

TABLOUL DE BORD – INSTRUMENT AL CONDUCERII ÎNTRINDERII

*ASIST. UNIV. DRD. MIHAELA GRUIESCU
Universitatea „Constantin Brâncuși” Târgu-Jiu
Facultatea de Științe Economice*

One of the most used instruments by managers for oversee and elaboration of assumed objectives and of decisions or action plans put in practice is board picture. This consists in an aggregate of indicators presented in a sistetic manner with correlated periodicity, that have to permit to the manager to react quickly if appear problems.

Tabloul de bord este un instrument menit să sintetizeze informația necesară conducerii /3/. Cu ajutorul acestuia realizează o permanentă și intensă informare a decidenților asupra modului în care evoluează fenomenele specifice activităților conduse.

Tabloul de bord reprezintă un sistem de indicatori, în mărimi absolute și relative, folosit pentru evaluarea, controlul și reglarea operativă a activității întreprinderii. El selectează, organizează, consolidează și dă expresie sinoptică principalelor elemente informaționale necesare unui conducător pentru a asigura, în mod operațional, mișcarea obiectului condus în concordanță cu traiectoria trasată prin programul de activitate.

Prin intermediul tabloului de bord se stabilesc obiectivele imediate, se urmăresc și se validează realizările față de previziuni. Sunt prezentate, de asemenea, într-o formă precisă și rapidă incidentele care pot pune în pericol atingerea obiectivelor propuse.

Tabloul de bord constituie un sistem de indicatori care orientează atenția responsabililor asupra punctelor cheie de urmărit în vederea îndeplinirii obiectivelor fixate /2/. El ajută conducerea întreprinderii, oferindu-i posibilitatea măsurării drumului parcurs (și a celui rămas) pentru atingerea obiectivelor și permite luarea deciziilor, punerea în aplicare a planurilor de acțiuni și luarea măsurilor corective.

Tabloul de bord oferă responsabililor decidenți posibilitatea de a comunica cu cei conduși în vederea obținerii informațiilor cu privire la derularea tuturor activităților întreprinderii, de a atrage atenția responsabililor asupra punctelor cheie ale gestiunii în scopul ameliorării acesteia /1/.

Utilizarea tabloului de bord oferă conducerii întreprinderii posibilitatea de a-și concentra acțiunile asupra anumitor domenii de activitate și de a fixa, pentru acestea, obiective încredințate unor centre de responsabilitate.

Pentru fiecare centru, căutarea unor indicatori performanți nu trebuie să conducă la publicarea tardivă a tabloului de bord.

Tabloul de bord este menit să pună în evidență punctele de alertă ale întreprinderii, sensul evoluției sale în raport cu obiectivele fixate și, în consecință, să ajute la îmbunătățirea performanțelor acesteia. Acest tablou constituie un instrument de lucru indispensabil conducerii operative a întreprinderii, este conceput ca un centralizator de informații prezentate într-o formă sistematică, sinoptică, referitoare la starea și evoluția fenomenelor economice ce caracterizează domeniile de activitate ale acesteia. El este instrumentul care oferă conducerii sinteza absolut necesară pentru a cunoaște și efectua, într-un interval minim de timp, o analiză cât mai completă asupra modului de desfășurare a activităților conduse, în care evaluarea nivelului atins se face precis, pe bază de date certe, obținute sistematic și oportun.

În opinia specialiștilor, un tablou de bord cuprinde informații referitoare la rezultatele obținute în domeniul operațional, evidențiate cu ajutorul /4/:

a) tabelelor de valori, în care sunt inserate nivelul previzionat al obiectivelor, nivelul rezultatelor înregistrate în perioada la care acestea se referă, ecartul (abaterea pozitivă sau negativă determinată ca diferență între rezultat și obiectiv), indicele de realizare a obiectivului și cauzele care au generat abateri pozitive sau negative.

Cea mai importantă componentă a tabelului de valori o constituie indicatorul. Trei aspecte legate de indicatori intervin la conceperea tabloului de bord: ce este indicatorul?, ce indicatori se stabilesc pentru fiecare domeniu supus urmăririi și controlului?, care este conținutul economic și managerial al fiecărui indicator?.

În primul rând, indicatorul este o expresie numerică a laturii cantitative a fenomenelor și proceselor economice, la condiții concrete de timp și de loc.

Cea de-a doua problemă se referă la sistemul de indicatori ce urmează a fi ales pentru a defini cât mai corect, cât mai pertinent, obiectivele, rezultatele și - acolo unde se impune - misiunea firmei sau a componentelor acesteia la nivelul cărora se elaborează tabloul de bord. Și în acest domeniu există mai multe variante constructive ale sistemului de indicatori, fără însă a se putea vorbi de o rețetă valabilă pentru orice tip de firmă.

