

O TABLEAU DE BORDE O BALANCED SCORECARD: UMA ANÁLISE COMPARATIVA

THE TABLEAU DE BORD AND THE BALANCED SCORECARD: A COMPARATIVE ANALYSIS

Recebido em 16.07.2012 | Aceito em 13.08.2012 | Segunda versão aceita em 30.08.2012 |

Nota: este artigo foi aceito pelos Editores Romualdo Douglas Colauto e Ademir Clemente e passou por uma avaliação *double blind review*

A reprodução dos artigos, total ou parcial, pode ser feita desde que citada a fonte.

PATRÍCIA RODRIGUES QUESADO

Doutora em Ciências Económicas e Empresariais | Universidade de Santiago de Compostela | Professora Adjunta da Escola Superior de Gestão | Instituto Politécnico do Cávado e do Ave | 4750-810 | Barcelos | Portugal | Telefone: (+351) 253802500 | E-mail: pquesado@ipca.pt |

BEATRIZ AIBAR GUZMÁN

Doutora em Ciências Económicas e Empresariais | Universidade de Santiago de Compostela | Professora Titular de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales | Universidad de Santiago de Compostela | Avda. Burgo das Nacións, s/n | 15782 | Santiago de Compostela | España | Telefone: (+34) 981563100 | E-mail: beatriz.aibar@usc.es |

LÚCIA LIMA RODRIGUES

Doutora em Ciências Empresariais | Universidade do Minho | Professora Associada da Escola de Economia e Gestão | Universidade do Minho | Campus de Gualtar | 4710-057 | Braga | Portugal | Telefone: (+351) 253604559 | E-mail: lrodrigues@eeg.uminho.pt |

RESUMO

As últimas décadas são testemunho de mudanças dramáticas, transformando a concorrência da era industrial na concorrência da era da

informação. A tomada de decisões baseada essencialmente em indicadores financeiros de caráter histórico revelou-se insuficiente para responder às necessidades da gestão. Dadas as limitações dos indicadores de gestão tradicionais para avaliar o desempenho das organizações, quer sejam públicas quer sejam privadas, é necessário o desenvolvimento de modelos de indicadores de gestão que traduzam todos os fatores críticos de êxito. Assim, distintos autores sugeriram novos sistemas de avaliação do desempenho e de gestão estratégica das organizações questionando a utilidade dos tradicionais sistemas de gestão. Entre esses modelos destaca-se o Tableau de Bord e o Balanced Scorecard, apresentando as suas principais características, semelhanças e diferenças, no sentido de facilitar a sua implementação nas organizações.

Palavras-chave: *Tableau de Bord. Balanced Scorecard. Contabilidade de Gestão.*

ABSTRACT

The last decades have witnessed dramatic changes, transforming industrial-age competition into information-age competition. Making decisions based primarily on financial indicators of a historical nature is insufficient to meet the needs of management. Given the limitations of traditional management indicators to assess the performance of public or private organizations, it is necessary to develop models of management indicators that reflect all critical factors of success. Thus, several authors have suggested new systems of performance evaluation and strategic management of organizations questioning the usefulness of traditional management systems. Among these models we highlight the Tableau de Bord and the Balanced Scorecard, presenting their main characteristics, similarities and differences in order to facilitate their implementation in the organizations.

Keywords: Tableau de Bord. Balanced Scorecard. Management Accounting.

1 INTRODUÇÃO

A perda de relevância da Contabilidade de Gestão foi atribuída a uma série de debilidades e insuficiências nos sistemas de informação e controlo de gestão tradicionais, que fracassaram ao tratar de explicar de um modo integral o funcionamento da empresa e as causas dos resultados obtidos. Além disso, a mudança nas circunstâncias do ambiente organizacional obrigaram as empresas a abandonar a ênfase tradicional no curto prazo e a adotar uma ótica de longo prazo considerando, além de medidas de rendimento de caráter financeiro, medidas não financeiras e

qualitativas. Neste contexto, nas últimas décadas têm sido desenvolvidos novos sistemas de avaliação e medição do desempenho como resposta às críticas de que, no novo ambiente empresarial, os sistemas clássicos de informação e controlo de gestão eram demasiado simples e careciam de um enfoque estratégico. Entre os referidos sistemas têm merecido especial destaque na literatura as ferramentas de gestão *Tableau de Bord* e *Balanced Scorecard* (BSC).

O presente artigo encontra-se organizado da seguinte forma: inicialmente expõe-se a origem, definição, objetivos, características e vantagens do *Tableau de Bord*. Posteriormente, descrevem-se alguns aspetos relativos ao aparecimento do BSC e efetua-se uma análise comparativa entre os dois modelos, destacando as principais semelhanças e diferenças. Com esta base, apresenta e analisa-se o *Tableau de Bord* e o BSC como sistemas de diagnóstico e alinhamento estratégico.

2 ORIGEM E DEFINIÇÃO DO *TABLEAU DE BORD*

A origem do *Tableau de Bord* como instrumento de informação e controlo de gestão data de meados do século XX, embora seja por volta de 1948 quando aparece o conceito nos Estados Unidos (PEZET, 2009; SANTOS e FIDALGO, 2003). O *Tableau de Bord* criado e desenvolvido por engenheiros de produção franceses que procuravam formas para melhorar o processo de produção e compreender melhor as relações entre as ações e o desempenho alcançado. Este princípio foi posteriormente aplicado pela gestão de topo para avaliar, através de um conjunto limitado de indicadores, o progresso dos seus negócios, comparando com os objetivos estabelecidos e tomando medidas corretivas. Neste sentido, proporcionava-se aos gestores uma visão sucinta e periódica dos parâmetros chave no processo de tomada de decisões (GRAY; PESQUEUX, 1993; EPSTEIN; MANZONI, 1997, 1998). Como se observa nos trabalhos empíricos desenvolvidos pelos professores Lauzel e Cibert (1967), nesta época já se considerava no âmbito da gestão a necessidade de definir e desenvolver um conjunto de indicadores chave de êxito da empresa que deveriam ser medidos objetivamente.

Este modelo tinha a finalidade de ajudar os empregados a “comandar” a organização (gerando informações periódicas para a tomada de decisões oportunas) através da identificação dos fatores chave de êxito (especialmente aqueles que podem medir-se como as variáveis físicas) e do conhecimento do grau de cumprimento dos objetivos definidos com recurso aos indicadores de gestão. O importante era a compreensão do funcionamento interno da empresa (desde as matérias-primas, produtos, pessoas e instalações), de forma a rentabilizá-lo ao máximo (CARVALHO; AZEVEDO, 2001). Neste sentido, “consistia num relatório centrado nos parâmetros de controlo chave que integra distintos tipos de indicadores em função das necessidades dos diferentes grupos de utilizadores” (AIBAR, 2003, p.16). Desta forma, permitia a análise dos desvios entre objetivos e resultados, podendo refletir tanto a hierarquia organizativa (ou seja, os distintos níveis de decisão e responsabilidade) como as diversas facetas e atividades da cadeia de valor da entidade (AIBAR, 2003).

Desde a sua origem, o *Tableau de Bord* sofreu mudanças na sua arquitetura e nos métodos de aplicação. Apesar de inicialmente estar associado a um documento onde se apresentavam um conjunto de rácios para apoiar o controlo financeiro da empresa, com o passar dos tempos, e no sentido de melhorar o controlo dos diferentes processos de negócio, passou a incluir-se no *Tableau de Bord* indicadores não financeiros (DÁVILA, 1999; MORA e VIVAS, 2001; SANTOS e FIDALGO, 2003, 2005; TRAVAILLE e MARSAL, 2007; MATA *et al.*, 2007; KASPERSKAYA e TAYLES, 2008). Para Graner (1991, p.113), o *Tableau de Bord* para uma empresa representa “um conjunto de documentos

necessários e suficientes para levar a cabo um adequado controlo das missões que têm sob a sua responsabilidade". Assim, poderão existir tantos *Tableau de Bord* quanto os níveis de responsabilidade existentes numa empresa, dado que geralmente possuem informação própria e específica. De acordo com o autor, cada *Tableau de Bord* deve estar desenhado para conter uma informação mínima, necessária e suficiente para que se converta num verdadeiro instrumento de gestão.

Escobar (1999, p.1075) refere que o *Tableau de Bord* "configura-se como um mecanismo ideal para canalizar grande parte da informação contabilística que os gestores exigem, adotando o conceito de informação necessária e suficiente apresentada num formato de fácil leitura e rápido uso (...)" . Segundo o autor (2002, p. 911), o *Tableau de Bord* "permite integrar informação sobre aqueles aspetos que requerem especial atenção, facilitando a todo o momento tanto o acesso a um maior nível de detalhe como a relatórios adicionais". Gimeno (1996) acrescenta que o *Tableau de Bord* é mais do que um dispositivo de informação, tratando-se de uma autêntica técnica de organização destinada a facilitar o exercício das responsabilidades dentro da empresa e que implica a existência de uma fonte regular de informação.

