

Balanced Scorecard versus Tableau de Bord

Por João Russo, Mestre em Contabilidade e Finanças pela Fac. de Economia da U. Coimbra, TOC n.º 28 091, Gestor de empresas

Tableau de Bord (TDB) e Balanced Scorecard (BSC) são instrumentos de gestão com muitas características comuns. Apesar das diversas críticas, o BSC representa uma evolução positiva sobre o TDB e outros quadros de comando/avaliação de desempenho. O BSC é um bom exemplo da hegemonia, e do sucesso internacional actual das escolas norte-americanas de estratégia e gestão.

O presente artigo procura identificar e clarificar o que diferencia e o que têm em comum o *Balanced Scorecard* e o *Tableau de Bord*, metodologias desenvolvidas no âmbito do controlo de gestão.

A partir da análise das suas características estudadas por vários autores, pretende-se realçar o facto destas duas ferramentas de gestão terem nascido em contextos temporais, económicos e geográficos diferentes, representando perspectivas ideológicas e culturais distintas. Assim, e apesar das semelhanças patentes entre as duas metodologias e de se poderem apresentar como complementares, não deverão ser confundidas pelos motivos que adiante serão explicitados.

O artigo termina concluindo que, dos conceitos analisados, o *Balanced Scorecard* se apresenta como a ferramenta de maior sucesso no contexto actual, reflectindo, de certo modo, a hegemonia e o prestígio internacional das escolas norte-americanas de estratégia e gestão.

A origem e os diferentes aspectos conceptuais do Tableau de Bord (TDB) e do Balanced Scorecard (BSC)

O *Tableau de Bord* e o *Balanced Scorecard* nasceram em circunstâncias, épocas e locais distintos.

O surgimento em França do *Tableau de Bord (TDB)*, no campo da gestão, remonta a 1932, como reacção à inadequação dos dados contabilísticos para a tomada de decisões, situação que certamente se tornou mais evidente com a crise de 1929. Contudo, no início, o *TDB* consistiu mais num conjunto de medidas físicas de desempenho, do foro da linguagem das engenharias, não propriamente da contabilidade.

Com maiores avanços a partir dos anos 50, nomeadamente com a difusão dos métodos de gestão americanos, dos centros de responsabilidade nas empresas, o *Tableau de Bord* evoluiu, passando a incluir dados orçamentais e a desagregar-se por centros de custo/responsabilidade.

Até aos anos 80, o *TDB* não foi mais do que um «relatório» onde se comparavam e controlavam os dados realizados com os previamente fixados (em orçamentos), com vista à tomada de medidas correctivas. Apesar da utilidade evidente do *Tableau de Bord* para as empresas/organizações, esta ferramenta revelava várias insuficiências, como refere Bugalho (2004):

- Apresentava dados eminentemente financeiros.
- A predominância de critérios financeiros não garantia o alinhamento dos interesses da Direcção e dos gestores dos diversos centros de responsabilidade.
- Não estabelecia relações de causa e efeito, apenas apurava o resultado final.
- Não mostrava qual o impacto das decisões dos gestores sobre as variáveis não financeiras, como a qualidade, a satisfação dos clientes e a inovação.

- Não fazia a ligação entre a estratégia e as decisões e acções ao nível operacional.
- Analisava dados históricos, do passado, mas não considerava de forma sistemática variáveis com impacto nos resultados futuros.

Só nos anos 90 surgem preocupações de coerência entre os objectivos estratégicos e as acções a tomar no âmbito desta ferramenta de gestão. No entanto, 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 perspectiva financeira na análise do desempenho, em detrimento de outras perspectivas igualmente relevantes.

À medida que se foi comprovando a crescente importância de outros factores na boa gestão das organizações (designadamente os factores intangíveis e não financeiros), o *TDB* foi sendo aperfeiçoado, passando a considerar novos aspectos, conforme indicam Bugalho (2004) e Jordan *et al.* (2002):

- O *Tableau de Bord* é desenvolvido a partir da missão e da definição dos objectivos de cada centro de responsabilidade que, por sua vez, dão origem à identificação dos factores críticos de sucesso, que serão quantificados pelos Indicadores Chave de Desempenho.
- Como instrumento de informação rápida, para apoio ao processo de tomada de decisão, o *Tableau de Bord* deve ter as seguintes características:
 - Ser personalizado por gestor ou centro de responsabilidade, em função das necessidades e objectivos específicos de cada um.
 - Conter indicadores financeiros e não financeiros que permitam avaliar melhor, em conjunto, o impacto das decisões operacionais.
 - Ser sintético, conter o que é relevante para a tomada de decisões, mas com possibilidade de desagregação da informação.
 - Conter informação diversificada, por exemplo, dados reais e previsionais (por estimativas), dados físicos, financeiros, indicadores de objectivos e de meios, entre outros.
 - Ser convergente, i.e., os objectivos dos centros de responsabilidade mais elementares devem traduzir os meios de acção dos centros de responsabilidade hierarquicamente superiores.
 - Estar disponível rapidamente, em tempo útil, de forma frequente e regular, pelo menos com periodicidade mensal.

