

ROXANA ARABELA DUMITRAȘCU

CONTROLLING



EDITURA UNIVERSITARĂ
București, 2019

CUPRINS

Capitolul 1

Noțiuni introductive privind controlling-ul	7
1.1. Noțiunea de controlling	7
1.2. Relația controlling – management	13
1.3. Integrarea controlling-ului în sistemul de management general	16
1.4. Costurile – dimensiune esențială a controlling-ului	19
1.5. Întrebări și teste	27

Capitolul 2

Bugetele întreprinderii	30
2.1. Planul de afaceri al unei întreprinderi	30
2.2. Ansamblul de bugete ale întreprinderii	35
2.3. Bugetul de venituri și cheltuieli	49
2.4. Întrebări, teste și aplicații	54

Capitolul 3

Controlling-ul operațional	59
3.1. Riscul la nivel de întreprindere	59
3.2. Pragul de rentabilitate	66
3.3. Riscul de exploatare structural	70
3.4. Sensibilitatea rezultatului în raport cu volumul de activitate	75
3.5. Controlling-ul fluxurilor de trezorerie ale întreprinderii	77
3.6. Întrebări, teste și aplicații	83

Capitolul 4

Controlling-ul strategic	90
4.1. Strategia centrată pe susținerea ciclului de viață al întreprinderii	91
4.2. Strategia optimizării portofoliului de activități	92
4.3. Strategia optimizării eforturilor investiționale	97

4.4. Strategia optimizării structurii financiare și costului capitalului atras de întreprindere	100
4.5. Strategia maximizării valorii economice a întreprinderii	102
4.6. Întrebări și teste	107
Bibliografie	109

CAPITOLUL 1

NOȚIUNI INTRODUCTIVE PRIVIND CONTROLLING-UL

- 1.1. *Noțiunea de controlling*
- 1.2. *Relația controlling – management*
- 1.3. *Integrarea controlling-ului în sistemul de management general*
- 1.4. *Costurile – dimensiune esențială a controlling-ului*
- 1.5. *Întrebări și teste*

1.1. NOȚIUNEA DE CONTROLLING

Controlling-ul este o funcție managerială prin intermediul căreia:

- este realizată monitorizarea performanței și concepute măsurile pentru a obține efectiv rezultatele dorite;
- se asigură că lucrurile potrivite se produc efectiv, în modalitățile corecte și la momentul de timp necesar.

În felul acesta, controlling-ul eficient orientează activitățile și eforturile angajaților și grupurilor de muncă în concordanță cu planurile pe termen scurt și lung, asigurându-se că obiectivele de performanță și acțiunile concrete în vederea realizării lor sunt îndeplinite. Așadar, controlling-ul ajută la menținerea conformității operațiunilor de afaceri reale față de regulile și politicile organizaționale esențiale.

Un sistem de controlling eficient deține trăsăturile de bază ale unui sistem cibernetic:

- este autonom din punct de vedere structural în raport cu sistemul operațional pe care îl pilotează, respectiv independent în capacitățile sale de monitorizare și corecție a performanțelor;
- se bazează pe identificarea și monitorizarea circuitelor de reglare prin feed-back și feed-before care susțin funcționarea organizației de afaceri.

Procesul de controlling la nivelul organizației de afaceri are următoarea structură:

- ✓ stabilirea obiectivelor de performanță și a standardelor de activitate;
- ✓ măsurarea performanței efective;
- ✓ compararea rezultatele efective cu obiectivele și standardele și identificarea abaterilor;
- ✓ conceperea, organizarea și implementarea măsurile de ajustare / corecție necesare.

Prima fază a procesului de controlling începe cu planificarea și stabilirea obiectivelor și standardelor de performanță și a modalităților de măsurare a acestora. Există două tipuri de standarde:

- *standarde de ieșire*, care măsoară rezultatele performanței în termeni de cantitate, calitate, cost sau timp de execuție;
- *standarde de intrare*, care măsoară eforturile economice specifice ce determină realizarea unei sarcini de performanță.

În ceea ce privește măsurarea performanțelor efective, **a doua fază** a procesului de controlling, aceasta trebuie să respecte următoarele exigențe tehnice:

- ✓ măsurătorile trebuie să fie suficient de precise pentru a detecta abaterile sau variațiile între ceea ce se întâmplă cu adevărat și ceea ce este cel mai de dorit;
- ✓ stabilirea abaterilor și variațiilor nu este, în sine, suficientă, fiind necesară, de asemenea, identificarea corectă a factorilor care au provocat aceste deviații.