Para López (1998, p.55), o *Tableau de Bord* "deve orientar-se para a redução e resumo de conceitos, constituindo-se numa ferramenta que, juntamente com o apoio de novas tecnologias informativas, ofereça uma informação simples, sinótica e eficaz para o processo de tomada de decisões". Segundo o autor (1998), o conceito incorpora cinco ideias básicas: Suporte firme durante o processo de tomada de decisões; Concepção e aplicação clara e eficiente; Transformação sucessiva perante as mudanças e inovações empresariais; Atenção aos indicadores financeiros e não financeiros. Ser um instrumento de motivação em todos os níveis de responsabilidade.

De acordo com Jordan *et al.* (2011) devemos associar o *Tableau de Bord* a um modelo de informação personalizado por cada gestor que quantifica o que é fundamental na sua ação e tomada de decisão, e não a um repositório de indicadores financeiros. Para os autores, em geral, o *Tableau de Bord* está mais dependente da perspetiva de quem o concebe para uma empresa específica e a orientação que lhe for dada pode ser estratégica com indicadores financeiros e não financeiros, mas sempre usado por gestores numa perspetiva operacional. Segundo Costa (2001, p.84), "A visão e missão da organização devem ser traduzidas num conjunto de objetivos, a partir dos quais as unidades identificam os fatores críticos de sucesso (...), que depois são traduzidos em indicadores chave de desempenho, quantitativos". Para Mateos (2007, p.2), o *Tableau de Bord* "constitui um suporte de informação periódica que possibilita a adoção de decisões minimizando o risco assumido e conhecendo o grau de cumprimento dos objetivos definidos previamente pela organização".

Em resumo, o *Tableau de Bord* define-se como um conjunto de indicadores que possibilitam ao gestor gerir os tangíveis físicos e humanos que estão sob as suas responsabilidades no sentido do cumprimento da missão organizacional, ou seja, é uma ferramenta que integra um número reduzido de indicadores para permitir aos administradores ter consciência do estado e da evolução dos sistemas que utilizam e para identificar as tendências que terão influência sobre os mesmos de uma maneira que seja coerente com a natureza das suas funções (BOURGUIGNON *et al.*, 2004). Não se trata de um único documento aplicado da mesma forma em todas as organizações, baseando-se na ideia de que cada Unidade Estratégica de Negócio (UEN) tem diferentes responsabilidades e objetivos, devendo ser desenvolvido no contexto da missão e objetivos de cada unidade (EPSTEIN; MANZONI, 1998).

3 OBJETIVOS, CARACTERÍSTICAS E VANTAGENS DO *TABLEAU DE BORD*

Como objetivos básicos que se pretende alcançar através do *Tableau de Bord* destacam-se os seguintes (LÓPEZ, 1998, 1999; AECA, 2002):

- Apoiar a tomada de decisões dos diferentes responsáveis da empresa, facilitando a análise das causas dos desvios, proporcionando soluções para os problemas e comportando-se como um sistema inteligente;
- Ser um meio informativo destacável, eliminando na medida do possível a burocracia inerente à transmissão da informação existente na empresa;
- Constituir o suporte operacional do controlo de gestão;
- Ser uma ferramenta de diagnóstico, selecionando a qualidade e a quantidade de informação e colocando em evidência aqueles parâmetros que não funcionam corretamente;
- Promover o diálogo entre todos;
- Destacar a eficácia da confrontação entre previsões e realizações;
- Atribuir responsabilidades;
- Motivar a mudança e a formação continuada relativamente aos distintos comportamentos dos vários executivos e/ou responsáveis;
- Possibilitar a implementação da gestão por objetivos, em concreto o estabelecimento e formalização de mecanismos de revisão dos orçamentos, a definição do grau de alcance na execução dos objetivos e o desenvolvimento da formação diretiva.

López (1999) apresentou o *Tableau de Bord* como uma ferramenta essencial e útil que possui um conjunto de características diferenciadoras, conforme se observa no seguinte quadro:

Quadro 1: Características diferenciadoras do *Tableau de Bord*

CARÁTER DA INFORMAÇÃO UTILIZADA:	SOLUÇÃO DE PROBLEMAS MEDIANTE AÇÕES RÁPIDAS:
Dados financeiros e não financeiros; Informações do ambiente; Informações produzidas no exterior; Informações de outros setores.	Aparecimento em períodos de tempo reduzidos; Apenas dados precisos e sobre os elementos mais relevantes; Apresentações acompanhadas de gráficos e tabelas.
Informações sensíveis e pouco volumosas:	Relação do Tableau de Bord com a qualidade pessoal:
Informação muito concreta, evitando o supérfluo; Procura a todo o momento da relevância; Tratamento exclusivo dos dados necessários.	Personalização; Impacto em “tempo real”, com incidência nas evoluções rápidas.

Fonte: Adaptado de López (1999, p.12).

Segundo a AECA (2002), o *Tableau de Bord* é um sistema de informação com um alto grau de formalização que recolhe de uma maneira formal os diferentes factos que se vão produzindo na empresa. Assim, o *Tableau de Bord* representa um retrato da situação global da empresa nas

diversas áreas, mas não substitui o bom senso do gestor no diagnóstico e tomada de decisão a partir dos indicadores disponíveis. Neste sentido, são evidentes as inter-relações da informação dos *Tableau de Bord* com outros instrumentos de planeamento e controlo de gestão, onde os objetivos são uma consequência do planeamento estratégico, e na sua vertente mais operacional, materializam-se nos orçamentos. No seguinte quadro resumem-se as principais características e vantagens da utilização do *Tableau de Bord*.

Quadro 2: Características e vantagens do *Tableau de Bord*

CARACTERÍSTICAS	VANTAGENS
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Atuação nos pontos críticos da gestão para alcançar e melhorar continuamente os objetivos estratégicos; ▪ Aprofundar a análise dos dados, evidenciando os desvios, as suas causas e repercussões e os seus responsáveis; ▪ Equilibrar indicadores financeiros e não financeiros; ▪ Fomentar a mudança através do autocontrolo e da ênfase nos problemas; ▪ Concentração na informação relevante, atual e fiável; ▪ Motivar à ação, assinalando as ações oportunas a tomar em cada momento. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Seguimento periódico dos objetivos, planos e orçamentos; ▪ Estado permanente de alerta com respeito aos fatores chave e aos seus desvios; ▪ Estabelecimento de pautas para a correção dos desvios; ▪ Comprometer os diferentes responsáveis na consecução dos objetivos e planos; ▪ Identificação das causas dos desvios e sua incidência na avaliação do desempenho diretivo; ▪ Atualização das bases de informação; ▪ Possibilitam um controlo prévio da execução.

Fonte: Adaptado de AECA (2002, p.42-43).

Para Russo (2009), o *Tableau de Bord* sofreu uma evolução significativa a partir dos anos 50 para incluir os dados orçamentais e para desagregar-se por centros de custo e de responsabilidade. No entanto, até aos anos 80, caracterizava-se por ser mais um "relatório" para comparar os resultados com o que estava estabelecido previamente nos orçamentos, para levar a cabo medidas corretivas, surgindo preocupações de coerência entre os objetivos estratégicos e as ações a tomar âmbito desta ferramenta de gestão apenas nos anos 90. O autor considera que o *Tableau de Bord* aborda esta ligação de modo genérico, "deixando aos gestores a tarefa de definirem o que consideram mais relevante, o que acabou por manter a primazia da perspetiva financeira na análise do desempenho, em detrimento de outras perspetivas igualmente relevantes" (RUSSO, 2009, p.86-87).

4 DO TABLEAU DE BORD AO BSC

Vimos que a ideia de possuir uma imagem equilibrada do desempenho organizacional e da utilização de múltiplos indicadores não era nova. Embora o *Tableau de Bord* antevisse a necessidade de observar a empresa não só através da perspetiva financeira, este modelo ficou limitado a medidas financeiras, mais vocacionadas para proporcionarem uma visão histórica do desempenho, do que para comunicarem a estratégia, e não possuía uma visão integradora que condicionasse os resultados futuros (já que os indicadores não estavam relacionados e integrados entre si).

Os *Tableau de Bord* tradicionais carecem de integração, já que os diversos indicadores não estão relacionados entre si, faltando um enfoque integrador que proporcione uma visão da empresa como um conjunto, reduzindo o seu potencial desde o ponto de vista da informação e do controlo de gestão (AMAT e SOLDEVILA, 2002; HORVÁTH & PARTNERS, 2003). Na opinião de Santos e Fidalgo (2005, p.15; 2003, p.243), a grande limitação do *Tableau de Bord* “é a falta de conexão entre os distintos indicadores que pretendem controlar o cumprimento de objetivos previamente definidos, ou seja, não estão estabelecidas “a priori” as relações de causa-efeito entre as variáveis chave definidas e a sua medição através de indicadores (...”).

