

## O USO DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL E SUA RELAÇÃO COM O DESEMPENHO ORGANIZACIONAL EM COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS DO ESTADO DE GOIÁS

### THE USE OF THE MANAGEMENT CONTROL SYSTEM AND ITS RELATIONSHIP WITH ORGANIZATIONAL PERFORMANCE IN AGRICULTURAL COOPERATIVES IN THE STATE OF GOIÁS

**Andréa Conceição Rodrigues Alcantara dos Santos**

Bacharelanda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Goiás (UFG)

Universidade Federal de Goiás (UFG)

[Andreahalcantara@gmail.com](mailto:Andreahalcantara@gmail.com)

**Juliano Lima Soares**

Doutor em Administração pela Universidade Positivo (UP)

Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da

Universidade Federal de Goiás (UFG)

[julianolimasoares@ufg.com.br](mailto:julianolimasoares@ufg.com.br)

**Carlos Eduardo Matos Santos**

Mestrando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Goiás (UFG)

[carlos.matos@ocbgo.coop.br](mailto:carlos.matos@ocbgo.coop.br)

#### Resumo:

Esta pesquisa buscou analisar a relação do uso do Sistema de Controle Gerencial (SCG) proposto por Simons e o Desempenho organizacional nas cooperativas agropecuárias do estado de Goiás. A amostra da pesquisa foi composta por 36 cooperativas agropecuárias goianas registradas junto ao Sindicato e Organização das Cooperativas Brasileiras no Estado de Goiás (OCB/GO). Foi utilizado para a coleta de dados um questionário com perguntas estruturadas direcionadas aos responsáveis de cada cooperativa (presidentes ou gestores de topo). Em linhas gerais, os resultados revelam que o uso do sistema de controle gerencial não está associado ao desempenho organizacional, e apenas o patrimônio líquido tem associação positiva com o uso do SCG. Os resultados sugerem ainda que existe correlação positiva e significativa apenas em uma das quatro alavancas de controle, sendo o sistema de crenças e o valor do patrimônio líquido.

**Palavras-Chave:** sistemas de controle gerencial; desempenho organizacional; cooperativas agropecuárias de Goiás.

#### Abstract:

This research sought to analyze the relationship between the use of the Management Control System (SCG) proposed by Simons and organizational performance in agricultural cooperatives in the state of Goiás. The research population consisted of 36 agricultural cooperatives in Goiás associated with the Union and organization of Brazilian cooperatives from the state of Goiás (OCB/GO). A questionnaire with structured questions directed at the heads of each cooperative (presidents or top managers) was used for data collection. As a result of the research, it showed that the use of the management control system is negatively associated with organizational performance, as only equity has a positive association with the SCG in the belief control lever. The results also suggest that the correlation index between management control systems and performance are low and there

- a) Submissão em: 03/11/2021.
- b) Envio para avaliação em: 14/11/2021.
- c) Término da avaliação em: 15/11/2021.
- d) Correções solicitadas em: 16/11/2021.
- e) Recebimento da versão ajustada em: 06/12/2021.
- f) Aprovação final em: 07/12/2021.

is a relevant positive correlation only in one of the four control levers, which is a belief system in relation to equity.

**Keywords:** management control systems; organizational performance; agricultural cooperatives of Goiás.

## 1 Introdução

Uma cooperativa é concebida para contribuir com uma demanda social, orbitando entre a geração de empregos, distribuição de renda e bem-estar social de seus cooperados. Partindo deste ponto, as demandas sociais só serão realizadas se a cooperativa manifestar um bom desempenho econômico (DAVIS, *et al.*, 2000). Portanto, as cooperativas contribuem em diferentes perspectivas, tais como as econômicas, sociais e políticas (ANTONIALLI, *et al.*, 2000).

A utilização de um sistema de controle gerencial (SCG) pode contribuir com a manutenção ou alteração dos padrões nas atividades organizacionais por meio de suas informações e procedimentos (SIMONS, 1995). Esses sistemas influenciam as pessoas (podendo ser os cooperados e/ou funcionários) a agirem e tomarem decisões de acordo com os objetivos organizacionais (FLAMHOLTZ, 1996). Assim, em uma perspectiva comportamental, as ações dos indivíduos podem ser influenciadas pelos sistemas de controle gerenciais, e eles, por sua vez, são moldados para irem de acordo com os objetivos da empresa e de forma derivada, com o desempenho organizacional (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002).

Exposto os argumentos formula-se a seguinte questão de pesquisa: Qual a relação entre o Uso do Sistema de Controle Gerencial e o Desempenho Organizacional em Cooperativas Agropecuárias do estado de Goiás? Para responder à questão de pesquisa o estudo tem como objetivo analisar a relação entre o Uso do Sistema de Controle Gerencial (SCG) e o Desempenho Organizacional em Cooperativas Agropecuárias do estado de Goiás.

Esta pesquisa pretende contribuir nas perspectivas teórica e prática. Como contribuição teórica esta pesquisa tem como expectativa ampliar os conhecimentos sobre o Uso do Sistema de Controle Gerencial em diferentes contextos organizacionais, neste caso, especialmente nas cooperativas agropecuárias do estado de Goiás. Enquanto contribuição prática, a pesquisa pretende ofertar um diagnóstico aos gestores de cooperativas evidenciando as principais alavancas de controles por elas utilizadas e como essas alavancas podem contribuir com o desempenho de suas organizações.

