

A RELAÇÃO ENTRE O CONTROLO DE GESTÃO, O PLANEAMENTO ESTRATÉGICO E O DESEMPENHO DA EMPRESA: UM MODELO CONCEPTUAL

José Guilherme Guimarães Loureiro, Universidade da Beira Interior

ABSTRACT

O controlo de gestão tem uma função vital no controlo, sobrevivência, desenvolvimento e crescimento de uma empresa, na medida em que afecta o comportamento dos gestores e os orienta no sentido da implementação da estratégia da empresa.

O planeamento estratégico identifica e escolhe as estratégias adequadas. Nas Pequenas e Médias Empresas (PME), o controlo de gestão e o planeamento estratégico ainda se encontram numa fase embrionária em grande parte das empresas e inexistente noutras.

Para medir o desempenho são necessárias medidas de carácter financeiro e não-financeiro. Estas medidas têm que estar alinhadas com os objectivos estratégicos.

Neste trabalho, foram analisados vários estudos efectuados por diversos autores que relacionam a aplicação do planeamento estratégico nas PME e a sua influência no desempenho das empresas. Constata-se, que as empresas que têm planeamento estratégico têm maiores taxas de sucesso e melhores níveis de desempenho.

São necessários mais estudos sobre a aplicação de controlo de gestão nas PME e sobre a forma da operacionalidade e medição do desempenho.

PALAVRAS CHAVE: Controlo de Gestão, Planeamento Estratégico, Desempenho

1. INTRODUÇÃO

A função de controlo de gestão teve origem nos Estados Unidos e só nos últimos vinte anos sofreu um verdadeiro reconhecimento e impulso em toda a Europa. Na evolução da função está a passagem de uma exigência de racionalidade técnico-económica para uma dimensão mais psicossocial e de uma concepção instrumental a uma concepção de animação e coordenação de actividades em estruturas descentralizadas. Na Europa a evolução da função tende para *staff* da Administração com grandes ligações à estratégia da empresa, enquanto nos Estados Unidos é o *Chief Financial Officer* (CFO) quem tende a ser responsável pelas funções financeiras e de controlo de gestão. Na Europa a função assume funções de implementação da estratégia, nos Estados Unidos é uma função predominantemente financeira (Jordan, Neves e Rodrigues, 2005).

O âmbito do controlo de gestão é conseguir realizar a estratégia da empresa pelo desenvolvimento de instrumentos práticos de Gestão, concebidos com os gestores e para os gestores. O controlo de gestão não pode ser entendido numa perspectiva restrita de fiscalização, mas sim no sentido de não perder o controlo. Tem que envolver todas as áreas da empresa numa gestão participativa, níveis de resultados quantificados no tempo,

decididos e acordados com a hierarquia. Os objectivos da empresa e os objectivos individuais têm que ser convergentes, quer qualitativa, quer quantitativamente (Jordan, Neves e Rodrigues, 2005).

O objectivo deste trabalho é analisar a aplicação do controlo de gestão nas pequenas e médias empresas (PME) e a sua influência no desempenho das empresas. Como o controlo de gestão se inicia pelo processo do planeamento estratégico, iremos analisar este processo, a sua aplicação nas PME e se tem influência no desempenho das empresas.

2. O CONTROLO DE GESTÃO

Um importante ponto de transição na vida das organizações é a emergência do controlo de gestão (Sandino, 2004). A falta de ferramentas de gestão profissional como o controlo de gestão é uma restrição ao crescimento ou mesmo ao falhanço das empresas (Greiner, 1998). O controlo de gestão é importante para o crescimento da organização, liberta os gestores de topo da gestão dos processos e fornece-lhes informação que a sua rede de informação informal não consegue fornecer (Flamholtz e Randle, 2000).

A investigação existente sobre controlo de gestão foca-se sobre grandes empresas onde sistemas formais estão há muito estabelecidos e têm um papel na estrutura da organização e na sua implementação estratégica (Langfield-Smith, 1997; Luft e Shields, 2003).

O ponto de transição, quando as empresas se movem de uma gestão informal para a necessidade de terem ferramentas formais de gestão, é mais visível nas pequenas empresas em crescimento. O processo dinâmico da transição de um sistema informal para um sistema formal torna-se crítico para o sucesso da organização. A gestão informal requer um contacto directo entre os empregados, mas quando o número de empregados aumenta, o número de possíveis interações entre os membros da organização tem um aumento muito superior. Este aumento do número de interações diminui consideravelmente a qualidade da informação informal e consequentemente a qualidade da gestão (Davila, 2005).

Na revisão de literatura efectuada, o tamanho da empresa é apresentado como o principal variável para a emergência do controlo de gestão. Outras variáveis apresentadas como tendo influência na emergência do controle de gestão são a idade da empresa, a substituição do fundador por um novo *Chief Executive Office* (CEO) e a entrada de empresas de capital de risco (Davila, 2005).

A idade está associada com a probabilidade de sobrevivência, onde as empresa mais antigas têm mais probabilidade de sobrevivência do que as mais novas (Hannan e Freeman, 1989). A idade actua como aprendizagem que evolui com a curva de aprendizagem. Mesmo que a empresa não cresça, a aprendizagem sobre gestão faz com que o controlo de gestão seja introduzido na empresa (Davila, 2005).

