

## *O Orçamento como Limitação do Controlo de Gestão*

Jorge Manuel Afonso Alves  
Escola Superior de Tecnologia e de Gestão  
Instituto Politécnico de Bragança  
Jorge@ipb.pt

### **Introdução**

Tal como um automóvel, também as organizações necessitam de ser conduzidas/controladas para que se tenha a certeza que caminham na direcção pretendida pelos seus gestores. Assim, é necessário desenvolver e por em prática um conjunto de instrumentos e mecanismos que permitam, em princípio, assegurar que esses objectivos definidos venham a ser atingidos. Daqui, surge a necessidade de as empresas/organizações implementarem sistemas de controlo de gestão, os quais foram evoluindo ao longo dos anos e que podem e devem variar em função do tipo de organização e da sua envolvente.

No entanto, os sistemas de controlo de gestão possuem algumas limitações, uma vez que não existe uma receita que aplicada a uma qualquer organização seja a panaceia para todos os males da mesma. Neste sentido e partindo da definição de controlo de gestão desenvolvida por Anthony e Dearden (1980)<sup>1</sup>, assumimos que o controlo de gestão tem limitações e que nem sempre consegue cumprir os objectivos que se propõe alcançar. De entre algumas das limitações encontradas ao longo da literatura, tentamos, em particular, justificar a existência de uma delas.

O presente trabalho encontra-se organizado em três partes. A primeira, apresenta o conceito de controlo de gestão e sua evolução até aos nossos dias. A segunda, enumera um conjunto de limitações do controlo de gestão identificadas pela literatura ao longo do tempo. Na terceira parte, tentamos justificar a existência de uma das principais limitações do controlo de gestão. Por último, apresentamos as principais conclusões do estudo efectuado.

### **1- Controlo de Gestão: Conceito e sua Evolução**

---

<sup>1</sup> O controlo de gestão é o processo pelo qual os gestores asseguram que a organização atinge as estratégias definidas, pelo planeamento estratégico, de forma eficiente e eficaz.

Segundo Giglioni e Bedein (1974), as bases daquilo que em 1974 podia ser identificado como o processo de controlo tornaram-se bem conhecidas nos finais das primeiras décadas do século XX. Estas bases começaram por ser introduzidas, essencialmente, por Taylor, Emerson e Church. Contudo, só em 1928 aparece o primeiro conjunto de princípios sobre controlo e os primeiros textos que se seguiram eram predominantemente orientados para o controlo contabilístico e financeiro e para uma boa aplicação dos recursos da empresa. Em 1941, aparecem as primeiras tentativas de exploração do controlo integrado. Com o aparecimento dos primeiros livros de gestão, verifica-se uma tentativa de desenvolver a ciência da teoria de controlo de gestão, com vista à criação de uma teoria unificada e de modelos gerais de controlo de gestão.

Vickers (1954) refere que o controlo é um meio de comparar o estado actual ou hipotético de um determinado aspecto com uma qualquer norma que, supostamente, regulamente esse aspecto. O controlo deveria ser capaz de, continuamente, comparar o que estava a acontecer com aquilo que deveria estar a acontecer. No fundo, podemos afirmar que nesta época o controlo ainda era visto como uma forma de verificar se as regras preestabelecidas estavam ou não a ser cumpridas. Por exemplo, saber se o que foi orçamentado foi ou não executado, se os desvios, caso se verificassem, eram para mais ou para menos. Esta ideia de controlo, em nossa opinião, não está completamente desactualizada, mas sim incompleta, dado que o sistema de controlo não tem apenas como objectivo verificar se aquilo que se está a passar na organização se encontra ou não de acordo como o preestabelecido.

Apesar de todos os desenvolvimentos que se verificaram ao nível do controlo de gestão até ao início da década de setenta, Giglioni e Bedein (1974) reconhecem que a teoria do controlo não alcançou o nível de sofisticação de outras funções da gestão durante o mesmo período, mas isso forneceu aos gestores uma ampla oportunidade para manterem as operações das suas empresas sob controlo. Os autores concluíram, à data, que seria necessário continuar a pesquisar nesta área do conhecimento, no sentido de se alcançarem elevados níveis de satisfação. No entanto, limitaram-se apenas à apresentação das diferentes designações que foram surgindo sobre controlo ou controlo de gestão.

