

CONTROLUL DE GESTIUNE: ÎNTRE CONTABILITATE ȘI STRATEGIILE MANAGERIALE

Dr., conf. univ., Aliona BÎRCĂ

*Academia de Studii Economice a Moldovei,
str. Mitropolit G. Bănulescu-Bodoni 61, Republica Moldova, Chișinău,
Tel.: +373 22 402 736, web site: www.ase.md*

Abstract

With an impressive number of current researches, management control is one of the most studied areas in the field, but the ideas promoted are different from one author to another. However, the main research question of this paper refers to the fact that the local public interest entities do not disclose any information related to the organization of the control in the annual management report. The lack of this information has led us to analyze its necessity from both the managerial and accounting point of view. The three levels of control of R. Antony were the starting point in this study, subsequently focusing on each stage. Strategic control, as the first stage of management control, has been studied in relation to the budgetary system and operational control from the financial and accounting perspective.

Key words: *management control system, strategic control, operational control, budget system*

JEL CLASSIFICATION: M10, M48

INTRODUCERE. A vorbi despre controlul unei lumi deosebit de preocupată poate fi neinteresant, însă scandalurile financiare de la începutul secolului al XXI-lea au scos în evidență problemele organizării mediului economic de afaceri. Johan Wolfgang Goethe a avut perfectă dreptate când a afirmat că „cifrele nu guvernează lumea, dar exprimă maniera în care aceasta este guvernată”.

În analiza problemelor de cercetare ale controlului de gestiune, au fost remarcate atât cele de natură teoretică, cât și cele pragmatice. Existența unui număr impunător de studii în domeniul controlului de gestiune cu idei diferite de la un autor la altul reprezintă una din problemele actuale de ordin teoretic. Situație cu origini mai vechi, spre exemplu Rathe (1960, p.32; Demartini, 2014, p. 28) a constatat 57 de definiții ale controlului cu sensuri diferite în lucrările de management. Lipsa unei definiții clare a controlului, l-a determinat pe R. Antony (1965; Reeves și Woodward 1970, p. 38; Lowe și Machin 1983; Demartini, 2014, p. 28) să elaboreze cele trei definiții 1956, 1965 și 1988 și totodată să conceapă o structură a controlului de gestiune actuală și astăzi. În această perspectivă, relațiile dintre strategiile manageriale și contabilitate au fost examinate din perspectiva etapelor de control ale lui R. Antony.

Referindu-ne la aspectele pragmatice ale controlului de gestiune, precizăm că raportul conducerii entității de interes public conform art. 31 (2. c) din Legea contabilității trebuie să includă o secțiune cu informații legate de organizarea controlului intern în cadrul entității. Întrebarea de cercetare este următoarea: Din ce cauză entitățile nu aplică sau aplică incomplet procedurile sistemului de control intern? Lipsa acestei informații ne-a determinat să analizăm necesitatea acesteia din perspectiva managerială și contabilă.

La baza prevederilor din Legea contabilității Republicii Moldova se află Legea Sarbanes-Oxley (SOX) succesoarea legii Securities Exchange Act din 1933 (1934). Această din urmă lege, a funcționat timp de șapte decenii reprezentând mecanismul de reglementare dominant și introdus cu scopul de a corecta deficiențele marii crize economice din 1929-1933. Legea SOX a fost implementată în viața economică și socială americană pentru a corecta deficiențele guvernantei corporative de la începutul secolului al XXI-lea. Ca urmare a valului de scandaluri izbucnite în jurul unor companii: Enron, Tyco, WorldCom, Global, TelLink, Adelphia ș.a., președintele George W. Bush a ripostat fără întârziere și a semnat pe data de 30 iulie, anul 2002 legea Sarbanes-Oxley.

În secțiunea 404 „Evaluarea managerială a controlului intern” din Legea SOX se prevede ca rapoartele anuale cerute de Securities Exchange Act din 1934 să conțină și raportul de control intern cu următoarele elemente:

□ responsabilitățile managementului în stabilirea și menținerea unei structuri adecvate de control intern și proceduri de raportare financiară; și

□ evaluarea cea mai recentă a eficienței structurii și procedurilor de control intern pentru situațiile financiare.

În această ordine de idei, directorii executivi și directorii financiari sunt responsabili de organizarea controalelor interne. Iar aceștia, la rândul lor le implementează cu scopul de a se asigura că sunt informați la timp cu privire la gestiunea resurselor materialelor, financiare.

În căutarea soluțiilor la problemele menționate anterior am analizat realitatea elementelor de control ale lui R. Anthony, concentrându-ne pe fiecare etapă în parte. Controlul strategic în calitate de primă etapă a controlului de gestiune a fost studiat în relație cu sistemul bugetar, iar controlul operațional din perspectiva financiar-contabilă.

