

# CONTROLLINGUL - SISTEM DE AVERTIZARE TIMPURIE A CRIZELOR DIN ORGANIZAȚIE

## CONTROLLING - AN EARLY WARNING SYSTEM FOR ORGANISATIONAL CRISES

HLACIUC Elena, dr., prof. univ.  
Universitatea Ștefan cel Mare, România  
*elenah@seap.usv.ro*

AILOAIEI Rodica, drd., Școala Doctorală  
Universitatea Ștefan cel Mare, România  
*ailoaiiei\_rodica@yahoo.com*

MĂCIUCĂ Geanina, dr.  
Universitatea Ștefan cel Mare, România  
*geaninsth@yahoo.com*

**Abstract.** *The action to improve managerial accounting must be directed towards its transformation from a record that registers and reports past events, and that has a reduced informative power, into a necessary management tool for prompt and accurate information. This improvement requires a professional tool that provides assistance to the management, called **controlling**.*

*Controlling provides the management of the organisation with information on the health of the business and helps making strategic and tactical decisions. In addition, controlling allows for the creation of early warning systems that alert when certain limits are exceeded (such as costs, periods of time, etc.) and allow for the development of protective scenarios."*

*Controlling is contributing, through the support provided to the management of the organisation, to the creation, preservation, and affirmation of its capacity for action.*

**Keywords:** *controlling, controller, managerial accounting, information, performance.*

**Introducere.** Noțiunea de controlling în practica societăților s-a dezvoltat foarte tare în ultimii două zeci de ani (*în special în spațiul german*) și a devenit parte componentă în conducerea organizațiilor moderne.

În România, dacă navigăm pe site-uri de recrutare vom vedea că, în multe companii unde este prezentă funcția de controlling, în atribuțiile acesteia intră mai mult sarcini de raportare contabilă decât de analiză (*ne referim la atribuțiile prevăzute în fișa postului*). În unele sunt precizate ca atribuții chiar și raportarea financiară (adică, întocmirea situațiilor financiare) sau chiar probleme financiare (*cum ar fi, urmărirea clienților, furnizorilor*). Acest lucru este valabil doar pentru entitățile mici care nu au prevăzut în organigramă un asemenea departament de analiză și planificare iar, aceste nevoi sunt transmise serviciului de contabilitate, care există deja. Altfel, stă situația în companiile mari, unde este necesară implementarea sistemului de controlling, sistem dedicat managementului care să-i ajute să „traducă” rezultatele companiei și să-și planifice obiectivele, având informații clare și adevărate la dispoziție. „Sarcina controllerului nu este să asigure corectitudinea rezultatelor ci, interpretarea lor” menționa un senior controller într-un articol<sup>2</sup>.

**Principalul obiectiv al acestei lucrări** este de a informa cititorii (*atât studenții aflați în diferite stadii de studiu -licență, master, doctorat, cât și managerii care doresc să conducă eficient și durabil o afacere*) cu privire la acest concept. În vederea obiectivului amintit ne-am bazat pe documentare, analiză și sinteza informațiilor.

---

<sup>2</sup> [http://www.e-controlling.ro/articles\\_24\\_Controllingul---atunci-si-acum-.html](http://www.e-controlling.ro/articles_24_Controllingul---atunci-si-acum-.html)

Pentru a cunoaște acest fenomen „controlling-ul”, este necesar a-i cunoaște istoria. Ca și evoluție, în 1880 a fost prezentat pentru prima dată, în literatura de specialitate controllerul firmei „Atchinson, Topeka and Santa Fe Railroad Company”. Apoi, în anul 1882, „General Electric Company” a fost prima mare organizație care avea în organigramă un post de controller. Cu toate acestea, controlling-ul a rămas un domeniu necunoscut până în 1920. În anul 1931, controllerii au înființat „The Controller's Institute of America”, și tot atunci, apare prima ediție a ziarului „The Controller”. În această perioadă, funcția de controlling este prezentă în mai toate organizațiile americane. Anii '50 sunt dedicați apariției controlling-ului în Europa, mai exact în organizațiile franceze și engleze. Abia în anii '60 este cunoscut și în Germania unde este implementat în mai toate domeniile. După 1990, sistemul de controlling este recunoscut ca suport de susținere a managementului firmelor din Ungaria și Polonia.