De acordo com Lowe (1971), as organizações precisam de um sistema de planeamento e de controlo dentro delas próprias devido a determinadas características e à natureza dos seus negócios, sendo as principais, entre outras, o facto de a empresa

definir determinados objectivos que são distintos e separáveis dos próprios colaboradores da empresa e a necessidade de economizar o mais possível os recursos utilizados para se atingirem os objectivos pretendidos. Os autores reconhecem que é necessário que exista um sistema de controlo de gestão unificado que assegure que as acções desenvolvidas estão de acordo com os planos da empresa e com o atingir dos seus objectivos. Para Lowe (1971), um sistema de controlo de gestão pode ser definido como um sistema de informação organizacional que procura reunir responsabilidade e retorno de informação e que visa assegurar que a empresa adopta as alterações necessárias dentro do seu ambiente e que o comportamento no trabalho dos seus colaboradores é medido com referência a um subconjunto de objectivos, em conformidade com a totalidade dos objectivos da empresa, tentando fazer com que a discrepância entre os dois possa ser reconciliada e corrigida.

Uma das primeiras definições de controlo de gestão, que embora criticada posteriormente, e que, em nossa opinião, apresenta ainda alguma actualidade e validade para certos tipos de organizações, foi a apresentada por Anthony e Dearden, (1980). Segundo estes autores, o controlo de gestão é o processo pelo qual os gestores asseguram que a organização atinge as estratégias definidas, pelo planeamento estratégico, de forma eficiente e eficaz, identificando como principais fases do controlo de gestão as seguintes: 1- programação; 2- orçamentação; 3- avaliação; e 4- análise e reporte. Os mesmos autores definem ainda controlo operacional e planeamento estratégico. O primeiro, como o processo que assegura que determinadas tarefas específicas são levadas a cabo de forma eficiente e eficaz. Este tipo de controlo é menos complexo do que o controlo de gestão porque está, essencialmente, relacionado com procedimentos específicos e equipamentos, ao passo que o controlo de gestão depende, sobretudo, do comportamento e motivação das pessoas envolvidas. O segundo, como o processo de decisão dos objectivos da empresa e das estratégias com vista à persecução desses objectivos.

Para Anthony e Dearden (1980), o controlo de uma organização como um todo é designado de controlo de gestão, o qual inclui o controlo operacional. Para os autores o controlo de gestão é exercido pelos gestores, referindo que os factores que estão na base da complexidade das organizações são, entre outros, os seguintes:

- Inexistência de uma interligação clara e bem definida entre o planeamento estratégico e o controlo de gestão;

- O sistema de controlo de gestão não opera, muitas vezes, de forma automática. Alguns indicadores podem ser fornecidos automaticamente, mas as principais informações são captadas pela observação e sensibilidade dos gestores;
- A conexão entre o que é observado, o que necessita de ser mudado e a acção requerida pelos gestores nem sempre é a mais adequada;
- O controlo de gestão requer um elevado nível de coordenação. As organizações são constituídas por muitas divisões, sendo que o sistema de controlo deve assegurar uma boa coordenação entre o trabalho das diferentes divisões, o que nem sempre é simples de executar;
- O controlo não é automático, é exercido por pessoas / gestores e da forma como é por estes entendido. Muitas vezes, são transmitidos determinados procedimentos aos gestores intermédios, os quais são percebidos por estes de uma forma diferente daquela que lhes foi transmitida e que era pretendida pelos seus superiores hierárquicos.

Como referimos anteriormente, a definição apresentado por Anthony e Dearden (1980) parece-nos actual e tem ainda aplicação em muitas das organizações. O próprio Anthony em 1998, citado por Nixon e Burns (2005), reconhece que a definição de controlo de gestão que apresentou pela primeira vez em 1950 continua genericamente válida na actualidade, necessitando, obviamente, de ser ajustada à medida que as organizações e a sociedade evoluem.

Lowe e Puxty (1989) criticam fortemente a ideia defendida por Anthony e Dearden, (1980) por estes fazerem depender os resultados do controlo de gestão apenas de factores internos à própria organização. Lowe e Puxty (1989) preconizam que o sucesso do controlo de gestão e da organização também depende, em grande parte, da envolvente externa às empresas e do comportamento humano dentro das próprias organizações. Estes autores não se limitaram apenas a criticar trabalhos antigos e tentam identificar alguns aspectos que podem contribuir para a concretização dos objectivos de um sistema de controlo de gestão.

