

Tableau de Bord

Geneza Tableau de Bord

Geneza Tableau de Bord sięga lat 30. XX wieku¹. Jest to najstarsza, kompleksowa koncepcja pomiaru i oceny dokonań przedsiębiorstwa. Pierwsze wersje Tableau de Bord obejmowały zestaw mierników związanych z procesami produkcyjnymi. Współczesna postać Tableau de Bord, będąca kompleksowym instrumentem pomiaru i oceny wyników przy współudziale rachunkowości, wykształciła się na przełomie lat 50. i 60 XX w.

Pojęcie Tableau de Bord

Technika Tableau de Bord nawiązuje do rachunkowości zarządczej w warunkach francuskich. Umożliwia zarządzanie przedsiębiorstwem poprzez pomiar i monitorowanie różnych wielkości ekonomicznych. Stanowi instrument integrujący poszczególne obszary funkcjonowania przedsiębiorstwa. Tableau de Bord oznacza „deskę rozdzielczą”, „panel sterujący” znajdujące się w pojazdach mechanicznych, na których umieszczono narzędzia pomiarowe (np. wskaźnik poziomu paliwa, prędkościomierz)². Podobnie jak deska rozdzielcza pozwala kierującemu pojazdem na obserwację różnych parametrów związanych z jego prowadzeniem, tak Tableau de Bord umożliwia kierownictwu zarządzanie przedsiębiorstwem poprzez monitorowanie i ocenę różnych wielkości ekonomicznych³.

Tableau de Bord jest instrumentem zarządzania, który obejmuje system mierników, opracowanych przez P. Lauzela i A. Ciberta⁴, powiązanych siecią zależności przyczynowo-skutkowych, a także proces selekcji, dokumentowania i interpretowania tych mierników. Każdy miernik służy do oceny wyodrębnionej części przedsiębiorstwa, natomiast wszystkie mierniki łącznie odzwierciedlają ogólną sytuację ekonomiczną podmiotu i pozwalają określić stopień osiągnięcia jego

celów⁵. Rozwinięcie koncepcji związane jest z przełożeniem misji i wizji przedsiębiorstwa na zestaw celów służących identyfikacji kluczowych czynników sukcesu, poddawanych następnie kwantyfikacji w formie zestawu ilościowych wskaźników dla poszczególnych poziomów struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa⁶. Tableau de Bord to narzędzie zarządzania przedsiębiorstwem pozwalające na kompleksową i szybką ocenę jego działań, a także stanu otoczenia, w którym ono funkcjonuje⁷. Francuska karta wyników stanowi instrument komunikacji wspierający proces podejmowania decyzji, uwzględniający kluczowe czynniki sukcesu w obszarze odpowiedzialności danego kierownika. Celem takiej komunikacji jest utrzymanie optymalnej wartości monitorowanych czynników⁸.

Potrzeba wyrażenia w zwięzłej postaci wszystkich kluczowych parametrów opisujących działalność przedsiębiorstwa posiada dwie implikacje dotyczące kształtowania Tableau de Bord⁹:

- nie może ona stanowić uniwersalnego dokumentu, znajdującego zastosowanie w całym przedsiębiorstwie,
- powinna uwzględniać miary zarówno finansowe, jak i niefinansowe.

Pierwszy postulat wynika ze stwierdzenia, że nie jest możliwe stworzenie uniwersalnego instrumentu monitorowania i oceny dokonań dla różnych części danego przedsiębiorstwa. Każda jednostka organizacyjna ma różny zakres odpowiedzialności i inne cele. Należy zatem zaprojektować odrębną tablicę dla każdej jednostki. Częstkowe karty wyników powinny być następnie zintegrowane na najwyższym szczeblu zarządzania. Tablica wyników skonstruowana na najwyższym poziomie struktury organizacyjnej powinna być przetłumaczona i odpowiednio przedstawiona w formie wiązki tablic dla niższych szczebli zarządzania¹⁰. Procedurę taką przedstawia rysunek 1.

¹ D. Bessire, C.R. Baker, *The French Tableau de bord and the American Balanced Scorecard: a critical analysis*, Critical Perspectives on Accounting 2005, vol. 16, nr 6, s. 650.

