
TABLEAU DE BORD VS BALANCED SCORECARD

Jair Antonio Fagundes

Mestre e Doutorando em Contabilidade, Professor da FAHOR e FEMA – Brasil
E-mail: jair@fema.com.br

Cristina Crespo Soler

Doutora em Ciências Econômicas e Empresariais, Professora titular da Universidade de Valencia – Espanha
E-mail: ccrespo@uv.es

Vicente M. Ripoll Feliu

Doutor em Ciências Econômicas e Empresariais, Professora Catedrático da Universidade de Valencia – Espanha
E-mail: ripoll@uv.es

Carlos Eduardo Facin Lavarda

Mestre e Doutorando em Contabilidade, Professor da URI – Brasil
E-mail: lavarda@urisantiago.br

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é realizar uma pesquisa teórica sobre os conceitos e principais diferenças entre as ferramentas de gestão *Balanced Scorecard (BSC)* e *Tableau de Bord (TB)*, utilizadas desde o século XX, por diversas empresas em todo o mundo, para o gerenciamento e a tomada de decisão. As principais conclusões do estudo são: que o BSC propõe uma relação de causa efeito entre as áreas estratégicas da organização, enquanto que o TB está voltado à perspectiva financeira da empresa, na sua versão mais tradicional; e que o BSC propõe uma vinculação entre o cumprimento dos objetivos estratégicos e os sistemas de incentivos dos colaboradores. O TB é uma metodologia mais antiga que o BSC; que vários autores afirmam que são ferramentas diferentes em diversos aspectos como as diferenças ideológicas e de *status* outorgado às técnicas de gestão, nos países que desenvolveram ambas metodologias, especificamente França e Estados Unidos.

Palavras-chave: *Tableau de Bord, Balanced Scorecard, Cuadro de Mando Integral*

ABSTRACT

This paper discuss from a theoretical point of view both the concepts and main differences between two management tools, *Balanced Scorecard (BSC)* and *Tableau of Bord (TB)*, used since the twenty century by several companies all over the world for the management and the decision making process. The main conclusions are that BSC proposes a cause-effect relationship among the company strategic areas, while traditional TB is addressed to the company financial perspective; furthermore BSC proposes a link between the strategic objectives and the reward systems. TB is an older methodology than BSC and the other hand many authors affirm that they are different tools in several aspects as the ideological differences and the management techniques status in the countries that developed both methodologies, specifically France and United States of America.

Keywords: *Tableau of Bord, Balanced Scorecard, Strategic Management Systems.*

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho baseia-se na investigação teórica sobre conceitos e principais diferenças entre algumas ferramentas de gestão utilizadas desde o século XX, por diversas empresas em todo o mundo.

Vários modelos, ou, metodologias de acompanhamento do desempenho estratégico da organização são citados na literatura recente. Sobre esse assunto, um estudo realizado por Miranda e Azevedo (2000) identificou mais de 22 modelos relacionados na bibliografia americana e inglesa nos últimos 15 anos, onde em mais de 50% deles menciona-se a palavra estratégia como um fator de referência para o processo gerencial. No entanto, este trabalho está focado em analisar as diferenças e similaridades entre o *Tableau de Bord* – literatura francesa ou *Cuadro de Mando* – literatura espanhola, e o *Balanced Scorecard* – literatura norte-americana ou *Cuadro de Mando Integral* – literatura espanhola.

O *Balanced Scorecard* (BSC) atraiu grande atenção, especialmente nos Estados Unidos, e também em muitos outros países. Na França, no entanto, o entusiasmo foi limitado. Assim, uma recente pesquisa européia realizada por Bourguignon *et al.* (2004) mostra que empresas na Alemanha, Reino Unido e Itália são familiares com o BSC em 98%, 83% e 72% das companhias, respectivamente – mas na França ele foi conhecido apenas em 41% das empresas pesquisadas.

Na Alemanha, no Reino Unido e na Itália, aproximadamente 20% das empresas em cada um dos três países pretendem implantar o BSC, enquanto na França apenas 3%. Uma das explicações, que os autores Bourguignon *et al.* (2004) alegam para essa relutância francesa em adotar o BSC, pode ser o fato de que, pelo menos nos últimos 50 anos, as empresas francesas usaram o *Tableau de Bord* (TB), uma vez que a totalidade das companhias francesas pesquisadas relatou sua utilização.

O TB em vários fatores é similar ao BSC, e alguns autores têm até sugerido que, sendo um precursor do BSC, pode ter inspirado seu desenvolvimento. Assim este trabalho tem por objetivo analisar teoricamente estas ferramentas de gestão sob seus conceitos, diferenças e semelhanças.

2. METODOLOGIA

De acordo com Silva e Menezes (2001), as pesquisas podem ser classificadas quanto à natureza, forma de abordagem do problema, objetivos e procedimentos técnicos utilizados no seu desenvolvimento.

Neste aspecto, quanto à natureza pode-se dizer que se trata de uma pesquisa básica, pois, objetiva gerar conhecimentos úteis para o avanço da ciência, envolvendo verdades e interesses universais.

Em relação à forma de abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa, pois, considera que há uma relação dinâmica entre mundo real e sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito, que não pode ser traduzido em números, efetuando-se análises indutivamente.

Centrando-se nos objetivos, considera-se uma pesquisa exploratória e descritiva. Uma pesquisa exploratória proporciona maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito, envolvendo levantamento bibliográfico e análise de exemplos, que estimulem a compreensão. Já a pesquisa descritiva caracteriza-se por descrever características eminentes das ferramentas apresentadas. Gil (1999, p. 81), afirma que “a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre as variáveis”.

Por último, quanto aos procedimentos técnicos trata-se de uma pesquisa bibliográfica, pois foi elaborada a partir de fontes já publicadas em livros, artigos de periódicos ou disponibilizados na Internet.

Utiliza-se ainda o método comparativo uma vez que os pesquisadores relacionam e comparam as principais semelhanças e/ou diferenças entre o BSC e o TB.

3. TABLEAU DE BORD (TB)

Na bibliografia pesquisada, de acordo com os relatos de autores como Lauzel e Cibert (1957), Malo (2000), Riccio e Cardoso (2003), Cebrián e Cerviño (2004), Bourguignon *et al.* (2004) não se encontra, com exatidão, a origem dos sistemas de medição que se deu na França do que se chamou de *Tableau de Bord*, nos primeiros dez anos do século XX, cuja utilização se ampliou a partir da crise de 1929.

O conceito de *Cuadro de Mando* (CM) para a língua espanhola é a mesma que provém do termo em francês “*tableau de bord*”, que traduzido literalmente significa “Painel de Comandos ou Quadro de Instrumentos”.

