

---

# Un profil conceptual privind controlul

---

Sorin DOMNIȘORU,  
Universitatea din Craiova,  
E-mail: domnisorusorin@yahoo.com

Radu OGARCĂ,  
Universitatea din Craiova,  
E-mail: rfogarca@yahoo.com

Cosmin BĂLOI,  
Universitatea din Craiova,  
E-mail: baloimg@gmail.com

## Rezumat

Lucrarea pornește de la neclaritățile ce persistă în ceea ce privește utilizarea termenului „control”. Pentru atenuarea acestor ambiguități, după o punere în temă, se propun o serie de întrebări al căror răspuns nuanțat să contribuie la rafinarea înțelegerii și percepției corecte a controlului, desigur în raport cu pletora de concepte asemănătoare.

Pe parcursul argumentării sunt elaborați și prezentați o serie de piloni sau vectori conceptuali privind controlul în sensul său cel mai larg, în antiteză cu unele forme mai restrânse, formulări echivoce sau chiar denaturate. Desfășurarea este îmbogățită și cu unele aserțiuni ale autorilor privind modul de asigurare a controlului dezirabil, în sensul de stare armonioasă, ce poate răspunde cu succes așteptărilor oneste.

În final, se ajunge la concluzia că în condițiile actuale controlul nu se poate defini decât într-o abordare holistică și se propune un profil conceptual pe seama căruia să se poată explica mai ușor ce poate include, de fapt, controlul.

**Cuvinte-cheie:** Control, ondulator, management, risc, gestiune, controlling, audit, verificare.

**Clasificare JEL:** M00, M10, M14, M42, M49

**Vă rugăm să citați acest articol astfel:**

Domnișoru, S., Ogarcă, R., Băloi, C. (2016), A comprehensive conceptual profile on control, Audit Financiar, vol. XIV, no. 10(142)/2016, pp. 1114-1126, DOI: 10.20869/AUDITF/2016/142/1114

**Link permanent pentru acest document:**

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/142/1114>

## Introducere

În literatura de specialitate și în legislație, precum și în limbajul cotidian al practicii profesionale, apar ambiguități și contradicții privind utilizarea noțiunii de control, concept ce nu este încă suficient de clar. Motivele sunt extrem de diverse și se întâlnesc în continuare utilizări necorespunzătoare ale unor concepte similare, cum ar fi: audit, inspecție, verificare, examinare, cercetare, evaluare, revizuire, controlling, control de gestiune, analiză etc.

În permanență, domeniul normativ nu încetează să se extindă, tratările echivoce până la contradictorii ale noțiunilor se amplifică, devenind o sursă de inspirație nu totdeauna fericită. Frecvent scăpările de sorginte conceptuală sunt interpretate în mod subiectiv și uneori chiar abuziv, conducând la situații speculative periculoase.

Asupra conținutului controlului nu există unanimitate în ceea ce privește punctele de vedere întâlnite în literatura de specialitate și nici nu se întrevăd semne că se va ajunge la o astfel de stare în viitorul apropiat. În sprijinul acestei idei, considerăm suficient a aduce în atenție definiția oferită de Dicționarul de Management (2011, p. 3), care precizează scurt și la obiect dar, neeficient: controlul este prin natura sa un termen ambiguu. În jurul acestei prudențe elegante, încercăm să definim o serie de vectori, ce ar putea ajuta la atenuarea echivocului.

Abordarea noastră nu este întâmplătoare și din perspectiva potrivit căreia orice publicare respectabilă în domeniu debutează sau include consistente precizări privind conținutul termenilor utilizați. Acest efort este realizat tocmai pentru a diminua riscul înțelegerii, interpretării și utilizării greșite. Desfășurarea de față nu conține răspunsuri ferme, imuabile, ci mai degrabă perspective, sugestii pe marginea unor întrebări.

## 1. Metodologia de cercetare

Articolul propune o cercetare exploratorie și descriptivă. Obiectivul cercetării îl constituie mai buna clarificare a conținutului și utilizării noțiunii de control, astfel încât echivocul specific să poată fi minimizat.

Pentru aceasta am utilizat un instrumentar specific cercetării calitative, constructiviste, ce presupune o abordare interpretativă a subiectului examinat. Astfel, lucrarea pornește de la studiul literaturii și legislației specifice, ca bază a elaborării profilului conceptual prin

utilizarea examinărilor obiective și a antitezei elocvente, pe un subiect sensibil nu foarte deschis abordat, ci mai degrabă prudent.

Combinarea ideilor teoretice cu cele dobândite din experiența autorilor ne-a dat posibilitatea să realizăm o prezentare cursivă și persuasivă, în măsură să susțină, inductiv și deductiv, profilul controlului propus și concluziile desprinse.

Pe baza autointerogării, a răspunsurilor argumentat oferite și a nuanțurilor inerente, am procedat la o bogată expunere contextuală și transversală, în care am reliefat o parte considerabilă a ceea ce poate însemna controlul. Pe baza rațiunilor și a deducțiilor logice, desigur nelipsite de riscurile subiectivității, am încercat o mai bună definire a controlului, cât mai concisă posibil și preferabil de utilizat de către specialiștii domeniului.

## 2. Retrospectiva literaturii relevante și încercări de conceptualizare

Preocuparea noastră fiind clarificarea unei secvențe conceptuale, ne-am decis să lucrăm prin a formula unele întrebări – corespunzătoare nedumeririlor întâlnite în literatura științifică, rațiunea și practica de specialitate – la care să conturăm răspunsuri:

1. Când a apărut controlul?
2. Ce este controlul: un atribut, un principiu, un proces/o acțiune, un instrument/dispozitiv sau o funcție, un ansamblu de elemente, o stare, o anumită atmosferă, o relație socială?
3. Există diferențe între control și controlling, între controlul intern și cel de gestiune, între cel managerial și organizațional, între control și revizie, dar între control și inspecție sau între control, verificare și audit, între audit și monitorizare?
4. Unul dintre atributele managementului este cel de control sau cel de control-evaluare? Au același conținut cele două? Cum se poate defini mai bine acest atribut?
5. În ce domeniu se poziționează controlul: în cel contabil, financiar sau managerial?
6. Cine deține controlul într-o entitate de afaceri: adunarea generală a acționarilor, consiliul de supraveghere sau directoratul executiv? Sau: cine deține controlul într-o republică democratică: parlamentul, guvernul/premierul sau președintele țării?

Desigur că întrebările ar putea continua, dar ne propunem să ne limităm la acestea și să încercăm, sperăm noi, să răspundem cât mai exact și lămuritor posibil. Dar, înainte de răspunsurile la întrebări și expunerea contextuală<sup>1</sup> a conținutului noțiunii de control, considerăm utile câteva precizări privind sensurile atribuite de limba română cuvântului control și utilizarea acestora, la care să ne raportăm pe parcursul prezentării. În principiu, conform Dicționarului Explicativ al Limbii Române (1998, p. 221), acestea sunt:

- de stăpânire a unei situații, a unui proces, sistem sau areal, a unei structuri, organizații sau populații etc. Dacă ne-am limita la această formulare a controlului, toate problemele s-ar soluționa, dar există și sensul
- de verificare a regularității sau conformității privind realizarea unui proiect, proces sau rezultat, comparativ cu exigențele/obiectivele prestabilite, cu scopul de a descoperi eventualele abateri, deviații și/sau anomalii.