A substituição do fundador tem sido identificada como um evento crítico em que uma empresa passa de uma organização informal para a formalização de processos (Greiner, 1998). A literatura sugere que as características da maior partes dos empreendedores estão ajustadas para a incerteza do ambiente das jovens empresas iniciais e que algumas dessas características não se ajustam numa mais estruturada e maior organização (Mintzberg, 1973).

A liderança carismática do fundador toma conta da cultura da organização e por isso um sistema de controlo não é necessário. Só quando um novo CEO entra na empresa a necessidade de formalizar os processos surge e é instaurado um controlo de gestão. A substituição do CEO nas pequenas empresas pode reflector a falta de habilidade do CEO em estabelecer um controlo da acção (Davila, 2005).

A entrada de empresas de capital de risco no financiamento das empresas é outra das variáveis apontadas como relevante na emergência do controlo de gestão das PME em crescimento (Hellmann e Puri, 2002). Existem evidências de que a entrada do capital de risco não se destina somente ao financiamento da empresa, mas também o acesso a uma rede de conhecimento e recursos (Sapienza, Manigart e Vermeir, 1996). Como o controlo de gestão é importante para o sucesso de uma empresa em crescimento as empresas de capital de risco encorajam o desenvolvimento do controlo de gestão (Davila, 2005).

O estudo efectuado por Davila (2005) em 95 pequenas empresas de tecnologia em Silicon Valley, concluiu que: (i) nos primeiros estádios do crescimento de uma organização, o tamanho da empresa é consistentemente apresentado como o factor chave do aparecimento do controlo de gestão. Um dado interessante e que o autor não explica, é que a percentagem de empresas que adopta o controlo de gestão cresce até às empresas com 34 funcionários, estabiliza e só volta a crescer quando as empresas têm cerca de 75 funcionários; (ii) a idade da empresa também é uma variável relevante que explica a emergência do controlo de gestão. A aprendizagem e a experiência de uma organização são codificadas ao longo do tempo, passando de um sistema informal para um sistema de gestão formal; (iii) a substituição do fundador por um novo CEO também tem um impacto positivo na emergência do controlo de gestão. No entanto, análises posteriores indicam que este efeito só é significativo nas empresas mais pequenas; (iv) um efeito similar ao anterior verifica-se com a entrada de empresas de capital de risco. Os investidores transferem a sua experiência de gestão para as empresas que investem e percebem que a adopção do controlo de gestão é importante para o crescimento da empresa.

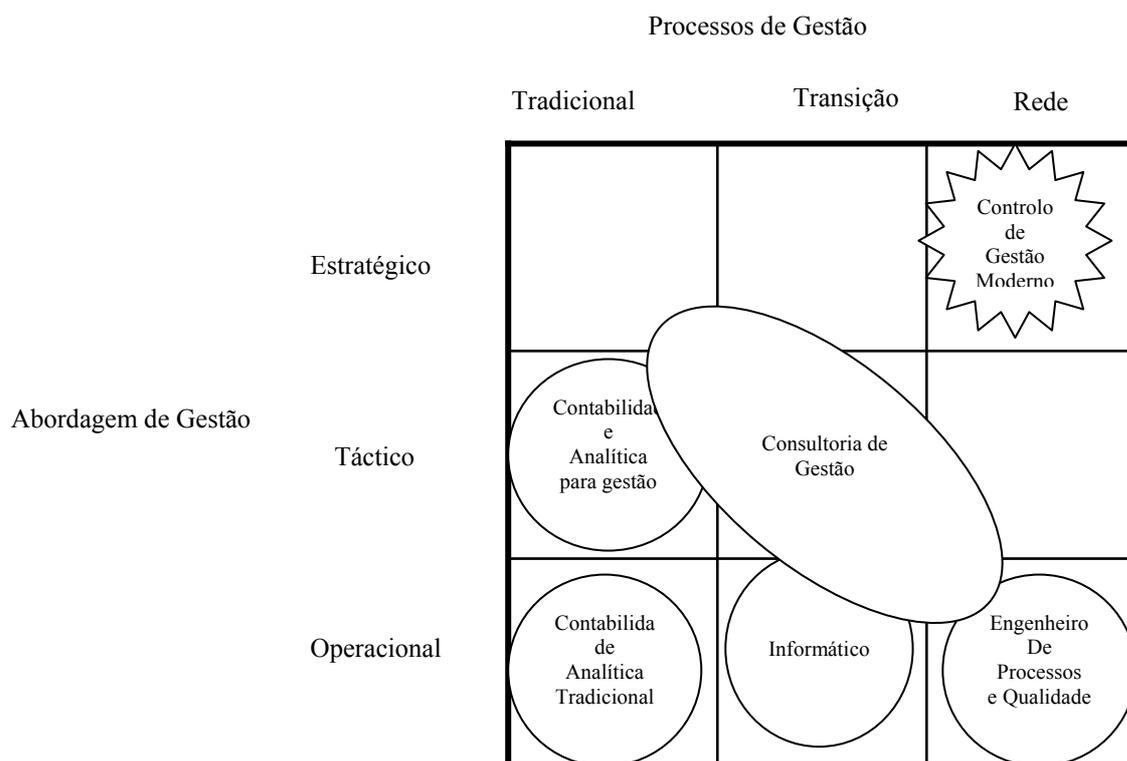
Para Jordan, Neves e Rodrigues (2005), a missão do controlador de gestão é animar o processo pelo qual os gestores influenciam a implementação das estratégias das empresas. Para executar a sua missão o controlador de gestão deverá desempenhar várias actividades, umas de características técnico-económicas e outras de carácter relacional. As actividades de características técnico-económicas podem ser englobadas em quatro grupos: actividades de gestão previsional e acompanhamento de resultados (planos operacionais, orçamentos, *Tableaux de Bord e Balanced Scorecard*, estudos económicos e financeiros); actividades relacionadas com a concepção do sistema de informação para a gestão (contabilidade geral, contabilidade analítica, gestão orçamental, informática de gestão e sistemas de informação para a gestão, organização e métodos); actividades resultantes de delegação de outras funções (participação e apoio à coordenação das tarefas de análise e escolhas estratégicas, elaboração do plano estratégico, elaboração do plano financeiro e outras tarefas de gestão financeira); actividades de carácter administrativo (controlo interno e outras tarefas de gestão administrativa. As actividades de carácter relacional podem ser: papel de consultor junto da Administração e direcções operacionais na preparação de informação para a tomada de decisão e implementação de procedimentos administrativos; papel de animador e formador junto dos gestores e quadros para os problemas de gestão, conceber e implementar processos de controlo e divulgação da informação; papel de coordenador e concertação entre as diversas direcções da empresa para assegurar a coordenação e o diálogo; papel de operacional em algumas actividades específicas.