Em suma, o *Tableau de Bord* é, essencialmente, um instrumento de informação rápida, de comparação da realidade com as previsões, permitindo o apuramento de desvios, a elaboração de diagnósticos e a tomada de decisões a curto prazo.

Apesar das recomendações mencionadas, quanto ao modo de utilização desta ferramenta, os gestores nem sempre retiraram o melhor partido das potencialidades do *TDB*, utilizando-o muitas vezes de forma inadequada no exercício do controlo de gestão.

Paralelamente, a pouca adesão e divulgação do *Tableau de Bord* entre os gestores e académicos americanos, acabaram por constituir uma oportunidade para o desenvolvimento do *Balanced Scorecard*, como alternativa para a resolução das insuficiências verificadas na avaliação do desempenho empresarial com base noutras metodologias.

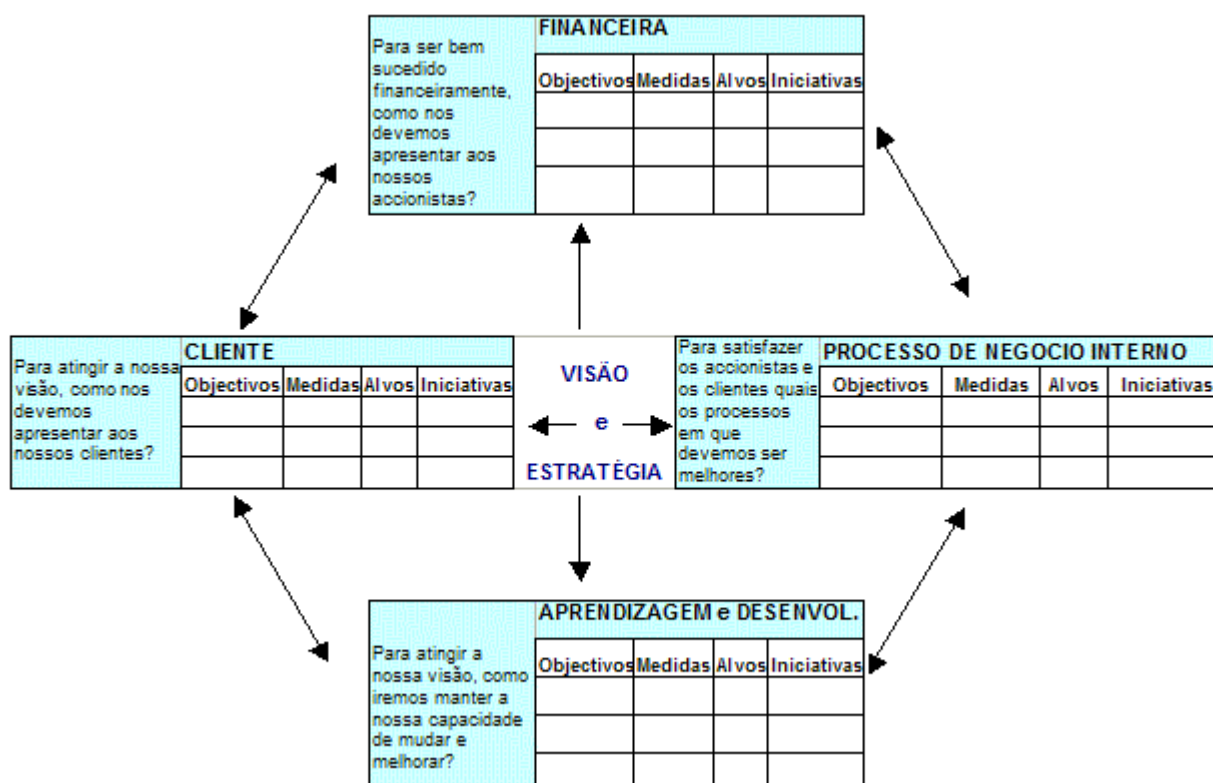
De facto, o conceito e sistema de gestão *Balanced Scorecard (BSC)* apresentado por Robert Kaplan e David Norton nos anos 90 (1)(1), nos Estados Unidos, surgiu na sequência de estudos realizados em várias multinacionais americanas, insatisfeitas com o facto de verificarem que os seus métodos de avaliação do desempenho empresarial, baseados em indicadores contabilísticos e financeiros, eram inadequados no actual contexto competitivo mundial, porque prejudicavam a criação de valor a médio e longo prazo. Tal ocorria quando os gestores, interessados na maximização das suas remunerações dependentes dos resultados financeiros apresentados aos accionistas, promoviam, no curto prazo, a redução de custos sem olhar a meios. Os «cortes radicais» nas despesas das empresas, com o intuito de se conseguirem lucros imediatos, originavam a deterioração da qualidade dos serviços prestados e resultavam na saída de quadros e trabalhadores indispensáveis, aumentando a insatisfação dos clientes e a desmotivação dos empregados, ou seja, sacrificando o potencial de desenvolvimento futuro das suas organizações.