Și la nivel internațional se manifesta aceeași ambiguitate. Rathe (1960) a identificat în anii '60, spre exemplu, peste 50 de semnificații diferite ale termenului „control”. Henry Fayol (1949) a formulat o primă definiție a controlului unei entități în urmă cu un secol: a verifica dacă totul se desfășoară în conformitate cu planul stabilit, cu ordinele care au fost transmise, cu principiile care au fost predefinite. Obiectul controlului este identificarea abaterilor pentru a le putea corecta și a preîntâmpina repetarea lor.

Dicționarul britanic Merriam-Webster evidențiază pentru control înțelesul actual: a domina, a conduce. În schimb, dicționarul Larousse prezintă controlul în primul rând ca verificare, inspecție, pontaj sau sondaj, și mai apoi ca dominare sau stăpânire.

Se observă că sensurile nu sunt nici pe departe identice și apreciem că această stare semantică este principala cauză a neclarităților produse.

În planul armoniei, este de menționat că abundența verificărilor poate duce la o formă extremă a controlului – o stăpânire dictatorială, dar această situație poate fi clasificată doar la polul opus, ca fiind foarte dezechilibrată, antinomică bunului control.

Dar, dacă vorbim doar despre control intern și alăturăm, de pildă, doar auditul intern – definindu-l ca pe o

funcție/activitate de investigare și apreciere a funcționalității, eficienței și calității (tocmai a) controlului intern (din care auditul intern face parte), observăm că lucrurile se complică și astfel se consolidează necesitatea unor clarificări.

Preocupările noastre nu sunt noi. Simons (1990) puncta acum aproape trei decenii o multitudine de neclarități pe aceeași temă: „Avem nevoie, de fapt, de un limbaj mai bun pentru a descrie controlul managerial al proceselor. Sistemul de control este utilizat pentru scopuri multiple: monitorizare, învățare, semnalizare, constrângere, supraveghere, motivare și altele. Totuși, noi utilizăm un singur descriptor – sistemul de control managerial – pentru a descrie aceste procese distincte. Eschimoșii utilizează cuvinte specifice pentru a descrie diferitele tipuri de zăpadă, marinarii au cuvinte specializate pentru frânghiile cu funcții diferite. Teoreticienii controlului managerial au nevoie, de asemenea, de un vocabular precis pentru a descrie acest fenomen organizațional complex”.

Sperăm ca maniera în care vom încerca să clarificăm aceste lucruri să fie una originală, provocatoare. Pe acest fundal, încercăm să răspundem la întrebările propuse.

Referitor la **prima întrebare** privind perioada apariției controlului, se întâlnesc în literatura de specialitate diverse puncte de vedere, cu o argumentare mai mult sau mai puțin obiectivă, care poziționează apariția controlului mergând înapoi cu aproximativ câteva secole până la milenii. Astfel, Adair (2013, p. 32) menționează că același dicționar britanic Merriam-Webster evidențiază prima utilizarea cunoscută a termenului control în secolul al XV-lea. Termenul provine din cuvântul latin „*contrarotulare*” care avea ca semnificație compararea unor înscrisuri cu cele oficiale păstrate sub formă de sulari/rotulusuri.

Luând în considerare evoluția științei managementului, care a ajuns la a se raporta la sistemele biologice și faptul că noțiunea de control are legătură cu toate ființele (nu numai cu omul), apreciem că această preocupare, sub diverse forme, există în fapt de când este viață pe pământ. În acest sens, sunt evidente exemplele din regnul animal, în care fiecare grup are un leader, ce rămâne în această situație cât timp poate deține controlul asupra grupului respectiv. Similar, se poate spune că matriarhatul și patriarhatul sunt forme de organizare socială – implicit de control – arhaice, dar evidente și relevante. Aici apar elemente de putere,

<sup>1</sup> Recunoscând că vorbim de o noțiune complexă, apreciem că numai astfel este posibilă o prezentare completă și relevantă.

influență și interes, care există, dar pe care nu le considerăm nici pe departe separate de control; dimpotrivă, am putea spune că ele se întrepătrund. Controlul este un atribut al puterii (managementul fiind o componentă esențială a acesteia), iar influența și interesul au elemente comune ce se suprapun și interferează în mare măsură; am putea spune: cu cât se combină mai bine cele trei, cu atât crește puterea „arhitectului”. După anul 1960 comportamentalistii au văzut controlul ca pe un concept bazat pe putere și, spre deosebire de școala clasică de management care vedea puterea doar în termeni de ierarhie și autoritate formală, au avut o abordare mai amplă a acesteia (Parker, 2013). Tannenbaum (1968) sublinia, de exemplu: „Un număr de autori preferă să distingă puterea de control, definind puterea în principal ca abilitatea de a exercita control, *potențial de control*”. Ivancevich (1970) asocia toți cei trei termeni: „În acest articol controlul este interpretat ca orice proces prin care o persoană sau un grup influențează comportamentul unei alte persoane sau grup. Această definiție corespunde cu ceea ce alți cercetători desemnează prin putere și influență”. Oare tocmai aceasta să fie partea importantă a diferenței dintre control ca stăpânire și control ca verificare?

Așadar, la nivel social conceptul *control* a apărut odată cu primele forme de conducere, respectiv ca o componentă a acestora. La nivel organizațional, controlul a apărut și s-a dezvoltat ca activitate conștientizată, urmărită cu premeditare, organizată odată cu managementul științific. Copley (1923, citat în Giglioni și Bedeian, 1974) considera controlul drept „ideea centrală” a managementului, în timp ce Taylor (1923, citat în Giglioni și Bedeian, 1974) privea controlul drept „obiectul originar” al experimentelor sale.

Dincolo de aceste repere temporare controlul, ca practică, este influențat de evoluțiile sociale, economice, tehnologice. Provocarea pentru teoreticieni este să identifice principiile fundamentale, imuabile, dincolo de practicile conjuncturale dezvoltate în anumite contexte (Berry ș.a., 2009).

Întrucât **întrebarea a doua** este deosebit de amplă, apreciem util a aduce în atenție viziunea noastră. Potrivit acesteia controlul nu are neapărat un raport biunivoc cu un sistem oarecare de inspecție sau monitorizare; orice verificare poate fi declarată control, dar pentru reducerea ambiguităților este de preferat să se evite situația. Controlul nu este/înseamnă întotdeauna verificare. Noi considerăm controlul ca fiind răspunsul la întrebarea: ce

se poate face pentru a gestiona cât mai bine activitățile și persoanele, averile și riscurile, rezultatele și perspectivele, mult mai amplu decât orice verificare.