## 2 Controle Gerencial

O controle organizacional pode ser compreendido como um processo em que se usa a influência e as relações de poder para determinar o comportamento das pessoas na organização de trabalho. As organizações precisam de controle porque as pessoas têm interesses, perspectivas e tarefas diferentes da organização, o que faz com que haja divergência na relação entre sujeitos e instituição, portanto, surge a necessidade do uso de controles para a coordenar e direcionar os esforços das pessoas em prol da execução da estratégia e do cumprimento dos objetivos da organização (FLAMHOLTZ, 1996).

O controle nas organizações é alcançado de várias maneiras, variando de vigilância direta a sistemas de *feedback*, redes sociais e controles culturais (SIMONS, 1995). Nesse sentido o controle gerencial ocorre quando os gestores asseguram que os membros supervisionados por eles sejam capazes de executar as estratégias da organização. O processo de controle gerencial é quando os gestores influenciam os participantes da organização para que a estratégia seja cumprida (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2011).

Para alcançar os objetivos organizacionais, as cooperativas procuram canalizar os

esforços humanos. E para ter o controle sobre pessoas em ambientes formais se usa das mais variadas técnicas, dentre elas sistemas de avaliação de desempenho e supervisão pessoal (FLAMHOLTZ, 1996).

O processo em que os executivos influenciam os outros membros da organização para seguirem as estratégias adotadas é chamado de controle gerencial. Esses controles carecem ser

traçados para as insuficiências das estratégias que foram escolhidas pela organização visto que as organizações tendem a aplicar a melhor estratégia para a sua realidade (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002).

Planejar é decidir com antecedência o que deve ser feito. Toda organização planeja em algum nível de intensidade, seja voltado para longo, médio ou curto prazo. O controle garante que as decisões tomadas sejam executadas em tempo hábil. A gestão das empresas considera três aspectos, que são o controle, a execução e o planejamento (FREZATTI, 2017).

O planejamento é a mais eficiente forma de controle das organizações (FREZATTI, 2017). Otimizar o controle é uma questão de amplo alcance, pois com a descentralização das operações do dia a dia, os objetivos organizacionais podem ser alcançados gerando uma maior autonomia para os gerentes operacionais e o controle dos mesmos pela alta gerência, e assim otimizando o grau de controle (FLAMHOLTZ, 1996).

## 2.1 Sistema de controle gerencial

Sistemas baseados em informações se tornam sistemas de controle quando são usados para manter ou alterar padrões em atividades organizacionais. A abordagem sobre Sistema de Controle Gerencial (SCG) segundo Simons (1995) trata principalmente das alavancas gerenciais em que os gerentes usam para transmitir e processar informações dentro das organizações.

O modelo teórico “*Lever of Control*” de Simons (1995) é estruturado em quatro alavancas de controle: sistema de crenças, sistema de fronteiras, sistema de diagnóstico e o sistema interativo. As alavancas criam forças opostas, uma relação dicotômica, sendo controles positivos representado por *Yin* e os controles negativos representados *Yang*, ambas criam tensões dinâmicas que favorecem a implementação eficaz da estratégia (SIMONS, 1995). Conforme a filosofia chinesa forças positivas e negativas são princípios opostos nos quais a energia criativa se divide e cuja fusão cria o mundo como o conhecemos.

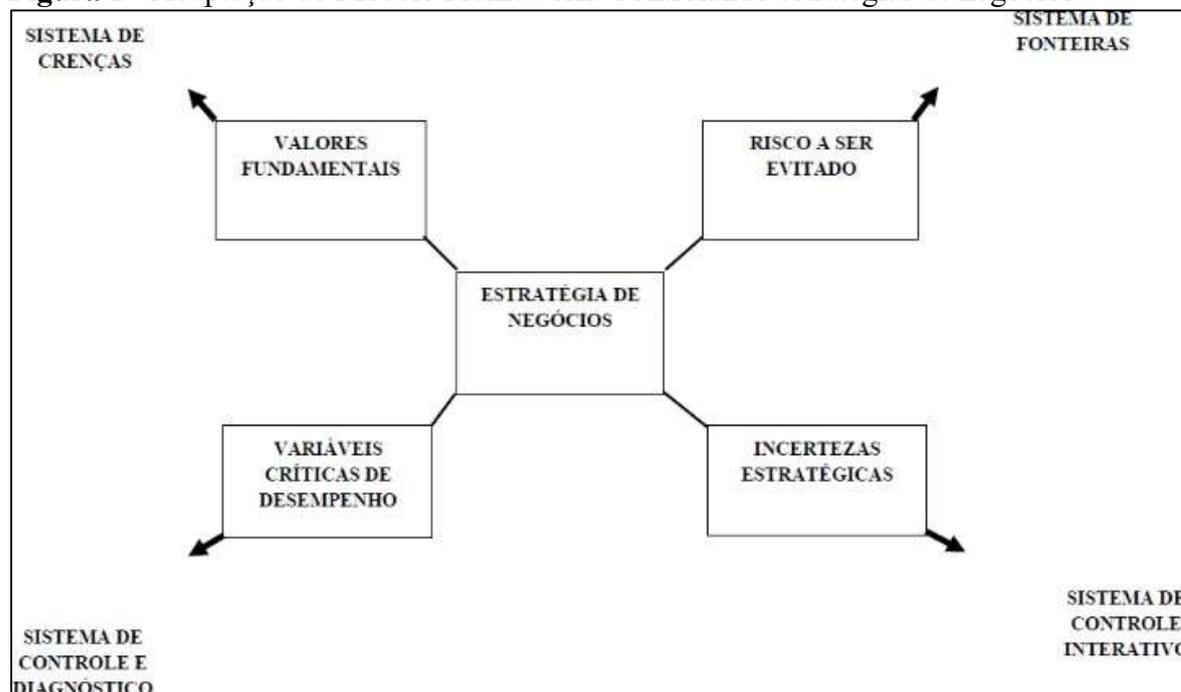
Controlando a estratégia de negócios as alavancas de controle são alinhadas simultaneamente, obedecendo diferentes fins, pois no coletivo está na tensão gerada por cada alavanca (SIMONS, 1995). Em que são compreendidas para que as estratégias de negócios sejam implantadas com sucesso: Valores fundamentais, riscos a serem evitados, variáveis críticas de desempenho e incertezas estratégicas. Cada construto é controlado por um sistema ou alavanca distinta, cuja utilização tem implicações diferentes.