Existem factores empresariais que podem afectar o âmbito da função: meio ambiente económico onde os recursos se orientam em função das preocupações da empresa (períodos de expansão económica onde a tendência do controlo de gestão é a análise de novos projectos em detrimento do controlo financeiro e orçamental e em períodos de crise o controlador de gestão tende a focar-se na redução de custos); cada sector de actividade tem diferentes necessidades de informação e situações em que a lei obriga a preparação de informação específica; a dimensão e complexidade da empresa tende para uma maior ou menor especialização; estrutura organizacional centralizada ou descentralizada; características dos sistemas de controlo de gestão; filosofia de gestão e cultura da empresa (Jordan, Neves e Rodrigues, 2005).

O controlador de gestão deve procurar um posicionamento profissional que o distinga das restantes profissões. Deve identificar os segmentos do seu mercado e que nível e tipo de serviço prestará aos seus clientes – os gestores da empresa (Jordan, Neves e Rodrigues, 2005). Estes autores consideram dois critérios de segmentação: o estágio de avanço dos processos de gestão e o nível a que é tomada a decisão, conforme figura 1.

O controlador de gestão deve avançar para um posicionamento ao nível estratégico e com processos avançados de controlo de gestão.

Figura 1 – Processos de Gestão



Fonte: Jordan, Neves e Rodrigues (2005)

O processo de controlo de gestão é um processo ao longo do tempo e que se inicia com a definição dos objectivos estratégicos da empresa. Os objectivos são fraccionados em valores intermédios (mês, trimestre) para facilitar o acompanhamento. Para atingir os objectivos são elaborados planos de acções adequados e compatíveis com os objectivos estratégicos. Nos passos intermédios, mensais ou trimestrais, o processo de controlo de gestão continua com base no acompanhamento de resultados e tomadas de decisão correctivas. Na fase final, a

avaliação do desempenho do período comparado com os objectivos permite aos gestores avaliar o desempenho, preparar os objectivos e planos de acção do período seguinte (Jordan, Neves e Rodrigues, 2005).

Desde que a estratégia é um elemento chave no controlo de gestão e nos sistemas de avaliação de desempenho (Otley, 1999) que diversos investigadores expressaram preocupação com a importância entre medidas de avaliação de desempenho e estratégia (Paladino, 2000; McAdam e Bailie, 2002). As prioridades estratégicas devem ser suportadas por apropriados e efectivos processos e sistemas de informação, incluindo aqueles que fornecem informação de gestão. Os sistemas de controlo de gestão e sistemas de avaliação do desempenho são elementos preponderantes nas práticas da organização e devem contribuir para a implementação com sucesso da estratégia do negócio (Chenhall e Langfield-Smith, 1998).

É importante estabelecer detalhadas medidas de desempenho que indiquem o estado do negócio na sua totalidade e que estejam totalmente alinhadas com a estratégia do negócio. Nanni et al. (1992) descreveram esta abordagem como medidas de desempenho integradas (McAdam e Bailie, 2002). O alinhamento entre sistemas de avaliação de desempenho e estratégia de negócio deve ser dirigido e consistente quer na tomada de decisão quer na acção (Neely et al. 1994).

3. O PLANEAMENTO ESTRATÉGICO

O planeamento estratégico é o processo que conduz à decisão sobre os objectivos da empresa e das estratégias para os atingir. Este processo deve ser conduzido pela direcção geral da empresa e com a interacção pessoal limitada aos níveis mais elevados da gestão enquanto que no controlo de gestão a participação é alargada aos responsáveis operacionais e aos gestores intermédios (Jordan, Neves e Rodrigues, 2005).

Planear é uma das básicas e essenciais funções dos gestores. Peter Drucker (1973, apud Perry 2001, p.201) expressou o papel central do planeamento: “*Planning what is our business, planning what will it be, and planning what should it be have to be integrate... Everything that is “planned” becomes immediate work and commitment*”. Para Rue e Ibrahim (1998) a literatura suporta fortemente o argumento que, nos pequenos negócios, planear é um factor chave para o sucesso.