A crescente globalização dos mercados desde os anos 80 e a necessidade de diferenciação das empresas no novo contexto económico internacional, tornara indispensável a gestão e o controlo de factores não financeiros e intangíveis, como forma de se alcançarem vantagens competitivas duradouras, o que não estava a ser assegurado pelas ferramentas de controlo de gestão anteriores ao *BSC*.

A novidade do *Balanced Scorecard (BSC)* resulta essencialmente das seguintes características:

- O *BSC* focaliza a gestão na estratégia da empresa/organização, traduzindo esta em objectivos, iniciativas e indicadores, em quatro perspectivas (uma financeira e três não financeiras).
- São, portanto, incluídas neste modelo três perspectivas adicionais - Clientes, Processos Internos, Aprendizagem e Desenvolvimento Organizacional – para além da Perspectiva Financeira tradicional de avaliação do desempenho (já contemplada no *TDB*), o que permite gerir factores intangíveis fundamentais para um bom desempenho futuro, conforme se observa na Figura 1.

Figura 1 - Tradução da Visão e Estratégia: Quatro Perspectivas



Adaptado de Kaplan & Norton (1996)

- O BSC induz a comunicação, o envolvimento e o alinhamento das pessoas e o ajustamento dos recursos da organização, de acordo com a estratégia definida.
- Esta metodologia considera a existência de relações de causa e efeito entre as diferentes perspectivas referidas e entre as medidas e as acções de desempenho, de curto e longo prazo.
- O *Balanced Scorecard* pretende assegurar o *feedback* e a aprendizagem resultante das acções e dos resultados alcançados (a curto e a longo prazo), que facilite a revisão da própria estratégia.

Apesar de ter surgido inicialmente como mera ferramenta de medição e avaliação de desempenho multidimensional, o BSC rapidamente evoluiu para um sistema de comunicação e alinhamento da empresa/organização a novas estratégias, tornando-se numa metodologia de clarificação e implementação da estratégia (Sousa e Rodrigues, 2002).

Esta proposta de transposição da estratégia permitiu suprir insuficiências verificadas em muitas empresas que dedicavam demasiada atenção à definição de objectivos (formalizados em todos os tipos de planos financeiros e orçamentais), sem se preocuparem suficientemente com o seu rumo (organização e planos de acção), mantendo-se satisfeitas com planos de orientação muito rudimentares ou mesmo inexistentes.

O *Balanced Scorecard* ao estimular novas e diferentes estratégias, proporcionou às empresas/organizações a oportunidade de se afastarem da perspectiva tradicional de curto prazo, sustentada na redução de custos e na concorrência a preços baixos, reorientando-as para a criação de oportunidades de crescimento, para a oferta de produtos e serviços de elevado valor para o

cliente. Permitiu também ajudar a resolver outra fragilidade detectada – a falta de ligação entre a estratégia de longo prazo e as acções de curto prazo, aspecto que Kaplan & Norton (1996) consideraram estar na origem do insucesso na implementação de muitas estratégias empresariais.

Estes argumentos, bem como o formato «pronto a usar» do *Balanced Scorecard*, fomentaram a rápida divulgação desta ferramenta, tendo surgido uma nova especialidade em consultoria para ajudar as empresas a implementarem o BSC. Como observou Malmi (2001), baseado em estudos realizados na Finlândia, o papel dos consultores na divulgação desta ferramenta, através de seminários, artigos, livros e outros meios, foi decisivo para a grande popularidade alcançada pelo *Balanced Scorecard*.

Segundo os criadores do BSC, o conjunto de indicadores de desempenho tem de ser escolhido de modo coerente com a visão, missão e estratégia organizacional, num processo de desdobramento hierárquico (top-down). A construção e definição dos indicadores deve ser realizada na fase do planeamento, quando se determina a missão e a estratégia da empresa, os factores críticos de sucesso da mesma, as metas de desempenho a alcançar, os indutores desses resultados e os indicadores de causa-efeito, para posterior controlo. Define-se assim um cenário pretendido, com os meios para o atingir, consciencializando as pessoas para o seu alcance, através de medidas de compensação e incentivo (Ramos e Gonçalves, 2002).

