



Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas
(FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

Bacharelado em Ciências Contábeis

MEDARD AMAKOE

**Estudo Comparativo da Visualização das Informações entre o
Tableau de Bord e Balanced Scorecard**

Brasília DF

2023

MEDARD AMAKOE

Estudo Comparativo da Visualização das Informações entre
o Tableau de Bord e Balanced Scorecard

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)
apresentado ao Departamento de Ciências
Contábeis e Atuariais da Faculdade de
Economia, Administração e Contabilidade da
Universidade de Brasília como requisito parcial
de obtenção do grau de Bacharel em Ciências
Contábeis.

Orientadora: Dra Beatriz Fátima Morgan

Linha de Pesquisa: Contabilidade Gerencial

Area: Controladoria

Brasília DF

2023

Ae AMAKOE , MEDARD
 Estudo Comparativo da Visualização das Informações entre o
Tableau de Bord e Balanced Scorecard / MEDARD AMAKOE ;
orientador BEATRIZ MORGAN; co-orientador FATIMA . --
Brasília, 2023.
 58 p.

 Monografia (Graduação - CIENCIAS CONTABEIS) --
Universidade de Brasília, 2023.

 1. . I. MORGAN, BEATRIZ , orient. II. , FATIMA , co
orient. III. Título.

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Diêgo Madureira de Oliveira
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias

Professora Doutora Fernanda Fernandes Rodrigues
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

MEDARD AMAKOE

Estudo Comparativo da Visualização das Informações entre o
Tableau de Bord e Balanced Scorecard

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)
apresentado ao Departamento de Ciências
Contábeis e Atuariais da Faculdade de
Economia, Administração e Contabilidade da
Universidade de Brasília como requisito parcial
de obtenção do grau de Bacharel em Ciências
Contábeis.

Profa. Orientadora Dra Beatriz Fatima Morgan
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade Brasília (UnB)

Prof. Examinadora: Francisca Aparecida de Souza
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade de Brasília (UnB)

Brasília DF
2023

“ On ne nait pas Homme, on le devient”

Érasme

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente Deus pelo dom da vida e o cuidado de cada dia.

Aos meus queridos pais: Léontine KOUTOHOU E AMAKOE Augustin.

A minha orientadora do trabalho, Beatriz Fatima Morgan, por me orientar, aconselhar, ajudar e por seu tempo dedicado ao meu trabalho.

Aos meus professores de língua portuguesa, particularmente, a professora Veronica Vinecky e Lucia Barbosa, e a todas as pessoas que contribuíram na minha aprendizagem de língua portuguesa, também a Rogerio Almeida pelo seu apoio ao longo desse percurso.

À minha irmã Léa, meus irmãos Roger e Julien pelos seus apoios e incentivos.

Aos meus amigos Alban Aminou, Trinnou Laureat, Franck Brice Assemian, conhecidos e todas as pessoas que me ajudaram de forma direta ou indireta.

Muito obrigado a todos!

Resumo:

Este Trabalho apresenta uma comparação entre o Tableau de Bord e Balanced Scorecard como ferramentas de gestão estratégica com foco na visualização das informações e critérios que eles usam para disponibilizar suas informações. Ambos são utilizados para acompanhar e medir o desempenho de uma organização, mas possuem abordagens e objetivos diferentes. O Tableau de Bord é uma ferramenta voltada para acompanhar indicadores financeiros e operacionais, enquanto o Balanced Scorecard é uma metodologia que busca equilibrar as perspectivas financeira, de clientes, de processos internos e de aprendizado e crescimento. O estudo apresenta as principais características, diferenças e semelhanças entre as duas ferramentas, bem como exemplos de como elas podem ser aplicadas na prática. O trabalho apresenta no final as características de como ambos dispõem suas informações e qual critério é usado para disponibilizar as informações. Chegamos nos resultados de que o Tableau de Bord usa o modelo de visualização Foco+Contexto enquanto o Balanced Scorecard usa o modelo Browser Hiperbólico. Conclui-se que cada um segue um critério específico de visualização para que o usuário possa fazer uma busca rápida e compreensível.

Palavras-chave: Tableau de Bord, Balanced Scorecard, Gestão Estratégica, Visualização.

Abstract

This paper presents a comparison between Tableau de Bord and Balanced Scorecard as strategic management tools focusing on the visualization of information and criteria, they use to make their information available. Both are used to monitor and measure the performance of an organization, but have different approaches and objectives. Tableau de Bord is a tool focused on tracking financial and operational indicators, while the Balanced Scorecard is a methodology that seeks to balance the financial, customer, internal processes and learning and growth perspectives. The study presents the main characteristics, differences and similarities between the two tools, as well as examples of how they can be applied in practice. The work presents at the end the characteristics of how both dispose their information and which criterion is used to make the information available. The results show that Tableau de Bord uses the Focus+Context visualization model while the Balanced Scorecard uses the Hyperbolic Browser model. We conclude that each one follows a visualization pattern so that the user can make a quick and understandable search.

Keys Words: Tableau de Bord, Balanced Scorecard, Strategic management, Visualization.

SUMÁRIO

1	Introdução.....	10
1.1	Contextualização.....	10
1.2	Objetivo Geral e Especifico.....	11
1.3	Justificativa.....	11
1.4	Metodologia.....	20
2	Tableau de Bord.....	21
2.1	Definição.....	21
2.2	Processo de elaboração do TB.....	23
2.3	Objetivos do TB.....	25
2.4	Problemas do TB.....	27
2.5	Exemplos de Comando do TB.....	29
3	Balanced Scorecard.....	30
3.1	Definição.....	30
3.2	Estratégia de elaboração do BSC.....	32
3.3	Perspectivas do BSC.....	36
3.4	Fragilidades do BSC.....	38
3.5	Exemplos de Comando do BSC.....	43
4	Apresentação das Informações no TB & BSC.....	44
5	Conclusão.....	54
6	Referências.....	56

Lista de Quadros

Quadro 1 Semelhanças.....	12
Quadro 2 Diferenças.....	13
Quadro 3 Diferenças.....	14
Quadro 4 Semelhanças.....	15
Quadro 5 Diferenças.....	16
Quadra 6 Exemplo perspectiva Financeira.....	37
Quadro 7 Exemplo perspectiva cliente, processo e aprendizagem.....	37

Lista de Figuras

Figura 1 Comando do Tableau de Bord.....	29
Figura 2 Comando do Balanced Scorecard.....	41
Figura 3 Balanced Scorecard da empresa Suzanna.....	42
Figura 4 Exemplo do Balanced Scorecard.....	43
Figura 5 Tableau de Bord.....	49
Figura 6 Balanced Scorecard.....	52

1 Introdução

As empresas usam várias formas de sistema de controle gerencial. Embora tenha várias formas de uso de controle gerencial é importante relatar que as suas implementações não geralmente são fáceis bem como suas aplicações na gestão das empresas.

Uma boa performance financeira e um crescimento consistente e durável no tempo depende de um controle eficaz dos instrumentos gerenciais da contabilidade. Uma gestão eficaz e eficiente depende de uma boa mensuração porque fizemos uma boa gestão daquilo que conseguimos mensurar.

Este estudo, busca analisar a função do sistema gerencial, e sua implementação através da análise do sistema de controle das ferramentas Tableau de Bord e o Balanced Scorecard e sua estratégia de construção para determinar a forma que as informações são visualizadas entre o Tableau de Bord e o Balanced Scorecard, identificando também os problemas, fraquezas, semelhanças e diferenças entre os dois instrumentos.

O Balanced Scorecard e Tableau de Bord são instrumentos que permitem medir as performances econômicas e financeiras de uma empresa a partir de três expectativas suplementares

que são: a inovação, a aprendizagem e os processos e o cuidado acordado aos clientes da empresa para seu crescimento.

1.1 Contextualização

O Tableau de Bord e o Balanced Scorecard tem origens diferentes (Russo, 2011; Bourguignon, Malleret & Nørreklit, 2003; Quesado, Guzmán & Rodrigues, 2012; Fagundes, Soler, Feliu & Lavarda, 2007).

O Tableau de Bord nasceu na França no início do século XX e sua utilização se ampliou a partir da crise de 1929. Ele foi criado e desenvolvido por engenheiros franceses no intuito de melhorar seus processos de produção. Mesmo que desenvolvido no século XX o conceito começou a ser utilizado em 1932 e apareceu por volta dos anos 1948 nos Estados Unidos. O Tableau de Bord foi pensando em resposta a inadequação de dados contábilístico para ajudar nas tomadas de

decisões e um conjunto de medidas físicas de desempenho baseando na linguagem das engenharias não propriamente da contabilidade.

O Balanced Scorecard do seu lado nasceu após um trabalho de pesquisa em 12 empresas ou firmas sobre seus desempenhos nos Estados Unidos. Dessa pesquisa nasceu a ideia da criação do Balanced Scorecard a partir das críticas sobre as medidas financeiras e do sistema gerencial. O conceito Balanced Scorecard foi publicado pela primeira vez no artigo “The Balanced Scorecard Measures that Drive Performance” na Universidade de Havard no ano de 1992 por Robert Kaplan e David Norton, que podemos definir como o ano do seu início.

Vale ressaltar que a criação do Balanced Scorecard se inspirou muito do Tableau de Bord só com alguns parâmetros adicionais como incluir análises financeiras que mostram os resultados das ações já efetivadas e complementar as análises financeiras com análises operacionais com a satisfação do consumidor.

1.2 Objetivo Geral e Especifico

O objetivo geral desse trabalho é fazer um estudo comparativo da forma que as informações são visualizadas entre o Tableau de Bord e o Balanced Scorecard.

E os objetivos específicos são:

- ✓ Descrever as duas ferramentas de controle
- ✓ Demonstrar como são construídos
- ✓ Identificar as semelhanças e diferenças entre eles
- ✓ Descrever como as informações que eles comportam são disponibilizadas, visualizadas e quais critérios de visualização e padrão que elas sigam.