Elementele sistemului controlului de gestiune

În ciuda faptului că Malmi și Brown (2008) au demonstrat apariția sistemului controlului de gestiune (SCG) începând cu anii 80 ai secolului XX-lea, totuși, susținem opinia lui R. Anthony, prin lucrarea *Planning and Control Systems* (1965), care a pus bazele ideologice. Acesta s-a concentrat atât pe sistemul de control, cât și pe trei tipuri de proceduri: *planificarea strategică și control, controlul tactic și controlul sarcinilor*. *Managementul strategic* se referă la procesele prin care se decid *obiectivele entității*, modificarea acestora, resursele utilizate pentru atingerea obiectivelor, precum și *politicile de guvernare* privind achizițiile, utilizarea și punerea la dispoziție a acestora. *Controlul tactic* este procesul prin care managerii se asigură că *resursele sunt obținute* și utilizate în mod *eficace și eficient* pentru realizarea obiectivelor entității. *Controlul sarcinilor*, denumit și *control operațional*, reprezintă procesul prin care se asigură că *sarcinile* sunt realizate în mod *eficace și eficient* (Anthony, 1965; p. 16-18, Demartini, 2014, p. 30).

Caracterizat, în principal, printr-o destinație financiară (*financial controls*), sistemul controlului de gestiune este reprezentat prin intermediul mecanismelor utilizate de manageri pentru controlul altor manageri. De fapt, el presupune *planificarea, supravegherea și evaluarea ex-post a acțiunilor întreprinse de aceștia, în baza proceselor planificării strategice*.

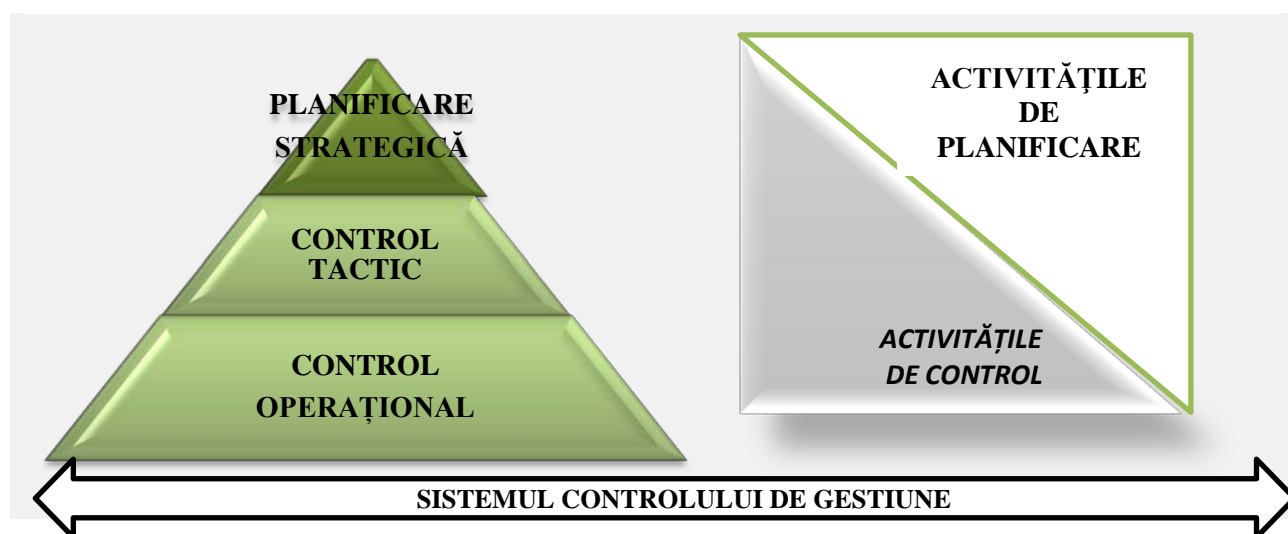


Figura 1. Modelul lui R. Anthony cu privire la sistemul controlului de gestiune

Sursa: *Association of Chartered Certified Accountants and the Chartered Institute of Management Accountants, P5 Advanced performance management, Published by: Kaplan Publishing UK Unit 2 The Business Centre Molly Millars Lane Wokingham Berkshire RG41 2QZ, 2008, 154 p.*

Potrivit lui R. Anthony (fig. 1), *primul nivel al controlului* oferă consiliului de administrație și managementului de top o anumită încredere că *planificarea strategică* tratează cu prudență riscurile eventuale și oportunitățile entității. Această etapă de control reprezintă una din prioritățile entității și este influențată atât de mediul intern, cât și de cel extern (concurenți, tendințele pieței, date economice etc.). De regulă, în cadrul acestei etape, controlul are un caracter convențional, iar informația este nesigură și speculativă.