**De ce controlling?** Atât în teorie, cât și în practică există diferențe majore de opinie în ceea ce privește termenul de controlling. Pentru a înțelege mai bine acest termen vom pleca de la o noțiune simplă care se numește informație. *Informația ca produs al gândirii omului poate fi ușor transportabilă și poate fi ușor transmisă fără pierderi*<sup>3</sup>. Deoarece surprinde o realitate, informația este valabilă timp îndelungat. O informație bine documentată poate înlocui materie, energie, dar și o altă informație. Conducerea oricărei organizații are nevoie de informații, iar acele informații le sunt oferite permanent de controlling.

Există mai multe argumente în favoarea *integrării* abordărilor conceptuale privind controlling-ul ca și servicii pentru management. În ceea ce privește abordarea conceptuală este necesară o integrare a cunoștințelor relevante din punctul de vedere al controlling-ului, de economie a întreprinderii, de sociologie și de psihologie, ceea ce conduce la o abordare chiar *interdisciplinară*.

**Conceptul de controlling.** Numeroasele definiții, ca cele enumerate în continuare, demonstrează încercările făcute în literatură, de a integra mai multe aspecte ale controlling-ului.

„Controlling-ul reprezintă întregul proces de stabilire a obiectivelor, de planificare și de control în domeniile financiar și operațional. Controllerii oferă managementului servicii complementare de administrarea afacerilor în vederea planificării orientate spre obiectiv și control, și poartă astfel responsabilitatea comună cu managementul pentru atingerea obiectivelor”. (*International Group of Controlling (IGC) -Das controller leitbild, Stuttgart, 2005, pp.56*).

”Controlling-ul este procesul prin care managerii se asigură că resursele sunt alocate și utilizate eficace și eficient în vederea îndeplinirii obiectivelor organizației”. (*Anthony, Robert-Sisteme de planificare și control, Boston, 1965, pp.17*).

Link și alții, vorbesc despre „coparticipare la conducere” atunci când controlling-ul participă, prin consultanță și discuții la procesul decizional al managementului<sup>4</sup>.

Ca noțiune, cuvântul „controlling” derivă din *verbul englezesc „to control”* care are diferite sensuri, cum ar fi:

- 1) a dirija, a comanda, a conduce, a ghida;
- 2) a regulariza, a regla, a deservi;
- 3) a controla, a verifica;

---

<sup>3</sup> Rolf Eschenbach și Helmut Siller. *Controlling profesional, Concepte și instrumente*, București: Economică, 2014-Recenzie a prof. univ. dr. Constantin Roman de la ASE București în prefața lucrării.

