

**UNIVERSITATEA DIN CRAIOVA  
FACULTATEA DE ECONOMIE ȘI ADMINISTRAREA  
AFACERILOR**

**NOI ABORDĂRI ALE CONTROLULUI DE  
GESTIUNE:  
CONTROLUL DE GESTIUNE SOCIALĂ  
LA NIVEL ORGANIZAȚIONAL**

**(REZUMAT)**

PROFESOR COORDONATOR,  
PROF. UNIV.DR. CONSTANȚA IACOB

DOCTORAND,  
VĂRZARU ANCA ANTOANETA

CRAIOVA  
2010

**Cuvinte cheie:** control de gestiune, control de gestiune socială, control intern, activ uman, performanță, contabilitate de gestiune, strategie, structură, remunerare, variabile ale remunerării, masă salarială, efect Noria, buget, creare de valoare, valoare adăugată socială, pilotaj social, reporting, costuri/performance ascunse, sistem de informare socială, bilanț social, tablou de bord social.

Controlul, în general, vizează îmbunătățirea conduitei umane, a mobilizării și implicării omului în organizația aflată în căutarea performanței și are o evoluție asemănătoare celei a evoluțiilor organizației și a concepțiilor și teoriilor despre factorul uman. Controlul de gestiune social este un răspuns adecvat al sistemelor de gestiune la schimbările mediului și la evoluția conceptului de performanță.

Lucrarea “**Noi abordări ale controlului de gestiune: controlul de gestiune socială la nivel organizațional**” se concentrează asupra sferei de cercetare a extensiei controlului de gestiune în domeniul social și vizează să dezvolte cunoașterea metodologiei și a instrumentarului de analiză și de decizie specifice.

Alte obiective principale de același nivel ale lucrării urmăresc identificarea și analiza obstacolelor și a premiselor ameliorării măsurării, recunoașterii și contabilizării acțiunilor sociale care vizează să crească performanța umană și organizațională, exemplificarea modului de aplicare al noilor instrumente și cercetarea posibilităților de implementare ale acestui tip de control în cadrul întreprinderilor mici.

Metodologia de investigație a cuprins abordări generale și specifice privind conceptele, instrumentele, modelele, evaluarea, controlul și contabilizarea eforturilor și a rezultatelor specifice resurselor umane în întreprindere, metoda de cercetare-acțiune, modelul Horivert și studii de caz.

Capitolul I al tezei, intitulat “**Aspecte generale privind controlul de gestiune**”, realizează o sinteză a evoluțiilor conceptului de control de gestiune apelând la cele mai recente și mai reprezentative lucrări de specialitate din literatura străină, iar la final face o trecere firească la extensia sa socială, controlul de gestiune social.

Controlul a avut întotdeauna o conotație negativă, fiind receptat ca o amenințare a libertății și autonomiei individuale. El provoacă opoziție atunci când oamenilor li se spune ce și în ce fel să facă, dar și reacții pozitive, atunci când aceștia dispun de informații și de libertatea de organizare a propriei munci.

Definit ca ansamblul proceselor de culegere și utilizare a informațiilor, având drept scop supravegherea și verificarea evoluției firmei la toate nivelurile sale, controlul de gestiune datorează mult lui R.N. Anthony, care l-a considerat un sistem de guvernare, de coordonare și de supraveghere care vizează să asigure integrarea armonioasă a ansamblului resurselor întreprinderii.

**O primă concluzie a studiului conceptului de control s-a referit la faptul că acesta trebuie să se sprijine pe o structură ierarhizată, compusă din centre de responsabilitate, și pe un sistem informațional contabil centralizat și unificat, necesar îndeplinirii funcțiilor de guvernare, de coordonare și de supraveghere.**

Studiul a evidențiat criza controlului de gestiune, generată de caracterul său pasiv față de un mediu în continuă schimbare (anii 60-80), apariția unui control cu noi dimensiuni, cu o misiune îmbunătățită, care vizează menținerea unui anumit nivel al gestiunii activităților proprii și îmbunătățirea lui în atingerea obiectivelor.