Simons (1990) refere que os sistemas de controlo de gestão não são apenas importantes para a implementação da estratégia, mas são também importantes para a formação da estratégia. O autor define sistemas de controlo de gestão como os sistemas que fornecem mais do que simples indicadores, mas sim procedimentos formalizados e sistemas que usam a informação para manter ou alterar o modelo ou o padrão da actividade organizacional. Neste sentido, os sistemas de controlo de gestão incluem

procedimentos formalizados, orçamentos, meio ambiente, análise competitiva, avaliação e reporte de performance, afectação de recursos e recompensas a colaboradores. Em nossa opinião, a definição apresentada por Simons (1990) completa, e bem, as definições de sistema de controlo de gestão apresentadas por Anthony e Dearden, (1980) e por Lowe e Puxty (1989).

Gray (1990) critica a definição de Simons (1990) pelo facto de o modelo apresentado por este autor estabelecer uma relação de contingência entre controlo de gestão e a estratégia da empresa, sem, contudo, especificar suficientemente a relação entre as incertezas estratégicas e o controlo de gestão, o impacto do controlo de gestão na formulação da estratégia e o facto de ignorar a potencial influência das características de gestão da empresa no desenho do sistema de controlo.

De acordo com Jack Welch, citado por Nixon e Burns (2005), as organizações antigas foram construídas sob controlo, mas o mundo tem mudado a um ritmo em que o controlo se tem tornado uma limitação, sendo necessário balancear liberdade e controlo. Esta ideia, embora vinda de um gestor e não de um estudo científico, parece-nos aplicável a determinados tipos de organizações, sobretudo naquelas em que as pessoas constituem o seu principal activo. Pensamos que nas organizações de capital intensivo o controlo não deve ser visto como uma limitação, mas ainda como um meio para se atingirem os objectivos predeterminados.

Nixon e Burns (2005) concluem, com base na sua experiência e na revisão de literatura efectuada, que existe, actualmente, uma grande lacuna entre aquilo que é a prática e o que preconiza a literatura sobre o controlo de gestão. Referem ainda que a combinação entre o controlo social/informal e o controlo técnico se pode efectuar de formas diferentes, sendo que apenas uma delas é óptima.

## **2- Limitações do Controlo de Gestão**

As organizações são complexas e um bom sistema de controlo de gestão para uma determinada organização poderá ser mau para uma outra, embora as organizações possam parecer muito idênticas. Segundo Vickers (1954), nem todas as acções podem ser controladas, sendo que o mais importante é que aquilo que é menos controlável pareça estar a sê-lo. Ainda de acordo com o autor, o campo do controlo é estritamente limitado, por isso é necessário:

- Tornar o campo de actuação do controlo o mais amplo possível;
- Reconhecer algumas limitações;
- Compreender os princípios de acção fora do campo do controlo e ter a coragem para agir sobre ele.

De acordo com Lowe (1971), nos sistemas de planeamento e controlo de gestão é essencial colocar uma grande ênfase nos aspectos do comportamento social e humano. Isto está relacionado com o facto de num sistema de controlo de gestão existir uma componente humana muito significativa e por essa via ser necessário ter em atenção e observar o comportamento humano dentro das organizações. Assim, determinados aspectos, tais como níveis de ambição, pressão, conflitos, entre outros, são muito relevantes para que o sistema de controlo de gestão seja eficaz e eficiente e dessa forma se possa obter o sucesso pretendido pelas organizações. Quando Anthony e Dearden (1980) apresentam o exemplo do controlo exercido pelo termóstato e o exercido pelo condutor de um automóvel, reconhecem que o primeiro reage sempre da mesma forma em função das regras preestabelecidas, mas que o segundo pode reagir de diferentes formas perante situações idênticas, ou seja, sempre que o controlo é exercido pelo homem os resultados podem ser diferentes, para melhor ou para pior, em função daquilo que era esperado. É imperativo que as pessoas se sintam motivadas dentro das organizações, pois só desse modo se podem obter bons resultados.

Neste sentido, uma das principais limitações do controlo de gestão pode estar nos efeitos negativos que o impacto do orçamento, considerada também uma das principais componentes do controlo de gestão, pode criar no comportamento dos seus colaboradores e dessa forma condicionar os objectivos que as empresas se propõem atingir. Durante muitos anos, sobretudo até aos finais da década de sessenta, o orçamento foi visto como o principal sistema de controlo das organizações (Becker e Green, 1962; Schiff e Lewin, 1970). Becker e Green (1962) referem que o orçamento começou por ser implementado ao nível da Administração Central e Local e só depois pelas empresas. Os autores concluem que o processo de elaboração e acompanhamento do orçamento deve ter em conta a motivação e as expectativas dos colaboradores da empresa e caso isso não se verifique, os objectivos vertidos no orçamento dificilmente serão atingidos. De notar, que o orçamento é ainda hoje utilizado como principal meio de controlo na Administração Pública em Portugal e, em nossa opinião, em algumas empresas.

