

## FOLGA ORGANIZACIONAL EM UNIDADES DE NEGÓCIOS DE EMPRESA DESCENTRALIZADA NA PERCEÇÃO DOS CONTROLLERS

ORGANIZATIONAL SLACK IN BUSINESS UNITS OF A DECENTRALIZED COMPANY IN THE CONTROLLERS' PERCEPTION

*Ilse Maria Beuren \**

Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Paraná - UFPR  
Curitiba, Paraná, Brasil  
E-mail: ilse.beuren@gmail.com

*Claudecir Paton*

Professor da Universidade Estadual de Londrina  
Londrina, Paraná, Brasil  
E-mail: paton@uel.br

### RESUMO

O estudo objetiva examinar determinantes da folga organizacional em unidades de negócios (UN) de empresa descentralizada na percepção dos *controllers*. Pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, foi realizada por meio de um estudo de caso em cinco UN de empresa multinacional do setor de embalagens. Entrevista estruturada foi realizada com os *controllers* da UN do Brasil e de quatro UN dos Estados Unidos, pautada no instrumento de pesquisa de Indjejikian e Matejka (2006). Na análise de conteúdo das respostas constata-se a existência de folga organizacional em maior ou menor proporção no alcance das metas orçamentárias; nas informações disponibilizadas sob o enfoque da assimetria entre o gerente geral da unidade e o *controller* corporativo; na autoridade das decisões relativas à gestão de pessoas e de mudanças nas técnicas e procedimentos contábeis; e na autonomia das UN. Conclui-se que os quatro determinantes da folga organizacional identificados na pesquisa de Indjejikian e Matejka (2006) também possuem relativa presença nas UN da empresa pesquisada, o que justifica ampliar o estudo para outras empresas e de futuras pesquisas explorar motivações para a folga organizacional e de novos determinantes.

**Palavras-chave:** Folga organizacional. Unidade de negócios. Empresa descentralizada.

### ABSTRACT

The goal of this study is to examine determinants of organizational slack in business units (BU) of a decentralized company in the controllers' perception. A descriptive research with qualitative approach was conducted through a case study of five BU of a multinational company in the packaging sector. A structured interview was conducted with the controllers of the BU in Brazil and four BU in the United States, based on the research instrument of Indjejikian and Matejka (2006). In the content analysis of the responses is clear the existence of organizational slack in a bigger or smaller extent in achieving the budget targets; in the information provided under the focus of the asymmetry between the unit's general manager and the corporate controller; in the authority of the decisions regarding people management and changes in accounting techniques and procedures; and in the autonomy of the BU. It is concluded that the four determinants of organizational slack identified in the research Indjejikian and Matejka (2006) are also present in the BU investigated, which justifies expanding the study to other companies and future research exploring motivations for organizational slack and new determinants.

**Keywords:** Organizational slack. Business unit. Decentralized company.

Data de submissão: 19 abr. 2012.

Data de aprovação: 18 jan. 2013.

## **INTRODUÇÃO**

Os sistemas de contabilidade gerencial se propõem a consubstanciar a tomada de decisão e atenuar problemas de controle nas organizações. A contabilidade gerencial tem como finalidade principal prover informações contábeis de suporte ao processo decisório dos gestores dentro da organização. Desse modo, é função dos sistemas de contabilidade gerencial, conforme Horngren, Sunden e Stratton (2004, p. 4), o “processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir seus objetivos organizacionais”.

Consubstanciar a tomada de decisões e o controle em empresas não está dissociado do comportamento das pessoas responsáveis por esses processos. Ainda que os procedimentos relacionados estejam formalmente definidos, os gestores se preocupam com a sua avaliação de desempenho e podem tentar encontrar meios para alcançar mais facilmente as metas que lhes são estabelecidas. No entanto, Merchant (2006) destaca a relevância da controlabilidade para o gestor, pois se não for atribuída autonomia para influenciar o indicador e controlá-lo, o seu poder motivacional pode ser comprometido.