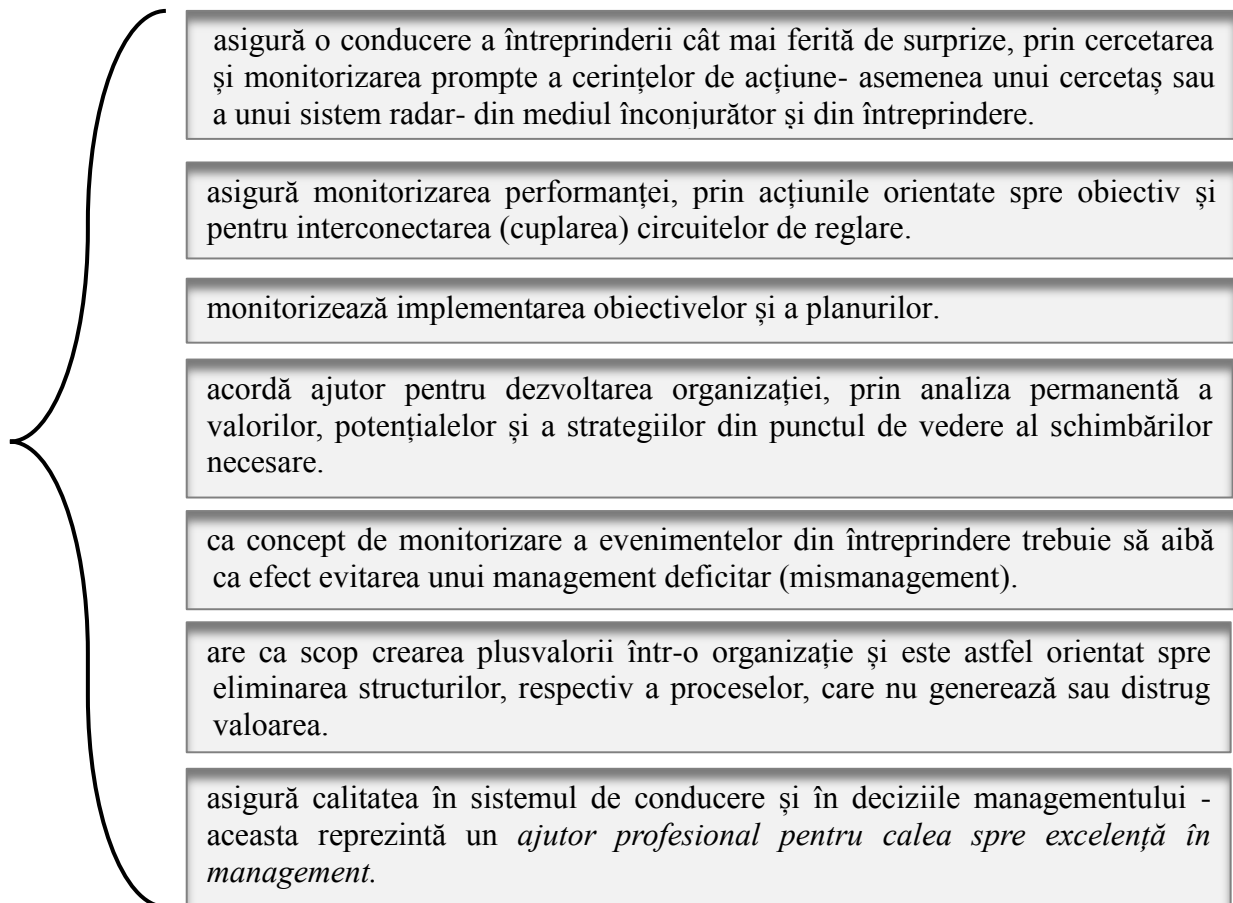
<sup>4</sup> Link, Jörg, Gerth, Norbert, Voßbech, Eckart. *Marketing-controlling*, München, 2000, p.11.

4) a stăpâni, a supraveghea;

5) a planifica.

Aceasta, explică deja, de ce conceptul modern de controlling are atâtea fațete. Dar, Wikipedia punctează corect: controlling-ul vine de la englezescul: *a regla, a conduce și nu, a controla*.

Din abordările menționate mai sus, se pot contura o multitudine de caracteristici, care formează **controlling-ul integrat** (fig. nr.1).



**Figura nr.1. Controlling-ul integrat**

Sursa: *elaborare proprie*

Controllerul profesionist are de jucat față de management și de angajați rolurile de navigator (*în direcția îndeplinirii obiectivelor*), inovator (*în direcția unei rezolvări sustenabile a problemelor*) și de moderator, în procesul de comunicare și de rezolvare a problemelor.

Specifice pentru controlling sunt *preocuparea pentru transparența* analizelor, considerațiilor și evaluărilor situațiilor și *perspectiva economică* asupra unor probleme, situații și inițiative din organizație. Prin evaluarea situațiilor se pot evita din timp multe abateri, nereguli din organizații.