Ne bazăm pe ideile elaborate de COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), care propune un cadru fundamental de control și face o anumită ordine în acest ansamblu vag de mijloace și practici, pe care fiecare individ le utilizează pentru a-și administra cât mai bine activitățile și pentru a-și atinge obiectivele.

Definiția propusă de COSO menționează: controlul este un proces implementat de către consiliul de administrație/supraveghere/conducere și personalul unei organizații destinat să ofere o asigurare rezonabilă în ceea ce privește realizarea obiectivelor. Din punctul nostru de vedere, se cuvine să sesizăm că utilizarea cuvântului „proces” restricționează conținutul și adăugăm că acest control este operaționalizat și cu concursul terților (finanțatori, autorități, auditori externi, furnizori și clienți etc.). Reținem, conform lui Renard (2003), trei elemente ale acestei definiții:

- controlul este pus în operă de toți angajații/persoanele implicate;
- nu se referă numai la ecosistemul întreprinderilor;
- suntem în domeniul relativului: controlul nu este o poziție magică ce ne permite să lucrăm „perfect”, ci este pur și simplu unul dintre mijloacele ce permit a lucra mai bine.

După COSO, provocarea a fost lansată și a continuat să câștige teren. Canadienii au preluat ștabela din 1995, publicând COCO (Criteria on Control Committee), oferind următoarea definiție a controlului: „elementele organizației (inclusiv resursele, sistemele, procedeele, cultura și sarcinile) care, puse împreună, ajută la atingerea obiectivelor”. Aici observăm o exprimare scurtă, aparent mai puțin clară, dar deosebit de acoperitoare. Definiția susține un alt cadru de control, în care se regăsesc caracteristicile: universalitatea, prioritizarea mijloacelor, caracterul relativ și faptul că acest cadru nu se face singur, de la sine.

Referitor la cele două celebre definiții din literatura de specialitate, este de subliniat că, în timp ce COSO pune accentul pe actori, COCO pune accentul pe mijloacele implementate, dar apreciem că nu întâmplător cadrul de control COSO a fost preluat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC).

Alte definiții s-au adăugat acestor precedente istorice – ele nu sunt contradictorii, nu fac decât să precizeze conceptul: „ansamblul permanent implementat de către responsabilii unei organizații pentru a se asigura bunul mers al activităților sale la toate nivelurile în vederea atingerii obiectivelor” și/sau „organizarea comună de mijloace care au tendința de a asigura bunul control asupra unei operațiuni” (Renard, 2003).

Utilizarea cuvântului control în definirea controlului o considerăm neinspirată, dar s-a reușit ca în câteva cuvinte să se spună totul despre control. În acest context, apreciem că definiția din Ordonanța Guvernului României nr. 119/1999: „ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entității, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere în concordanță cu obiectivele acesteia și cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor în mod economic, eficient și eficace; acesta include, de asemenea, structurile organizatorice, metodele și procedurile” pare oarecum incompletă, de exemplu, pentru că:

- se orientează mai degrabă spre economic în detrimentul altor elemente cum ar fi gestiunea carierelor sau administrarea talentelor, în condițiile în care mulți angajați nu percep relația lor cu entitatea angajatoare ca pe o relație pragmatică, ci ca pe una emoțională;
- nu spune explicit, nici măcar nu induce nimic despre profilul managerial și/sau starea de spirit a organizației, despre cultura ei și a mediului în care funcționează, despre calitatea implicațiilor și despre ritualuri organizaționale împărtășite etc.

Noi apreciem că o definiție adaptată a controlului ar fi starea de stăpânire și antrenare, de stăvilire și impulsioneare a unei anumite entități/problematici. Sensul pozitiv al controlului presupune că această „dominațiune” să nu se realizeze întâmplător, haotic sau după bunul plac, despotice, ci conform unor criterii de performanță bine definite, cunoscute în interior și cel puțin în proximitate.

Pe de altă parte, apreciem că mai aproape de adevăr ar fi termenul rigoare, ca sinonim al controlului cu sens de stăpânire, pornind de la premisa că în măsura în care sistemul și procesele se încadrează într-o rigoare decentă – fără cultura suspiciunii, dar cu o exactitate desăvârșită – ele devin facile și din punct de vedere operațional, al menținerii autonome în parametri normali de funcționare, corelați cu obiectivele strategice.

Această preocupare este din ce în ce mai evidentă pe fondul descentralizării procesului decizional, pentru a se asigura relevanța și implementarea rapidă a unei astfel de stări/situații. Organizațiile cu mai multe eșaloane ierarhice nu au posibilitatea să funcționeze optim fără o suficientă delegare de autoritate și responsabilitate. Chiar și în cadrul unei entități excesiv de controlate există și decizii ce se iau la niveluri ierarhice inferioare. În aceste condiții, managerul general își va pune în mod normal întrebări privind anvergura și calitatea controlului exercitat de el însuși și de colaboratorii săi asupra funcționării și rezultatelor entității. Mai mult: „funcții responsabile cu riscul și controlul revendică nu numai angajați cu abilități tehnice, ci și simpli membri care demonstrează creativitate, asertivitate și flexibilitate într-un mediu de afaceri ce se schimbă rapid” conform lui Brüggemann ș.a. (2015).

Tot aici putem aduce în discuție și așa-numita stare de control. Ea este reprezentată, pozitiv vorbind, de încrederea sau de confortul oferite unei persoane de modul de organizare și funcționare a entității de referință, altfel spus, buna orânduire (buna organizare și relaționare) pentru atingerea obiectivelor. Aceasta nu exclude procesele de control, dar este de preferat a nu se confunda. Starea de control este produsă sau, mai bine zis, indusă de formatul și spiritul de ordine specific adoptate de entitatea de referință și de (in)acțiunile celor implicați; cu alte cuvinte, vorbim despre o atmosferă și despre un climat asigurate în speță de organizator, precum și despre o relație socială ce se instaurează între toți cei interesați și/sau afectați, inclusiv între entitatea de referință și universul în care acționează.

Adesea controlul și inițiativa, creativitatea, deși sunt în egală măsură importante pentru succesul organizațional, sunt privite ca antagonice. Spekle, van Elten și Widener (2014), utilizând teoria pârgurilor controlului emisă de Simons, la care vom face și noi referire ulterior, au examinat relația dintre sistemul de control, împuternicire și creativitate. În urma unui studiu pe un eșantion de 233 de manageri au constat că nu există un conflict între control și creativitate „per se”, ci, paradoxal (termenul le aparține autorilor citați), creativitatea poate fi stimulată în prezența unui control „echilibrat”. Controlul, în viziunea noastră, înseamnă preluarea și menținerea inițiativei, stabilirea obiectivelor, păstrarea structurii, atmosferei și a ordinii necesare pentru obținerea rezultatelor dorite. Și așa ajungem să recunoaștem evidentul: controlul este atât un principiu de clădire a

sistemelor, de realizare a proceselor și urmărirea rezultatelor, cât și o funcție, o anumită atmosferă și toate cele enumerate în cadrul întrebării a doua, pe care în primul rând managementul este obligat să le desăvârșească, dacă dorește să obțină rezultate pozitive în mod durabil.

