

Tableau de Bord: Besser als die Balanced Scorecard?¹

Von Jürgen H. Daum²

- Das französische Tableau de Bord Konzept für die „Pilotage“, die Unternehmenssteuerung, ist bislang außerhalb Frankreichs wenig bekannt, wird dort aber bereits seit über 40 Jahren erfolgreich praktiziert und gehört in Frankreich quasi zum betriebswirtschaftlichen Wissensstandard.
- Es weist eine Reihe von Ähnlichkeiten, aber auch Unterschiede gegenüber dem wesentlich jüngerem Balanced Scorecard Konzept auf. So zeichnet sich das Tableau de Bord Konzept vor allem durch einen stärkeren Fokus auf die Steuerung des operativen Geschäftsprozesssystems aus und durch die Integration explizit formulierter Verfahren für die Einführung von Tableau de Bord Systemen in Unternehmen.
- Als Folge der jahrzehntelangen Praxis verfügt man in Frankreich in den Unternehmen, aber auch an den Universitäten und Grandes Écoles bzw. Business Schools, über ein umfangreiches, gewachsenes Erfahrungswissen in der Anwendung von Steuerungs- und Performancemesssystemen, die die nicht-finanzielle Sicht systematisch miteinbeziehen. Dieses könnte die noch recht junge Praxis der Balanced Scorecard Anwendung bereichern.
- Im vorliegenden Beitrag soll das Konzept des Tableau de Bord, der Kontext seiner Entstehung, die zugrundeliegende Philosophie sowie dessen Funktionsweise und Anwendung anhand eines Fallbeispiels vorgestellt werden. Anschließend werden die Unterschiede zu anderen Steuerungskonzepten dargestellt, insbesondere gegenüber dem Balanced Scorecard Konzept, und die Anforderungen an eine Enterprise Performance Management Architektur formuliert, die die Vorteile beider Konzepte integrieren kann.

1 Einleitung

Anfang der 1990er Jahre stellten Robert S. Kaplan und David P. Norton das von ihnen entwickelte Balanced Scorecard Konzept erstmals öffentlich vor⁴. Nach einer anfänglichen „Diskussionsphase“ erfolgte über die letzten Jahre in einer rasanten Entwicklung dessen weltwei-

Die Dominanz „weicher“ Erfolgsfaktoren erfordert andere Steuerungskonzepte

¹ Dieser Artikel wurde veröffentlicht in: Der Controlling Berater, Heft 7/ Dezember 2005, S. 2/459-502

² Jürgen H. Daum ist Management Adviser, Finance & Unternehmenssteuerungs-Experte und Chief Solution Architect der Business Solutions Architects Group EMEA bei der SAP, Walldorf. Für die CFOs und Controller zahlreicher europäischer Unternehmen fungiert er als Ideen- und Impulsgeber bei der Neuausrichtung der Finanzorganisation und der Unternehmenssteuerung. Außerdem ist er Leiter des International Institute of Enterprise – Heidelberg (www.iioe.eu), ein Think Tank und eine Trainingsorganisation die sich mit Konzepten für die unternehmerische Führung und Steuerung beschäftigt. Er veröffentlicht regelmäßig Beiträge in Fachzeitschriften, spricht auf Konferenzen im In- und Ausland und ist Autor von „Intangible Assets oder die Kunst, Mehrwert zu schaffen“ (Galileo-Press 2002) und „Beyond Budgeting“ (Meidenbauer 2005). Vor seiner Zeit bei SAP war er kaufmännischer Leiter eines mittelständischen Unternehmens.

Website: <http://www.juergendaum.de> , E-Mail: jhd@juergendaum.de

⁴ Kaplan, R.S./Norton, D.P. (1992), (1993)

te Verbreitung und Anwendung. Dies belegt deutlich, dass das Konzept auf drängenden Bedarf getroffen ist – nämlich Bedarf aufgrund einer wesentlichen Lücke in den bislang üblichen Steuerungssystemen der Unternehmen. Denn die Erfolgsfaktoren heutiger Unternehmen, die in ihren Steuerungssystemen Berücksichtigung finden müssen, unterscheiden sich wesentlich von denen der Unternehmen zu Beginn des letzten Jahrhunderts, als die bislang üblichen Konzepte für die Unternehmensteuerung entstanden sind.

Unternehmen agieren heute in hoch-kompetitiven Käufermärkten einer globalen und mehr und mehr wissens- und dienstleistungsorientierten Wirtschaft. Im Gegensatz zu den Verkäufermärkten des industriellen Zeitalters und den Wertschöpfungssystemen rein industriell geprägter Unternehmen, stehen somit nicht mehr allein die effiziente Produktion von Massengütern und damit die klassischen industriellen Produktivfaktoren (Finanzkapital, Maschinen und andere Sachanlagen, manuelle Arbeit) im Vordergrund. Zunehmend sind es die „weichen“ Faktoren, sogenannte Intangible Assets, die erfolgsentscheidend für Unternehmen sind. Dies umfasst beispielsweise:

- die Größe der Kundenbasis, die Attraktivität der Marke und das Image des Unternehmens,
- das Vorhandensein talentierter und engagierter „Wissensarbeiter“,
- ein effektives Partnernetzwerk in Forschung und Entwicklung aber z.B. auch im Kundenservice ,
- Innovationskraft und die Fähigkeit auf Marktveränderungen schnell und effektiv mit einer Anpassung der Strategie und des Geschäftsmodells reagieren zu können etc..

Neben der reinen Kosteneffizienz (die nach wie vor eine Rolle spielt), sind heute in erster Linie andere Faktoren erfolgsentscheidend - nämlich Faktoren, die die Fähigkeit eines Unternehmens begründen:

- mit dem eigenen Produkt- bzw. Serviceangebot den jeweiligen Bedarf der Zielgruppe besser zu treffen, als der Wettbewerb und
- das entsprechende „Wertrezept“ in einem sich dynamisch verändernden Umfeld aufrecht erhalten zu können.

Erst dadurch ist Unternehmenserfolg und vor allem nachhaltiger Unternehmenserfolg in einem Käufermarkt, in dem der Preis allein nicht ausschlaggebend ist, erst möglich.

Dies schuf die Notwendigkeit für Instrumente wie die Balanced Scorecard, die die Sicht auf die Intangible Assets und nicht-finanziellen Erfolgsfaktoren mit einbeziehen und auch die damit zusammenhängende, nun wichtigere Rolle der strategischen Steuerung und eines strategi-

schen Veränderungsmanagements hervorheben und gezielt unterstützen⁶.

Immer noch wenig bekannt in diesem Zusammenhang ist außerhalb Frankreichs das französische Konzept des Tableau de Bord.

Seine Ursprünge reichen bis an den Beginn des zwanzigsten Jahrhunderts zurück und es ist in Frankreich seit nun über vierzig Jahren in der Unternehmenspraxis, aber auch in der betriebswirtschaftlichen Lehre fest etabliert. Jeder werdende Manager und Controller begegnet diesem bereits im Rahmen seiner Ausbildung an den französischen Universitäten, Grandes Écoles bzw. Business Schools. Zu Zeiten, als in den USA noch für lange Zeit Unternehmenssteuerung fast ausschließlich im Rahmen des sogenannten Responsibility Accounting auf Basis finanzieller Berichte und Kennzahlen (z.B. auf Basis des „Return on Investment“ nach dem sogenannten Dupont Schema) erfolgte, hat man in Frankreich bereits systematisch die nicht-finanzielle Sicht mittels entsprechender Kennzahlen und Daten zur Verbesserung der Fähigkeit zur sogenannten „Pilotage“ in die Managementberichte und die Managementkommunikation im Unternehmen integriert. Französische Unternehmen und deren Manager und Controller verfügen so über ein jahrzehntealtes Erfahrungswissen im Umgang mit nichtfinanziellen Key Performance Indikatoren und den entsprechenden Steuerungssystemen, das die noch recht junge Praxis der Balanced Scorecard Anwendung bereichern könnte.

Eine jahrzehntelange Anwendungs-Praxis des Tableau de Bord Konzept in Frankreich

Aber auch in Frankreich ist die Zeit nicht stillgestanden. Gerade in den letzten Jahren wurde, möglicherweise beflügelt und katalysiert durch die weltweite Verbreitung der Balanced Scorecard, auch die Praxis der Anwendung des Tableau de Bord weiterentwickelt⁷.

Im vorliegenden Beitrags soll

- das Konzept des Tableau de Bord,
- der Kontext seiner Entstehung,
- die zugrundeliegende Philosophie sowie
- dessen Funktionsweise und Anwendung anhand von Beispielen vorgestellt werden.

Zielsetzung des Beitrags

Anschließend werden die Unterschiede zu anderen Steuerungskonzepten dargestellt, insbesondere gegenüber dem Balanced Scorecard Konzept, und die Anforderungen an eine Enterprise Performance Management Architektur formuliert, die die Vorteile beider Konzepte integrieren kann.

⁶ Zur Bedeutung und der Rolle der Strategie bei der Steuerung von zunehmend auf Intangible Assets basierenden Unternehmen siehe das Interview des Autors mit David P. Norton, „Miterfinder“ des Balanced Scorecard Konzeptes in: Daum, J.H., Intangible Assets oder die Kunst, Mehrwert zu schaffen, Bonn, 2002, S. 232-243. Eine Kurzversion des Interviews ist unter http://www.juergendaum.de/news/07_18_2001_d.htm erhältlich.

⁷ Siehe dazu beispielsweise: Fernandez, A., Les Nouveaux Tableaux de Bord Des Managers, Paris, 2003

2 Das französische Steuerungskonzept „Tableau de Bord“

Was ist ein Tableau de Bord?

„Tableau“ bezeichnet im Französischen eine Tafel, eine Tabelle oder auch ein schwarzes Brett – es dient also der Übersicht. „Tableau de Bord“ steht für die Instrumententafel oder Schalttafel einer komplexen Maschine, konkret eines Fahr- oder Flugzeuges – worauf der Zusatz „de Bord“ hinweist.

Das Tableau de Bord dient der zukunftsgerichteten, operativen „Pilotage“

Das Tableau de Bord in einem Auto oder einem Flugzeug, also das Armaturenbrett bzw. das Cockpit, dient dem Fahrer bzw. Piloten zur „Pilotage“, also zur vorwärts- bzw. zukunftsgerichteten und zielorientierten möglichst zeitnahen Steuerung zum Zweck des erfolgreichen Erreichens eines bestimmten (Ziel)Ortes. Dazu konzentriert sich der Pilot bzw. Fahrer nur auf die wesentlichen Stellgrößen, die er oder sie beeinflussen muss, um sein Ziel zu erreichen.

Es geht also nicht darum, nach der Landung bzw. Ankunft (oder am Ende der Rechnungsperiode) eine Abweichung vom Plan zu ermitteln, um dann für den nächsten Flug bzw. für die nächste Fahrt korrigierend einzugreifen, sondern vielmehr soll dies bereits während des aktuellen Fluges bzw. aktuellen Fahrt möglich sein. Es geht auch nicht darum, alle Vorgänge im Apparat, in den Aggregaten des Autos oder des Flugzeuges, laufend zu überwachen, sondern sich nur auf die erfolgsentscheidenden Faktoren zu konzentrieren, und somit – trotz der Komplexität des Gesamtsystems – die Steuerungs-, Reaktions- bzw. Entscheidungsfähigkeit herzustellen.

Dieses Denken aus dem technischen Ingenieurbereich wurde in Frankreich relativ früh im Rahmen des Tableau de Bord Konzeptes auf die Welt der Unternehmenssteuerung übertragen. So wird in der französischen Literatur zum Tableau de Bord Konzept in den Einführungen sehr oft auch die gerade erwähnte Metapher eines Fahrers eines Autos oder Piloten eines Flugzeuges verwendet, um das Grundprinzip zu erläutern⁸. „Pilotage“ ist heute ein in Frankreich gängiger und laufend verwendeter Begriff unter Controllern und CFOs⁹, der oft in einem Atemzug mit dem Begriff „Tableau de Bord“ genannt wird, und der für die erfolgs- und zielorientierte Unternehmenssteuerung steht, also für das, was man in Deutschland oft neudeutsch „Performance Management“ nennt (s. Abbildung 1).

⁸ siehe beispielsweise: Fernandez, A., S. 4-7

⁹ CFO = Chief Financial Officer. Vor allem in französischen Großkonzernen wird dieser englische Ausdruck zunehmend verwendet – in Gegensatz zur traditionellen Bezeichnung „Directeur Financier et Administratif“.

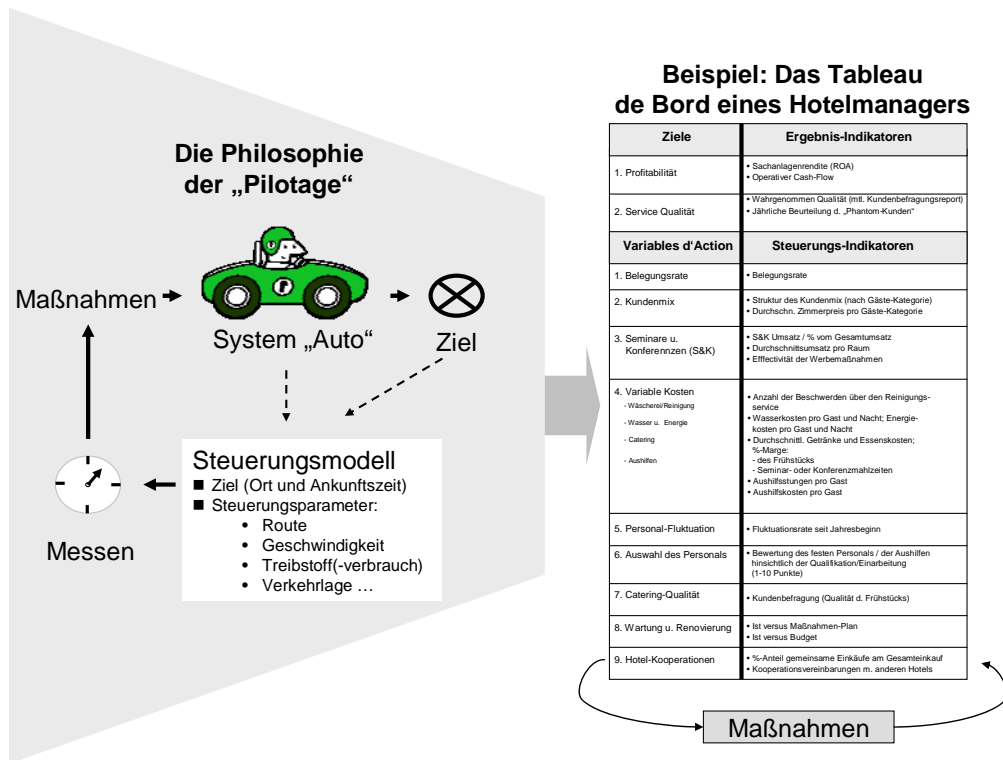


Abbildung 1: Grundphilosophie des Tableau de Bord Konzeptes und Anwendungsbeispiel

Im Buch von De Guerny, Guiriec und Lavergne, das in der Erstauflage bereits 1962 erschienen ist, und das in Frankreich immer noch als eine Art Grundlagenwerk zum Tableau de Bord Konzept gilt, wird ein Tableau de Bord de Gestion - das bedeutet in etwa: Tableau de Bord für das Management - wie folgt definiert (frei übersetzt):

Definition
„Tableau de Bord“
in der französischen Literatur

Ein aktionsorientiertes Instrument zur zeitnahen und schnellen Information („Feststellung, Darlegung des aktuellen Status“), das auf der Definition von Schlüsselerkenntnispunkten und der Verantwortungshierarchie im Unternehmen aufbaut.¹⁰