Compararea performanței reale cu performanța dorită – **a treia fază** a procesului de controlling – stabilește nevoia de acțiune. În acest sens, este de maximă importanță descoperirea și înțelegerea perfectă a relațiilor cauzale care caracterizează funcționarea sistemului monitorizat. Este esențială, în această fază, evitarea confuziilor între raporturile de corelație ce pot exista între diferite variabile sau parametri ai sistemului monitorizat și relațiile de tip cauză-efect, ultima categorie reprezentând obiectul unei atenții speciale din partea funcției de controlling. Printre principalele modalități de efectuare a acestor comparații se numără: *analiza istorică* (compararea rezultatelor obținute cu valorile medii sau relevante înregistrate de organizație în diferite perioade anterioare), *diagnosticul relativ* (compararea performanțelor efective cu diferite normative tehnice, financiare sau legale), *benchmarking-ul* (compararea performanțelor globale sau funcționale ale firmei cu rezultate similare obținute de alte organizații de afaceri, care, în acest mod, servesc în calitate de „etalon” sau referințe în materie de eficiență) etc.

Ultima fază (*a patra*) a procesului de controlling – întreprinderea acțiunilor necesare pentru corectarea sau îmbunătățirea performanței efective – sintetizează practic toate eforturile informaționale, analitice și conceptuale consumate în fazele precedente, dând măsura eficacității întregului proces de controlling. Una dintre principalele modalități de realizare a acestei faze este *managementul prin excepție*, care concentrează atenția managementului asupra *diferențelor substanțiale* dintre performanța reală și cea dorită, impunând intervenția decizională și organizatorică a factorului ierarhic superior numai în asemenea situații, considerate *excepții* și lăsând la latitudinea subordonaților competența ajustării autonome a abaterilor și variațiilor ne semnificative. Practicarea *managementului prin excepție* permite economisirea timpului și energiei managerilor și a altor resurse, focalizând concomitent eforturile organizaționale asupra zonelor care prezintă cea mai mare nevoie de intervenție decizională și operațională. În termeni cibernetici, *managementul prin excepție* facilitează utilizarea simultană a reglării ierarhice și autoreglării sistemului monitorizat.

Pot fi evidențiate două tipuri de excepții:

- **problemele**, acele situații în care performanțele efective prezintă valori sub standardele stabilite;
- **oportunitățile**, care corespund situațiilor în care rezultatele efective înregistrate de organizația de afaceri iau valori peste standardele fixate de management.

Fiecare tip de excepție necesită un gen aparte de măsuri organizaționale și manageriale. Întrucât problemele semnalizează existența unor riscuri latente sau active, având un serios potențial de generare a crizelor și pierderilor financiare, comerciale, de imagine și reputație etc., atenția managementului se va îndrepta cu prioritate asupra identificării precise a cauzelor, pe de o parte, și conceperii și implementării cât mai rapide a unui set de măsuri în vederea eradicării acestora în scopul readucerii situației la normalitate, pe de altă parte. Oportunitățile sunt, dimpotrivă, purtătoare ale unor potențiale beneficii viitoare, dar care pot fi fructificate numai dacă factorii determinanți au fost surprinși și înțeleși corect, iar experiența pozitivă și cunoașterea achiziționate au fost difuzate la scara întregii organizații, alimentând în felul acesta procesele de învățare organizațională și dezvoltare a capitalului intelectual al afacerii. Această dimensiune relevă *caracterul strategic al controlling-ului* ca funcție managerială orientată spre identificarea, consolidarea și valorificarea avantajelor concurențiale durabile ale afacerii.

Aspectele reliefate până în acest punct îngăduie formularea unor concluzii pertinente privind trăsăturile fundamentale ale *controlling-ului eficient*. În primul rând, un sistem de controlling este *orientat strategic*, axându-se esențialmente pe asigurarea continuității și consistenței fluxurilor de rezultate economice pe termen lung. În al doilea rând, un sistem de controlling bun are *un nivel minimal de complexitate administrativă*, fiind articulat dintr-un număr redus de proceduri cât mai simple, dar care reușesc să surprindă exact principalele procese economice derulate în organizație. Așadar, mecanismele de controlling trebuie să fie clare și pe înțelesul tuturor actorilor organizaționali implicați. În cele din urmă, punând accent pe *managementul prin excepție*, sistemul de controlling va încuraja *asumarea autocontrolului*.