Conceperea și realizarea unui control eficace depind de o serie de factori precum tehnologia, talia, diversitatea activităților, complexitatea și interacțiunile lor; existența unor referențiale externe; cultura salariaților și a conducătorilor și alți factori (strategie, structură, contabilitate de gestiune, control intern). O altă problemă abordată în acest capitol s-a referit la **interacțiunile controlului de gestiune cu strategia** (Bouquin, Dent, Chandler), **cu structura întreprinderii** (Bouquin, Mintzberg) și **cu contabilitatea de gestiune**.

Controlul de gestiune socială reprezintă un răspuns adecvat la evoluția organizațională, la schimbarea concepției despre salariați, despre performanță în accepțiunea sa socială și societală. El este însoțit de sisteme de informare noi, care trec de la controlul obiectivelor-produse și mașini la controlul oamenilor care le susțin.

**Din studiul întreprins am ajuns la concluzia că între cele două concepte de control există mai multe diferențe.** Controlul de gestiune socială are, în primul rând, un mediu diferit, alcătuit din oamenii și activitățile lor, din relațiile de grup, din ansamblul relațiilor care se stabilesc în jurul producției. Unul din domeniile sale de bază îl constituie planificarea și gestionarea costurilor salariale, pe care le măsoară și le stabilește în mod științific. Pe lângă cuantificarea obiectivă, acest concept utilizează și aprecierea, modelizarea fiind astfel imposibilă, ceea ce face ca intervențiile sale să se desfășoare într-o dialectică a hazardului și a necesității

În capitolul al II-lea al lucrării, “**Abordări teoretico-metodologice privind resursele umane, principalul activ al organizației**”, studiul literaturii de specialitate relevă transformările pe care le-au parcurs concepțiile despre factorul uman în întreprindere și consecințele lor asupra controlului de gestiune și a sistemului informațional al performanței sociale și societale.

Pornind de la școala clasică și continuând cu școala relațiilor umane până la concepțiile moderne, analiza relevă contribuțiile majore ale acestora la îmbunătățirea cuantificării capitalului uman în întreprindere, la conceperea unor instrumente capabile să măsoare mai bine aspectele calitative ale activității salariaților și să sprijine procesul decizional în domeniul social.

Un instrument important pentru controlul de gestiune și pentru extensia sa socială rămâne contabilitatea, sursă de informații a cărei contribuție se manifestă atât în faza de identificare a ecarturilor buget/realizări, cât și în faza de stabilire a bugetelor. În ceea ce privește instrumentarea contabilă a activului uman, acesta apare în bilanț cât și în contul de rezultate, măsurând poziția financiară a unei organizații, cât și performanța financiară a acesteia.

Aceste noi instrumente (tabloul de bord social, bilanțul social, costuri/performance ascunse etc.) apropie funcția de control de gestiunea resurselor umane și de ceea ce se numește controlul de gestiune socială.

Concluziile care s-au deprins din analiza evoluțiilor concepțiilor privind rolul factorului uman în întreprindere relevă impactul deosebit al acestora asupra apariției controlului de gestiune socială și sintetizează principalele sale caracteristici:

- o cuantificare superioară a raportului eforturi/rezultate;
- relevarea modului în care organizația reușește să-și atragă și să-și pună în valoare resursa umană;
- promovarea unor instrumente noi, care să cuantifice conceptul îmbogățit de performanță (economică, socială și societală);

- folosirea unui sistem de indicatori, care surprind aspectele sociale greu cuantificabile și care influențează decisiv performanța.

Sistemul de remunerare oferă o largă arie de desfășurare controlului de gestiune socială prin dimensiunile, structura și evoluția sa, cât și prin influențele sale asupra motivației și performanței resurselor umane. Capitolul al III-lea, **Sistemul de remunerare- bază a controlului de gestiune socială**, evidențiază ultimele evoluții din literatura de specialitate referitoare la echilibrele ce trebuie asigurate prin gestionarea recompensării personalului și oferă un studiu de caz pilot privind analiza evoluției masei salariale în întreprinderile mici din industria maselor plastice și de utilaj greu.