Ein Tableau de Bord zeichnet sich nach De Guerny, Guiriec und Lavergne vor allem dadurch aus, dass es:

- einfach ist und damit relativ schnell „installiert“ werden kann,
- sich nur auf wenige Schlüsselinformationen konzentriert, die auf den jeweiligen Verantwortungsbereich und die vorliegende Problemstellung fokussieren (also auf die wirklich entscheidungsrelevanten Informationen), und nicht versucht, auf alle möglichen Fragen Antworten zu geben,
- vor allem Informationen über den Status der Prozesse in den operativen Bereichen bereit stellt (z.B. Vertrieb, Produktion) und weniger rein finanzielle, die als Ergebnis dieser operativen Aktivitäten betrachtet werden,

¹⁰ de Guerny, J. / Guiriec, J.C. / Lavergne J (1990), S. 14

- die Informationen schnell zur Verfügung stellt – je nach Entscheidungsbedarf und auch außerhalb des Rhythmus und der Periodizität des Rechnungswesens

Eine andere Definition jüngeren Datums fokussiert mehr auf den Modellcharakter des Tableau de Bord und stellt zudem heraus, dass damit nicht nur das Informationssystem selbst, sondern auch der Prozess der Definition der Inhalte gemeint ist:

Das Tableau de Bord ist ein Management Werkzeug, das sowohl aus einem Set an Indikatoren besteht, die miteinander in Beziehung stehen, jedoch nicht durch deterministische algebraische Operationen, sondern durch kausale Beziehungen und Verbindungen, als auch aus dem Prozess der Auswahl, der Dokumentation und der Interpretation dieser Indikatoren. Jeder der Indikatoren wurde ausgewählt, um den Status eines Teilbereichs des Geschäfts, das zu managen ist, festzustellen, so dass alle Indikatoren zusammengenommen ein Modell darstellen, das die Funktionsweise des Geschäfts(systems) beim Erreichen seiner Ziele beschreibt.¹¹

Im Vordergrund steht die Sicht des Ingenieurs - weniger die des Kaufmanns

Sowohl der Modellansatz als auch der Fokus auf den Prozess der Definition und Nutzung eines Tableau de Bord wird immer wieder als kennzeichnend für das Konzept herausgestellt¹². Denn beim Tableau de Bord handelt es sich in erster Linie um ein Entscheidungsunterstützungs- und Steuerungsinstrument zur operativen „Pilotage“. Im Vordergrund steht deshalb eher die Sicht des Ingenieurs, weniger die des Kaufmanns (wofür es andere Instrumente gibt – nämlich die Budgetsteuerung und die Kosten- und Leistungsrechnung).

Das Tableau de Bord dient somit der kurzfristigen Steuerung und zielt vor allem auf die Steuerung und Optimierung der operativen Prozesse, also auf das innere Funktionieren des Unternehmens und auf dessen (operatives) Reagieren auf externe Einflüsse. Es soll die Verantwortlichen in die Lage versetzen, fest zu stellen, ob das (Geschäfts-)System sich so verhält, wie das vorgesehen war, und falls das nicht der Fall ist, auf die aktuelle Entwicklung gezielt Einfluss zu nehmen. Die entsprechenden Informationen sollen deshalb schnell zur Verfügung stehen. Dafür werden auch bewusst Abstriche akzeptiert, was deren Genauigkeit betrifft – frei nach dem Motto: lieber schnell und ungefähr, als zu spät, aber genau. Ziel ist es, schnell den aktuellen Trend aufzuzeigen. Auf die zweite Stelle hinter dem Komma kann deshalb verzichtet werden.

¹¹ Chiapello, E./Lebas, M. (2001), S. 3

¹² siehe zusätzlich zu den bereits genannten Quellen z.B. Gray, „J. / Pesqueux, Y. (1993), oder Lebas, M. (1994)

Jedes Tableau de Bord wird außerdem auf den jeweiligen Verantwortungsbereich bzw. Entscheider individuell zugeschnitten und die Tableaux de Bord im Unternehmen werden entlang der Entscheidungshierarchie nach dem Prinzip „Gigogne“ definiert (am besten übersetzt mit „Verschachtelungsprinzip“): die Tableaux de Bord untergeordneter Bereiche leiten sich, was deren Inhalte betrifft, aus den Tableaux de Bords der übergeordneten Bereiche ab (die noch durch spezifische, lokale Faktoren ergänzt werden) und tragen mit Ihren Ergebnissen zum Ergebnis der übergeordneten Tableaux de Bord bei, bzw. erklären diese. Bevor wir darauf in Abschnitt 2.2 und 2.3 näher eingehen, sollen jedoch zunächst die Ursprünge des Tableau de Bord Konzeptes und der Kontext, in dem dieses entstanden ist, beleuchtet werden.

Jedes Tableau de Bord wird auf den jeweiligen Entscheider individuell zugeschnitten

2.1 Historie und Kontext der Evolution des Tableau de Bord Konzeptes in Frankreich

Entscheidende Impulse für die Entwicklung des Tableau de Bord Konzeptes in Frankreich gehen auf die Phase zwischen den beiden Weltkriegen des letzten Jahrhunderts zurück, in der die Grundlagen der französischen Controlling- und Kostenrechnungspraxis entwickelt wurden. Vor allem die Weltwirtschaftskrise ab 1929 hat dafür wesentliche Anstöße geliefert, die in der Folge die Rahmenbedingungen der französischen Wirtschaft und französischer Unternehmen über Jahrzehnte prägen sollten.

Wesentliche Impulse durch die Weltwirtschaftskrise

2.1.1 Ein weitgehend staatlich reglementiertes Rechnungswesen

Nach dem Auftreten der Weltwirtschaftskrise war man in Frankreich zunehmend davon überzeugt, dass die Marktkräfte, die zur Krise geführt haben, zumindest teilweise staatlicher Lenkung bedürfen. So sollten zu starke Schwankungen im Konjunkturverlauf vermieden werden, die sich schädlich auf die allgemeine volkswirtschaftliche Situation (Finanzkrisen, Arbeitslosigkeit etc.) auswirken. Ein rationales Element sollte Einzug halten und man wollte die Wirtschaft nicht einfach sich selbst und den „wildem“ Marktkräften überlassen.

Ab den 1930ern bedeutete dies für die französische Wirtschaft in der Konsequenz: Protektionismus, aber auch weitgehende staatliche Interventionen in die Wirtschaft, Verstaatlichung einer Reihe von Großunternehmen, vor allem auch nach dem zweiten Weltkrieg, als sich dann zwei Drittel der französischen Wirtschaft unter staatlicher Kontrolle befanden - aber auch staatlich festgesetzte Preise bis in die 1970er Jahre hinein. Vor allem der letzte Punkt hat die Notwendigkeit für eine einheitliche, standardisierte Kostenrechnung geschaffen, die u.a. auch sicherstellen sollte, dass zwischen den Unternehmen ein fairer Wettbewerb stattfinden kann, der zu Wachstum und zur Reduzierung von Arbeitslosigkeit führt.

Weitgehende staatliche Interventionen in die Wirtschaft

Die Trennung zwischen internem und externem Rechnungswesen

Denn zur Begründung von Preisen (und von Preiserhöhungen), die ja von staatlichen Stellen zu genehmigen waren, war nun eine detaillierte Produktkostenrechnung erforderlich. Dies führte zur Entwicklung einer ausgefeilten „Comptabilité de Rendement“ (zu deutsch: Leistungs- und Ertragsrechnung), die seit 1945 offiziell als „Comptabilité Analytique d'Exploitation“ (analytische Kosten- und Leistungsrechnung) bezeichnet wird. Da dies aufgrund der Dringlichkeit, die die Wirtschaftskrise schuf, schnell zu geschehen hatte, und keine Zeit vorhanden war, das gesamte bereits vorhandene Rechnungswesenssystem neu zu konzipieren, wurde die Kosten- und Leistungsrechnung parallel zum vorhandenen externen Rechnungswesen („Comptabilité Général“) entwickelt. Ende der dreißiger Jahre wurde diese Trennung zwischen Kosten- und Leistungsrechnung (Ermittlung und Analyse des wirtschaftlichen Erfolgs im Detail) und externem Rechnungswesen (Gesamtergebnis, Bilanz) nachträglich explizit von den offiziellen Stellen bestätigt.¹³ Diese strikte Unterscheidung bzw. Trennung zwischen internem und externem Rechnungswesen, wie sie ähnlich auch in Deutschland praktiziert wurde, aber z.B. in den USA unbekannt war, ist wichtig zum Verständnis des französischen Controllingansatzes und der dem Tableau de Bord Konzept zugrunde liegenden Philosophie.

Ein weiterer wichtiger Aspekt zu dessen Verständnis ist die weitgehende Rolle, die der französischen Staat bzw. halbstaatliche Institutionen auch bei der Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung gespielt haben und teilweise immer noch spielen.

Staatlich vorgeschriebene Kontenrahmen und Kostenrechnungsmethoden

Ein wichtiges Instrument des französischen Staates zur Harmonisierung des Rechnungswesens der französischen Unternehmen war und ist der sogenannte Plan Comptable, ein staatlich vorgeschriebener Kontenrahmen, der seit 1947 für alle französischen Unternehmen verbindlich ist. Dieser wurde mehrfach überarbeitet und angepasst. Zuständig ist dafür der Conseil National de la Comptabilité, der vom französischen Finanz- und Wirtschaftsministerium überwacht wird.

Noch wichtiger für die Ausgestaltung der französischen Kosten- und Leistungsrechnungspraxis war jedoch die Entwicklung der „Méthode des Sections homogènes“. Dabei handelt es sich um Standardabrechnungsverfahren zur Ermittlung von Produktkosten (Prix de Revient bzw. moderner: Coût de Revient). Ziel war auch hier die Harmonisierung der Kostenrechnungen der Unternehmen, die der Produktkosten- bzw. Preisermittlung dienen, um für einen fairen Wettbewerb zu sorgen. Das Grundprinzip der heutigen „Méthode des Sections homogènes“ ist der deutschen Kostenrechnungspraxis sehr ähnlich. So wird zwischen variablen Kosten und Vollkosten, also zwischen direkten/variablen und indirekten/fixen Kosten unterschieden. Im letzten Fall werden die indirekten Kosten direkt in die Ergebnisrechnung verrechnet. Im ersten Fall werden diese auf Basis der erbrachten Leistungen („Oeuvre“) der leistenden Kostenstelle („Section“) auf die Endprodukte bzw., wenn es sich um nicht direkt auf das Produkt bezogene Leistungen handelt, von den entsprechenden Kostenstellen („Section auxiliaire“) auf die Hauptkos-

¹³ Lebas, M. (1994), S. 3-4

tenstellen („Section principale“) auf Basis eines geeigneten Schlüssels (Clé de Répartitions“) verrechnet („déversées“). Die verschiedenen „Sections“ formen so ein Netzwerk von Kosten-Pools und Kostenflüssen, das die detaillierte Ermittlung und Analyse der Produktkosten ermöglichen soll. Es wird deshalb im französischen auch als „Réseau d'Analyse“ (Analyse-Netzwerk) bezeichnet.

Neben einem generischen Ansatz, haben dann, nach Aufforderung durch den Conseil National de la Comptabilité, die französischen Branchenverbände ab 1957 bis Mitte der 1970er Jahre 22 branchenspezifische analytischen Kostenrechnungsrahmen (Kontenrahmen und Kostenrechnungsschemata) entwickelt¹⁴.

Das interne wie auch das externe Rechnungswesen, so wie man es heute kennt, ist in Frankreich also im Wesentlichen unter staatlicher Regie entstanden und wurde und wird noch weitgehend staatlich in seiner Weiterentwicklung reglementiert.

2.1.2 Manager mit Ingenieurhintergrund und ein fehlender offener Kapitalmarkt

Ingenieure stellten, wie auch in anderen Industrie-Ländern, die ersten Manager der französischen Industrie-Unternehmen. Im Gegensatz zu den USA, wo bereits in den 1920er und 1930er Jahren in Unternehmen, wie etwa General Motors mit dem CEO Alfred P. Sloan, eher kaufmännisch und Shareholder Value orientierte General Manager zu agieren begannen und dies seitdem in den USA zum Managementstandard wurde, hat sich das Muster des Ingenieurhintergrunds im Top-Management in Frankreich viel länger erhalten (wie übrigens auch in Deutschland). Bis Mitte der 1990er Jahre waren mindestens 50% der PDGs¹⁵ französischer Unternehmen von der Ausbildung her Ingenieure¹⁶.

Michel Lebas, Professeur Comptabilité Contrôle de Gestion an der Ecole des Hautes Etudes Commerciales bei Paris (H.E.C)¹⁷, und Eve Chiapello, Professeur Associé für Comptabilité Contrôle de Gestion an der H.E.C, sehen darin einen wesentlichen Faktor, der für die Unterschiede zwischen der französischen und der US-amerikanischen Managementpraxis bis Ende der 1990er Jahre verantwortlich ist¹⁸. Denn im Gegensatz zu den kaufmännisch bzw. rechnungsorientierten „Finanzmanagern“ amerikanischer Unternehmen, sehen Ingenieure Unternehmen oft als komplexe dynamische Systeme (ähnlich technischer Systeme und Maschinen), die zeitnah durch gezielte steuernde Eingriffe

Ingenieure sehen Unternehmen als komplexe dynamische Systeme

¹⁴ Lebas, M. (1994), S. 6-13

¹⁵ PDG = Président Directeur Général (Vorsitzender der Geschäftsleitung/Vorstandsvorsitzender/CEO)

¹⁶ Lebas, M. (1994), s.

¹⁷ Die H.E.C. ist eine der auch international bekannten Grandes Écoles und Business Schools in Frankreich

¹⁸ Chiapello, E./Lebas, M. (2001), S. 3-4

in die operativen Prozesse selbst laufend zu optimieren sind, um dann am Ende optimale (finanzielle) Ergebnisse abzuliefern. Französischen Manager war der amerikanische Financial Control Ansatz¹⁹ in der Steuerung deshalb lange fremd: Dieser sieht vor, Unternehmen rein auf Basis finanzieller Informationen und Kennzahlen (z.B. mittels des ROI-Schemas nach Dupont) zu steuern und unterstellt, dass Prozessinformationen in den finanziellen Informationen enthalten sind und Prozesseffizienz und -effektivität somit auch darüber steuerbar sind.

Fokus auf langfristiges Wachstum und Produktivität

Der Fokus in der französischen Management-Praxis lag lange weniger auf dem kurzfristigen finanziellen Ergebnis (das nur als ein zeitlich begrenzter Schnappschuss gesehen wurde), sondern mehr auf dem langfristigen Wachstum und Produktivität, was mittels gezielter kurzfristiger steuernder Eingriffe in die operativen Abläufe selbst Schritt für Schritt im Rahmen eines Lernprozesses induziert wird. Dazu mussten die Bedingungen, unter denen Prozesse ablaufen und unter denen die Akteure des Unternehmens agieren, beeinflusst werden – und weniger die finanziellen Aspekte, die ja erst das Endergebnis der Prozesse und Aktivitäten des Unternehmens darstellen. Aus diesem Geist wurde das Konzept des Tableau de Bord entwickelt, das den Ingenieur-Manager bei der Steuerung seines Geschäfts- und Unternehmenssystems unterstützen sollte.