Se poate rezuma că funcționarea performantă a unor proceduri de controlling la nivelul organizației de afaceri se bazează pe integrarea organică a următoarelor principii:

1. orientarea în timp;
2. excepționalitatea intervențiilor manageriale;
3. caracterul pozitiv, respectiv identificarea prioritara a cauzelor reale;
4. corectitudinea și obiectivitatea;
5. flexibilitatea, în sensul încorporării unor informații multivalente și urmărirea continue a dinamicilor economice intercorelate din cadrul organizației.

Din punct de vedere *structural și procedural*, sistemul de controlling al unei organizații de afaceri reprezintă *un ansamblu de controale interconectate*. Aceste controale pot fi foarte diferite sub aspectul obiectului și conținutului, modului de desfășurare sau scopurilor urmărite. Categoriile sau tipurile de control care formează un sistem de controlling pot fi clasificate în felul următor:

- *După situarea în timp față de operațiunea economică sau performanța monitorizată:*
 1. Controale *preliminare* sau *preventive*, derulate înainte de realizarea propriu-zisă a operațiunii sau performanței, în scopul asigurării conformității tehnico-economice, financiar-contabile și juridice a intrărilor și celorlalte condiții prealabile.

2. Controale *concomitente* sau *simultane*, care se focalizează pe verificarea a ceea ce se întâmplă efectiv în timpul procesului de muncă monitorizat. Uneori mai sunt numite și *controale de direcție*, deoarece monitorizează operațiunile și activitățile în curs de desfășurare pentru a se asigura că lucrurile se fac corect.

3. Controale *post-factum*, numite și controale *de feed-back*, acestea având loc după ce o acțiune este finalizată, concentrându-se pe rezultatele finale și nu pe intrări sau activități.

- *În funcție de personalitatea celui care realizează controlul:*

1. Controale *interne*, care permit lucrătorilor motivați și responsabili să-și exercite autocontrolul asupra modului de îndeplinire a atribuțiilor profesionale și performanțelor obținute. Potențialul de autocontrol este sporit atunci când angajații capabili au obiective de performanță formulate clar și beneficiază de un suport tehnic și informațional adecvat.

2. Controale *externe*, care au loc prin supraveghere ierarhică sau din partea unui organ independent de control din cadrul sau din afara organizației. Aceste controale se bazează pe utilizarea procedurilor administrative oficiale ale organizației, cum ar fi, de exemplu, sistemele de evaluare și raportare a performanței, sistemele de recompensare și beneficii, sistemele de disciplină a angajaților și managementul prin obiective etc.

- *În funcție de raportarea la strategie și obiectivele pe termen lung:*

1. Controale *operaționale*, care sunt axate pe urmărirea operațiunilor curente derulate de firmă și pe monitorizarea performanțelor pe termen scurt. Scopul acestei dimensiuni a controlling-ului este creșterea eficacității curente prin optimizarea modului de exploatare a resurselor și capacităților deținute de firmă.

2. Controale *strategice*, care se focalizează pe urmărirea gradului de îndeplinire a obiectivelor de performanță pe termen lung prin promovarea strategiilor și politicilor de dezvoltare ale firmei. Finalitatea acestei dimensiuni a controlling-ului este asigurarea sustenabilității afacerii prin crearea și consolidarea unor avantaje competitive durabile. Întrucât proiectele constituie unul dintre principalele mijloace de realizare a strategiei de afaceri, iar investițiile reprezintă suportul financiar al acesteia, *controlling-ul proiectelor* și *controlling-ul investițiilor* se afirmă ca dimensiuni fundamentale ale controlling-ului strategic.

Cele mai importante repere ale controlling-ului unei afaceri sunt strategia concurențială și obiectivele de performanță, politicile și procedurile decizionale interne, regulamentele de ordine și disciplină interioară, bugetele și programele de activitate, criteriile de selecție și formare a resurselor umane, criteriile de promovare în carieră a angajaților, practicile de motivare și recompensare, modul de proiectare a posturilor de muncă și de alcătuire a formațiunilor de lucru (divizii, departamente, compartimente, birouri, secții, ateliere etc.), valorile și normele care definesc cultura organizațională etc.