1.3 Justificativa

Autores como Quesado, Guzman e Rodrigues (2012 p.137) Apud Rosa Júnior (2000), Jordan e Al e outros já apontaram as diferenças e semelhanças entre o Tableau de Bord e o Balanced Scorecard. A tabela a seguir apresenta uma compilação de algumas dessas semelhanças.

Quesado, Guzman e Rodrigues (2012 p.137) Apud Contrasta (2004, p.36-38) para ressaltar as diferenças elaboradas na segunda parte do quadro a seguir.

Quadro 1

Tableau de bord e Balanced Scorecard

Semelhanças
<ul style="list-style-type: none"> ✓ 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.

Fonte: Adaptação nossa

Quadro:2

Diferenças	
Tableau de Bord	Balanced Scorecard
<ul style="list-style-type: none"> ❖ Ferramenta que serve para consultar e analisar indicadores através de diferentes pontos de vista. ❖ Permite conhecer e medir e o estado da empresa no presente e/ou no passado através dos valores dos seus indicadores. ❖ Grande capacidade analítica. Surge de maneira espontânea como resposta à necessidade de medir e analisar o rendimento da empresa. ❖ 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. ❖ Unicamente se consultam e analisam dados que já estão no sistema (provenientes de sistemas transacionais). 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Metodologia que se tem que aplicar e seguir para que a empresa alcance os seus objetivos futuros. ❖ Permite pôr em marcha uma estratégia a médio e longo prazo. ❖ Não é uma ferramenta de análise. ❖ 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. ❖ Metodologia que fomenta a comunicação e o trabalho em equipa. ❖ 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: Adaptação nossa

Quadro:3

Diferenças

Tableau de Bord	Balanced Scorecard
<ul style="list-style-type: none"> ❖ Ferramenta que serve para consultar e analisar indicadores através de diferentes pontos de vista. ❖ Permite conhecer e medir e o estado da empresa no presente e/ou no passado através dos valores dos seus indicadores. ❖ Grande capacidade analítica. Surge de maneira espontânea como resposta à necessidade de medir e analisar o rendimento da empresa. ❖ 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. ❖ Unicamente se consultam e analisam dados que já estão no sistema (provenientes de sistemas transacionais). 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Metodologia que se tem que aplicar e seguir para que a empresa alcance os seus objetivos futuros. ❖ Permite pôr em marcha uma estratégia a médio e longo prazo. ❖ Não é uma ferramenta de análise. ❖ 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. ❖ Metodologia que fomenta a comunicação e o trabalho em equipa. ❖ 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: Adaptação nossa

Russo Apud Jordan et al. (2002 p. 12-13), destaca essas semelhanças e diferenças entre o Tableau de Bord e Balanced Scorecard.

Quadro:4

Semelhanças
<ul style="list-style-type: none"> • Ambos são instrumentos de medição do desempenho das organizações. • Apresentam informação financeira e não financeira. • Ambos relacionam os objetivos e meios de ação (fatores críticos) com os indicadores de desempenho utilizados. • Têm como objetivo produzir informação muito sintética e imediata, adequada para uma maior rapidez de avaliação do desempenho e conseqüente tomada de decisão, mas sendo possível a ambos desagregar essa informação. • Avaliando o desempenho, possibilitam o cálculo de prêmios 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, objetivos, identifiquem os fatores críticos de sucesso e promovam a circulação da informação e o diálogo internos.

Fonte: Adaptação nossa

Quadro:5 Diferenças

Tableau de Bord	Balanced Scorecard
<ul style="list-style-type: none"> ➤ O Tableau de Bord é mais vocacionado para o aspecto meramente operacional, ➤ Nasceu da necessidade de monitorização dos elementos críticos da esfera técnico-produtiva. ➤ 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 gerada pelas novas tecnologias da informação. ➤ No Tableau de Bord os objetivos são estabelecidos pelos gestores de forma livre, o que aumenta a subjetividade na sua determinação, ➤ O Tableau de Bord baseia-se no conceito variável-chave (ação concreta a empreender que condicionará os resultados). ➤ O Tableau de Bord considera indicadores mais abrangentes (definindo indicadores de objetivos, de meios, de convergência e do meio). ➤ O Tableau de Bord estabelece-se a partir da definição dos objetivos e planos de ação, que por sua vez darão origem aos indicadores de desempenho. ➤ O Tableau de Bord revela-se um produto operacional, 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ O Balanced Scorecard encontra-se intimamente ligado e dependente da estratégia formulada. ➤ criado por professores de gestão da Universidade de Harvard, com fortes tradições no estudo e divulgação da estratégia, reflete 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. ➤ No Balanced Scorecard os objetivos são enquadrados nas quatro perspectivas já referidas, assumindo relações de causa-efeito entre as mesmas, o que facilita a concepção e identificação dos objetivos. ➤ O BSC usa outro conceito, o do fator crítico (elemento que condiciona a realização dos objetivos). ➤ No BSC, a partir da estratégia definem-se os objetivos e os fatores críticos para, a partir dos mesmos, se identificarem os planos de ação. ➤ BSC é percebido como uma imagem de produto de marketing, mais propício à divulgação e uso no meio académico e empresarial.

Fonte : Adaptação nossa

As ferramentas de Tableau de Bord e Balanced Scorecard possuem objetivos semelhantes, que é auxiliar a gestão através do fornecimento de indicadores financeiros e não financeiros. Estes indicadores permitem uma visão clara dos objetivos e metas a serem alcançados, além de gerar informações sintéticas, imediatas e adequadas para melhorar a tomada de decisão. Ambas as ferramentas são desenvolvidas de acordo com as necessidades de cada entidade ou empresa.

Em relação às diferenças, podemos observar que o Tableau de Bord tem como principal característica medir o estado atual da empresa através de indicadores no momento, enquanto o Balanced Scorecard é mais voltado para o curto e longo prazo da empresa através de suas perspectivas. (Russo Apud Jordan & Al.)

Quesado, Guzman e Rodrigues (2012 p.137) comparando o Tableau de Bord e o Balanced Scorecard destacam a utilidade das duas ferramentas. O Tableau de Bord é utilizado para consultar e analisar indicadores através de diferentes perspectivas, enquanto o Balanced Scorecard permite colocar em prática as estratégias pré-definidas da empresa para alcançar seus objetivos. Embora ambas as ferramentas possuam objetivos similares, elas não têm os mesmos objetivos. Por exemplo, no Tableau de Bord, os objetivos são estabelecidos de forma livre pelos gestores, o que aumenta a subjetividade na sua determinação, enquanto no Balanced Scorecard, os objetivos são enquadrados nas quatro perspectivas (perspectiva financeira, perspectiva Cliente, perspectiva dos processos e perspectiva de aprendizagem) estabelecendo relações de causa-efeito entre eles, o que facilita a concepção e identificação dos objetivos.

O Tableau de Bord e Balanced Scorecard apresentem diferenças nas informações que cada um compõe. O Tableau de Bord é composto de indicadores como gráficos, que permitem medir o estado da empresa, por isso que o Tableau de Bord é percebido como um instrumento com capacidade analítica pós através os indicadores há possibilidade de medir e analisar o rendimento da empresa; por seu lado o Balanced Scorecard não é uma ferramenta de análise o que é uma grande diferença entre nossas duas ferramentas. Essa diferença gera uma dúvida na adaptabilidade para cada empresa pós cada adaptabilidade depende dos objetivos e eficiência que cada empresa ou gestor procura através da implementação de cada ferramenta. Uma empresa que busca ser alertada sobre sua saúde

e sua evolução optaria mais pelo Tableau de Bord enquanto uma empresa que busca planejamento ou perspectivas de médio e longo prazo optaria mais pelo Balanced Scorecard.

Enquanto o Tableau de Bord tem seu principal foco no presente da empresa alertando em desvios e metas não cumpridas, o Balanced Scorecard tem mais foco para o curto e longo prazo da empresa através de ações para seu crescimento e competitividade. Isso se explica através da metodologia de construção de cada um. O Balanced Scorecard se constrói a partir de perspectivas se baseando no presente da empresa e essas perspectivas são direcionadas ao futuro da empresa, mas o Tableau de Bord se constrói através a seleção de variáveis chaves no intuito de medir o presente da empresa e corrigi-la. A diferença na construção pode ser explicada pela origem ideológica de cada um deles já que as duas não tem a mesma origem. O Tableau de Bord nasceu na França e o Balanced Scorecard nasceu no Estados Unidos o que explica a diferença ideológica e concepcional.

A linguagem usada na conceção do Tableau de Bord é diferente da linguagem usada no Balanced Scorecard. O Tableau de Bord usa mais uma linguagem matemática e aritmética através dos seus indicadores que são geralmente em números, porcentagem, gráficos enquanto o Balanced Scorecard usa mais uma linguagem comum através a definição do suas perspectivas o que não impede usar também números em forma de metas e previsões.

As organizações precisam de indicadores sobre vários aspectos do ambiente e desempenho organizacional para atingir a eficiência e eficácia, não só os contábeis e financeiros. O Balanced Scorecard oferece um conjunto de medidas e análises que permite acompanhar o desempenho organizacional em relação à estratégia e a missão da empresa além de respostas a questões sobre a qualidade do desempenho organizacional em determinado período, considerando a missão da entidade, a visão e o modelo de gestão. Busca fornecer indicadores de desempenho que identifiquem e meçam os processos críticos das organizações no cumprimento de sua estratégia.

Quesado, Guzman e Rodrigues (2012 p.137) Russo, na realização dessa pesquisa, no seus diferentes trabalhos e artigos não apresentaram as semelhanças e diferenças da maneira

que as informações são apresentadas no Tableau de Bord e o Balanced Scorecard. Como as ferramentas são diferentes e de época distintas poderá haver uma diferença e semelhança da maneira que cada um relata suas informações afim de facilitar a compreensão e a interpretação de cada usuário. Essa pesquisa vai focar nesse aspecto na sua quarta parte para trazer mais esclarecimento sobre a visualização das informações em cada uma das duas ferramentas. Ela trará a semelhança da maneira que cada informação é visível no Tableau de Bord e o Balanced Scorecard e depois as diferenças e no final se o compacto das informações segue a mesmo padrão e metodologia.