Para Costa (2001) e Bourguignon *et al.* (2004) o TB é uma ferramenta para o topo do gerenciamento da empresa, permitindo uma visão global e rápida de suas operações e do estado de seu ambiente para a tomada de decisão.

Esta ferramenta pode ser utilizada por uma entidade empresarial ou pública, onde seu gestor pode usufruir diversos indicadores, eleitos como importantes para a geração de informações para a tomada de decisões, quanto ao bom andamento da empresa.

O processo de formulação do TB consiste em primeiro lugar em definir os objetivos da entidade, onde, posteriormente, são definidas as variáveis chaves, e em segundo lugar, o controle é realizado através de indicadores, de acordo com Cebrián e Cerviño (2004). O desenvolvimento de um TB gira em torno de cinco idéias essenciais:

- É uma ferramenta de ajuda durante o processo de tomada de decisões;
- Tem um desenho simples e eficaz;
- Aglutina indicadores financeiros e não financeiros;
- É flexível diante dos câmbios e evolução de seu entorno; e
- Gera motivação a todos os níveis de responsabilidade.

Para Fernandez (2005), existem cinco etapas para a concepção do TB, conforme evidenciado a seguir:

- Etapa 1: Selecionar os eixos de progressos ou caminhos a serem percorridos;
- Etapa 2: Determinar os pontos de intervenção;
- Etapa 3: Selecionar os objetivos;
- Etapa 4: Selecionar os indicadores; e
- Etapa 5: Estruturar o quadro de controle (*Tableau de Bord*).

Boix e Féminier (2004) apresentam, também, seu método para desenvolver um Tableau de Bord, conforme as 5 fases a seguir:

- Fase 1: Definir os objetivos de controle;
- Fase 2: Definir os indicadores;
- Fase 3: Definir os índices de controle;
- Fase 4: Dar forma ao Tableau de Bord; e

Fase 5: Explorar o Tableau de Bord.

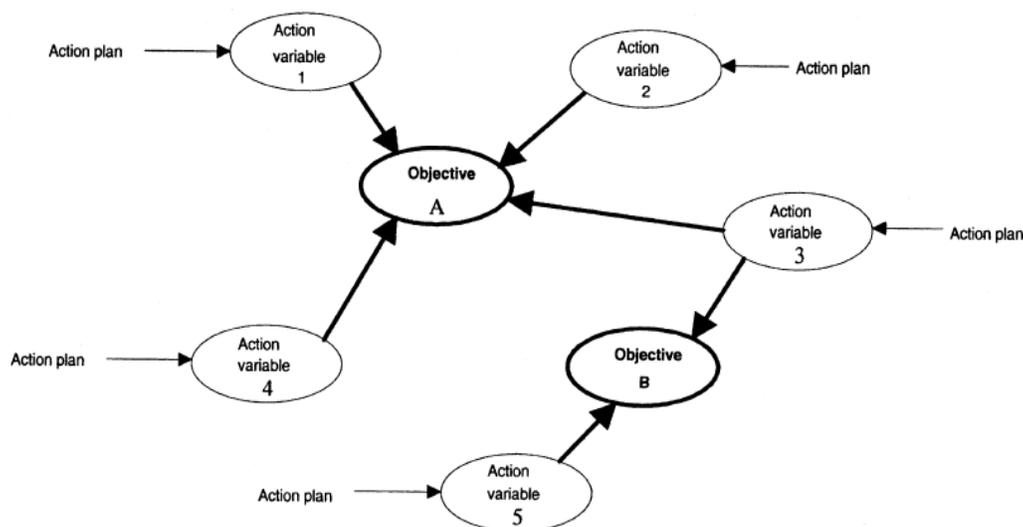
Não entraremos nos detalhes destas três formas metodológicas de se construir um *Tableau de Bord*, ou seja, se existem diferenças ou igualdades entre os métodos propostos por Boix e Féminier (2004), Fernandez (2005) e Cebrián e Cerviño (2004).

Apesar de existirem vários autores citando inúmeros métodos de se implantar um *Tableau de Bord*, ainda existem problemas com a implantação, e estas distorções estariam fazendo com que se pensasse que o TB era diferente do BSC. Os principais problemas são evidenciados por Epstein e Manzoni, (1998) e Costa (2001, p. 87,) conforme a seguir:

- a) enfatizar as medidas financeiras, apesar de a recomendação ser o uso predominantemente, de medidas não financeiras;
- b) usar um conjunto muito grande de indicadores, apesar da recomendação para se ter um conjunto reduzido;
- c) usar indicadores já existentes, apesar da recomendação para se partir da visão e estratégia para o estabelecimento dos indicadores adequados;
- d) escolher objetivos e metas internas, comparando-os com desempenho passado ou orçamento corrente, apesar da recomendação para se fazer a comparação com o *benchmarking* externo;
- e) coletar as medidas, predominantemente, dentro da empresa, apesar da recomendação para se considerar dados externos, de clientes;
- f) usar o *Tableau de Bord* mais como um sistema de suporte a processos à distância e de administração por exceção, apesar da recomendação para utilizá-lo como um meio interativo de criar uma agenda para discussões e encontros.

Consequentemente, o TB vem sofrendo aperfeiçoamento, sendo revisto e modificado para um método denominado OVAR (objetivos – variáveis de ação – responsável), conforme Figura 2.

Figura 1. Relação entre objetivos, variáveis de ação e planos de ação



Fonte: Bourguignon *et al.* (2004).

Os objetivos dependem da variável de ação. As variáveis de ação têm de satisfazer três critérios: devem ser controláveis; ocorrer antes dos objetivos e; a relação entre a variável de ação e os objetivos devem ser causais.

O gerenciador é responsável pela definição e escolha das variáveis de ação, o que implica em delegação extensiva de autoridade e responsabilidade. Cada responsável de um setor conhece mais os níveis de interação entre dois setores da organização e pode realizar o diálogo ou a negociação.

Para cada objetivo, variável de ação ou plano de ação, um mínimo de análise do desempenho tem de ser definido. Para cada análise do desempenho, um padrão referência tem de ser encontrado, que pode ser baseado em resultados históricos, metas ou objetivos.

No tópico a seguir, se faz necessário destacar o conceito, o modelo e o funcionamento do Balanced Scorecard – BSC, os quais serão contrastados com o TB, posteriormente.

4. BALANCED SCORECARD (BSC)

Para Kaplan e Norton (1992), o BSC foi desenvolvido com o resultado de um projeto de pesquisa em 12 companhias, que no limite de suas análises de desempenho, criou-se um “cartão de resultados equilibrados” – um conjunto de análises que dá aos gerentes uma visão rápida, porém, compreensiva do negócio.