Segundo Simons (1995) os SCG são as rotinas formais baseadas em informações sendo que os gerentes utilizam para manter ou alterar padrões nas atividades organizacionais. As quatro alavancas do SCG utilizadas por Simons (1995), são:

- a) sistema de crenças: Evidencia os valores centrais relacionados à estratégia da firma (declaração da missão, visão e valores). É utilizado para inspirar e direcionar a busca de novas oportunidades;
- b) sistema de fronteiras: É utilizado para estabelecer limites ao comportamento de busca de novas oportunidades (conjunto de regras, código de conduta e código de ética);
- c) sistema de controle e diagnóstico: É usado para motivar, monitorar e recompensar a consecução dos objetivos especificados (artefatos que monitoram os objetivos organizacionais individuais: orçamento, *Balanced Scorecard* e monitoramento de produção e vendas); e,

d) sistema de controle interativo: É usado para estimular o aprendizado organizacional e o surgimento de novas ideias e estratégias (mesas redondas, troca e disseminação de experiências em reuniões e/ou encontros informais).

Figura 1 - Adaptação do Modelo Framework: Controlando estratégias de negócios



Fonte: Simons, How New Top Managers Use Control Systems, 1994, p.173.

Os gerentes usam essas forças de compensação para alcançar uma tensão dinâmica que permita o controle efetivo da estratégia. Selecionar essas alavancas e usá-las adequadamente é uma decisão crucial para os gerentes, suas escolhas refletem seus interesses pessoais, valores e revelam suas opiniões aos subordinados, afetam a probabilidade de realização de metas e influenciam a capacidade de estratégia longo prazo da organização para se adaptar e prosperar (SIMONS, 1994).

A síntese das alavancas do modelo de Simons está disposta no Quadro 1.

**Quadro 1-** Alavancas do modelo de Simons

	<b>Sistema de crenças</b>	<b>Sistema de fronteiras</b>	<b>Sistema de controle e diagnóstico</b>	<b>Sistema de controle interativo</b>
Natureza dosistema	Conjunto explícito e compartilhados crenças que definem valores básicos, propósitos e Direção	Refere-se aos limites e regras formalment e declarados que devem serrespeitados	Sistema de <i>Feedback</i> usado para monitorar os resultados organizacionais e compará-los com os padrões predefinidos de desempenho	Sistema de controle que os gerentes usam para se envolverem pessoalmente nas atividades de decisão dos subordinados
Objetivo	Fornecer impulso e orientação para uma busca de oportunidades e comportamentos	Permitir a criatividade individual dentro de limites definidos de liberdade	Fornecer motivação, recursos e informações para garantir que estratégias e objetivos organizacionais sejam alcançados	Foca a atenção organizacional nas incertezas estratégicas e, assim, provocar o surgimento de novas iniciativas e estratégias
Variáveis chaves	Valor Central- “Core”	Riscos a serem evitados	Variáveis críticas de desempenho	Incertezas estratégicas
Exemplos	-Declarações de missões -Declarações de visão -Declarações de objetivo	Regras, limites eproibições claras em: -Códigos de conduta empresarial -Sistemas d e planejamento estratégico -Sistema de orçamento decapital	-Planos de lucros e orçamentos -Sistemas de metas e objetivos -Sistemas de monitoramento de projeto -Sistema de monitoramento de receita e damarca	Os gerentes devem: (1) Garantir que o sistema é um importante e recorrente agenda para discutir com subordinados (2) Garantir que o sistema é um foco regular de atenção por gerentes operacionais em toda a organização (3) Participar de reuniões com os subordinados (4) Avaliar continuamente os dados, suposições e os planos de ação

Fonte: Simons, How New Top Managers Use Control Systems (1994, p. 31).