Resursele umane sunt scumpe, costul lor fiind, de cele mai multe ori, cel mai mare într-o întreprindere echilibrată în ceea ce privește raportul capital tehnic/capital uman. Atenția acordată acestui cost trebuie să se situeze la cel mai înalt nivel, deoarece dimensiunea și structura sa trebuie să favorizeze dezvoltarea performanței.

Considerată în sensul său cel mai larg, remunerarea nu constituie decât una din modalitățile sub care se pune în practică relația contribuție-retribuție care există între salariat și întreprindere.

Stabilirea remunerărilor afectează echilibrul financiar al organizației, echilibrul social între categoriile de salariați și situația financiară și gradul de motivare a personalului. Remunerarea reprezintă o variabilă de reglare economică și socială cu multiple niveluri de incidență și necesită reglaje fine, prin proceduri obiective și raționale.

Astfel, **controlul de gestiune socială răspunde noilor provocări ale remunerării acordând atenție funcțiilor sale socială și gestionară și oferind informații cu privire la pertinenta variabilelor sistemului de remunerare.** Obiectul său se concentrează asupra dimensionării și controlului masei salariale, a variației sale totale și pe factori de influență, asupra determinării costurilor cu personalul, a costului complet al personalului și a analizelor diferențelor față de plan. Pentru a plăti, a atrage, a motiva și a păstra salariații performanți, de care depinde succesul, întreprinderile au dezvoltat o multitudine de forme de remunerare. Remunerarea devine în acest fel o componentă esențială și recunoscută a strategiei resurselor umane. În același timp trebuie găsite mecanisme care să asigure echilibrul între forțele pieței, echitatea socială și imperativele unei bune gestiuni.

**Abordarea sistemică a remunerării reprezintă singura cale de a reuși un dozaj optim între componente multiple, în cadrul unei politici reale și coerente, care să asigure succesul organizației.** Ca orice sistem cibernetic, sistemul de remunerare poate fi considerat o veritabilă „cutie neagră”, care transformă variabilele de intrare (sau de pilotaj), în variabile de ieșire (sau de acțiune).

Variabilele de pilotaj se află în centrul procesului de luare a deciziei în ceea ce privește remunerarea și răspund la întrebarea „ce trebuie plătit?”, iar variabilele de acțiune sunt cele care permit punerea în practică a deciziei salariale, exemplificând cum trebuie plătit. Legile de combinare caracterizează tipul de politică de remunerare ales, îmbinând după diverse modalități variabilele de pilotaj pentru a determina anumite valori ale variabilelor de acțiune. Controlul de gestiune socială trebuie să ofere factorilor decizionali cele mai adecvate formule de remunerare, bazate pe variabile de intrare, pe variabile de ieșire și pe ecuații care să fie acceptate de toți partenerii implicați în creșterea performanței.

**Contabilitatea rămâne principala sursă de informații a controlului de gestiune socială** atât în faza de previziune, cât și în faza de analiză a ecarturilor, prin intermediul claselor de conturi 64 „Cheltuieli cu personalul”, 42 „Personal și conturi asimilate”, 43 „Asigurări, protecție socială și conturi asimilate”, și a contului 444 „Impozit pe venituri de natură salarială”.

Cercetarea întreprinsă în întreprinderi mici din industria maselor plastice și la S.C. Popeci Utilaj Greu S.A. Craiova oferă un exemplu practic de analiză a evoluției masei salariale, exemplu care depășește tehnicile specifice controlului clasic de gestiune prin abordarea unor variabile cu caracter social. Au fost analizate incidențele variației volumului de activitate, ale modificării efectivelor de salariați și a remunerării individuale, ale efectului Noria, ale creșterilor generale și categoriale și a evoluțiilor structurale asupra masei salariale și a performanței organizaționale.