În cadrul nivelului doi de control după R. Anthony, *controlul tactic* (fig. 1) se preocupă de atingerea obiectivelor stabilite în cadrul planificării strategice. În cazul dat, analiza eficienței îndeplinirii obiectivelor se măsoară prin cantitatea resurselor consumate și timpul utilizat. Controlul se extinde asupra întregii entități și poate implica centrele de responsabilitate specifice. O mare parte din informații sunt exprimate în termeni financiari și de volum (productivitate, bugete, statistica muncii, capacitatea reală de producție/servicii/activități).

Controlul bugetar reprezintă unul dintre cele mai utilizate mijloace matematice și informatice în activitatea de supraveghere a managementului executiv. Devenit cunoscut începând cu anii 1930, controlul bugetar face parte din controlul financiar (financial controls), fiind specific marilor întreprinderi (Bouquin, H., 2011). Bugetul constituie, în același timp, ultima etapă a planificării și prima etapă a controlului. Aspectele complementare ale controlului de gestiune sunt următoarele: *Obiectivele au fost realizate? Resursele alocate corespund celor previzionate?* (Cuyaubere, T., Muller, J., 1991, p. 14). Controlul bugetar recomandă *descentralizarea responsabilităților* și oferă autonomie persoanelor implicate în luarea deciziilor. Procesele se desfășoară într-o *ordine logică*, începând cu fixarea obiectivelor și finalizând cu măsurile corective. *Coerența* reprezintă cea de-a treia însușire a controlului bugetar și asigură armonizarea obiectivelor generale cu cele secundare ale entității (Gervais M., 2005, p. 312).

Cel de-al treilea nivel de control, după R. Anthony (fig. 1), se referă la *controlul operațional* preocupat în general pe activitățile zilnice și are drept scop punerea în aplicare a planurilor strategice. „*Controlul operațional*” regroupează procesele folosite pentru verificarea sarcinilor (atribuțiilor) executanților. Potrivit ACCA (P5, 2008, p. 155), *controalele contabile* reprezintă o formă a *controalelor operaționale* care se instituie pe termen scurt și sunt foarte exigente.

În cele din urmă, controlul de gestiune contribuie la optimizarea performanței entității dacă respectă succesiunea logică a acestor procese de control. Obiectivele strategice reprezintă începutul acțiunii, continuate de planurile financiare și sistemul de bugete, iar controlul bugetar și evaluarea performanței reprezintă etapele finale. O parte din cercetători apreciază că cea mai bună performanță se realizează, de obicei, atunci când un buget este perceput drept o provocare realizabilă. Astfel, obiectivele trebuie să fie stabilite la un nivel „gata-gata să fie realizabile” pentru obținerea motivației maxime și performanțe durabile.

Strategiile manageriale și controlul de gestiune

Strategiile manageriale reprezintă unul din cele mai investigate domenii de cercetare în diverse perioade. Spre exemplu, M. Goold și A. Campbell (1987) au realizat un studiu în baza holdingului "Group Ashridge", căutând răspuns la întrebarea: *Cum ar trebui să fie conduse marile companii?* Soluția la această întrebare a fost găsită printr-o asociere cu mecanismele controlului de gestiune.

În această perspectivă, considerăm necesar de iniția studiul cu privire la relațiile dintre controlul de gestiune și strategiile manageriale prin definiția lui H. Mintzberg care apreciază strategiile entității drept: *o totalitate de idei, decizii și acțiuni orientate spre: fixarea scopului și obiectivelor generale, stabilirea posibilităților de selectare a mijloacelor pentru realizarea scopului, asigurarea aplicării acțiunilor și activităților, controlul performanței necesare realizării demersului strategic* (Marchesnay, M., 2004, p. 21). *După cum se observă din definiție, strategiile au rolul de a asigura realizarea scopului și a obiectivelor entității, iar controlul se apreciază drept un mijloc de susținere a managementului executiv în realizarea strategiilor.*

În același timp, M. Goold și A. Campbell (1987) au identificate trei stiluri de control diferențiate prin gradul de implicare a departamentelor în strategiile unităților și prin genul controalelor efectuate (Bouquin H., 2011, p. 6):

□ strategii planificate (*strategic planning*): centrul dispune de un personal competent care cunoaște bine activitatea companiei. Strategiile sunt elaborate centralizat și se impune o viziune pe termen lung. Planurile de acțiuni și bugetele solicitate de la unități sunt răspunsurile la planurile strategice pe care trebuie să le implementeze. Departamentul promovează cooperarea *transversală*, *investițiile capitale*, iar rezultatele financiare locale nu constituie un factor de presiune;