O BSC inclui análises financeiras que mostram os resultados das ações já efetivadas. E ele complementa as análises financeiras com análises operacionais sobre a satisfação do consumidor, processos internos e as atividades de melhoria e inovação das organizações – análises operacionais que são os norteadores do desempenho financeiro futuro.

Normalmente, na literatura em língua espanhola, encontra-se o termo Cuadro de Mando Integral (CMI) para referir-se ao BSC, cujo conceito é o mesmo, ou seja, define-se como ‘um conjunto de indicadores que proporciona para a alta direção uma visão compreensiva de todo o negócio’. Posteriormente, se consolidava como ‘uma ferramenta de gestão que traduz a estratégia da empresa em um conjunto coerente de indicadores’, um instrumento de informação e controle estratégico (Cebrián e Cerviño, 2004).

Pode-se dizer que uma ferramenta de gestão são os meios, subsídios, ou opções, que os empresários têm para gerenciar seu negócio. A literatura apresenta comumente várias ferramentas ou sistemas de controle de gestão (Gomes e Amat Salas, 1997), dentre os quais se destaca o BSC.

O BSC em sua origem era utilizado para medir o desempenho da empresa. Quando aplicado nas organizações, passou de um simples modelo de desempenho à forma de sistema de gerenciamento, onde auxilia a implantação da estratégia. Fazendo uso dessa ferramenta, a empresa transforma a missão e a estratégia em objetivos, que facilitam o entendimento entre os diversos níveis da organização, canalizando os esforços para a realização dos objetivos propostos, de acordo com Aparisi Caudeli e Ripoll Feliú (2000) e Maroni Neto (2004).

O BSC permite que os gestores possam observar o negócio a partir de quatro perspectivas, que fornecem respostas para quatro questões básicas:

Como os consumidores nos vêem? (perspectiva do cliente)

Em que devemos ser excelentes? (perspectiva interna)

Podemos continuar a melhorar e criar valor? (perspectiva da inovação e aprendizagem)

Como olhamos para os acionistas? (perspectiva financeira).

A perspectiva financeira almeja a maximização do lucro, tanto no curto, como no longo prazo. Apresentam se a estratégia da empresa está contribuindo para o alcance do lucro e podem verificar o retorno dos investimentos realizados (KAPLAN e NORTON, 1992, 1997, 2001 e LIBBY *et al.* (2004).

Para Kaplan e Norton (2004, p. 38), “as empresas ganham mais dinheiro vendendo mais e gastando menos”, assim essa estratégia pode ser colocada em prática, quando a empresa aumenta sua receita, e, conseqüentemente, sua produtividade. Os autores acreditam ainda, que a perspectiva financeira, tem a finalidade de mostrar o enfoque do valor para os acionistas, esta procura mensurar os elementos essenciais de resultado, junto a segmentos que produzem a receita.

Dessa forma, pode-se entender que, por meio da perspectiva financeira apresentada pelo BSC, a empresa tem condições de estabelecer objetivos, que visem à minimização dos custos, e como conseqüência, a maximização dos lucros. A organização pode ainda, por exemplo, aumentar a receita com o aumento das vendas, quando lançarem novos produtos no mercado (ALVAREZ LOPES, 1998, CARMONA e GRANLUND, 2003).

Segundo Maroni Neto (2004), a perspectiva do cliente, deve buscar uma forma de identificar à satisfação, a fidelidade, a retenção, a captação e a lucratividade que os clientes possuem, identificando o que o cliente almeja. A empresa deve trabalhar, em uma proposta de valor, com base no mix de produtos, preço, relação com clientes, imagem da empresa, e serviços pós-venda.

A perspectiva dos processos internos implica saber quanto o cliente gastou, o que mais comprou e, a partir destas informações, trabalhar na forma de satisfazer sua clientela. Esta medição é feita em três processos, a inovação, as operações e o serviço pós-venda. Este processo é realizado para saber o impacto de novos produtos no mercado, como se sairá frente aos concorrentes, e a capacidade de pesquisa e desenvolvimento, bem como, pela geração inovadora de produtos no mercado, e, principalmente, para aumentar o valor aos clientes (AMAT SALAS e DOWDS, 1998).

A mesma perspectiva dá-se em função da “criação de valor por meio dos processos de negócios internos” (KAPLAN e NORTON 2004, p. 45), conforme apresentado na Figura 2. O processo de gestão operacional, como o próprio nome diz, relaciona-se com a produção de bens e serviços a serem entregues para os clientes. Os processos que ampliam e aprofundam o relacionamento com os clientes-alvo, são denominados de processos de gestão de clientes.

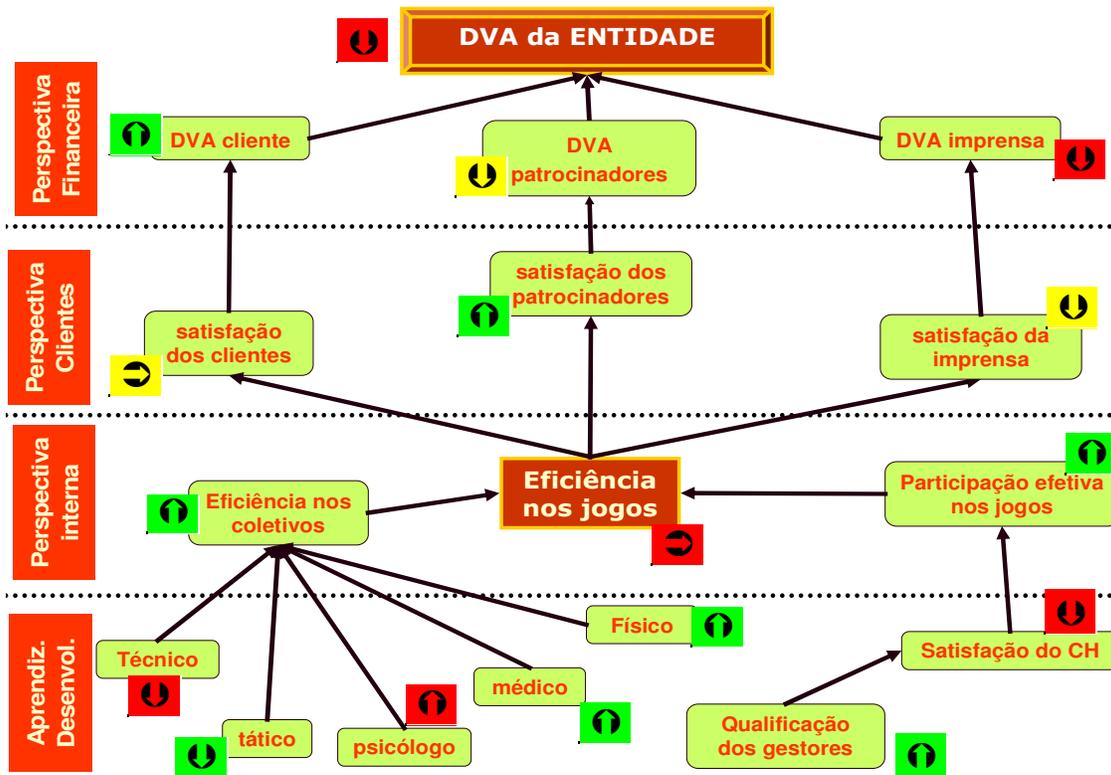
Quanto ao processo de inovação, estes se caracterizam, pelas condições que proporcionam à empresa, para se filtrar em novos mercados. Já os processos reguladores e sociais, garantem à empresa, o direito de exercer suas atividades, e comercializar seus produtos, no local onde estão estabelecidas, visando sempre se destacar pelas ações sociais (BANKER *et al.*, 2004).

