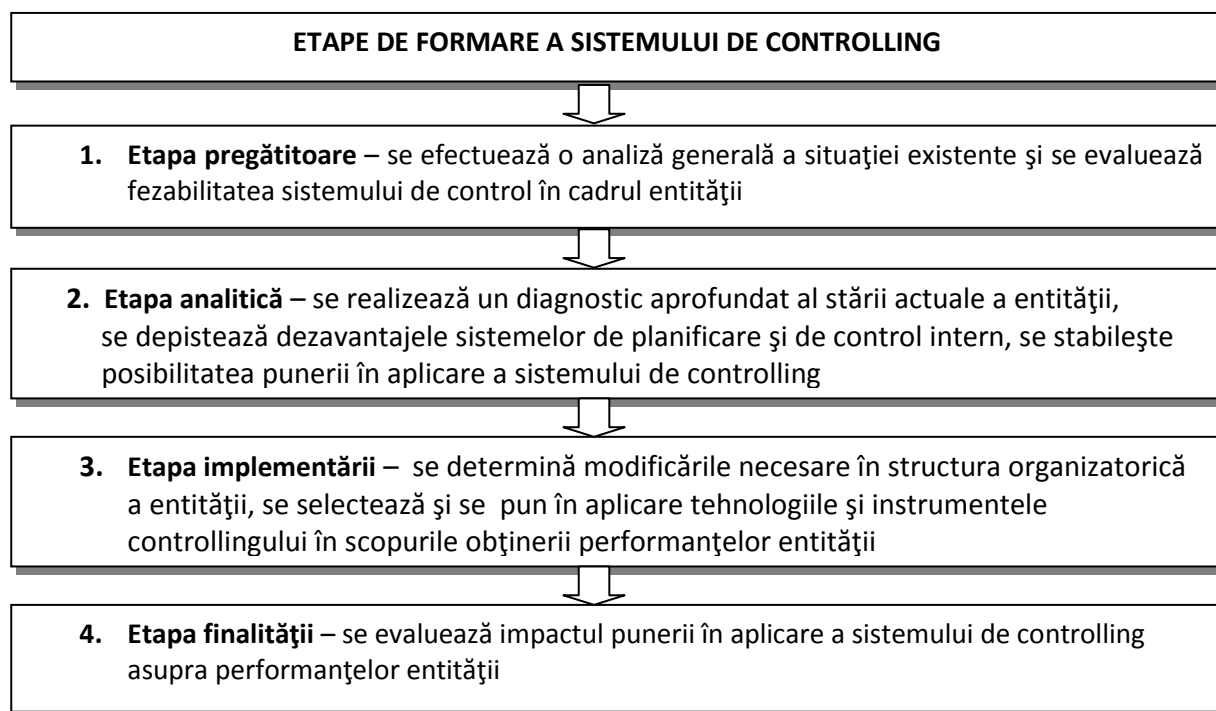
Generalizarea situațiilor problematice din activitatea entităților în condițiile unei piețe dinamice și a experienței aplicării diferitor metode de gestiune permite evidențierea următoarelor sarcini primordiale ale controllingului:

- crearea unui sistem informațional eficient pentru luarea deciziilor manageriale (în baza datelor contabilității financiare și contabilității manageriale);
- participarea la întocmirea bugetelor entității;
- monitorizarea și coordonarea activității tuturor subdiviziunilor structurale și a entității în ansamblu;
- eficientizarea sistemului de gestiune al entității (analiza riscurilor, urmărirea respectării bugetelor etc.).

Sarcinile nominalizate ale controllingului se realizează prin intermediul *funcțiilor de bază* ale acestuia:

- culegerea, prelucrarea și transmiterea informației la diferite niveluri ale managementului pentru luarea deciziilor manageriale și planificarea (bugetarea) activității entității;
- formarea sistemului de planificare strategică și operațională și asigurarea informațională a acestui sistem;
- elaborarea metodelor de control asupra îndeplinirii planurilor (bugetelor);
- exercitarea controlului propriu-zis asupra îndeplinirii planurilor (bugetelor);
- evaluarea rezultatelor activității și interpretarea acestora prin prisma perspectivelor afacerii;
- coordonarea procesului managerial în scopul îmbunătățirii performanțelor entității.