Na mesma linha de opinião, Atkinson e Epstein (2000) afirmam que “um dos aspectos mais importantes do BSC, que permite ligar os resultados com as actividades operacionais e as características que conduzem a esses resultados, é o esforço sistemático conjunto para medir essas relações, comunicá-las aos gestores operativos e providenciar o suporte para a aprendizagem das organizações sobre essas relações”.

Como exemplo de empresas que foram bem sucedidas na implementação no BSC, são de referir a Mobil, a Oracle, Cigna, SAP, Bain & Co., Rockwater, Apple Computer, entre outras, que em poucos anos superaram situações de prejuízos significativos para, actualmente, serem empresas com elevada rentabilidade (Rolph, 1999, Sim & Koh, 2001).

Em síntese, o *Balanced Scorecard* é apresentado pelos seus criadores e defensores como uma solução «à medida» para as empresas implementarem um sistema multidimensional de medição do desempenho organizacional, articulado com a estratégia definida, que lhes possibilite identificar o que realmente cria e sustenta o nível de competitividade e agirem atempadamente, de forma a assegurarem a criação de valor económico para o futuro.

O actual ambiente competitivo exige das empresas a definição duma orientação estratégica e o domínio de factores não financeiros e intangíveis, necessários à sustentação futura das suas vantagens competitivas. Neste contexto, o *Balanced Scorecard* apresenta-se como uma solução apelativa, nomeadamente para o tecido empresarial português (constituído maioritariamente por PME), confrontado hoje com graves problemas de competitividade internacional.

Contudo, julgo que se deve ter alguma precaução e ponderar alguns aspectos mais críticos: o BSC foi desenvolvido num contexto diferente daquele que é o da maioria das empresas portuguesas, que são de reduzidíssima dimensão. Nessa perspectiva, o grau de formalismo e complexidade inerente à implementação desta ferramenta pode não ser compatível com a gestão fortemente informal e simplificada das empresas mais pequenas, numa perspectiva de custo-benefício (Russo, 2003). No entanto, este problema também se coloca na implementação dum modelo formal de *Tableau de Bord*.

O que se propõe, em seguida, para poder aferir melhor as virtudes e defeitos do *Balanced Scorecard*, é a comparação crítica com o seu predecessor – o *Tableau de Bord*.

As críticas ao Balanced Scorecard (BSC) formuladas pelos defensores do Tableau de Bord (TDB)

Como se constata, as duas ferramentas de gestão resultam de contextos e épocas diferentes mas, sem dúvida, o *Tableau de Bord (TDB)* foi a ferramenta precursora do *Balanced Scorecard (BSC)* na medição do desempenho empresarial.

Nessa óptica, são compreensíveis as críticas lançadas ao *Balanced Scorecard* pelos Franceses e demais adeptos do *Tableau de Bord*, não reconhecendo no primeiro qualquer traço de originalidade. Alguns autores, segundo Bourguignon *et al.* (2001), sugerem mesmo que o *TDB* francês «inspirou» o desenvolvimento do *BSC*.

Os defensores do *TDB* lembram que, no início desta metodologia, estiveram necessidades de dados não contabilísticos, nomeadamente os dados físicos de produção e de consumos. No entanto, o actual *Tableau de Bord* também abarca, adicionalmente, um largo espectro de outras medidas não financeiras, por exemplo, medidas qualitativas (percentagem de entregas fora de prazo), medidas sociais (absentismo), medidas de satisfação dos clientes, medidas de orientação dos processos (tempos de produção) (2)(2).

Criticando o *Balanced Scorecard*, Bessire (2000) observa que Kaplan & Norton apresentam esta metodologia como uma grande novidade, por integrar as medidas derivadas da estratégia. Não obstante, considera que o *TDB*, apesar de existir em grande número de formatos, é para os gestores e investigadores franceses, uma ferramenta mais conhecida que, apesar das suas fraquezas, é do ponto de vista conceptual, mais rica e menos ambígua que o *BSC*.

Outros autores como Otley, Atkinson, Waterhouse e Wells, referidos por Bessire (2000), também apontam diversas fragilidades ao *BSC*:

- Não nos elucida suficientemente sobre a contribuição dos empregados e fornecedores para que a empresa atinja os seus objectivos.
- É incapaz de identificar o papel da comunidade na definição do meio envolvente em que a empresa trabalha.
- Falha na identificação das medidas de desempenho como um processo de duas vias, que seja capaz de uma gestão avaliadora da contribuição dos «stakeholders» para os objectivos primários e secundários, e que consiga que os mesmos «stakeholders» avaliem que a organização é capaz de respeitar as suas obrigações perante estes, no presente e no futuro.