Controlling-ul acționează conform unor principii de bază transparente ale profesiei. Legătura permanentă dintre management și controlling duce la o diviziune a muncii între acești doi, manager și controller. Managerii au responsabilitatea de a obține informații rezultate în cadrul întreprinderii, iar controllerii au responsabilitatea de a asigura transparența în ceea ce privește rezultatele, strategiile, procesele și bugetele. De altfel, cei doi se completează reciproc (tab. nr.1).

**Tabelul 1. Diviziunea muncii între management și controlling**

<b>Conducere (management)</b>	<b>Controlling</b>
Este căpitanul care acceptă controlling-ul ca partener cu responsabilitate managerială.	Activează ca cercetaș, monitor și consultant intern.
Caută perspectivele și vederea de ansamblu cu privire la alternativele de acțiune.	Caută informații în vederea pregătirii deciziilor conducerii și le prelucrează.
Vrea să îndeplinească obiective și să realizeze planuri.	Analizează condițiile de realizare a planului.
Stabilește norme, strategii obiective bugetare și măsuri de realizare.	Supraveghează și coordonează procesele de planificare și implementare.
Adaptează norme, strategii, obiective și măsuri la schimbările mediului înconjurător.	Informează conducerea cu privire la oportunitățile, riscurile posibile, abateri sau modificări din mediul înconjurător și din organizație.
Stabilește măsuri de reglare în cazul abaterilor de la obiectiv.	Informează conducerea cu privire la valoarea și cauzele abaterilor de la obiectiv.

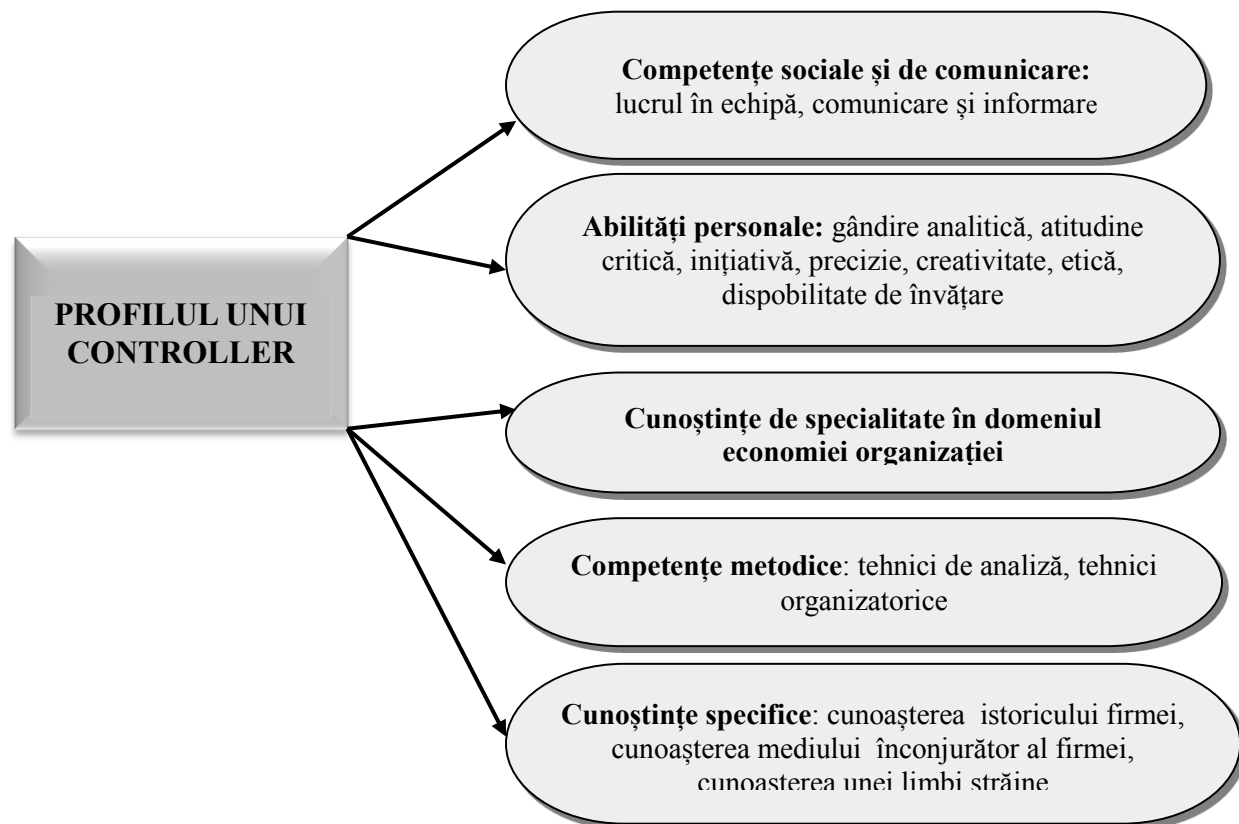
*Sursa: elaborat după Eschenmbach, R., Siller, H., Controlling profesional, p.86*