În vederea elaborării sistemului de controlling se impune analiza dezvoltărilor teoretico-metodologice și a practicii implementării unor astfel de sisteme în domenii de activitate conexe. În acest sens, se recomandă divizarea procesului de creare a sistemului de controlling al entității în următoarele etape (figura 2).



**Figura 2. Etape de formare a sistemului de controlling**

Implementarea și dezvoltarea sistemului de controlling reprezintă, pentru orice entitate, un avantaj concurențial, fiind o condiție pentru obținerea performanțelor scontate. Plecând de la acestea, considerăm că un sistem de controlling, oricât de bine pus la punct, va rămâne un simplu deziderat, dacă în exercitarea controllingului nu vor fi luate în calcul următoarele cerințe: stabilirea precisă a activităților, sarcinilor și obiectivelor acestora; atribuirea competențelor adecvate și exact delimitate, precum și a responsabilităților individuale; elaborarea procedurilor scrise pentru fiecare etapă. Din acest motiv, responsabilii de construirea și dezvoltarea sistemului de controlling trebuie să utilizeze acele instrumente care vor permite exercitarea unui control eficient asupra activității entității în ansamblu și a fiecărei subdiviziuni în parte.

Instrumentele controllingului pot fi clasificate [1, 3, 6] în funcție de anumite criterii, cum ar fi sfera de aplicare și perioada de acțiune. Ținem să menționăm că astfel de instrumente variază de la o entitate la alta în dependență de mărimea entității, natura activității, gradul de dispersare a centrelor de activitate, modul de finanțare etc. În pofida faptului că sfera de aplicare este diferită, iar perioada de acțiune delimitează controllingul strategic (are drept scop identificarea și urmărirea oportunităților și amenințărilor viitoare) și cel operațional, instrumentele controllingului sunt numeroase fără a fi contradictorii în esență (tabelul 2).

**Tabelul 2. Criterii de clasificare și caracteristici ale instrumentelor de controlling**

Sfera de aplicare	Instrumente de controlling
Contabilitatea	Calculația costurilor (costuri complete și parțiale, ABC-costing, target-costing); contabilitatea pe centre de responsabilitate; sistemul indicatorilor contabilității manageriale; sistemul de raportare managerială etc.
Organizarea fluxurilor informaționale	Sistemul fluxului documentar; harta business-proceselor etc.
Planificarea	Analiza și optimizarea volumului comenzilor; ABC-analiza; analiza raportului „cost-volum-profit” (CVP-analiza); analiza curbei de învățare; analiza concurențelor; benchmarking-ul; metode logistice; metode de analiză a portofoliului; analiza strategică a ciclului de viață al produsului; SWOT- analiza; analiza mediului înconjurător (modelul lui Porter); metodică formării prețurilor; bugetarea etc.

Monitoringul și controlul	analiza factorială; SWOT-analiza; analiza costurilor pe centrele de responsabilitate etc.
<b>Perioada de acțiune</b>	<b>Instrumente de controlling</b>
Strategic	PEST-analiza ; analiza alternativelor; SWOT- analiza; analiza strategică a ciclului de viață al produsului; analiza portofoliului; sistemul indicatorilor de performanță și Balanced Scorecard etc.
Operațional	Calculația costurilor; CVP-analiza; ABC-analiza; XYZ-analiza; teoria constrângerii (theory of constraints); bugetarea etc.