1.4 Metodologia

Este trabalho usou a pesquisa bibliográfica, através da leitura de livros e artigos, para entender e explicar os conceitos, a construção, as semelhanças e diferenças do Tableau de Bord e Balanced Scorecard e como as informações que cada um compõe são elaboradas e estruturadas. Buscou-se também através de sítios eletrônicos vários trabalhos e pesquisa sobre o tema para ter uma ideia mais ampla sobre o tema.

De acordo com Prodanov e Freitas (2013), a pesquisa bibliográfica pode ser assim descrita:

“Quando elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de: livros, revistas, publicações em periódicos e artigos científicos, jornais, boletins, monografias, dissertações, teses, material cartográfico, internet, com o objetivo de colocar o pesquisador em contato direto com todo material já escrito sobre o assunto da pesquisa.” (Prodanov & Freitas, 2013, p. 54).

2 Tableau de Bord

2.1 Definição

Uma boa gestão precisa de uma boa organização na forma de selecionar e ordenar os componentes dessa organização por isso que Voyer (2013 Pag 39 Tradução nossa) define o Tableau de Bord que é uma ferramenta de gestão como:

O Tableau de Bord é uma forma de selecionar, organizar e apresentar os indicadores essenciais e relevantes, de forma resumida' e alvo, geralmente na forma de um "instantâneo" acompanhado de um relatório detalhado ou sinótico, fornecendo uma visão geral e a capacidade de perfurar nos níveis de detalhe. O tableau de Bord relata principalmente a qualidade das informações e não a quantidade. Ele destaca os resultados significativos, as exceções, desvios e tendências; fornece ao usuário um modelo consistente agrupando os indicadores de forma a despertar sua imaginação, esta forma integrada permite enriquecer a análise e a interpretação da informação representa os indicadores de uma forma compreensível e evocativa e atraente, para facilitar a visualização.

O tableau de Bord é um sistema que permite medir a performance equilibrado entre os indicadores financeiros e não financeiros em curto ou longo prazo.

No mesmo intuito de deixar a organização ou empresa mais eficaz, viável, coerente, e competitiva que Fernandez (2018, p.24, Tradução nossa) afirma que:

Qualquer seja a organização, seu setor de atividade ou seu modelo econômico, o sucesso da estratégia depende diretamente da sua coerência de modelo de negócio e inteligência. Para ser reativo e prospero então eficaz, cada ator de decisão ou chefe de setor deve dispor um tableau de bord composto de indicadores selecionado com cuidado. O tableau de bord é um instrumento incontornável de ajuda na tomada de decisão, ele é o assistente do tomador de decisão na sua conduta de melhorar de forma continua as performances no sentido da estratégia pré-estabelecida.

Recapitulando, segundo o conceito de eficácia e eficiência a cima, podemos nos referir a Maisonneuve (2002, p. 205, Tradução nossa) que definiu o Tableau de Bord como:

Uma apresentação sinóptica de indicadores relativos ao monitoramento de uma biblioteca, um projeto, um serviço....

Praticamente, assume a forma de tabelas ou gráficos que ilustram as evoluções ou situações de alguns indicadores. Não pode ser dissociado dos objetivos que estão associados a cada um desses indicadores e do referencial de análise que permitirá avaliar os resultados.

O Tableau de Bord de forma geral permite, de forma regular e mesmo constante, medir, identificar, acompanhar a clientela, o estado e o uso de recursos (humano, financeiro, material e informacional), o progresso das atividades e funcionamento da organização, os resultados obtidos e seu progresso, bem como parâmetros ambientais relevantes. Do mais, o acúmulo de indicadores cria uma memória organizacional de referência mais sistemática e objetiva sobre desempenho.

Podemos concluir que o Tableau de Bord é um instrumento de gestão, de organização, de apresentação de indicadores para facilitar as tomadas de decisões e orientar os resultados da empresa para o futuro prospero.

2.2 PROCESSO DE FORMULAÇÃO DE TABLEAU DE BORD

Para realizar um Tableau de Bord de qualidade, é importante definir em primeiro lugar os objetivos da empresa ou entidade; e em segundo lugar as variáveis-chaves e como controlar-las através dos indicadores.

Segundo Jair, Vicente, Cristina & Carlos (2007 p.3) Apud Alain Fernandez (2005), a construção do Tableau de Bord é realizada em cinco fases essenciais.

Fase 1: Selecionar os eixos de progressos ou caminhos a serem percorridos;

Fase 2: Determinar os pontos de intervenção;

Fase 3: Selecionar os objetivos;

Fase 4: Selecionar os indicadores; e

Fase 5: Estruturar o quadro de controle (Tableau de Bord).

De acordo com Jair, Vicente, Cristina & Carlos (2007 p.3) Apud Alain Fernandez (2005) Apud Boix e Féminier (2004) também definiram as etapas de construção do tableau de Bord em cinco etapas como a seguir:

Etapas 1: Definir os objetivos de controle;

Etapas 2: Definir os indicadores;

Etapas 3: Definir os índices de controle;

Etapas 4: Dar forma ao Tableau de Bord; e

Etapas 5: Explorar o Tableau de Bord.

Voyer (2015 p. 84) identifica também essas mesmas fases da construção do Tableau de Bord semelhante aos autores citados em cima (Tradução nossa)

A construção de um Tableau de Bord pode ser definida em cinco fases a seguir:

- ❖ Definição do organograma de gestão;
- ❖ Determinação dos objetivos e das variáveis-chave de ação;
- ❖ Escolha dos indicadores;
- ❖ Recolha das informações;
- ❖ Construção e regras de utilização do Tableau de Bord.

De acordo com Rodniski, Diehl & Zwirtes (2013, p. 69) Apud voyer (1994), um modelo com sete passos para desenvolvimento de um Tableau de Bord:

- 1) Preparação organizacional do projeto: contexto, pertinência, envergadura, escolha do setor alvo e da área piloto, recursos e responsabilidades;
- 2) Descrição do setor alvo e precisão dos objetos de gestão, dos objetivos, das preocupações de gestão;
- 3) Determinação dos indicadores necessários e disponíveis e escolha dos indicadores pertinentes a conservar;
- 4) Precisão dos indicadores e seus parâmetros: definição, medida efetuada, ventilação, limites, desvios e tendências, forma visual;
- 5) Desenho dos Tableau de Bord: agenciamento dos indicadores, apresentação da visão e dos relatórios ventilados e sinópticos, personalização;
- 6) Informatização: aquisição, desenvolvimento do sistema informatizado de produção dos Tableau de Bord e adaptação dos sistemas de informações existentes;
- 7) Aproveitamento do sistema dos Tableau de Bord: implantação, produção.

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 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.

Todos os autores estudados concordam que o processo de estruturação do Tableau de Bord é quase idêntico. Apenas Voyeur sugeriu adicionar dois passos adicionais, considerando as

necessidades da era atual, onde a informatização é uma parte importante do processo. A informatização do Tableau de Bord permite uma gestão mais eficiente e decisões mais precisas, pois um sistema não informatizado não possui a automatização necessária para identificar e resolver problemas de forma rápida e eficiente.

2.3 Objetivos do Tableau de Bord

Quesado, Rodrigues & Guzmán (2012 p. 132) Apud (López, 1998, 1999; AECA, 2002) destacaram que a utilização de uma ferramenta de gestão deve ajudar na resolução de problemas específicos através dos seus objetivos claros pré-definidos. Eles apresentam os objetivos seguintes para o Tableau de Bord.

A elaboração de um Tableau de Bord deve ter como principais objetivos os pontos a seguir:

- ✓ 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.

Marc, Jean François (1998 p. 102) destacam esses objetivos para o Tableau de Bord

- ❖ Fornecer a cada gerente uma visão geral sucinta periódica do desempenho de sua unidade para orientar a tomada de decisões.
- ❖ Informar o nível seguinte sobre o desempenho da subunidade (um complemento à descentralização de responsabilidades).
- ❖ Forçar cada subunidade a se posicionar dentro do contexto da estratégia geral da empresa e das responsabilidades de outras subunidades.
- ❖ O Tableau de Bord geral da empresa e os aplicativos de suas subunidades contribuem para estruturar a agenda da administração e direcionar o foco e as discussões gerenciais.

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.

2.4 PROBLEMAS DO TABELAU DE BORD

Fagundes; Soler; Ripoll; Feliu, & Lavarda (2007, p. 4) referem que, assim como qualquer outra ferramenta ou instrumento de gestão, o Tableau de Bord também possui problemas, apesar de ser uma ferramenta eficaz. Epstein e Manzoni (1998) e Costa (2001, p. 87) destacam vários problemas do Tableau de Bord.

Os principais problemas do Tableau de Bord podem ser resumidas nos pontos 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.

Fernandez (2013 p. 43) por sua parte também identificou os pontos a seguir como fraquezas para o Tableau de Bord.

- O tableau de bord é muito limitado a medida financeira e baseada numa visão histórica do desempenho em vez de comunicar a estratégia a ser adotada.
- O tableau de bord não estabelece uma parte das relações causa-efeito entre várias chaves de ação e sua mensuração a partir dos indicadores.
- O facto que os indicadores não estão interligados entre si o que faz que o tableau de bord não traz uma visão integradora que se adequa com os resultados futuros.
- O tableau de Bord necessita trazer uma abordagem mais ampla que permita uma visão integral da organização.

- Durante a construção do Tableau de Bord, os indicadores não são selecionados através de uma metodologia que permita um maior valor agregado que possibilita a tradução da estratégia em termos operacionais e definição de fatores críticos interligados em relações causa efeito.
- O tableau de Bord é considerado como um dispositivo de apoio a gestão a distância e a gestão por execução ao invés de ser usado como uma ferramenta de interação gerando discussões e reuniões.

Em síntese, podemos afirmar que o Tableau de Bord é uma ferramenta sintética, com informação diversificada e que permite a comparação entre o real e o previsto, possibilitando a tomada de decisões. Este inclui indicadores financeiros e não financeiros por forma a avaliar, de uma forma integradora, todas as relações causa-efeito, e deverá ser adaptado e personalizado a cada gestor em função das suas necessidades.