Apesar das críticas lançadas ao *Balanced Scorecard* por diversos especialistas em Estratégia e Controlo de Gestão, sobretudo franceses, é-lhe reconhecido algum sucesso de implementação no meio empresarial, não pelas suas qualidades intrínsecas, mas sim pelo papel que pode desempenhar na «condução» das organizações. Significa isto que, apesar do *BSC* apresentar fragilidades em termos conceptuais, o seu modo de funcionamento revela uma forte compreensão dos mecanismos de orientação das empresas/organizações.

Bessire (2000) conclui que “o contributo do *BSC* reside, não na ferramenta em si, mas na atenção dada à aprendizagem organizacional e à adequação dos objectivos com a estratégia que este pode induzir, quer seja na fase de construção ou na fase de análise”. Assim, a novidade do *BSC* face ao *TDB*, consistiria em dois aspectos, referidos por Kaplan e Norton:

- A criação de referenciais/objectivos alinhados para os membros da organização.

- Um modo privilegiado de construir, orientar e estimular a aprendizagem.

Acrescenta ainda Bessire (2000), acerca da comparação do *BSC* com o *TDB*, as seguintes apreciações, com as quais estou de acordo:

- A abordagem francesa (*TDB*) e americana (*BSC*) são complementares. A primeira sustenta melhor os fundamentos das suas proposições, embora talvez não preste suficiente atenção à aprendizagem e adequação do processo, o que pode ser melhorado. O *BSC*, pelo contrário, com maior potencial na prática, contém, no entanto, falhas na sua conceptualização teórica.
- As ferramentas de análise de desempenho (seja o *BSC*, o *TDB* ou outras), necessitam de despender recursos com o conhecimento do meio envolvente, com mecanismos de vigilância, pensamento estratégico, aprendizagem individual e organizacional e construção de consensos para o alcance da meta final das organizações.
- Ferramentas como o *BSC* e o *TDB* são muito importantes, mas são apenas meios auxiliares na orientação das organizações. Não substituem, portanto, a necessidade de liderança, de chefias e equipas com as competências adequadas.

As diferenças ideológicas e culturais subjacentes nas duas metodologias analisadas - Balanced Scorecard (BSC) vs Tableau de Bord (TDB)

Bourguignon, Malleret e Norrklit (2001) analisaram as diferenças entre o *BSC* e o *TDB*, tendo avançado com a seguinte explicação: o *TDB*, com origem em França, e o *BSC* oriundo dos Estados Unidos, reflectem em ambos os casos, contextos sociais e ideologias diferentes.

Esta diferença é resultado do seguinte:

- A gestão e as suas técnicas gozam dum «status» mais elevado nos Estados Unidos do que em França, provavelmente resultante da diferente perspectiva nas relações contratuais e sociais/hierárquicas dos americanos e franceses.
- Os americanos privilegiam a ligação ao contrato (a relação contratual), enquanto os franceses preferem a existência de hierarquias sociais e a redução da insegurança.
- A posição mais filosófica dos franceses por oposição ao pragmatismo americano.

Todos estes aspectos, em conjunto, permitem explicar porque razão o *BSC* (americano) e o *TDB* (francês), se apresentam como:

- **Conceitos estratégicos subjacentes diferentes** – O *BSC* como produto americano reflecte nas práticas de gestão, regras mais definidas e transparentes para reduzir a incerteza e o risco. O *TDB* francês procura assegurar segurança através dos meios institucionais (hierárquica e socialmente).
- **Modelos de desempenho causal distintos** – No *BSC* este modelo é externo. Isto é, os gestores, de uma forma natural, assentam a medição do desempenho no âmbito das relações contratuais a que cada um se compromete, situação típica duma sociedade mercantil como a americana, num formato mais «pronto a usar». No *TDB* francês, pelo contrário, os gestores adaptam as relações contratuais de acordo com os seus direitos e deveres específicos, determinados de acordo com a hierarquia social em que se situam, permitindo-lhes alguma liberdade na escolha das medidas de desempenho que consideram mais relevantes, o que pode suscitar incerteza e conflitualidade entre objectivos. No

entanto, sendo a segurança e a redução da incerteza fundamentais para os franceses, estes asseguram-na, não pela prática de gestão, mas através das estruturas sociais.

- **Diferentes formas de desdobramento dos objectivos e indicadores por entre a empresa/organização** – Sendo nos Estados Unidos a gestão muito mais valorizada, o *BSC* procede ao desdobramento em formato de sistema de controlo estritamente «top-down», em que se legitima uma hierarquia na organização, onde resta aos empregados obedecerem. No *TDB* os franceses assumem a hierarquia socialmente vigente, ou seja, uma maior influência das estruturas sociais, dando mais espaço de liberdade à iniciativa local, o que torna difícil o envolvimento estratégico.
- **Diferentes ligações/relacionamentos entre a medição do desempenho e as recompensas atribuídas** - No caso do *BSC* é mais evidente o tratamento de todos na organização de forma igual, fazendo depender da medição do desempenho a atribuição de compensações ou de penalizações, pela avaliação do contributo prestado. O *TDB*, pelo contrário, reflecte a falta de tradição dos franceses na utilização das remunerações baseadas no desempenho.