Instrumentele nominalizate, clasificate după sfera de aplicare și perioada de acțiune, includ și instrumentele utilizate în contabilitatea managerială fără de care este imposibilă construirea și menținerea sistemului de controlling. Contabilitatea managerială, de rând cu controllingul, contribuie la formarea sistemului de indicatori ai activității entității, bazându-se pe pregătirea informației contabile, depistarea abaterilor, întocmirea rapoartelor manageriale și prezentarea datelor despre rezultatele activității subdiviziunilor entității. Cât privește controllingul, rolul acestuia rezidă în determinarea și implementarea procedurilor de transmitere a informației necesare. Prin crearea sistemului informațional și automatizarea acestuia controllingul contribuie la consolidarea datelor contabilității manageriale și adaptarea acesteia atât la cerințele concrete ale managementului, cât și la necesitățile proprii. Astfel, conform abordării conceptuale contabilitatea managerială este un element al sistemului informațional al entității, are responsabilități proprii, asigură controllingul cu informația corespunzătoare și este coordonată de către acesta.

Nu trebuie pierdut din vedere nici faptul că organizarea unui sistem de controlling eficient și delimitarea clară a responsabilităților presupune crearea unei structuri specializate (departamentul de controlling) și determinarea locului acesteia în structura organizatorică a entității. La crearea departamentului de controlling se vor lua în considerare următoarele:

- departamentul de controlling culege informațiile necesare de la toate subdiviziunile entității (contabilitate, departamentul planificare, serviciu marketing, serviciu logistic etc.);
- departamentul de controlling are capacitatea și împuternicirea de a organiza (cu ajutorul altor subdiviziuni) colectarea informațiilor suplimentare care nu se conțin în documentele existente ale subdiviziunilor, dar sunt necesare pentru analiză și concluzii;
- departamentul de controlling, fiind independent de serviciul financiar și economic, are posibilitatea de a implementa noi proceduri analitice și de colectare a informațiilor în mod continuu;
- departamentul de controlling transmite operativ toate informațiile necesare managementului de vârf;
- departamentul de controlling activează ca consultant pentru management (este orientat spre luarea deciziilor, dar nu ia decizii ca atare).

În concluzie vom menționa că condițiile actuale de activitate a oricărei entități dictează conducerii cerințe noi față de gestiunea acesteia. Dintre tehnologiile de gestiune moderne, în primul rând, merită a fi acceptat controllingul ca un sistem complex cu concept holistic al managementului care asigură integrarea activităților de planificare și control și luarea unor decizii manageriale echilibrate. Drept suport metodologic, în acest caz, poate servi varietatea instrumentelor de controlling ce țin de gestiunea strategică și tactică a entității. Astfel de instrumente se bazează pe un sistem flexibil de indicatori și valorifică informațiile din contabilitatea managerială.

### **Bibliografie:**

1. ALEXA V., *Controllingul în mediul de afaceri internațional* - Editura Mirton, Timișoara, 2012, p. 224 (în limba română și engleză), ISBN 978-973-52-1190-5;
2. БАЛАБАНОВИЧ О.А. *Контроллинг : электронный учебно-методический комплекс для Магистрантов*. Белорусский государственный экономический университет, 2015, p.59  
Disponibil <http://edoc.bseu.by:8080/handle/edoc/18659> (p.8)

3. TABĂRĂ N., BRICIU S., coordonatori. *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*. Iași: Editura Tipo Moldova, 2012, p.626, ISBN 978-973-168-723-0;
4. TULVINSCHI M., *Costurile relevante pentru decizie într-un sistem de controlling eficient*. În: *Economie teoretică și aplicată Volumul XVII (2010)*, nr. 5(546), pp. 27-37;
5. ПОНОМАРЕВА Е., Контроллинг на предприятии: учебное пособие. — СПб.: Издательство Санкт-Петербургского университета управления и экономики, 2012, с. 188: ил. ISBN 978-5-94047-325-1
6. КАРМИНСКИЙ А., ФАЛЬКО С. и др. Контроллинг. Москва, Форум, 2013, с. 336. ISBN: 978-5-8199-0529-6, 978-5-16-006166-5