O Tableau de Bord é um instrumento de informação célere e atempada sendo disponibilizado de forma frequente e permanente. Vale destacar ainda que o Tableau de Bord tem vindo a melhorar exponencialmente, através de um vasto número de empresas que estão a integrar indicadores não-financeiros com dados particularmente externos.

2.5 Exemplo de Comando de Tableau de Bord

A imagem a seguir é um exemplo de comando de Tableau de Bord onde deve aparecer as informações relevantes da empresa no período através dos indicadores selecionados

Figura 1 Comando de Tableau de Bord

Tableau de Bord							Ano _____			
Centro de Responsabilidade/Organização: _____							Mês _____			
	Mês			Acumulado Ano			Período homologado		Orçamento	Re-previsão
	Real	Orçamento	Desvio	Real	Orçamento	Desvio	Mês	Acumulado	Anual	Orçamento
Indicador 1										
Indicador 2										
Indicador 3										
...										
Indicador 10										

1 . Análise dos desvios _____
2 . Propostas de medidas correctivas: _____
Responsável: _____ Data: _____

Activer Windows
Accédez aux paramètres de l'ordi

Fonte: Silva (2013 p. 43) se baseando em Hugues Jordan et al (2011)

3 Balanced Scorecard

3.1 Definição

Para um crescimento eficaz e durável ao longo do tempo, uma empresa precisa de uma ferramenta de gestão que faz previsões das perspectivas financeiras e não financeiras da empresa ao médio e longo prazo, por isso que Robert S. Kaplan (2003 p. 311) definiu o Balanced Scorecard como:

Um sistema de medição de desempenho balanceado, entre Indicadores financeiros e não financeiros entre curto e longo prazo.

Entre indicadores intermediários e medidas de resultados.

Esses indicadores são divididos em quatro eixos (financeiro, clientes, processos internos e aprendizagem organizacional). Mas acima de tudo, eles estão interconectados por relações de causa e efeito que moldam a estratégia.

O objetivo é articular as iniciativas dos colaboradores, departamentos e da empresa e, através de simulações dinâmicas, para identificar novos processos para responder a expectativas de clientes e acionistas.

Conseguimos gerenciar melhor o que conseguimos medir e a partir dessa medição fazer previsões para o futuro por isso que Chavan (2009 p. 395) afirma que:

O Balanced Scorecard surge como um modelo capaz de medir financeira e não- financeiramente a visão e estratégia da organização, e que fornece informação a todas as áreas da organização. Os indicadores pressupõem um equilíbrio entre fatores internos e externos e são parte de um processo Top-Down, impulsionado pela missão e estratégia da unidade de negócio.

O BSC oferece uma abordagem global para gestão da organização, definindo uma estrutura de desenvolvimento de estratégia e uma metodologia para inclui-lo no plano operacional. A lógica fundadora do BSC é alinhar comportamentos operacionais em objetivos estratégicos em uma lógica de cima para baixo.

Para que as previsões obtêm o sucesso esperado, a empresa necessita uma comunicação bem estruturada e o envolvimento de cada membro de todos os setores participantes da ação por isso que Russo (2005 p.100) declara que:

O BSC promove a comunicação, envolvimento e alinhamento dos colaboradores, o ajuste dos recursos de acordo com a estratégia definida pela organização, e assegura, através das ações e dos resultados atingidos, o feedback e aprendizagem que simplificam a revisão da própria estratégia.

Com todos os requisitos listados a cima de uma ferramenta de gestão podemos afirmar que o Balanced Scorecard é um instrumento de qualidade como Antônio (2009 p. 117) avança que:

O BSC é um novo instrumento de gestão que integra as medidas derivadas da estratégia, as quais são divididas de forma a incorporar quatro aspectos fundamentais: perspectiva do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento. Seu princípio é mensurar indicadores relacionados à satisfação dos clientes, aos processos internos e ao aprendizado e desenvolvimento dos funcionários, além, é claro, às finanças, e ligar tudo isso à estratégia.

O Balanced Scorecard não é um instrumento de qualidade só porque ele faz previsões das estratégias e perspectivas ao médio e longo prazo, mas porque ele tem essa capacidade de descrever e transformar os ativos intangíveis da empresa em valor como Herrero (2017 p. 25) ressalta no seu livro que o Balanced Scorecard é:

Um sistema de gestão que traduz a estratégia de uma empresa em objetivos, medidas, metas e iniciativas de fácil entendimento pelos participantes da organização.

É uma ferramenta gerencial que permite capturar, descrever e transformar os ativos intangíveis de uma organização em valor para os stakeholders.

Em conclusão podemos definir o BSC como uma ferramenta que permite que as empresas acompanhem o desempenho financeiro e monitorem o progresso na construção de capacidades

e na aquisição dos ativos intangíveis necessários para a sua continuidade. Ele traz um enfoque temporal mais longo, assente na estratégia da empresa, não só olhando para o seu desempenho no curto prazo, mas, e essencialmente, no longo prazo. Esta componente é altamente relevante para as organizações que procuram uma sustentabilidade a longo prazo, em que se torna primordial o desenvolvimento dessa capacidade organizacional.

3.2 Estratégia de Elaboração do Balanced Scorecard

Para que um instrumento de gestão seja eficaz e eficiente para responder todos seus objetivos, ele precisa de uma metodologia de construção bem definida e elaborada. Essa metodologia deve ser respeitada no momento da elaboração e é nesse intuito que Nascimento e Reginato (3 Ed p. 250) se basearam em Kaplan e Norton (1997), descreveram a metodologia a seguir para a construção de um Balanced Scorecard quatro etapas a seguir:

- **Esclarecer e traduzir a visão e a estratégia:**

Inicia por um trabalho de equipe dos membros da alta administração, desenvolvendo-se um processo que visa traduzir a estratégia de cada unidade de negócio em objetivos estratégicos específicos. Em empresas de grande porte é mais recomendável implementar o BSC em unidades individuais até alcançar toda a empresa. Em empresas de menor porte, ou sem unidades distintas, pode-se seguir as etapas desconsiderando a abordagem para a unidade.

- **Comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas:**

Os objetivos e as medidas estratégicas devem ser comunicados a toda empresa por meio de mecanismos internos. Para tal, os principais executivos da organização devem se reunir previamente para discutir os pontos essenciais que devem ser contemplados pelo Balanced Scorecard e como este deve ser disseminado entre os membros e as áreas organizacionais. A definição e implementação se darão em consonância com o modelo de gestão adotado na organização.

- **Planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas:**

O Balanced Scorecard produz um maior impacto ao ser utilizado para induzir mudanças na organização.

- **Melhorar o feedback e o aprendizado estratégico:**

O Balanced Scorecard cria instrumentos para o aprendizado organizacional em nível executivo.

O processo de implementação do BSC não se traduz apenas na definição do mapa estratégico, objetivos, indicadores, metas e iniciativas, nem somente na operacionalização de um software. Ele é, na verdade, uma ferramenta que deve ser mantida viva na organização para o gerenciamento da estratégia.

Silva Oliveira (2 Ed p.119) na mesma perspectiva descreveu o processo de implementação do Balanced Scorecard em quatro etapas a seguir:

Etapa 1: Elaboração do programa de medição

- ✓ Selecionar a unidade organizacional adequada para a aplicação do BSC.
- ✓ Identificar, por meio de entrevistas com gerentes, as relações entre essa unidade e as outras da corporação, o que tornará visíveis suas limitações e oportunidades.

Etapa 2: Definição dos objetivos estratégicos

- Enviar aos altos executivos daquela unidade material informativo sobre o BSC e seus objetivos, e, depois, realizar a primeira série de entrevistas com eles. Esses contatos servirão para apresentar a nova ferramenta, tirar possíveis dúvidas e principalmente obter informações importantes para o processo.
- Sintetizar as entrevistas. O administrador do processo e sua equipe preparam uma relação preliminar de objetivos, que serão a base da primeira reunião com a alta administração. Nesse momento, já começaram a antever as resistências às mudanças provocadas pelo BSC.

- Realizar o primeiro workshop com a alta administração da unidade de negócios em questão, abordando quatro perspectivas: acionistas, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento. Os participantes devem selecionar, por votação, três ou quatro objetivos para abraçar, de acordo com cada perspectiva.

Etapa 3: Escolha de um dos indicadores estratégicos

- ❖ Ainda no workshop, dividir os participantes em quatro subgrupos representantes das quatro perspectivas citadas. Cada um deverá identificar os indicadores que mais mostrarão a intenção que a empresa tem com o BSC e, para cada indicador, descobrir as fontes de informação necessárias e como usá-las. Pode ser um indicador financeiro, como o ganho de produtividade derivado da redução de custos, uma medida relativa a clientes, como o índice de retenção, ou uma medida de aprendizado e crescimento ligada a pessoal, como lucratividade por funcionário.
- ❖ Realizar um segundo workshop envolvendo a alta administração, seus subordinados diretos e um maior número de gerentes de nível médio, para debater os objetivos e os indicadores experimentais da organização para o scorecard elaborado pelos subgrupos, além da visão da estratégia. No final, deve ser elaborada uma brochura que transmita as intenções e o conteúdo do Scorecard a todos os funcionários da unidade de negócios em questão.

Etapa 4: Elaboração do plano de implementação

- Desenvolver o plano de implementação com os líderes dos subgrupos, com metas de superação.
- Realizar um terceiro workshop com a alta administração da unidade para validar as metas de superação propostas pela equipe de implementação e chegar à decisão final sobre a visão, os objetivos e os indicadores desenvolvidos nos dois primeiros workshops.
- Finalizar o plano de implementação, integrando o BSC no sistema gerencial da organização, preferencialmente em prazo predeterminado.

Nascimento & Reginaldo (3 Ed); Silva Oliveira (2Ed), na elaboração do Balanced Scorecard que eles definiram em quatro etapas respectivas, mas somente com mais detalhes nos processos de elaboração de cada etapa. Cada etapa citada na primeira fonte é semelhante a etapa mencionada na segunda fonte. Não houve muita diferença as ideias avançadas se aproximam e buscam o mesmo objetivo que fazer uma elaboração perfeita para que o Balanced Scorecard alcance seus objetivos e metas.

