

## ABORDĂRI ȘTIINȚIFICE PRIVIND DEFINIȚIA CONTROLULUI DE GESTIUNE

*Maia BAJAN*

*Academia se Studii Economice a Moldovei*

Controlul de gestiune a evoluat de la o activitate de control, unde se puna accent pe verificarea și realizarea unei norme prestabilite, până la un instrument de gestionare a entității, care reflectă un spectru larg de probleme legate de procesul de realizare a obiectivelor. Analiza temeinică a literaturii de specialitate, autohtone și străine, privind definiția controlului de gestiune permite a delimita opiniile savanților în două grupe de abordări științifice, și anume: clasice și moderne. Controlul de gestiune redat prin **abordări clasice** se consideră drept o tehnică de calcul care asigură măsurarea performanțelor, iar prin **abordări moderne** se prezintă ca un instrument strategic de gestionare a entității pe viitor.

*Cuvinte-cheie: control de gestiune, abordări clasice, abordări moderne.*

### SCIENTIFIC APPROACHES IN DEFINING MANAGEMENT CONTROL

Management control has evolved from a control activity, where the main target was to verify and realize the default standard, to an entity management tool, that reflects a wide range of problems related to the process of objectives achievement. A deep analysis of the domestic and foreign specialty literature concerning the definition of management control, allows the division of scientists' views into two groups of scientific approaches, and mainly: classical and modern. **The classical approach** of management control is considered a computing which ensures the measurement of performances, while **the modern approach** represents a strategic tool for further entity management.

*Keywords: management control, classical approaches, modern approaches.*

### Introducere

Poziționând controlul în componentele structurale ale gestiunii, se poate preciza că existența acestuia este determinată de aceiași factori care au influențat evoluția contabilității și capacitatea acesteia de analiză și cunoaștere. Controlul de gestiune a apărut ca răspuns la nevoia dezvoltării preocupărilor față de eficiența economică și asigurării unei conduceri performante, care a devenit din ce în ce mai complexă în condițiile tendințelor descentralizate ale responsabilităților.

O perioadă îndelungată, controlul de gestiune a fost considerat o tehnică de calcul și de control, fiind limitat la contabilitatea analitică și bugete. Treptat, mediul economic a obligat entitățile să acționeze plecând de la marketing, creșterea taliei a condus la descentralizarea autonomiei, raritatea resurselor a cerut raționalizare în utilizare, iar consolidarea informației necesită transpunere monetară. Toți acești factori au condus la crearea și la extinderea procesului de planificare și de bugetare.

Astfel, dezvoltarea controlului de gestiune a antrenat și evoluția contabilității de gestiune, a cărei informație a devenit mai detaliată și care s-a dotat cu tehnici contabile mai rafinate. Pe de o parte, contabilitatea financiară și cea de gestiune trebuie să se doteze cu noi proceduri și tehnici care să producă din informația financiară un instrument mai fiabil pentru controlul de gestiune. În consecință, evoluția entității implică și conceperea unor sisteme de control de gestiune mai puțin dependente de informația furnizată de contabilitate. Modul de organizare și de realizare a controlului de gestiune, într-o entitate, depinde și de mărimea acesteia, de specificul activității etc.

Controlul de gestiune, considerat managerul informării, trebuie să influențeze rolul stimulatив al acestuia în cadrul sistemului de informare. Din punct de vedere teoretic, acesta îndeplinește o funcție de sistematizare și generalizare a practicii, prin care mediul informațional al entității influențează nemijlocit procesul decizional. Controlul de gestiune produce, în acest sens, o ofertă informațională indispensabilă.

La început, controlul de gestiune a fost orientat spre problemele economice și financiare, pe termen scurt și de ansamblu, de tip gestiune bugetară, care se caracterizează prin niște concepte clasice ale controlului de gestiune. Importanța controlului de gestiune crește progresiv și capătă o nouă dimensiune prin faptul că măsurarea în termeni economici nu mai este o exclusivitate a sectorului industriei, extinzându-se, treptat, spre servicii și în alte sectoare.

În acest context, controlul de gestiune este considerat drept sistem de pilotaj al entității care intervine la toate nivelurile de decizie și permite măsurarea performanțelor pe niveluri ierarhice formate în cadrul entităților.