Desigur că fiecare răspuns poate fi abordat pe larg, dar vom încerca să oferim răspunsuri mai scurte la următoarele întrebări. Astfel, la **întrebarea a treia**, simplificăm și spunem că desigur există diferențe mai mari sau mai mici între noțiunile enunțate: între inspecție și revizie – ultima fiind mai amplă și altfel poziționată; între audit și verificare – primul fiind mult mai cuprinzător; între controlul managerial și cel organizațional, secundul fiind mai amplu; cu totul alta este relația între controlul intern, cel de gestiune și controlling – concepte similare, care pot fi considerate același concept, dar care provin din culturi diferite. De aici apar unele nuanțe. În cadrul țărilor unde se folosește limba germană s-au educat practicieni și teoreticieni, s-au înființat organisme profesionale și au fost concepute standarde privind controllingul. În opinia lui Guenther (2013), diferențierile dintre controlling și controlul managerial nu sunt determinate de faptul că reprezintă concepte pentru realități organizaționale diferite, ci mai degrabă de diferențele culturale naționale, regionale de înțelegere și adoptare a controlului managerial la nivel organizațional. Oarecum pe aceleași coordonate se află și Pavlovskă și Kusmina-Merlino (2013), deși diferențele identificate de acestea între controlul managerial și controlling par să fie mai numeroase și mai de fond.

În opinia noastră, esențial este că toate categoriile enunțate sunt componente ale controlului propriu-zis. În plus, acesta include multe alte elemente formale și informale.

Dacă dezvoltăm minimal nuanțarea, observăm că sunt autori (de exemplu, Horváth & Partners, 2007, pp. 7-15 și 242) ce subliniază faptul că „în mod fals termenul de controlling este considerat de multe ori a fi sinonim cu noțiunea de control” la a căror teză subscriem. Spre exemplu, în context românesc, Mocanu (2014) nu pare să diferențieze termenii. În timp ce după Horváth & Partners (2007) „controllingul a fost creat printr-o interesantă combinație a cunoștințelor provenite din teoria reglărilor automate cu cele de contabilitate dintr-o organizație..., controlul, fiind mult mai amplu, (el) se focalizează pe realizarea tuturor obiectivelor și funcțiilor

organizației”. În viziunea autorilor citați, controllingul „este responsabil pentru corectitudinea informațiilor colectate și transmise”, adică să fie corecte, suficiente de detaliate, respectiv, sintetice; complete, oportune și disponibile la locul potrivit/cu destinatar adecvat etc.

Noi considerăm că, controllingul este responsabil cel puțin de aceste obiective. În sprijinul acestei idei, Guenther (2013) consideră controllingul denumirea germană pentru sistemul de control managerial. Dar controlul este responsabil și de modul de gândire, dincolo de domeniul individual de activitate, în sensul unui management al interferențelor.

Problematica antamată prin cea de-a **patra întrebare** este iarăși supusă echivocului. În primul rând, pentru că publicațiile în domeniu oscilează între a enunța ultimul atribut al managementului ca fiind control-evaluare (cei mai mulți autori, ca de exemplu Robbins și Coulter, 2012; Certo, 2002) și atributul de control ca stăpânire, mai puțin (Ionescu și Cazan, 2007, p. 267-268; Renard, 2013; COSO etc.). Trebuie să precizăm că problema aceasta este una pe care o ridică mai degrabă literatura de specialitate românească. În literatura anglo-saxonă, funcțiile managementului sunt: *planning, organizing, leading, controlling*. În literatura franceză, funcțiile managementului sunt: *planification, organization, direction* și *contrôle*. Observăm că în ambele situații nu mai există vreo altă asociere cu termenul de control.

Explicația este cumva simplă. Giglioni și Bedeian (1974) consideră că fiecare definiție a controlului managerial punctează de regulă două dimensiuni: una legată de demersurile pentru direcționarea activității subordonaților în conformitate cu anumite norme, standarde, principii și o a doua vizând evaluarea rezultatelor acestor demersuri și efectuarea unor corecții, dacă este necesar.

Practic o bună perioadă de timp definițiile controlului au fost impregnate de o optică cibernetică, respectiv presupuneau standarde de performanță, măsurarea performanțelor, compararea acestora cu standardele, feedback și ajustarea sistemului. Green și Welsh (1988), acum aproape 30 de ani, subliniau faptul că, în opinia lor, cibernetica este baza controlului în orice sistem, respectiv fundamentul pe care trebuie construită orice definiție a acestuia (și recunoașterea controlului ca element reglator). În literatura de management, cel puțin în cea românească, optica cibernetică persistă încă.

În aceste condiții, considerăm că grupul ce susține atributul de control-evaluare are în vedere mai buna delimitare a acestuia de celelalte atribute/funcții

manageriale, dar amputează conținutul, limitându-l la nivelul unui simplu sistem de monitorizare – de urmărire, verificare și raportare – ori am subliniat deja că noțiunea/atributul control presupune mult mai mult.

Rămâne însă problema delimitării clare a controlului ca atribut managerial de celelalte atribute, care într-adevăr ar putea avea de suferit, dar credem că în acest caz este mai puțin importantă această demarcare. Astfel, majoritatea lucrărilor care abordează factorii de contingență ai controlului managerial (Whitley, 1999) amintesc între aceștia modalitățile de organizare a muncii și, respectiv, sistemele de coordonare de la nivel organizațional sau, mai nou, inter-organizațional.

Ouchi (1979) sublinia existența unei interdependențe între control și funcția de motivare a managementului. Parcurgând o amplă literatură din sfera sociologiei, psihologiei sociale și a teoriei organizaționale considera că variatele forme de evaluare și control au ca rezultat nivele diferențiate de angajament sau dimpotrivă alienare individuală față de organizație și de obiectivele sale.

Simons (1990) făcând o trecere în revistă a literaturii care abordează strategia și controlul managerial, concluziona că există o legătură între modul în care firmele obțin avantajul concurențial, designul organizațional și utilizarea controlului managerial în cadrul entității, respectiv vorbea despre o relație dinamică între strategie și controlul managerial. Cum strategia este una dintre finalitățile funcției de previziune a managementului, putem vorbi așadar și despre o interdependență control-previziune.

În consecință, demarcarea extrem de exactă a controlului de celelalte atribute manageriale poate fi relativizată, din moment ce el rămâne tot o secvență din atributele manageriale? Sau surplusul controlului managerial, cu atât mai mult a controlului organizațional, față de controlul-evaluare rezultă tocmai din combinarea tuturor atributelor (Green și Welsh, 1988)?

În viziunea noastră pare cea mai plauzibilă și corectă aserțiune pe care o putem realiza și susține. Green și Welsh (1988) subliniau de maniera următoare această idee: „Controlul este prezent în organizații în moduri complexe. De obicei, acesta este cuplat cu alte procese organizaționale”.