## 2.2 Pesquisas empíricas e hipótese da pesquisa

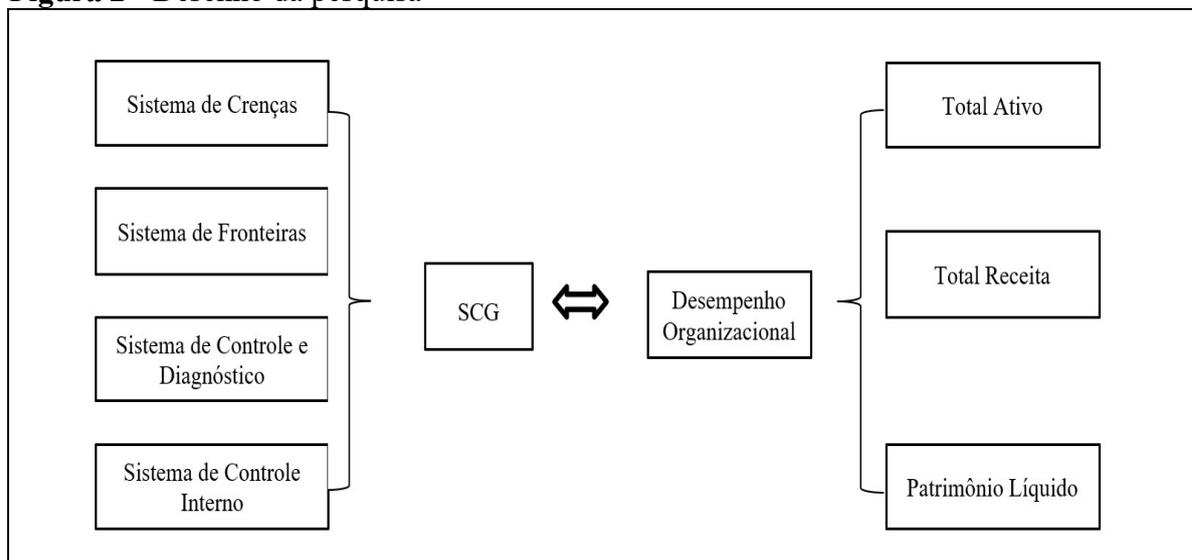
Uma breve síntese de pesquisas sobre SCG, o uso em fundações de apoio brasileiras considerando a população da pesquisa as Fundações Privadas, que servem de apoio as instituições federais de ensino superior (IFES) e as instituições científicas e tecnológicas (ICTs) a hipótese de que a intensidade do uso do SCG tem relação positiva com o desempenho organizacional foi aceita com teste não paramétrico de *spearman* de 0,460 (Cf. BRITO, 2017).

A pesquisa sobre o controle gerencial em hospital federais do Brasil mostrou que o uso do SCG das instituições precisava melhorar, dos 45 hospitais ativos, em 13 foi identificado a baixa aderência do uso dos artefatos gerenciais e apenas 3 hospitais de grande porte e 1 de médio possuem aderência maior às práticas de controle gerencial (ESPEJO; PORTULHAK; MARTINS, 2015). O artigo sobre sistema de controle gerencial no ambiente empresarial brasileiro evidenciou um bom uso dos artefatos da contabilidade gerencial no ambiente empresarial brasileiro, a amostra foi de 27 empresas de médio e grande porte e os dados obtidos com estatística descritiva (OYADOMARI, *et al.*, 2008).

Nesta pesquisa, ao considerar as características do cooperativismo e a disponibilidade dos dados (de apenas um ano), serão admitidos como variáveis de desempenho: a) total de ativos, b) total de receita e c) patrimônio líquido. Portanto, levando em consideração os construtos Sistema de Controle Gerencial e o Desempenho, adicionando as evidências empíricas listadas, a presente pesquisa tem como hipótese:

**hipótese de pesquisa:** Quanto maior o uso do SCG maior será o desempenho organizacional das cooperativas agropecuárias do estado de Goiás.

Figura 2 - Desenho da pesquisa



Fonte: os autores (2021).

## 3 Metodologia

A metodologia de pesquisa compreende uma análise quantitativa, de um estudo exploratório descritivo, das cooperativas agropecuária do Estado de Goiás.

No quadro de descrição de planejamento apresenta-se como a pesquisa foi planejada. A seguir, tem-se o quadro, em duas colunas, a primeira mostra os descritores e a segunda suas características.

**Quadro 2 -** Descritores do planejamento

<b>Categoria</b>	<b>Etapa quantitativa</b>
Grau em que A questões de pesquisa foram cristalizadas	Estudo Exploratório
Método de coleta de dados	Interrogação/Comunicação
Poder do pesquisador de produzir efeitos nas variáveis	<i>Ex post facto</i>
Objetivo do estudo	Descritivo
Dimensão de tempo	Transversal
Sujeito da pesquisa	Responsáveis da cooperativa
Escopo do tópico - amplitude e profundidade – do estudo	Estudo Estatístico
Período de coleta de dados (Dados primários)	3 de março de 2020 a 05 de agosto de 2020
População e amostra	Classificada como censitária por adesão, contando com 36 casos válidos obtidos junto a OCB/GO e SES-COOP/GO 2019.