São, portanto, relevantes as diferenças culturais e sociais americana e francesa patentes no *BSC* e *TDB*, respectivamente, e de observar que em França as “Grandes Écoles”, donde provêm os gestores de topo, normalmente não têm tradição como escolas de negócios, ao contrário dos Estados Unidos, em que estes gestores, originários de escolas de negócios prestigiadas, dão a maior importância às técnicas de gestão.

Tendo em atenção as características apontadas ao *BSC* e ao *TDB*, não surpreende pois, a relutância dos franceses, adeptos do *Tableau de Bord* na gestão, em aceitarem o conceito americano de *Balanced Scorecard*, rebaptizando-o de *Tableau de Bord Prospectif* ou de *Gestion*, ou *Tableau de Bord Équilibré*. Trata-se de uma colagem dos dois conceitos, o que seguramente gera alguma confusão entre os mesmos e sugere inadvertidamente que a abordagem do *BSC* pode ser integrada na metodologia do *TDB*.

Esta desvalorização do *BSC* por parte dos franceses, é referenciada por Bourguignon *et al.* (2001), citando um estudo onde se demonstra que, em países como a Alemanha, a Grã-Bretanha ou a Itália, a maior parte do meio empresarial conhece o *Balanced Scorecard* e parte significativa utiliza-o. No entanto, em França, se menos de metade das empresas conhece o conceito, muito poucas o implementam, mas todas referem utilizar o *Tableau de Bord*.

Em Portugal os poucos estudos ainda realizados sobre a divulgação do *BSC* (3)(3) permitiram constatar que esta ferramenta de gestão é praticamente desconhecida no nosso país, o que não acontece com o *TDB*.

Outros países europeus, como a Dinamarca, parecem ter aderido entusiasticamente ao conceito americano do *Balanced Scorecard*, muito provavelmente por não terem um sistema hierárquico e social similar ao dos franceses, e necessitarem de criar essa hierarquia e as regras que reduzam a incerteza (Bourguignon *et al.*, 2001).

Do que foi referido, facilmente se depreende que estamos longe da unanimidade de opiniões entre os inúmeros autores que se debruçaram sobre a caracterização do *BSC* e do *TDB*, dado que encontramos perspectivas diferentes, se nos guiarmos pelos adeptos da primeira ou pelos da segunda ferramenta de gestão.

Semelhanças entre o *Balanced Scorecard* e o *Tableau de Bord*

Parece, no entanto, consensual o que Jordan *et al.* (2002) apresentam como síntese, relativamente

às várias semelhanças, na actualidade, entre estes dois instrumentos de gestão:

- Ambos são instrumentos de medição do desempenho das organizações.
- Apresentam informação financeira e não financeira.
- Ambos relacionam os objectivos e meios de acção (factores críticos) com os indicadores de desempenho utilizados.
- Têm como objectivo produzir informação muito sintética e imediata, adequada para uma maior rapidez de avaliação do desempenho e consequente tomada de decisão, mas sendo possível a ambos desagregar essa informação.
- Avaliando o desempenho, possibilitam o cálculo de prémios e incentivos a atribuir aos responsáveis (gestores, trabalhadores) mediante o alcance da performance desejada.
- Ambos se podem desenvolver de acordo com as necessidades específicas de cada empresa/organização (mais o *TDB* do que o *BSC*), pelo que será recomendável que sejam personalizados em função das necessidades e preferências dos gestores e das empresas/organizações.
- Ambos contribuem para que os dirigentes das empresas/organizações definam metas, objectivos, identifiquem os factores críticos de sucesso e promovam a circulação da informação e o diálogo internos.

Diferenças entre o Balanced Scorecard e o Tableau de Bord

Da mesma forma, e recorrendo a Jordan *et al.* (2002), são de realçar, em síntese, as seguintes diferenças que distinguem presentemente o *Balanced Scorecard* (*BSC*) e o *Tableau de Bord* (*TDB*):