De acordo com Maroni Neto (2004), a perspectiva de aprendizagem e crescimento, analisa a infraestrutura necessária para alcançar os objetivos das outras perspectivas, sua principal utilização, são os recursos humanos, sistemas, e clima organizacional. Esta medida permite identificar a qualificação, a motivação, a retenção, e a produtividade dos funcionários. O exposto pode ser visualizado na figura 2.

4.1 O BSC através de um exemplo

Para tornar-se inteligível, evidencia-se um exemplo prático através do modelo proposto para gerenciamento da atividade-fim de uma entidade desportiva, que são os seus atletas profissionais (Jogadores Profissionais de Futebol), direcionado ao Sport Club Internacional da cidade de Porto Alegre, no estado do Rio Grande do Sul, conforme Figura 2.

Figura 2. Modelo para gerenciamento do capital humano (Jogadores de Futebol) do Sport Club Internacional



Fonte: Fagundes (2004, p.97).

Neste modelo também se evidencia a utilização de sistemas de semáforos com setas de indicação, os quais podem ser assim entendidos:

Semáforo de cor vermelha tem o propósito de indicar que um determinado objetivo estratégico não foi atingido, quando comparado com a meta estipulada.

Semáforo de cor amarela significa que o objetivo atingiu o percentual compreendido entre 90% e 99% da meta estipulada.

Semáforo de cor verde demonstra que a meta, previamente estipulada para um determinado período e objetivo, obteve êxito.

Já as indicações em formato de flechas inseridas dentro dos semáforos trazem os seguintes significados:

Flecha indicando para cima significa que o período atual consumou seus dados de forma superior no mesmo período imediatamente anterior;

Flecha indicando para baixo tem o propósito de indicar que o atual período medido ficou inferior ao período imediatamente inferior, e;

Flecha indicando a posição horizontal demonstra que o atual período mensurado atingiu os mesmos valores do período imediatamente inferior mensurado.

Assim, este modelo traz de forma visual o sistema de gestão para entidade, compreendendo também, além do período atual, o período anterior, ou seja, o mês atual e o mês anterior, o ano atual e o ano anterior, e assim por diante. Permitindo mais informações para o gestor na sua tomada de decisões.

As relações de causa e efeito representado no modelo podem ser entendidas, considerando-se o aperfeiçoamento dos objetivos da perspectiva do aprendizado e desenvolvimento (técnico, tático, psicológico, médico, físico, qualificação dos gestores e satisfação do capital humano), que se relacionam com as perspectivas seguintes, principalmente com a perspectiva interna (eficiência nos coletivos, eficiência nos jogos e participação efetiva nos jogos) e, conseqüentemente, com a perspectiva dos clientes (satisfação dos clientes, satisfação dos patrocinadores e satisfação da imprensa) e a perspectiva financeira (Demonstração do Valor Adicionado - DVA dos clientes, DVA dos patrocinadores e DVA da imprensa) culminando no DVA da entidade.

Desta forma, se o atleta estiver bem preparado, o que deverá ser observado por meio dos indicadores da perspectiva do aprendizado e desenvolvimento, é um desempenho positivo medido através da perspectiva subsequente, ou seja, a perspectiva interna.

Conseqüentemente, os indicadores da perspectiva dos clientes tendem a ficar positivos, com o êxito da perspectiva interna, gerando, também, indicadores positivos na perspectiva financeira, através das diversas formas de ingresso de receita, tais como: aquisição de cotas de transmissão dos jogos, contratos de patrocínio e venda de produtos da entidade (camisetas, ingressos para os jogos, bonés, etc.). Desta forma, atinge-se um resultado final positivo, ou seja, o valor adicionado total da entidade.

4.2 Debilidades e fortalezas do *Balanced Scorecard*

Na opinião de Cebrián e Cerviño (2004, P 11), o BSC deveria se adaptar as características das entidades, reconhecendo a cultura, o estilo de gestão, a diversidade das relações interpessoais da organização, o que nem sempre acontece esta adaptação, podendo incorrer em sucessos e insucessos em sua implantação. Para tanto, a seguir, se apresenta algumas fortalezas e debilidades do BSC que podem ser levadas em consideração durante sua implantação:

Quadro 1 - Debilidades e Fortalezas do BSC

FORTALEZAS	DEBILIDADES
<i>Consenso organizacional en relación con la estrategia.</i> Facilita el consenso de toda la empresa al aclarar y traducir la misión y la estrategia en términos manejables para toda la organización	<i>Falta de compromiso por parte de la dirección,</i> responsable fundamental de definir la visión del negocio y de generar un clima de compromiso. <i>Falta de equilibrio entre las funciones de control y comunicación del CMI:</i> filosofía negativa de gestión
<i>Traducción de la estrategia en términos operativos.</i> Comunica en términos prácticos los objetivos estratégicos y permite vincularlos entre sí mediante relaciones causa-efecto.	<i>Enfoque generalista de la estrategia</i> sin orientación hacia las unidades de negocio; inoperancia del modelo en la gestión diaria.
<i>Relación presupuesto-estrategia.</i> Permite conectar el presupuesto a la estrategia, mediante la asignación de los recursos adecuados para la obtención de los objetivos.	<i>Exceso o defecto de los indicadores seleccionados;</i> información confusa e irrelevante, o ausencia de información.
<i>Herramienta de aprendizaje,</i> mediante la comparación entre los planes y los resultados con el objetivo de reevaluar y ajustar los objetivos estratégicos, los indicadores y los planes de acción.	<i>Estaticidad del CMI;</i> puede no existir dinamismo en el seguimiento de la estrategia, lo que provoca una obsolescencia de los elementos del diseño del CMI que invalidan los “outputs” de información.
<i>Posibilidad de implantación en cualquier tipo de entidad</i>	<i>Visión parcial de la organización</i>

Fonte: Cebrián e Cerviño (2004, p 11)

Como já mencionado anteriormente, o propósito deste trabalho é de realizar um estudo sobre BSC e TB, para tanto a seguir tem-se a descrição de diferenças e igualdades entre o *Tableau de bord* e o *Balanced Scorecard*.