Fonte: adaptado de Cooper e Schindler (2016, p. 128)

**3.1 População da amostra**

A população desta pesquisa é composta pelas cooperativas agropecuárias do estado de Goiás, registradas junto ao Sistema OCB/GO, composto pelo Sindicato e Organização das Cooperativas Brasileiras no Estado de Goiás (OCB/GO) e pelo Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo no Estado de Goiás (SESCOOP/GO). Conforme informações disponibilizadas pela OCB/GO (2019) em 2020 o universo das cooperativas agropecuárias era de 75 cooperativas registradas. A amostra do estudo foi composta por 36 cooperativas distribuídas pelo estado de Goiás.

**3.2 Instrumento de coleta de dados**

O instrumento de coleta de dados é um questionário disponibilizado a todas as cooperativas identificadas na relação de cooperativas, o total da amostra é de 36, e foi direcionado aos responsáveis da cooperativa. As variáveis de desempenho foram obtidas e sistematizados através de dados secundários dos demonstrativos contábeis publicados por cada uma das cooperativas. As variáveis utilizadas neste artigo foram distribuídas no quadro a seguir.

**Quadro 3 -** Instrumento de coleta de dados

<b>Constructo</b>	<b>Fator</b>	<b>Código</b>	<b>Questões</b>
Sistema de Controle Gerencial	1. Subistema de crenças	1.1	Os valores, o propósito, a missão e a visão da cooperativa estão registradas formalmente
		1.2	A gestão comunica ativamente os valores fundamentais aos colaboradores
		1.3	Para criar compromisso a longo prazo a gestão utiliza declarações formais de valores
		1.4	Os colaboradores estão cientes dos principais valores da cooperativa
		1.5	Os valores, o propósito, a missão e a visão da cooperativa inspiram nossos colaboradores na busca de novas oportunidades

	2. Subsistema de fronteiras	2.1	Nossa cooperativa conta com um “código de conduta” para direcionar o comportamento dos colaboradores
		2.2	O código de conduta é baseado nos sistemas de crenças, nos padrões do sistema cooperado e em restrições legais
		2.3	Existem políticas ou diretrizes que determinam áreas específicas ou limites a serem respeitados na busca e experimentação de novas oportunidades
		2.4	A gestão comunica ativamente os riscos e as atividades a serem evitadas por seus colaboradores
		2.5	Sanções ou punições são aplicadas aos colaboradores que se envolvem em riscos e atividades que não constam na política da cooperativa, independentemente do resultado
	3. Subsistema de controle e diagnóstico	3.1	São utilizados para identificar os pontos críticos para alcance das metas e estratégias da cooperativa
		3.2	São utilizados para definir metas referentes aos pontos críticos de desempenho
		3.3	São utilizados para monitorar o progresso em direção às metas
		3.4	São utilizados como feedback para correção de desvios das metas predefinidas
		3.5	São utilizados para revisar as principais metas e definir novas metas de desempenho
	4. Subsistema de controle interativo	4.1	São “demandas” recorrentes e frequentes das atividades da gestão
		4.2	São “demandas” recorrentes e frequentes das atividades dos colaboradores
		4.3	Permitem debate de informações sobre desafios contínuos e a elaboração de planos de ação entre os gestores e colaboradores
		4.4	Permitem focalizar nas incertezas que podem prejudicar a estratégia atual ou oferecer oportunidades para novas iniciativas estratégicas
		4.5	Facilitam o compartilhamento de informações e incentivam o diálogo entre os gestores e os colaboradores
Desempenho Organizacional		5.1	Total do ativo
		5.2	Total da receita
		5.3	Patrimônio líquido

Fonte: originalmente criado por Widener (2007) e adaptado por Bedford & Malmi (2015).

### 3.3 Técnica de análise de dados

No que diz respeito à técnica de análise de dados a pesquisa utilizou: a) estatística descritiva e a b) análise de correlação de *Spearman*. Para a análise descritiva utilizou-se indicadores como média, moda e mediana. No que tange à análise de correlação de *Spearman*, buscou-se analisar a relação entre duas variáveis contínuas.

### 4 Análise dos Resultados

A amostra da pesquisa contém 36 cooperativas agropecuárias. A seguir será apresentada a tabela 1 que detalha a relação de empregados e cooperados em dezembro de 2019 (OCB, 2020).

**Tabela 1** - Frequência de Empregados e Cooperados em 2019

Empregados Celetistas	Empregados Celetistas - Masculino	Empregados Celetistas - Feminino	Cooperados	Cooperados Homens	Cooperados Mulheres
-----------------------	-----------------------------------	----------------------------------	------------	-------------------	---------------------

Média	157,5	125,37	54,97	845,38	723	144,26
Desvio padrão	462,488	327,667	165,387	1589,19	1339,233	237,719
Mediana	13	15	4	224,5	199	32,5
Mínimo	0	0	0	9	0	0
Máximo	2626	1744	882	8300	6962	1249

Fonte: os autores (2021)

Em relação ao número empregados as 36 cooperativas que compõe amostra possuem funcionários que exercem suas atividades em regime de trabalho celetistas. Em relação aos empregados com carteira de trabalho, as cooperativas possuem em média 157 funcionários, destes, ainda em média, 125 são homens e 54 são mulheres. Em relação aos cooperados, cada cooperativa possui em média 845, destes, em média, 723 são do sexo masculino homens e 144 do sexo feminino. Há, portanto, maior participação feminina em relação aos cooperados do que aos empregados em regime celetistas.