Die Dominanz der Ingenieur-Manager in den französischen Unternehmensleitungen wurde durch die Verhältnisse im französischen Kapitalmarkt noch beflügelt. Denn die Finanzierung der Unternehmen erfolgte bis in die zweite Hälfte der 1990er Jahre hinein im wesentlichen über das (staatlich kontrollierte) Bankensystem bzw. durch den Staat selbst (bei den Unternehmen im Staatsbesitz bzw. unter staatlicher Kontrolle). Anders als die USA, kannte Frankreich, wie auch Deutschland, bis vor wenigen Jahren kaum offene Märkte für Eigenkapital. Eine direkte Folge daraus ist, dass das Konzept des Shareholder Value Management, wie in Deutschland, erst spät zum leitenden Paradigma der französischen Wirtschaftsunternehmen wurde. Im Vordergrund für französische Unternehmen und deren Manager, stand deshalb lange das Zufriedenstellen der Kunden und das Erfüllen politischer Vorgaben²⁰ - und weniger die (kurzfristige) Profitabilität oder der Shareholder Value. Der noch fehlende globale Wettbewerb tat sein übriges, um keinen allzu großen Druck auf die Unternehmen zu erzeugen, finanziell überdurchschnittlich zu „performen“. Aus diesem Grund konnte sich, im Gegensatz zu den USA, auch die Tradition der Ingenieur-Manager sehr lange halten.

¹⁹ eine gute praxisorientierte Beschreibung der Entstehungsgeschichte des Financial Control Konzeptes bei General Motors, einem Pionier bei der Entwicklung und Anwendung des Konzepts, findet man in: Sloan, A.P. (1963), S. 116-148

²⁰ letztere mussten oft gar nicht explizit bzw. offiziell formuliert werden, sondern erfolgten „im Stillen“ über ein Beziehungsgeflecht wechselseitige Gefälligkeiten im Rahmen des „Old Boy’s Network“ der zwischen der Privatwirtschaft und staatlichen Institutionen hin- und herwechselnden ehemaligen Absolventen der Grandes Ecoles.

2.1.3 Das Entstehen und die Entwicklung des Tableau de Bord Konzeptes

Die wichtigsten Rahmenbedingungen in Frankreich und der Nährboden für die Entwicklung des Tableau de Bord Konzeptes zu einem ausgereiften Steuerungsinstrument stellen somit

- ein staatlich vorgegebenes Rechnungswesen und
- die Anforderungen von Manager-Ingenieuren an die Unternehmenssteuerung stellen

dar.

Das standardisierte Rechnungswesen hat zwar dem französischen Staat geholfen, Vergleichbarkeit der Ergebnisse der Unternehmen und vor allem Transparenz aus zentraler volkswirtschaftlicher Sicht herzustellen, kann aber einen Manager mit Ingenieurhintergrund nicht zufrieden stellen, der sein Geschäfts- bzw. Unternehmenssystem optimal, zielorientiert und vor allem individuell steuern möchte. Der Fokus der Ingenieur-Manager liegt auf der operativen Entscheidungsunterstützung und auf möglichst aktuellen Informationen, die einen „Status“ über ihr (Prozess-)System liefern, inwieweit dieses in der Lage ist, in Zukunft positive Ergebnisse zu produzieren. Für sie sind die Kosten, die ins finanzielle Ergebnis einfließen und dieses, neben den Erlösen, bestimmen, weniger interessant als Analyseobjekt, stellen sie doch nur „den Schatten der Geschäftsprozess“²¹ dar, um deren Steuerung es eigentlich geht. Die Qualität des Geschäftsprozessmanagements lässt sich aus ihrer Sicht kaum in monetären Werten ausdrücken. Der Ingenieur-Manager sieht Rechnungswesen-Informationen deshalb fast ausschließlich als „Beiwerk“ an – als einen Preis, den man bezahlen muss, um die Stakeholder zufrieden zu stellen, aber nichts, auf dessen Basis man seine Entscheidungen treffen kann²².

**die Ingenieur-
sicht: Kosten und
Erlöse als „Schat-
ten der Ge-
schäftsprozesse“**

Er benötigt stattdessen für eine erfolgreiche „Pilotage“ seines Geschäfts eine andere Art von Informationen als sie das Rechnungswesen liefern kann. Sein Steuerungssystem, das Tableau de Bord, hat er deshalb als eigenständiges Instrument neben das Rechnungswesen gestellt – ohne die Notwendigkeit dieses mit jenem vollständig zu integrieren. Forciert wurde dieser „Ausbruch aus dem Rechnungswesen“, der ja auch auf andere heute gängige Steuerungskonzepte wie der Balanced Scorecard zutrifft, durch die unter 2.1.1 geschilderte französische Tradition, das Controlling (hier dessen Ursprung: die Kosten- und Leistungsrechnung) neben das Rechnungswesen als eigenes, anfänglich fast unabhängiges Rechenwerk zu platzieren.

**Ein eigenständiges
Instrument
neben dem Rech-
nungswesen**

Die Anfänge des Tableau de Bord Konzept reichen bis an den Beginn des zwanzigsten Jahrhunderts zurück, als Prozessingenieure nach Methoden gesucht haben, ihre Produktionsprozesse durch ein besseres Verständnis der Ursache-Wirkungs-Zusammenhänge zwischen bestimmten möglichen Maßnahmen und der dadurch zu erzielenden Pro-

²¹ Chiapello, „E./Lebas, M. (2001), S. 2

²² Lebas, M. (1994), S. 6

zessperformance zu verbessern²³. Das Konzept ist also „spontan“ auf Basis der Steuerungsbedürfnisse von Ingenieuren entstanden und hat sich in Frankreich in der Unternehmenspraxis über viele Jahrzehnte von einem anfänglich eher schwammigen Konzept zu einem heute ausgereiften und formalisiertem Management- und Controlling-Instrument entwickelt, das ein wesentlicher Bestandteil der betriebswirtschaftlichen Ausbildung an den französischen Universitäten, Grandes Ecoles und den Business Schools ist. Und Tableaux de Bord kommen in fast jedem französischen Unternehmen im Rahmen des Management-Reportings und der Performance-Überwachung zum Einsatz²⁴. Dokumentiert wird dies durch einen umfangreichen, sich seit dem Beginn der 1960er Jahre aufgebauten und in der französischen Management- und Controlling-Literatur dokumentierten Wissensfundus zum Tableau de Bord Konzept, der kontinuierlich in der Wissenschaft und Unternehmenspraxis weiter entwickelt wird.

2.2 Das Tableau de Bord – Konzept und Funktionsweise

Ein die Realität vereinfachendes Modell

Das Tableau de Bord ist ein Entscheidungsunterstützungs-Instrument und dient der „Pilotage“, der Unternehmenssteuerung. Dem Ansatz liegt die Prämisse zugrunde, dass der Manager für eine erfolgreiche Steuerung nur die sich im Laufe der Zeit verändernden Variablen über den Status der Schlüsselkomponenten seines Geschäftssystems, für das er verantwortlich ist, überwachen muss. Ein Tableau de Bord basiert also immer auf einem die Realität vereinfachendem Modell des jeweiligen Geschäftssystems/Verantwortungsbereichs. Ziel ist die Komplexitätsreduzierung und die Fokussierung der Aufmerksamkeit des Managers auf die handlungs- bzw. entscheidungsrelevanten Parameter und auf die wesentlichen Stellhebel („Variable d’Action“ oder „Leviers d’Action“), die eine zielfokussierende „Pilotage“ möglich machen. Es soll somit, wie ein Armaturenbrett in einem Auto, den Manager mit einem möglichst konzentrierten Set an Informationen in Form von Indikatoren versorgen, die dieser zum (operativen) Steuern seines Verantwortungsbereiches benötigt. Darüber hinaus soll es (in Verbindung mit den übrigen Tableaux de Bord im Unternehmen) auch das gesamte Unternehmen in die Lage versetzen, die Gesamtziele zu erreichen und die Unternehmensstrategie erfolgreich umzusetzen.

Die wesentlichen Informations-Elemente eines Tableau de Bord

Zu diesem Zweck informiert ein Tableau de Bord:

- Über den Status der Elemente eines Geschäftssystems, die als kritische Erfolgsfaktoren bzw. kritische Meilensteine eine wesentliche Rolle im Prozess der Zielerreichung spielen („Variables d’Action“)
- Über die Maßnahmen und Initiativen, die angestoßen wurden, um die definierten Ziele bzw. die definierten Meilensteine mittels Beeinflussung der Stati der Erfolgsfaktoren zu erreichen („Plans d’Action“)

²³ Epstein, M.J./Manzoni, J.-F. (1997), S. 28

²⁴ Lebas, M. (1994), S. 2

- Über die aktuelle Performance des jeweiligen Geschäftssystem im Hinblick auf das Erreichen der Ziele („Résultats“)

Dazu muss dem Tableau de Bord ein explizites Kausalmodell zugrunde liegen, das beschreibt, wie die Beeinflussung bestimmter Erfolgsfaktoren bestimmte erwünschte Effekte in Bezug auf den Output des Systems, also auf das Gesamtergebnis generieren. Dies bedeutet auch, dass sich die im Tableau de Bord dargestellten Information größtenteils auf die Zukunft, in der ein bestimmtes Ziel erreicht werden soll, und weniger auf die Analyse der Vergangenheit richten.

Ein Tableau de Bord soll zudem neben Indikatoren, die sich direkt auf die „Leviers d’Action“ und damit auf den direkten Verantwortungsbe- reich des Managers beziehen, auch Informationen über das jeweilige Umfeld enthalten, also über die aus Sicht des Managers externen Ein- flüsse, denen sein Geschäftssystem ausgesetzt ist. Diese sollen ihm ein rechtzeitiges Reagieren auf sich verändernde nicht beeinflussbare Umfeldfaktoren aber auch ein koordinierendes Eingreifen erlauben, wenn es sich um Faktoren handelt, die er zwar nicht direkt steuern, die aber dem z.B. dem Einfluss von Kollegen-Managern unterliegen.

2.2.1 Das Prinzip „Gigogne“: die vertikale und horizontale Verknüpfung managerindividueller Tableaux de Bord

Der letzte Punkt weist auf das zweite Ziel des Tableau de Bord Konzep- tes hin: es soll die Koordination über Funktionen und Bereiche als auch über Hierarchieebenen hinweg in der Organisation für alle Manager im Unternehmen unterstützen, so dass das Unternehmen insgesamt in der Lage ist, möglichst effektiv zu agieren, seine Ziele zu erreichen und seine Strategie umzusetzen. Dazu müssen die Tableaux de Bord der einzelnen Manager an den jeweiligen Kontext, an die jeweilige Aufgabe, und den jeweiligen Verantwortungsbereich individuell angepasst wer- den. Gleichzeitig müssen diese aber auch Element enthalten, die über den jeweiligen Bereich des einzelnen Managers hinausreichen und die- sen mit den anderen Akteuren im Unternehmen verbinden. Denn das Tableau de Bord soll die Basis für den internen Managementdialog bzw. der Managementprozesse schaffen, und ist somit auch ein Kom- munikationswerkzeug, das auf einer gemeinsamen Mission und Vision der jeweiligen Akteure und Kommunikationspartner aufbaut. Es soll:

- dem einzelnen Manager helfen, seine eigene Managementein- heit zu steuern,
- vorgesetzte Manager bei der Überwachung von delegierter Ver- antwortung und untergeordnete Manager beim Reporting an den Vorgesetzten unterstützen,
- das Management von Bereichen mit gemeinschaftlicher Verantwor- tung unterstützen,

**Ziele des
Tableau de Bord**

- ein koordiniertes Vorgehen und einheitliches Verhalten über alle Bereiche hinweg durch das Schaffen einer gemeinsamen Infrastruktur fördern²⁵.

Dies soll durch das Prinzip „Gigogne“ (Verschachtelungsprinzip) sichergestellt werden. Das Prinzip „Gigogne“ kann mit dem ähnlichen, aber deutlich einfacheren Prinzip der Top-Down-Kaskadierung von Zielen und Messgrößen entlang der Unternehmenshierarchie verglichen werden, das im Rahmen des Balanced Scorecard-Konzeptes zur Anwendung kommt. Das Prinzip „Gigogne“ geht jedoch darüber hinaus, da es nicht nur entlang der Hierarchie (vertikal), sondern auch die bereichsübergreifende (horizontale) Koordination auf gleicher Ebene im Steuerungsprozess unterstützen soll.

Das Prinzip „Gigogne“ soll den „Gesamtkontext“ schaffen

Wie funktioniert das Prinzip „Gigogne“?

Da das Unternehmen als System betrachtet wird, das wie eine Maschine aus einer Vielzahl von Aggregaten besteht, muss für eine koordinierte Gesamtsteuerung sichergestellt werden, dass nicht nur die einzelnen Aggregate gesteuert und optimiert werden, sondern dass sich die „Geschäfts-Maschine“ insgesamt in eine Richtung ohne Reibungsverluste bewegen kann. Ein wichtiges Ziel des Tableau de Bord Konzeptes ist es deshalb, wie auch der Balanced Scorecard, durch das Steuerungssystem einen Rahmen zu schaffen, der jede Managementeinheit dazu anhält, sich in den Kontext der Gesamtunternehmensziele einzufügen und sich mit anderen Managementeinheiten zur Umsetzung der Strategie und zum Erreichen der Ziele effektiv abzustimmen.

Erster Schritt: Definition des unternehmerischen Rahmens

Der Prozess der Implementierung von Tableaux de Bord beginnt deshalb immer erst mit der Definition des unternehmerischen Rahmens, des Kontextes, in dem sich die konkreten Strategien und Ziele des Unternehmens insgesamt aber auch der einzelnen Managementeinheiten zu bewegen haben. Der erste Schritt besteht dabei in einer Analyse der Management- bzw. Verantwortungsstruktur im Unternehmen und der Identifizierung der Kernaufgaben je Managementeinheit („Points clés“)²⁶. Im nächsten Schritt wird in einem Top-Down Prozess die Mission („Mission principale“ – wofür das Unternehmen steht, was dessen „Value Proposition“ für die Stakeholder ist) und die Vision („Vision“ – wo das Unternehmen in z.B. in fünf Jahren im Markt stehen möchte) definiert.

Herunterbrechen von Mission, Vision, Werten und Strategie

Ein typisches Vorgehen sieht wie folgt aus:

Die Mission („Wofür sind wir (heute) da?“), die Vision („Wo wollen wir in 5 Jahren stehen?“) und auch spezifische definierte Unternehmenswerte („Valeurs et Ésprit du Groupe“) werden dabei stufenweise heruntergebrochen, indem die Inhalte der übergeordneten Ebene den Rahmen für die Formulierung der Mission, der Vision und der Werte der Manage-

²⁵ Chiapello, E./Lebas, M. (2001), S. 5

²⁶ de Guerny, J. / Guiriec, J.C. / Lavergne J. (1990), S. 23-

menteinheiten der jeweiligen Ebene darstellen. Dieser Prozess der Definition des unternehmerischen Rahmens erfolgt nicht nur einmalig, sondern ist ein integraler Bestandteil des strategischen Planungsprozesses: im Rahmen der strategischen Planung, die rollierend erfolgt und sich über einen Zeitraum von beispielsweise fünf Jahren erstreckt, erfolgt jährlich, wieder Top-Down, eine Überprüfung und bei Bedarf eine Anpassung von Mission, Vision und Werten.

Dieser unternehmerische Rahmen bildet dann die Basis sowohl für die Formulierung der Gesamtstrategie als auch für die Strategien und Planungen der einzelnen Managementeinheiten. Im Rahmen der Strategieformulierung werden zunächst die jeweiligen strategischen Ziele definiert. Daraus werden dann die kritischen Erfolgsfaktoren bzw. Stellhebel abgeleitet. Und schließlich, im Rahmen der kurz- bis mittelfristigen Maßnahmenplanung, werden entsprechende Maßnahmen und Initiativen geplant, mit deren Hilfe die strategischen Ziele erreicht werden sollen. Erst auf dieser Basis werden schließlich die Indikatoren festgelegt, die in den Tableaux de Bord dargestellt werden sollen, mit denen die Performance und die Strategieumsetzung überwacht werden soll. Dieses Verfahren soll die Formulierung von aufeinander abgestimmten zentralen und dezentralen Strategien vereinfachen und dadurch ein System an Tableaux de Bord entstehen lassen, das trotz dezentraler Organisationselemente ein kohärentes Handeln im Unternehmen ermöglicht.