- Enquanto o *TDB* é mais vocacionado para o aspecto meramente operacional, o *BSC* encontra-se intimamente ligado e dependente da estratégia formulada.
- O *TDB*, na sua origem, nasceu da necessidade de monitorização dos elementos críticos da esfera técnico-produtiva. O *BSC*, pelo contrário, criado por professores de gestão da Universidade de Harvard, com fortes tradições no estudo e divulgação da estratégia, reflecte este último tipo de preocupações.
- O *BSC* surgiu rapidamente associado a sistemas de informação de software, desenvolvidos para apoio à decisão dos gestores, o que contribuiu para uma rápida divulgação desta ferramenta de gestão. Pelo contrário, o *TDB* foi divulgado ao longo duma época em que os sistemas de informação computadorizados eram raros, não beneficiando portanto, da mesma forma, do impulso gerado pelas novas tecnologias da informação.
- No *TDB* os objectivos são estabelecidos pelos gestores de forma livre, o que aumenta a subjectividade na sua determinação, enquanto no *BSC* (ferramenta mais «ready-to-use»), estes são enquadrados nas quatro perspectivas já referidas, assumindo relações de causa-efeito entre as mesmas, o que facilita a concepção e identificação dos objectivos.
- O *TDB* baseia-se no conceito *variável-chave* (acção concreta a empreender que condicionará os resultados). O *BSC* usa outro conceito, o do *factor crítico* (elemento que condiciona a realização dos objectivos).
- O *TDB* considera indicadores mais abrangentes (definindo indicadores de objectivos, de meios, de convergência e do meio). O *BSC* distingue dois tipos de indicadores, os de

resultados e os de processo (indutores dos resultados).

- O *TDB* estabelece-se a partir da definição dos objectivos e planos de acção, que por sua vez darão origem aos indicadores de desempenho. No *BSC*, a partir da estratégia definem-se os objectivos e os factores críticos para, a partir dos mesmos, se identificarem os planos de acção.
- O *TDB* revela-se um produto operacional, por oposição ao *BSC*, com uma imagem de produto de marketing, mais propício à divulgação e uso no meio académico e empresarial.

Conclusão

Os aspectos que foram enunciados, permitem afirmar que o *Tableau de Bord* e o *Balanced Scorecard* são instrumentos de gestão com muitas características comuns e até complementares. O facto do *TDB* depender mais da perspectiva dos gestores que o concebem, mesmo que orientado por uma determinada estratégia (à semelhança do *BSC*), faz com que seja utilizado pelos gestores numa perspectiva operacional.

Apesar das diversas críticas já apontadas, é de concluir que o *Balanced Scorecard* representa uma evolução positiva sobre o *Tableau de Bord* e outros quadros de comando/avaliação de desempenho, pelas razões que Carvalho e Azevedo (2001) referem:

- Passa a incluir de forma sistemática os factores intangíveis (não financeiros) e qualitativos, relacionados com a situação competitiva e a capacidade de inovação (4)(4).
- As variáveis e os indicadores utilizados no *BSC* são mais globais, mais ligados a aspectos estrategicamente importantes e menos sobre o detalhe.
- O *BSC* estabelece um equilíbrio e uma ponderação dos pesos das medidas financeiras com as não-financeiras.
- O *BSC* considera inter-relações entre todas as perspectivas (financeira, clientes, processos internos, aprendizagem e desenvolvimento organizacional) gerando um encadeamento de acções e decisões em ambas, conducente ao cumprimento da estratégia.

Acrescento às vantagens indicadas que o *Balanced Scorecard* se apresenta mais focalizado no essencial da gestão do que o *Tableau de Bord*, nomeadamente ao privilegiar a definição de valores, duma visão estratégica, à qual se submetem as acções a desenvolver enquadradas nas quatro perspectivas essenciais referidas (o que constitui uma novidade), sustentadas por um núcleo reduzido de indicadores fundamentais para a organização.

Assim, a metodologia «pronta a usar» do *BSC*, onde se monitorizam aspectos financeiros e não financeiros estrategicamente importantes para as empresas/organizações, tornam, no contexto económico actual, esta ferramenta mais adequada para os gestores de topo, permitindo uma visão global do desempenho. O *TDB*, pelo contrário, revela-se melhor adaptado como suporte de tomada de decisão do gestor operacional (gestor do centro de custo/responsabilidade).

É também claro o facto de que o *BSC* e o *TDB* reflectem estilos e concepções de gestão diferentes, o anglo-saxónico (americano) de âmbito mais prático com soluções prontas a utilizar pelo gestor, em oposição ao francês, mais subjectivo, permitindo maior liberdade de actuação e escolha ao gestor.

O *Balanced Scorecard* é um bom exemplo da hegemonia, do prestígio e do sucesso internacional actual das escolas norte-americanas de estratégia e gestão, facto que é bem patente na forma como esta ferramenta de gestão estratégica rapidamente se divulgou por imensos países e vem suplantando o *Tableau de Bord* no que concerne ao ensino de processos de avaliação de

desempenho empresarial e de controlo de gestão.