#### 4.1 Sistema de controle gerencial e desempenho

A análise da estatística descritiva, em relação aos ativos das cooperativas, em média o total de ativos apresentando por organização é de R\$115.924.246,81. O destaque é a mediana do ativo de R\$3.963.870,52, porém há uma cooperativa com total ativo de R\$23.000,00 (mínimo) e outra com total ativo de R\$2.861.497.387,13 (máximo) o que evidencia uma grande dispersão do total de ativos entre as cooperativas. O patrimônio líquido em média por cooperativa é de R\$59.704.431,7, a mediana do patrimônio líquido de R\$2.497.613,13, o total de uma das cooperativas é de R\$23.000,00 (mínimo) e de outra de R\$1.588.952.036,53 (máximo) o que indica grande dispersão do patrimônio líquido entre as cooperativas. A receita total em média por empresa é de R\$207.610.379,45 e a mediana de R\$18.959.067,12.

**Tabela 2 - Variáveis de desempenho**

	Média	Desvio Padrão	Mediana	Mínimo	Máximo
Total de Ativos	R\$115.924.246,81	R\$497.231.500,68	R\$3.963.870,52	R\$23.000,00	R\$2.861.497.387,13
Patrimônio Líquido	R\$59.704.431,73	R\$275.824.104,14	R\$2.497.613,13	R\$23.000,00	R\$1.588.952.036,53
Receita Total	R\$207.610.379,45	R\$788.216.636,75	R\$18.959.067,12	R\$ -	R\$4.592.001.689,20

Fonte: os autores (2021).

Em relação ao SCG, tem-se:

4.1.1 o sistema de controle e diagnóstico, que objetiva fornecer motivação, recursos e informações para garantir que estratégias e objetivos organizacionais sejam alcançados, tem uma média de 6,26 por cooperativa, a mediana de 6,40 e desvio padrão de 0,805;

4.1.2 o sistema de controle interativo tem o objetivo de focar a atenção organizacional nas incertezas estratégicas e assim provocar o surgimento de novas iniciativas e estratégias, tem uma média por cooperativa de 6,02 e o desvio padrão de 0,845;

4.1.3 o sistema de fronteiras, tem por objetivo permitir a criatividade individual dentro de limites definidos de liberdade, tem uma média por cooperativa de 5,69 e o desvio padrão de 1,09;

4.1.4 o sistema de crenças, tem por objetivo fornecer impulso e orientação para uma

buscade oportunidades e comportamentos, temos a média por cooperativas 5,47 e desvio padrão 1,42.

**Tabela 3** - Relação do modelo do Sistema de Controle Gerencial e Alavancas de controle – 2019

<b>Uso do Sistemas de Controle Gerencial</b>					
	<b>Média</b>	<b>Desvio padrão</b>	<b>Mediana</b>	<b>Mínimo</b>	<b>Máximo</b>
10.1 São utilizados para identificar os pontos críticos para alcance das metas e estratégias da cooperativa.	6,39	,838	7,00	4	7
10.2 São utilizados para definir metas referentes os pontos críticos de desempenho	6,19	1,009	6,50	3	7
10.3 São utilizados para monitorar o progresso em direção as metas.	6,31	,889	7,00	4	7
10.4 São utilizados como feedback para correção de desvios das metas predefinidas	6,22	,959	6,00	3	7
10.5 São utilizados para revisar as principais metas e definir novas metas de desempenho.	6,17	,910	6,00	4	7
<b>SISTEMA DE CONTROLE DIAGNÓSTICO</b>	<b>6,26</b>	<b>,805</b>	<b>6,40</b>	<b>4</b>	<b>7</b>
10.6 São questões (demandas) recorrentes e frequentes das atividades da gestão.	6,11	,950	6,00	4	7
10.7 São questões (demandas) recorrentes e frequentes das atividades dos colaboradores.	5,69	1,411	6,00	1	7
10.8 Permitem debate de informações sobre desafios contínuos e a elaboração de planos de ação entre os gestores e colaboradores	6,31	,822	6,50	4	7
10.9 Permitem focalizar nas incertezas que podem prejudicar a estratégia atual ou oferecer oportunidades para novas iniciativas estratégicas.	5,86	1,355	6,00	1	7
10.10 Facilitam o compartilhamento de informações e incentivam o diálogo entre os gestores e os colaboradores.	6,11	1,090	6,50	3	7
<b>SISTEMA DE CONTROLE INTERATIVO</b>	<b>6,02</b>	<b>,848</b>	<b>6,10</b>	<b>4</b>	<b>7</b>
11.1 Nossa cooperativa conta com um “código de conduta” para direcionar o comportamento dos colaboradores.	5,83	1,424	6,00	1	7
11.2 O código de conduta é baseado nos sistemas de crenças, nos padrões do sistema cooperado e em restrições legais.	5,69	1,470	6,00	1	7
11.3 Existem políticas ou diretrizes que determinam áreas específicas ou limites a serem respeitados na busca e experimentação de novas oportunidades.	5,67	1,604	6,00	1	7
11.4 A gestão comunica ativamente os riscos e as atividades a serem evitadas por seus colaboradores.	5,89	1,008	6,00	4	7
11.5 Sanções ou punições são aplicadas aos colaboradores que se envolvem em riscos e atividades que não constam na política da cooperativa, independentemente do resultado.	5,36	1,606	6,00	1	7