□ controlul financiar (*financial control*): înființarea de grupuri locale, împuternicite cu funcția de a-și pregăti propriile strategii prin rentabilitatea și autofinanțarea propriilor investiții. Controlul de gestiune trebuie să asigure măsurarea contribuției fiecărei unități la performanța financiară fără încurajarea sinergiilor. Strategiile trebuie să fie profitabile, iar planurile și bugetele monitorizează acțiunile din punct de vedere financiar. Responsabilitatea individuală este considerată pe termen scurt, iar M. Goold și A. Campbell le numește "*vaci de lapte*";

□ strategii controlate (*strategic control*): unitățile oferă strategii, pentru a fi aprobate de către departamentele care stabilesc, în prealabil, un cadru de politici strategice. Interesul se orientează spre verificarea demersului strategic, viziune pe termen lung prin prisma performanței financiare. Se încurajează sinergiile, iar monitorizarea este echilibrată între indicatorii strategici și financiari. În ciuda preocupărilor acționarilor, acest stil se aseamănă cu cel al lui Sloan (Bouquin H., 2011, p. 6).

În aceeași perioadă, R. Simons (1987, 1990, 1991) a realizat un studiu detaliat privind influența strategiilor asupra sistemelor de control, reușind să dovedească rezultate surprinzătoare, contrar teoriilor. Acesta nu a ținut cont de dimensiunile neformale, ignorând mecanismele invizibile de control. Totuși, modelul său reprezintă una dintre cele mai utilizate surse teoretice de ghidare a controlului strategic. Ideile de bază ale modelului de control se bazează pe patru instrumente:

- *sistemul de idei* - are rolul de a defini, comunica și consolida valorile de bază, obiectivele și direcțiile de organizare;
- *sistemul de supraveghere* - stabilește limitele explicite și normele care trebuie respectate;
- *sistemul de control interactiv* – urmărește implicarea personală și permanentă a personalului subordonat managementului de top în procesul de luare a deciziilor;
- *sistemul de control bazat pe diagnosticare* – are rolul de a analiza rezultatele entității și a corecta abaterile efective în raport cu cele planificate prin intermediul sistemului de evaluare a performanței.

În concepția lui R. Simons, mecanismele de control se diferențiază de la o entitate la alta prin modul în care managementul de top utilizează, activ, diversele instrumente, prevăzând două nivele: nivelul superior și cel inferior. *Nivelul superior* al controlului de gestiune se referă la arhitectura acestuia și antrenează fie un control retoric, fie managementul riscurilor. Sistemul de control interactiv și cel bazat pe diagnosticare din cadrul *nivelului de jos* se bazează pe informații reale și corespunde elementelor clasice ale controlului de gestiune, iar ca arie de acoperire se referă, fie la dezvoltarea obiectivelor, fie la implementarea noilor strategii (Berland N., 2014, p. 44-50).

Examinarea diverselor abordări cu privire la strategiile manageriale și la controlul strategic ne determină să afirmăm că rolul strategiilor constă în realizarea obiectivelor. Însă, gradul de realizare a obiectivelor depinde și de gradul de **corelație dintre strategii și obiective**. În acest sens, am investigat poziția ACCA (P5, 2008, p. 14) cu privire la această problemă. Profesioniștii acestei organizații susțin faptul că *nivelul de executare a obiectivelor se verifică prin intermediul bugetelor, iar sistemul de planificare și control are rolul de a pune în aplicare strategiile, în timp ce obiectivele constituie punctul de pornire materializat prin intermediul planurilor și obiectivelor strategice, al planurilor și obiectivelor tactice, al planurilor și obiectivelor operaționale*. Planurile strategice pe termen lung sunt defalcate în planuri și obiective pe termen mediu și scurt, iar bugetele reprezintă planul financiar al operațiunilor economice pe o perioadă viitoare, stabilite pe baza obiectivelor. De fapt, bugetul este un plan pe termen lung, mediu sau scurt, pentru susținerea managementului în atingerea obiectivelor. Constatăm faptul că obiectivele sunt stabilite pentru a ajuta

entitățile în procesul de efectuare a controlului. Ele sunt considerate drept un sistem de obiective ce variază de la obiectivele generale ale entității; de la cel mai înalt nivel până la fiecare persoană din diversele departamente ale entității (ACCA F5, 2007, p. 123).

Relațiile dintre controlul de gestiune și strategiile manageriale au fost analizate din punct de vedere teoretic prin intermediul obiectivelor. Studiarea acestor relații, din punct de vedere pragmatic, a fost realizată prin intermediul controlului bugetar. R. Anthony și o serie de alți cercetători au demonstrat că eficiența implementării și gradul de realizare a strategiilor poate fi controlat prin intermediul sistemului bugetar. În această perspectivă, informația a fost culeasă din rapoartele anuale ale administratorilor pentru anul 2015 și bugetele de venituri și cheltuieli ale entităților din cadrul pieței reglementate a Bursei de Valori București. Referințele extrase din rapoarte au fost prelucrate în baza analizei de conținut și prezentate în figurile 2 și 3.