Tal como afirmam Bastidas e Ripoll (2003), o *Tableau de Bord* falhou ao nível da implementação efectiva da estratégia, sobretudo ao nível do seu desdobramento através dos diferentes níveis organizacionais, e pelo excessivo predomínio dos indicadores financeiros sobre os não financeiros. Estes aspetos levaram Kaplan e Norton (1992) a propor, no início dos anos 90, um novo modelo sustentado nas relações estabelecidas entre os diversos indicadores, que permitisse identificar as causas e os efeitos que afetam os fatores chave do sucesso organizacional, denominado, BSC. Não obstante, o *Tableau de Bord* é considerado por muitos autores um esboço do atual BSC (não lhe concedendo por esta razão um caráter inovador), pela inclusão de todo o tipo de indicadores relevantes e importantes para a organização, embora limitados a uma análise económica e financeira, que permitisse aos gestores uma visão resumida de tudo o que de significativo ocorria na empresa, facilitando, ao mesmo tempo, a avaliação do desempenho e da sua evolução (ROSANAS, 1999; RUSSO, 2005, 2009).

Neste sentido, Chiapello e Lebas (citados por BOURGUIGNON *et al.*, 2001, 2004) e Dávila (1999) consideram que o *Tableau de Bord*, como antecedente do BSC, deverá influenciar o seu desenvolvimento, proporcionando um conjunto de indicadores que permitem obter informação de gestão, tendo em comum o controlo de diferentes processos de negócio através da combinação de um conjunto de medidas financeiras e não financeiras. Assim, embora as duas metodologias tenham sido desenvolvidas em circunstâncias, momentos e lugares diferentes, representando perspetivas ideológicas e culturais distintas, deverá fazer-se referência ao *Tableau de Bord* como instrumento de gestão precursor do BSC na medição dos resultados das organizações (RUSSO, 2005, 2009). Daí a relutância dos franceses em aceitar o conceito de BSC, redefinindo-o como *Tableau de Bord Prospectif, de Gestion ou Tableau de Bord Équilibré* (CHIAPELLO e DELMOND, 1994; GERMAIN, 2008; CHEFFI e BELDI, 2008; CHEFFI *et al.*, 2010; GUMB *et al.*, 2011; TRÉBUCQ, 2011). No quadro 3 apresenta-se uma comparação das características de ambos modelos.

Quadro 3: Características do *Tableau de Bord* e do BSC

TABLEAU DE BORD	BALANCED SCORECARD
Personalizado por gestor ou centro de responsabilidade em função das suas necessidades e objetivos específicos.	Focaliza a gestão na estratégia da empresa/organização, tendo beneficiado da pouca divulgação e adesão do <i>Tableau de Bord</i> .
Inclui indicadores financeiros e não financeiros para avaliar o impacto das decisões operacionais (elaboração de diagnósticos e tomada de decisões no curto prazo).	Traduz a estratégia em objetivos, iniciativas e indicadores.
Ferramenta sintética (inclui a informação relevante para a tomada de decisões com possibilidade de desagregação da mesma).	Além da dimensão financeira, considera a dimensão de clientes, processos, aprendizagem e crescimento.
Inclui informação diversificada e possibilita a comparação da realidade com as previsões, determinando os desvios.	Gestão de fatores intangíveis.
Convergência de objetivos.	Promove a comunicação, a participação e o alinhamento das pessoas, assim como a atribuição de recursos em função da estratégia definida.
Instrumento de informação rápida, em tempo útil, frequente e regular.	Considera as relações de causa-efeito entre as distintas perspetivas, garantindo o <i>feedback</i> , a revisão da estratégia e a aprendizagem.

Fonte: elaboração própria a partir de Russo (2005, p. 57-58).

Bessire e Baker (2005) realizaram uma comparação entre o *Tableau de Bord* e o BSC, demonstrando que são duas ferramentas de gestão complementares, que não substituem a necessidade de liderança e de equipas devidamente qualificadas. No entanto, o BSC distingue-se pela ênfase colocada na aprendizagem organizacional e no alinhamento de objetivos/referenciais com a estratégia.

Como se observa no quadro 4, de acordo com Santos e Fidalgo (2004), o *Tableau de Bord* pode definir-se como um instrumento de medição dos fatores chave de êxito de uma organização com o objetivo de canalizar grande parte da informação contabilística que exigem os gestores, através de indicadores que, nas suas origens, eram apenas indicadores financeiros e, posteriormente, segundo foram evoluindo, incorpora também indicadores não financeiros, onde o processo de seleção de indicadores não responde a nenhum critério estabelecido *a priori*. Por outro lado, o BSC é um instrumento de gestão estratégica que trata de articular a correta implementação da estratégia através de indicadores financeiros e não financeiros selecionados a partir de um método estruturado com um mapa de trabalho. Desta forma, o *Tableau de Bord* tradicional é uma ferramenta de ajuda a sistemas estratégicos, ao passo que o BSC é um sistema estratégico em si mesmo, com um enfoque integrador. Como tal, o *Tableau de Bord* é útil para o BSC na determinação dos indicadores adequados para o correto seguimento do desempenho (SANTOS; FIDALGO, 2005).

Quadro 4: Tableau de Bord versus BSC

TABLEAU DE BORD		BALANCED SCORECARD
O que é?	Instrumento de medição dos fatores chave de êxito.	Instrumento de gestão estratégica.
Objetivos	Canalizar grande parte da informação contabilística exigida pelos diretores.	Articular a correta implementação da estratégia.
Sistema de medição	Através de indicadores financeiros e, posteriormente, não financeiros.	Através de indicadores financeiros e não financeiros.
Processo de seleção de indicadores	Sem um critério definido <i>a priori</i> : intuição e experiência.	Através de um método estruturado baseado nas relações de causa e efeito vinculadas à estratégia.
Suporte ao desenho	Carece de um mapa de trabalho para guiar o desenho.	Existe um mapa de trabalho para guiar a seleção de indicadores: modelo de negócio que reflete inter-relações entre as suas diferentes componentes.
Projeção temporal	Seguimento de resultados históricos.	Marca o caminho a seguir para alcançar a visão do negócio.
Ênfase	Parcial: não oferece uma visão do conjunto da organização.	Integrador: oferece uma visão do conjunto da organização.

Fonte: Adaptado de Santos e Fidalgo (2005, p.17).

Giralt (1999, 2001) descreve as principais características do *Tableau de Bord* e do BSC como modelos de medida da execução desenhados no âmbito da estratégia empresarial (quadro 5).

Quadro 5: Comparação do Tableau de Bord e do BSC como sistemas de medida da execução

TABLEAU DE BORD		BALANCED SCORECARD
Vinculação com a estratégia	Desenhado como sistema completo de gestão estratégica para UEN, coordena os objetivos definidos nos distintos níveis organizacionais.	A construção do BSC ajuda a implementar a estratégia e a coordenar os objetivos nos distintos níveis da UEN.
Grupos de pressão considerados	Accionistas; Clientes.	Accionistas; Clientes; Fornecedores.
Dimensões chave da medição	A dimensão financeira e aquelas que as condições específicas da empresa e do seu ambiente determinem.	Financeira; Clientes; Processos internos; Inovação.
Indicadores	Indicadores financeiros e não financeiros, vinculados aos fatores chave de êxito definidos em cada nível organizacional.	Indicadores financeiros e não financeiros agrupados em duas categorias distintas: indicadores de resultado e indicadores de atuação no nível estratégico, e indicadores de diagnóstico em níveis inferiores.
Níveis hierárquicos considerados	Estratégico, táctico e operacional. Desenvolvem-se distintos <i>Tableau de Bord</i> para as unidades de decisão estabelecidas em cada nível.	Define-se um BSC para cada unidade de decisão definida dentro da UEN.

Fonte: Adaptado de Giralt (2001, p.27).

5 SEMELHANÇAS ENTRE O BSC E O *TABLEAU DE BORD*

Embora o *Tableau de Bord* tenha surgido três épocas antes do BSC, ambos modelos apresentam um conjunto de características similares, nomeadamente (ROSA JÚNIOR, 2000; JORDAN *et al.*, 2011):

- São instrumentos que possibilitam uma gestão estratégica concisa e equilibrada e uma avaliação de medidas de desempenho;
- Apresentam uma linguagem variada de cariz financeiro e não financeiro, apresentando indicadores capazes de medir o progresso nos negócios e de sugerir ações corretivas, quando confrontado o desempenho real com as metas estabelecidas. Desta forma, o BSC possibilita uma reflexão sobre a atuação da organização e as características do ambiente no qual ela desenvolve a sua atividade;
- Forte relação com os objetivos e meios de ação dos gestores;
- Tradução dos objetivos em indicadores de desempenho, cuja natureza e tipo apresentam características muito semelhantes (abordando não apenas objetivos de curto prazo, mas, também, de longo prazo);
- Produção de informações sintéticas, com possibilidade de desagregação (*drill down*);
- Apoiam o cálculo e atribuição dos prémios e incentivos;
- A seleção dos indicadores baseia-se nas responsabilidades e meios de cada gestor, daí a forte personalização que caracteriza ambos instrumentos;
- Consideração da qualidade de informações (e não quantidade) como regra básica essencial para a sua elaboração e utilização;
- Permitem aos gestores visualizar com clareza quais os dados relevantes que poderão ser transformados em informações estratégicas;
- A medida rigorosa dos resultados, recursos e atividades e a necessidade de informações claras, objetivas (indicadores alvo, significativos, de fácil análise e utilização) e de qualidade (dados integrados, não fragmentados, sem excessos de detalhes generalizados, com uma apresentação coerente e significativa), são características inerentes a ambos instrumentos;
- Promoção da comunicação e do diálogo interno, com definição, por parte dos dirigentes, dos objetivos e meios de ação.