² M.J. Epstein, J.F. Manzoni, *Implementing Corporate Strategy: From Tableaux de Bord to Balanced Scorecards*, European Management Journal, 1998, vol. 16, nr 2, s. 191.

³ B. Nita, *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer, Kraków 2008, s. 458.

⁴ P. Lauzel, A. Cibert, *Des ratios au tableau de bord*, Enterprise Moderne d'Édition, Paris 1962.

⁵ E. Chiappello, M. Lebas, *The Tableau de Bord. A French Approach to Management Information*, 3rd Management Control Systems Symposium, Imperial College, London 1995.

⁶ J.M. Epstein, J.F. Manzoni, *Implementing Corporate...*, jw., s. 192.

⁷ A. Bourguignon, V. Malleret, H. Norreklit, *The American Balanced Scorecard versus the French Tableau de Bord: the Ideological Dimension*, Management Accounting Research 2004, vol. 15, nr 2, s. 116.

⁸ J.L. Malo, *Les tableaux de bord comme signe d'une gestion et d'une comptabilité à la française*, Melanges en l'honneur du professeur Claude Pérochon, Foucher, Paris 1995, s. 16.

⁹ M.J. Epstein, J.F. Manzoni, *Implementing Corporate...*, jw., s. 29.

¹⁰ B. Nita, *Rachunkowość w zarządzaniu...*, jw., s. 459 i n.

Rysunek 1
Kaskadowanie Tableau de Bord na niższe szczeble zarządzania

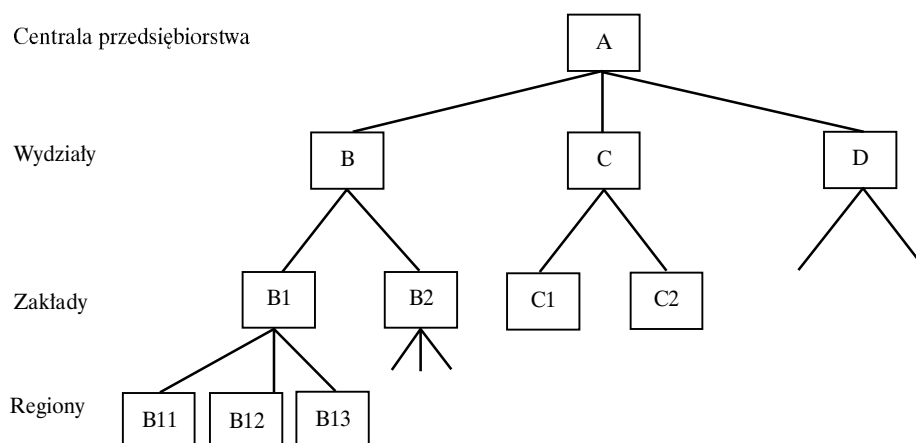


Tableau de Bord A = B + C + D
 Tableau de Bord B = B1 + B2
 Tableau de Bord B1 = B11 + B12 + B13

Źródło: M.J. Epstein, J.F. Manzoni, *The balanced scorecard and tableau de bord: Translating strategy into action*, Management Accounting 1997, vol. 79, nr 2, s. 30; M.J. Epstein, J.F. Manzoni, *Implementing Corporate...*, jw., s. 192.

Według drugiego postulatu Tableau de Bord powinna uwzględniać wskaźniki finansowe i niefinansowe, ponieważ te drugie często mają lepszą wartość informacyjną niż zagregowane mierniki finansowe i w większym stopniu odzwierciedlają wpływ podejmowanych decyzji na wyniki przedsiębiorstwa¹¹.

Obszary zastosowania Tableau de Bord

Zastosowanie Tableau de Bord ma najczęściej za celu¹²:

- wspomaganie kierownictwa w procesie zarządzania jednostkami organizacyjnymi, za które jest odpowiedzialne,
- monitorowanie jednostek podrzędnych przez jednostki nadrzędne przy jednoczesnym składaniu raportów o wynikach jednostkom nadrzędnym,
- wspieranie procesu zarządzania delegacją uprawnień,
- integrację wzorców zachowań poprzez opracowanie wspólnej bazy informacyjnej.