Fără îndoială, misiunea globală a unui sistem de controlling este, așa cum s-a văzut, menținerea unei evoluții performante pe termen lung a afacerii, însă acest lucru nu este posibil, la rândul său, decât prin *comportamente de muncă ale angajaților în mod sistematic corecte și performante*. Rezultatele economice bune sunt în primul rând consecințe ale unor comportamente de muncă bune. Tocmai acest aspect constituie principala provocare pentru controlling-ul modern: determinarea unor comportamente de muncă fiabile și de calitate pe baza atragerii oamenilor talentați și păstrării lor în cadrul afacerii, motivării oamenilor să depună eforturi maxime în munca lor, recunoașterii valorii contribuțiilor individuale și colective la performanța generală a afacerii.

Sistemul de controlling al organizației trebuie, de aceea, construit în așa fel încât să faciliteze urmărirea modului în care eforturile și performanțele individuale ale lucrătorilor se agreghează și se integrează progresiv, ducând treptat la formarea performanțelor economico-financiare globale ale organizației. Așadar, controlling-ul trebuie să arate foarte clar și fără niciun fel de echivoc cum anume eforturile individuale ale fiecărui lucrător, indiferent de poziționarea ierarhică și specializarea profesională a acestuia, ajută la constituirea performanțelor globale ale întregii afaceri. Prin urmare, *sarcina controlling-ului este nu doar să explice dacă afacerea crează valoare, ci, de asemenea, să argumenteze în ce mod este generată valoarea și care este contribuția concretă a fiecărui membru al organizației în acest proces*.

Principalele noțiuni utilizate în activitatea de controlling al afacerii sunt:

- 1) **costul** ca expresie financiară a eforturilor economice ale afacerii în vederea pregătirii și derulării operațiunilor, realizării produselor, servirii clienților, dezvoltării piețelor și obținerii performanțelor;

- 2) *valoarea economică adăugată* înțelesă ca excedent financiar global rezultat în urma exploatării activelor economice ale afacerii în condițiile unui anumit nivel al costurilor finanțării acestor active;
- 3) *profitul* privit ca diferență între veniturile totale generate și cheltuielile totale angajate de afacere;
- 4) *cash-flow-ul* sau fluxul de lichidități degajat, considerat a fi suportul viabilității financiare a afacerii, respectiv baza capacității de plată și sovabilității acesteia.

Noțiunile menționate reprezintă, în același timp, importante (dacă nu chiar cele mai importante) măsuri financiare ale succesului firmei. Urmărirea lor consecventă permite ralierea eforturilor individuale și colective ale lucrătorilor la procesele de funcționare a firmei. În concluzie, controlling-ul este instrumentul managerial care furnizează și facilitează această conexiune.

1.2. RELAȚIA CONTROLLING – MANAGEMENT

Controllingul reprezintă o activitate managerială care constă în orientarea funcționării firmei și a componentelor structurale ale acesteia spre realizarea unor obiective bine definite prin adoptarea deciziilor necesare. Rezultă că, în esență, controlling-ul este un important mecanism de gestiune a performanțelor firmei, asigurând coerența metodelor de furnizare a informațiilor, de planificare a performanțelor și de control al performanțelor efective.

Procesul de luare a deciziilor, ca element esențial al sistemului de planificare strategică a afacerii, stabilește obiectivele și ansamblul de mijloacele cu ajutorul cărora se preconizează atingerea acestora. Orientarea spre viitor, ca atribut de bază al acestui proces, îi furnizează firmei o considerabilă capacitate de adaptare în funcție de fluctuațiile și schimbările produse în mediul intern și extern al afacerii. Procedurile de control urmăresc verificarea măsurii în care obiectivele de performanță au fost realizate și detectarea cauzelor care determină apariția eventualelor abateri. Rezultatele aplicării procedurilor de control furnizează informații valoroase care trebuie încorporate în efortul de îmbunătățire a mecanismelor de planificare și proceselor operaționale.

Compatibilizarea procedurilor de planificare și control oferă un cadru normativ eficient, dar flexibil pentru lucrătorii firmei, încurajând creativitatea managerială, pe de o parte, și asumarea unor inițiative de execuție autonome, pe de altă parte. Este motivul pentru care regulile controlling-ului trebuie aduse la cunoștința tuturor membrilor organizației.