Para Costa (2001), os modelos têm semelhanças em nível de conceitos, procedimentos e propósitos de gestão. Ambos apresentam um conjunto sucinto de indicadores financeiros e não financeiros (para evitar riscos com sobrecarga de informações) e variáveis chave e medidas a elas associadas, para apoiar os gestores a tomar decisões. Além disso, contêm componentes de curto, médio e longo prazo para apoiar a tomada de decisão em diferentes horizontes temporais e a elaboração e revisão destes modelos promove a aprendizagem e o reforço da missão da organização. Bourguignon *et al.* (2004) consideram que a utilização de medidas não financeiras para efeitos de antecipação e controlo e a vinculação entre as decisões estratégicas dos gestores de topo e as ações dos empregados através de um processo hierárquico *top-down* constituem as principais semelhanças

entre o BSC e o *Tableau de Bord*. Desta forma, ambos modelos podem ser caracterizados como ferramentas de gestão estratégica que permitem traduzir a visão e estratégia organizacional num conjunto de objetivos e medidas.

Segundo López (2003) e Lowy e Irisarri (2003) é precisamente a medição o principal ponto de união entre o *Tableau de Bord* e o BSC. Portanto, é necessário fixar objetivos antes da determinação de indicadores para medir o desempenho. Esta opinião é partilhada por Mendoza e Zrihen (1999), que consideram que tanto o *Tableau de Bord* como o BSC partem do mesmo pressuposto: colocar a predominância dos indicadores financeiros em causa e salientar a necessidade de atender a outro tipo de indicadores, como por exemplo, satisfação e retenção de clientes, qualidade dos produtos, quota de mercado, inovação e o desenvolvimento de competências e habilidades estratégicas.

Em linha com as apreciações de Germain (2006), tanto o *Tableau de Bord* como o BSC cumprem certas funções que os orçamentos já não podem levar a cabo, em particular a nível da comunicação e motivação (obtenção de consenso, desenvolvimento da aprendizagem organizacional e de um sistema de incentivos), da tradução da estratégia em objetivos operacionais, da coordenação (delegação de responsabilidades, imposição de uma linguagem comum, inter-relacionar atividades, ações e objetivos), e a nível da medição do desempenho (avaliação dos resultados atuais e antecipação dos resultados futuros).

As características comuns do *Tableau de Bord* e do BSC prendem-se com a inclusão de indicadores não financeiros, em adição às medidas contabilísticas financeiras, que possibilitem tomar medidas corretivas antes de alcançar os resultados financeiros, proporcionando um *feedback* rápido e direto, assim como uma melhor compreensão da estratégia organizacional e vinculação das ações dos empregados com os objetivos estratégicos. Em resumo, combinam indicadores financeiros e não financeiros na avaliação do desempenho global, enfatizando os *drivers* do desempenho, traduzem a estratégia até ao nível operacional (descentralização), vinculam os indicadores aos objetivos estratégicos e enfatizam a antecipação, reação e a facilidade de consulta de dados (GERMAIN, 2006). Tanto o *Tableau de Bord* como o BSC utilizam indicadores e estão orientados a ajudar o gestor na tarefa de gerir a empresa (CONTRASTA, 2004).

6 DIFERENÇAS ENTRE O BSC E O *TABLEAU DE BORD*

No mundo académico e empresarial existe uma certa confusão respeito aos dois conceitos. Além disso, em muitas organizações existe a crença de que o *Tableau de Bord* e o BSC são similares, indicando estar a utilizar o BSC quando o que realmente estão a implementar é o *Tableau de Bord* ou ambos modelos (o que é recomendável pois são ferramentas que se complementam na perfeição). No entanto, importa sublinhar que Quesado e Rodrigues (2009), no âmbito de um estudo realizado em grandes empresas portuguesas, concluíram que existe um bom entendimento do conceito e filosofia inerente ao BSC o que é fundamental para o distinguir de outros instrumentos afins sobretudo do *Tableau de Bord*.

Na realidade, embora ambas ferramentas não compitam entre si, há diferenças e características únicas, tanto no conceito como na aplicação, que se devem ter em conta a fim de determinar o melhor sistema para cada empresa (CONTRASTA, 2004; BALLVÉ, 2006). Assim, para responder à questão de como saber se o que se necessita é um BSC ou simplesmente um *Tableau de Bord* é necessário atender aos aspetos fundamentais de cada ferramenta (quadro 6).

Quadro 6: Aspetos fundamentais do *Tableau de Bord* e do BSC

TABLEAU DE BORD	BALANCED SCORECARD
Ferramenta que serve para consultar e analisar indicadores através de diferentes pontos de vista.	Metodologia que se tem que aplicar e seguir para que a empresa alcance os seus objetivos futuros.
Permite conhecer e medir o estado da empresa no presente e/ou no passado através dos valores dos seus indicadores.	Permite pôr em marcha uma estratégia a médio e longo prazo.
Grande capacidade analítica. Surge de maneira espontânea como resposta à necessidade de medir e analisar o rendimento da empresa.	Não é uma ferramenta de análise.
Realizar ou intuir, a partir dos indicadores, projeções futuras ou comportamentos previsíveis. Complementa o BSC ao dispor de um conjunto de indicadores selecionados e estudados e na análise dos desvios dos indicadores.	Ferramenta para implementar a estratégia, incluindo, além dos indicadores, objetivos, iniciativas ou planos de ação e temas ou linhas estratégicas, com mapas estratégicos associados, que agrupam os objetivos numa relação de causa-efeito.
Ferramenta de uso individual, embora se possa posteriormente partilhar as conclusões.	Metodologia que fomenta a comunicação e o trabalho em equipa.
Unicamente se consultam e analisam dados que já estão no sistema (provenientes de sistemas transacionais).	Contém dados do sistema mas requer que o utilizador introduza certa informação, tal como a avaliação dos diferentes componentes para realizar o seguimento da estratégia.

Fonte: Elaboração própria a partir de Contrasta (2004, p.36-38).

Para Kaplan e Norton (2000), o principal atrativo do BSC, que o diferencia do *Tableau de Bord*, é a vinculação da missão e estratégia da organização. Portanto, enquanto o *Tableau de Bord* apenas apresenta um “painel de instrumentos” compostos por um conjunto de fatores críticos de sucesso para a organização, o BSC é um verdadeiro “simulador de voo” que incorpora um conjunto complexo de relações de causa e efeito entre as variáveis críticas. No entanto, para Costa (2001), esta analogia não é um argumento apropriado para expressar a diferença entre os modelos, dado que as relações de causa e efeito também estão presentes no *Tableau de Bord*. Para a autora (2001, pp.91-92), a semelhança entre o BSC e um simulador de voo “está na definição das quatro dimensões que fazem com que, a cada momento, estejam presentes todos os condicionantes da estratégia/voo”, acrescentando que o que faz com que o BSC deixe de ser um simples painel de instrumentos e se constitua num simulador de voo é “a disposição das relações de causa e efeito, entre a estratégia e a operação e entre as quatro perspetivas que representam as dimensões clássicas da gestão (produzir, vender e suporte administrativo para produzir e vender), num relatório único (...)” (COSTA, 2001, p.135).

O *Tableau de Bord* “peca” pelo facto de integrar um conjunto de indicadores que podem não se relacionar entre si, o que dificultará a clarificação das relações de causa-efeito e, por sua vez, reduzirá o seu potencial em termos de informação e controlo da gestão empresarial. Enquanto o *Tableau de Bord* dos franceses representa um conjunto de fatores chave de sucesso, o BSC é algo mais, dado que cada uma das medidas que o integram deve ser um elemento numa cadeia de relações de causa e efeito, capazes de comunicar a estratégia (HERNÁNDEZ e LEITE, 2003).

Face ao exposto, apesar das semelhanças assinaladas, segundo Amat (2001, p.43), o BSC vai além do *Tableau de Bord* francês uma vez que “é algo mais que um conjunto de indicadores que informam sobre a realização dos aspetos mais relevantes da empresa”. Neste sentido, o desenho e seguimento

do BSC deverá estar intimamente relacionado com o processo de formulação e de revisão da estratégia, vinculando as medidas de desempenho à estratégia organizacional (EPSTEIN e MANZONI, 1997, 1998; AMAT e DOWDS, 1998; ATKINSON e EPSTEIN, 2000). Por outro lado, para Bourguignon *et al.* (2001, 2004) existem fundamentalmente cinco diferenças:

1. Conceitos estratégicos diferentes: enquanto no BSC podemos verificar vários aspectos do modelo de Porter, consubstanciados em quatro perspetivas pré-determinadas (áreas de medida), o *Tableau de Bord* não está associado explicitamente a nenhum modelo estratégico nem a áreas de medida, dependendo, assim, da conceção de estratégia por parte do gestor, o que implica um maior grau de subjetividade e uma maior influência do ambiente organizacional na definição das áreas objeto de medição. Para os autores, é precisamente a falta de categorias de medida pré-determinadas que sustenta a consideração, por parte de Epstein e Manzoni (1997), de que a aplicação prática do *Tableau de Bord* é mais complexa do que do BSC;
2. Modelos de desempenho causal: inerente ao BSC estão relações de causa e efeito que se estabelecem entre as diferentes medidas de desempenho, permitindo antecipar o desempenho financeiro futuro. Por sua vez, no *Tableau de Bord* não se assume necessariamente nenhuma ligação sistemática, externa e total entre as diferentes áreas estratégicas de medição, o que poderá provocar alguns conflitos entre os objetivos estratégicos (reflexo também da liberdade na seleção das medidas de desempenho consideradas mais relevantes). Deste modo, no BSC a medição do desempenho baseia-se nas relações contratuais a que cada gestor se compromete, contrariamente ao *Tableau de Bord*, em que as relações contratuais adaptam-se aos direitos e deveres específicos de cada gestor, determinados em função da hierarquia social em que se situam, e em que a segurança e a redução da incerteza é assegurada através das estruturas sociais e não pela prática de gestão;
3. Desdobramento dos objetivos e indicadores na organização: no BSC existe um processo “cascata” que possibilita a transmissão dos objetivos da gestão de topo aos níveis organizacionais inferiores, no *Tableau de Bord* o desdobramento requer interação e negociação entre os vários níveis. O processo é visto como um meio para os gestores pensarem em termos de orientação em vez de responsabilidade, em termos coletivos em vez de individuais e em termos funcionais em vez de específicos;
4. Relação entre as medidas de desempenho e as recompensas: a vinculação das medidas do BSC a um sistema de incentivos e recompensas é fortemente encorajada por diversos autores, possibilitando a quantificação de objetivos qualitativos, como por exemplo, qualidade, serviço ao cliente e envolvimento do pessoal. Desta forma, a base das recompensas não se concentra exclusivamente nos resultados financeiros. Relativamente ao *Tableau de Bord*, a ênfase é colocada essencialmente na aprendizagem e não tanto em recompensas. Não se trata, no entanto, de tornar os empregados responsáveis pelos resultados mas fornecer informação sobre as ocorrências passadas e futuras;
5. Tradição e ideologias: o BSC é um método relativamente recente ao passo que o *Tableau de Bord* tem uma tradição de mais de 50 anos de utilização, modificação e desenvolvimento. Segundo Bourguignon *et al.* (2001, 2004), o *Tableau de Bord* francês e o BSC americano refletem e são coerentes com as ideologias, com o contexto social e cultura dos seus países de origem. Do mesmo modo, Malo (referenciado por Bourguignon *et al.*, 2001, 2004) considera que as diferenças entre os dois sistemas radica nas diferentes formas de cooperação entre as duas culturas. Assim, para os autores, o BSC (oriundo dos Estados Unidos) e o *Tableau de Bord* (oriundo da França) refletem contextos sociais, culturais e

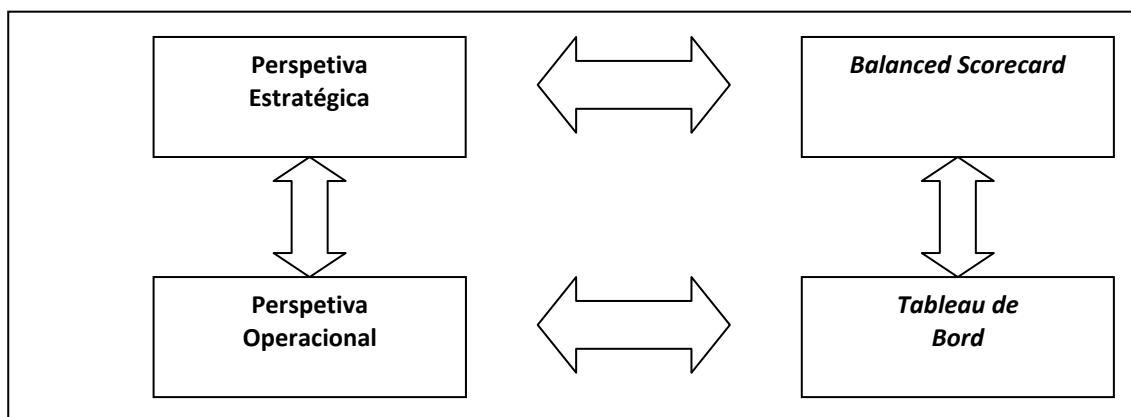
ideológicos diferentes. Deste modo, os americanos preferem a relação contratual, sendo mais pragmáticos, enquanto os franceses, mais filosóficos, privilegiam as hierarquias sociais e a redução da incerteza. Daí que Mendoza e Zrihen (1999) considerem que as diferenças entre os modelos relacionam-se com os estilos de gestão mais ou menos rígidos (americano e francês).

Dávila (1999) considera que o BSC supera o conceito de *Tableau de Bord*, estando a grande diferença entre os dois na forma como os indicadores são selecionados, sobretudo no facto do *Tableau de Bord* “deixar que cada diretor escolha os indicadores que considere mais convenientes segundo a sua intuição e experiência (...), o BSC oferece um método mais estruturado de seleção de indicadores e isto lhe concede mais versatilidade dentro da gestão da empresa” (DÁVILA, 1999, p.36).

Jordan *et al.* (2011) apresentam uma série de características que diferenciam o *Tableau de Bord* do BSC, entre elas destacam-se as seguintes:

- O *Tableau de Bord* apresenta uma natureza mais operacional (depende mais da perspetiva dos gestores que o concebem), enquanto o BSC apresenta uma natureza mais estratégica, sendo divulgado num ambiente de gestão (académico e profissional) mais propício para o seu uso e divulgação. A figura seguinte ilustra esta característica:

Figura 1: A perspetiva do BSC e do *Tableau de Bord*



Fonte: Adaptado de Russo (2009, p.97).

- O *Tableau de Bord* foi inicialmente concebido por um engenheiro que procurou monitorar os elementos críticos na área técnico-produtiva, enquanto o BSC foi concebido por professores de gestão com uma forte componente académica no estudo e divulgação da estratégia;
- O *Tableau de Bord* surgiu num período com um fraco desenvolvimento tecnológico, enquanto o BSC beneficiou de Tecnologias de Informação (TI), nomeadamente dos sistemas de informação para executivos e de apoio à decisão, o que contribuiu para a sua rápida divulgação. Neste sentido, Massón e Truño (2006) referem que o *Tableau de Bord* não teve tanta sorte como o BSC em popularizar-se, sobretudo devido ao facto de que na época o desenvolvimento das TI não alcançava os mesmos níveis de atualidade;
- No *Tableau de Bord* os objetivos são “livremente” definidos, enquanto no BSC são enquadrados em quatro perspetivas (facilitando a conceção e identificação dos objetivos);

- O *Tableau de Bord* apoia-se no conceito de variável chave (ação levada a cabo e que terá impactos nos resultados), enquanto o BSC apoia-se no conceito de fator crítico (elemento que condiciona a realização dos objetivos);
- A definição de indicadores apresenta-se mais rica e abrangente no *Tableau de Bord* do que no BSC, dado que este apenas distingue indicadores de resultados e de processos, enquanto aquele considera indicadores de objetivos, de meios, de convergência e do meio;
- No *Tableau de Bord* a definição dos indicadores de desempenho resulta da definição dos objetivos e planos de ação, no BSC a identificação dos planos de ação resulta da definição dos objetivos e fatores críticos face à estratégia.

Rosanas (1999) acrescenta que enquanto o *Tableau de Bord* inclui de modo exaustivo variáveis económico-financeiras (considerando-o “enciclopédico”), o BSC inclui outro tipo de indicadores e variáveis mais globais (a empresa no seu conjunto), relacionados com a situação competitiva e com a capacidade e a inovação, avaliando quer o meio interno quer o meio externo. O facto do *Tableau de Bord* não permitir uma visão global da empresa como um conjunto reduz enormemente o seu potencial em termos de informação e controlo de gestão. Assim, o BSC representa uma mais-valia ao considerar todos os fatores chave de êxito de uma empresa e ao implicar a participação ativa de um número importante de pessoas. Como tal, não se trata apenas de uma ferramenta útil para a informação e controlo, mas também para a coordenação de pessoas de forma coerente com a estratégia empresarial e para a motivação (ajudando a alcançar os objetivos estratégicos).

Na opinião de Carvalho e Azevedo (2001), o BSC apresenta uma evolução positiva relativamente ao *Tableau de Bord* ao incluir de forma sistemática:

- Os fatores intangíveis (não financeiros e qualitativos) relativos à situação competitiva e à capacidade de inovação empresarial;
- Variáveis e indicadores mais globais e mais centrados nos aspetos estrategicamente relevantes;
- Um equilíbrio e ponderação entre medidas financeiras e não financeiras;
- Relações de causa-efeito entre distintas perspetivas: financeira; clientes; processos internos e aprendizagem e crescimento.