Tableau de Bord z jednej strony dostarcza informacji o wynikach pracy kierownictwa przedsiębiorstwa, z drugiej zaś pozwala ukazać bieżący stan zasobów

objętych zakresem jego odpowiedzialności. Umożliwia to wykonywanie działań ukierunkowanych na otrzymanie w danych okolicznościach pożądanego wyniku. Tableau de Bord jest zorientowana na przyszłość. Zestaw wskaźników w większym stopniu odzwierciedla potencjał ośrodka odpowiedzialności do kreowania przyszłych wyników niż pozwala na pomiar przeszłych dokonań.

Monitorowanie w ramach Tableau de Bord sprowadza się do informowania jednostek nadrzędnych o wynikach jednostek podrzędnych. Wyniki osiągnięte na wyższych szczeblach uzależnione są bowiem od rezultatów generowanych na niższych szczeblach zarządzania. Wspieranie zarządzania delegacją uprawnień wynika z założenia, że dokonania jednego kierownika są powiązane z wynikami innych przełożonych. Każdy kierownik potrzebuje zatem informacji o wynikach pozostałych zwierzchników.

Integracja wzorców zachowań poprzez opracowanie wspólnej bazy informacyjnej jest niezbędna z uwagi na to, że Tableau de Bord dostarcza ogólnych informacji o przedsiębiorstwie, jego najważniejszych dokonaniach, szansach, zagrożeniach i strategii. Informacje takie są niezbędne na każdym szczeblu struktury organizacyjnej¹³.

Tableau de Bord stanowi narzędzie rozwijania i wdrażania strategii. W jej ramach kluczowe czynniki sukcesu przypisywane są ośrodkom odpowiedzialności. Jeżeli zostały zidentyfikowane na najwyższych

¹¹ Jw.

¹² Jw., s. 461; E. Chiapello, M. Lebas, *The Tableau...*, jw.; M. Lebas, *Managerial accounting in France. Overview of past tradition and current practice*, European Accounting Review 1994, vol. 3, nr 3, s. 481-486.

¹³ B. Nita, *Rachunkowość w zarządzaniu...*, jw., s. 461.

szczeblach, przenoszone są na niższe poziomy zarządzania, dzięki czemu mają wpływ na działania kierowników szczebla operacyjnego.

Klasyfikacja Tableau de Bord

Tableau de Bord może być różnie klasyfikowana w zależności od zastosowanych kryteriów. Z uwagi na poziom zarządzania wyróżnić można¹⁴:

- strategiczną kartę wyników (obejmującą dane istotne z punktu widzenia strategii całego przedsiębiorstwa),
- operacyjną kartę wyników (obejmującą dane niezbędne do kontroli w krótkim okresie).

W zależności od częstotliwości tworzenia Tableau de Bord podzielić można na:

- dzienne,
- tygodniowe,
- miesięczne.

Tableau de Bord opracowywana jest według 2 równolegle prowadzonych procesów¹⁵:

- „z góry na dół” (proces rozpoczynający się od konstrukcji karty dla kierownictwa najwyższego szczebla, a następnie tworzenia według niego kart dla niższych w hierarchii ośrodków zarządzania),
- „z dołu do góry” (proces rozpoczynający się od konstrukcji kart dla najniższych w hierarchii poziomów zarządzania, a następnie ich sukcesywnego umieszczania w karcie ośrodka nadrzędnego).

Konstrukcja Tableau de Bord powinna opierać się na 3 zasadach:

- zgodności ze strukturą organizacyjną przedsiębiorstwa (zmiany w strukturze organizacyjnej implikują zmiany w strukturze karty),
- szybkości opracowania i transmisji informacji (od szybkości informowania kierownictwa o osiągniętych wynikach zależy sprawność podejmowania ewentualnych działań naprawczych),
- zwięzłości informacji (karta powinna zawierać jedynie informacje niezbędne do prowadzenia działalności; każdy ośrodek odpowiedzialności powinien posiadać własną kartę, określającą główne cele, kluczowe czynniki sukcesu oraz parametry i wskaźniki mierzące te czynniki).

Korzyści i mankamenty Tableau de Bord

Wśród korzyści stosowania Tableau de Bord wymienia się¹⁶:

¹⁴ A. Fernandez, *Les nouveaux tableau de bord des managers. Le projet décisionnel dans sa totalité*, Éditions d'Organisation, Paris 2008, s. 8.