Segundo Jordan, Neves e Rodrigues (2005) o planeamento estratégico envolve as seguintes fases: (i) Informação: a análise SWOT que conduz à análise das ameaças e oportunidades do meio ambiente e aos pontos fortes e fracos da empresa face a esse meio (a identificação de um problema ou ameaça é normalmente a razão de introdução do planeamento na empresa); (ii) formulação de alternativas estratégicas: identificar estratégias alternativas para solucionar os problemas ou aproveitar as oportunidades; (iii) avaliação das alternativas: pelas análises e estudos sobre as consequências de cada uma das alternativas; (iv) decisão: escolha de uma das alternativas que se venha a considerar mais interessante para o fim em vista.

Para Viollier (apud Jordan, Neves e Rodrigues, 2005) o interesse do planeamento pode resumir-se em cinco aspectos:

(i) Analisar e gerir a mudança: os gestores não dedicam o tempo necessário e suficiente para reflectir sobre as mudanças do meio envolvente. É fundamental que o gestor dedique o tempo necessário para a reflexão de forma a preparar a empresa para se adaptar às mudanças;

- (ii) Traçar as vias de desenvolvimento coerente: existem múltiplas possibilidades de desenvolvimento. É necessário que as vias encontradas nas várias áreas da empresa sejam coerentes entre si, de forma a racionalizar a utilização dos recursos;
- (iii) Melhorar os resultados da empresa: fixar objectivos com algum grau de ambição exige esforço aos responsáveis para os alcançar. O processo de estabelecer estas metas conduz a melhores resultados;
- (iv) Permitir a integração da empresa: é a comunicação que assegura a integração das várias funções e divisões da empresa com planos coerentes entre si e com os objectivos globais da empresa;
- (v) Instrumento de aprendizagem: a criação de cenários, definição de estratégias e planos de acção sobre ambientes que se prevêem no futuro, são formas que permitem aprender a decidir e a gerir o médio e longo prazo.

4. COMO MEDIR O DESEMPENHO DA EMPRESA

A função principal dos sistemas de avaliação de desempenho num contexto estratégico é fornecer meios de controlo para alcançar os objectivos requeridos, cumprir a missão e estratégia da empresa. Os sistemas de avaliação de desempenho ajudam os gestores a identificar bom desempenho, ajustar os objectivos, demonstrar o sucesso ou falhanço (Neely et al. 1994).

O interesse entre as relações de planeamento e desempenho das organizações iniciou-se nos finais dos anos 60. Embora grande parte da investigação estivesse concentrada nas grandes empresas, numerosos artigos académicos e de publicações da área reconheciam a importância do planeamento nas PME (Rue e Ibrahim, 1998).

O desenvolvimento estratégico recebeu renovada atenção quer de gestores quer de académicos desde que o meio ambiente ficou mais competitivo (Bettis e Hitt, 1995). Uma específica modalidade do desenvolvimento estratégico, o planeamento estratégico, recebeu uma significativa atenção da investigação. A avaliação do desempenho do planeamento estratégico tem sido um dos interesses centrais dos investigadores (Brews e Hunt, 1999). No entanto, Rue e Ibrahim (1998) referem que numerosos artigos académicos e de publicações da área reconhecem a importância do planeamento das PME, mas que surpreendentemente existe pouco trabalho empírico que examine a relação entre planeamento e desempenho entre as PME.

Um ponto fraco da investigação em estratégia é a operacionalidade e medição do desempenho. Muitos estudos utilizam medidas de desempenho financeiro excluindo importantes indicadores não financeiros (Greeley, 1986). Ramanujam, Venkatraman e Camillus (1986) sugerem que o resultado do planeamento deveria ser medido de acordo como o sistema de planeamento ajuda a organização a preencher os objectivos do planeamento e que o desempenho deve ser medido usando ambos os critérios objectivos e subjectivos.

Um estudo efetuado pela Ernest & Young Centers for Business Innovation (Low e Siesfeld, 1998) concluiu que a maioria das decisões dos investidores são apoiadas em informações de desempenho não-financeiro e os que se envolveram mais profundamente em aspectos não-financeiros tiveram previsões mais acuradas.

Para se definirem objectivos estratégicos e acompanhar a sua evolução, necessita-se de medidas ou indicadores. Torna-se necessário estabelecer uma relação entre as medidas de desempenho e os objectivos estratégicos da empresa (Maskell, 1991). Os indicadores escolhidos devem, simultaneamente, incluir todos os aspectos pertinentes, permitir comparação sob várias condições operacionais, ser dados mensuráveis e consistentes com os objectivos da organização (Beaumont, 1999).

Quando a empresa se focaliza nos resultados das medidas interna, as medidas de desempenho financeiro e não-financeiro podem não estar alinhadas com a estratégia. Os objectivos operacionais de cada empresa frequentemente entram em conflito, levando a ineficiência (Holmberg, 2000). Muitas das medidas desenvolvidas pelas empresas isoladamente destinam-se a recompensas internas e não à estratégia. A falta de conexão entre estratégia e desempenho promove um foco interno que se torna um obstáculo ao desenvolvimento de um sistema de medidas, como por exemplo, as empresas não avaliam o desempenho do serviço ao consumidor na perspectiva deste, mas têm estratégias de satisfazer os pedidos dos clientes (Beaumont 1999).