5. TABLEAU DE BORD vs BALANCED SCORECARD

Para evidenciar as características do Tableau de bord e do Balanced Scorecard, nos concentraremos nas diferenças e similaridades em função da pesquisa de opiniões sobre diversas perspectivas, relacionadas com alguns autores.

5.1 Diferenças em função das características do modelo

Como exemplo da utilização do TB como ferramenta de gestão na década de sessenta, destaca-se o caso da companhia General Electric (GE). Esta empresa desenvolveu um TB para realizar o acompanhamento dos seus processos e controlar a consecução de objetivos, tanto a curto, como em longo prazo (DÁVILA, 1999, p.35).

Portanto, o caso GE mostra que o BSC atual recolhe idéias que já existiam ao redor do conceito do TB. Inclusive, o BSC desde a sua criação, na década dos anos 90, século XX, já sofreu uma notável evolução. Cebrián e Cerviño (2004) afirmam que o BSC é uma evolução do TB, posição esta que também tem os autores Bourguignon *et al.* (2004).

Os autores também trazem um quadro comparativo entre o Cuadro de Mando e o Cuadro de Mando Integral, abordando vários quesitos, como pode ser observado no Quadro 2.

Quadro 2. Breves distinções entre Tableau de Bord (Cuadro de Mando) e Balanced Scorecard (Cuadro de Mando Integral)

	<i>TABLEAU DE BORD</i>	<i>BALANCED SCORECARD</i>
Que são?	Instrumentos de medição dos fatores chave de êxito	Instrumento de gestão estratégica
Objetivos	Canalizar grande parte da informação contábil que demandam os gestores	Articular uma correta implantação 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 a priori: intuição e experiência	Através de um método estruturado baseado nas relações causa-efeito vinculado a estratégia
Suportes do desenho	Carece de um mapa de trabalho para guiar o desenho do painel de controle	Existe um mapa de trabalho para guiar a seleção de indicadores: modelo de negócio que reflete inter-relações entre seus diferentes componentes
Enfoque	Parcial: não oferece uma visão de conjunto da organização	Integrador: oferece uma visão de conjunto da organização

Fonte: Cebrián e Cerviño (2004, p 5).

5.2 Diferenças em função da ideologia

Este tópico traz uma análise ideológica das ferramentas de gestão com seus países de desenvolvimento, ou seja, as diferenças ideológicas existentes entre França e Estados Unidos foram

analisadas e evidenciadas por Bourguignon et al.; Malleret; Nørreklit, (2004) quanto às suas influências nas ferramentas do *Tableau de Bord* e do *Balanced Scorecard*, conforme a seguir:

- a) Se a ideologia residente no BSC e no TB, respectivamente, é coerente com a ideologia norte-americana, e
- b) Se a ideologia residente no BSC e no TB, respectivamente, é coerente com a ideologia francesa?

Como o TB e o BSC traduzem visões e estratégias em objetivos e análises, eles podem ser categorizados como ferramentas de gerenciamento estratégico.

Em curto prazo, o BSC deve ser visto como uma tentativa de controlar o gerenciamento de companhias. Ele traduz a visão e a estratégia de uma unidade de negócio em objetivos e desempenho, medindo-os em quatro áreas.

O TB é mais antigo que o BSC. Sofreu várias mudanças, pode-se dizer que o número de versões do TB é quase o mesmo, que o número de autores sobre contabilidade. O TB é uma ferramenta para o topo do gerenciamento da empresa, permitindo uma visão global e rápida de suas operações e do estado de seu ambiente.

Depois de crítica a vários métodos de análise gerencial, o TB foi revisto e criou-se um método denominado OVAR (objetivos – variáveis de ação – responsável), já evidenciado na Figura 1. No quadro 3, algumas características entre o BSC e o TB são evidenciadas.

Quadro 3. características entre Balanced Scorecard – BSC e Tableau de Bord – TB

<i>Balanced Scorecard – BSC</i>	<i>Tableau de Bord - TB</i>
Usa o modelo de Michael Porter e tem quatro áreas de pré-categorização, apesar de Kaplan e Norton afirmarem que outras áreas podem ser inseridas, se necessário. Enquanto o BSC é mais uma ferramenta de categorias pré-determinadas.	Não explicita as áreas de atuação, mas a concepção do gerenciador; isto significa que a subjetividade do gerenciador e o ambiente podem ter uma parte maior da participação, na determinação da área de análise do TB estratégico.
As categorias pré-determinadas do BSC podem, no entanto, não tornar possível sua adaptação em qualquer tipo de empresa.	A falta de categorias pré-determinadas, no TB, pode ser parte da explicação porque (EPSTIN e MANZONI 1997) julgaram que o TB é mais complicado que o BSC, em termos de aplicação prática.
Além disso, baseado no modelo de Michael Porter, a teoria do BSC opera, de fora para dentro, isto é, a partir dos consumidores para os processos internos, a teoria não tem uma perspectiva estratégica operando de dentro para fora.	Como o TB desenvolve a perspectiva estratégica gerenciador individual, ele pode envolver ambas as perspectivas.
Assume relações de causa e efeito entre as quatro áreas de análise no nível estratégico, o que implica a existência de um tipo de modelo genérico de performance. Essa pressuposição é essencial porque permite a análise em áreas não financeiras, ser usada em futuras áreas financeiras. Então, ele torna o sistema de análise realimentável o que reduz o problema da falta de orientação futura dos dados contábeis.	Sua utilização requer interação e negociação entre os vários níveis, incluindo prerrogativas locais de escolha de variáveis de ação, as quais são baseadas na idéia, geralmente aceita, que o gerente local conhece melhor seu trabalho. Os gerentes locais constroem um caminho inteiro com base em seu conhecimento, mas, como os gerentes de cada nível o conhecem melhor, conflitos entre os níveis podem acontecer.
Os processos hierárquicos de construção do BSC e do TB diferem. O BSC utiliza processos de hierarquia analítica, onde os objetivos da gerência principal descem em cascata até os níveis mais baixos. Então, não há interação entre os níveis, e os objetivos do nível “N” são uma soma analítica dos objetivos do nível N-1. No caso de cada centro de responsabilidade, tal centro é assumido por uma única pessoa e essa pessoa, sozinha, controla todo o nível.	Deve-se observar que no TB, o processo é visto como um meio de os gerentes pensarem em vez de responsabilidade, em termos de orientação de processos; em vez de locais, em termos coletivos; e em vez de especializados, em termos multifuncionais. O TB não conjuga da idéia de mono responsabilidade. Ao contrário, um sistema de responsabilidade dividida é inteiramente possível, onde várias pessoas são