Uma outra limitação ou dificuldade identificada por Goold e Campbell (1987) reside no facto de as empresas possuírem uma actividade muito diversificada o que causa enormes problemas e conflitos. Os autores realizaram um estudo em dezasseis grandes empresas do Reino Unido e constataram que as empresas tendem a possuir um sistema de controlo de gestão diferente em função do tipo de produtos que comercializam e do tipo de mercados onde actuam. Do estudo realizado os autores identificaram, ainda, três estilos principais de gestão estratégica: planeamento estratégico; controlo estratégico; e controlo financeiro.

Merchant e Simons (1986) elaboraram um estudo no sentido de compreender quais os principais problemas de desempenho e manutenção do controlo de gestão em organizações complexas. Estes autores começam por concluir que embora muito se tenha escrito sobre o assunto, não existe ainda um paradigma de pesquisa dominante e que os resultados dos trabalhos existentes são difíceis de comparar. De acordo, ainda, com Merchant e Simons (1986), as definições de controlo estão circunscritas essencialmente por dois aspectos chave: um foco no comportamento dos participantes da organização; e no interesse desse comportamento nos resultados da organização. Os autores reconhecem assim, que para uma compreensão do processo de controlo em organizações complexas é necessário estudar as acções das organizações e dos seus membros e os processos através dos quais os resultados e objectivos desejados são elaborados e alcançados. Os autores identificaram e analisaram seis tipos de pesquisa em áreas relevantes do registo dos propósitos do controlo em organizações complexas:

- Princípios de gestão;
- Teoria do controlo cibernético;
- Teoria da agência;
- Pesquisa em controlo psicológico;
- Teoria da contingência;
- Estudos de caso.

As limitações da implementação de sistemas de controlo de gestão, em organizações complexas, que garantam a concretização de forma eficaz e eficiente dos objectivos definidos para a empresa não residem apenas nos aspectos detectados por Merchant e Simons (1986). Estes autores encontram limitações em cada uma das abordagens, essencialmente porque não é possível generalizar, ou seja, prever que a mesma situação se aplica a todas as organizações, e reconhecem não existir, ainda, um modelo que sirva para colmatar todos os problemas, qualquer que seja a organização.

Assim, podemos dizer que existem outros tipos de limitações do controlo de gestão que ainda estão por identificar, pois cada organização é diferente de todas as outras. Trata-se, efectivamente, de uma matéria que continua a carecer de estudos e que à medida que o tempo passa se torna mais premente devido à crescente complexidade das organizações.

### **3- O Orçamento como Limitação do Controlo de Gestão**

No ponto anterior verificamos algumas das possíveis limitações que impossibilitam o controlo de gestão de conseguir atingir os objectivos a que se propõe. Neste ponto, centrar-nos-emos no impacto que o orçamento pode causar na motivação dos colaboradores por entendermos que se trata de uma das principais limitações do controlo de gestão, a qual é transversal a qualquer tipo de organização.

O controlo de gestão é exercido e depende essencialmente de pessoas e também sabemos que cada vez mais as pessoas são os principais activos das organizações. Assim, é necessário que as organizações mantenham os seus colaboradores com um elevado nível de motivação, pois só dessa forma conseguirão alcançar os seus objectivos.

Becker e Green (1962) analisaram o impacto que os orçamentos podem causar na motivação das pessoas e na sua performance e concluíram que o facto de os colaboradores, dos diferentes níveis, participarem na feitura do orçamento pode ser bom, mas também pode ser mau, uma vez que cada um tenta defender sempre os seus interesses, os quais colidem, quase sempre, com os da organização. Deste modo, as organizações tendem a solicitar a colaboração dos diferentes colaboradores para elaborarem um orçamento fictício, enquanto o verdadeiro orçamento é mantido de forma secreta. Os autores concluíram, ainda, que é aconselhável comparar a performance da organização com aquilo que estava orçamentado e dar conhecimento dessa comparação aos colaboradores, por diversas razões: a) se a performance exceder ligeiramente as expectativas do orçamento, então o nível de ambição dos colaboradores aumentará e o orçamento deve ser revisto para cima no sentido de se alcançar a máxima eficiência; b) se a performance da empresa está ligeiramente abaixo das expectativas do orçamento, então não é necessário efectuar alterações ao orçamento, mas os resultados