As empresas que lideram a nova economia, implementaram diferentes medidas e conceitos de gestão para aumentar a compreensão das organizações (processos, actividades, partilha de conhecimento, inovação e aprendizagem). O Custeio Baseado nas Actividades (ABC), Balanced Scorecard (BSC), Gestão do Conhecimento (KM), Capital Humano (HC) e Capital Intelectual (IC) são exemplos destes conceitos ou áreas. Alguns dos usados, testados e implementados conceitos de gestão são focados sobretudo em avaliação dos tangíveis como ABC e BSC. Mais tarde, BSC moveu-se mais para uma combinação de medidas de tangíveis e intangíveis e a importância do IC aumentou (Wingren, 2004).

Tópicos ou áreas de investigação, como KM, HC e IC estão nos seus próprios modelos e conceitos focados mais no reconhecimento das componentes individuais e avaliando os recursos intangíveis do que aceitar a conexão com a avaliação dos tangíveis da empresa. Desde os anos de 1980 as empresas adoptaram muitas inovações operativas para responder às necessidades dos clientes. Isto afectou o desenvolvimento dos sistemas de medidas operativas e estratégicas e aumentou a discussão entre tangível e intangível (Wingren, 2004).

Numa economia de forte competitividade é necessário que os gestores acompanhem permanentemente as suas actividades e em que medida a estratégia da empresa está a ser realizada ou comprometida. Os gestores precisam de dispor de resultados de modo quase permanente para poderem agir eficientemente. A contabilidade analítica, que é o instrumento básico para fornecer resultados, é frequentemente demorada, minuciosa, detalhada e exaustiva. Por isso, os gestores necessitam de sistemas de avaliação de desempenho rápidos, leves e adaptados às suas necessidades. Sistemas como o *Tableaux de Bord* e *Balanced Scorecard* (BSC) preenchem estes requisitos. O BSC é um instrumento de ligação das operações à estratégia que força a orientação estratégica das organizações, clarificando e difundindo a missão e a partilha da visão (Jordan, Neves e Rodrigues, 2005).

Um estudo do Nordic Industrial Fund (2001) em 350 empresas de cinco países nórdicos em Agosto de 2000, refere que mais de 85% consideraram IC como sendo “estrategicamente importante” para a empresa. IC era visto como a chave do planeamento estratégico e desenvolvimento e forma de melhorar os recursos de gestão, produtos e serviços. No entanto, as empresas que iniciaram processos de medição e de relatório de IC reconheceram dificuldades e que existiam faltas de métodos de medição e de relatório (Petty e Guthrie, 2000).

IC pode ser definido como material intelectual – conhecimento, informação, propriedade intelectual e experiência – que pode ser usada para criar riqueza (Stewart, 1997). Bontis (2001) menciona capital intelectual, conhecimento capital, conhecimento das organizações, organizações que aprendem, aprendizagem organizacional, era da informação, era do conhecimento, recursos de informação, recursos intangíveis, gestão de intangíveis, valor escondido e capital humano como partes de um novo léxico que descreve novas formas de valor económico. Lev (2000) define recursos intelectuais como uma reivindicação de futuros benefícios que não têm incorporação física ou financeira. Uma patente ou marca são exemplos de recursos intelectuais que renderão mais lucros, mas também uma estrutura organizacional única.

Luthy (1998) classifica os métodos de medição do IC em duas categorias: o método de componente a componente e os recursos em termos financeiros. Sveiby (2001) classificou em quatro diferentes categorias a abordagem do IC: métodos de capital intelectual directo, métodos de capitalização do mercado, métodos de retorno de recursos (ROA) e métodos de *scorecard*.

Sveiby (1997) no *Intangible Assest Monitor* (IAM) dividiu o valor de mercado em recursos tangíveis e recursos intangíveis. Os recursos intangíveis, Sveiby dividiu em três: estrutura externa (marcas, relações com clientes e fornecedores); estrutura interna (gestão da empresa, estrutura legal, sistemas manuais, atitudes, investigação e desenvolvimento, *software*); competência do pessoal (educação, experiência). No IAM os indicadores seguintes medem cada recurso intangível: crescimento e renovação (mudança), eficiência e estabilidade.

Edvinsson e Malone (1997) no *Scandia Value Scheme* (SVS) focam-se em cinco áreas: financeira, clientes, processos, renovação e desenvolvimento e capital humano. O modelo apresentado pelos autores, o valor de mercado é dividido em capital financeiro e capital humano. A diferença entre capital humano e estrutural é a propriedade. Capital estrutural é dividido em capital do cliente e capital organizacional que é o somatório de capital de inovação e capital de processos. O capital de inovação é subdividido em propriedade intelectual recursos intangíveis.

Ross et al. (1997) também dividem o valor de mercado em capital financeiro e capital intelectual. O capital intelectual é dividido em capital humano e capital estrutural. O capital humano é subdividido em competências, atitudes e agilidade intelectual. Capital estrutural é subdividido em relações com clientes, organização e capacidade para a renovação e desenvolvimento. Os autores sugerem outras medidas para usar adicionalmente às medidas individuais para calcular diferentes índices. O índice IC é um exemplo de práticas de segunda geração que tentam consolidar todos os diferentes indicadores individuais num único indicador que correlacione as mudanças no capital intelectual com as mudanças no mercado. Todos os modelos apresentados dividem o valor de mercado em *shareholders equity* (tangível) e IC (intangível). Os modelos foram desenvolvidos para medir os componentes do IC e gerir o desenvolvimento interno.