Neben dem eindirektionalen Top-Down Prozess zur einheitlichen Ausrichtung von Zielen, Strategien und Indikatoren unterstützt das Prinzip „Gigogne“ auch (bidirektional) die Bottom-Up Kommunikation mit dem vorgesetzten Manager, der ja wissen muss, wie seine untergebenen Manager beim Erreichen der delegierten Aufgaben und Ziele voran kommen. Darüber hinaus wird auch (horizontal) die Koordination mit Managerkollegen unterstützt, auf deren Leistung der Manager beim Erreichen der eigenen Ziele angewiesen ist.

Unterstützung der bidirektionalen vertikalen und horizontalen Kommunikation

Diese gleichzeitige Unterstützung unterschiedlicher Berichts- und Kommunikationskanäle erreicht man dadurch, dass die Inhalte des Tableau de Bord einer Managementeinheit in unterschiedliche Informations-Cluster je Zielgruppe bzw. Kommunikationskanal eingeteilt werden, und diese über ein klar definiertes Schema aus anderen Tableaux de Bord abgeleitet bzw. in andere Tableaux de Bord einfließen. Abbildung 2 stellt dieses, das Prinzip „Gigogne“ charakterisierende Schema dar.

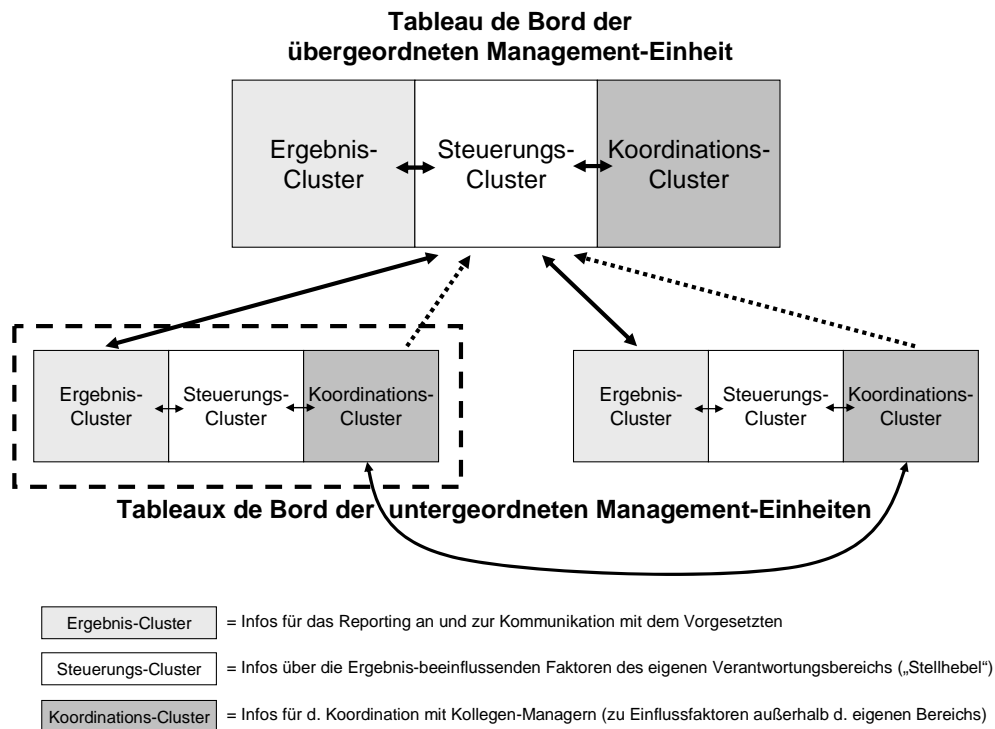


Abbildung 2: Informationscluster und Informationsflüsse nach dem Prinzip „Gigogne“ im Tableau de Bord System eines Unternehmens²⁷

Nehmen wird beispielsweise die in Abbildung 2 durch den gestrichelten Rahmen markierte Managementeinheit um dies zu erläutern:

Zweck des Steuerungscluster

Der mittlere Bereich („Steuerungs-Cluster“) fasst die Indikatoren zusammen, die der Manager zur Steuerung seines Bereichs benötigt. Sie repräsentieren einmal die wesentlichen operativen Stellhebel („Leviers d’Action“), die ihm zeigen, wo was zu tun ist, damit er seine Ziele erreichen kann. Darüber hinaus sollen diese ihm auch einen Überblick über das „Potenzial“ der Managementeinheit geben, in Zukunft positive Ergebnisse erzielen zu können.

Zweck des Ergebniscluster

Der linke Bereich („Ergebnis-Cluster“) stellt aus Sicht des Managers sein Ergebnis und den Status seiner wesentlichen Erfolgsfaktoren/Meilensteine dar, die er durch Beeinflussen der durch die Indikatoren im mittleren Bereich repräsentierten Faktoren erzielt hat. Sie dienen dem Reporting an und der Kommunikation mit seinem Vorgesetzten. Beim Vorgesetzten fließen diese Indikatoren in den Bereich ein, der seinen eigenen Steuerungsbereiche repräsentiert, und aus dem heraus er ja die Aufgaben und Ziele an den untergeordneten Manager delegiert hat. Sollte sich im Rahmen der Kommunikation zwischen Vorgesetzten und untergeordneten Manager eine Zielanpassung bzw. Veränderung der delegierten Aufgaben ergeben, wirkt das zunächst zurück auf die zu erzielenden Ergebnisse des untergeordneten Managers und von dort auf das Design der Inhalte seines mittleren Bereichs aus.

²⁷ übernommen von Lebas, M. (1994), S. 17 und Gray, J. / Pesqueux, Y. (1993), S. 63 und angepasst

Die Indikatoren im rechten Bereich („Koordinations-Cluster“) dienen dem Reporting bzw. der Kommunikation und der Koordination mit Managerkollegen, von deren Performance der Manager bei der eigenen Zielerreichung abhängig ist und/oder umgekehrt. Sie leiten sich aus dem mittleren Bereich ab und wirken jeweils auch darauf zurück. Auch sie können in den mittleren Bereich einer übergeordneten Managementeinheit einfließen, um dort den Koordinationsprozess zwischen den untergeordneten Managementeinheiten überwachen zu können. Dies erfolgt dort dann mittels sogenannter kombinierter Indikatoren („Indicateurs de Convergence“). Zur Überwachung der Koordination zwischen Produktion und Verkauf könnte beispielsweise der kombinierte Indikator „Absatz/Produktionsmenge“ zum Einsatz kommen²⁸.

Zweck des Koordinations-Cluster

Jedes Tableau de Bord soll außerdem über die sogenannten „Orientations“ die übergeordnete Konzern- / Unternehmenssicht in lokale Tableaux de Bords integrieren. Die „Orientations“ leiten sich aus der Gesamtunternehmensstrategie ab und lassen sich wohl am besten mit „strategischer Stoßrichtung“ übersetzen. Durch die Integration der „Orientations“ in die Tableaux de Bord im Unternehmen soll sichergestellt werden, dass in allen Managementeinheiten an deren Umsetzung mitgearbeitet wird, sofern dort zu deren Umsetzung beigetragen werden kann, bzw. damit dies aus übergeordneter Sicht im Rahmen des Systems der vorhandenen Tableau de Bord überwacht werden kann. Um Letzteres möglich zu machen, strukturieren und klassifizieren sie vor allem auch die Informationen im Reportingcluster (linke Seite), wobei die Art der verwendeten Indikatoren individuell auf die entsprechende Managementeinheit zugeschnitten sein soll. Chiapello und Lebas nennen als Beispiel die einst vom französischen Autoteilehersteller Valeo definierten „Orientations“:

„Orientations“ als Bindeglied zur Gesamtunternehmensstrategie

- eine Qualitätsinitiative
- Kontinuierlicher Fortschritt und Innovation
- Verbesserung der Lieferantenbeziehungen
- Mehr persönliches Engagements (Motivation der Manager und Mitarbeiter zur Übernahme von Verantwortung)
- Verbesserung der Effektivität des Produktionssystems²⁹

2.2.2 Auswahl der Indikatoren

Erst nach der Definition der Managementstruktur, der Managementeinheiten, des unternehmerischen Rahmens, der „point clés“ der Managementeinheiten, ihrer Ziele, und von Maßnahmen und Initiativen, die das Erreichen der Ziele sicher stellen sollen, folgt der nächste Schritt: die Auswahl der Indikatoren. Dies soll systematisch und auf gleiche Weise für alle Managementeinheiten erfolgen, und nicht etwa zufällig bzw. ausschließlich auf Basis der persönlichen Vorlieben eines Managers.

²⁸ de Guerny, J. / Guiriec, J.C. / Lavergne J. (1990), S. 53-54

²⁹ Chiapello, E./Lebas, M. (2001), S. 7

Identifizieren der zu überwachenden Elemente

Dazu ist es erforderlich, das zugrundeliegende Systemmodell der entsprechenden Managementeinheit explizit zu formulieren und darüber im Managementteam der Einheit einen Konsens herzustellen. Denn dem Ansatz liegt die Betrachtung einer Managementeinheit als dynamisches System zugrunde (s. Abbildung 3). Daraus ergeben sich die wesentlichen im Rahmen der Steuerung zu überwachenden Elemente:

- Das zu erzielende Ergebnis / der Zielerreichungsgrad (Output)
- Die Ressourcenverwendung (Input)
- Der Zielkonformität der im System ablaufenden Prozesse und Maßnahmen
- Externe Einflüsse (vom Manager nicht steuer-/beeinflussbar)
- Interne Einflüsse (indirekt durch Koordination beeinflussbare Erfolgsfaktoren)

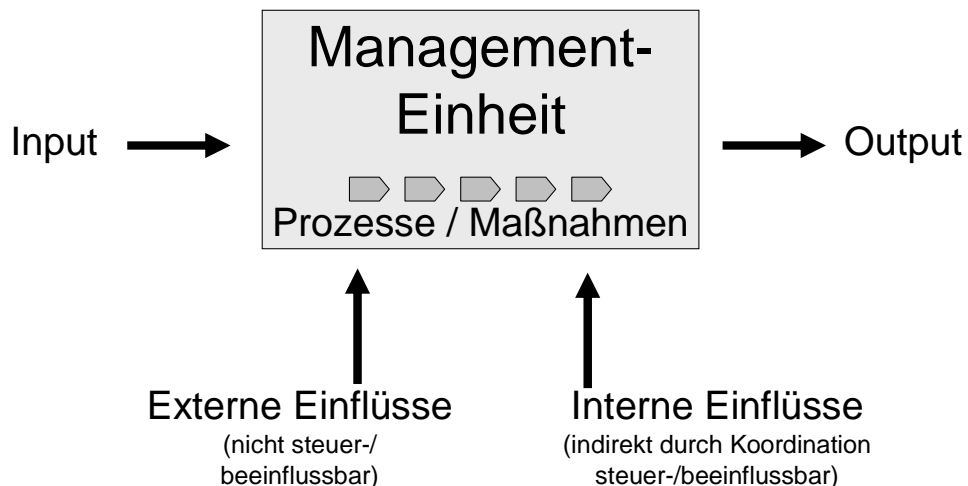


Abbildung 3: Generisches Systemmodell einer Managementeinheit als Basis für die Definition der wesentlichen im Rahmen der Steuerung zu überwachenden Elemente und für die Auswahl der Indikatoren eines Tableau de Bord

Analyse der Ursache-Wirkungsbeziehungen („Études des Causes“)

Dieses generische Systemmodell muss auf die jeweilige Managementeinheit projiziert und dort hinsichtlich dessen individueller Eigenschaften und Funktionsweise und in Bezug auf wechselseitige Abhängigkeiten mit anderen Managementeinheiten analysiert werden. Damit soll ein systematisches Vorgehen bei der Definition und Auswahl von Indikatoren für das Tableau de Bord unter Berücksichtigung von Ursache-Wirkungsbeziehungen sicher gestellt werden. Ausgangspunkt dazu können folgende Fragen bilden, die im Hinblick auf die konkret vorliegende Managementeinheit zu beantworten sind:

- Welches sind die zu erzielenden Ergebnisse, also die Ziele?

- Welches sind die verwendeten Mittel/Ressourcen und welche Faktoren sind dabei erfolgsentscheidend?
- Welche Prozesse sind die wertschaffenden, d.h. zum Schaffen von Mehrwert und zur Zielerreichung maßgeblich?
- Welchen externen nicht steuerbaren Einflüssen, die den Erfolg/Output beeinflussen, ist die Managementeinheit ausgesetzt?
- Welche internen Prozesse, die nicht direkt dem Management der Einheit unterstehen bzw. zugänglich sind, beeinflussen den Erfolg/Output der Managementeinheit?

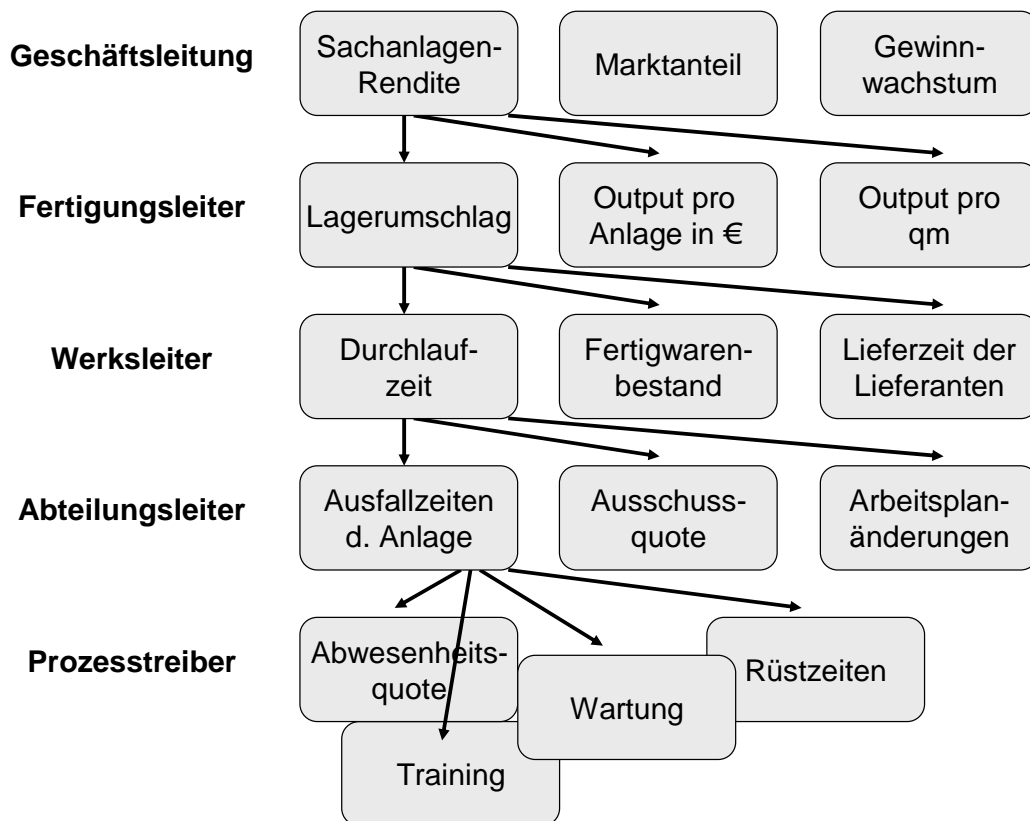


Abbildung 4: Kausalmodell zur Identifizierung von der wechselseitigen Abhängigkeiten zwischen Managementebenen und -einheiten³⁰

Durch eine solche systematische Analyse der Ursache-Wirkungs-Zusammenhänge („Études des Causes“) soll das dem Steuerungssystem zugrunde liegende Kausalmodell explizit gemacht werden, also aus der Sphäre des individuellen „Managementmeinens“ des einzelnen Managers herausgehoben und zur Diskussion bzw. Konsensbildung im Managementteam gestellt werden. Das Ziel ist dabei das Herstellen einer „kollektiven Wahrheit“ bzw. einer allgemein im Managementteam / Unternehmen akzeptierten „Politik“, die dann als gemeinsamer Referenzpunkt für die Steuerung dienen kann und dort ein einheitliches Pla-

³⁰ Chiapello, „E./Lebas, M. (2001), S.13

nen, Handeln und Beurteilen im Rahmen der Managementprozesse ermöglicht und das bereichsübergreifende Verständnis der einzelnen Manager fördert. Denn nur ein explizites Kausalmodell erlaubt es den Managern eines Unternehmens, die allgemeinen und die eigenen operativen Erfolgsfaktoren und damit die richtigen Indikatoren zu identifizieren, durch deren Beeinflussung letztlich auch das Gesamtergebnis positiv beeinflussbar wird. Und nur das Kausalmodell macht auch die Managementeinheit-übergreifenden wechselseitigen Abhängigkeiten sichtbar (Abbildung 4 zeigt ein dafür von Chiapello und Lebas angeführtes Beispiel). Deshalb wird der Prozess der Definition und Vereinbarung eines gemeinsamen Kausalmodells im Managementteam an sich schon als eine wertvolle Aufgabe angesehen.