Os desafios para estabelecer a autonomia dos gestores e a controlabilidade de suas áreas de responsabilidade são inerentes à descentralização da gestão. A relação principal-agente preconizada na Teoria da Agência salienta que quando dois indivíduos são maximizadores de utilidade, então existe uma boa razão para acreditar que os agentes não agirão na defesa do melhor interesse do principal (JENSEN; MECKLING, 1976). Embora inicialmente prevista para propósitos distintos entre o detentor da propriedade e o seu gestor, os preceitos se aplicam em diversas situações de relação principal-agente nas organizações.

Decorre que, se o principal e agente forem maximizadores de utilidade, a relação entre ambos pode resultar em conflitos de interesse, com diversos desdobramentos. Por exemplo, a assimetria da informação entre principal e agente decorre do contrato de agência, em que o principal contrata o agente para em seu nome desempenhar algum serviço (JENSEN; MECKLING, 1976). Isso implica em controle que considere a mitigação de possíveis conflitos, no caso deste estudo entre o controlador e o gestor da unidade de negócios (UN). O sistema de contabilidade gerencial precisa ser configurado para que possa contribuir no controle dos comportamentos decorrentes do conflito de interesses.

Entre os comportamentos que afetam o controle, neste estudo destaca-se a folga organizacional no processo decisório de empresas descentralizadas. A folga organizacional tem seu conceito oriundo da teoria comportamental, e relaciona-se com o uso ineficiente de recursos ou insuficiência de informação aos interessados, como, por exemplo, aos gestores das unidades de negócios (ANTLE; EPPEN, 1985; YOUNG, 1985; MERCHANT, 1985, CHOW; COOPER; WALLER, 1988; WALLER, 1988).

Indjejikian e Matejka (2006) examinaram os determinantes da folga organizacional em unidades de negócios (UN) de empresas descentralizadas, com foco especial em como os sistemas de contabilidade gerencial (representada por *controlllers* de unidades de negócios) afetam a mencionada folga. Aplicaram um modelo de seleção adversa para derivar várias previsões e

consubstanciar os testes realizados. Concluíram que a folga organizacional (medida pela capacidade de cumprimento das metas dos gestores nas UN) é maior quando os *controllers* de UN possuem foco maior no fornecimento de informações para a tomada de decisão dos gestores dessas UN do que em fornecer informações para os *controllers* corporativos. Observaram também que a folga organizacional é persistente ao longo do tempo e positivamente associada com o crescimento da UN.

Como o estudo destes autores foi realizado em uma amostra de grandes empresas listadas na Bolsa de Valores de Amsterdã, entendeu-se que seria interessante investigar a folga organizacional em uma empresa em específico, também com descentralização por meio de unidades de negócios. A questão de pesquisa que norteia o estudo é a seguinte: Os achados de Indjejikian e Matejka (2006) podem ser confirmados ainda que aplicados em um caso específico? Assim o estudo objetiva examinar determinantes da folga organizacional em unidades de negócios (UN) de empresa descentralizada na percepção dos *controllers*.

O estudo de Indjejikian e Matejka (2006) tinha como um dos pressupostos que a folga organizacional é maior em locais em que os *controllers* de UN possuem foco relativamente mais no fornecimento de informações para tomada de decisão dos gestores dessas UN do que em fornecer informações para o controle corporativo. O outro pressuposto era que a folga organizacional é persistente ao longo do tempo e positivamente associada com o crescimento da unidade de negócios. Embora se tenha explorado no estudo de caso os aspectos considerados pelos autores a partir de seus pressupostos, na análise dos dados não se focalizaram relações dessa natureza, apenas buscou-se confirmar a presença dos determinantes de folga organizacional.