5. O PLANEAMENTO ESTRATÉGICO E O DESEMPENHO DA EMPRESA

A revisão de literatura apoia fortemente que nas PME o planeamento é um factor chave. O planeamento não só aumenta a taxa de sucesso mas também afecta o nível de desempenho (Rue e Ibrahim, 1998). Bracker e Pearson (1986) identificaram diferentes níveis de desempenho associados a diferentes níveis de planeamento.

Schwenk e Schrader (1993) conduziram uma análise de estudos dos efeitos de um formal planeamento estratégico no desempenho financeiro de PME e concluíram que o planeamento estratégico tem uma associação positiva significativa com o desempenho financeiro. Perry (2001) afirma que embora o planeamento estratégico das PME seja baixo, empresas de sucesso fazem mais planeamento sistemático do que em presas que faliram.

Rue e Ibrahim (1998) conduziram um estudo em 253 pequenas empresas escolhidas aleatoriamente no estado de Geórgia, Estados Unidos. As conclusões do estudo foram que um planeamento sofisticado está associado com crescimento nas vendas.

Bracker, Keats e Pearson (1988) efectuaram um estudo com 217 proprietários / gestores de PME da indústria electrónica dos Estados Unidos. As conclusões do estudo foram que as empresas que efectuem planos estratégicos estruturados obtêm melhores resultados financeiros do que as restantes empresas. Que a determinante mais importante para o desempenho financeiro é a qualidade do planeamento, sendo esta mais importante do que o tempo passado a planear. As empresas com planeamento estratégico estruturado prestam mais atenção ao crescimento da empresa e ao controlo de custos, assim como desenvolvem uma estrutura de antecipação às mudanças do meio ambiente.

No entanto, Mintzberg (1994) comenta que o “detalhe que falta” na área é perceber como as estratégias são feitas. Matthews e Scott (1995) afirmam que as condições antecedentes do planeamento estratégico permanecem mal percebidas, particularmente nas PME.

O desenvolvimento estratégico e o processo de planeamento são cada vez mais identificadas como a primeira fonte de adaptação e aprendizagem das organizações (De Geus, 1988). É notado que enquanto algumas PME planeiam mais que outras, o nível de planeamento é relativamente baixo (Bhide, 1994). Empresas empreendedoras também se envolvem em estratégias e em planeamento operacional mais sofisticadas do que outras PME, mas em ambos os casos o planeamento diminui com o aumento da incerteza no meio ambiente (Matthews e Scott, 1995). O planeamento estratégico não é popular entre as PME porque têm um conhecimento inadequado do processo e porque faltam conhecimentos de gestão. As PME também têm falta de tempo para planear de uma forma estruturada (Robinson e Pearce, 1984).

6. UM MODELO CONCEPTUAL

Pela revisão de literatura efectuada podemos sugerir um modelo conceptual do planeamento estratégico, controlo de gestão e desempenho, conforme é apresentado na figura 2.

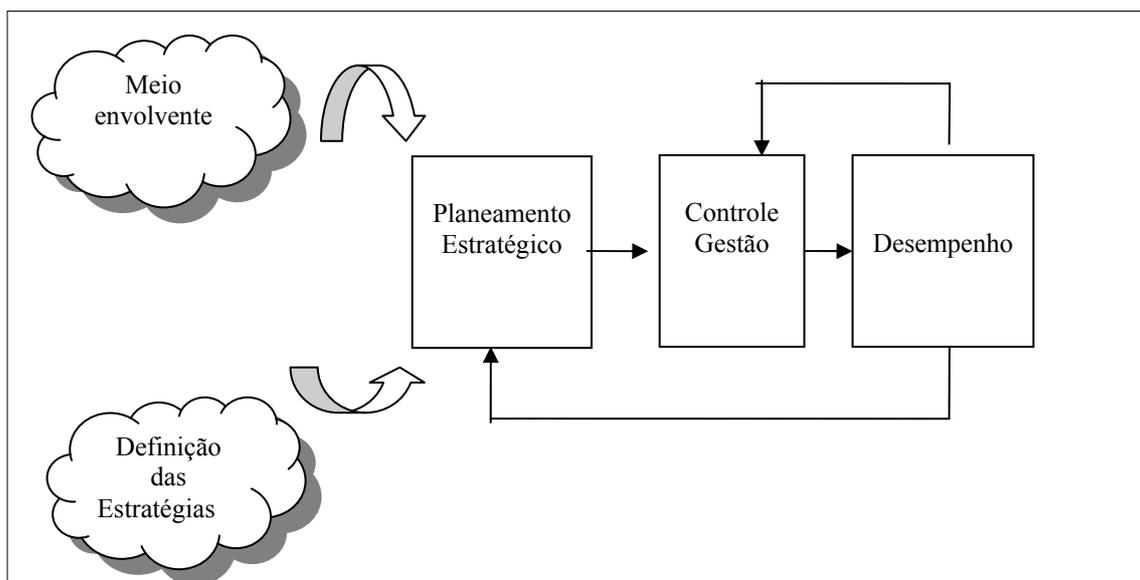
Para preparar o planeamento estratégico os gestores devem conhecer as condições ambientais em que se encontra a empresa, como por exemplo, o ambiente económico, a dimensão e complexidade da empresa, a estrutura organizacional, a filosofia de gestão e cultura da empresa.