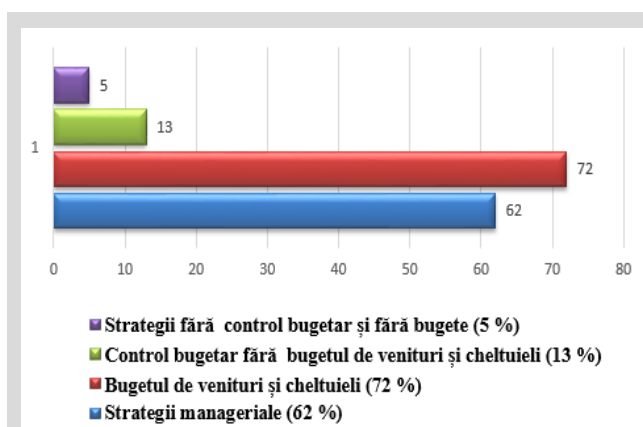


Figura 2. Relațiile dintre strategii și bugetul de venituri și cheltuieli (%)

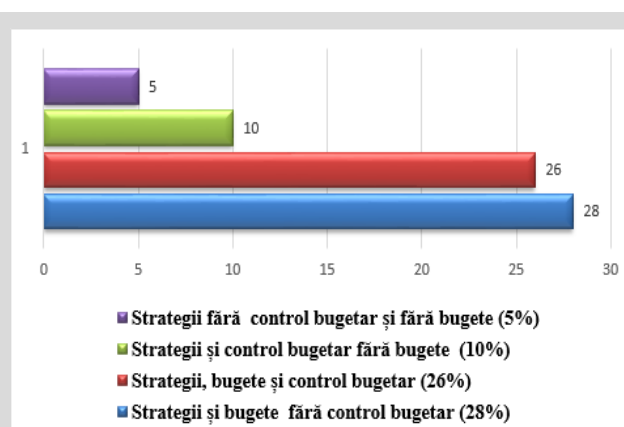


Figura 3. Relațiile dintre strategii, bugetul de venituri și cheltuieli și controlul bugetar (%)

Sursa: prelucrare proprie pe baza datelor rapoartelor anuale ale administratorilor pentru anul 2015 și ale bugetelor de venituri și cheltuieli 2016, piața reglementată Bursa de Valori București.

Cercetarea relațiilor dintre bugetul de venituri și cheltuieli și strategiile manageriale (figura 2) demonstrează că 28 (72%) dintre cele 39 de entități au inclus în setul de informații de pe pagina web a Bursei de Valori București bugetul de venituri și cheltuieli. În același timp, strategiile manageriale dețin o pondere mai mică de 62%. Cu alte cuvinte, 24 dintre entitățile analizate au plasat informații cu privire la strategii. Există o serie de entități, în proporție de 13%, ce au pus accent pe controlul bugetar în raportul administratorului, dar nu au prezentat nemijlocit acele bugete. Ponderea de 85% (72% + 13%) este rezultatul însumării a două poziții din figura 2 și atestă faptul că marea majoritate a entităților întocmesc bugetul de venituri și cheltuieli, chiar dacă 5 (13%) dintre cele 39 de entități nu le-au plasat pe pagina web.

În rezultatul analizei relației bugetul de venituri și cheltuieli, strategiile manageriale și controlul bugetar în baza datelor din figura 3 se observă că doar 11 (28%) din entitățile care au elaborat bugetul de venituri și cheltuieli au prezentat și informații cu privire la strategii. Iar 10 dintre aceste entități au inclus și controlul bugetar (26%).

Rezultatele studiului ne determină să afirmăm că în linii generale entitățile plasează informații cu privire la sistemul bugetar și strategiile manageriale. Cercetarea fiecărui element separat demonstrează rezultate favorabile pentru fiecare element. Însă, dacă analizăm legătura dintre acestea atunci apare întrebarea: *Entitățile care au prezentat strategiile manageriale au inclus și bugetele de venituri și cheltuieli?* Răspunsul la această întrebare demonstrează că 74% (100% - 26%) din entități nu au realizat o legătură dintre strategiile manageriale și sistemul bugetar în rapoartele administratorilor.

Relațiile dintre contabilitate și controlul de gestiune

Analizând rolul contabilității în cadrul SCG, Otley și alți colaboratori au demonstrat (1995, p. 33; Demartini, 2014, p. 31) diferențele dintre *controlul financiar* și *controlul de gestiune*. În timp ce controlul financiar vizează *managementul cu funcțiile financiare*, controlul de gestiune se concentrează asupra *funcției de management în general*, cu referire la scopul și obiectivele generale ale entității. Această considerație este reală dar nu suficientă.