În sprijinul afirmației noastre, este de menționat și că în ultimii ani funcțiile clasice ale managementului sunt tot mai frecvent reanalizate, reinterpretate. De exemplu,

Nelson și Economy (2005) consideră că deși funcțiile clasice ale managementului rămân valide, „ele nu spun întreaga poveste”. Managerii nu mai pot comanda și controla taylorist/fordist, ei trebuie să creeze un mediu care să încurajeze salariații să-și facă treaba cât mai bine, să-și asume din convingere obiectivele organizației. Pentru realizarea acestor deziderate managerii trebuie să îndeplinească funcții noi precum energizarea, împuternicirea, suportul și comunicarea cu salariații. În viziunea pe care ne propunem să o inducem, **controlul** nu mai este de mult timp doar reglator, ci a trecut la faza de **ondulator** autentic, aflat într-o mare interferență/concurență cu managementul riscului. Aceasta presupune că leaderul și/sau managerul presează, chiar forțează pe alocuri, atunci când lucrurile nu merg conform așteptărilor și există acceptabilitate în acest sens, dar relaxează atunci când atmosfera/persoanele nu mai suportă presiune suplimentară, indiferent de rezultatele obținute; se îndreaptă mai degrabă spre antrenare și (re)motivare decât spre alte elemente mai ferme.

Răspunsul la **întrebarea a cincea** vine astfel în mod natural: ne însușim postulatul că prezența controlului este în tot și în toate. Însă pentru o mai bună clarificare, să formulăm altfel întrebarea: cum deține profesorul controlul asupra studenților săi prezenți la prelegere sau cum deține oratorul grec controlul asupra agorei? Spețele nu revendică nicio cunoștință/iscusință contabilă sau financiară. În primul rând, este vorba despre charisma oratorului și a conferențiarului, iar, în al doilea rând, de interesul auditorului față de conținutul discursului. Enumerarea elementelor necesare deținerii controlului, mai mult sau puțin elegant, ar putea fi continuată lejer, dar, transferând la nivelul entităților patrimoniale, ne interesează să subliniem că acesta este un exemplu banal, care însă sugerează o imagine cât se poate de clară despre perspectiva pe care finanțistii și contabilii ar trebui să o conștientizeze despre cui aparține controlul. Ca în rândul oricărei profesii, și în rândul economiștilor există inerent disputa: care dintre grupuri/profesii/ persoane este mai important?! Este adevărat că deținerea sau nedeținerea controlului reprezintă un criteriu de recunoaștere în contabilitate, conform IFRS (2015), dar asta nu înseamnă nici pe departe că ea ar dobândi astfel întâietate la preluarea unei părți din controlul managerial. Criteriul de recunoaștere economică vine mai degrabă din domeniul juridicului și, în consecință, nu este un motiv suficient de temeinic să arondăm controlul contabilității, deși

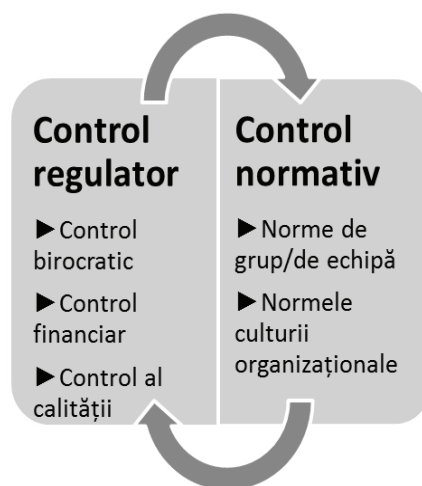
controlul contabil există, ca și cel financiar, ambele fiind necesare, însă ca părți ale controlului managerial. Cel mult poate fi subliniat că s-a încetățenit cutuma ca acesta să se asigure mai mult în cadrul contabilității, dar această situație nu arată decât că, prin natura sa și a instrumentelor utilizate, poate fi mai exactă.

Anthony (1965) este cel care a introdus controlul managerial ca domeniu distinct al dezbaterii și educației academice. El a descompus controlul în trei procese distincte: planificarea strategică, controlul managerial și controlul operațional. Planificarea strategică vizează orientarea pe termen lung, stabilirea strategiei și a planurilor ce trebuie implementate (se constată

interferarea cu funcția de previziune în acest caz). Controlul managerial vizează obținerea și utilizarea resurselor în condiții de eficiență și eficacitate pentru realizarea obiectivelor organizației și se bazează pe evaluarea contabilă și financiară a performanțelor. Însă procesele de control operațional sunt contextualizate și tind să se bazeze pe măsurarea non-financiară a performanțelor.

Merchant și Otley (2006) consideră că terminologia și delimitările lui Anthony, care au dominat zeci de ani cercetările și educația universitară în domeniul controlului managerial, sunt cele care au încurajat accentul pus pe dimensiunea financiar-contabilă.

**Figura 1. Tipologia controlului**



Sursa: Enciclopedia Managementului, 2006, p. 490.

Așadar, în organizația actuală controlul nu trebuie nici pe departe redus la controlul financiar-contabil. Ca argumentare poate fi adusă în atenție și Enciclopedia Managementului (2006, p. 490) (care descrie controlul ca fiind reprezentat de mijloacele prin care acțiunile indivizilor și ale grupurilor sunt orientate spre atingerea obiectivelor organizației, în detrimentul altor posibile acțiuni ale acestora, iar funcția managerială de control implică două abordări distincte: controlul regulator și controlul normativ, așa cum reiese din **Figura 1**. Se observă cu ușurință locul controlului financiar-contabil și relația acestuia cu întregul, ce include până și stabilirea standardelor de performanță.

Tot ca argumente pentru a nu limita controlul la sfera financiar-contabilă sunt și abordările mai recente privind controlul managerial. Astfel, Merchant (1982) distinge mai multe forme/dimensiuni ale controlului managerial în funcție de obiectul controlului: acțiuni specifice, rezultate, personal. Este evident, de exemplu, că atunci când vorbim despre controlul personalului (realizat, între altele, prin îmbunătățirea comunicării, a coordonării, prin încurajarea controlului reciproc sau de grup) ne distanțăm de controlul financiar-contabil.

Simons (1995) consideră că managerii pot exercita controlul prin intermediul a patru pârgii:

- sistemele de credințe reprezintă valorile de bază care pot oferi inspirație și o anumită direcție pentru organizație. Acestea sunt introduse prin viziune, misiune, credo, obiective fundamentale. Sistemul de valori al unei organizații nu trebuie să fie o construcție artificială, declarativă, ci pentru a deveni o pârgie efectivă de control trebuie cunoscut, acceptat, respectat de către subordonați și de către manageri;
- sistemele de limitări precizează comportamentele și activitățile care nu sunt permise (instrumentele care le introduc sunt codurile de conduită, etică, regulamente interne, dar se poate vorbi și despre anumite limitări strategice, respectiv interzicerea anumitor oportunități de piață care ar putea prejudicia organizația). Deși prescriptiv, controlul negativ/restrictiv prin sistemele de limitări (constrângeri) poate permite managerilor delegarea și asigurarea condițiilor pentru un maximum de flexibilitate și creativitate. Pentru a explica mai clar acest lucru, Simons asociază metaforic sistemul de limitări cu frânelor unui automobil, fără de care mașinile nu pot rula cu viteza maximă. De asemenea, Simons consideră că sistemele de credințe și sistemele de constrângeri sunt ca yin și yang, împreună creează o „tensiune dinamică” între angajament și sancțiuni, în combinație „stabilesc direcția, motivează și inspiră, protejează împotriva comportamentelor oportuniste dăunătoare”;
- sistemele de control diagnostic vizează utilizarea eficientă a resurselor și sunt specifice controlului tradițional (pentru condițiile economice actuale sunt depășite și trebuie completate cu celelalte sisteme descrise). Instrumentele controlului diagnostic sunt bugetele, planurile, sistemele financiare și contabile;
- sistemele de control interactiv furnizează feedback cu privire la strategie, respectiv permite focalizarea informațiilor asupra incertitudinilor strategice și conformarea organizației la schimbările intervenite în mediul său extern. Instrumentele specifice sunt studiile privind concurența, studiile de piață etc.