No entanto, a implementação do BSC também pode ser um desafio. É preciso um esforço significativo para definir os objetivos e indicadores de desempenho apropriados, monitorar o progresso e tomar medidas para corrigir o curso se necessário. Além disso, é importante envolver todos os níveis da organização na implementação do BSC para garantir o comprometimento e o alinhamento com a estratégia.

3.3 Perspectivas do Balanced Scorecard

Na sua concepção o **Balanced Scorecard** visa a eficiência na gestão da empresa através de perspectivas bem definidas como Herrero (2017 p. 30) identifica quatro perspectivas do **Balanced Scorecard** como a seguir:

Perspectiva Financeira

Perspectiva Cliente

Perspectiva dos processos internos

Perspectiva de aprendizagem e crescimento

- ❖ **Financeira:** Demonstra se a execução da estratégia está contribuindo para a melhoria dos resultados financeiros, em especial o lucro líquido, o retorno sobre o investimento, a criação de valor econômico e a geração de caixa;

- ❖ **Do Cliente:** Avalia se a proposição de valor da empresa para os clientes-alvo está produzindo os resultados esperados em termos de satisfação de clientes, conquista de novos clientes, retenção dos clientes, lucratividade de clientes e participação de mercado

- ❖ **Dos Processos Internos:** Identifica se os principais processos de negócios definidos na cadeia de valor da empresa estão contribuindo para a geração de valor percebido pelos clientes e atingimento dos objetivos financeiros da empresa;

- ❖ **Da Aprendizagem e Crescimento:** Verifica se a aprendizagem, a obtenção de novos conhecimentos e o domínio de competências no nível do indivíduo, do grupo e das áreas de negócios estão desempenhando o papel de viabilizadores das três perspectivas anteriores.

Objetivo	Indicador	Meta	Iniciativa
Aumentar o lucro operacional da empresa	Receitas e gastos	Aumentar em 10% ao ano o lucro operacional.	-Aumento das vendas -Redução das despesas administrativas -Redução dos custos de fabricis
Eliminar a inadimplência na empresa.	Controle e melhoria do fluxo de caixa.	Evitar a inadimplência, considerando o planejamento efetuado pela empresa de 0% de inadimplência.	Política de cobrança, contato direto com inadimplentes via telefone, comunicação escrita, totalizando três etapas
Manter as obrigações da empresa em dia.	Controle e melhoria do fluxo de caixa.	Manter as contas em dia, considerando o planejamento efetuada pela empresa de 0% de atraso nos pagamentos	Manter controle adequado dos recebimentos e dos pagamentos Negociar prazos e preços com os fornecedores

Fonte: Adaptação a partir de Nascimento, Reginaldo (2013 p. 256)

Quadro 7 Exemplos de perspectivas clientes, processos internos e aprendizagem

Perspectivas	Medidas	Metas
Cliente	Aumento da Satisfação do Cliente Captação de Novos Clientes	90% de clientes satisfeitos 15% dos prospects
Processos Internos	Redução do Ciclo de Tempo das Atividades Inovação de Produtos	De 4 para 3 semanas Primeiro a lançar no mercado
Renovação e aprendizagem	Motivação da equipe de colaboradores Geração de novos conhecimentos	Melhoria no clima organizacional. Criação de uma cultura de compartilhamento do conhecimento.

Fonte: Adaptação nossa de Herrero (2017 p. 186)

3.4 Fragilidades do Balanced Scorecard

De acordo com Russo (2005 p.9) baseando-se em Bessire (2000), o Balanced Scorecard, assim como outros instrumentos de controle de gestão, apresenta fragilidades. Eles apontam as seguintes críticas ao Balanced Scorecard.

- Não nos elucida suficientemente sobre a contribuição dos Empregados e fornecedores para que a empresa atinja os seus objetivos.
- 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 objetivos 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.

Saheli (2002 p. 10) se baseando em Walter et al. (2000) relatou outros obstáculos e fraquezas do Balanced Scorecard como enumerados a baixo:

- ❖ Resistência dos executivos à ampla divulgação das estratégias em virtude do receio do vazamento destas para a concorrência. Neste ponto, sugere-se a criação de indicadores disfarçados de desempenho, ou por número trocados ou com a adoção de gráficos coloridos, representando somente a tendência. Apenas uma parcela restrita dos executivos teria acesso as todas informações.
- ❖ Ausência de compreensão pelas partes que são componentes de um todo e que seus interesses individuais não podem prevalecer sobre a realidade e interesses da corporação.
- ❖ Necessidade de se desenvolver um plano estratégico amplo e flexível que incorpore diferentes interesses de cada parte.
- ❖ Ceticismo da comunidade financeira quanto a indicadores de longo prazo
- ❖ Estratégias em ideias Dificuldades de se transformar simples e clara.
- ❖ Ter indicadores confiáveis para se medir e controlar os avanços.
- ❖ Dificuldades em se medir alguns ativos intangíveis como marcas e capital humano, entendido como a capacidade de gerenciar os problemas, a motivação...
- ❖ Ausência de vínculos entre a remuneração variável e a estratégia.

Embora o Balanced Scorecard seja uma ferramenta valiosa para ajudar as empresas a medir o seu desempenho e se manter focadas em sua estratégia a longo prazo, podemos identificar as seguintes fragilidades a partir das bibliografias consultadas:

1 Dificuldade de definir objetivos e indicadores de desempenho: Definir objetivos e indicadores de desempenho apropriados pode ser um desafio, especialmente se a empresa estiver tentando medir aspectos subjetivos ou de longo prazo.

2 Tendência a se concentrar apenas em indicadores financeiros: O BSC foi criado para equilibrar a ênfase nas métricas financeiras com outras áreas importantes da organização, mas às vezes as empresas ainda podem se concentrar excessivamente em resultados financeiros ao detrimento de outras perspectivas.

3 Dificuldade de medir o impacto das ações: Pode ser difícil determinar o impacto das ações tomadas com base nos indicadores de desempenho do BSC, especialmente se a empresa estiver enfrentando muitos fatores externos e incontroláveis.

4 Custo de implementação: Implementar o BSC pode ser um processo trabalhoso e custoso, especialmente se a empresa precisar desenvolver novas métricas ou sistemas de monitoramento.

5 Tendência a não considerar o contexto: O Balanced Scorecard pode ser útil para medir o desempenho da empresa em relação às suas próprias metas, mas pode não levar em conta o contexto mais amplo em que a empresa está inserida.

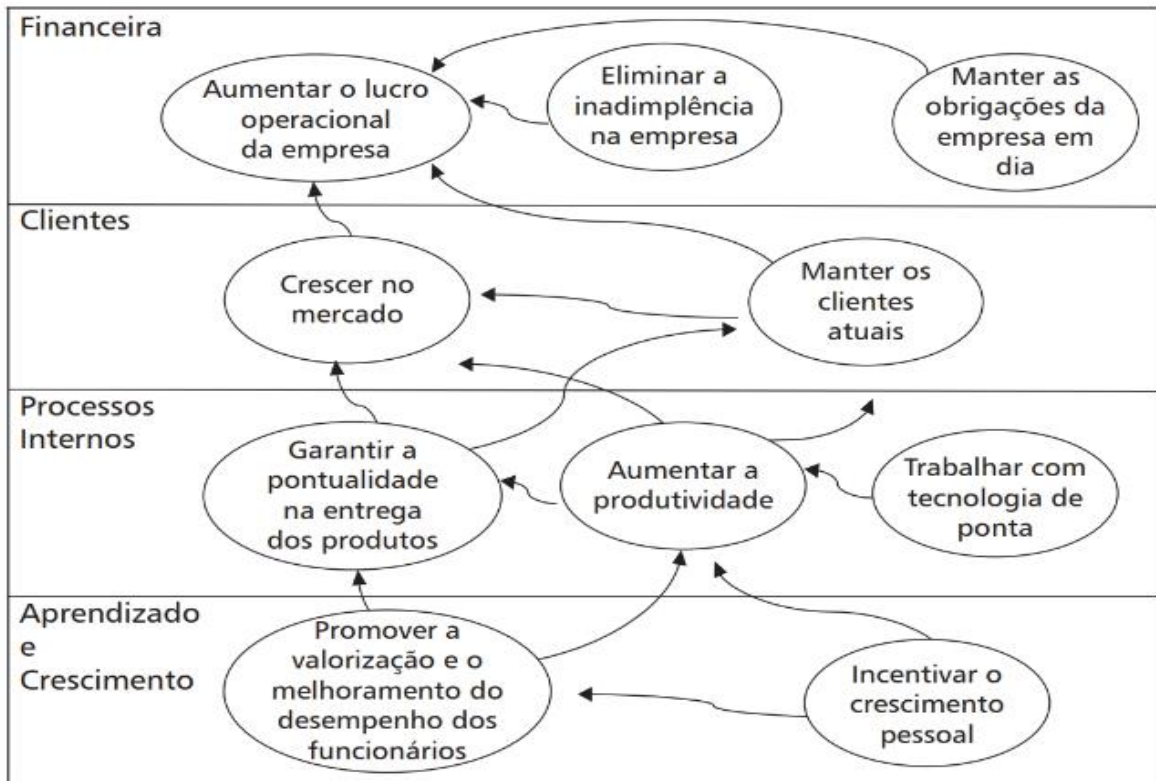
Em resumo, é importante lembrar que o Balanced Scorecard é apenas uma ferramenta e não é uma solução mágica para todos os problemas de uma empresa. É preciso definir objetivos e indicadores de desempenho claros e relevantes, monitorar o progresso regularmente e

tomar medidas para corrigir o curso se necessário. Além disso, é importante levar em conta as fragilidades do Balanced Scorecard e usá-lo de forma equilibrada para garantir o sucesso.