devem ser comunicados aos colaboradores para que estes se esforcem e se atinjam os objectivos do orçamento; c) se a performance da empresa se encontrar bastante abaixo do orçamentado, talvez seja melhor rever o orçamento para baixo. Caso tais revisões não se efectuem, o nível de motivação dos colaboradores cairá e passarão a ver o orçamento como inatingível e, assim, os resultados da empresa não serão alcançados. Nestes casos, o orçamento deve ser revisto em baixa de modo que se torne, aos olhos dos colaboradores, atingível e seja possível alcançar a maximização dos resultados novamente. Pensamos que se trata de um conjunto de observações válidas, mas a última poderá ser perigosa para a organização, uma vez que os colaboradores podem, de forma propositada, contribuir para uma fraca performance da empresa, pois sabem que a gestão corrigirá o orçamento para baixo, diminuindo, deste modo, o nível de exigência sobre os colaboradores.

Cada um dos diferentes tipos de controlos como sejam os realizados com recurso a máquinas são apenas um meio, o fim é o controlo de gestão em que os actores/ pessoas são mais importantes que os procedimentos (Druker, 1964).

Schiff e Lewin (1970) ao tentar perceber qual o papel do orçamento financeiro no processo de controlo da empresa pela avaliação do relacionamento com as pessoas que controlam (gestores de topo) e quem é controlado (restantes colaboradores da empresa), concluem que no processo de elaboração do orçamento, os colaboradores (controlados) exercem uma influência significativa no resultado do orçamento devido às folgas que os gestores intermédios têm na elaboração do mesmo. Isto pode ser visto como uma vantagem, na medida em que os colaboradores de níveis inferiores da empresa ao participar no processo de elaboração do orçamento tentam reflectir, nesse documento, as suas aspirações, aumentando, por conseguinte, a sua motivação. Os autores também defendem que o controlo descentralizado aumenta a eficiência da organização devido ao facto de aumentar a participação no processo de tomada de decisões ao nível local. No entanto, também reconhecem que os gestores têm algumas limitações no processo de elaboração do orçamento e que não têm espaço de manobra para impor determinados objectivos. Assim, para os autores, esta situação seria ultrapassada se fosse nomeada uma comissão específica para a elaboração do orçamento e que estivesse directamente dependente do responsável máximo da empresa. O sucesso desta comissão dependeria da forma como estabelecessem o seu modo de operação no interior da organização, reconhecendo, no entanto, que esta sugestão carece de ser experimentada no campo.

Bruckley e Mckenna (1972) enumeraram diversos estudos, baseados em análises empíricas, que provam que o orçamento pode provocar, por exemplo, insegurança nos colaboradores das empresas, sendo que a segurança ocupa, na pirâmide das necessidades básicas de Maslow, a segunda posição. Assim, para estes autores o orçamento não deveria ser considerado como um elemento de pressão sobre os gestores e restantes colaboradores das organizações, mas sim um elemento de suporte e de orientação, tendo como principal objectivo constituir um meio de autocontrolo dos colaboradores e não um mecanismo de policiamento do seu comportamento e do seu desempenho. Bruckley e Mckenna (1972) referem também que o orçamento não deve ser comunicado pelos contabilistas, mas por alguém que seja capaz de transmitir aos colaboradores, através de uma linguagem diferente, quais são os objectivos do orçamento, com vista a minimizar o impacto negativo que algumas das medidas anunciadas possam causar nos colaboradores. Por exemplo, apresentar aos colaboradores um orçamento que preveja uma redução nos custos com o pessoal. Esta medida pode levar os colaboradores a pensar que os seus vencimentos podem vir a ser diminuídos ou que isso pode conduzir a futuros despedimentos.

Frow et al. (2005) elaboraram um estudo, com base numa determinada empresa, com o objectivo de fornecer evidência sobre como as empresas e os seus gestores em contextos organizacionais contemporâneos procuram conciliar, por um lado, a necessidade de metas previsionais e do controlo orçamental por indivíduo e, por outro lado, a consecução e adopção da mudança estratégica. Os resultados obtidos do estudo sugerem que as responsabilidades individuais, no que respeita ao desempenho orçamental, continuam a ter um peso significativo, mesmo em contextos organizacionais distintos dos tradicionais e que seriam supostamente mais adequados para uma bem sucedida colocação em prática de controlos orçamentais. Daqui se infere, que ainda hoje o orçamento é importante na implementação de sistemas de controlo de gestão e que o comportamento individual no desempenho orçamental pode contribuir decisivamente para que a organização não consiga atingir os objectivos a que se propõe.