Os gestores devem adquirir competências na forma como se definem as estratégias e aproveitar o planeamento para reflectir a forma como a sua empresa se adapta às mudanças, traçar vias de desenvolvimento coerentes, melhorar os resultados, permitir a integração da empresa e criar cenários, definir estratégias e planos de acção (Viollier apud Jordan, Neves e Rodrigues, 2005). O planeamento tem que ter qualidade porque é fundamental para a empresa melhorar o seu desempenho.

O controlo de gestão, como visto anteriormente tem que estar alinhado com o planeamento estratégico e definir as variáveis tangíveis e intangíveis da medição de desempenho. É muito importante que as variáveis intangíveis sejam bem definidas e que tenham medidas de desempenho bem delineadas

O desempenho vai fornecer resultados que devem ser utilizados quer na correcção do planeamento estratégico e do controlo de gestão. Deve ser uma actividade de ajustamentos e inovação periódica.

Figura 2 – Modelo Conceptual



7. CONCLUSÕES

Da revisão de literatura efectuada sobre o controlo de gestão nas PME conclui-se que o controlo de gestão é uma ferramenta fundamental para o controlo, sobrevivência e crescimento de uma empresa.

Dos estudos analisados podemos concluir que existem variáveis ligadas à emergência do controlo de gestão numa empresa, que são o seu tamanho, idade, substituição do fundador e entrada de empresas de capital de risco.

Pela revisão de literatura efectuada verifica-se que os novos modelos de controlo de gestão incorporam os intangíveis e capital intelectual nos seus modelos e enfatizam a sua importância no planeamento estratégico das empresas e no seu desenvolvimento. Na última década muitas ferramentas foram desenvolvidas para compreender e criar uma estrutura que explicita os recursos intangíveis. As empresas reconhecem que o IC é no mínimo tão importante como os outros recursos e representa no futuro potenciais ganhos.

O controlo de gestão tem como antecedente o planeamento estratégico. Este processo é que vai definir os objectivos da empresa e as estratégias para os atingir. Por isso é necessário que os gestores percebam as condições antecedentes do planeamento estratégico e percebam como as estratégias são feitas. Segundo Mintzberg (1994) e Matthews e Scott (1995) nas PME esta questão é mal percebida. É necessário por isso que os gestores da PME ganhem competências na definição de estratégias.

O planeamento estratégico tem uma influência positiva no desempenho das PME. Um ponto fraco apontado na revisão de literatura é a operacionalidade e medição do desempenho. As medidas de desempenho são sobretudo financeiras excluindo indicadores de desempenho não financeiro. Sugere-se que em futuros estudos sejam incluídos indicadores não financeiros. Também se sugere que sejam efectuados mais estudos empíricos que examine a relação entre planeamento e desempenho.

É necessário que os gestores das PME despendam mais tempo com o planeamento estratégico e sobretudo que este tenha qualidade. Um planeamento estratégico com qualidade aumenta o nível de desempenho, melhores resultados financeiros, maiores crescimentos, melhor controlo de custos, antecipam as mudanças do meio ambiente e têm maiores possibilidades de sobrevivência.

Para um bom planeamento estratégico, sobretudo nas PME, é necessário que os gestores adquiram conhecimentos do processo de planeamento e conhecimentos de gestão.

Há necessidade de mais estudos da aplicação do planeamento estratégico em PME, com cortes transversais e longitudinais. Replicações dos estudos já efectuados usando diferentes populações, diferentes medidas e maiores amostras. Comparar diferentes regiões ou diferentes países.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BEAMON, B. M (1999). Measuring Supply Chain Performance. *International Journal of Operations and Production Management*. Vol. 19, n. 3, p. 275-292.
- Bettis, R. e Hitt, M.L. (1995). *The new competitive landscape*. *Strategic Management Journal*, 16, 7-19.
- Bhide, A. (1994). *How Entrepreneurs Craft Strategies That Work*. *Harvard Business Review*, 72, 150-163.
- Bontis, N. (2001), "Assessing knowledge assets: a review of the models used to measure intellectual capital," *International Journal of Management Reviews*, v3, Issue 1, 41-60.
- Bracker, J.S. e Pearson, J.N. (1986). *Planning and Financial Performance of Small, Mature Firms*. *Strategic Management Journal* (November-December), 503-522.
- Bracker, J.S. Keats, B.W. e Pearson, J.N. (1988). *Planning and Financial Performance among Small Firms in a Growth Industry*. *Strategic Management Journal* (November – December), 591-603.
- Brews, P. e Hunt, M.R. (1999). *Learning to Plan and Planning to Learn: Resolving the Planning School /Learning School Debate*. *Strategic Management Journal*, 20, 889-913.
- Chenhall, R. H. & Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategies priorities, management techniques and management accounting: An empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organization and Society*, 23(3), pp. 243-264.
- Davila, T. (2005). *An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms*. *Accounting, Organizations and Society*. 30, 223- 248.
- De Geus, A. (1988). *Planning as Learning*. *Harvard Business Review*, 66 (March-April), 70-74.
- Edvinsson, L. and Malone M.S. (1997), "Intellectual Capital - Realizing your company's true value by finding its hidden brainpower," New York: Harper Collins Publishers, Inc.
- Flamholtz, E. e Randle, Y. (2000). *Growing pains: Transitioning from an entrepreneurship to a professionally managed firm*. San Francisco, CA: Jossey-Bass.
- Greeley, G.F. (1986). *Does Strategic Planning Improve Company Performance?* *Long Range Planning*, April, 101-109.
- Greiner, L.E. (1998). *Evolution and revolution as organisations grow*. *Harvard Business Review*, 55- 64.
- Hannan, M.T. e Freeman, J. (1989). *Organizational ecology*. Cambridge, MA: Harvard University Press.