### Abordări științifice

Reperetele menționate pun în evidență faptul că apariția și, ulterior, dezvoltarea controlului de gestiune sunt reflexe ale unui context socioeconomic, a cărui schimbare influențează tehnicile și mijloacele pe care acestea le întrebunțază.

Mutațiile din mediul de afaceri contemporan au dus la redefinirea noțiunii de control al entității, în sensul că acesta reprezintă o acțiune prin care se urmărește dominarea sau măcar influențarea unui sistem.

Pentru a facilita definiția controlului de gestiune și a-i stabili locul în cadrul controlului pe care îl organizează entitatea, este necesar să procedăm, în prealabil, la o examinare, dacă nu completă, cel puțin globală, a obiectivelor acestui sistem și a structurii lui de ansamblu.

Analiza critică a literaturii de specialitate din țară și din străinătate privind afirmațiile savanților referitoare la definirea controlului de gestiune ne-a permis să identificăm două grupuri de abordări științifice ale acestuia. Caracteristicile și delimitările abordărilor științifice cu privire la definiția controlului de gestiune sunt prezentate în Figura 1.

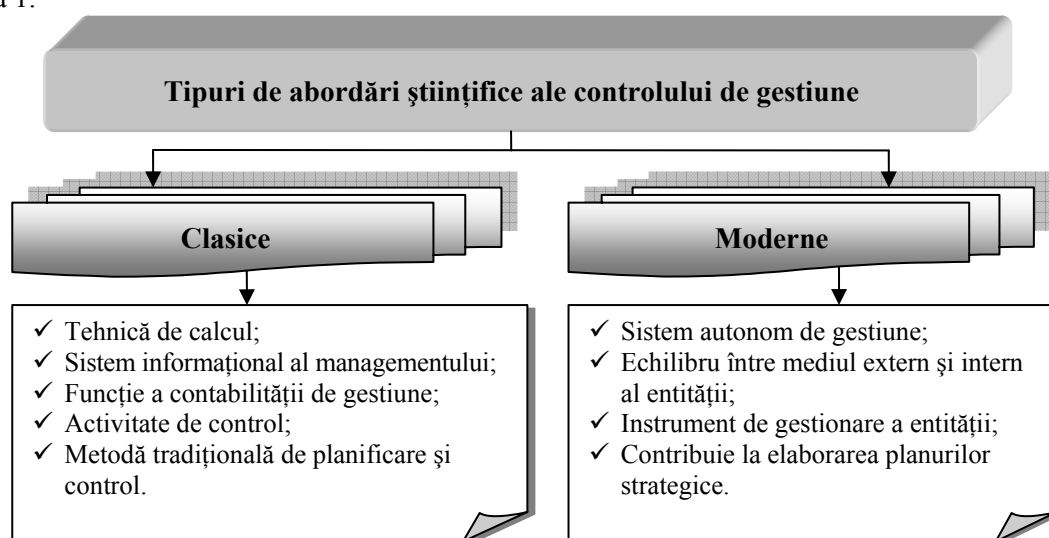


Fig.1. Abordări științifice ale definiției controlului de gestiune.

Sursa: elaborată de autor

**1. Abordări științifice clasice ale definiției controlului de gestiune.** În accepția anglo-saxonă, controlul de gestiune cuprinde două noțiuni: control și gestiune [1, p.18]. Gestiunea constă în conducerea unei entități pe baza tehnicilor și demersurilor care să sprijine deciziile, iar controlul vizează măsurarea rezultatelor unei acțiuni și compară aceste rezultate cu obiectivele fixate a priori, pentru a ști dacă apar concordanțe sau divergențe.

În viziunea economistului H.Fayol, „controlul de gestiune este considerat un control-sanctiune, având ca scop verificarea și realizarea unei norme prestabilite la rezultatul unei acțiuni”. Profesorul român M.Dumitrana contrazice cele expuse de savantul H.Fayol și afirmă că „controlul nu trebuie privit restrâns în corelație cu sancțiunile, ci înseamnă a pilota, a stăpâni, a cunoaște” [1, p.19].

Savanții J.Mayo și D.McGregor sunt de părere că controlul de gestiune reprezintă „un sistem de informare care asigură măsurarea performanțelor. Odată cu dezvoltarea economiei, controlul de gestiune își modifică obiectivele și funcțiile în dependență de cerințele managerilor”. La rândul lor, savanții francezi R.Simion și D.Otlez definesc controlul de gestiune ca „o totalitate de proceduri bazate pe informație, pe care managementul le utilizează pentru a menține sau a modifica anumite configurații ale activității entității” [2, p.20]. Aceste idei sunt susținute și de economistul P.Boisselier, care consideră că controlul de gestiune este „un proces care, înainte de o acțiune, orientează desfășurarea și evaluează rezultatele sale pentru a fi luate măsuri utile” [3, p.89].