<b>SISTEMA DE FRONTEIRA</b>	<b>5,69</b>	<b>1,095</b>	<b>5,80</b>	<b>2</b>	<b>7</b>
11.6 Os valores, o propósito, a missão e a visão da cooperativa estão registrados formalmente.	5,53	1,732	6,00	1	7
11.7 A gestão comunica ativamente os valores fundamentais aos colaboradores.	5,50	1,558	6,00	2	7
11.8 Para criar compromisso a longo prazo a gestão utiliza declarações formais de valores.	5,19	1,754	6,00	1	7
11.9 Os colaboradores estão cientes dos principais valores da cooperativa.	5,64	1,477	6,00	2	7
11.10 Os valores, o propósito, a missão e a visão da cooperativa inspiram nossos colaboradores na busca de novas oportunidades.	5,50	1,612	6,00	1	7
<b>SISTEMA DE CRENÇAS</b>	<b>5,47</b>	<b>1,427</b>	<b>5,90</b>	<b>2</b>	<b>7</b>
<b>USO DO SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL</b>	<b>5,8597</b>	<b>,77707</b>	<b>5,8750</b>	<b>4,20</b>	<b>7,00</b>

Fonte: os autores (2021).

Em síntese podemos concluir que o uso do controle gerencial é a média dos quatro fatores (as alavancas de controle gerencial), que é a média geral do uso do sistema de controle gerencial de 5,8 e desvio padrão de 0,77.

#### 4.2 Teste de hipótese

Ao realizar o teste de Correlação de Spearman, foi evidenciado que a relação entre o uso sistema de controle gerencial e o desempenho foi maior que 0,05 indicando que não houve interação significativa entre os dois fatores. Destaca-se que o *p*-valor do ativo foi de 204 indicando que não houve uma relação estatística significativa entre o uso e característica do ativo; na receita também não houve uma relação estatística significativa com 260, porém, o patrimônio líquido teve uma relação estatística significativa quando consideramos o *p*-valor menor que 0,10 sendo de 0,071, portanto nesse escopo existe uma relação entre o uso do SCG e o valor do patrimônio líquido. A Tabela 4, apresentará de forma analítica os achados:

**Tabela 4 - Correlação do Sistema de Controle Gerencial e Desempenho**

			Total de Ativos	Patrimônio Líquido	Receita Total
Spearman's rho	Uso do Sistemas de Controle Gerencial	Correlation Coefficient	,227	,318	,199
		Sig. (2-tailed)	,204	,071	,260
		N	33	33	34

Fonte: os autores (2021).

Portanto, ao considerar que a hipótese pressupõe uma relação entre o uso do SCG e todas as variáveis de desempenho, os achados indicam que a hipótese foi refutada.

Ao avançar nos testes, buscando compreender as relações das quatro alavancas de controles com as variáveis de desempenho, a tabela 5 evidencia que não houve relação estatística significativa na maioria das interações, porém, o patrimônio líquido e o sistema de fronteiras teve uma relação estatística significativa, considerando 0,10 com *p*-valor de 0,93 o coeficiente de correlação também foi considerado baixo, sendo de 297 menor que três, dessa forma o controle de fronteiras tem relação com o patrimônio líquido mesmo que considerada baixa.

**Tabela 5 - Correlações das Alavancas de Controle e Desempenho**

		Total de Ativos	Patrimônio Líquido	Receita Total
FATOR DE PRIMEIRA ORDEM - SISTEMA DE CONTROLE DIAGNÓSTICO	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	,211 239 33	,288 104 33	,090 613 34
FATOR DE PRIMEIRA ORDEM - SISTEMA DE CONTROLE INTERATIVO	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	,152 398 33	,175 329 33	,137 441 34
FATOR DE PRIMEIRA ORDEM - SISTEMA DE FRONTEIRA	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	,180 315 33	,297 093 33	,218 215 34
FATOR DE PRIMEIRA ORDEM - SISTEMA DE CRENÇAS	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	-,020 911 33	,122 499 33	,158 372 34

Fonte: os autores (2021).

Adicionalmente, foram realizados testes complementares e foi percebido que a interação das variáveis de categoria, número de cooperados e número de funcionários com as quatro alavancas de controle não houve relação estatística significativa no teste realizado com os coeficientes de correlação menores que três e os *p*-valores menores que 10.

## 5 Considerações Finais

Esta pesquisa buscou compreender a relação do uso do Sistema de Controle Gerencial (SCG) e o Desempenho Organizacional nas cooperativas agropecuárias do estado de Goiás. A hipótese da pesquisa “Quanto maior a utilização do SCG maior será o desempenho organizacional das cooperativas agropecuárias do estado de Goiás” foi refutada.

Conforme a análise estatística descritiva observou-se que a maioria dos funcionários por cooperativa é composta por homens com média de 125,37 e somente 14,71% é de empregadas do sexo feminino com média de 54,97. O número médio de cooperados foi de 845,38 com média de 723 de cooperados homens e 144,26 de cooperados mulheres. Em dezembro de 2019 houve, portanto, uma participação feminina maior em relação aos cooperados do que empregados em regime celetistas.