O perspectivă interesantă, tot în aria acestei întrebări, poate fi abordarea lui Hewege (2012) care consideră că se pot identifica trei perioade distincte de evoluție ale teoriei controlului managerial, respectiv:

- *era managementului clasic* (cu reprezentanții importanți Taylor și Weber);
- *era controlului modern dominat de contabilitate* (inițiată de lucrările lui Anthony);
- *era post-contabilitate* (cu reprezentanți importanți Kaplan, Merchant, Otley, Ouchi, Simons, Whitley).

Abordări mai recente ale autorilor Berry, Cullen și Seal (2005) extind sfera controlului în afara organizației, abordând tema controlului lanțului valorii (caz în care, din nou, controlul financiar este doar o parte).

Pentru **întrebarea a șasea**, domeniu în care ne apropiem foarte mult de ceea ce reprezintă controlul organizațional, răspunsul logic ar fi: controlul să fie deținut de acționari, dar practica este de cele mai multe ori nimicitoare. Nu întâmplător există teze și se vorbește tot mai mult despre faptul că „managerul ce nu deține proprietatea se orientează mai mult spre interesele lui personale și nu spre ale acționarilor” (Fülöp, 2012, p. 15). Începând din 1983 – odată cu publicarea lucrării lui Henry Mintzberg (*Power in and around organizations*) – atât teoria cât și reglementările acționează pentru dezamorsarea acestui conflict de interese prin clarificarea poziției de control deținută de fiecare (Ben Taleb Sfar, 2014; Gomez, 2009). Astfel, soluția identificată și promovată se găsește în domeniul guvernantei și/sau responsabilității corporative – aceasta nu presupune ca una sau alta dintre părți să dețină mai multă sau mai puțină putere, ci controlul să fie dat de formula prin care oricare dintre centri importanți ai puterii (acționariat, consiliul de supraveghere și comitetul director) să nu poată face prea multe fără concursul celorlalte. Cu alte cuvinte, indiferent de proporții, este necesar ca împărțirea controlului organizațional deținut să asigure buna funcționare etică a entității de referință. Aproximativ în aceiași termeni se pune problema și la conducerea țării: separarea puterilor – numai distribuția judicioasă și clară a responsabilităților și drepturilor (Dobrotă, 2011, p. 12) poate asigura un control integrat rezonabil, pe baza căruia există și funcționează orice stat democratic, care evită concentrarea deciziilor la un singur nivel/pol de putere. Pe această bază putem aduce în atenție controlul, în sensul de stăpânire, obținut prin complementaritate și interdependență, o nouă paradigmă de acțiune dezirabilă în domeniu, prin care societatea/entitatea este guvernată transparent și participativ, ce conduce la creșterea sinergiei, dar

rezultatul depinde de capacitatea managerială de a-i face pe angajați/implicați să se comporte precum proprietarii entității. Tot așa, succesul oricărei entități/societăți depinde în foarte mare măsură de bunele relații cu stakeholderii, altfel egocentrismul este la el acasă.

Oarecum pe aceste coordonate, Vosselman și van der Meer-Koistra (2009) analizează relația dintre control și încredere (și contabilitate, dar vom reține doar elementele despre relaționarea primelor două). Astfel, cei doi autori fac diferențierea între controlul tradițional și controlul relațional, specific noilor construcții organizaționale. Deși controlul tradițional presupune un centru unde este localizată puterea, preocupat de rezultatele comportamentelor celorlalte părți, în cazul controlului relațional nicio parte nu mai resimte nevoia de a le controla pe celelalte, ci doar nevoia de a transmite și de a recepta voluntar semnale de implicare, angajament din partea celorlalte părți ale sistemelor organizaționale.

Dacă vorbim despre eventuale schimbări de paradigmă trebuie să aducem în prim plan și opiniile lui Hofstede (1978) care consideră că optica cibernetică, care așa cum am subliniat a dominat abordarea controlului managerial o bună perioadă, este adecvată pentru sistemele tehnice. Dar controlul organizațional (chiar și cel managerial) pentru orice entitate onestă este un proces social, probabil într-un sistem socio-tehnic. În aceste condiții există multe situații în care nu se pot stabili standarde, rezultatele nu pot fi comensurate cu exactitate, feedbackul informațional având o rată de utilitate relativă.

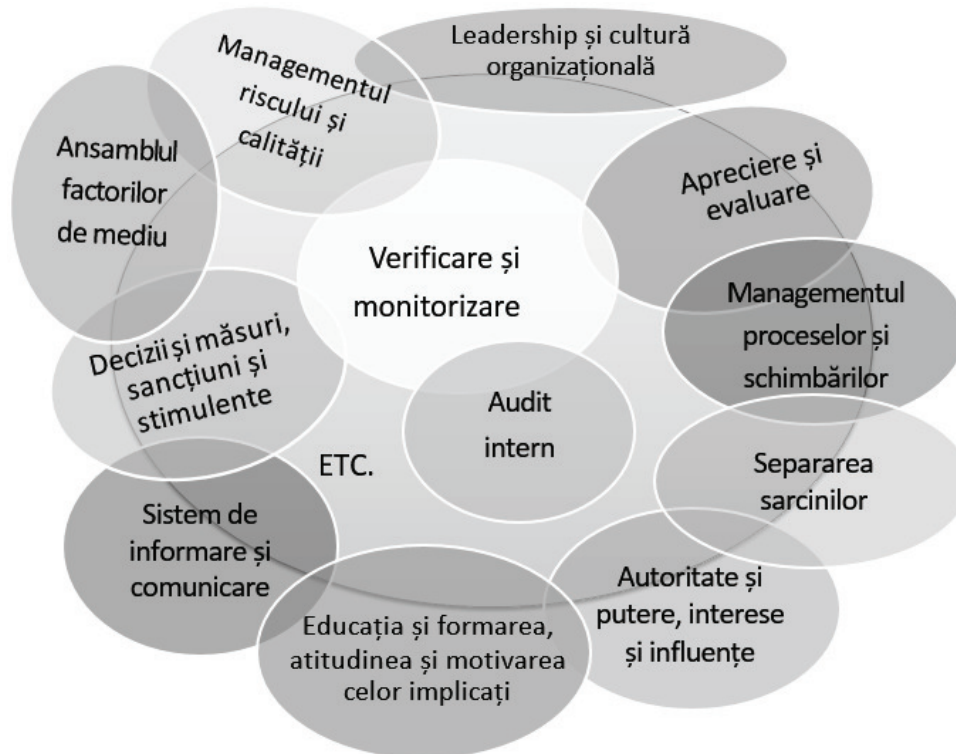
O primă soluție alternativă propusă de Hofstede este optica homeostatică. Aceasta este o abordare apropiată de cea cibernetică, „dar fără a mai exista o diviziune a muncii între unitățile controloare și cele controlate”. În organizații există însă și situații în care condițiile unui model cibernetic, fie și transformat în unul homeostatic, nu pot fi îndeplinite. În astfel de situații, Hofstede vorbește despre un control politic, exercitat de o structură de control care să țină cont de pozițiile de putere ale diferitelor părți implicate. În această structură se vor derula „jocuri de control” între diferiții actori.