¹⁵ M. Drózdź, *Tableau de Bord Gestion: francuska alternatywa dla strategicznej karty wyników*, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2006, nr 73, s. 79.

¹⁶ M. Epstein, J.F. Manzoni, *Implementing Corporate...*, jw., s. 193.

- dostarczanie kierownikowi danej jednostki organizacyjnej okresowych, zwięzłych informacji o wynikach tej jednostki (wspomaganie procesu podejmowania decyzji),
 - informowanie jednostki nadrzędnej o osiągniętych wynikach (dopełnienie procesu decentralizacji odpowiedzialności),
 - konieczność pozycjonowania się każdej jednostki organizacyjnej w odniesieniu do ogólnej strategii przedsiębiorstwa oraz zakresu odpowiedzialności przypisanego innym jednostkom organizacyjnym,
 - identyfikację kluczowych czynników sukcesu,
 - wspomaganie procesu zarządzania.
- Ograniczenia Tableau de Bord mogą dotyczyć¹⁷:
- zwracania nadmiernej uwagi na szczegóły,
 - nadmiernego eksponowania perspektyw finansowych,
 - wykorzystania nadmiernej liczby wskaźników, które nie zawsze są zintegrowane z całościową strategią przedsiębiorstwa,
 - opracowywania karty w szczególności dla potrzeb wewnętrznych przedsiębiorstwa kosztem mierników dotyczących relacji z klientami oraz benchmarkingu,
 - dominacji perspektywy operacyjnej i taktycznej kosztem perspektywy strategicznej,
 - użycia karty jako narzędzia raportowania kosztem komunikowania,
 - braku bieżącej aktualizacji karty w relacji do nowych celów, potrzeb i posiadanych środków.

Tableau de Bord, a *balanced scorecard*

Tableau de Bord jest często porównywana ze zbilansowaną kartą wyników przy wykorzystaniu technicznych, strategicznych, kulturowych czy ideologicznych kryteriów¹⁸. Koncepcje te mają pewne cechy wspólne, ale również istnieje między nimi szereg różnic¹⁹. Ponieważ obie metody zakładają przełożenie wizji i strategii na cele i wskaźniki, można je zakwalifikować do narzędzi zarządzania strategicznego. Podejście w obu modelach koncentruje się na próbie integracji decyzji podejmowanych przez naczelne kierownictwo z ich wykonaniem przez pracowników szczebla operacyjnego. Przedmiotowe koncepcje wykorzystują w planowaniu i kontroli miary niefinansowe²⁰. Procesy w obu metodach działają hierarchicznie w układzie „góra-dół”. Ponadto obie

¹⁷ J.H. Daum, *Tableau de Bord: Besser als die Balanced Scorecard?*, Der Controlling Berater 2005, nr 7, s. 459–502.

¹⁸ A. Pezet, *The history of the French tableau de bord (1885–1975). Evidence from the archives*, Accounting, Business & Financial History 2009, vol. 19, nr 2, s. 103.

¹⁹ J.H. Daum, *Tableau de Bord: Besser...*, jw., s. 459–502.

²⁰ A. Bourguignon, V. Malleret, H. Norreklit, *The American Balanced...*, jw., s. 118–119.

konceptje podkreślają selektywność w związku z doborem wskaźników w celu uniknięcia nadmiaru informacji²¹.

Różnice dotyczą natomiast²²:

- koncepcji strategicznej (*balanced scorecard* opiera się na 4 z góry określonych obszarach pomiaru wyników, które mogą być, w zależności od sytuacji, rozszerzone o dodatkowe obszary; z kolei Tableau de Bord nie jest bezpośrednio zdeterminowana przez określony model strategiczny czy też obszary pomiaru; zależy natomiast od koncepcji strategicznej kierownictwa; oznacza to, że w koncepcji Tableau de Bord główną rolę w projektowaniu obszarów pomiaru odgrywa subiektywizm kierownictwa oraz otoczenie przedsiębiorstwa; *balanced scorecard* natomiast stanowi narzędzie z ustalonymi wcześniej kategoriami, których brak we francuskiej karcie może tłumaczyć jej bardziej skomplikowany charakter w trakcie praktycznej implementacji);
- istnienia sieci powiązań przyczynowo skutkowych między poszczególnymi miernikami pomiaru wyników (*balanced scorecard* zakłada istnienie takich związków, podczas gdy koncepcja Tableau de Bord dopuszcza rozbieżność ogólnych celów strategicznych);
- alokacji celów i opisujących je wskaźników (zbilansowana karta wyników odzwierciedla analityczny proces hierarchicznego kaskadowania celów „z góry do dołu” na niższe poziomy zarządzania, bez uwzględniania interakcji, komunikacji między poszczególnymi poziomami; Tableau de Bord uwzględnia natomiast proces komunikowania i uzgadniania celów pomiędzy różnymi poziomami zarządzania, wychodząc z założenia, że lokalne kierownictwo najlepiej zna specyfikę prowadzenia działalności na danym terenie);