Deși nu se poate evidenția un sistem încheiat, reprezentativ de indicatori, firmele folosesc mai multe tipuri:

1. Indicatori cantitativi și de volum: (1) de eforturi, de exemplu, costurile de producție, capitalul fix, numărul de personal, salariile, stocurile de active circulante) și (2) de efecte, de exemplu, profitul, cifra de afaceri, producția de marfă fabricată, producția fizică, venituri totale, din care: de exploatare, financiare și extraordinare;

2. Indicatori calitativi sau de eficiență: productivitatea muncii, salariul mediu, rate de rentabilitate (rata rentabilității fondurilor consumate, rata rentabilității activelor, rata rentabilității comerciale, rata rentabilității economice, rata rentabilității financiare), lichiditatea și solvabilitatea, rata trezoreriei, viteza de rotație a activelor circulante etc.;

3. Comentarii: analize de ecart, rapoarte de acțiuni, rezultate așteptate ale acțiunilor.

b) graficelor, cu ajutorul cărora este mai bine ilustrată tendința unor indicatori sau indici într-un anumit interval de timp;

c) formelor mixte, tabele de valori - grafice.

Conceperea tabloului de bord este o etapă pregătitoare, dar fundamentală în asigurarea succesului folosirii tabloului de bord ca instrument managerial. Principalele aspecte pe care le vizează se referă la:

a) Stabilirea organigramei de gestiune. Organigrama de gestiune este o reprezentare formalizată a responsabilităților exercitate în mod real și a comunicării existente între diferitele niveluri ierarhice și sectoare de activitate ale întreprinderii. Tabloul de bord trebuie să se adapteze organizării existente. El joacă, pe de altă parte, rolul de revelator al disfuncționalităților din întreprindere.

b) Stabilirea compartimentului sau echipei de specialiști responsabilă cu conceperea și asigurarea logisticii necesare funcționării tabloului de bord.

c) Fixarea obiectivelor firmei și componentelor sale, precum și a obiectivelor referitoare la conceperea, completarea, transmiterea și utilizarea tabloului de bord.

Obiectivele firmei sunt evidențiate prin indicatori cantitativi și/sau calitativi ce exprimă, într-o abordare sistemică, scopul pentru care au fost înființate și funcționează întreprinderea și componentele sale procesuale și structurale. Scopul determinării punctelor cheie ale deciziei este selecționarea misiunilor și obiectivelor principale

Dat fiind faptul că tabloul de bord urmărește transmiterea unor informații pertinente în legătură cu nivelul și gradul de realizare a obiectivelor, considerăm că trebuie acordată o atenție aparte obiectivelor exprimate prin indicatori calitativi, de eficiență, numite performanțe economice. În această categorie se înscriu: productivitatea muncii; salariul mediu; ratele rentabilității (economice, financiare, profitului, activelor totale, costurilor); rata de eficiență a costurilor; lichiditatea și solvabilitatea; rata trezoreriei; viteza de rotație a activelor circulante; perioada de recuperare a creanțelor; perioada de rambursare a datoriilor.

d) Întocmirea unui desfășurător de atribuții, competențe și responsabilități specifice, care să permită realizarea obiectivelor ce le revin.

e) Precizarea în detaliu a atribuțiilor, competențelor și responsabilităților fiecărui compartiment funcțional și operațional implicat în furnizarea de informații, completarea de machete, transmiterea de informații sau machete și utilizarea de informații specifice tabloului de bord. Practic, în situația unui tablou de bord complex, toate compartimentele participă într-o formă sau alta, la derularea principalelor etape cerute de utilizarea sa.

f) Determinarea nevoilor informaționale ale beneficiarilor de informații, aflați în diverse ipostaze ierarhice. Punctul de pornire îl constituie, firesc, elementele de definire a postului - obiective individuale, sarcini, competențe și responsabilități. Realizarea obiectivelor și exercitarea sarcinilor necesită o anumită cantitate de informații, cu o anumită structură care

trebuie foarte precis stabilită anterior, pentru a asigura o informare completă, corectă și în timp util.

g) Precizarea indicatorilor și a altor modalități de măsurare a obiectivelor și realizărilor. Alegerea indicatorilor permite conștientizarea responsabililor și orientarea acțiunii pe termen scurt prin controlul punctelor cheie. În acest scop sunt analizați indicatorii ce par cel mai bine adaptați pentru evaluarea punctelor cheie reținute. Indicatorii folosiți trebuie să ofere un sistem coerent ce reprezintă ansamblul activității de exploatare a întreprinderii. Cum nevoile informaționale ale managerilor amplasați pe verticala sistemului de management sunt diferite, și indicatorii de comensurare a obiectivelor și realizărilor urmărite sunt diferite. Indicatorii trebuie să răspundă unor cerințe multiple.

În primul rând, să fie capabili să semnaleze o stare anormală în domeniul condus - indicatori de alertă.

În al doilea rând, să evidențieze starea normală, direcția în care evoluează sistemul condus - indicatori de echilibru.