Faptul că sistemul de controlling al firmei trebuie construit în jurul obiectivului central de identificare și diagnosticare a relațiilor cauzale, respectiv a relațiilor mijloace–scopuri ce caracterizează generarea performanțelor financiare, necesită o viziune integratoare, complexă și pe termen lung asupra modului de funcționare a afacerii. De aceea, chiar dacă misiunea controlling-ului se referă la stimularea performanței financiare durabile, o importanță specială va fi acordată nu numai variabilelor pur financiare, ci și dimensiunilor nefinanciare. Din același motiv, controlling-ul se va îngriji nu doar de realizarea intereselor financiare ale proprietarilor firmei, ci va susține ferm și asumarea de către manageri a unor responsabilități suplimentare, promovând în practicile manageriale conceptul de *responsabilitate socială corporativă*. Acest demers, deși la prima vedere pare a fi o deviere de la principiile *managementului rațional*, este, în realitate, singura modalitate constructivă și pertinentă de asigurare a sustenabilității afacerii.

Controlling-ul reprezintă o parte inextricabilă și inalienabilă a sistemului de management al firmei (*fig. 1*). Practic, controlling-ul le oferă managerilor sprijinul informațional și analitic pentru fundamentarea și luarea deciziilor. Comunicarea și colaborarea eficace între controlleri și manageri constituie, de aceea, una dintre principalele condiții ale managementului performant.

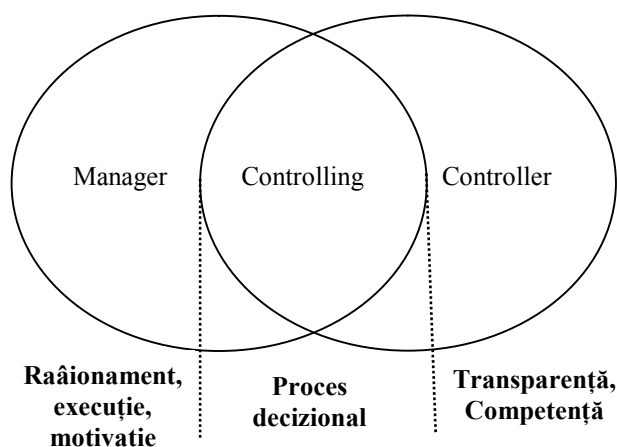


Fig. 1 Controlling-ul – componentă a managementului firmei

Se poate afirma că activitatea de controlling reprezintă un catalizator și un factor de eficientizare a managementului. Controlling-ul poate asista managementul în mai multe moduri. Mai întâi de toate, controllerii realizează o bună parte din munca analitică destinată pregătirii variantelor decizionale și planificării acțiunilor. În al doilea rând, controllerii acționează ca un factor de raționalizare a deciziilor manageriale, protejând opțiunile managerilor de vicisitudini emoționale sau de perspective înguste, limitative.

Sprijinul primit de manager din partea controllerilor trebuie să aibă *un caracter individualizat*, respectiv să fie adaptat la specificul sarcinilor și responsabilităților concrete revenite aceluia manager. În același timp, acest sprijin trebuie să fie unul *cuprinzător*, însemnând că el trebuie să tindă să acopere complet atribuțiile managerului. De asemenea, soluțiile sugerate de controller trebuie să se inspire nu numai din analiza informațiilor de natura cantitativă și formală, ci să rezulte și din buna stăpânire a dimensiunilor calitative și informale ale funcționării organizației de afaceri (cultura organizațională, climatul intern, calitatea comunicării, natura conflictelor, disputele pentru putere etc.). Acestea sunt rațiunile în virtutea cărora un controller competent și experimentat nu este perceput doar ca un simplu *funcționar*, ci este tratat ca un veritabil *partener* al managerilor.