	responsáveis pelos mesmos objetivos e ninguém detém o controle total das variáveis.
Uma diferença importante entre as duas teorias é sua ênfase desigual nas recompensas. O BSC encoraja fortemente a ligação de recompensa a análise de performance. O sistema de análise de performance faz objetivos qualitativos, tais como, qualidade, serviço ao consumidor, envolvimento pessoal, objetivos quantitativos. Ajuda a diferenciar a base da recompensa, que foi previamente limitada quase que, exclusivamente, a resultados financeiros.	Não enfatiza a recompensa. Ao contrário, os autores franceses enfatizam o aprendizado; no TB, cada análise de performance é dada um padrão de referência, isto é, apenas para aprender a partir dessa referência, mais que controlar o padrão. O propósito primário do TB não é fazer com que os empregados acumulem resultados, mas dar informação sobre ocorrências passadas e futuras.
É um método sem uma tradição, mas com uma retórica otimista, que encoraja os gerenciadores a irem em frente e fazê-lo.	Neste caso, ele difere do TB, onde as companhias francesas tem uma tradição de uso, mudança e desenvolvimento (50 anos no mínimo).

Fonte: elaborado com base em Bourguignon et al.; Malleret; Nørreklit, (2004)

Outros autores como Costa (2001, p. 88) *apud* Mendonza e Zrihen (1999), argumentam que as diferenças entre o BSC e o TB, são meras diferenças nos estilos de gestão entre os norte-americanos e os franceses;

Onde os norte-americanos lidam com a decomposição da estratégia de forma normativa, de cima para baixo, sem dar conta de como essa decomposição será feita por entre os níveis hierárquicos mais baixos. Os franceses, ao deixarem em aberto as dimensões de gestão permitindo que os painéis (abaixo do nível corporativo) sejam abordados de acordo com as necessidades do tomador de decisão. As quatro perspectivas são impostas de cima para baixo pelos estadunidenses, o que não ocorre com os franceses.

A partir disto, evidencia-se a seguir, alguns pontos divergentes entre a ideologia francesa e norte-americana, como a honra e o papel e status das técnicas de gerenciamento.

5.2.1 Quanto à honra

Dando continuidade à análise ideológica das ferramentas de gestão com as diferenças ideológicas existentes entre a França e os Estados Unidos, utiliza-se o trabalho desenvolvido e evidenciado por Bourguignon *et al.* (2004) quanto às suas influências nas ferramentas do *Tableau de Bord* e do *Balanced Scorecard*, conforme se descreve a seguir.

O contrato de Honra estadunidense demonstra que, através do trabalho, o indivíduo sobe na hierarquia, e reduz a incerteza, ganhando segurança em termos de salário, status e pertences. Em suma, o contrato de honra é uma representação ideológica que, implicitamente, apóia a ordem social, a construção de hierarquias, a autoridade, obediência e reprodução.

No lugar do contrato de honra da sociedade norte-americana, há o princípio de regras de honra na França: todos pertencem a um grupo social, com obrigações específicas e privilégios distintos daqueles dos outros grupos.

De acordo com Iribarne (1989) *apud* Bourguignon *et al.*, (2004), a atual divisão da sociedade francesa em grupos, remonta centenas de anos. Antes de 1789, a sociedade francesa foi dividida em três: **nobreza, clero e plebe**, cada uma delas sendo divididas em múltiplos grupos. O status das três estava relacionado com seu lugar numa escala simbólica, com origem na Idade Média.

Na França antiga, o lugar de uma pessoa na estrutura social era questão de nascimento, hoje é questão de educação. A queda na hierarquia é intolerável, não apenas por causa da perda da honra, mas também porque é a perda de privilégios e de segurança.

É tão somente por ser cidadão que os indivíduos podem alcançar, totalmente, sua liberdade e exercer seus direitos e deveres morais, pois, quem obedece apenas o seu interesse é pecador. O desejo geral é percebido como uma força universal que é mais nobre do que qualquer desejo particular; os participantes realizam a si mesmos, realizando o bem de todos. Isto explica porque desejando seu próprio interesse, os cidadãos estão, ao mesmo tempo, desejando o que é de todos – o particular e o universal são unidos.

Em suma, a honra é uma representação ideológica na França: a honra é a base das hierarquias sociais, normativa às formas locais de exercício da autoridade e obediência e por ser baseada na tradição e na crença, contribui fortemente para a segurança.

Uma das formas de se obter tais honras, atualmente, é através das grandes escolas. Elas são anteriores a revolução francesa e tem uma imagem estilista e profissional.

Graduar-se em uma grande escola traz privilégios e obrigações. Há 3 tipos de grandes escolas: O primeiro é a Escola Nacional de Administração (ENA), com uma educação em administração pública e dá acesso as posições mais altas na administração pública francesa. Muitos de seus graduados fazem carreira em administração ou política, para entrar os candidatos precisam ser graduados em política, direito ou economia.

Um segundo tipo é a escola de engenharia que recruta bons estudantes em ciência, com preparação de dois anos. Como exemplo cita-se a escola politécnica, escola das minas e escola central. O terceiro tipo consiste nas Escolas de Administração. Para entrar o candidato precisa conhecer matemática, filosofia, história e línguas, etc.

Formar-se em uma grande escola, além de posição profissional, torna o graduado um membro da aristocracia francesa. Outro fator importante é que, ao contrário dos EUA, galgar um cargo superior é quase impossível para um simples funcionário. Em suma, as grandes escolas têm um grande papel na construção das hierarquias organizacionais e sociais.

Desta forma percebe-se que na França, a incerteza é reduzida através das tradições e das crenças sociais estáveis dos sistemas abstratos. O sistema de educação francês é consistente com a ideologia francesa, ou seja, com as crenças em uma sociedade hierárquica, baseada na nobreza e normalizada pela honra.

5.2.2 O papel e o status das técnicas de gerenciamento na França e nos Estados Unidos (EUA)

Os pesquisadores Bourguignon *et al.* (2004) afirmam que nos EUA muitas técnicas de gerenciamento local parecem ser consistentes com a crença do contrato de honra. Mais especificamente, a relação entre um gerente e um subordinado numa companhia americana pode ser percebida como um ideal de um cliente, um fornecedor firmando livremente um contrato, ou seja, a estrutura das organizações é vista como um conjunto interlocutório de relações contratuais, onde grande importância é dada à descentralização da tomada de decisão.