## **Conclusão**

O controlo de gestão tem-se revelado um instrumento importantíssimo para o cumprimento dos objectivos definidos pelas organizações. O seu conceito e a forma

como deve ser desenvolvido e implementado no seio das organizações tem, no entanto, sido amplamente debatido, motivado pela grande complexidade das organizações.

Neste sentido, não foi possível até aos dias de hoje encontrar um sistema de controlo de gestão que seja aplicável a qualquer tipo de organização e que permita garantir que os objectivos a que o mesmo se propõe alcançar sejam conseguidos, ou seja, a concretização dos objectivos definidos pela empresa de forma mais eficiente e eficaz possível. Com efeito, existem diversas limitações apontadas aos sistemas de controlo de gestão, as quais se relacionam, entre outras, com vários aspectos, a saber, a complexidade das organizações, o comportamento dos seus colaboradores aos diversos níveis, o impacto negativo, nos colaboradores, causado pelos orçamentos, os produtos comercializados pela empresa, os mercados em que a mesma se insere e a sua estrutura organizacional.

Dado que o controlo de gestão é assegurado essencialmente por pessoas, entendemos que os orçamentos constituem uma das suas principais limitações, na medida em que podem influenciar negativamente o comportamento dos colaboradores da organização e, deste modo, implicar a não execução do próprio orçamento e por conseguinte o não cumprimento, de forma eficaz e eficiente, dos objectivos previstos. Este aspecto é tanto mais importante, quanto maior for a dependência de capital humano por parte da organização.

## **Referências**

- Anthony, R. e Dearden, J. (1980). The Nature of Management Control. In *Management Control System, Homewood: Illinois, Richard D. Irwin, Inc.*, 3-20.
- Becker, S. e Green, D. (1962). Budgeting and Employee Behavior. *Journal Of Business*, 5, 392-402.
- Buckley, A. e Mckenna, E. (1972). Budgetary Control and Business Behaviour. *Accounting and Business Research*, 3, 137-150.
- Druker, P. F. (1964). Controls, Control and Management. In *Management Controls: New Directions in Basic Research* (pp. 286-296). New York: McGraw-Hill Inc.
- Frow, N. e Marginson, D. e Ogden, S. (2005). Encouraging Strategic Behaviour while Maintaining Management Control: Multi-functional Project Teams, Budgets,

- and the Negotiation of Shared Accountabilities in Contemporary Enterprises. *Management Accounting Research*, 16, 269-292.
- Gigliani, G. B. e Bedein, A. G. (1974). A Conspectus of Management Control Theory: 1900-1972. *Academy of Management Journal*, 17, 292-305.
- Goold, M. e Campbell, A. (1987). Managing Diversity: Strategy and Control in Dversified British Companies. *Long Range Planing*, 20, 42-52.
- Gray, B. (1990). The Enactment of Management Control Systems: A Critique of Simons. *Academy of Management Journal*, 15, 145-148.
- Lowe, E. A. (1971). On the Idea of a Management Control System: Integrating Accounting and Management Control. *Journal of Management Studies*, 8, 1-12.
- Lowe, T. e Puxty, T. (Eds.). (1989). *The Problems of a Paradigm: A Critique of the Prevailing Orthodoxy in Management Control* (Vol. Critical Perspectives in Management Control). Basingstoke: The Macmillan Press Ltd.
- Merchant, K. A. e Simons, R. (1986). Research an Control in Complex organizations: An Overview. *Journal of Accounting Literature*, 5, 4-27.
- Nixon, W. A. J. e Burns, J. (2005). Management Control in the 21st Century. *Mangement Accounting Resarch*, 16, 260-268.
- Schiff, M. e Lewin, A. Y. (1970). The Impact of People on Budgets. *The Accounting Review*, 45, 259-268.
- Simons, R. (1990). The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives. *Accounting , Organizations and Society*, 15, 127-143.
- Vickers, G. (1954). Positive and Negative Controls in Business. *Journal of Industrial Economics*, 6, 173-179.