Im Zusammenhang mit den geforderten „Études des Causes“ und der Definition von expliziten Kausalmodellen werden in der französischen Tableau de Bord Literatur auch immer wieder sogenannte (japanische) Ishikawa-Diagramme³¹ zur Illustrierung angeführt, wobei aber gleichzeitig betont wird, dass diese lediglich eine ganz und gar französische Tradition illustrieren (s. Abbildung 5)³².

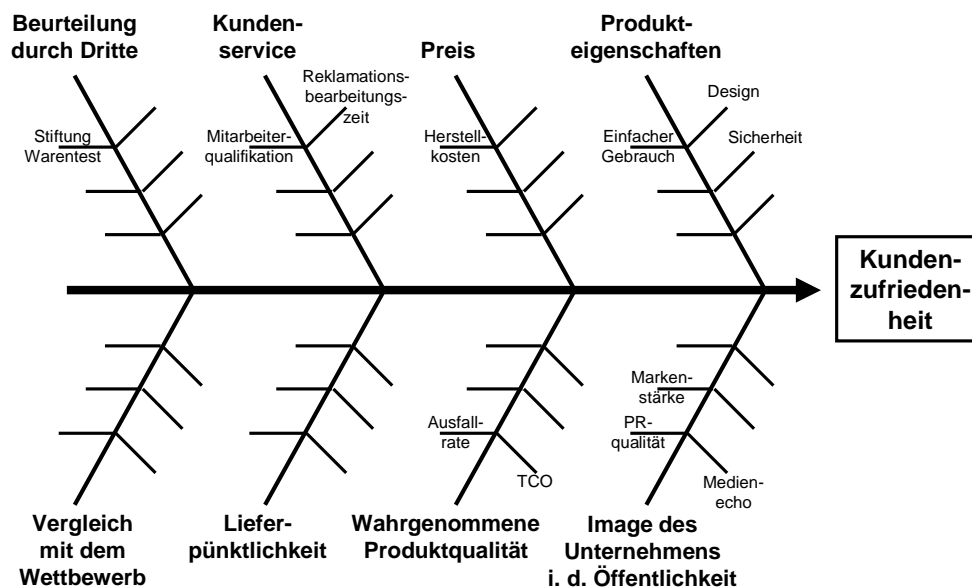


Abbildung 5: Ishikawa Diagramm zur Analyse der Ursachen/Einflussfaktoren auf die Kundenzufriedenheit

³¹ Ishikawa Diagramme, auch Fischgräten-Diagramme genannte, dienen der Visualisierung von Ursache-Wirkungs-Beziehungen. Sie umfassen folgende Elemente: ein (gewünschter) Effekt und die Einflussfaktoren/Ursachen. Das Konzept ist benannt nach seinem japanischen Erfinder Kaoru Ishikawa, der diese Technik zuerst in den 1960er Jahren im Rahmen der Qualitätssicherung angewendet hat, um Qualitätszirkel bei Ihrer Arbeit zu unterstützen. Ishikawa Diagramme wurden gemeinsam im Team entwickelt und dienen vor allem der Unterstützung der Kommunikation zwischen den Teammitgliedern und zum Herstellen eines gemeinsamen Verständnisses über die Ursachen von und die Einflussfaktoren auf Qualität.

³² siehe z.B. Gray, J. / Pesqueux, Y. (1993), S. 64

Für jede Managementeinheit werden dann geeignete Indikatoren unter Berücksichtigung der Kategorien gemäß dem Prinzip „Gigogne“ gesucht und gesammelt (Informationen für den Manager selbst, für das Reporting bzw. für die Kommunikation mit Vorgesetzten, für die Kommunikation/Koordination mit Manager-Kollegen...). Dafür existieren in der französischen Literatur Vorschlagslisten mit Beispielen für Indikatoren für die unterschiedlichen Funktionen im Unternehmen³³. Häufig erfolgt die Suche aber auch im Rahmen eines Brainstormingprozesses, an dem die Manager selbst teilnehmen. Für die abschließende Indikatorauswahl aus den gefundenen Vorschlägen wird die Beachtung einer ganzen Reihe von Regeln empfohlen, damit praktikable und funktionierende Tableaux de Bord entstehen³⁴. Insbesondere sollen sich nur solche Indikatoren für den Einsatz in einem Tableau de Bord qualifizieren:

- wofür sich Daten überhaupt beschaffen lassen
- wofür die Daten zeitlich und in der notwendigen Periodizität bereit gestellt werden können, damit auf Abweichungen des Prozessparameters auch ausreichend zeitnah reagiert werden kann,
- die sich an der Zielerreichung der jeweiligen Managementeinheit orientieren und dabei den jeweiligen Entscheider unterstützen
- die aktionsorientiert sind, also aufzeigen, wo was getan werden muss, um die Ziele zu erreichen (die sich also zum definierten/vereinbarten Kausalmodell passen)
- die sich so präsentieren und visualisieren lassen, damit sie die jeweiligen Entscheider in ihren individuellen Aufgaben optimal unterstützen und die dadurch vermittelte Informationen und deren Sinn möglichst schnell und einfach aufzunehmen und zu verstehen sind (dies zielt auf eine „ergonomische“ Form der Visualisierung mittels entsprechender Grafiken)³⁵

Regeln für die Auswahl der Indikatoren

Vor allem der letzte Punkt weist auf ein wichtiges Merkmal des französischen Tableau de Bord Konzeptes hin: den Wert, der auf eine Manager-gerechte Visualisierung der Informationen gelegt wird – eine Eigenheit, die im Rahmen des Management Cockpit War Room Konzeptes³⁶ wieder aufgegriffen wird und dort eine wichtige Rolle spielt. Entscheidungsrelevante Sachverhalte sollen entscheidungs- und aktionsorientiert präsentiert werden. Problembereiche sollen herausgehoben und Informationen, die der möglichst schnellen Analyse der anliegenden Probleme und der Entscheidungsfindung für das Ergreifen geeigneter Gegenmaßnahmen dienen, sollen möglichst im gleichen Kontext, also problembezogen, zur Verfügung stehen. Eine geeignete grafische Visualisierung und Strukturierung dieser Informationen kann dabei sehr hilfreich sein und wird im Rahmen des französischen Tableau de

Die Manager-gerechte Visualisierung

³³ de Guerny, J. / Guiriec, J.C. / Lavergne J. (1990), S. 65-78

³⁴ siehe beispielsweise: de Guerny, J. / Guiriec, J.C. / Lavergne J. (1990), S. 49-64 oder Fernandez, A. (2003), S. 280-295

³⁵ Fernandez, A. (2003), S. 276-279

³⁶ siehe dazu beispielsweise das Interview des Autors mit dem Financial Controller von Iglo-Ola in Belgien, einem Anwender des Konzeptes, unter www.juergendaum.com/news/09_30_2004.htm

Bord Konzeptes oft angewandt. Ein Beispiel ist die Darstellung bzw. Visualisierung sogenannter Alarm- („Clignotant“) und Diagnose-Indikatoren.

Beispiel: Visualisierung von Alarm- und Diagnoseindikatoren

Das zugrundeliegende Prinzip der Alarmindikatoren hat seinen Ursprung in der sogenannten statistischen Prozesssteuerung (Statistical Process Control - SPC³⁷). Es handelt sich dabei um eine Technik zur Steuerung von Prozessen, technischen Abläufen, aber auch zur Qualitätssicherung. Diese basiert auf Statistiken bzw. direkt aus den Prozessen abgeleiteten Datenströmen und auf einer Art Exception Handling. Ein Manager soll nur dann ein Signal bekommen und aktiv werden, wenn sich der Prozess aus einem vorher definierten Normalzustand herauszubewegen droht. Die Aufgabe des Alarmindikators ist es, frühzeitig genug einen Alarm auszulösen, wenn der obere oder untere Toleranzwert auf Grund des festgestellten Trends droht überschritten zu werden. In die Kalkulation des Alarmzeitpunktes fließt dabei die Zeit mit ein, die benötigt wird, einen aus dem definierten Toleranzbereich sich herausbewegenden Wert wieder auf Normalniveau zu bringen. (s. Abbildung 6).

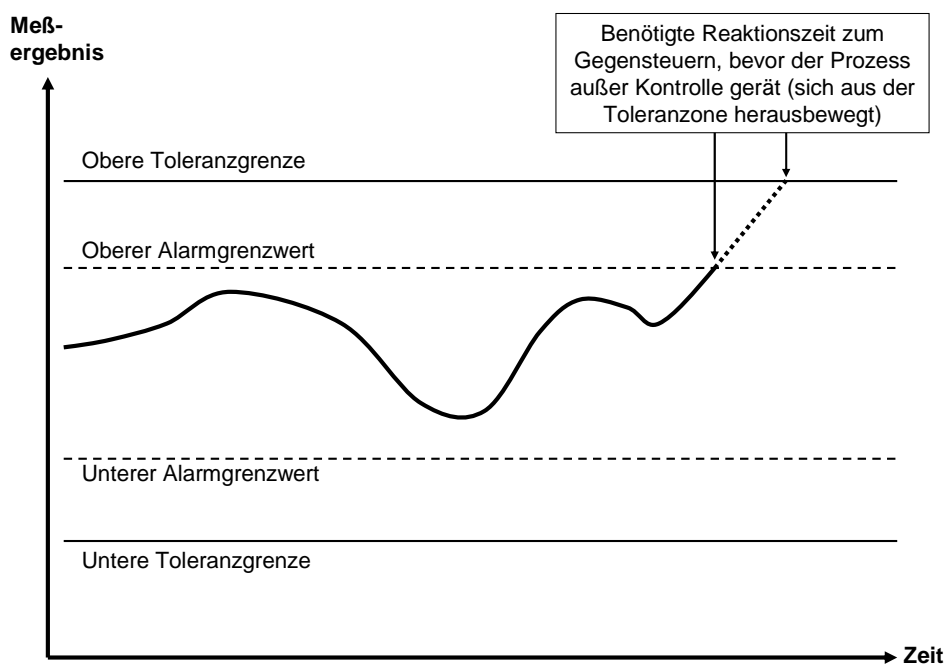


Abbildung 6: Prinzip eines Alarmindikators gemäß des Statistical Process Control Ansatzes³⁸

Diagnoseindikatoren dienen zur Analyse von Alarm-Indikatoren, wenn diese „angeschlagen“ haben, und liefern zusätzliche Details.

³⁷ Statistical Process Control (SPC) ist eine Methode zur Analyse von Prozessabweichungen und zur Überwachung, Steuerung und idealerweise auch zur Verbesserung der Qualität von Prozessen mittels statistischer Techniken. Die Methode wird meist zur Steuerung von Fertigungsprozessen eingesetzt, um diese in Richtung eines gewünschten Zieles (z.B. Produktqualität) „stabil“ zu halten.

³⁸ Chiapello, E./Lebas, M. (2001), S. 17

Abbildung 7 zeigt ein Beispiel für einen Alarmindikator, der in diesem Fall ein Produktportfolio überwacht. Produkt A befindet sich in einem kritischen Bereich, was dessen Deckungsbeitrag/ Profitabilität betrifft. Der Diagnoseindikator zeigt allerdings, dass das Produkt am Ende seines Lebenszyklus angekommen ist. Trotz ausgelöstem „Alarm“, ist diese Situation weniger kritisch, da der Absatz in Kürze fallen und auf Null zurück gehen wird und damit keine Gefahr besteht, dass dadurch das sich verschlechternde Produktergebnis das Gesamtergebnis des Unternehmens dauerhaft negativ beeinflusst wird. Sollte es sich aber bei dem Produkt um eines handeln, das sich am Beginn seines Lebenszyklus befindet, muss gehandelt werden. Denn das wachsende Absatzvolumen würde sonst zu einer Verschlechterung des Gesamtrendite des Unternehmens führen³⁹.

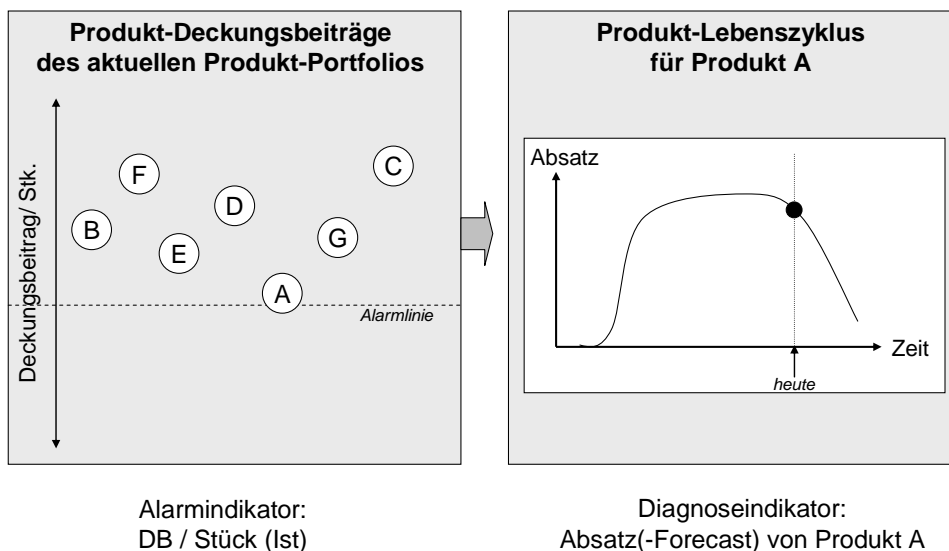


Abbildung 7: Ein Alarmindikator und zugehöriger Diagnoseindikator die ein Produktportfolio sowohl hinsichtlich der Profitabilität der einzelnen Produkte überwacht und auch eine Diagnose für mögliche negative „Ausreißer“ liefern können⁴⁰

Neben dem Fokus auf die grafische Visualisierung wird im Rahmen des Tableau de Bord Konzeptes auch den Anforderungen an die Periodizität der Daten der Indikatoren ein beträchtliches Maß an Aufmerksamkeit zuteil. In einem Tableau de Bord System eines Unternehmens kann ein und derselbe Indikator mit Daten unterschiedlicher Periodizität genutzt werden – je nach Aufgabenstellung des Managers und je nach Steuerungsanforderung. Für jeden Indikator im Tableau de Bord System eines Unternehmens wird deshalb definiert, in welcher Frequenz dieser für welche Berichtszwecke (also für welches konkretes Tableau de Bord) ermittelt bzw. aktualisiert wird.