De acordo com Mendoza e Zrihen (1999), embora ambos modelos recomendem a seletividade relativamente às medidas, evitando excesso de informação, o BSC oferece uma visão geral da organização e o *Tableau de Bord* é mais apropriado para apoiar os gestores operacionais no processo de tomada de decisões. Segundo Mora e Vivas (2001), uma das diferenças fundamentais entre os dois modelos reside no facto do BSC apresentar uma relação e conexão entre indicadores pertencentes a distintas perspetivas reproduzida em relações do tipo causa e efeito, que informam o gestor sobre o que sucede e as causas do sucedido. O *Tableau de Bord* apenas apresenta uma “bateria” de indicadores sem qualquer relação entre eles. Para Carvalho e Azevedo (2001, p.76), o BSC “complementa os tradicionais indicadores financeiros (dos antigos *Tableau de Bord*) com três novas dimensões (os clientes, os processos e a aprendizagem) para a avaliação de desempenho”. Estes autores partilham da opinião de Kaplan e Norton (1996a, 1996b, 1996c, 2000, 2001), ao considerar o BSC como um novo instrumento de gestão para passar da estratégia à ação. Por sua vez, na opinião de Santos e Fidalgo (2005), a grande novidade do BSC é a sua versatilidade e adequabilidade, oferecendo um método mais estruturado de seleção de indicadores.

Epstein e Manzoni (1997, 1998) e Atkinson e Epstein (2000) consideram que não há diferença entre os dois do ponto de vista conceitual, chamando a atenção para o facto de alguns autores franceses considerarem o BSC um caso especial do *Tableau de Bord* onde se dá especial atenção, no mínimo, a

quatro perspetivas bem definidas. Para os autores, a má aplicação do conceito de *Tableau de Bord* é o que o diferencia do BSC. Esta inadequada aplicação pode resumir-se à excessiva importância atribuída às medidas financeiras, à utilização de um elevado número de indicadores, muitos deles já existentes, à seleção de objetivos e metas predominantemente internas e à sua comparação com o desempenho passado ou com o orçamento externo.

Por outro lado, Germain (2006) afirma que enquanto o BSC é um modelo de desempenho estandardizado, que privilegia um enfoque *top-down* (com os indicadores e valores selecionados pela gestão da empresa), o *Tableau de Bord* é um modelo *ad hoc* de desempenho (definido com base em características específicas de cada organização e com um âmbito de construção coletivo e incremental), que privilegia tanto um enfoque *top-down* como um enfoque *bottom-up* (cujo conteúdo é estabelecido entre os vários *stakeholders*).

Com o objetivo de ilustrar as diferenças, Amat e Soldevila (2002) consideram que o *Tableau de Bord* clássico assemelha-se ao painel de bordo de um piloto de avião, proporcionando informação e controlando o percurso do avião, enquanto o BSC assemelha-se a um simulador de voo, identificando as relações causais entre os distintos indicadores e possibilitando a aprendizagem sobre o funcionamento do avião. Face ao exposto, o quadro seguinte resume os principais elementos diferenciadores do *Tableau de Bord* e do BSC.

Quadro 7: Elementos diferenciadores do *Tableau de Bord* e do BSC

ELEMENTOS DIFERENCIADORES		BALANCED SCORECARD	TABLEAU DE BORD
Base teórica	Modelo de Porter; Quatro campos de medição.	Nenhum modelo teórico explícito; Subjectividade por parte dos gestores; Importante papel do ambiente organizacional.	
Enfoque de construção	Enfoque iniciado por fatores externos (dos clientes até aos processos internos); Processo hierárquico (<i>top-down</i>).	Enfoque baseado em dois pontos de vista: interno e externo; Interação e negociação entre os diferentes níveis.	
Relações de causa-efeito	Presença de modelos genéricos de desempenho.	Não existe um vínculo sistemático entre os diferentes níveis; Presença de conflitos entre diferentes objetivos estratégicos.	
Responsabilidade	Imposta pela gestão de topo; Orientação à responsabilidade individual.	Orientação para os processos; Responsabilidade coletiva.	
Compensação	Vinculação do sistema de incentivos ao desempenho.	Não existe uma relação.	
Estado atual	Novo método sem uma real tradição em empresas francesas; Parece ser a última moda de gestão no mundo empresarial; Introduzido no início dos anos 90; Um amplo número de vendedores de <i>software</i> proporcionam ferramentas para o BSC.	Mais de 50 anos de tradição em empresas.	

Fonte: Adaptado de Cheffi e Beldi (2008, p.5).

7 O *TABLEAU DE BORD* E O BSC COMO SISTEMAS DE DIAGNÓSTICO E ALINHAMENTO ESTRATÉGICO

Para Ballvé (2006, p.13), o BSC e o *Tableau de Bord* são ferramentas de medição e de controlo de gestão “que podem ser de grande ajuda para o diagnóstico do funcionamento da organização e para alinhar os colaboradores relativamente à estratégia”, podendo funcionar como sistemas interativos se a organização os desenha e utiliza para promover a inovação e o surgimento de novas estratégias. Assim, o *Tableau de Bord* está orientado fundamentalmente para o diagnóstico, na medida que visualiza a informação útil para diagnosticar a situação utilizando modernas ferramentas informáticas, assegurando um melhor controlo ao oferecer informação fiável e eliminar dados inconvenientes e volumosos.

Por outro lado, o BSC está orientado fundamentalmente para o alinhamento, comunicação e implementação da estratégia. Além disso, ao contrário do *Tableau de Bord*, no BSC os indicadores são selecionados através de uma metodologia que contém um maior valor agregado, capaz de traduzir a estratégia em termos operacionais mediante a definição de fatores críticos interligados numa série de relações de causa-efeito. O referido autor (2006, p.25) assinala que “a aplicação de um ou outro sistema depende da maturidade, conhecimento, habilidade de negócio, capacidades dos recursos humanos, tempo para pensar, utilização de sistemas formais e do investimento em sistemas da empresa, entre outros fatores” (quadro 8).

Quadro 8: Requisitos do desenho e utilização do *Tableau de Bord* e do BSC

REQUISITOS	TABLEAU DE BORD	BALANCED SCORECARD
Maturidade da empresa	Baixa	Alta
Conhecimento da empresa	Baixo	Alto
Conhecimento do negócio	Baixo	Alto
Capacidades dos Recursos Humanos	Baixas	Altas
Investimento em sistemas	Baixo	Alto
Tempo para pensar	Pouco	Muito
Utilização de sistemas formais	Informal	Formal
Ambiente organizacional	Constante alteração	Previsível
Necessidade	Informação	Alinhamento

Fonte: Adaptado de Ballvé (2006, p.25).

Ballvé e Amat (2006) e Ballvé (2006) analisaram como o *Tableau de Bord* pode ser de grande utilidade para o diagnóstico e como o BSC contribui para um alinhamento adequado, apresentando as experiências das empresas *Citibank*, *Handleman Company*, *Embotelladora Andina*, *SOCMA*, *Amanco* e *Microsoft* (quadro 9).

Concluíram que as características particulares/individuais das organizações determinam qual é a melhor ferramenta de controlo a utilizar. Assim, referem que as empresas mais maduras, que contam com um potente *know-how* (conhecimentos e capacidades) e que operam em contextos relativamente previsíveis (ambientes estáveis), tendem a recorrer ao BSC para comunicar e implementar a sua estratégia, ao passo que aquelas menos maduras, que operam em ambientes em constante alteração, que necessitam de contar com mais informação e que se caracterizam pela falta de compromisso dos seus diretores, tendem a adotar o *Tableau de Bord*. No entanto, os referidos autores sugerem a integração de ambas ferramentas (se forem corretamente selecionadas, desenhadas e implementadas), para satisfazer as necessidades de diagnóstico e de alinhamento.

Consideram ainda que o *Tableau de Bord* está baseado nos dados que existem nos sistemas de informação suportados pelas novas tecnologias, enquanto o BSC está baseado nos fatores de êxito, nas relações de causa-efeito e no sistema de incentivos para permitir o melhor alinhamento das pessoas com a estratégia a implementar. Assim, o BSC reduz o risco de dispersão, especificando e estabelecendo regras para toda a organização, desenvolvendo metas claras e precisas e atribuindo recursos individuais à procura de oportunidades.