- Hellmann, T. e Puri, M. (2002). *Venture capital and the professionalization of start-up firms: Empirical evidence*. Journal of Finance, 57(1), 169 -198.
- HOLMBERG, S. (2000). A systems perspective on supply chain measurements. International Journal of Physical Distribution & Logistics Management, Vol. 30 No 10, p.847.
- Jordan, H., Neves, J. e Rodrigues, J. (2005). *O Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e dos Gestores*. 6ª Ed. Áreas Editora.
- Langfield-Smith, K. (1997). *Management control systems and strategy: A critical review*. Accounting, Organizations and Society, 22, 207 -232.
- Lev, B. (2000), "Intangibles - Management, Measurement, and Reporting," available from <http://www.stern.nyu.edu/~blev/>.
- LOW, J., SIESFELD, T (1998). Measures that matter: Wall Street considers non-financial performance more than you think. Strategy and Leadership, Vol. 26 no 2, p.24-30, mar/abr.
- Luft, J. e Shields, M.D. (2003). *Mapping management accounting: Graphics and guidelines for theory-consistent empirical research*. Accounting, Organizations and Society, 28(2/3).
- Luthy, D.H. (1998), "Intellectual capital and its measurement," available from <http://www3.bus.osaka-cu.ac.jp/apra98/archives/>.
- Nanni, A, Dixon, J. and Vollmann, T. (1992), "Management accounting to support the new manufacturing realities', Journal of Management Accounting Research, Vol. 4 No. 3, pp. 28-48.
- MASKELL, B.H (1991). Performance Measurement for World Class Manufacturing: a model for American companies. Cambridge: Productivity Press.
- Matthews, C.H. e Scott, S.G. (1995). *Uncertainty and Planning in Small and Entrepreneurial Firms: An Empirical Assessment*. Journal of Small Business Management, 23(4), 34-52.
- McAdam, R. & Bailie, B. (2002). Business performance measures and alignment impact on strategy, International Journal of Operations & Production Management, 22(9), pp. 972-996.
- Mintzberg, H. (1973). *The Nature of Managerial Work*. New York: Harper & Row.
- Mintzberg, H. (1994). *The Fall and Rise of Strategic Planning*. Harvard Business Review, 72 (January-February), 107-115.
- Neely, A., Mills, J., Plans, K., Gregory, M. and Richards, H. (1994), "Realising strategy through measurement", International Journal of Operations & Production Management, Vol. 14 No. 3, pp. 140-52.
- Nordic Industrial Fund (2001), "Intellectual Capital Managing and Reporting," A report from the Nordika project. October 2001.
- Otley, D. T. (1999). Performance management: A framework for management control system design. Management Accounting Research, 10, pp. 363-382.
- Paladino, B. (2000). What is strategic-operational Misalignment costing your firm each year? Journal of Corporate Accounting & finance, July/August 2000, pp. 47-56.
- Perry, S.C. (2001). *The relationship between Written Business Plans and the Failure of Small Business in the US*. Journal of Small Business Management, 39 (3), 201-208.
- Petty R. and Guthrie J. (2000), "Intellectual Capital literature review, Measurement, reporting and management," Journal of Intellectual Capital, v1, No, 2, 155-176.
- Ramanujam, V. Venkatraman, N. e Camillus, J.C. (1986). *Objectives Based Evaluation of Strategic Planning Systems*. International Journal of Management Science (June, 299-306.
- Robinson, R.B. e Pearce, J.A. (1984). *Research Thrusts in Small Firm Strategic Planning*. Academy of Management Review, 9(1), 128-137.
- Roos, J., Roos, G., Edvinsson, L. and Dragonetti, N.C. (1997), "Intellectual Capital - Navigating in the new business landscape," London: Macmillan Press Ltd.
- Rue, L.W. e Ibrahim, N.A. (1998). *The Relationship between Planning Sophistication and Performance in Small Businesses*. Journal of Small Business Management, Oct: 36, 4.

- Sandino, T. (2004). *Initial management control systems in growing ventures*. Working paper, Harvard Business School.
- Sapienza, H.J. Manigart, S. e Vermeir, W. (1996). *Venture capitalist governance and value added in four countries*. *Journal of Business Venturing*, 11, 439- 470.
- Schwenk, C.R. e Shrader, C.B. (1993). *Effects of Formal Strategic Planning on Financial Performance in Small Firms: A Meta-Analysis*. *Entrepreneurship Theory and Practice* (Spring), 53-64.
- Stewart, T.A. (1997), "Intellectual Capital - The New Wealth of Organizations," New York: Bantam Doubleday Dell Publishing Group, Inc.
- Sveiby, K-E. (1997), "The New Organizational Wealth. Managing and Measuring Knowledge-Based Assets," Berrett-Koehler Publishers. San Fransisco.
- Sveiby, K-E. (2001), "The Balanced ScoreCard (BSC) and the Intangible Assets Monitor - a comparison," available from [http://www.sveiby.com/articles/BSCand IAM.html](http://www.sveiby.com/articles/BSCandIAM.html).
- Wingren, T. (2004). "Management Accounting in the New Economy: From "Tangible and Production-Focused" to "Intangible and Knowledge-Driven" MAS by Integrating BSC and IC", *Managerial Finance*, v30, No 8, 1-12.