³⁹ in Anlehnung an Lebas, M. (1994), S. 15

⁴⁰ in Anlehnung an Chiapello, E./Lebas, M. (2001), S. 14 und 15

2.3 Die OVAR-Methode für die Implementierung des Tableau de Bord Konzeptes – inkl. eines Anwendungsbeispiels

Wie bereits im letzten Abschnitt erwähnt, erfolgt die Definition der Tableaux de Bord eines Unternehmens in strukturierter Form und nach standardisierten Verfahren. Eines dieser Verfahren ist die sogenannte OVAR-Methode, die an der H.E.C. bei Paris gelehrt wird: O= Objectifs (Ziele), VA= Variables d'Action (Stellhebel), R= Responsable (Verantwortlicher Manager)⁴¹.

Herunterbrechen des Gesamt-Kausalmodell des Unternehmens auf dessen Teil-Komponenten

Mittels der OVAR-Methode werden von allen Managern im Unternehmen, die dabei vom Controller unterstützt werden, im Kontext der Unternehmensstrategie und deren Kausalmodell, ein Kausalmodell für den eigenen Bereich entwickelt, bevor die „Variable d'Action“ (Chiapello/Lebas) oder „Points Clés“ (de Guerny / Guiriec / Lavergne) und daraus wiederum die Schlüsselindikatoren abgeleitet werden, die zu überwachen sind. Die OVAR-Methode besteht im wesentlichen darin, eine Reihe von Matrizen zu entwickeln, die das Gesamt-Kausalmodell des Unternehmens auf dessen Teil-Komponenten herunterbrechen und die (Teil)Ziele dem jeweiligen Verantwortungsbereich/Manager und diese in entsprechende „Variable d'Action“, Maßnahmenpläne („Plans d'Action“) und Indikatoren zu übersetzen. Die dabei entstandene Matrix bildet die Basis für das jeweilige Tableau de Bord (s. Abbildung 8).

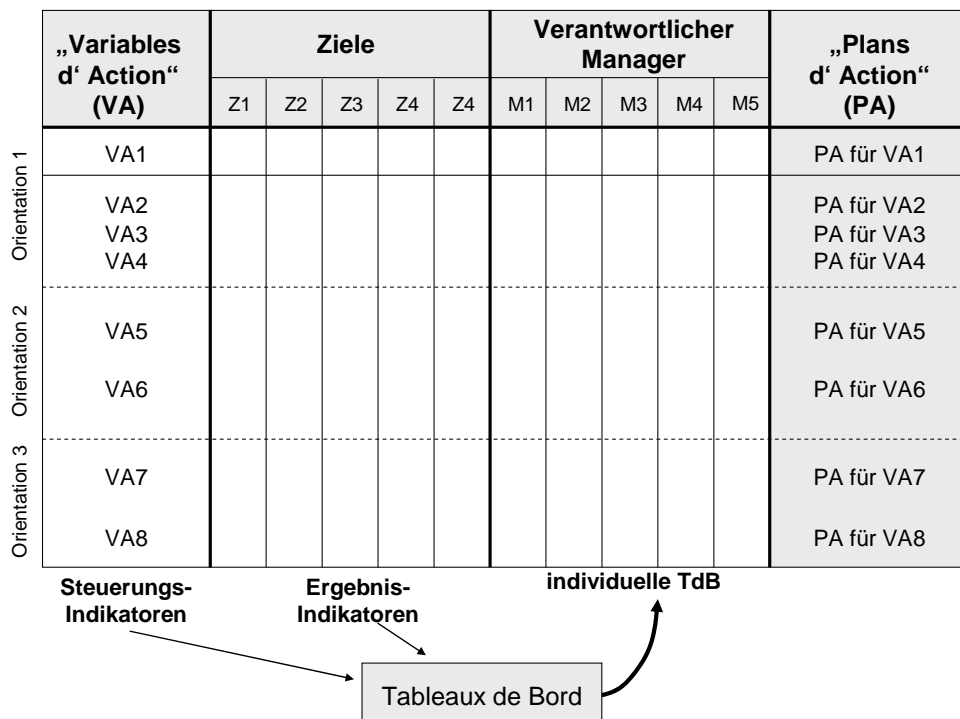


Abbildung 8: Die OVAR-Methode zur Unterstützung der Implementierung des Tableau de Bord Konzeptes

⁴¹ siehe dazu und zum folgenden Fallbeispiel: Chiapello, ,E./Lebas, M. (2001), S. 21-30

Hierzu ein Fallbeispiel:

**Fallbeispiel
350-Zimmer Hotel**

Bei dem Unternehmen handelt es sich um ein 350-Zimmer Hotel, das zur Hotelparte eines großen Tourismus- und Hotelkonzerns gehört. Der Konzern umfasst zwei weitere Sparten, nämlich eine Reisebürosparte und eine Reiseveranstaltersparte, die einen großen Teil der Hoteltouristen stellen. Die strategischen Ziele des Konzerns, die sich auf die Hotelparte beziehen, sind:

- Die Profitabilität der vorhandenen Hotels erhalten und möglichst ausbauen
- Wachstum durch Ausbau der Hotelinfrastruktur: durch Neubau von Hotels oder durch Übernahme bestehender Hotels (die entsprechenden Maßnahmen sind insbesondere regional von der Strategie der beiden übrigen Sparten abhängig, die ja für die neuen Reiseziele einen wesentlichen Teil der Kunden stellen müssen)
- Entwicklung einer klar von den Kunden wahrnehmbaren „Corporate Identity“ und Marke

Diese strategischen Konzernziele werden in einem ersten Schritt auf die Ebene der Hotelparte, d.h. auf die des Spartenleiters, und dann auf die Ebene der Hotelmanager heruntergebrochen. Dort werden dann in Schritt 2 die „Variable d’Action“ ermittelt. In Schritt 3 werden die Indikatoren definiert. Diese umfassen Ergebnisindikatoren, die den Stand der Zielerreichung aufzeigen, als auch Steuerungsindikatoren, die dem Hotelmanager/Hoteldirektor den Status der Teilkomponenten seines Geschäftssystems aufzeigen (s. Abbildung 9).

Definition der Indikatoren des Hotelmanagers

Schritt 1: Ableiten der Ziele des Hotelmanagers

strategische Konzernziele (die Hotelparte betreffend) Niveau N	Ziele des Sparten-Managers (Hotelparte) Niveau N-1				Ziele des Hotel-Managers Niveau N-2	
	Aquisitionen und Neugründungen	Profitabilität	Schaffen einer Hotelmarke	Servicequalität (Kohärenz zwischen d. Hotels)	Profitabilität	Servicequalität
1. Profitabilität		X			X	X
2. Wachstum komplette geografische Abdeckung	X					X
3. Image / Corporate Identity	X		X	X		X



Schritt 2: Definition d. „Variables d’Action“

Variables d’Action	Hotelziele	
	Profitabilität	Service Qualität
1. Belegungsrate	X	
2. Kundenmix	X	
3. Seminare u. Konferenzen	X	
4. Variable Kosten	X	X
5. Personal-Fluktuation		X
6. Auswahl des Personals		X
7. Catering-Qualität	X	X
8. Wartung und Renovierung	X	X
9. Hotel-Kooperationen	X	



Schritt 3: Auswahl der Indikatoren

Ziele	Ergebnis-Indikatoren
1. Profitabilität	• Sachanlagenrendite (ROA) • Operativer Cash-Flow
2. Service Qualität	• Wahrgenommen Qualität (mit Kundenbefragungsreport) • Jährliche Beurteilung d. „Phantom-Kunden“
Variables d’Action	Steuerungs-Indikatoren
1. Belegungsrate	• Belegungsrate
2. Kundenmix	• Struktur des Kundenmix (nach Gäste-Kategorie) • Durchschn. Zimmerpreis pro Gäste-Kategorie
3. Seminare u. Konferenzen (S&K)	• S&K Umsatz / % vom Gesamtumsatz • Durchschnittsumsatz pro Raum • Effectivität der Werbemaßnahmen
4. Variable Kosten - Wäscherei/Reinigung - Wasser u. Energie - Catering - Aushilfen	• Anzahl der Beschwerden über den Reinigungsservice • Wasserkosten pro Gast und Nacht; Energiekosten pro Gast und Nacht • Durchschnittl. Getränke und Essenskosten; %-Marge - des Frühstücks - Seminar- oder Konferenzmahlzeiten • Aushilfsstunden pro Gast • Aushilfskosten pro Gast
5. Personal-Fluktuation	• Fluktuationsrate seit Jahresbeginn
6. Auswahl des Personals	• Bewertung des festen Personals / der Aushilfen hinsichtlich der Qualifikation/Einarbeitung (1-10 Punkte)
7. Catering-Qualität	• Kundenbefragung (Qualität d. Frühstücks)
8. Wartung u. Renovierung	• Ist versus Maßnahmen-Plan • Ist versus Budget
9. Hotel-Kooperationen	• %-Anteil gemeinsame Einkäufe am Gesamteinkauf • Kooperationsvereinbarungen m. anderen Hotels

Abbildung 9: Herunterbrechen der Gesamtziele auf die Ebene des Spartenmanagers und dann auf die Ebene der Hotelmanager; Ableitung der „Variable d’Action“ und der Indikatoren

Definition der Tableaux de Bord der Bereichsmanager

Analog werden in der nächsten Phase die Matrizen für die Tableaux de Bord der dem Hotelmanager untergeordneten Bereichsmanager entwickelt. Dazu wird zunächst definiert, wer für die „Variable d’Action“ des Hotels verantwortlich ist:

Der Hoteldirektor hat Teile seiner Gesamtverantwortung im Rahmen von Zielvereinbarungen an seine Bereichsmanager delegiert. Gleichzeitig hat er sich selbst einzelne Aufgaben zugeordnet, die er persönlich verfolgen möchte. Von der Managementverantwortung her ist er in seiner Rolle als Hotelmanager „nach oben“ für das Gesamtergebnis des Hotels und den Status aller „Variable d’Action“ seines Hotelbetriebes zuständig (linke Seite in Abbildung 10). Als Hoteldirektor ist er außerdem „intern“ auch für seine von ihm übernommenen operativen Aufgaben zuständig (Spalte auf der rechten Seite in Abbildung 10) bei deren Verfolgung er sich möglicherweise mit seinen Bereichsmanagern abstimmen muss.⁴²

In der darauffolgenden Phase werden schließlich auf gleiche Weise wie vorher für den Hotelmanager beschrieben, für jede Funktion im Hotel, d.h. für die entsprechenden Bereichsmanager, die Teilziele, also deren „Variable d’Action“ und die zugehörigen Indikatoren definiert (s. Abbildung 10).

Herunterbrechen der Ziele / „Variables d’Action“ in die Bereiche

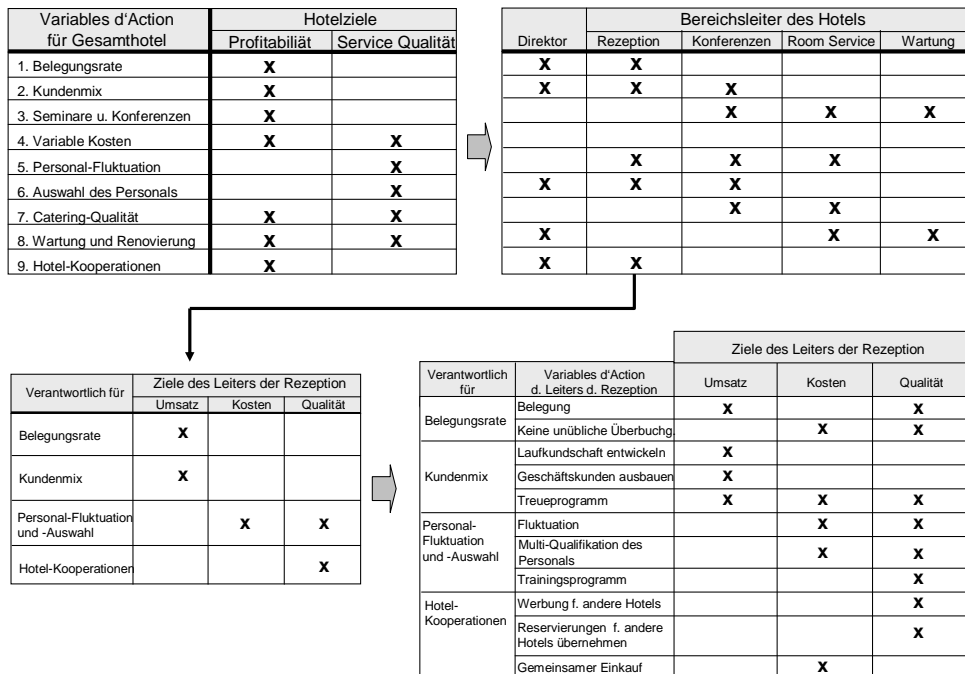


Abbildung 10: Herunterbrechen der Hotelziele und der „Variable d’Action“ des Hotels auf die Ebene der Bereichsmanager im Hotel

⁴² Für die „Zwischenergebnisse“ des Hotels in Form der Stati der „Variable d’Action“ können und sind in der Regel oft mehrere Manager zuständig, da mehrere Funktionen im Hotel auf diese Einfluss haben. Oft ist hier dann eine Koordination zwischen den Managern erforderlich, die über entsprechende Indikatoren in den „Peer-Clustern“ der jeweiligen individuellen Tableaux de Bord, wie oben ausgeführt (Stichwort: Prinzip „Gigogne“) unterstützt werden.

Dieses Fallbeispiel für die Anwendung der OVAR-Methode zeigt deutlich, dass es ein Hauptziel des Tableau de Bord Konzeptes ist, den Dialog zwischen den verschiedenen Managern im Unternehmen systematisch zu strukturieren, so dass sich einmal jeder auf die wesentlichen Erfolgsfaktoren seines eigenen Bereichs konzentrieren kann, aber auch die vertikale und horizontale Koordination sichergestellt ist, so dass sich das Gesamtunternehmen in eine Richtung bewegen und seine Ziele ohne Friktionen erreichen kann.

3 Vergleich mit anderen Steuerungs-Konzepten

Von den französischen Autoren wird das Tableau de Bord gerne in Vergleich zu anderen Steuerungsinstrumenten und –konzepten gestellt. Insbesondere sind dies:

- Die Kosten- und Leistungsrechnung bzw. das Rechnungswesen im Allgemeinen, **Vergleichsobjekte**
- Das Konzept der Budgetsteuerung,
- Das amerikanische Konzept des Responsibility Accounting, basierend auf rein finanziellen Informationen bzw. auf Renditezielen (ROI) und in jüngerer Zeit
- Das Balanced Scorecard Konzept (das ebenfalls als amerikanisch bezeichnet wird)

Während die beiden ersten Konzepte einen Vergleich mit Instrumenten verweisen, die auch in Frankreich (ergänzend und parallel) zum Tableau de Bord zum Einsatz kommen, geht es ihnen bei den beiden letzten vor allem um eine Abgrenzung gegenüber US-amerikanischen Steuerungskonzepten und deren zugrundeliegenden Philosophie.

3.1 Vergleich mit der Kosten- und Leistungsrechnung bzw. mit dem Rechnungswesen im Allgemeinen

Die Ziele des internen bzw. externen Rechnungswesens in Frankreich ähneln dem deutschen Verständnis und werden wie folgt beschrieben⁴³:

Ziele des internen bzw. externen Rechnungswesens

- Das externe Rechnungswesen („Comptabilité Générale“) fokussiert auf das Gesamtvermögen des Unternehmens und dessen Entwicklung: es soll den Status und die Zusammensetzung des Vermögens (Forderungen und Verbindlichkeiten) mittels der Bilanz („Bilan“) darstellen und dessen Veränderung gegenüber der Vorperiode mittels der Gewinn- und Verlustrechnung („Compte de Résultat“) erklären, die dieses durch die stattgefundenen Geschäftsvorfälle erfahren hat.