Quadro 9: Experiências de empresas na utilização do *Tableau de Bord* e do BSC

EMPRESAS	COMENTÁRIOS
Citibank	Desenvolveu um BSC de avaliação do desempenho; Desenhou um novo sistema de incentivos a fim de modificar o comportamento dos gestores e directores, Inclusão de indicadores financeiros, de aplicação da estratégia, nível de satisfação de clientes, controle e compromisso pessoal; Alinhamento do BSC corporativo com os sistemas de incentivos das sucursais; Concentração de esforços na comunicação e implementação da estratégia.
Handleman Company	Comunicou 16 <i>scorecards</i> e mapas estratégicos a 2700 pessoas em três continentes; A empresa recebe <i>feedback</i> contínuo dos seus empregados; Maior integração e alinhamento com os objetivos corporativos.
Microsoft	O seu principal propósito foi implementar um modelo de negócios com as suas relações causais, adotando o BSC como ferramenta para identificar, materializar e comunicar o modelo de negócios desejado, sobre a base de fatores de êxito chave e com indicadores relacionados com a cadeia de relações causais; Os gestores de cada país alinharam-se com a estratégia global do negócio na região; Integrou um BSC flexível com um <i>Tableau de Bord</i> para fomentar a aprendizagem a fim de facilitar o aparecimento de novas estratégias; Utilização do BSC como sistema interativo orientado à comunicação das diretrizes em indicadores específicos e à interação dos distintos níveis através de reuniões frequentes para definir os passos a seguir.
Embotelladora Andina	Os executivos enfrentaram o desafio de transmitir os seus conhecimentos a toda a estrutura e de gerar uma visão mais ampla; Construiu um <i>Tableau de Bord</i> em três níveis: global (para obter um panorama global da empresa e do seu meio, incluindo informação interna, comparativa e contextual), executivo (para organizar a informação a fim de obter maior eficiência nos processos, a produtividade e a qualidade) e operacional (para abranger os indicadores de desempenho mais relevantes); Barreiras culturais dificultaram a implementação do <i>Tableau de Bord</i> ; O <i>Tableau de Bord</i> resultou de grande utilidade como sistema interativo para comparar e partilhar as melhores práticas entre os distintos países; Desenvolveu o BSC depois de construir os sistemas de informação transacionais.
SOCMA	Implementou um sistema de medição que organizava a informação em quatro perspetivas (financeira, clientes, informação interna e recursos humanos), tendo em vista a implementação futura do BSC; Informação mensal atualizada e maior conhecimento dos negócios, organização da informação por unidade de negócios, análise de cada situação com profundidade e maior abrangência da perspetiva do negócio integral.
Amanco	Desenvolveu um BSC para ajudar a alinhar a visão da empresa nos treze países onde operava e complementou o mesmo com um <i>Tableau de Bord</i> operacional; Empregados integrados no processo.

Fonte: Elaboração própria a partir de Ballvé (2006) e de Ballvé e Amat (2006).

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os sistemas de avaliação do desempenho tradicionais baseados essencialmente em indicadores financeiros são, hoje em dia, considerados insuficientes (como instrumentos de informação e avaliação) para dar resposta às necessidades da gestão, podendo mesmo prejudicar a flexibilidade organizacional e a geração de valor económico futuro.

Perante esta situação, existe a necessidade de desenvolver sistemas de informação e controlo de gestão que reflitam a evolução dos fatores chave de êxito de natureza não financeira e/ou qualitativa, não limitando a informação às atuações passadas mas proporcionando informação relacionada com ações futuras ou inclusive com a consideração de estratégias emergentes. Assim, nas últimas décadas desenvolveram-se novos modelos e ferramentas de controlo de gestão que combinam medidas financeiras e não financeiras de desempenho com o objetivo de melhorar a vinculação entre a estratégia e a medição do desempenho como é o caso do *Tableau de Bord* e do BSC (HOQUE e JAMES, 2000; MALMI, 2001; ITTNER *et al.*, 2003; GERMAIN, 2008).

O *Tableau de Bord* consiste num conjunto de medidas ou indicadores, geralmente da área financeira, utilizados pelos gestores para observar, compreender e apreciar a situação da organização, avaliar a importância dos desvios em relação ao previsto e fazer as correções necessárias. Deste modo, o *Tableau de Bord* está muito ligado ao âmbito interno, centrando-se na gestão dos processos industriais e na procura da eficiência operacional. Não obstante, a evidência empírica obtida nos trabalhos desenvolvidos por Kaplan e Norton demonstrou que o BSC desmarca-se dos sistemas tradicionais de avaliação e controlo dos resultados, considerando-se o alinhamento entre os indicadores de gestão e a estratégia da organização como uma das chaves de êxito na sua implementação. Apesar das primeiras formulações do BSC aparecerem no início dos anos noventa, o conceito sofreu alterações ao longo do tempo, desde a sua conceção inicial como uma ferramenta desenhada para medir o desempenho financeiro e não financeiro da organização mediante quatro perspetivas que se influenciam mutuamente (confundindo-se muitas vezes com o *Tableau de Bord*), até à sua consideração atual como uma ferramenta de controlo e gestão estratégica que ajuda no alinhamento estratégico e na mudança organizacional.

Coincidimos com Rural e Vivas (2003) e com Germain (2008), na consideração de que as principais semelhanças entre o *Tableau de Bord* tradicional e o BSC respeitam ao enfoque multidimensional, à ênfase num número reduzido de medidas chave de desempenho (e consequente vinculação com os objetivos estratégicos), à consideração de diferentes *stakeholders*, à obtenção de uma visão integrada da organização, e ao processo de *feedback* e de elaboração de planos de ação. Por outro lado, também concorda-se que as principais diferenças entre os modelos centram-se, essencialmente, no modelo de desempenho, no desenvolvimento de processos e no sistema de incentivos e recompensas. Assim, a diferença entre o *Tableau de Bord* tradicional e o BSC deriva de deixar de ser um conjunto de indicadores que informam de aspetos concretos da organização de uma entidade, passando a existir uma visão global da estratégia da mesma. A importância que gera o BSC é o facto de permitir relacionar indicadores entre si, pelo que as perspetivas ou áreas determinadas reproduzem relações do tipo causa-efeito, recebendo-se informação do que acontece e das causas do sucedido. Não se trata de apresentar uma “bateria” de indicadores chave da empresa sem uma conexão entre eles, mas de ver precisamente as relações causais existentes entre os mesmos, de tal maneira que se pode avaliar a influência exercida pelas variações unitárias nos diferentes indicadores, simulando como se deve alcançar o objetivo último da organização. Assim, o BSC implica a generalização dos indicadores não financeiros, elimina a obsessão pelo curto prazo e estipula a análise das relações de causa-efeito entre indicadores (TURULL e VIVAS, 2003). Desta forma, entendemos que o BSC amplia o campo de atuação do *Tableau de Bord* proporcionando uma visão integral da organização e do ambiente que a rodeia.

REFERÊNCIAS

- AIBAR, C. Modelos de indicadores para la gestión pública: el cuadro de mando integral. **Auditoría Pública**, n. 30, p. 14-23, 2003.
- AMAT, O. El cuadro de mando integral. **Boletín AECA**, n. 56, p. 43-44, 2001.
- AMAT, O.; DOWDS, J. Qué es y cómo se construye el cuadro de mando integral. **Harvard-Deusto, Finanzas & Contabilidad**, n. 22, pp. 22-26, 1998.
- AMAT, O.; SOLDEVILA, P. El cuadro de mando integral en el mundo universitario: el caso de la Universitat Pompeu Fabra. In: ENCUENTRO ASEPEC, X, 2002, Santiago de Compostela. **Anais...**
- AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas). (2002). **Un Sistema de Indicadores de Gestión para los Ayuntamientos**. Madrid: AECA.
- ATKINSON, A.; EPSTEIN, M. Measure for measure: realizing the power of the balanced scorecard, **CMA Management**, v. 74, n. 7, p. 22-28, 2000.
- BALLVÉ, A. Creando conocimiento en las organizaciones con el cuadro de mando integral y el tablero de control. In: ACCID, **Nuevas Tendencias en Control y Contabilidad de Gestión**, Barcelona: Ediciones Deusto, p. 13-38, 2006.
- BALLVÉ, A.; AMAT, O. Los cuadros de mando como sistemas interactivos. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión**, v. IV, n. 8, p. 59-81, 2006.
- BASTIDAS, E.; RIPOLL, V. Una aproximación a las implicaciones del cuadro de mando integral en las organizaciones del sector público. **Revista Compendium**, v. 11, p. 23-41, 2003.
- BESSIRE, D.; BAKER, C. The French tableau de bord and the American balanced scorecard: a critical analysis. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 16, p. 645-664, 2005.
- BOURGUIGNON, A.; MALLERET, V.; NORREKLIT, H. The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: an ideological dimension. **Management Accounting Research**, v. 15, n. 2, p. 107-134, 2004.
- BOURGUIGNON, A.; MALLERET, V.; NORREKLIT, H. (2001). Balanced Scorecard versus French tableau de bord: beyond dispute, a cultural and ideological perspective. In: WORSHOP ON PERFORMANCE MEASUREMENT AND MANAGEMENT CONTROL, 2001, 4-5 October, Nice, p. 109-149.
- CARVALHO, C.; AZEVEDO, G. Balanced Scorecard: sistema de informação vs sistema de gestão. **Revista Estudos do I.S.C.A.A.**, v. 6/7, p. 55-78, 2001.
- CHEFFI, W.; BELDI, A. Performance measurement system design: divergences between accountants and managers. Case study of French Industrial Group. In: ANNUAL CONGRESS OF THE EAA, 31, 2008, 23-25 April, Rotterdam.
- CHEFFI, W.; RAO, A.; BELDI, A. Designing a performance measurement system: accountants and managers diverge. **Management Accounting Quarterly**, v. 11, n. 3, p. 8-21, 2010.
- CHIAPELLO, E. ; DELMOND, M. Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement. **Revue Française de Gestion**, v. 97, p. 49-58, 1994.
- CONTRASTA, J. Aclarando conceptos: cuadro de mando o cuadro de mando integral. **Estrategia Financiera**, n. 211, p. 34-38, 2004.