Capitolul al IV-lea, **“Opinii privind controlul de gestiune socială prin intermediul bugetelor”**, oferă o analiză a literaturii de specialitate recent apărute cu privire la bugete și la procesul bugetar, la performanța organizațională, la incidențele dintre aceste concepte și la efectul lor asupra modernizării gestiunii în întreprindere.

Bugetul este una din rarele practici contabile care trebuie adoptată de cvasitotalitatea întreprinderilor atunci când ele depășesc o anumită talie. Elaborarea bugetelor reprezintă un element cheie al procesului de planificare și de control. Un proces de planificare bine stabilit necesită determinarea priorităților organizației, definirea obiectivelor sale și a celor ale serviciilor și a subunităților care o compun, adoptarea de planuri și de politici, formularea de strategii pentru diverse piețe și produse, precum și pregătirea piețelor pe care urmează să se evolueze și a planurilor operaționale detaliate.

Dacă sunt abordate izolat, toate aceste activități nu vor avea rezultatele scontate. Ele vor deveni importante numai dacă vor fi integrate într-un proces de gestiune prin care se repartizează resursele avute în vedere la evaluarea randamentului. Aceste activități de planificare nu au succes decât prin elaborarea bugetelor într-un limbaj comun tuturor, limbajul banilor.

**Construirea unui buget nu înseamnă autorizarea unor cheltuieli, ci planificarea unui ansamblu coerent de acțiuni, cu scopul de a obține un rezultat definit apriori. Acest plan de acțiuni este exprimat sub forma unor implicații financiare de tipul cheltuieli/venituri sau plăți/încasări.** Remarcăm, de asemenea, că autorii americani Schiff, Lewin și Simmons (1988) nu percep bugetul ca pe o traducere financiară a unui plan de acțiuni, ci ca pe un contract între un subordonat și un superior ierarhic. Din această perspectivă, se poate înțelege că planul de acțiuni ar putea fi dedus din buget și nu invers, în care caz conflictele care ar putea să apară la elaborarea sa ar fi diferite de cele determinate de realizarea planurilor de acțiune.

**Măsurarea performanțelor activității economice constituie un câmp deschis manifestării creativității**, noi metode și sisteme având menirea să contribuie, la rândul lor, la prosperitatea firmelor care le aplică. Informațiile sunt esențiale pentru măsurarea performanțelor întreprinderii, iar eficacitatea acestora depinde de modul de vehiculare și de prezentare a situațiilor informaționale în cadrul unor sisteme informaționale performante (un management strategic eficient necesită vehicularea în timp util a unui volum impresionant de informații).

Conceptul de performanță a întreprinderii cunoaște actualmente diferite interpretări, fiind definit ca aptitudinea acesteia de a-și atinge obiectivele, capacitatea sa

de a crea valoare pentru clienți și societate sau aptitudinea de a-și prelungi existența pe termen mediu și lung.

Performanța presupune valorificarea resurselor interne, a oportunităților din mediul extern pentru satisfacerea tuturor părților interesate, dar și a supraviețuirii și dezvoltării întreprinderii pe termen lung. Stabilirea de bugete și controlul bugetar constituie instrumente clasice de planificare și realizare a performanței organizaționale.

**Controlul de gestiune socială completează dimensiunea pur economică a performanței cu indicatori financiari specifici, indicatori ai responsabilității sociale, indicatori ai calității, indicatori ai dezvoltării durabile, indicatori costuri/performance ascunse.** De asemenea, controlul de gestiune socială abordează performanța în spiritul „gubernanței corporative”: pornește de la indicatorii externi de creare de valoare, distinge indicatorii interni de creare de valoare legați de cei externi și analizează și propune mecanisme viabile de legătură între cele două categorii de indicatori și crează valoare nouă, prin informații noi oferite procesului decizional.