Apropiindu-ne de final, poate merită a relua: menirea controlului de a limita pentru cei implicați posibilitățile de „manevră” subiectivă, ilegală și imorală –

coerciție, pentru a sublinia că nu trebuie pierdute din vedere libertatea rezonabilă a cetățenilor și intimitatea individului. Mai mult, a limita creativitatea individuală, în opinia noastră, reprezintă o problemă deosebit de gravă cu efecte nocive, îndeosebi pe termen lung. Apar astfel probleme legate de performanța controlului versus automatismele sale evidente. Dacă oamenii ajung să reacționeze precum roboții, nu putem cataloga acest fapt decât ca fiind riscant, logica normală fiind de sens opus. Chiar dacă ar fi probleme de recrutare și de formare de personal, rezultatul/comportamentul respectiv se poate clasifica lejer și ca o meteahnă de control. Dar, din păcate, pentru a declara interesant controlul creat și implementat, organizațiile sunt preocupate mai degrabă să găsească o aparență rațională pentru acțiunile lor iraționale, decât de asigurare a armoniei antrenante. În acest context, noi apreciem că prin control ar trebui să se înțeleagă o stare de echilibru și respect reciproc, o relație socială autentic dezirabilă, ce se instalează între deținătorul puterii și ceilalți. Și în acest domeniu este mult de făcut, mergând până la aspecte de ordin cultural, pentru ca atributul de control al puterii să se manifeste de la egal la egal cu același atribut al tuturor celor implicați. Altfel, cum s-ar putea instaura o relație din domeniul abordărilor partenoriale?! Și de ce să nu începem cu o mai bună definiție a ceea ce înseamnă controlul văzut din cât mai multe perspective, respectiv, al tuturor actorilor; ceea ce, cu siguranță, va conduce și la creșterea gradului de conformare generală benevolă, a se vedea dezechilibrele existente în controlul fiscal efectiv, în condițiile în care ce, formal-normativ pare a fi perfect.

În viziunea noastră, controlul este un concept deosebit de amplu, care cuprinde o parte din conceperea, realizarea și funcționarea sistemelor într-un anumit mod. Pe lângă verificare, monitorizare și auditare, în conținutul controlului se mai regăsesc o multitudine de componente, de pildă: filozofia, charisma și atitudinea conducătorilor, cultura organizațională, gradul de educare și formare combinat cu moralitatea și atitudinea angajaților etc. Între altele, managerii își controlează entitatea prin decizii și exemplul personal, prin modul de rezolvare a problemelor și conflictelor, prin distribuirea recompenselor și administrarea sancțiunilor etc.

**Figura 2. Un profil privind conținutul controlului**



Sursa: concepție proprie

În condițiile în care complexitatea și ambiguitățile oricărei entități solicită abordări deosebit de structurate și capacitatea de abordare din perspective diverse, apreciem că noțiunea de control nu poate fi definită decât în context holistic. Astfel, vă propunem un profil al controlului reprezentat și în **Figura 2**. După cum se poate observa, am conturat conținutul controlului, apreciem noi, mai aproape de adevăr/realitate. Inițial, pentru elaborarea **Figurii 2**, am încercat o reprezentare bazată pe linii și unghiuri drepte, dar, rezultând volume/dreptunghiuri mult prea clar separabile, am apreciat că este un stil mai puțin holistic. Deși ne bazăm pe dreptunghiuri, iar reprezentarea de referință utilizează cuburile, ([http://www.coso.org/documents/COSO%20in%20the%20Cyber%20Age\\_FULL\\_r11.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO%20in%20the%20Cyber%20Age_FULL_r11.pdf)) nu înseamnă că aceasta din urmă este mai puțin sugestivă. Dimpotrivă, îndeosebi dacă se dorește o reprezentare mai mult decât tridimensională, care să includă succint componentele și obiectivele controlului împreună cu mijloacele și caracteristicile acestuia, până în prezent nu s-a

identificat altă formă mai sintetică și acoperitoare decât cubul COSO. Reducând nivelul de sintetizare ne limităm la reliefa doar a unor aspecte: conținutul și obiectivul concis al controlului. În consecință, am folosit diverse cercuri și elipse, considerând că prin formele neregulate se apropie mai mult de ceea ce ne propunem să enunțăm, dar rămâne în continuare doar în apropierea adevărului. Este evident că utilizând unor forme neregulate și inconsecvente de la un caz la altul, în funcție de caracteristicile specifice unei singure entități, reprezentarea poate fi mult mai apropiată de adevărul individual, dar generalizarea are sacrificiile sale.

## Concluzii

Rezumând, **Figura 2** ar trebui să sugereze conținutul controlului, un „fenomen organizațional complex” sau un conglomerat ondulator ce presupune integrarea:

- organizării specifice și clare, ca parte a arhitecturii și structurii de rezistență a întregii entități;

- elementelor (ce se regăsesc integral în conținutul controlului ca stăpânire, spre deosebire de celelalte ce se regăsesc doar parțial):
  - verificare,
  - evaluare și monitorizare rezultate, precum și
  - auditare, toate bazate pe sisteme metrice suficient de precise;
- exercitării distribuite a puterii versus separarea sarcinilor împreună cu influența și interesele; a informării și comunicării; a învățării, consultării și consilierii reciproce; a leadership-ului și culturii

organizaționale; a sistemelor corelate și proceselor convergente; a resurselor competente și surselor de calitate; a pregătirii, comportamentului și atitudinii celor implicați, pentru crearea mediului necesar bunului mers al entității de referință.

Definiția propusă ar putea fi considerată mult prea extinsă, chiar cu tendințe de cadru de control, așa că reformulăm pe scurt: controlul este integrarea armonioasă obținută prin organizarea ce asigură rigoarea necesară exercitării influențelor, intereselor și verificărilor necesare obținerii rezultatelor propuse.