Essas fragilidades não impedem o Balanced Scorecard de atingir seus objetivos e ser um instrumento eficaz, mas as suas correções melhorariam e tornariam o Balanced Scorecard mais viável e eficiente. O fato de não impedir a sua eficiência pode ser explicado também pela não unanimidade sobre as fragilidades porque vimos que Russo (2005) e Saheli (2002) a quem fizemos referência, não identificaram nenhuma fraqueza semelhante. Cada um identificou fragilidades diferentes e isso pode ser explicado pelo fato que o Balanced Scorecard não é usado no mesmo cenário e contexto empresarial então o que acabou gerando diferentes problemas por cada usuário o observador.

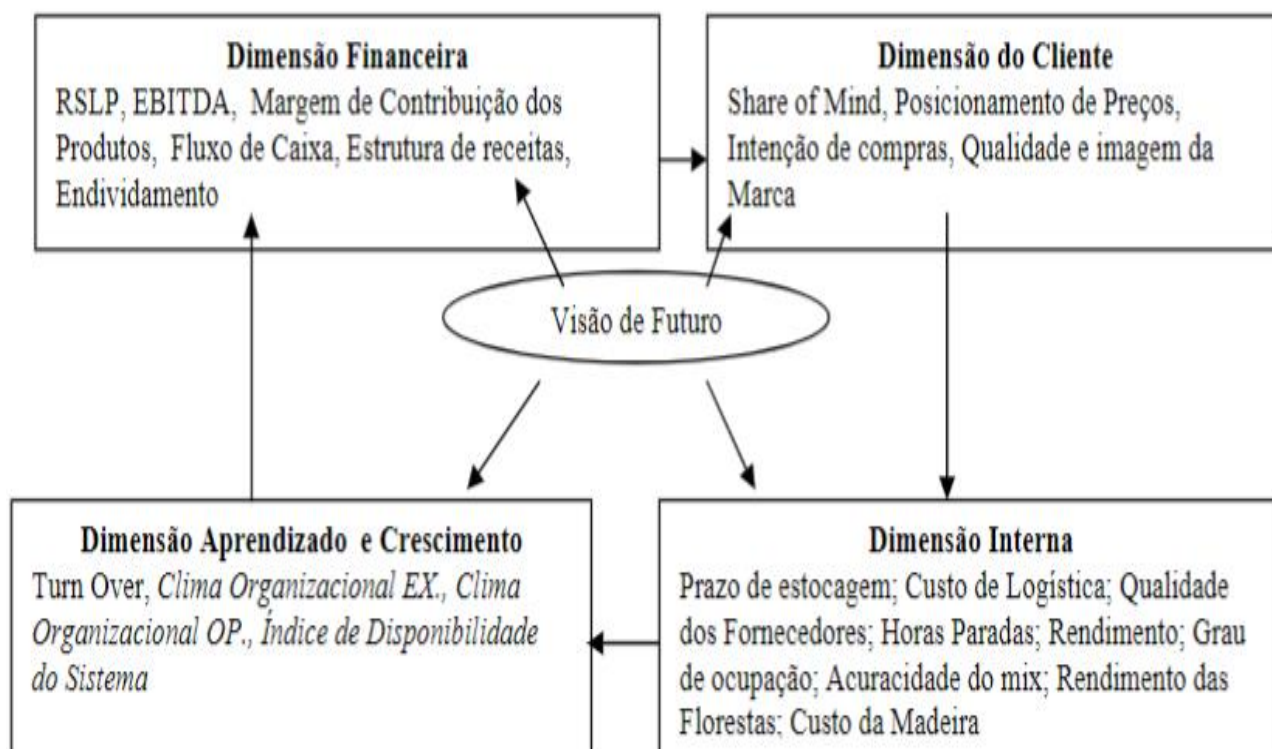
3.5 Exemplos de Comando do Balanced Scorecard

Figura 2 Comando do Balanced Scorecard



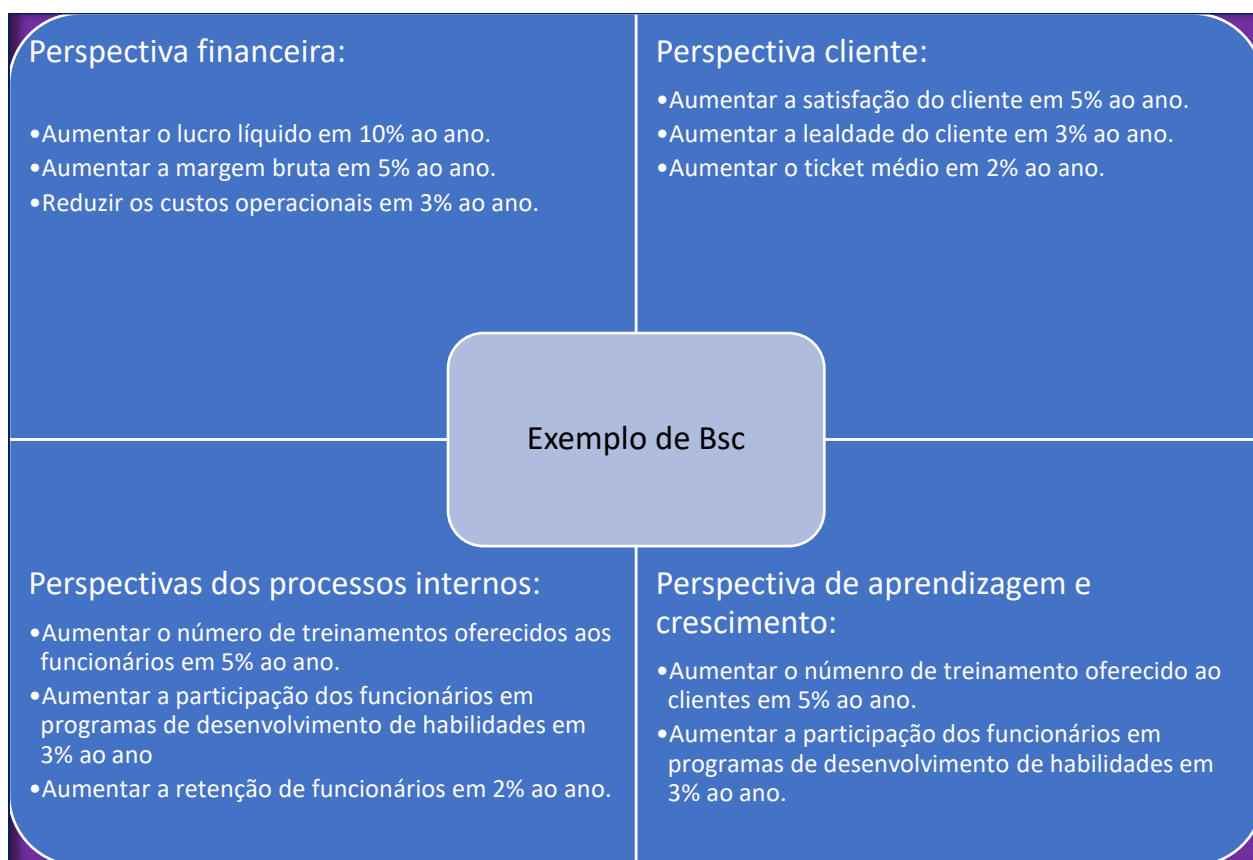
Fonte: Nascimento e Reginalto (3 Ed p. 123) Apud Norton e Kaplan 1997

Figura 3 Exemplo de Balanced Scorecard da empresa Suzana



Fonte: Saheli (2002 p. 13) Balanced Scorecard exemplo da empresa Suzana.

Figura 4: Exemplo de um Balanced Scorecard



Fonte: Elaboração própria

4 Apresentação das informações no Tableau de Bord e o Balanced Scorecard

A eficiência de um instrumento de controladoria ou de gestão depende da facilidade de disponibilizar suas informações e como elas são acessíveis. Uma informação acessível é uma informação bem estruturada e fácil de compreensão. Cada instrumento ou trabalho possui critérios de dispor suas informações para facilitar o acesso e o entendimento. Nascimento e Ferreira (2011 p. 23) identificou que:

Existem dois critérios principais para o estudo e a classificação das técnicas de visualização de informações.

O primeiro considera o modo como as técnicas exploram o substrato visual, as marcas e as propriedades visuais do desenho. Nesse critério, temos técnicas que utilizam cores, manipulam a dimensão do substrato visual, modificam dinamicamente a associação dos dados a marcas visuais, variam a escala de ampliação da imagem e empregam figuras metafóricas para apresentar informações.

No segundo critério, as técnicas são classificadas de acordo com as características dos dados a serem visualizados. Dessa forma, existem técnicas adequadas para dados unidimensionais, bidimensionais e tridimensionais com atributos aparentemente independentes, dados multidimensionais (quatro ou mais dimensões) e para dados conectados em redes (modelados como grafos).

A maneira de acessar ou identificar as informações no Tableau de Bord e o Balanced Scorecard depende muito da sua estruturação através dos dados que eles contêm. Nesse aspecto que Nascimento e Ferreira (2011 p. 17) Apud (CARD et al., 1999) definem a visualização das informações como: o uso de representações visuais de dados abstratos suportadas por computador e interativas para ampliar a cognição.

É importante notar o papel moderno da definição desses autores ao incluir a ferramenta computacional com suporte natural ao processo de apresentar e interagir com visualizações, em contraposição a visualizações antigas (da época pré-computacional) as quais quase sempre eram estáticas, sem interatividade.

As informações do Tableau de Bord se identificam muito ao primeiro critério de visualização mencionado pelo os autores Nascimento e Ferreira (2011, p. 23) que definem nesse critério a visualização da informação como as técnicas exploram o substrato visual, as marcas e as propriedades visuais do desenho. Nesse critério, eles identificam técnicas que utilizam cores, manipulam a dimensão do substrato visual, modificam dinamicamente a associação dos dados a marcas visuais, variam a escala de ampliação da imagem e empregam figuras metafóricas para apresentar informações.

O Balanced Scorecard ao contrário do Tableau de Bord se enquadra mais no segundo critério evidenciado pelos mesmos autores. Nesse segundo critério as técnicas são classificadas de acordo com as características dos dados a serem visualizados. As técnicas são adequadas para dados unidimensionais, bidimensionais e tridimensionais com atributos aparentemente independentes, dados multidimensionais (quatro ou mais dimensões) e para dados conectados em redes.