Tal relação pode ser vista como a idéia de gerenciamento descentralizado, onde os diretores definem as metas da companhia que serão utilizadas pelos níveis mais baixos. Nas empresas norte-americanas, as recompensas ligadas aos resultados vão além de compensação monetária, e incluem segurança no trabalho, promoções, autonomia e reconhecimento. As técnicas de gerenciamento, que

apóiam o contrato de honra, servem para explicar porque o gerenciamento é um campo altamente respeitável nos EUA.

Já na França, a falta de interesse de métodos de gerenciamento parece compreensível, quando considerado a importância que o papel dos mecanismos de gerenciamento têm nos EUA, pois, na França, este é dado pela hierarquia social, que é baseada na honra e reforçada pela educação e pelo sistema de recrutamento. As hierarquias sociais e o poder dependem mais da educação, que do desempenho, e a forma pela qual as hierarquias sociais são criadas, naquele país, explica porque a descentralização e subsequente controle financeiro não ganharam a posição forte como nos EUA.

As relações entre patrão e empregado refletem o exercício de poder em relação à delegação de ordens. Na França, a incerteza é gerenciada através de grupos sociais que implicam na exigência de sistemas abstratos, tais como, os métodos de gerenciamentos para lidar com a incerteza, que são baixos.

5.2.3 Divergências entre as ideologias da França e dos Estados Unidos em relação ao BSC e TB

Com seu foco na medição de desempenho e recompensas, o BSC combina com o conceito ideológico do contrato de honra. A contribuição e realização do indivíduo são medidas através de uma grande quantidade de análises, que são o objetivo e descrevem os fatores do contrato, que oferece uma base maior de recompensas e que assegura, no mínimo aparentemente, que as realizações sejam avaliadas baseadas em regras.

O foco nas análises de desempenho, tais como, aquelas dos EUA, com ideais igualitários e sem direitos natos. Além disso, o foco nas análises de desempenho e recompensa é consistente com a ideologia americana, que enfatiza a oportunidade que cada indivíduo tem de ser socialmente bem sucedido, trabalhando para subir na hierarquia: reflete valores, tais como, trabalho e realização.

O TB, por outro lado, mina o contrato de honra. A relação equivocada entre contabilidade e análise de desempenho, os níveis integrados e a idéia de negociação das análises não apóiam o contrato de honra, como o BSC faz, ou seja, a falta de recompensas associadas não torna clara que o trabalho e a realização serão recompensados e, implicitamente, significa que o TB não contribui para a construção de hierarquias e para fazer as pessoas obedecerem à ideologia americana.

A partir da análise apresentada anteriormente deveria estar claro que o BSC não é consistente com a ideologia francesa. ***O BSC cria uma hierarquia através da análise de desempenho e recompensa, que não é útil na França***, onde hierarquias, em um sentido local de obediência, são construídas de outra forma: a exigência por honestidade e a subsequente necessidade por análises de desempenho não são muito importantes em uma sociedade baseada na honra, classe e privilégios. A análise de desempenho e recompensas pode até destruir o status das classes governantes, uma vez que, determinados indivíduos dos níveis inferiores podem realizar tarefas melhor do que indivíduos dos níveis superiores.

Ainda, o foco no BSC em contabilidade e o controle externo não combinam com o conceito francês de honra, porque ele assume autocontrole, que está mais próximo da auto-recompensa e da auto-realização e que cria uma atitude defensiva em relação ao controle externo e a análise de desempenho. Seria problemático porque qualquer tentativa de implantá-lo tenderia a incitar à revolta ou desrespeito. Recompensas extrínsecas, tais como, remuneração, promoção ou prêmio em dinheiro, não têm o papel importante na França. Neste país, tentar pressionar o funcionamento da empresa “de cima para baixo” sem respeitar as normas vigentes é minar a honra do grupo profissional ao qual o indivíduo pertence. Observe, também, que a implantação das rotinas do BSC, em uma empresa francesa, provavelmente não reduziria o sentimento de insegurança, porém, diminuiria a autodeterminação.

Uma vez que o TB não liga análise de desempenho e recompensas, ele combina melhor com a

ideologia francesa, que o BSC. O TB assume uma hierarquia que é tradição na França. Como os níveis no TB aprendem e negociam uns com os outros, ele também é consistente com o conceito de honra, porque permite iniciativa local e autodeterminação, isto é, observam-se os vários privilégios e obrigações dos grupos sociais. O ponto importante com respeito à honra não é, provavelmente, a influência eficiente que os gerentes locais têm sobre os objetivos, mas a influência que eles acham que tem como sentido local de honra.

Finalmente, o TB não contribui com qualquer sentimento de segurança. *Primeiro*, por ser desconectado de recompensas externas, uma vez que, a segurança na França é mais associada à educação e ao grupo, que o indivíduo pertence e não com a análise de desempenho e recompensas. *Segundo*, a definição local e sempre subjetiva de modelo de desempenho formalizada pelo TB, oferece uma representação inequívoca de ações e objetivos que não reduz sentimento de incerteza.

Isto é consistente com a ideologia francesa porque, na França, é compreendida em termos de tradição e classe social.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta investigação qualitativa nos fornece um pouco mais de informações sobre conceitos, diferenças e igualdades entre as ferramentas de gestão intituladas de *Balanced Scorecard*, *Tableau de Bord*, *Cuadro de Mando* e *Cuadro de Mando Integral*.

Conclui-se que os termos *Cuadro de Mando* e *Cuadro de Mando Integral* não são ferramentas de gestão distintas, mas sim uma simples tradução dos termos *Tableau de Bord* e *Balanced Scorecard*, respectivamente, do Francês e do inglês para o Espanhol ou Castelhana.

A ferramenta do *Tableau de Bord* é mais antiga que o *Balanced Scorecard*, conforme evidenciado por vários autores aqui citados, e que o BSC, para alguns autores é praticamente uma evolução do TB. Também existem várias diferenças, principalmente ideológicas, entre o BSC e o TB, conforme a seguir:

- as diferenças principais entre o BSC e o TB podem ser explicadas em termos de pressupostos ideológicos;
- o que significa que, de modo geral, estas ferramentas são coerentes com as ideologias locais dos países de origem;
- as ideologias locais nos Estados Unidos e na França são muito diferentes entre si. Nos Estados Unidos, espera-se que todos possam agir, livremente, sob contratos que escolhem, ou não, a se comprometerem e sob uma moral geral. Em contrapartida, na França existe o princípio de honra, que rege o país: cada ser pertence a um grupo social, com obrigações específicas e privilégios distintos entre si.