## BIBLIOGRAFIE

1. Adair, J. (2013), *Develop your leadership skills*, London: Kogan Page.
2. Anthony, R.N. (1965), *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Cambridge: Harvard University.
3. Ben Taleb Sfar, D. (2014), Contrôle des institutionnels et pouvoir discrétionnaire des dirigeants, *La Revue des Sciences de Gestion*, vol. 265, nr. 1, pp. 69, DOI: 10.3917/rsg.265.0069.
4. Berry, A.J., Coad, A.F., Harris, E.P., Otley, D.T. și Stringer, C. (2009), Emerging themes in management control: A review of recent literature, *The British Accounting Review*, vol. 41, nr. 1, pp. 2-20, DOI: 10.1016/j.bar.2008.09.001.
5. Berry, A.J., Cullen, J. și Seal, W. (2005), *Control of supply chains*, in Berry, A.J., Broadbent, J., Otley, D., *Management Control: Theories, Issues and Performance* (2nd ed., Ch. 14), Basingstoke, Hampshire: Palgrave Macmillan.
6. Brüggemann, J. (2015), *People and talent management in risk and control functions*, McKinsey & Company, <http://www.mckinsey.com/business-functions/risk/our-insights/people-and-talent-management-in-risk-and-control-functions>.
7. Certo, C.S. (2002), *Managementul modern*, București: Editura Teora.
8. DEX – Dicționarul Explicativ al Limbii Române, Ediția a II-a, Editura Univers Enciclopedic, București, 1998.
9. Dicționarul de Management, Editura Pro Universitaria, București, 2011, pag. 159, alin. 3.
10. Dicționarul de Management, Editura Pro Universitaria, București, 2011.
11. Dobrotă, C. (2011), *Governanță universitară*, Uniunea Executivă pentru Finanțarea Învățământului Superior, a Cercetării, Dezvoltării și Inovării, București.
12. *Encyclopedia of management*, 5th Edition, Thomson Gale, Michigan, 2006.
13. Fayol, H. (1949), *General and Industrial Management*, New York: Pitman Publishing.
14. Fülöp, T.M. (2012), *Auditul în governanța corporativă*, Cluj-Napoca: Editura Alma Mater.
15. Giglioni, G.B. și Bedeian, A.G. (1974), A conspectus of management control theory: 1900-1972, *Academy of Management Journal*, vol. 17, nr. 2, pp. 292-305, DOI: 10.2307/254981.
16. Gomez, Y. (2009), La gouvernance actionariale et financière. Une meprise theorique, *Revue française de gestion*, vol. 35, nr. 198-199, pp. 369-391, DOI: 10.3166/rfg.198-199.369-391.
17. Green, S.G. și Welsh, M.A. (1988), Cybernetics and dependence: Reframing the control concept, *Academy of Management Review*, vol. 13, nr. 2, pp. 287-301, DOI: 10.5465/amr.1988.4306891.
18. Guenther, T.W. (2013), Conceptualisations of "controlling" in German-speaking countries: analysis and comparison with Anglo-American management

- control frameworks, *Journal of Management Control*, vol. 23, nr. 4, pp. 269-290, DOI: 10.1007/s00187-012-0166-7.
19. Hewege, C.R. (2012), A critique of the mainstream management control theory and the way forward, *SAGE Open*, vol. 2, nr. 4, DOI: 10.1177/2158244012470114.
  20. Hofstede, G. (1978), The poverty of management control philosophy, *Academy of management Review*, vol. 3, nr. 3, pp. 450-461, DOI: 10.5465/amr.1978.4305727.
  21. Horváth & Partners (2007), *Controlling – Sisteme eficiente de creștere a performanței firmei*, București: Editura C.H. Beck.
  22. IFRS (2015), *Interpretation and application of international financial reporting standards*, 12th edition, London: PKF Wiley.
  23. Ionescu, Gh. și Cazan, E. (2007), *Management*, Timișoara: Editura Universității de Vest.
  24. Ivancevich, J.M. (1970), An analysis of control, bases of control and satisfaction in an organizational setting, *Academy of Management Journal*, vol. 13, nr. 4, pp. 427-436, DOI: 10.2307/254832.
  25. Merchant, K.A. (1982), The control function of management, *Sloan management review*, vol. 23, nr. 4, pp. 43-55.
  26. Merchant, K.A. și Otley, D.T. (2006), A review of the literature on control and accountability, *Handbooks of management accounting research*, pp. 785-802, DOI: 10.1016/s1751-3243(06)02013-x.
  27. Mocanu, M. (2014), Towards a definition of controlling, *Studies and Scientific Researches. Economics Edition*, nr. 20, pp. 62-66.
  28. Nelson, B. și Economy, P. (2005), *The management bible*, New York: John Wiley & Sons.
  29. Ordonanța Guvernului României nr. 119/1999 – privind controlul intern și controlul financiar preventiv republicată, modificată și actualizată.
  30. Ouchi, W.G. (1979), A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms, capitol în *Readings in Accounting for Management Control*, Springer US, pp. 63-82, DOI: 10.1007/978-1-4899-7138-8\_4.
  31. Parker, L.D. (2013), *Developing control concepts in the twentieth century (RLE accounting)*, London: Routledge.
  32. Pavlovska, O. și Kuzmina-Merlino, I. (2013), Evolution of management controlling framework: literature review, *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, vol. 99, pp. 1044-1053, DOI: 10.1016/j.sbspro.2013.10.578.
  33. Rathe, A.W. (1960), *Management control in business*, publicat în Malcolm, D.G., Rowe, A.J. (eds.), *Management Control Systems*, New York: Wiley.
  34. Renard, J. (2003), *Teoria și practica auditului intern*, București: Ministerul Finanțelor Publice.
  35. Robbins, S. și Coulter, M. (2012), *Management*, 11th Edition, New Jersey: Pearson Educational.
  36. Simons, R. (1990), *The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives*, publicat în *Readings in Accounting for Management Control*, pp. 622-645, Springer US, DOI: 10.1007/978-1-4899-7138-8\_28.
  37. Simons, R. (1995), Control in an age of empowerment, *Harvard Business Review*, vol. 73, nr. 2.
  38. Spekle, R.F., Van Elten, H.J. și Widener, S.K. (2014), *Creativity and control: a paradox. Evidence from the Levers of Control Framework*, working paper, disponibil online la: <https://www.researchgate.net>, accesat pe 20.06.2016.
  39. Tannenbaum, A.S. (1968), *Control in organizations*, McGraw-Hill.
  40. Vosselman, E. și van der Meer-Kooistra, J. (2009), Accounting for control and trust building in interfirm transactional relationships, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, nr. 2, pp. 267-283, DOI: 10.1016/j.aos.2008.04.002.
  41. Whitley, R. (1999), Firms, institutions and management control: the comparative analysis of coordination and control systems, *Accounting, organizations and society*, vol. 24, nr. 5-6, pp. 507-524, DOI: 10.1016/s0361-3682(97)00030-5.
  42. [www.coso.org/resources.htm](http://www.coso.org/resources.htm).
  43. [www.merriam-webster.com/dictionary/control](http://www.merriam-webster.com/dictionary/control).