Savantul Y.Depuy caracterizează controlul de gestiune prin fixare de repere bazate pe indicatori de performanță motivate pentru actori (manageri) și legate de calculul economic [3, p.125]. Încă din 1982, Planul Contabil General din Franța concepe controlul de gestiune drept „ansamblu de dispoziții luate pentru a furniza periodic conducătorilor și altor responsabili date care să caracterizeze mersul activității, compararea acestora cu datele trecute sau viitoare și să incite conducătorii să declanșeze măsurile corective necesare”.

În aceeași perspectivă, observăm și opiniile profesorului american R.Anthony, care încă în 1965 considera că „controlul de gestiune este un proces prin care se garantează că resursele sunt obținute și utilizate cu eficacitate în scopul atingerii obiectivelor entității, precum și un proces destinat să motiveze și să incite responsabilitii să execute activități care să ducă la atingerea obiectivelor stabilite de entitate” [1, p.19].

Aceeași atitudine o întâlnim și la savanții din România. Astfel, economistul T.Aslău afirmă că „controlul de gestiune în cadrul unei entități servește nu doar ca sistem de protecție împotriva pierderilor de orice fel, dar și prin capacitatea sa de a oferi o imagine clară asupra corectitudinii implementării politicilor duse de conducere” [4, p.13]. Din afirmațiile cercetătorului M.Epuran reiese că „controlul de gestiune urmărește respectarea planurilor din contabilitate, oferind informații efective privind veniturile și costurile/cheltuielile care se compară cu cele previzionate” [5, p.34].

Alți savanți români, precum I.Ionașcu și M.Stere, susțin că controlul de gestiune reprezintă „o tehnică de calcul și control care se limitează la contabilitatea analitică” [6, p.18]. În viziunea cercetătorului C.Mazarachi, „controlul de gestiune se manifestă ca funcție a conducerii, contribuind la îmbinarea și reglarea intereselor individuale” [7, p.258]. Iar economistul D.Robu consideră controlul de gestiune ca fiind „un sistem deschis spre exterior, în care se disting: subsistemul tehnologic (întreprinderea propriu-zisă), subsistemul de decizie (de conducere) și subsistemul de informare” [8, p.6].

Ideile abordării științifice clasice a definiției controlului de gestiune sunt susținute și de un șir de savanți ruși. Astfel, profesorul A.D. Șeremet afirmă că controlul de gestiune reprezintă „un mijloc de a aduna și de a folosi informații pentru a susține și a coordona deciziile de planificare și control în cadrul unei entități” [9, p.213]. Această idee este abordată și de economiștii D.Filipiev și I.Bespalova, care susțin că „fiecare fapt sau eveniment aparte al contabilității, în ansamblu, înseamnă verificarea corectitudinii acțiunilor economice întreprinse” [10, p.64].

Studierea acestei probleme i-a preocupat și pe savanții din Republica Moldova. Profesorul V.Țurcanu consideră că „controlul de gestiune avea ca scop verificarea îndeplinirii unor norme prestabilite, dar astăzi acest obiectiv s-a concretizat prin controlul bugetar” [11, p.333]. Iar profesorul A.Nederița [12, p.10], economiștii L.Grabarovschi, S.Caraman și R.Cușmăunsă [13, p.17] afirmă că „controlul de gestiune presupune compararea rezultatelor efective cu cele planificate în scopul determinării abaterilor și corectării divergențelor”. Savantul L.Bugaian susține că controlul de gestiune reprezintă „un proces de asigurare a dezvoltării acțiunilor conform planului” [14, p.53].

Considerăm că abordarea clasică a definiției controlului de gestiune diminuează rolul controlului de gestiune, deoarece acesta operează, preponderent, cu informația oferită de contabilitatea de gestiune și analizează datele trecute (precedente), comparându-le cu datele obținute. Actualmente, este necesar de a lua în considerare evenimentele precedente care urmează să creeze, pe viitor, căi de soluționare a rezultatelor nefavorabile și să-și elaboreze unele acțiuni de performanță.