⁴³ Lebas, M. (1994), S. 4 u. 7 sowie Capron, M. (1985), S. 36-42

- Das interne Rechnungswesen („Comptabilité Analytique“) fokussiert dagegen auf den internen Wertschöpfungsprozess des Unternehmens: es dient ganz allgemein der Ermittlung der Kosten der verschiedenen internen Funktionen des Unternehmens, es dient im Besonderen der Ermittlung der Produktkosten (für die Preisfindung und zur Ermittlung der Produktergebnisse), es dient der Bewertung bestimmter Bilanzpositionen (vor allem des Lagerbestandes) und es dient als Basis für die Kosten- und Ergebnisplanung und für die Budgetsteuerung.

Unterschiede zwischen Tableau de Bord und Rechnungswesen

Das interne Rechnungswesen dient damit auch, wie das Tableau de Bord, der Unternehmensteuerung. Das Tableau de Bord Konzept unterscheidet sich jedoch von den Rechnungswesen-basierten Ansätzen durch⁴⁴:

- Die schnellere Bereitstellung der Informationen, außerhalb des periodischen Rechnungsabschlusszyklus - auch unter Inkaufnahme eines gewissen Grades an Ungenauigkeit. Bei den Informationen des Rechnungswesens liegt die Priorität dagegen auf der Genauigkeit – notfalls auf Kosten des Zeitfaktors.
- Das Tableau de Bord informiert nur über eine problem-/aufgaben/verantwortungs-bezogene Auswahl von kritischen Erfolgsfaktoren und orientiert sich an der Managementstruktur im Unternehmen. Die Informationen des Rechnungswesens sollen dagegen lückenlos sein und erstrecken sich in der Regel auf das gesamte Unternehmen.
- Die Informationen eines Tableau de Bord sind eher zukunftsgerichtet, während das Rechnungswesen lediglich die ergebnisbezogenen Auswirkungen der Geschäftsvorfälle/-prozesse der vergangenen Abrechnungsperiode darstellt
- Ein Tableau de Bord enthält mehr nicht-finanzielle statistische oder volumenbezogene Informationen als finanzielle / wertbezogene.

Internes Rechnungswesen und Tableau de Bord ergänzen sich aber. Während das Tableau de Bord vor allem der (kurzfristigen) operativen Steuerung dient, soll das interne (und auch externe Rechnungswesen) die Verbindung zum letztendlichen Ziel des Unternehmens herstellen: nämlich profitabel zu sein. Das Rechnungswesen und dessen Informationen werden also, wie auch bei anderen ähnlichen Steuerungskonzepten, wie etwa dem Balanced Scorecard Konzept, als Basis für die Implementierung und Nutzung eines Tableau de Bord Systems angesehen, das sich selektiv, problem-/aufgaben- und verantwortungsbezogen der Rechnungsweseninformationen bedient.

3.2 Vergleich mit dem Konzept der Budgetsteuerung

Wie erläutert, basiert ein Tableau de Bord auf einem Kausalmodell des Unternehmens bzw. der jeweiligen Managementeinheit und orientiert

⁴⁴ de Guerny, J. / Guiriec, J.C. / Lavergne J. (1990), S. 16 und Lebas. M. (1994), S. 16

sich an der Management- / Verantwortungsstruktur bzw. –hierarchie im Unternehmen. Es ist damit auch ein Instrument, das Kohärenz im Handeln herstellen und der Koordination dienen soll (siehe Abschnitt 2.2.1 zum Prinzip „Gigogne“). Budgets und die Budgetsteuerung dienen einem ähnlichen Zweck und die Budgetsteuerung basiert auch auf ähnlichen Verfahren wie das Tableau de Bord Konzept: etwa auf dem der Zielvereinbarung und der Steuerung auf Basis von Abweichungsanalysen. Trotzdem sieht man zwischen dem Tableau de Bord Konzept und der Budgetsteuerung zwei wesentliche Unterschiede⁴⁵:

- Während sich die Budgetsteuerung an der Periodizität des Rechnungswesenzyklus orientiert, erfolgt die Steuerung mittels des Tableau de Bord Konzeptes kontinuierlich bzw. je nach Bedarf. Die Informationen werden je nach Steuerungsanforderung der jeweiligen Prozesssicht auch sehr kurzfristig bereit gestellt und gehen über die reine finanzielle Betrachtung hinaus.
- Das Tableau de Bord Konzept basiert nicht notwendigerweise auf einem Performance-Vertrag. Denn es funktioniert auch ohne die volle Delegation der Verantwortung über Kosten und Ausgaben, z.B. im Bereich der zentralistisch organisierten, öffentlichen Verwaltung in Frankreich, und ist deshalb nicht auf das Vorhandensein eines Budgetsteuerungssystems angewiesen.

Unterschiede zwischen Budgetsteuerung und Tableau de Bord Konzept

3.3 Vergleich mit dem US-amerikanischen Responsibility Accounting

Vor dem Aufkommen des Balanced Scorecard Konzeptes und dessen Quasi-Erhebung zum weltweit akzeptierten Standard für das Design eines Steuerungssystems, das sowohl nicht-finanzielle Informationen (Leading Indicators) als auch die Strategie integriert, wurde das Tableau de Bord Konzept in Frankreich gerne mit dem amerikanischen Konzept des Responsibility Accounting verglichen. Das Responsibility Accounting diente in den USA bereits früh im Rahmen der sogenannten Financial Control⁴⁶ der Delegation der Ergebnisverantwortung an untergeordnete Managementeinheiten („Profit Center“), wobei diesen ihm Rahmen der Budgetierung konkrete Ergebnisziele und Ressourcensbudgets zugeordnet werden, und die Performance dann regelmäßig mittels eines entsprechenden Reportings überwacht wird.

Das Responsibility Accounting dient damit – ähnlich wie das Tableau de Bord Konzept – der „Pilotage“, indem es Steuerungsinformationen zur Verfügung stellt, die die Effekte von Entscheidungen der Vergangenheit aufzeigen und somit zur zielorientierten Steuerung zukünftiger Effekte bzw. Ergebnisse dienen.

Ziel und Ursprünge des Responsibility Accounting

Die Einführung von Financial Control Konzepten und des Responsibility Accounting waren in den USA notwendig geworden, da die wachsende

⁴⁵ de Guerny, J. / Guiriec, J.C. / Lavergne J. (1990), S. 15-16

⁴⁶ siehe S. 10

Größe der Unternehmen und die in den 1920er und 1930er Jahren auftretenden Holdingstrukturen nach entsprechenden Management-Instrumenten für die Steuerung verlangten. Denn die General Manager der Holding, die den Shareholdern für die Verzinsung ihres Investments verantwortlich waren, waren naturgemäß daran interessiert, den Druck, eine ausreichende Finanzrendite (ROI) abzuliefern, dem sie sich zunehmend durch den in den USA früh entwickelten offenen Kapitalmarkt ausgesetzt sahen, an ihre Spartenmanager weiter geben zu können. Das Konzept, das dafür entwickelt wurde, war die sogenannte Financial Control mit den Instrumenten Budgetsteuerung und Responsibility Accounting.

In Frankreich gab es diese Rahmenbedingungen, in Form eines offenen, renditefordernden Kapitalmarkts, wie bereits erwähnt, bis vor wenigen Jahren nicht. Dies ist einer der Gründe für die Unterschiede zwischen den beiden Steuerungskonzepten, wie sie in Frankreich gesehen werden⁴⁷:

Unterschiede zwischen Tableau de Bord und Responsibility Accounting

Zielgruppe: Das Tableau de Bord Konzept dient sowohl der „Hierarchie“, also der Top-Down Überwachung der Zielerreichung, als auch der Selbststeuerung der jeweiligen Managementeinheit (was durch die Anwendung des Prinzips „Gigogne“ erreicht wird). Das Responsibility Accounting, mit dessen ausschließlichen Fokus auf dem finanziellen Ergebnis, dient in erster Linie der „Hierarchie“.

Zweck: Daraus ergibt sich, dass das Tableau de Bord vorrangig der operativen (Prozess-)Steuerung dient und eher die lokale (Sparten)Sicht repräsentiert. Das zugrundeliegende (operative) Kausalmodell verbindet explizit Ressourcen, Aktivitäten und Ergebnisse und soll die jeweiligen Zwischenergebnisse im Prozess der Zielerreichung aufzeigen, um eine kontinuierliche, zeitnahe und zukunftsgerichtete Steuerung möglich zu machen. Das Responsibility Accounting dient dagegen eher dem reinen (Finanz-)Reporting und soll die zentrale Steuerung der Holding unterstützen, indem der (Teil-)Beitrag der Managementeinheit zum Schaffen von Shareholder Value, also das finanzielle Ergebnis der letzten Abrechnungsperiode, aus Sicht der Holding/des Gesamtunternehmens dargestellt wird.

Funktionsweise: Das Tableau de Bord Konzept fokussiert eher auf die nicht-finanziellen Stellhebel, auf die „Variable d’Action“ der Prozesssicht in individueller Weise, also auf das „Wie“. Im Gegensatz dazu soll das Responsibility Accounting das „Was“, also was der jeweilige Manager im Hinblick auf das im Rahmen der Budgetierung vereinbarten finanziellen Ergebnis tatsächlich erreicht hat, in einem standardisierten Format darstellen. Dies erfolgt indem die Bilanz und die Ergebnisrechnung der aktuellen Periode mit dem Ziel bzw. den Rechnungen der letzten Periode verglichen werden.

Abbildung 11, rechte Seite, illustriert die unterschiedlichen zugrundeliegenden Philosophien: während man in den USA in Rahmen des

⁴⁷ siehe Gray, J. / Pesqueux, Y. (1993) und Chiapello, E./Lebas, M. (2001), S. 19-20

Responsibility Accounting davon ausgeht, dass die finanzielle Sicht der Holding den Fokus auf eine zu erwirtschaftende Finanzrendite der operativen Prozesssicht, etwa einer Sparte, quasi aufzwingen soll, geht man in Frankreich im Rahmen des Tableau de Bord Konzeptes umgekehrt davon aus, dass erst ein angemessener Fokus auf die operative Prozesssicht (und der damit erzeugten Kundenzufriedenheit) zu den gewünschten finanziellen Ergebnissen führt.

Von französischen Autoren wird deshalb auch vorgeschlagen, dass eine Kombination beider Konzepte, wie sie im Rahmen des Tableau de Bord Konzeptes bereits umgesetzt seien, ideal wäre: In den Tableaux de Bord der oberen Hierarchieebenen im Unternehmen dominieren eher die finanziellen Informationen, in den Tableaux der Bord der unteren (operativen) Hierarchieebenen im Konzern dominieren eher die operativen Informationen und die Kernaspekte des Tableau de Bord Konzeptes (s. Abbildung 11, linke Seite).

Die Kombination beider Konzepte wäre ideal

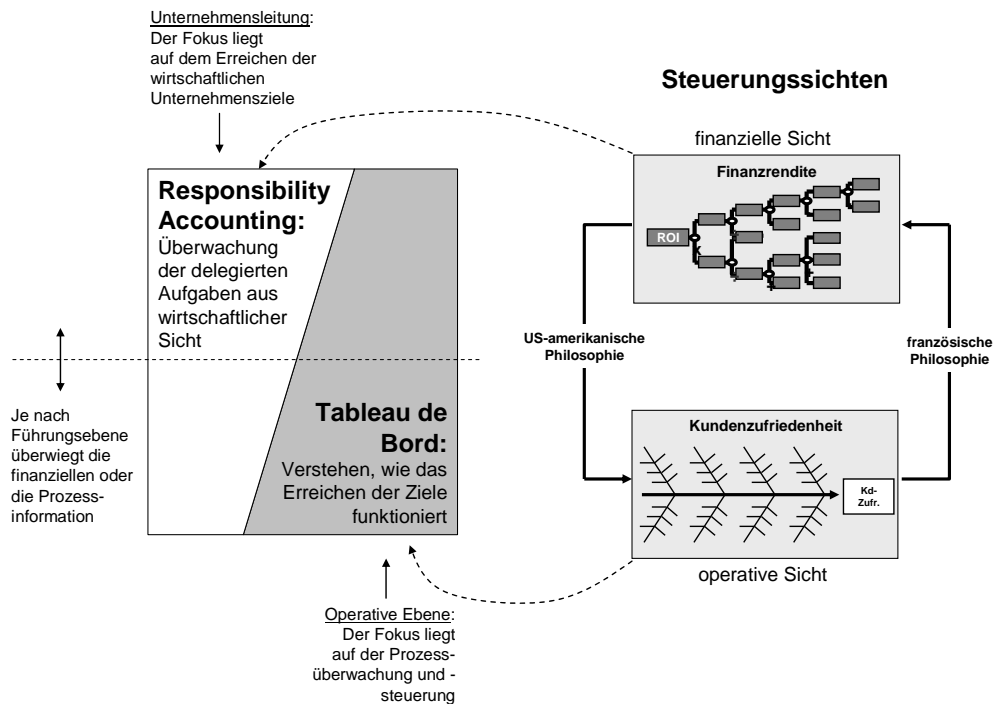


Abbildung 11: Mögliche Kombination des Responsibility Accounting und des Tableau de Bord Konzeptes die optimal die unterschiedlichen zugrundeliegenden Philosophien kombiniert

3.4. Vergleich mit dem Balanced Scorecard Konzept

In Kommentaren zum Balanced Scorecard Konzept stellen französische Autoren oft heraus, dass dieses nur für Amerikaner eine Neuheit darstellt, denn in Frankreich arbeite man mit einem vergleichbaren Konzept, nämlich dem Tableau de Bord, bereits seit den 1930er Jahren⁴⁸.

⁴⁸ Bessire, D./ C.R.I (2000), S. 10

Außerdem werden aus französischer Sicht eine Reihe von Unterschieden zwischen dem Tableau de Bord und dem Balanced Scorecard Konzept herausgestellt. Dabei handelt es sich einmal um Kritik am Balanced Scorecard Konzept⁴⁹:

Schwächen des Balanced Scorecard Konzeptes

- Dem Balanced Scorecard Konzept fehle es an einem klaren Konzept was die Unterscheidung zwischen der „politischen Dimension“ (Mission, Vision, Werte), der „strategischen Dimension“ (Erfolgsfaktoren) und der „wirtschaftlichen Dimension“ (operative Stellhebel und Ergebnisse) betrifft. Dies wird als die Ursache für das Fehlen einer klaren, explizite Definition des „unternehmerischen Rahmens“ und der klaren Unterscheidung zwischen diesem „unternehmerischen Rahmen“ und der Strategie bzw. der Strategien selbst (s. Abschnitt 2.2.1), wie auch für das Fehlen eines einheitlichen, standardisierten Verfahren für das Herunterbrechen der Mission, Vision und der Unternehmenswerte angesehen (wie z.B. im Rahmen des Prinzip „Gigogne“ nach der in Abschnitt 2.3 beschriebenen OVAR-Methode). Und in der Tat scheint es, dass das Balanced Scorecard Konzept dem in jahrzehntelanger Praxis entwickelte Prinzip „Gigogne“ (zumindest noch) nicht allzu viel entgegen zu setzen hat. In diesem Zusammenhang wird auch darauf hingewiesen, dass Unternehmen zur Implementierung der Balanced Scorecard immer die Hilfe von Beratern benötigen, die in diesem Feld bereits in ausreichenden Maße empirisches Wissen akkumuliert haben. Im Gegensatz dazu lerne bereits jeder BWL-Student in Frankreich an der Universität Verfahren zur Implementierung des Tableau de Bords kennen (die Teil des allgemein zugänglichen Wissensschatzes sind), so dass Unternehmen in der Lage seien, das Tableau de Bord selbst zu implementieren.
- Das Balanced Scorecard fokussiere, trotz der Integration nicht-finanzieller Perspektiven und Indikatoren, vor allem auf die finanzielle Perspektive und den Shareholder Value, dem sich alle übrigen Sichten und Informationen unterzuordnen haben. Aufgrund der ausgeprägten Shareholder Value Orientierung in den USA, der sich auch das Balanced Scorecard Konzept aus Akzeptanzgründen nicht entziehen kann, führe dies wieder zum Primat der finanziellen Sicht und die Perspektiven seien deshalb gerade nicht balanciert.
- Das dem Balanced Scorecard-Konzept zugrunde liegende Strategieverständnis sei von den operativen Vorgängen im Unternehmen zu sehr entkoppelt und stellt keine direkte Verbindung zu diesen her und ist außerdem zu sehr auf das Herunterbrechen des gewünschten finanziellen Ergebnisses fokussiert, als auf die wirklichen strategischen Erfolgsfaktoren des jeweiligen Geschäftssystems. Hier wird das Tableau de Bord Konzept klar als überlegen angesehen, da dessen primäres Ziel die operative Steuerung ist und dieses vor allem dafür ausgelegt ist. Denn eine Strategie muss immer im konkreten Kontext des operativen Geschäfts umgesetzt

⁴⁹ s. beispielsweise : Bessire, D./ C.R.I (2000), S. 11-13

werden, soll diese zum Erfolg führen – so das französische Verständnis.