G. Cokins (2014) a realizat un studiu prin care prezintă relațiile dintre contabilitate, performanța entității și controlul de gestiune. Contabilitatea a fost analizată prin prisma celor două laturi; financiară și de gestiune, în timp ce contabilitatea de gestiune prin prisma contabilității costurilor și măsurarea acestora. Hansen, Mowen și Guan (2009, p. 33) au remarcat faptul că sistemul de management al costurilor examinează problemele prin prisma a doua elemente: contabilitatea costurilor și controlul operațional al acestora. Rolul **contabilității costurilor** rezidă în furnizarea costului bunurilor vândute prin diverse metode și procedee efectuate în baza IFRS (SNC), precum și a altor reglementări. **Măsurarea costurilor** presupune analiza și raportarea costurilor precum și deciziile pe bază de costuri planificate. *Analiza și raportarea costurilor* prevede examinarea cauzelor diferențelor bugetare, determinarea profitabilității, precum și a unei multitudini de indicatori cu privire la evaluarea performanței, stabiliți în baza situațiilor financiare și a bugetelor cu orientare descriptivă. *Deciziile pe bază de costuri planificate* vizează contabilitatea prescriptivă și se referă la activitățile viitoare ale entității, prin diverse planuri financiare și bugete. Bineînțeles că, acestea sunt elaborate în baza datelor contabilității descriptive, precum și a rezultatelor obținute în urma evaluării performanței financiare și nefinanciare (Cokins, 2014).

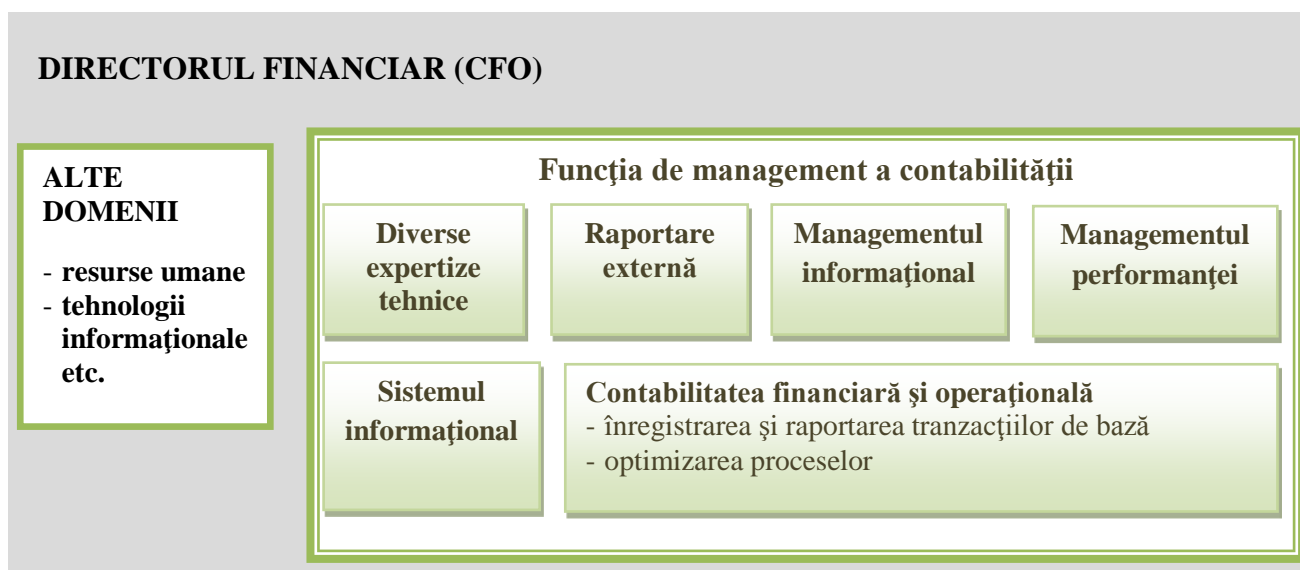


Figura 4. Structura funcțională a contabilității de gestiune

Sursa: *Global Management Accounting Principles*, decembrie 2015, <http://www.cimaglobal.com>, p. 23.

În această ordine de idei, *controlul de gestiune* își extinde funcțiile prin includerea sistemului de măsurare a performanței atât prespectiv, cât și descriptiv, prin intermediul datelor furnizate de *contabilitatea financiară*. Harta strategică, tabloul de bord prospectiv, măsurile de performanță, bugetarea și suportul managementului în relațiile cu clienții reprezintă o parte dintre noile abordări ale contabilității de gestiune. Însă studiul prezentat anterior vizează atribuțiile contabilității de gestiune prin prisma a celei generale, prezentată într-o manieră teoretică. În scopul prezentării poziției instituțiilor oficiale din domeniu, am utilizat informația prezentată de *Institutul Contabililor de Gestiune Certificați (CIMA)* prin intermediul figurii 4. Ghidul elaborat de CIMA - *Global Management Accounting Principles* (2015) a fost elaborat în baza principiilor contabile general acceptate, respectiv a principiilor generale ale contabilității de gestiune, precum și a IFRS.