În ceea ce privește **indicatorii externi de creare de valoare**, este dificil de vorbit de performanță în acești termeni și de construit un sistem de pilotaj adecvat fără a caracteriza, în primul rând, punctul de vedere al acționarului. În lucrare este studiat potențialul informațional al unor indicatori mai noi, cum ar fi indicatorul TSR (Total Shareholder Return), care permite compararea imediată a performanțelor financiare ale întreprinderilor din punctul de vedere al acționarilor, indicatorul MVA (Market Value Added) care reprezintă diferența dintre valoarea actuală a întreprinderii și suma aporturilor de capitaluri la valoarea lor istorică și indicatorul ROE (Return on Equity), definit ca rezultatul contabil raportat la fondurile contabile proprii.

Plecând de la o cuantificare externă reprezentativă a performanței, s-a pus problema conceperii unor **indicatori interni coerenți**, care să asigure mobilizarea corespunzătoare a resurselor umane. Buclajul financiar între partea internă și cea externă a făcut obiectul a numeroase cercetări în ultimii zece ani, care au condus la apariția de criterii noi, ce nu fac altceva decât să actualizeze concepte mai vechi. Din cadrul indicatorilor interni fac parte WACC (costul mediu ponderat al capitalului), indicatorul TBR (Total Business Return), care evaluează fluxurile interne de exploatare și de investiție ce corespund unei verigi interne oarecare și exprimă echivalentul intern al TSR și indicatorul EVA (Economic Value Added), o variantă a noțiunii tradiționale de beneficiu rezidual, definit ca diferența între cash flow-ul operațional și remunerarea capitalului investit.

Un alt aspect al acestui capitol l-a constituit studiul teoretic și practic privind elaborarea bugetului cheltuielilor de personal la nivel organizațional. Studiul de caz realizat a ocupat un loc important în acest capitol și a avut în vedere ilustrarea specificului bugetar pentru cheltuielile cu personalul. Bugetele cheltuielilor cu personalul constituie baza indispensabilă a pilotajului socio-economic, prezentând și analizând masa salarială și alte cheltuieli legate de noul loc de muncă pe o perioadă dată (lună, an), pentru o persoană sau un post, pentru o subunitate sau pentru organizație în ansamblul său. S-au analizat bugetarea timpului de muncă și calculul costului mediu periodic, consolidarea bugetară la nivel de subunități și pe ansamblul întreprinderii, s-au întocmit bugetele efectivelor de personal și ale timpului de muncă.

Exemplele practice realizate la S.C. Moviplast Craiova vizează controlul evoluției costurilor salariale la sfârșitul perioadei din punct de vedere al echilibrelor interne

(structura pe cele patru categorii de personal și pe factorii de evoluție a costurilor salariale), dar și din punct de vedere al echilibrului externe, urmărind comportamentul remunerărilor față de evoluția prețurilor.

Pe perioada analizată fondul de salarii a înregistrat o evoluție pozitivă, de 7,02% (respectiv 113232 ron), explicabilă în cea mai mare parte printr-o politică de modificare a structurii efectivului și de creștere a fidelității personalului. În cursul anului 2009, firma a modificat sporurile de vechime pentru a încerca să răspundă fenomenelor de creștere a mobilității externe a salariaților.

Modificările structurale apar ca urmare a creșterii ponderate a efectivului de muncitori, în timp ce la celelalte categorii de salariați a apărut numai fenomenul de înlocuire, ca urmare a pensionării sau a demisiei. Creșterea numărului de muncitori a determinat o creștere procentuală de 4,6% la această categorie și de 3,6% pe total întreprindere.

Evoluția fondului de salarii pe parcursul anului 2009 este explicabilă, de asemenea, prin hotărârea conducerii de a acorda o mai mare importanță remunerării performanței, respectiv mării primelor individuale (1,93%). Efectul Noria s-a manifestat destul de pregnant

(-9,30%), și el relevă faptul că noii angajați au primit un nivel de remunerare mai scăzut, comparativ cu persoanele care au părăsit întreprinderea.

Modelul de control al evoluției cheltuielilor salariale pe exemplul S.C. Moviplast Craiova permite realizarea unui cadru bugetar ce poate fi folosit ca suport pentru planificarea cheltuielilor cu personalul și pentru analiza formalizată a abaterilor care se înregistrează în activitatea întreprinderii.