Nos Estados Unidos, onde se assume que as pessoas sejam iguais, instrumentos de gerenciamento têm um papel maior em criar hierarquias, fazendo as pessoas obedecerem, trazendo legitimação e reduzindo o sentimento de insegurança.

Na França, a hierarquia social, obediência, legitimação e segurança são questões, principalmente, de educação e honra e não de instrumentos de gerenciamento.

- Conseqüentemente, a exigência de métodos de gerenciamento para criar hierarquias, fazer as pessoas obedecerem e legitimar os gerentes é muito diferente nos dois países.
- Então, nos Estados Unidos, os instrumentos de gerenciamento são um meio significativo de criar hierarquias, fazer as pessoas obedecerem e de legitimação, enquanto na França, a ordem social é embasada em rituais de grupos sociais.

- Encontramos que a ideologia americana é embasada no BSC e a ideologia francesa no TB e que a coerência, entre a ideologia americana e o TB, parece ser pequena, tal como acontece entre a ideologia francesa e o BSC.

A questão relevante, então, é se a globalização americana destrói diferenças ideológicas, ou, se a ideologia local continua contendo tais diferenças. A questão chave diz respeito à questão de que a forma e a racionalidade de vários regimes contábeis podem nos ajudar a determinar se as diferenças ideológicas são aproximativas ou particulares.

Em suma, o Tableau de Bord, antes do Balanced Scorecard, recorreu a um conjunto mínimo de indicadores para ajudar o gestor a tomar decisões, na pilotagem do negócio, a partir da estratégia. Como um conjunto integrado de conceitos, procedimentos e propósitos de gestão, o Tableau de Bord já havia sido desenvolvido e largamente aplicado em empresas francesas.

7. REFERÊNCIAS

- ÁLVAREZ LÓPEZ, J. Integración del Balanced Scorecard y la EFQM en la teoría de los stakeholders, boletín AECA. Nº 46, marzo-junio, pp.36-41.
- AMAT SALAS, O. e DOWDS, J.. Qué es y cómo se construye el cuadro de mando integral. Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad. Nº 22, marzo-abril, pp. 22-26. 1998.
- APARISI CAUDELI, J.A; RIPOLL FELIÚ, V. El cuadro de mando integral: una herramienta para el control de gestión, Partida Doble, nº 114, septiembre, pp 54-63. 2000.
- BANKER Rajiv D; CHANG Hsihui; PIZZINI Mina J. **The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Performance Measures Linked to Strategy.** *The Accounting Review*; Jan; Vol 79, n. 1; ABI/INFORM Global. pg. 1 a 23, 2004.
- BOIX, Daniel; FÉMINIER, Bernard. Manager d'équipe. *Le Tableau de Bord Facile*. Éditions d'Organisation. Paris. 2004.
- BOURGUIGNON, Annick; MALLERET, Véronique; NØRREKLIT, Hanne. The American *balanced scorecard* versus the French *tableau de bord*: the ideological dimension. *Management Accounting Research* 15, p 107–134, 2004.
- CARMONA MORENO, S. e GRONLUND, A.. Measures vs. actions: the balanced Scorecard in Swedish Law Enforcement. *International Journal of Operations and Production Management*. Vol. 23 n. 11-12, pp.1475-1496. 2003.
- CEBRIÁN, Mónica S.; CERVIÑO, Esther F. 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*. Volumen II nº 4. Julio-Diciembre 2004.
- COSTA, Ana Paula P.,. Contabilidade Gerencial: um estudo sobre a contribuição do *Balanced Scorecard*. Dissertação de Mestrado. USP. São Paulo. 2001.
- DÁVILA, A. “Nuevas herramientas de control: el Cuadro de Mando Integral”, *Revista de Antiguos Alumnos IESE*, p. 36. 1999.
- EPSTEIN, Mark, MANZONI, J.F., , The Balanced Scorecard and Tableau de Bord: Translating Strategy into Action, Montvale, **Management Accounting**, Aug, p. 7, 1997
- FAGUNDES, Jair A. Proposição de um modelo para gestão do capital humano em entidade desportiva com a utilização do *Balanced Scorecard*. Dissertação de Mestrado. Unisinos. São Leopoldo. 2004
- FERNANDEZ, Alain. *L'essentiel du Tableau de Bord*. Éditions d'Organisation. Paris. 2005.
- GOMES, J. S. e AMAT SALAS, J.M. Controle de Gestão: Uma abordagem contextual e organizacional. São Paulo: Atlas. 1997.
- IRIBARNE, P. *La logique de l'honneur. Gestion des entreprises et traditions nationales*. Seuil, Paris, 1989.

- KAPLAN, Robert S. NORTON, David. *The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance*, Harvard Business Review, janeiro-fevereiro, 1992.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *A Estratégia em Ação*. 11^o ed., Rio de Janeiro, Campus. 344p. 1997.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *Organização Orientada para a Estratégia*. 4^o ed. Rio de Janeiro: Campus, 411p, 2001.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D.P. **Mapas estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. 6. ed. Rio de Janeiro: Campos, 2004.
- LAUZEL, P. CIBERT A. *Dos Rácios aos Painéis de Gestão*. Éditions de L'Entreprise Moderne, Portugal, 1957.
- LIBBY, T.; SALTERIO, S. e WEBB, A. The Balanced Scorecard: The Effects of assurance and process accountability on managerial judgment. *The Accounting Review*, vol.79, n^o 4, pp 1075-1094. 2004.
- LOPES DE SÁ, Antonio. **Dicionário de contabilidade**. 9^a ed., São Paulo: Atlas, 482p. 1994.
- MALO, Jean-Louis. *Tableaux de bord. Encyclopédie de la Comptabilité du Contrôle et de l'Audit*. Economica, article 84, p. 1133-1144, 2000.
- MARONI NETO, Ricardo. Algumas considerações sobre os aspectos conceituais dos modelos EVA, GECON e BSC. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 147, maio.-jun. p. 47-63, 2004.
- MIRANDA, Luiz Carlos e AZEVEDO, Susana Garrido. *Indicadores de Desempenho Gerencial mais Utilizados pelos Empresários: Estudo Comparativo Brasil-Portugal*. Anais do 24^o Encontro da ANPAD, Brasil, 2000.
- RICCIO, E. L.; CARDOSO, Ricardo Lopes. *Sistema de Acompanhamento Estratégico: Uma análise das metodologias utilizadas em entidades de P& D da região de Campinas - SP*. In: VIII Congresso Internacional de Custos y I Congreso de la asociacion uruguaya de costos, 2003, Punta del Este. Anais do VIII Congresso Internacional de Custos y I Congreso de la asociacion uruguaya de costos, 2003.
- SILVA, Edna Lúcia da e MENEZES, Estera Muszkat. *Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação*. 2^a ed. Revisada. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED, 2001.