- Das Balanced Scorecard-Konzept gehe von einem zu statischen Bild der „Operations“, also des Betriebsmodells/ Wertschöpfungssystem und des entsprechenden Steuerungssystems aus. Im Rahmen des Tableau de Bord Konzeptes wird dagegen immer wieder darauf hingewiesen, dass das (Kennzahl-)System kontinuierlich an die sich verändernden Steuerungsanforderungen anzupassen ist und dass dessen Überprüfung und Anpassung ein integraler Bestandteil des Managementprozesses sein muss.

Im Gegenzug werden aber auch Nachteile des Tableau de Bord Konzeptes genannt⁵⁰:

Entgegen der Theorie

- brechen französische Unternehmen oft den „unternehmerischen Rahmen“ nicht mit der notwendigen Aufmerksamkeit für das Detail auf die jeweils lokale Ebene herunter und riskieren so einen Mangel an gemeinsamer Ausrichtung und Koordination
- haben französische Unternehmen in ihren Tableaux de Bord in der Vergangenheit oft die finanzielle Sicht überbetont,
- sind die Tableaux de Bord oft umfangreicher als empfohlen und enthalten zu viele Indikatoren
- fokussieren die Indikatoren zu sehr auf die interne Perspektive und zu wenig auf Kunden und externe Benchmarks
- dominiert die operative taktische Steuerung auf Kosten der strategischen Perspektive
- werden Tableaux de Bord von Managers oft als reines Reporting-Werkzeug und nicht als Kommunikations-Werkzeug verwendet

**Nachteile des
Tableau de Bord
Konzeptes bzw.
Schwächen bei
seiner Anwendung**

Allerdings hat sich die Praxis der Anwendung des Tableau de Bord Konzeptes, wohl nicht zuletzt „katalysiert“ durch das Aufkommen und die Verbreitung des Balanced Scorecard Konzeptes, in den letzten Jahren stetig verbessert, was diese „Umsetzungsfehler“ des Tableau de Bord Konzeptes in der Unternehmenspraxis betrifft.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass der wesentliche Beitrag des Balanced Scorecard Konzeptes wohl vor allem in folgendem besteht:

- Im Hinweis auf die Wichtigkeit der strategischen Steuerung bzw. eines strategischen unternehmensweiten Change Managements im heutigen dynamischen Unternehmensumfeld und in der Bereitstellung entsprechender Werkzeuge (Strategy Maps etc.)
- In den explizit vorgeschlagenen vier Perspektiven, die eine gewisse explizite allgemeine Logik als Aufsatzpunkt für die Definition des

**Der wesentliche
Beitrag der Balan-
ced Scorecard**

⁵⁰ s. dazu *Epstein, M.J./Manzoni, J.-F. (1997), S. 34 und Bessire, D./ C.R.I (2000), S. 14-15*

unternehmensindividuellen Kausalmodell liefert (im Gegensatz zum rein generischen Ansatz des Tableau de Bord Konzeptes).

Der wesentliche Beitrag des Tableau de Bord

Andererseits kann der wesentliche Beitrag des Tableau de Bord Konzeptes wie folgt definiert werden:

- ein klar und explizit definierter „unternehmerischer Rahmen“, der dafür sorgt, dass Wollen (Mission, Vision, Werte) mit dem Vorgehen (Strategie) und der erzielten bzw. erzielbaren Ergebnis/Wirtschaftlichkeit (Messsystem) verknüpfbar sind
- die Entwicklung eines ausgereiften Konzeptes für die operative Steuerung der Wertschöpfungsprozesse im Unternehmen auf Basis eines Kausalmodells
- ein standardisiertes Vorgehen für die Implementierung auf Basis eines reichen Erfahrungswissens aus der Unternehmenspraxis, das Eingang in den allgemein zugänglichen Wissensschatz und in die Lehre an den Universitäten, Grandes Ecoles und Business Schools gefunden hat.

4 Fazit und Ausblick

Das bislang außerhalb Frankreichs wenig bekannte und mindestens seit 40 Jahren in Frankreich praktizierte Tableau de Bord Konzept für die Unternehmenssteuerung weist ein Reihe von Ähnlichkeiten aber auch Unterschiede gegenüber dem wesentlich jüngerem Balanced Scorecard Konzept auf.

Tableau de Bord: Fokus auf die operative Steuerung und jahrzehntelange Anwendungserfahrung

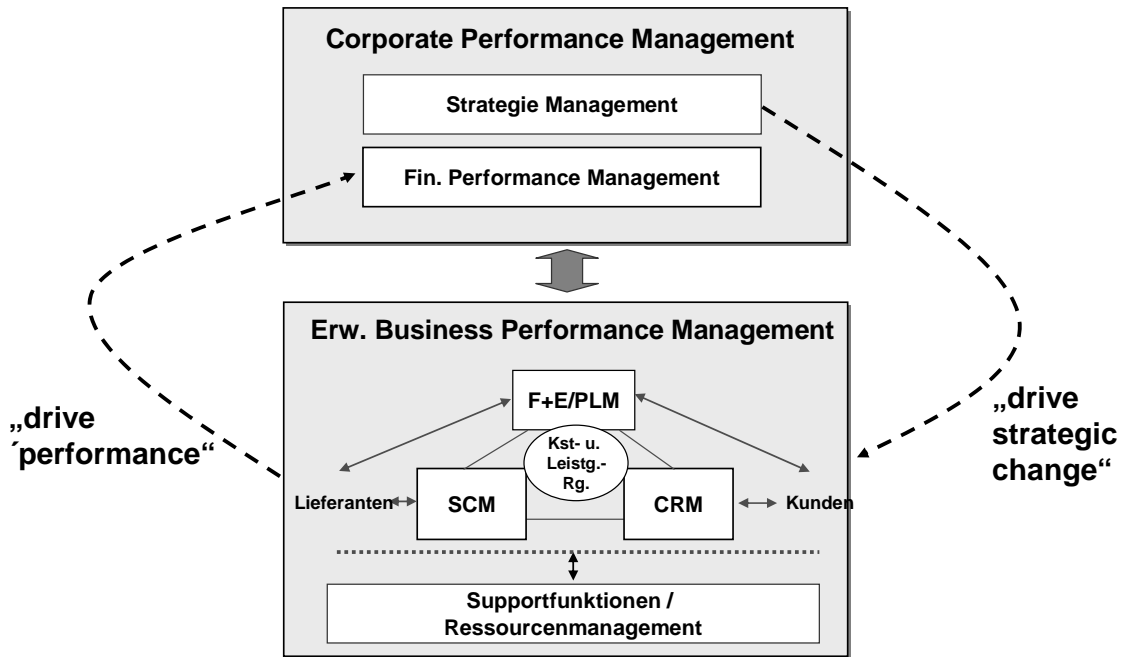
Das Tableau de Bord Konzept zeichnet sich vor allem durch einen stärkeren Fokus auf die Steuerung des operativen Geschäftsprozesssystems und auf das diesem zugrundeliegenden Kausalmodell, sowie durch die explizite Integration des unternehmerischen Rahmens („politische Dimension“) auf Basis des Prinzips „Gigogne“ aus. Dies scheint zu praktikablen Anwendungs-Lösungen in den Unternehmen zu führen. Eine wesentliche Rolle dabei dürfte auch die Existenz von Verfahren für die Implementierung, wie die beschriebene OVAR-Methode sein, die seit langem Teil der betriebswirtschaftlichen Ausbildung in Frankreich sind. Hier zeigt sich ein wesentlicher Vorsprung des Tableau de Bord Konzeptes gegenüber dem jüngerem Balanced Scorecard Konzept: das umfangreichere in jahrzehntelanger Praxis entwickelte Erfahrungswissen in Bezug auf die Anwendung von Steuerungs- und Performance-messsystemen, die die nicht-finanzielle Sicht miteinbeziehen.

Balanced Scorecard: Fokus auf Strategiedefinition und -umsetzung

Das Tableau de Bord Konzept kann damit das inzwischen zu einem Quasi-Weltstandard erhobene Balanced Scorecard Konzept für die strategieorientierte Unternehmenssteuerung und das strategische Change Management bereichern, dessen Stärke in der Bereitstellung eines Instrumentariums für die Strategiedefinition und -umsetzung liegt. Es kann insbesondere dabei helfen, einige der bei der Implementierung von Balanced Scorecard Systemen in der Praxis immer wieder zu beobachtende Schwierigkeiten zu meistern - etwa beim Umgang mit Kausalmodellen/der Definition von Ursache-Wirkungs-Beziehungen, beim

Einbetten in und bei der Verknüpfung mit dem operativen Prozesssystem, oder beim bei der Auswahl von geeigneten Indikatoren und Messgrößen.

Enterprise Performance Management Architektur



Ziel: Integration von Strategie und Operations

Abbildung 12: Enterprise Performance Management Architektur, die die Vorteile beider Konzepte, der Balanced Scorecard und des Tableau de Bord, integriert

Man kann festhalten, dass die amerikanischen und die französischen Steuerungskonzepte (alte wie neue) sich nicht gegenseitig ausschließen, sondern – im Gegenteil – sich ideal ergänzen. Um die entsprechenden Synergien zu heben, müssen jedoch die eher top-down orientierten amerikanischen Strategie- und Shareholder Value Ansätze mit dem eher bottom-up orientierten französischen Ansatz, der vom Prozesssystem und dessen Steuerungsanforderungen ausgeht, im Rahmen einer umfassenderen Enterprise Performance Management Architektur besser integriert werden. Die Aufgabe besteht dabei darin, den strategischen Change Management Aspekt der Balanced Scorecard mit dem eher operativen Performance Management Aspekt des Tableau de Bord auf jeder Ebene und jeder Manager-Scorecard - je nach Aufgabenstellung und Verantwortungsbereich – zu verknüpfen (s. Abbildung 12). Die Enterprise Performance Management Architektur stellt dafür den konzeptionellen Rahmen zur Verfügung, an dem man sich bei der Entwicklung eines konkreten Performance Management-Systems, also beim Identifizieren der jeweiligen Performance-Messpunkte bzw. bei der Definition eines Systems von Performance-

Integration mittels einer Enterprise Performance Management Architektur

Scorecards nach dem Prinzip „Gigogne“, und bei der Konzeption der entsprechenden Managementprozesse orientieren kann⁵¹.

**Die Chance einer
engeren
Zusammenarbeit
zwischen
französischen
und deutschen
Controllern**

In diesem Zusammenhang stellt sich dann aber auch die Frage, ob eine solche Weiterentwicklung der Performance Management- bzw. Steuerungskonzepte für Unternehmen nicht von einer engeren Zusammenarbeit zwischen französischen Controllern bzw. Wirtschaftswissenschaftlern und deren deutschen Kollegen profitieren könnte. Denn beide Länder verfügen, trotz gewisser Unterschiede (z.B. was die staatliche Reglementierung betrifft) über eine recht ähnliche Rechnungswesentradition und Unternehmenssteuerungsphilosophie, die jeweils stark durch den „Ingenieurblick“ geprägt ist. Und in beiden Ländern hat man sich in der Controllingpraxis in den letzten Jahren sehr intensiv mit der Umsetzung amerikanischen Steuerungs- und Wertmanagementansätzen beschäftigt, die über die reine ingenieurmäßige Betrachtung hinausgehen.

Wenn nun, wie in jüngster Zeit, selbst in den USA die rein finanziellen Ansätze in Kritik geraten, da sie die „Nachhaltigkeit“ gefährden, gibt es vielleicht gerade in Europa die Basis, entsprechende Lösungen zu entwickeln. Möglicherweise ist der Zeitpunkt gekommen, durch eine Bündelung kontinentaleuropäischer Köpfe und Ideen den nächsten Innovationsschub im Controlling einzuleiten. Man könnte so einem neuen europäischen Management- und Controllingansatz Kontur und Schlagkraft verleihen, der die Stärken amerikanischer Ansätze mit den Stärken der europäischen Controllingtradition verbinden kann.

⁵¹ Die Entwicklung eines solchen Managementsystems wurde vom Autor beschrieben in: Daum, J.H., Intangible Assets oder die Kunst, Mehrwert zu schaffen, Bonn 2002, S. 255-372

Literatur

Bessire, D./C.R.I. (Collective for Research on Intangibles C.R.I.) (2000), French Tableau de Bord Versus American Balanced Scorecard: Misery And Glory of Metaphors, paper presented at the Sixth Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference, 9-12th July 2000, Manchester Federal School of Business and Management UMIST/University of Manchester

Capron, M. (1985), La Comptabilité, Paris, 1985

Chiapello, E./Lebas, M. (2001), The Tableau de Bord, a French Approach to Management Information, paper presented at the 3rd Management Control Systems Symposium, 3-5 July 1995, Imperial College, London, and at the European Accounting Association Conference, 2-4 May 1996, Bergen. Revised 3rd draft from August 2001.

Daum, J.H. (2002), Intangible Assets oder die Kunst, Mehrwert zu schaffen, Bonn, 2002

Epstein, M.J./Manzoni, J.-F. (1997), The Balanced Scorecard and Tableau de Bord: Translating Strategy into Action, in: Management Accounting, Vol. LXXIX, No. 2, August 1997, S. 28-36

Fernandez, A. (2003), Les Nouveaux Tableaux de Bord Des Managers, Paris, 2003

Gray, J. / Pesqueux, Y. (1993), Evolution actuelles des systèmes de tableau de bord. Comparaison des pratiques de quelques multinationales américaines et françaises, in : Revue Française de Comptabilité, No 242, février 1993, S. 61-70

de Guerny, J. / Guiriec, J.C. / Lavergne J. (1990), Principes et mise en place du Tableau der Bord de Gestion, 6. Auflage, Paris 1990

Kaplan, R.S./Norton, D.P. (1992), The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance, in: Harvard Business Review, Jan-Feb 1992, S. 71-79

Kaplan, R.S./Norton, D.P. (1993), Putting the Balanced Scorecard to Work, in: Harvard Business Review, Jan-Feb 1992, S. 134-147

Lebas, M. (1994), Managerial Accounting in France: Overview of Past Tradition and Current Practice, in: European Accounting Review, Vol. 3, No. 3, 1994

Sloan, A.P. (1963), My Years with General Motors, New York, 1963