**2. Abordări științifice moderne ale definiției controlului de gestiune.** În cadrul acestei abordări științifice, controlul de gestiune reflectă un spectru larg de probleme legate de procesul de realizare a obiectivelor: planificare (bugetare), control, analiza abaterilor și stabilirea căilor de înlăturare a rezultatelor negative înregistrate. În condițiile modificărilor frecvente ale mediului economic, incertitudinii viitorului și necesității gestionării factorilor de risc, tendinței de stabilitate și armonizare cu factorii externi, coordonării intereselor interne cu cele externe, entitatea este impusă să caute tehnologii și sisteme noi de gestiune.

Încă în 2001, savanții francezi C.Alazard și S.Separi considerau că „controlul de gestiune, în afară de cunoașterea costurilor, ajută gestionarii să orienteze actorii (managerii) pentru a organiza și pilota performanța” [15, p.204]. Această opinie este susținută și de economistul M.Gervais, care afirmă că controlul de gestiune constituie „un ansamblu de procese, prin care managerii se asigură că resursele sunt obținute și utilizate cu eficiență, eficacitate și pertință, conform obiectivelor entității, iar acțiunile se desfășoară în sensul strategiei definite” [16, p.15].

Alt savant francez, Grenier, afirmă că „controlul de gestiune caută să conceapă și să elaboreze instrumentele de informare, care să permită responsabililor să acționeze, realizând coerența economică globală dintre obiective, mijloace și realizări” [17, p.73]. De aici reiese că controlul de gestiune trebuie considerat un sistem de informare util în pilotajul entității, deoarece controlează eficiența și eficacitatea acțiunilor și mijloacelor pentru atingerea obiectivelor.

În același context, savanții A.Burlaud și C.Simion consideră că controlul de gestiune este „un model cibernetic, care acționează prin ajustări succesive, compară previziunile cu realizările și determină măsuri corective”

[8, p.27]. Profesorul H.Bouquin remarcă faptul că controlul de gestiune este „garantul logicii economice, coerent cu strategia, asigură articularea proceselor de ansamblu, adresându-le conducerii” [2, p.25].

Aceeași perspectivă o întâlnim și la profesorul american C.Hongren, potrivit căruia „controlul de gestiune cuprinde acțiunile de implementare a deciziilor de planificare și alegerea modului în care vor fi evaluate performanțele, precum și informațiile ce vor fi furnizate pentru luarea deciziilor viitoare” [17, p.7].

Savanții români N.Tabără [18, p.15], C.Jacob și I.Ionescu [19, p.17] subscriu ideii savantului francez Gervais. Această ordine de idei este susținută și de profesorii S.Briciu [20, p.374, 378] și M.Bârsan [21, p.53], care menționează că „controlul de gestiune permite managementului să asigure dacă deciziile direcționare luate în diferite sectoare ale entității sunt coerente între ele și, pe termen scurt, acestea duc la îndeplinirea obiectivelor strategice”.

În Republica Moldova, profesorul V.Țurcanu reiterează că controlul de gestiune este „un instrument al managementului strategic” [11, p.335]. Economistii E.Bajorean și C.Bugan susțin că „controlul de gestiune este în serviciul unei strategii și se sprijină pe un ansamblu de tehnici care au în comun participarea la distanță a comportamentelor, pe baza unor indicatori cuantificați (în unitate valorică sau fizică)” [22, p.405].

Analizând afirmațiile expuse de savanții autohtoni și străini, constatăm că abordarea științifică modernă a definiției controlului de gestiune presupune o independență, o autonomie a controlului de gestiune ca știință, care asigură necesitățile informaționale ale managerilor entității pentru stabilirea strategiilor. Abordările științifice ale definiției controlului de gestiune s-au dezvoltat în decursul anilor, în funcție de evoluțiile și transformările economice.

### Concluzii

În baza abordărilor științifice examinate cu privire la definiția controlului de gestiune, considerăm abordarea modernă ca fiind cea mai optimă, din considerentul că controlul de gestiune este privit ca un sistem de integrare, care îmbină reușit procesul de planificare (bugetare), control și previziune a obiectivelor entității, precum și procesul de luare a deciziilor manageriale și de stabilire a unor strategii de acțiune pe viitor.