Rolul acestuia este de a susține managerii contabili în procesul decizional, îmbunătățirea performanței și asigurarea unui succes sustenabil.

Impozitele și taxele, numerarul, fuziunile, achizițiile țin de categoria *Diverse expertize tehnice* (fig.4), în timp ce categoria *Raportări externe* se referă la integritatea raportărilor financiare și situația conturilor statutare. *Managementul informațional* presupune realizarea diverselor analize, interpretarea și prognozarea acestora. *Managementul performanței* are un conținut substanțial și include:

- planurile și strategiile;
- costurile;
- evaluarea riscurilor;
- proiectele de management;
- guvernanta și audit intern (Global Management Accounting Principles, 2015).

În vederea verificării gradului de corespondență dintre abordările teoretice și cele pragmatice cu privire la relațiile dintre controlul de gestiune și contabilitate, au fost utilizate aceleași rapoarte ale administratorilor pentru anul 2015 amintite anterior. Elementele componente ale contabilității de gestiune preluate din Ghidul (*Global Management Accounting Principles*, 2015, CIMA) a stat la baza elaborării acestor categorii, având drept scop verificarea legăturii dintre cadrul legal internațional și rapoartele anuale ale entităților din România.

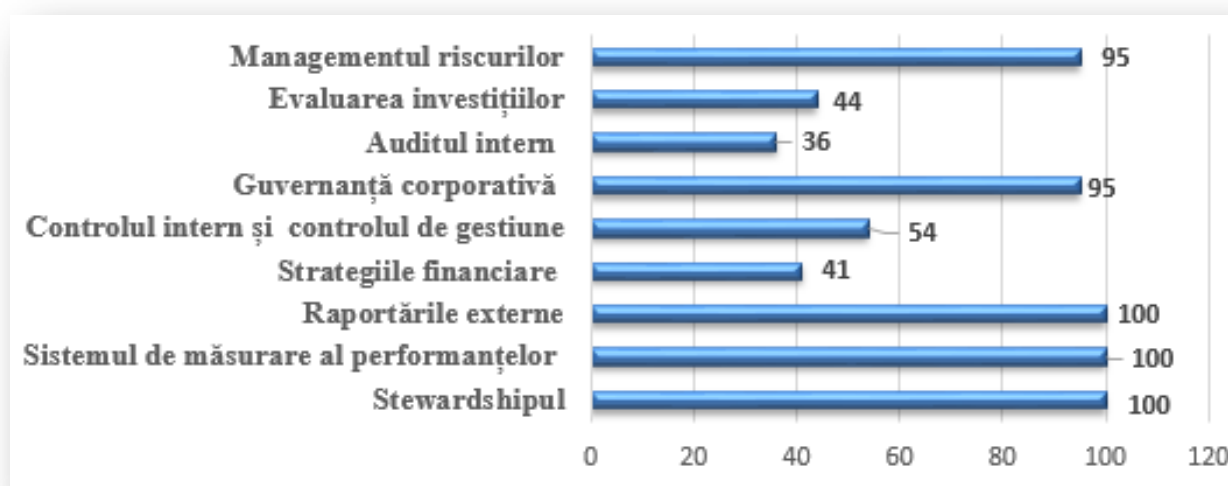


Figura 5. Ponderea informațiilor diferitor componente ale contabilității de gestiune preluate din Ghid (%)

Sursa: prelucrare proprie pe baza datelor rapoartelor anuale ale administratorilor pentru anul 2015, piața reglementată, Bursa de Valori București.

Elementele din figura 5 se referă la **componentele pragmatice ale contabilității de gestiune**, unde se observă că toate entitățile în proporție de 100% plasează informații cu privire la *situația financiară, sistemul de măsurare a performanței și stewardshipul*. Deși *controlul intern și controlul de gestiune* prezintă doar 54% din entitățile vizate, elementele cu referire la *managementul riscurilor și guvernanța corporativă* au o pondere de aproximativ 95%, fapt ce demonstrează funcționalitatea controlului intern. *Strategiile financiare* (41%) și *auditul intern* (36%) sunt elementele cu cele mai mici ponderi. Totuși, trebuie ținut cont de faptul că acestea sunt cele mai noi categorii ale contabilității de gestiune, iar ponderile respective demonstrează că o parte din administrația entităților românești conștientizează necesitatea introducerii lor. Cifra de 41% ne relatează că 16 din cele 39 de entități au inclus în raportul anual informații cu privire la strategiile entităților.