A maneira de identificar as informações no Tableau de Bord é padrão, mas no Balanced Scorecard podemos identificar essa mesma maneira do Tableau de Bord e mais um outro jeito que é próprio ao Balanced Scorecard.

Esses dois critérios de visualização das informações mencionam as diferenças da maneira que cada ferramenta relata suas informações e através desses critérios cada usuário poderá identificar facilmente as informações que procura.

4.1 Técnicas de Visualização das Informações

Para uma visualização eficaz e rápida é importante conhecer as técnicas de visualização que existem para evitar uma perda de tempo e conseguir de forma rápida as informações procuradas. Nascimento e Ferreira (2011 p. 28) destacam várias técnicas de visualização de informação como as seis técnicas principais a seguir:

Foco+Contexto

A ideia central das técnicas Foco+Contexto é apresentar uma visão geral dos dados a serem visualizados, mas destacando uma região de interesse (foco) através de uma ampliação suave da mesma. Geralmente, procura-se ampliar a região de interesse enquanto se compacta o restante da imagem (o contexto). Como essa técnica emprega uma distorção da imagem original, ela pode exigir treinamento para seu uso eficaz.

Fisheye

A técnica de visualização Fisheye, como o próprio nome diz, produz um efeito semelhante à lente de aumento de um olho de peixe, possibilitando uma visão detalhada de uma região de interesse através de uma taxa maior de ampliação no centro dessa região e decrescente no sentido da periferia da imagem. A técnica foi utilizada ainda para navegação em árvores de diretórios, na qual subárvores eram expandidas ou compactadas de acordo com a localização de um ponto de interesse do leitor.

Browser Hiperbólico

O Browser Hiperbólico combina Foco+Contexto com desenho radial de árvores para auxiliar na exploração de grandes hierarquias. Um dos principais trabalhos com essa técnica é a proposta de Lamping e Rao (1996), na qual a estrutura de uma árvore é mapeada em uma representação no plano hiperbólico a ser projetado na tela. Uma propriedade conveniente desse plano é que a circunferência de um círculo cujo centro coincide com o centro da tela cresce exponencialmente com o seu raio. Isso significa que há mais espaço disponível para se compactar informações na medida em que se aproxima da periferia do desenho. Com essa representação, o Browser Hiperbólico consegue disponibilizar cerca de dez vezes mais vértices de uma árvore do que utilizando uma visualização no plano cartesiano.

Perspective Wall e Table Lens

A técnica Perspective Wall permite a visualização de muitas informações sequenciais em um retângulo horizontal, o qual é dobrado para trás nos limites à direita e à esquerda da região de interesse, fornecendo, assim, uma perspectiva 3D do resultado.

Coordenadas Paralelas

A técnica de Coordenadas Paralelas foi proposta por Inselberg. Ela mapeia um espaço n-dimensional em uma estrutura bidimensional que usa n eixos paralelos verticais equidistantes, denominados coordenadas. Os eixos verticais representam as dimensões ou atributos dos dados. Uma linha gráfica associada a cada item de dado conecta os eixos nos seus respectivos valores, o que permite a observação de padrões

Glyphs

Outra classe de técnicas de Visualização de Informações para dados multidimensionais está relacionada com o uso de Glyphs, também chamados de ícones. Os Glyphs possuem atributos geométricos, tais como forma, tamanho, orientação, posição ou direção, e atributos de aparência, como cor, textura e transparência. Cada glyph ou ícone pode ser associado a um dado diferente, possibilitando, assim, uma visualização rápida e compacta de vários ícones simultaneamente representando todo o conjunto de dados.

StarPlot

A técnica de visualização Starplot combina Glyphs com Coordenadas Paralelas, sendo voltada também para a visualização de dados multidimensionais. Na Starplot, os eixos, que na técnica de Coordenadas Paralelas eram paralelos, agora partem de uma origem comum e irradiam na forma de estrela. Cada linha de dado da tabela é representada por uma estrela e várias estreladas podem ser apresentadas simultaneamente na tela para comparação entre si.

Tree-Maps

Johnson e Shneiderman (1991) propõem uma técnica denominada Tree-Map para visualizar árvores hierárquicas cujos elementos possuem atributos valorados acumulados na medida que se caminha das folhas para a raiz. A técnica consiste em representar o nível mais alto da hierarquia (a raiz) como uma região retangular que preenche todo o espaço de desenho. Os níveis mais baixos são desenhados recursivamente como retângulos dentro da região maior. O tamanho de cada retângulo é proporcional aos valores de itens nos níveis imediatamente abaixo na hierarquia.

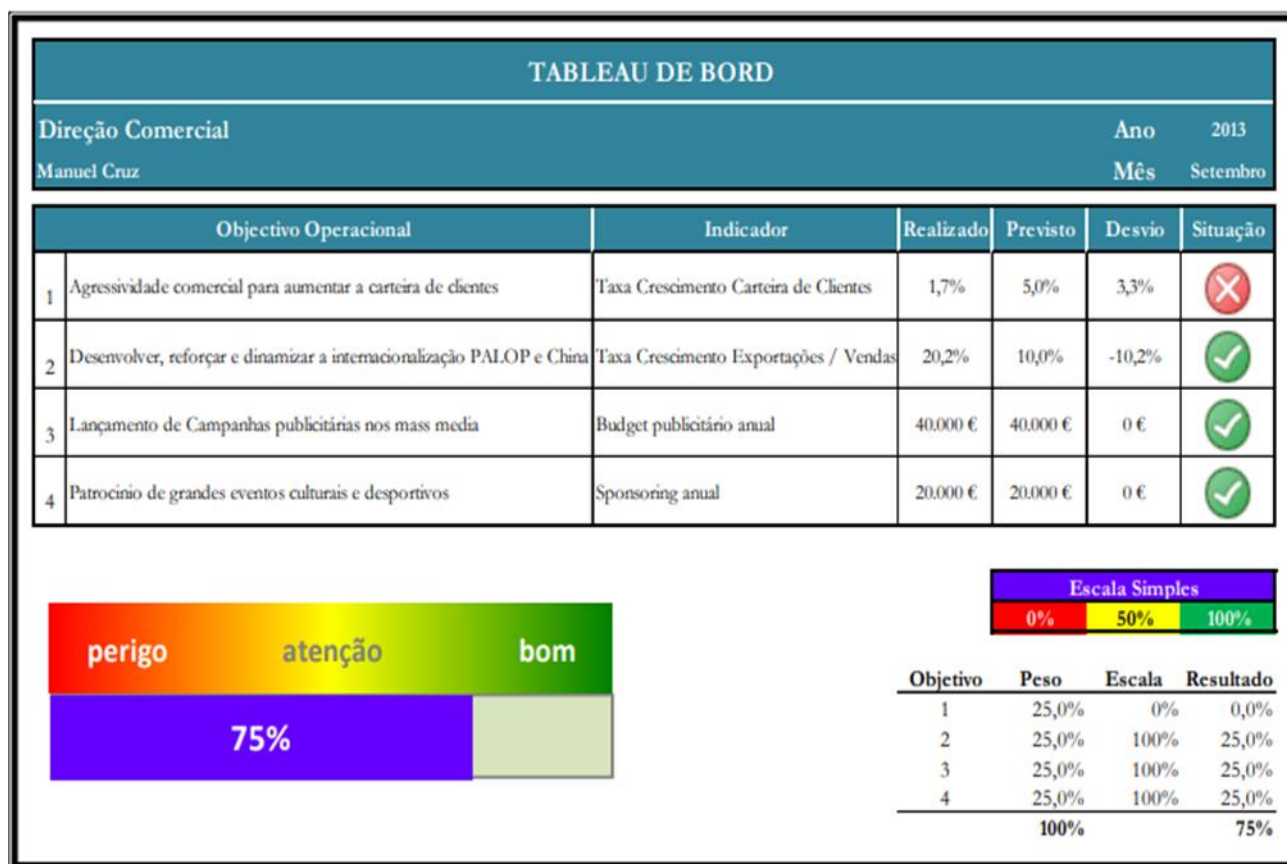
4.2 Técnicas de Visualização das Informações do Tableau de Bord e Balanced Scorecard

4.2.1 Técnica de Visualização do Tableau de Bord

A visualização das informações no Tableau de Bord se enquadram muito na técnica de visualização Foco+Contexto. A ideia central das técnicas **Foco+Contexto** é apresentar uma visão geral dos dados a serem visualizados, mas destacando uma região de interesse (foco) através de uma ampliação suave da mesma. Geralmente, procura-se ampliar a região de interesse enquanto se compacta o restante da imagem (o contexto). Como essa técnica emprega uma distorção da imagem original, ela pode exigir treinamento para seu uso eficaz.

Essa é a forma em que as informações são relatadas e apresentadas no nosso Tableau de Bord na imagem abaixo. Nessa imagem podemos relatar que as metas a serem batidas são representadas em cor chamativas através de barra, e associação de informações para definir objetivos e exprimir as expressões de satisfação ou não.

Figura 5 Exemplo de Tableau de Bord



Fonte: Silva (2013 p. 60)

Esse Tableau de Bord foi construído em 2013 onde o período definido corresponde a mês do setembro. Ele foi realizado pelo setor comercial com quatro objetivos operacionais essenciais que são:

- ✓ Agressividade comercial para aumentar a carteira de clientes (a empresa quer aumentar seus clientes).
- ✓ Desenvolver, reforçar e dinamizar a internacionalização (a empresa quer vender mais fora do seu território)
- ✓ Lançamento de campanha de publicidade nas mídias (a empresa precisa ser mais conhecida)
- ✓ Patrocínio nos grandes eventos esportivos e culturais (outra forma de ser conhecida pelos consumidores onde o público é mais jovem)

Para alcançar esses objetivos, a empresa definiu os indicadores a serem relevantes para obter resultados como:

- Taxa de crescimento da carteira dos clientes
- Taxa de crescimento das exportações
- Orçamento de publicidade anual Sponsoring anual

Os indicadores acima correspondem a cada um dos objetivos a serem alcançados e para serem alcançados as previsões precisam ser cumpridas, mas no nosso exemplo somente duas previsões foram cumpridas aquelas relacionadas aos orçamentos de publicidade e sponsoring relativos ao período. As taxas de crescimento das exportações e dos clientes teve leve desvio no período o que alerta os gestores que precisam ser corrigidos no período a seguir.