În multe privințe, delimitarea muncii controllerului de munca managerială este un demers destul de dificil de realizat. Însă nevoia efectuării unei departajări clare este cât se poate de necesară în scopul evitării suprapunerilor, dublărilor de efort și chiar a confuziilor elementare. În acest sens, poate fi invocat totuși un criteriu – cel care stabilește finalitățile evoluției și dezvoltării afacerii este managerul. Controllerul este, în schimb, persoana care trebuie să imagineze în mod creativ, dar argumentat soluții fezabile pentru realizarea acestor obiective, ținând cont de potențialitățile și slăbiciunile afacerii, de riscurile și oportunitățile prezentate de mediu. Tot controllerului îi revine dificila sarcină de înțelegere și explicare a diferitor priorități – între obiectivele pe termen scurt și cele pe termen lung, între exigențele operaționale de eficiență și perspectivele de dezvoltare strategică, între preocupările interne și relațiile cu mediul de afaceri și cel social, între interesele diferitor stakeholderi etc. De aceea, la un controller profesionist, prudențialitatea și simțul critic se combină excelent cu spiritul de inițiativă, curiozitatea intelectuală și creativitatea.

1.3. INTEGRAREA CONTROLLING-ULUI ÎN SISTEMUL DE MANAGEMENT GENERAL

Una dintre principalele răspunderi revenite controllerilor constă în asumarea *coordonării generale a procesului de planificare organizațională*, incluzând elaborarea previziunilor pe baza cărora vor fi fundamentate planurile și programele de activitate, precum și stabilirea conținutului efectiv al acestora. În felul acesta, controllerii supraveghează tot fluxul de lucrări ce caracterizează întocmirea sistemului de planuri ale firmei – de la politicile și planurile strategice și până la elaborarea programelor și bugetelor anuale de activitate. Un alt grup de atribuții revenit controllerilor se referă la *identificarea și comunicarea abaterilor constatate în realizarea planurilor și conceperea măsurilor de corectare a acestor variații*. O altă responsabilitate majoră a controllerilor este *proiectarea sistemului de evaluare și raportare a performanțelor la nivel de firmă* și îmbunătățirea continua a mecanismului acestuia. Ultima misiune este pe cât de complexă și dificilă, pe atât de importantă, deoarece eficiența realizării funcției de control determină calitatea și performanța secvențelor manageriale ulterioare și, în consecință, eficacitatea funcționării întregii firme.

Nu trebuie omise nici posibilele contribuții ale controllerilor în domeniul *definirii și planificării proiectelor și monitorizării execuției acestora*. Aceasta reliefează necesitatea completării orientării retrospective în munca controllerilor cu o viziune prospectivă, orientată spre viitor. Controllerul versat se pricepe nu numai la diagnosticarea evoluțiilor trecute ale sistemului de afaceri, el știe, de asemenea, să întuiască, pe baza unor indicii sau semnale de avertizare timpurie, posibilele tendințe viitoare, acționând ca *un factor de gestiune a incertitudinii și complexității* prin:

- interesul sporit acordat volatilității activităților și performanțelor;
- asigurarea unei structuri suplă a costurilor prin descoperirea și izolarea factorilor de cost fix;
- conceperea și promovarea unor modele de afaceri flexibile, care să încurajeze adaptabilitatea firmei;
- asigurarea caracterului unitar și integrat al sistemului de controlling, astfel încât să existe o corelație foarte strânsă între nivelele strategice și cele operaționale.

Aceste preocupări pun în evidență nevoia dezvoltării la controlleri a unor abilități și competențe speciale: abilități logico-analitice, cunoașterea perfectă a tuturor procedurilor de evaluare și control, comunicare eficientă cu ceilalți actori organizaționali, adaptabilitatea personală în funcție de situații și sarcini, stăpânirea în detalii a particularităților operaționale ale afacerii, fermitate.

Autoritatea și puterea controllerilor în contextul organizației de afaceri este determinată de faptul că în mâinile lor se concentrează toate datele cantitative privind absolut toate aspectele funcționării, care sunt ulterior folosite pentru identificarea deviațiilor de la traseele evolutive stabilite prin planificare și proiectarea măsurilor corespunzătoare de ajustare. De asemenea, puterea controllerilor este dată și de faptul că ei lucrează în strâns contact cu managerii, executând sarcini de pregătire și fundamentare a deciziilor. În numeroase situații, managerii nu fac altceva decât să valideze și să oficializeze decizii care, de facto, au fost *sugerate* de controlleri. În acest fel, controllerii dețin o considerabilă autoritate decizională. Totuși, puterea controllerilor este limitată de imposibilitatea de a interveni asupra ariei de competență și modului de funcționare a diviziunilor structurale ale firmei (departamente, compartimente, secții, birouri etc.). Dreptul de a interveni decizional în aceste zone revine în exclusivitate managerilor.