²¹ C. Mendoza, R. Zrihen, *Le tableau de bord, en VO ou en version américaine?*, Revue Française de Comptabilité 1999, nr 309, s. 60–66.

²² B. Nita, *Rachunkowość w zarządzaniu...*, jw., s. 463–464; M.J. Epstein, J.F. Manzoni, *The balanced scorecard...*, jw., s. 34; M.J. Epstein, J.F. Manzoni, *Implementing Corporate...*, jw., s. 197; A. Bourguignon, V. Mallet, H. Norreklit, *The American Balanced...*, jw., s. 118–119; M. Souissi, *A Comparative Analysis Between the Balanced Scorecard and the French Tableau de Bord*, International Business & Economics Research Journal 2008, vol. 7, nr 7, s. 83–85.

- systemów wynagradzania (*balanced scorecard*, w przeciwieństwie do Tableau de Bord, w większym stopniu uzależnia system nagradzania od generowanych wyników), istnienia tradycji w zakresie stosowania metody (Tableau de Bord jest najstarszą metodą realizacji strategii, o długoletniej tradycji; w przeciwieństwie do niej *balanced scorecard* jest relatywnie młodą koncepcją, opartą na założeniu „wyjdź i zrób to”²³);
- charakteru ujmowanego celu (cel ujmowany w zbilansowanej karcie wyników ma wymiar finansowy i jest najczęściej kwantyfikowany w odniesieniu do wartości dla właścicieli, co nie zawsze znajduje odzwierciedlenie w Tableau de Bord);
- sposobu postępowania (zbilansowana karta wyników koncentruje się na opracowaniu hierarchicznego modelu perspektyw, pomijając różne poboczne relacje ważne dla kreowania wyników przedsiębiorstwa);
- stopnia sformalizowania (Tableau de Bord jako dokument jest bardziej rozbudowana w relacji do dość zwężonej zbilansowanej karty wyników);
- charakteru zastosowanych mierników (w Tableau de Bord przeważają mierniki o charakterze wewnętrznym, porównywane z danymi historycznymi lub wielkościami planowanymi, kosztem odniesienia się do najlepszych wzorców w ramach benchmarkingu);
- zdolności ciągłego dostosowywania się do uwarunkowań rynkowych (Tableau de Bord jest, w przeciwieństwie do *balanced scorecard*, konstrukcją statyczną, która nie podąża za dynamicznymi zmianami zachodzącymi we współczesnej gospodarce, co może mieć swoje źródło w przywiązaniu do tradycji jej stosowania);
- odniesienia do strategii (Tableau de Bord w mniejszym stopniu nawiązuje do strategii przedsiębiorstwa, akcentując raczej jego misję i cele, podczas gdy w *balanced scorecard* strategia ma podstawowe znaczenie).

²³ J.L. Alvarez, *The sociological tradition and the spread and institutionalization of knowledge for action*, w: J.L. Alvarez (red.), *The Diffusion and Consumption of Business Knowledge*, Macmillan, London 1998, s. 13–57.

Summary

Tableau de Bord

Corporates operating in variable environment need to create and implement the strategy, that can assure the competitive vantage. This causes the necessity of continuous development of previous management tools or adaptation of new solutions. One of these tools is Tableau de Bord (French scorecard). It is the oldest, complex concept of corporate performance measurement (appeared in the 1930s). Moreover, the French-style Tableau de Bord is often compared or contrasted with its American equivalent — the Balanced Scorecard (nowadays the most popular method of strategy implementation). The goal of the article is presentation of Tableau de Bord in the context of its classification, areas of using, advantages and faults, as well comparison with the Balanced Scorecard.