O diviziune a atribuțiilor nu poate fi realizată clar în practică, aceasta demonstrează că, acțiunea de controlling reprezintă și presupune o comunicare permanentă între cei doi parteneri. Un controller pleacă de la ideea că rezultatele pregătite de contabilitate sunt corecte și complete și corespund realității, iar procedurile și politicile contabile sunt respectate. În cadrul departamentului de controlling se urmăresc rezultatele întregii organizații, pe fiecare activitate, pe departamente, pe produse și pe servicii. Rezultatele înseamnă tot: *costuri, vânzări, productivitate, marje comerciale, profit net, profit operațional*<sup>5</sup>. Controllerul dispune de toate instrumentele necesare să-i explice managerului **performanța firmei din punctul de vedere al celor 3E: economie (rentabilitate), eficiență și eficacitate**. Altfel spus, controlling-ul compară tot ce s-a consumat cu ce s-a obținut și în urma analizei poate recomanda variante de optimizare.

O altă particularitate, care vizează controlling-ul este implicarea sa în planificarea acțiunilor viitoare. Pe baza concluziilor trase în analiza rezultatelor, controllerii dispun de suficiente cunoștințe pentru a face estimări pe termen lung, așa cum vom vedea în „Persoana controllerului”.

**Persoana controllerului.** Calitatea și modul în care sunt îndeplinite atribuțiile ce le revin celor cu funcții în controlling depind în mare măsură de persoana controllerului. Pe de-o parte persoanele influențează activitatea de controlling. Pe de altă parte, și profesia influențează persoana (*ca purtătoare de atribuții*). Practica arată amploarea atribuțiilor controlling-ului, atât din punct de vedere al cerințelor firmelor aflate în căutarea de controlleri, cât și din punct de vedere al profilului competențelor profesionale ale controllerilor căutați. Pentru această profesie nu mai sunt suficiente doar competențe de specialitate. Sunt necesare de calitate, un plus, așa cum este prezentat în „tabloul” sintetizat în fig.nr.2.

<sup>5</sup> *Profitabilitatea operațională este explicată dincolo de cifre, prin argumentele care țin de poziția firmei pe piață, de cerere și ofertă, de ciclul de viață al produselor.*



**Figura nr. 3. Profilul unui controller**

Sursa: *elaborare proprie*

De menționat este faptul că, în nicio situație concretă nu vor fi căutate toate competențele și aptitudinile enumerate. La fel ca întreprinderile sau ca produsele, controllerii au nevoie și chiar au un USP (Unique Selling Proposition)<sup>6</sup>.

**Obiectivele și principiile controlling-ului.** Controlling-ul, prin suportul acordat conducerii firmei, își aduce aportul la formarea, păstrarea și afirmarea capacității de acțiune. Această contribuție ar putea avea următoarele forme:

- ✓ **capacitatea de anticipare:** controlling-ul trebuie să avertizeze timpuriu posibile modificări viitoare ale mediului înconjurător (*ne referim la competitori, piață etc.*);
- ✓ **capacitatea de adaptare:** controlling-ul trebuie să fie disponibil cu informații corecte și actuale ce privesc modificările apărute deja în mediul înconjurător;
- ✓ **capacitatea de coordonare:** controlling-ul trebuie să asigure coordonarea între obiectivele și acțiunile din subsistemele unei entități,
- ✓ **capacitatea de realizare a planurilor:** controlling-ul trebuie să asigure implementarea planurilor strategice, respectiv operative.