A metodologia *Balanced Scorecard*, lançada por Kaplan & Norton em 1992, começou a dar os primeiros passos em Portugal apenas neste século mas, tudo indica, rapidamente atingirá o nível de divulgação e utilização já alcançado em diversos países com economias de mercado desenvolvidas, em contraposição a algum declínio na utilização do *Tableau de Bord*.

(Texto recebido pela CTOC em Março de 2005)

Bibliografia

- Atkinson, A. e Epstein, M. (2000). "Measure for measure – realizing the power of the balanced scorecard". 2001 in Articles of Merit. I.F.A.C. 26-32.
- Bessire, D. (2000). "French *Tableau de Bord* versus American *Balanced Scorecard*: Misery and Glory of Metaphors". 9 at 12th July 2000. in *The Sixth Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference*. Manchester Federal School of Business and Management UMIST/University of Manchester: England.
- Bourguignon, A., Malleret, V. e Norreklit, H. (2001). "Balanced Scorecard versus French tableau de bord: beyond dispute, a culture and ideological perspective". Mars 2001 in Cahier de Recherche du Groupe HEC, nº724. Acedido em 3 de Outubro de 2002, a partir do site http://www.hec.fr/hec/fr/professeur_recherche/cahier/compta/CR724.pdf.
- Bugalho, A. (2004). "O Balanced Scorecard nas Empresas de Construção Civil e Obras Públicas com actividades no estrangeiro", Tese de Mestrado em Gestão, ISEG, Lisboa, polic.
- Carvalho, C. e Azevedo, G. (2001). "Balanced Scorecard – Sistema de Informação vs Sistema de Gestão". *Revista Estudos do I.S.C.A.A.*, II.ª Série 6/7, 56-78.
- Jordan, H., Neves, J. C. e Rodrigues, J. A. (2002). *O Controlo de Gestão – Ao serviço da Estratégia e dos Gestores*. 4.ª Edição. Lisboa: Áreas Editora.
- Kaplan, R. S. e Norton, D. P. (1992) "The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance". Jan-Feb.1992 in *Harvard Business Review*, 71-79.
- Kaplan, R. S. e Norton, D. P. (1996). "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System". in *Harvard Business Review - On Measuring Corporate Finance*. Harvard Business School Press, 183-211.
- Malmi, T. (2001). "Balanced Scorecards in Finnish companies: A research note". 2001 in *Management Accounting Research*. Vol.12, n.º 2, 207-220.
- Norreklit, H. (2000). "The balance on the balanced scorecard – a critical analysis of some of its assumptions". 2000 in *Management Accounting Research*. Vol.11. Academic Press, 65-88.
- Ramos, C. e Gonçalves, D. (2002). "Balanced Scorecard: Uma ferramenta de gestão estratégica" Janeiro 2002 in *Jornal de Contabilidade*. Nº 298, 4-8.
- Rolph, P. (1999). "The Balanced Scorecard: Get smart and get control". July/August 1999 in *Chief Executive*, 52-55.
- Russo, J. (2003). "O Balanced Scorecard como ferramenta de transposição de estratégias para a gestão operacional", Tese de Mestrado, FEUC, Coimbra, polic.

Sim, L.S. & Koh, H. C. (2001) "Balanced Scorecard – A Rising Trend in Strategic Performance Measurement". In 2001 *Measuring Business Excellence* n.º 5, MCB University Press, 18-26.

Sousa, M^a.G. (2001). "A aplicação do Balanced Scorecard em Portugal"; Tese de Mestrado em Ciências Empresariais, Faculdade de Economia da Universidade do Porto, Porto.

Sousa, M^a.G. e Rodrigues, L. (2002). *O Balanced Scorecard – Um instrumento de gestão estratégica para o séc. XXI*". Porto: Editora Rei dos Livros.

Recursos *Online* e *Web-sites* consultados:

www.ciberconta.unizar.es (Universidade de Zaragoza - Espanha).

Notas de Fim

1 (Janela-flutuante - Notas)

O primeiro artigo sobre o *Balanced Scorecard* – “The *Balanced Scorecard* – Measures that Drive Performance” – foi publicado em Jan-Fev.1992, na *Harvard Business Review*, páginas 71-79.

2 (Janela-flutuante - Notas)

A recomendação de uso de diferentes medidas de desempenho não é uma novidade do *BSC*, visto que já vários autores o aconselhavam, nos anos 70 e 80. No entanto, só na década de 90 eles foram completamente desenvolvidos, nomeadamente com o *Balanced Scorecard*. (Bourguignon *et al.*, 2001).

3 (Janela-flutuante - Notas)

Referem-se, a título de exemplo, os estudos de Sousa (2001) e Russo (2003).

4 (Janela-flutuante - Notas)

Todavia, o *BSC* não constituiu a primeira iniciativa no sentido de englobar na medição do desempenho aspectos não financeiros e intangíveis.