Misiunea organizațională a controlling-ului derivă din responsabilitatea de a acorda managementului firmei asistența necesară în vederea realizării concomitente a următoarelor deziderate:

- ✓ performanțelor financiare;
- ✓ eficacității operaționale;
- ✓ creșterii satisfacției clienților;
- ✓ întăririi potențialului de dezvoltare a afacerii prin stimularea proceselor de învățare și consolidare a competențelor cheie.

Așadar, îmbunătățirea proceselor de generare a valorii economice pentru acționari nu reprezintă prioritatea absolută a sistemului de controlling. Pe termen lung, acest scop poate fi realizat numai dacă atenția controllerilor este îndreptată în egală măsură și spre celelalte trei dimensiuni menționate.

Activitatea de controlling nicidecum nu anulează necesitatea și importanța rapoartelor financiar-contabile tradiționale. Pur și simplu, controlling-ul încearcă să transpună informațiile furnizate de aceste rapoarte într-o *terminologie managerială* adecvată, cunoscându-se bine că luarea unor decizii manageriale corecte necesită

apelarea nu doar la informații pur financiare, ci și la informații de natură non-financiară. Informațiile financiare devin, în acest mod, o parte a unui sistem informațional complex și vast de care se servește controlling-ul.

În acest punct trebuie făcute câteva precizări de nuanță pentru evitarea confuziei, de altfel comise foarte frecvent, între *controlling* și *audit financiar*. **Controlling-ul** constă în urmărirea exactității implementării deciziilor manageriale în scopul îndeplinirii țintelor de performanță stabilite, pe baza analizei unui volum de informații multivalente și multireferențiale, legate nu numai de parcursul și realizările anterioare ale firmei, ci și de ipotezele și conjecturile privind evoluțiile viitoare probabile ale firmei într-un context strategic determinat. Așadar, controlling-ul este o simbioză a gândirii de tip diagnostic și a gândirii de tip previzional, care vine în sprijinul decidenților prin coordonarea, concentrarea și prelucrarea a multiple fluxuri informaționale privind toate aspectele vieții firmei. Prin comparație, **auditul financiar** este, sub aspectul concepției și accepțiunii sale generale, formularea unei opinii cu privire la corectitudinea funcționării unei firme prin raportare la normele și reglementările contabile și fiscale în vigoare. Dacă luăm această semnificație ca punct de referință, atunci auditul financiar poate fi considerat ca fiind unul dintre instrumentele de care uzează controlling-ul.

Pentru îndeplinirea funcțiilor sale, controlling-ul are nevoie de o comunicare eficientă cu managerii de pe toate palierele ierarhice ale firmei. Aceasta întrucât serviciile de suport decizional furnizate de controller sunt adresate nu numai managerilor situați în vârful ierarhiei de autoritate, ci și managerilor mijlocii (de linie) și managerilor inferiori (supraveghetorii), care lucrează în contact direct cu personalul de execuție. Controlling-ul monitorizează nu numai obiectivele și procesele cu impact strategic, dar și aspectele operaționale curente ale funcționării afacerii. În realitate, aceste două categorii de probleme abordate de orice organizație de afaceri sunt inseparabile – gestiunea strategică este cea care creează avantajele competitive pe termen lung, iar gestiunea curentă, pe termen scurt, se ocupă de optimizarea exploatarea lor cotidiene în scopul obținerii unor performanțe cât mai mari.

Controllerii sunt experții care înțeleg cel mai bine nu numai influența lucrurilor mari asupra celor mici, ci și modul în care aspectele mărunte, ce formează rutina zilnică și care sunt aparent insignifiante dacă le raportăm la direcțiile strategice, modelează treptat, prin acumulare lentă potențialul de competitivitate și

performanțele financiare pe termen lung ale firmei. Dacă managerii sunt responsabili de crearea și menținerea unei organizații productive, capabile să obțină rezultate cât mai mari, vocația controllerilor este de a se asigura că deciziile manageriale au un caracter rațional, echilibrat, fundamentat și transparent.