În scopul atingerii obiectivelor, controllerii trebuie să acorde atenție unor principii de comportament și profesionale. Pentru numeroase discipline există anumite principii sau standarde.

**Cui se adresează controlling-ul?** În ultimele decenii, controlling-ul s-a putut stabili în

<sup>6</sup> **Unique selling proposition** reprezintă o caracteristică unică, ce-i individualizează ca persoane pe controlleri și care este concret descriabilă, prin intermediul structurii punctelor tari și slabe, a aptitudinilor și competențelor.

aproape toate domeniile. Departamentele de controlling nu se regăsesc numai în societățile industriale clasice, ci și în firmele de comerț, prestatorii de servicii financiare sau în administrația publică, chiar și în instituțiile sanitare. Unele organizații non-profit din Germania dețin un departament de controlling.

**Contabilitatea - sursă de informare a controllerilor.** Planificarea în cadrul organizației și sistemul de raportare pe baza datelor contabile reprezintă unele dintre cele mai importante domenii de activitate ale controlling-ului. Contabilitatea este instrumentul primar de informare al controllerului. În contabilitatea firmelor ne confruntăm cu câteva probleme clasice:

- ✓ contabilitatea este orientată după registrele contabile;
- ✓ ea servește la justificări ulterioare și mai puțin la susținerea deciziilor;
- ✓ aceasta nu oferă informații referitoare la nevoi;
- ✓ calculul costurilor se situează pe primul loc, în timp ce calculul produselor, precum și calculul veniturilor sunt situate pe locul doi.

Soluția la această problemă este transformarea contabilității într-o contabilitate orientată spre conducere, respectiv, contabilitate managerială.

Spre deosebire de contabilitatea clasică, contabilitatea managerială susține deciziile conducerii și nu se limitează la documentația activității trecute<sup>7</sup>. Pentru obținerea informațiilor necesare susținerii proceselor de planificare, comandă și control este importantă structurarea corespunzătoare a contabilității manageriale. Astfel, o contabilitate managerială eficientă cuprinde următoarele componente<sup>8</sup>:

- ✓ contabilitatea costurilor și a randamentului orientate spre conducere;
- ✓ contabilitatea investițiilor;
- ✓ contabilitatea financiară.

Din această structură se poate distinge o împărțire a contabilității în **contabilitate externă**, care ilustrează în primul rând procedurile financiare care se derulează între firmă și mediul său, și o **contabilitate internă** care pe lângă înregistrarea, reprezentarea și planificarea bunurilor, are în vedere supravegherea rentabilității.

Față de separarea dintre contabilitatea externă și scopurile interne de informare (*necesară și logică de altfel*), în ultimii ani s-a dezvoltat o tendință în sens invers: contabilitatea externă și cea internă se dezvoltă împreună. Aceasta deoarece, armonizarea contabilității interne și externe este orientată spre prevederile contabile internaționale, de globalizarea piețelor de mărfuri și servicii, precum și opiniile referitoare la rentabilitate și politica firmelor orientată din ce în ce mai mult spre piețele de capital<sup>9</sup>. Măsurile ce vizează această adaptare depind de strategiile individuale de standardizare ale firmei.

**Concluzii.** Procesul decizional al managementului este din ce în ce mai complex în momentul de față, caracterizat de varietatea din ce în ce mai mare a produselor, cicluri de viață mai scurte a produselor, schimbări mai rapide ale tehnologiei și un număr mai mare a piețelor de desfacere. În aceste condiții, o firmă nu poate evolua fără un sistem de controlling eficient.