CONCLUZII

În calitate de călăuză a managementului executiv, controlul de gestiune vizează procesele implementate cu scopul realizării obiectivelor strategice ale entității. Strategiile manageriale, în calitate de element al sistemului controlului de gestiune, au fost remarcate prin rolul deosebit asupra realizării obiectivelor. Cele mai noi cercetări în domeniu le definesc drept setul de decizii și acțiuni manageriale, având rolul de a influența obiectivele entității. Ideea combinării strategiilor manageriale cu sistemul controlului de gestiune, prin prisma contabilității a avut rolul de a demonstra că strategiile reprezintă prima etapă a managementului performanței, alături de planificare, executare și revizuire.

Studierea relațiilor dintre strategii și controlul de gestiune au avut rolul de a demonstra importanța primei etape de control al lui R. Anthony. Bugetele țin de cea de a doua etapă cu rolul de a transforma strategiile, planurile și programele pe termen lung în unități monetare pe termen scurt. Cea de-a treia etapă se referă la controlul operațional concentrat pe activitățile zilnice necesare pentru punerea în aplicare a planurilor strategice. Controlul contabil reprezintă una din formele controlului operațional, vizează perioadele pe termen scurt.

Noile abordări teoretice și pragmatice cu privire la controlul de gestiune au demonstrat poziția sa de sistem și au justificat faptul că nu mai poate fi considerat drept contabilitatea costurilor. Din această perspectivă, a fost dovedit că informația contabilă nu include doar date din trecut, ci cuprinde și date de natură prescriptivă, necesare pentru valorificarea viitorului strategic al entității. Prin intermediul studiului practic, au fost prezentate dovezi cu privire la conștientizarea din partea managementul entității că un raport al administratorului nu trebuie să conțină doar situațiile financiare. Aceste rapoarte trebuie să includă și informații cu privire la: modul de organizare a controlului intern și a celui de gestiune, guvernanta corporativă, auditul intern și dezvoltarea sustenabilă.

BIBLIOGRAFIE

1. Demartini, C., Performance Management Systems, Contributions to Management Science, © Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2014, 215 p.
2. Sarbanes-Oxley Act of 2002 Corporate Responsibility. Public Law 107–204, JULY 30, 2002, 107th Congress. Be it enacted by the Senate and House of Representatives of the United States of America in Congress assembled.
3. Tabără, N., Bîrcă, A., Legea Sarbanes-Oxley – premisă a modernizării raportării financiare și controlului intern. Influențe asupra societăților din România și Republica Moldova. În: Revista Finanțe publice și contabilitate, București: editată de Ministerul finanțelor publice, octombrie, 2014, pp. 30-38.
4. Association of Chartered Certified Accountants and the Chartered Institute of Management Accountants, P5 Advanced performance management, Published by: Kaplan Publishing UK Unit 2 The Business Centre Molly Millars Lane Wokingham Berkshire RG41 2QZ, 2008.
5. Bouquin, H., Les fondements du contrôle de gestion, Éditeur : Presses Universitaires de France 2011 (4^e éd.), 128 p.
6. Cuyaubere, T., Muller, J., Contrôle de gestion. Tome 2: la gestion prévisionnelle et budgétaire, La Villeguérin Editions-Les Publications Fiduciaires, Paris, 1991, 455 p.
7. Marchesnay, M., Management stratégique, © Les éditions de L'ADREG, 2004, 285 p.
8. Berland, N., Le contrôle de gestion, Paris, Presses Universitaires de France, 2014, 128 p.
9. Association of Chartered Certified Accountants and the Chartered Institute of Management Accountants, F5 Performance management. Course notes, Published by: *Learning Media*, 2007.
10. Cokins, G., Top 7 Trends in Management Accounting, Part 2, Management Accounting, January, 2014, Strategic finance, pp. 41-47.
11. Hansen, D., Mowen, M., Guan, L., Cost Management: Accounting & Control, 6e, South-Western Cengage Learning, USA, 2009, 865 p.
12. Bîrcă, A., The new trends in management control, Annals of the „Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu, Economy Series, Issue 3/2017, pp. 51-56.
13. Bîrcă A., Controlul strategic și obiectivele de afaceri, In: Asigurarea viabilității economico-manageriale pentru dezvoltare durabilă a economiei regionale în condițiile integrării în UE”: *Conferința Științifică Internațională*, Universitatea de Stat „Alecu Russo”, Catedra de Științe Economice, Bălți, 16-17 septembrie, 2016, pp. 14-20.
14. <http://www.bvb.ro> - Bucharest Stock Exchange (2017).
15. <http://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles-9.pdf> (2017).