- COSTA, A. Contabilidade gerencial: um estudo sobre a contribuição do balanced scorecard. 2001. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), Universidade de São Paulo, Brasil.
- DÁVILA, A. Nuevas herramientas de control: el cuadro de mando integral. **Revista de Antiguos Alumnos**, v. 75, p. 34-42, 1999.
- EPSTEIN, M.; MANZONI, J. Implementing corporate strategy: from tableaux de board to balanced scorecards. **European Management Journal**, v. 16, n. 2, p. 190-204, 1998.
- EPSTEIN, M.; MANZONI, J. The balanced scorecard and tableau de bord: translating strategy into action. **Strategic Finance**, v. 79, n. 2, p. 28-36, 1997.
- ESCOBAR, T. El cuadro de mando como herramienta para el control de gestión: el estudio de un caso. **Revista Española de Financiación y Contabilidad**, v. XXXI, n. 113, pp. 905-940, 2002.
- ESCOBAR, T. El papel del cuadro de mando en la gestión estratégica de la empresa. **Revista Española de Financiación y Contabilidad**, v. XXVIII, n. 102, p. 1075-1099, 1999.
- GERMAIN, C. The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: a comparison of practices in the French context. In: ANNUAL CONGRESS OF THE EAA, 31, 2008, 23-25 April, Rotterdam.
- GERMAIN, C. The design of management control systems, the interactions between budgets and tableaux de bord: an action research. In: ANNUAL CONGRESS OF THE EAA, 29, 2006, 22-24 March, Dublin. **Anais...**
- GIMENO, J. El cuadro de mando como sistema informativo para la gestión empresarial. **Partida Doble**, n. 68, p. 36-46, 1996.
- GIRALT, S. Sistemas estratégicos de medida de la ejecución: análisis comparativo. **Partida Doble**, n. 126, p. 20-37, 2001.
- GIRALT, S. El cambio de paradigma en los sistemas de medida de la ejecución empresarial. In: CONGRESO AECA, X, 1999, 23-25 Septiembre, Zaragoza. **Anais...**
- GRANER, L. **De la contabilidad de costes al tableau de bord**. Barcelona: Marcombo – Boixareu Editores, 1991.
- GRAY, J. ; PESQUEUX, Y. Evolutions actuelles des systemes de tableau de bord. Comparaison des pratiques de quelques multinationales américaines et françaises. **Revue Française de Comptabilité**, v. 242, p. 61-70, 1993.
- GUMB, B.; FRESSOZ, P. ; JOANNIDÈS, V. Le thème de l'alignement dans les tableaux de bord stratégiques: leçons tirées de la pratique. **Revue Française de Gestion**, v. 37, n. 211, p. 119-130, 2011.
- HERNÁNDEZ, F.; LEITE, J. Um balanced scorecard para hospitais: alguns indicadores. In: CONGRESO DEL INSTITUTO INTERNACIONAL DE COSTOS, VIII, 2003, 26-28 de Noviembre, Uruguay. **Anais...**
- HOQUE, Z.; JAMES, W. Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance. **Journal of Management Accounting Research**, v. 12, n. 1, p. 1-17, 2000.
- HORVÁTH & PARTNERS. **Dominar el cuadro de mando integral: manual práctico basado en más de 100 experiencias**, Barcelona: Ediciones Gestión2000, 2003.
- ITTNER, C.; LARCKER, D.; MEYER, M. Subjectivity and the weighting of performance measures: evidence from a balanced scorecard. **The Accounting Review**, v. 78, n. 3, p. 725-758, 2003.

- JORDAN, H.; NEVES, J.; RODRIGUES, J. **O controlo de gestão ao serviço da estratégia e dos gestores.** Lisboa: Áreas Editora, 2011.
- KAPLAN, R.; NORTON, D. **The strategy focused organization:** how balanced scorecard companies thrive in the new business environment. Massachusetts: Harvard Business School Press, 2001.
- KAPLAN, R.; NORTON, D. **El Cuadro de Mando Integral.** Barcelona: Ediciones Gestión2000, 2000.
- KAPLAN, R.; NORTON, D. **Translating Strategy into Action:** the balanced scorecard. Massachusetts: Harvard Business School Press, 1996a.
- KAPLAN, R.; NORTON, D. Using the balanced scorecard as a strategic management system. **Harvard Business Review**, v. 74, n. 1, p. 75-85, 1996b.
- KAPLAN, R.; NORTON, D. Linking the balanced scorecard to strategy. **California Management Review**, v. 39, n. 1, p. 53-79, 1996c.
- KAPLAN, R.; NORTON, D. The balanced scorecard: measures that drive performance. **Harvard Business Review**, v. 70, n. 1, p. 71-79, 1992.
- KASPERSKAYA, Y.; TAYLES, M. Causal performance measurement models: myth or reality? In: ANNUAL CONGRESS OF THE EAA, 31, 2008, 23-25 April, Rotterdam. **Anais...**
- LAUZEL, P.; CIBERT, A. **De los ratios al cuadro de mando: cómo se estructuran y utilizan estos medios de gestión.** Barcelona: Francisco Casanovas Editor, 1967.
- LÓPEZ, A. **Gestión estratégica y medición:** el cuadro de mando como complemento del balanced scorecard. Madrid: AECA, 2003.
- LÓPEZ, A. Pasos para elaborar el cuadro de mando. **Estrategia Financiera**, n. 149, p. 4-14, 1999.
- LÓPEZ, A. El cuadro de mando empresarial: gestión global coordinada y responsable. **Boletín AECA**, n. 47, p. 54-57, 1998.
- LOWY, J.; IRISARRI, J. Dinámica del cuadro de mando integral. **Estrategia Financiera**, n. 194, p. 20-25, 2003.
- MALMI, T. Balanced scorecards in finnish companies: a research note. **Management Accounting Research**, v. 12, n. 2, p. 207-220, 2001.
- MASSÓN, J.; TRUÑO, J. (2006). **La Cuarta generación balanced scorecard:** revisión crítica de la literatura conceptual y empírica. Disponível em: <http://works.bepress.com/cgi/viewcontent.cgi?article=1005&context=jose_luis_masson_guerra>. Acesso em: 13.02.2012.
- MATA, C.; SEABRA, F.; RODRIGUES, J. Tableau de bord da relação da empresa com as partes interessadas: uma aplicação em âmbito industrial. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, X, 2007, 13-15 Junho, Lyon. **Anais...**
- MATEOS, A. Indicadores de gestión en sociedades cooperativas: propuesta para el sector citrícola. In: CONGRESO AECA, XVI, 2007, 19-21 Septiembre, Valencia. **Anais...**
- MORA, A.; VIVAS, C. **Nuevas herramientas de gestión pública:** el cuadro de mando integral. Madrid: AECA, 2001.
- MENDOZA, C.; ZRIHEN, R. Le tableau de bord: en v.o. ou en version américaine? Comparaison entre le tableau de bord et le balanced scorecard. **Revue Française de Comptabilité**, v. 309, p. 60-66, 1999.

- PEZET, A. The history of the French tableau de bord (1885-1975): evidence from the archives. **Accounting, Business & Financial History**, v. 19, n. 2, p. 103-125, 2009.
- QUESADO, P.; RODRIGUES, L. Factores determinantes na implementação do *balanced scorecard* em Portugal. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 4, p. 94-115, 2009.
- ROSA JÚNIOR, A. Tableau de bord de gestión. In: ANPAD CONFERENCE, XXIV, 2000, Setembro, Florianópolis. **Anais...**
- ROSANAS, J. Instrumentos de gestión, organizaciones humanas y eficacia: el caso del cuadro de mando. **Boletín AECA**, n. 49, p. 19-21, 1999.
- RUSSO, J. **Balanced scorecard para PME e pequenas e medias instituições**. Lisboa: Lidel Edições Técnicas, 2009.
- RUSSO, J. Balanced scorecard versus tableau de bord. **Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas**, n. 62, p. 56-63, 2005.
- SANTOS, M.; FIDALGO, E. El balanced scorecard o cuadro de mando integral y el cuadro de mando tradicional: principales diferencias. **Técnica Contable**, n. 673, p. 13-17, 2005.
- SANTOS, M.; FIDALGO, E. Un análisis de la flexibilidad del cuadro de mando integral (CMI) en su adaptación a la naturaleza de las organizaciones. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión**, v. II, n. 4, p. 85-116, 2004.
- SANTOS, M.; FIDALGO, E. Del cuadro de mando al cuadro de mando integral: las “perspectivas” en la gestión sanitaria. In: JORNADA DE TRABAJO SOBRE CONTABILIDAD DE COSTES Y DE GESTIÓN, VIII, 2003, Universidad de Cantabria, Noviembre, pp. 239-252. **Anais...**
- TRAVAILLE, D.; MARSAL, C. Automatisation des tableaux de bord et cohérence du contrôle de gestion: à propos de deux cas. **Comptabilité Contrôle Audit**, v. 13, n. 2, p. 75-96, 2007.
- TRÉBUCQ, S. Le balanced scorecard en France: un outil de communication encore incompris. **Revue Française de Gestion**, v. 37, n. 211, p.131-143, 2011.
- TURULL, J.; VIVAS, C. El Cuadro de mando Integral en la administración pública: el caso del ayuntamiento de Sant Cugat del Vallès. In: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD, VIII, 2003, 28-31 Octubre, Panamá. **Anais...**