Comunicarea eficientă constituie însăși esența controlling-ului. Este suficient să ne amintim că sistemul de controlling reprezintă un ansamblu de proceduri de control intercorelate, precum și fluxurile informaționale care le alimentează. Deciziile manageriale adecvate sunt adoptate cu sprijinul unui controlling eficient, care, la rândul său, nu este posibil fără informații complete și corecte. Comunicarea este principalul mijloc prin intermediul căruia se poate realiza compatibilizarea aspirațiilor managementului cu interesele celorlalte grupuri care contribuie la funcționarea firmei (acționariatul, salariații, clienții, furnizorii, partenerii, organismele de finanțare-creditare, autoritățile publice, comunitatea, grupările de tip lobby etc.). Controllerii firmei nu doar că se constituie ca parte în procesele de comunicare organizațională, ci, în același timp, acționează și ca factor de ameliorare și perfecționare a acesteia.

1.4. COSTURILE – DIMENSIUNE ESENȚIALĂ A CONTROLLING-ULUI

Nivelul și structura costurilor reprezintă factori decisivi ai productivității financiare a firmei. De aceea, ele beneficiază de o atenție sporită din partea controllerilor. Totuși, trebuie făcută o distincție clară între noțiunea de cost și cea de cheltuială. Această distincție este cauzată de faptul că anumite elemente de cheltuieli, recunoscute ca atare în contabilitatea financiară, nu sunt cuprinse în costuri și invers. În consecință, vom evidenția următoarele categorii de cheltuieli:

1. Cheltuieli încorporabile (CHI)

- Cheltuieli recunoscute în cadrul sistemului de contabilitate financiară și incluse în costuri cu sau fără diferențe (CHF). Exemple: cheltuieli cu mărfurile, cheltuieli cu manopera, cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor etc.
- Cheltuieli care nu sunt recunoscute de contabilitatea financiară, dar incluse în costuri, denumite și *cheltuieli supletive* (CHS). De exemplu, plățile în contul dividendelor distribuite către acționari nu constituie cheltuieli propriu-zise, spre deosebire de dobânzile plătite la creditele bancare contractate de firmă etc.

2. *Cheltuieli neîncorporabile (CHN)*

- Cheltuielile care nu pot fi atribuite în mod direct operațiunilor ce formează activitatea de exploatare a firmei, cum ar fi, de exemplu diverse penalizări, amenzi, sconturi etc.
- Cheltuieli care prin însăși natura lor nu se efectuează în mod curent. De exemplu, cheltuielile cu impozitul pe profit.

Având în vedere aceste precizări, expresia pe baza căreia se determină volumul cheltuielilor încorporabile CHI este:

$$\text{CHI} = \text{CHF} - \text{CHN} + \text{CHS}$$

Costurile directe sunt costurile care pot fi asociate sau atribuite în mod direct unui produs, unei operațiuni, unei lucrări sau unei locații (o subdiviziune organizatorică din cadrul firmei) pentru care se determină costul. Ansamblul costurilor directe formează *costul primar*. *Cheltuielile încorporabile directe* pot fi atribuite unui produs sau unei lucrări fără retratări prealabile. Conceptul de *cheltuieli directe* trebuie abordat inclusiv din perspectiva relației cheltuieli – structura activității. Din acest punct de vedere, sunt relevante următoarele situații:

- într-o firmă monoprodus toate cheltuielile au un caracter direct în raport cu produsele realizate;
- în firmele cu producție diversificată, o anumită parte a cheltuielilor este atribuită în mod direct produselor, având deci caracter direct, în timp ce altă parte este afectată tuturor produselor sau numai unei anumite faze a procesului tehnologic, având, prin urmare, un caracter indirect.

Evident, a doua situație este întâlnită mult mai frecvent. Vom prezenta doar câteva exemple sumare care o descriu: prețul de cumpărare al unei materii prime este un cost direct pentru un anumit produs în timp ce cheltuielile compartimentului de aprovizionare sunt comune mai multor produse, deci indirecte; salariile muncitorilor care lucrează la fabricarea unui anumit produs sunt directe, în timp ce salariile celor care lucrează la fabricarea mai multor produse sunt cheltuieli indirecte față de produs; comisioanele convenite agentului care se ocupă de vânzarea unui anumit produs reprezintă o cheltuială directă; dacă firma plătește un salariu fix unui agent de vânzări, aceasta reprezintă o cheltuială indirectă față de produsele vândute.