Ultimul capitol al lucrării, “**Demersuri către un control strategic și social al resurselor umane**” vizează să aducă noi contribuții la proiectarea și operaționalizarea unui sistem de control social care să permită întreprinderilor să gestioneze complexitatea de o manieră mai globală, mai dinamică și mai interactivă. Din punctul de vedere al controlului social, implicațiile noilor schimbări afectează atât sistemul de informare socială, cât și controlul strategic.

Eficacitatea și eficiența controlului de gestiune socială nu pot exista în afara unui sistem de informare socială adecvat. Martory îl definește drept unul din subsistemele de informare ale unei organizații, și anume cel care este necesar funcțiilor de resurse umane și de control pentru buna îndeplinire a misiunilor lor. **Din aceste considerente acest nou control utilizează ca baze de date contabilitatea, fundamentală pentru informarea economică, și ansamblul evidențelor referitoare la plată și la personal, utile pentru latura socială a activității întreprinderii.**

Arhitectura unui astfel de sistem de informare trebuie să se bazeze pe un plan de organizare generală, să ofere cea mai mare coerență informațiilor și să dezvolte pertința informației. Declinarea strategiei sociale la toate nivelurile ierarhice ale întreprinderii este condiția fundamentală a cunoașterii și a realizării sale, și ea beneficiază de aportul unor instrumente cu un potențial tehnic deosebit, printre care o importanță deosebită o reprezintă tabloul de bord.

Analiza informațiilor cuprinse în tabloul de bord social trebuie să fie facilitată de existența unor indicatori pertinenti, care să sprijine cât mai mult procesul decizional. Acești indicatori trebuie să fie însoțiți de niveluri care pot fi valori de referință ce trebuie atinse sau norme de referință. Un tablou de bord devine un veritabil instrument de

gestiune când este construit în funcție de obiective: o sumă maximă de cheltuieli de formare, un indice de absenteism al angajaților mai mic de 7%, o egalitate a remunerării între bărbați și femei care ocupă același post.

Din rațiuni practice, literatura de specialitate restrânge prezentarea informațiilor sociale din tabloul de bord la patru capitole clasice: efectivele și structura lor, mobilitatea externă și absenteismul, politica salarială și alți indicatori ai pilotajului social.

Un aspect important al acestui capitol l-a avut **studiul potențialului noului control de gestiune în exprimarea conceptului de valoare adăugată socială**. Aceasta reprezintă un concept care completează valoarea adăugată contabilă, oferind perspectiva unei analize a creerii valorii prin introducerea în ecuație a inteligenței colective în întreprinderii și autorizând o reechilibrare a repartiției sale în favoarea actorilor neglijați. **Ca instrumente ale acestui concept au fost amintite matricea de măsurare a valorii adăugate sociale în întreprindere și contribuția orară la valoarea adăugată pe costurile variabile (COVACV).**

Demersul de cercetare s-a concentrat, din punctul de vedere al rezultatelor și a efortului întreprins, în studiul de caz care a vizat analiza posibilităților de implementare a controlului de gestiune socială în cadrul întreprinderilor mici din Regiunea de Dezvoltare Sud-Vest Oltenia. Metoda de cercetare-acțiune și modelul Horivert au permis identificarea factorilor care influențează implementarea unui control de gestiune social, iar prin modelul de regresie multifactorială relația de calcul care sintetizează aceste legături.

**Concluziile cercetării au relevat importanța comportamentului conducătorului asupra dinamicii intervenției și a nivelului rezultatelor calitative și financiare obținute.** Aceste rezultate au fost evaluate economic la sfârșitul perioadei de intervenție la fiecare întreprindere, prin măsurarea diminuării costurilor ascunse, respectiv creșterea valorii adăugate. Efectele pozitive ale implantării unui sistem de control de gestiune au permis, în medie, reducerea cu aproximativ 28,2% a pierderilor de valoare adăugată, adică aproximativ 115.000 ron pe întreprindere, respectiv 7,6% din profitul brut.