În al treilea rând, indicatorii folosiți trebuie să previzioneze și să anticipeze unele schimbări și deciziile de operaționalizare a acestora – indicatorii de anticipare.

Pe lângă indicatori, un rol important îl au indicii, adică mărimi relative ale raporturilor dintre doi indicatori, cantitativi sau calitativi, la perioada curentă și într-una de referință. El evidențiază mult mai convingător tendințele ce se manifestă într-o anumită perioadă.

h) Colectarea informațiilor. Colectarea informațiilor asigură existența datelor la termenele alese și cu frecvența dorită, calculul indicatorilor și măsurarea importanței acțiunilor ce urmează a fi întreprinse. Pe baza indicatorilor reținuți, se determină cei pentru care există deja informații disponibile în întreprindere. Pentru indicatorii la care nu se găsește o sursă imediat utilizabilă, se studiază datele existente și se convertesc la forma cerută de indicator.

i) Redactarea corectă a tabloului de bord și utilizarea informațiilor. Redactarea corectă a tabloului de bord și utilizarea lui presupun prezentarea indicatorilor în forma și la termenele stabilite pentru a permite o acțiune rapidă și eficientă. Pentru aceasta se stabilește forma finală și se pun la punct regulile de exploatare a tabloului de bord.

Dimensiunea științifică a tabloului de bord presupune citirea rapidă a informațiilor pe care acesta le cuprinde. Pentru realizarea unei asemenea funcții se apelează la forme de vizualizare variate, cele mai frecvente fiind menționate deja: tabele de valori, grafice și forme mixte (tabele de valori asociate cu grafice). Machetele tabloului de bord trebuie să asigure: satisfacerea nevoilor informaționale ale beneficiarilor; îndeplinirea funcțiilor tabloului de bord; regăsirea caracteristicilor acestei tehnici manageriale.

De aceea, se recomandă un conținut cât mai puțin dens, cu o viziune grafică atrăgătoare (culori diferite), elemente suficiente pentru depistarea corespunzătoare a stării domeniului condus..

Propun un tablou de bord privind execuția bugetului, la nivelul întreprinderii. Acesta reprezintă un sistem de indicatori de reflectare și control, prin intermediul cărora sistemul

conducător cunoaște și reglează în mod operativ relațiile de gestiune a resurselor materiale și bănești. Aceste relații au ca obiect procurarea, alocarea, utilizarea și gestionarea resurselor bănești.

Așa cum se arată în literatura de specialitate, pentru ca tabloul de bord să reprezinte un instrument efectiv de conducere, în conceperea lui trebuie respectate mai multe cerințe sau reguli. Acestea sunt:

- tabloul să reunească toate informațiile implicate în realizarea obiectivelor atribuite sistemului conducător;
- informațiile consemnate în tablou trebuie să caracterizeze activitățile în evoluția lor, astfel încât din analiza acestora să rezulte deciziile corective ce se impun;
- informațiile să fie redată într-o formă expresivă, astfel încât sistemul conducător să fie avertizat asupra semnificației lor, pentru a declanșa decizia de corecție;
- tabloul de bord trebuie să poată fi completat operativ, oferind posibilitatea cadrelor de conducere să reacționeze prompt prin decizii, acțiuni și comportări adecvate, atunci când realmente este necesar.

În concordanță cu regulile de mai sus, în tabloul de bord privind execuția bugetului pot figura următorii indicatori, ierarhizați în raport cu receptorii de informație în tabelul de mai jos:

Tabelul nr.1

INDICATORI	Utilizatori de informații			
	Management producție general	Responsabil tehnic	Responsabil comercial	Responsabil contabil
0	1	2	3	4
1. Capacitatea de plată (soldul contului curent)	-	-	-	da
2. Credite pentru refacerea capacității de plată (acoperire)	da	da	da	da
3. Plăți restante	da	-	da	da
4. Credite nerambursate la scadență	da	da	da	da
5. Imobilizări în stocuri de active circulante	da	da	da	da
6. Producția marfă fabricată	da	da	da	da
7. Producția vândută	da	-	da	da
8. Producția vândută la export	da	da	da	da
9. Fondul de salarii	da	da	da	da
10. Rezultat	da	da	da	da
11. Abateri de la consumul standard de materii prime și materiale	da	da	da	da
12. Abateri de la fondul de salarii				

Bibliografie:

1. Alazard Cl., Separi S., *Contrôle de gestion*, Dunod, Paris, 1994, p. 523-537,
2. Guedj N. (coordinateur), *Le contrôle de gestion, Pour améliorer la performance de l'entreprise*. Troisième édition, Editions d'Organisation, Paris, 2000, p. 285-339,
3. Tabără N., Chetrariu, G., *Tabloul de bord – coordonată a managementului modern*, Revista Gestiunea și contabilitatea firmei, nr. 7 – iulie 2002, p. 2-8.
4. Tabără N., *Contabilitate și control de gestiune*, Ed. Tipo Moldova, Iași, 2004, p.197-209.