Ao analisar o uso do SCG e as variáveis de desempenho não houve relação estatística relevante nas variáveis ativo com *p*-valor de 204 e a receita com *p*-valor de 260, houve relevância estatística pequena considerando o *p*-valor menor que 0,10 no patrimônio líquido com *p*-valor de 0,071.

Em relação entre o uso das alavancas gerenciais e as variáveis de desempenho não houve relação estatística significativa na maioria das interações exceto no sistema de fronteiras com patrimônio líquido de *p*-valor 0,93 sendo menor que 0,10 e o coeficiente de correlação de 297 menor que três. Sobre as interações do SCG e as variáveis categóricas (nº de cooperados e nº de funcionários) foi realizado, porém não foi nada significativo os coeficientes de correlação foram maiores que três e os *p*-valores maiores que 0,10.

A contribuição teórica desta pesquisa é a adição a literatura sobre a associação entre o SCG e o desempenho organizacional em um modelo de negócio específico que é o cooperativismo agropecuário. As principais limitações da pesquisa referem-se no horizonte temporal analisado (transversal), uma única fonte de dado primário (um sujeito por

cooperativa) e os dados contábeis representam apenas um exercício social. Como indicação para pesquisas futuras, sugere-se investigar a interação do construto do SCG e a variação (oscilação de um exercício social para o outro) através de estudos longitudinais, com uso destas ou de outras variáveis que representem (ou melhor representem) o desempenho organizacional.

### Referências

ALVES, Adriano. Bertolo. **Desenho e uso dos sistemas de controle gerencial e sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional**. 2010. 112 f. Dissertação de mestrado (Mestrado em Ciências Contábeis) – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, Brasil, 2010.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijav. **Sistema de controle gerencial**. São Paulo:Atlas, 2006.

ALMEIDA, Laura Brito.; MACHADO, Esmael Almeida.; RAIFUR, Léo.; NOGUEIRA, Daniel Ramos. A Utilização do orçamento como ferramenta de apoio à formulação de estratégia, de controle e de interatividade: um estudo exploratório nas cooperativas agropecuárias da região sul do Brasil. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v.20, n.3, p.65-99, jul./set., 2009.

BEDFORD, David S.; MALMI, Teemu; SANDELIN, Mikko. Management control effectiveness and strategy: An empirical analysis of packages and systems. **Accounting, Organizations and Society**, Elsevier, v. 51, p.12-28, 2016.

BRITO, Adriely Camparoto. **A relação entre o sistema de controle gerencial e o desempenho organizacional**: um estudo em fundações de apoio. 2017. 95 f. Dissertação de mestrado, (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Universidade do Paraná, Curitiba, Paraná, Brasil, 2017.

CANAN, Ivan. (2013). **Sistemas de controle gerencial e contratos psicológicos**. 2013. 135 f. Tese de Doutorado (Doutorado em Ciências Contábeis) - Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, Brasil, 2013.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 12. Ed. Porto Alegre: Bookman, 2016.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci; PORTULHAK, Henrique; MARTINS, Daiana Bragueto. Práticas de controle gerencial em hospitais universitários federais. **Gestão & Regionalidade**, São Caetano do Sul, v.31, n. 92, p. 39-52, mai./ago., 2015.

FLAMHOLTZ, Eric. Effective organizational control: a framework, applications, and implications. **European Management Journal**, Elsevier, v.14, n. 6, p. 596-611, dez., 1996.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial**: planejamento e controle gerencial. São Paulo: Atlas, 2017.

- GOMES, Josir Simeone. Controle gerencial na era da globalização. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 8, n.2, p.26-36, out. 1997.
- GOULART, André Moura Cintra. O conceito de ativos na contabilidade: um fundamento a ser explorado. **Rev. contab. Finanças**, São Paulo, v.13, n.28, p.56-65, jan./abr., 2002.
- HOLZMANN, Lorena. Toyotismo. In: Cattani, Antonio David; Holzmann, Lorena. **Dicionário de trabalho e tecnologia**. Porto Alegre: Ed.da UFRGS, 2006.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARIANO, Thiago Heleno, ALBINO, Pablo Murta Baião. Contribuição para aprimorar o desempenho das organizações cooperativas agropecuárias: proposta de um método gerencial. **Revista de Gestão e Organizações Cooperativas**. Santa Maria, v. 6, n.12, p. 01-18, jul/dez., 2019.
- MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2009.
- OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu. *et al.* Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v.2, n.2, p.55-70 Jan./Abr., 2008.
- OYADOMARI, Jose Carlos Tiomatsu. *et al.* Sistemas de controle gerencial: estudo de caso comparativo em empresas inovadoras no Brasil. **Revista Universo Contábil**. Blumenau, v.6, n.4, p, 21-34, out./dez., 2010.
- SIMONS, Robert. How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. **Strategic Management Journal**, v. 15, p.169-189, 1994 [1995].
- WIDENER, Sally K. An empirical analysis of the levers of control framework. **Accounting, Organizations and Society**. Elsevier, v. 32, p.757-788, out./nov., 2007.