Analiza literaturii de specialitate și a diferitelor opinii ale savanților din țară și din străinătate a permis definirea noțiunii **control de gestiune** ca un ansamblu de procese, care permite managerilor entității sau ai centrelor de responsabilitate să asigure utilizarea resurselor cu eficacitate, pentru realizarea scopurilor și obiectivelor stabilite în concordanță cu interesele fundamentale ale entității.

Din această definiție reiese că sistemul de control de gestiune înglobează atât un proces, cât și o structură: procesul constă din ansamblul de acțiuni întreprinse, iar structura rezidă în adaptările organizaționale și construcțiile de informare care facilitează procesul. Resursele entității includ toți factorii antrenați în circuitul economic al entității: imobilizări corporale, stocuri, resurse financiare, resurse umane etc. Eficacitatea reprezintă aptitudinea entității de a-și atinge obiectivele stabilite. Un centru de responsabilitate este considerat eficient în măsura în care își realizează scopul și obiectivele prestabilite la un cost cât mai redus posibil.

Orice proces de gestiune are o finalitate, prin care managerul urmărește un obiectiv și vrea să obțină un rezultat. Pentru realizarea acestora, el trebuie să ia hotărâri pe baza informațiilor disponibile și să implementeze deciziile luate. În realitate, informația este imperfectă, capacitatea de raționament a gestionarului este limitată, activitatea entității se derulează, în mod necesar, în cadrul unui mediu concurențial.

### Referințe:

- CARAIANI, C., DUMITRANA, M. *Contabilitate și control de gestiune*. București: InfoMega, 2004. 344 p.
- BOUQUIN, H. *Le contrôle de gestion*. 8e éd. Paris: PUF, 2008. 526 p.
- BOISSELIER, P. *Contrôle de gestion*. Vuibert, 2013. 672 p.
- ASLĂU, T. *Controlul de gestiune dincolo de aparențe*. București: Editura Economică, 2001. 192 p.
- EPURAN, M., BĂBĂIȚĂ, V., IBRESCU, C. *Teoria contabilității*. București: Editura Economică, 2004. 464 p.
- IONAȘCU, I., FILIP, A., STERE, M. *Control de gestiune*. București: Editura Economică, 2006. 271 p.
- MAZARACHI, C., LUCA, I., NICOLAI, M. *Contabilitatea aplicată*. Iași: Național, 1996. 291 p.
- ROBU, D. *Controlul de gestiune pe bază de bilanț*. Iași: TipoMoldova, 1998. 244 p.
- ШЕРЕМЕТ, А.Д. и др. *Управленческий учёт*. Москва: ФБК ПРЕСС, 2000. 512 с.
- ФИЛИППЬЕВ, Д., БЕСПАЛОВА, И. Функция контроля в системе бухгалтерского учёта. В: *Бухгалтерский учёт*, 2008, №13, с.63-65.
- 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, p.333-335.

12. *Contabilitatea managerială. Ghid practico-didactic* / Coordonator A.Nederița Chișinău: ACAP, 2000. 264 p.
13. CARAMAN, S., CUȘMĂUNȘĂ, R. *Contabilitatea managerială. Note de curs*. Chișinău: Tipografia Centrală, 2007. 225 p.
14. BUGAIAN, L. *Managementul costurilor și contabilitatea managerială*. Chișinău: Bons Offices, 2003. 150 p.
15. BURLAND, A., SIMION, C. *Analyse des couts et contrôle de gestion*. Vuibert, 1985. 331 p.
16. GERVAIS, M. *Contrôle de gestion*. Paris: Dunod, 2005. 725 p.
17. HONGREN, C., DATAR, M., FOSTER, G. *Contabilitatea costurilor, o abordare managerială*. Chișinău: ARC, 2006. 939 p.
18. TABĂRĂ, N. *Control de gestiune*. Iași: TipoMoldova, 2009. 324 p.
19. IACOB, C., IONESCU, I. *Controlul de gestiune la nivelul firmei*. București: Tribuna Economică, 1999. 303 p.
20. BRICIU, S. *Contabilitatea managerială. Aspecte teoretice și practice*. București: Editura Economică, 2006. 481 p.
21. BÂRSAN, M. *Contabilitate și control de gestiune*. Suceava, 2008. 100 p.
22. BAJEREAN, E., BUGAN, C. Abordări conceptuale ale controlului de gestiune. În: *Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii: Materialele Conferinței științifice internaționale, 28-29 septembrie 2012*. Chișinău: ASEM, 2012, p.404-406.

Prezentat la 19.04.2016