<sup>7</sup> Tulvinschi, Mihaela, Universitatea „Ștefan cel Mare”, Suceava, *Costurile relevante pentru decizie într-un sistem de controlling eficient*. Revista Economie teoretică și aplicată. Volumul XVII (2010), No. 5(546), pp. 27-37

<sup>8</sup> Horvath, Peter & Parteners. *Controlling. Sisteme eficiente de creștere a performanței firmei*. București: Editura C.H. Beck, 2009, pp.79.

<sup>9</sup> Horvath, Peter & Parteners. *Op. citată*, p.34.

Controllingul nu se referă la caracteristicile afacerii, ci la concordanța dintre activitățile planificate și progresul implementării lor, folosind suportul financiar și contabil al organizației. Rolurile pe care le au controllerii în organizație (*navigator* în îndeplinirea obiectivelor, *inovator* în rezolvarea problemelor și *moderator* în comunicarea problemelor) contribuie la bunul mers în organizație iar preocuparea pentru transparența analizelor și evaluarea situațiilor au ca rezolvare în evitarea crizelor (*și aici ne referim de la simple abateri până la probleme grave care duc organizația la eșec*).

În lucrarea prezentată, am abordat câteva aspecte din „bazele controlling-ului” începând cu definirea controlling-ului în viziunea unor autori, rolul controlling-ului în organizație, calitățile persoanei-controller, obiectivele unui controlling, cui se adresează controlling-ul (*în ce domenii poate fi aplicat*), și nu în ultimul rând, instrumentul primar de informare - contabilitatea.

### Referințe bibliografice:

1. ALEXA,V. *Controlling-ul în mediul de afaceri internațional*. Timișoara: Editura Mirton, 2012.
2. ESCHENBACH, ROLF, SILLER, HELMUT. *Controlling profesional. Concepte și instrumente*. București: Editura Economică, 2014.
3. ESCHENBACH, Rolf/Kreuzer, Christian/Kriegler-Lenz, Antonie/Haschka, Anita/Kast, Judith. *Controlling macht Schule!*, Eisenstadt, 2007.
4. HORVATH, PETER &Parteners. *Controlling. Sisteme eficiente de creștere a performanței firmei*. București: Editura C.H. Beck, 2009;  
[http://www.e-controlling.ro/articles\\_24\\_Controllingul---atunci-si-acum-.html](http://www.e-controlling.ro/articles_24_Controllingul---atunci-si-acum-.html)
5. LINK, JÖRG/GERTH, NORBERT/VOßBECH, ECKART, *Marketing-controlling*, München, 2000.
6. TULVINSCHI, M. *Costurile relevante pentru decizie într-un sistem de controlling eficient*. În: Revista Economie teoretică și aplicată, Volumul XVII (2010), No. 5(546), pp. 27-37, descărcat de pe adresa <http://www.ectap.ro/relevant-costs-for-decision-in-an-effective-controlling-system-mihaela-tulvinschi/a466/>
7. WEBER, JÜREGEN/SCHÄFFER,UTZ - *Einführung in controlling*, ediția a 12-a, Stuttgart, 2008.  
[http://www.e-controlling.ro/articles\\_24\\_Controllingul---atunci-si-acum-.html](http://www.e-controlling.ro/articles_24_Controllingul---atunci-si-acum-.html)
8. <http://www.amcor.ro/menu/Comisii-profesionale/Professional-Corner/Sistemul-de-Controlling-Matematika-afacerii.html>
9. <http://www.businessdictionary.com/definition/controlling.html>
10. <https://ro.wikipedia.org/wiki/Controlling>
11. <http://www.dailybusiness.ro/stiri-companii/controlling-sisteme-eficiente-de-crestere-a-performantei-firmei-4754/>
12. <http://www.icv-controlling.com/enews>
13. [https://www.igc-controlling.org/fileadmin/pdf/technical\\_terms\\_e.pdf](https://www.igc-controlling.org/fileadmin/pdf/technical_terms_e.pdf)
14. <http://www.controllerakademie.de/>