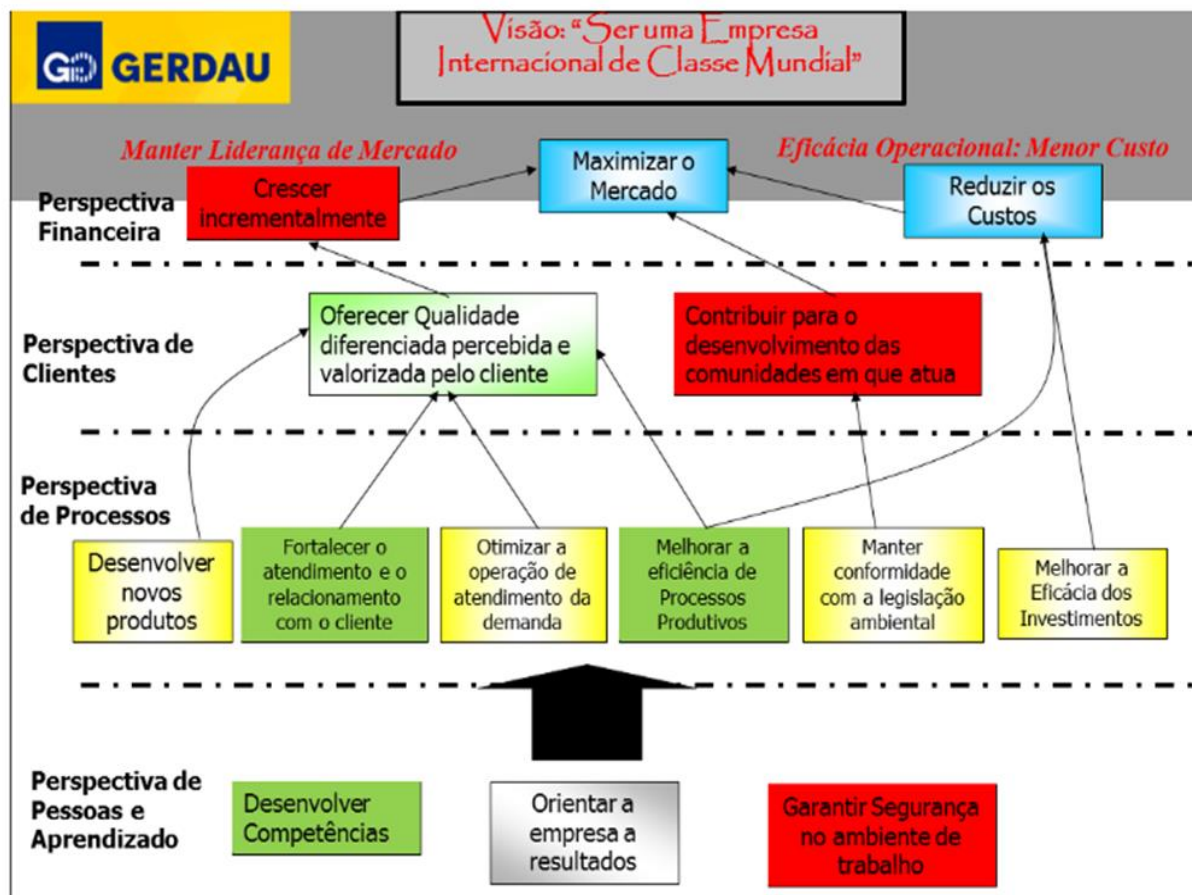
4.2.2 Técnica de Visualização do Balanced Scorecard

O Balanced Scorecard se enquadra mais na técnica Browser Hiperbólico que se identifica um pouco a técnica Foco+Contexto.

O Browser Hiperbólico combina Foco+Contexto com desenho radial de árvores para auxiliar na exploração de grandes hierarquias o que explica uma semelhança na disposição das informações entre o Tableau de Bord e o Balanced Scorecard. Com essa representação, o Browser Hiperbólico consegue disponibilizar cerca de dez vezes mais vértices de uma árvore do que utilizando uma visualização no plano cartesiano. A navegação em um Browser Hiperbólico é também mais efetiva. Mudanças de foco podem ser realizadas através de movimentos simples do mouse objetivando selecionar vértices de maior interesse. Isso move o vértice selecionado para o centro da tela e ocasiona a compactação das informações que estão distantes do mesmo. Outros sim, o sistema realiza transições gradativas e suaves de mudança de ponto de foco, afim de preservar o mapa mental.

A imagem abaixo ilustra perfeitamente a descrição dessa técnica de visualização da informação que é o caso do Balanced Scorecard da empresa Gerdau. Nesse Balanced Scorecard podemos identificar claramente o multidimensionalíssimo das informações através cada perspectiva da empresa que são independentes um de outro mesmo se alguns são ligados aos outros.

Figura 6 Exemplo de Balanced Scorecard



Fonte: SITEWARE

Cada perspectiva é dividida em objetivos e indicadores de desempenho e representado em cores chamativas para captar atenção e concentrar o foco do usuário no determinado lugar. As perspectivas são monitoradas para garantir que a empresa esteja alinhada com sua estratégia. Além disso, é importante lembrar que os objetivos e indicadores de desempenho devem ser relevantes para a empresa e devem ser ajustados regularmente à medida que a estratégia evoluiu.

5 Conclusão

O Tableau de Bord e o Balanced Scorecard são duas abordagens de gestão de desempenho que visam ajudar as empresas a atingir seus objetivos estratégicos. No entanto, cada uma delas se concentra em aspectos diferentes e pode ser utilizada de maneira complementar.

O Tableau de Bord é um painel de indicadores que permite uma visão geral do desempenho da empresa em um determinado período de tempo. Ele apresenta uma série de métricas, geralmente financeiras, que são selecionadas com base nas prioridades da empresa.

Já o Balanced Scorecard é um sistema de mensuração de desempenho que inclui não apenas indicadores financeiros, mas também indicadores relacionados ao cliente, processos internos e aprendizado e crescimento. Ele permite uma visão mais ampla do desempenho da empresa, considerando não apenas os resultados financeiros, mas também os impactos a curto e longo prazo da empresa no mercado e na sociedade.

Em resumo, o Tableau de Bord é útil para fornecer uma visão geral rápida do desempenho da empresa, enquanto o Balanced Scorecard permite uma análise mais aprofundada e estratégica do desempenho da empresa. Ambas as abordagens são importantes para a gestão de desempenho, mas podem ser utilizadas de maneira complementar, dependendo das necessidades e objetivos da empresa.

A visualização das informações nos dois instrumentos é indispensável para uma apreciação e um uso mais adequados. Ela tem várias formas e critérios de se apresentarem e cada critério identificado combina com um instrumento que analisamos ao longo desse estudo. A visualização das informações no Tableau de Bord se enquadra mais no modelo chamado Foco+Contexto e a visualização das informações no Balanced Scorecard se apresenta no modelo Browser Hiperbólico que define uma visualização pluri dimensional.

A maior dificuldade encontrada durante essa pesquisa foi encontrar exemplos concretos de Balanced Scorecard das empresas do mercado para fazer uma verdadeira comparação da forma que as informações são disponibilizadas e suas visualizações e determinar se eles seguem o mesmo padrão.

É importante que outros estudos e pesquisas se orientam nessa direção para trazer mais informações e esclarecimentos sobre a visualização das informações sobre o Tableau de Bord e Balanced Scorecard.

Referências

Alain Fernandez. (2013) Les nouveaux tableaux de bord des managers : le projet Business Intelligence clés en main., Editions Eyrolles.

Alain Fernandez. (2018) Le tableau de bord avec Excel, exemples en ligne. ... 5ème Ed Editions Eyrolles.

Bourguignon, A., Malleret, V., & Nørreklit, H. (s.d.). The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: the ideological dimension.

Cleber Cristiano Prodanov, Ernani Cesar de Freitas (2013) TRABALHO CIENTÍFICO: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico 2 Ed Novo Hamburgo

Diehl, C. A., Rodniski, C. M., & Zwirtes, A. (2013). Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337, FURB, Blumenau, v. 9, n. 2, p. 63-82, abr./jun.

Fagundes, J. A., Soler, C. C., Feliu, V. M. R., & Lavarda, C. E. (2007). Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, Rio de Janeiro, v. 12, n. 1, p. 1, jan./abr.

Herrero Filho, E. (2017). Balanced Scorecard e Gestão de Estratégia, uma abordagem prática. Rio de Janeiro.

Jordan, H., Neves, J., & Rodrigues, J. (2015). O controlo de gestão ao serviço da estratégia e dos gestores (10ª ed.). Lisboa : Áreas Editora.

Maisonneuve, M. (2002). Construire un Tableau de Bord. Québec : Presses de l'Université du Québec.

Marc J. Epstein; Jean-François Manzoni (1998) From Tableaux de Bord to balanced scorecards Implementing corporate strategy.

Meena Chavan, (2009), "The balanced scorecard: a new challenge", Journal of Management Development. Vol. 28 Iss 5 pp. 393 - 406.

Nascimento, A. M., & Reginato, L. (2013). Controladoria: Um Enfoque na Eficácia Organizacional (3ª ed.). São Paulo:

Nascimento, H.A.D do.,Ferreira, C.B.R. (2011). VISUALIDADES, Goiânia, v.9, n.2, p.13-43, jul-dez 2011.

Pezet, A. (2009). The history of the French Tableau de Bord (1885-1975): evidence from the archives. *Accounting, Business & Financial History*, 19 (2): 103-125.

Quesado, P., Guzmán, B., & Rodrigues, L. (2012). O Tableau de Bord e o Balanced Scorecard: Uma análise comparativa. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, 4 (2): 128-150.

Rompho, N. (2011). Why the Balanced Scorecard

Links: <https://www.siteware.com.br/metodologias/bsc-balanced-scorecard/>