Nesta perspectiva busca-se contribuir ao considerar unidades de negócios de uma mesma empresa, estabelecidas em diferentes países. A criação de folga organizacional pode ser influenciada pela relação da controladora com as suas subsidiárias. Se a controlabilidade pela controladora for mais vigiada, possivelmente os gestores das unidades de negócios estarão mais propensos a criar folga para o cumprimento das metas e a assimetria da informação entre agente e principal será estimulada (INDJEJIKIAN; MATEJKA, 2006).

Assim, este estudo está organizado em oito seções, incluindo esta primeira da introdução. Seguem-se três seções com fundamentação teórica para a pesquisa empírica, com incursões na descentralização da gestão, folga organizacional e impacto da descentralização na folga organizacional. Na sequência faz-se uma breve descrição da pesquisa de Indjejikian e Matejka (2006). Em seguida apresentam-se os procedimentos metodológicos, os resultados da pesquisa e finaliza-se com as conclusões.

## **DESCENTRALIZAÇÃO DA GESTÃO**

Subsidiárias desempenham papel importante nas companhias multinacionais. Porém, até recentemente isso não têm sido um foco de pesquisas, como pode ser visto no estudo de Paterson e Brock (2002), que aborda sobre gerenciamento de subsidiárias. Apesar de exceções (BRANDT; HULBERT, 1976; SIM, 1977), um maior fluxo de pesquisas começou na década de 1980, com as contribuições sobre o grau de formalização dos papéis de subsidiárias (HEDLUND, 1981), ou a natureza das relações entre matriz e filiais (OTTERBECK, 1981).

Em geral, as primeiras contribuições sobre as multinacionais eram dominadas por uma perspectiva hierárquica e de centro de formação, situação em que a estratégia é formulada no centro das multinacionais e, em seguida, executada nas distantes unidades (DUNNING, 1981; CAVES, 1982). A central desempenha papel preponderante na decisão de onde e como coordenar e estruturar as operações globais (PORTER, 1986).

Pesquisas centradas na sede viam as subsidiárias como submissas, passivas, cujo papel era o de seguir determinações da sede. Juntas estariam contribuindo para o desempenho da empresa. A situação financeira e designações para o cumprimento de um papel de relevância estratégica seriam atribuídas pela sede (PORTER, 1986; JARILLO; MARTÍNEZ, 1990).

No entanto, cada vez mais as filiais têm sido vistas como unidades ativas, como fonte de uma vantagem competitiva e formuladoras de iniciativas estratégicas (TAGGART, 1999). A principal motivação foi o surgimento de concepções alternativas de companhias multinacionais, com vista à controlar todos os colaboradores de uma empresa complexa em rede (HEDLUND, 1986; GHOSHAL; BARTLETT, 1990; NOHRIA; GHOSHAL, 1997).

Tais modelos propõem que as multinacionais não podem ser conceituadas como hierárquicas, mas sim como um quebra-cabeça, cujas peças precisam se encaixar entre si para criar um valor maior, adicionando imagem. Assim, as diferentes unidades de uma multinacional são subsidiárias entre elas, o que implica complementar e consolidar cada uma delas. Assim, o termo estratégia subsidiária começou a ser levado em consideração.

Subsidiárias foram encorajadas a ser pró-ativas no desenvolvimento de iniciativas que agregam valor, não só para suas operações locais, mas para o negócio global da empresa-mãe. Desenvolvimento de subsidiárias por meio de iniciativas é uma rica vertente da literatura, que enfatiza a mudança na importância estratégica dessas unidades (BIRKINSHAW, HOOD, 1998; BIRKINSHAW; HOOD; JONSSON, 1998; DELANY, 2000).

Em suma, percebe-se uma tendência no sentido de promover iniciativas em subsidiárias e seu maior envolvimento na estratégia das companhias multinacionais. O que não está claro na literatura existente é em que circunstâncias a subsidiária pode realmente controlar, decidir e definir sua própria estratégia. Como Delany (2000) postula, a sede conhece melhor a síndrome existente. A preocupação é que a filial, na realização de iniciativas, é auto-interessada, e a sede impede alimentar a estratégia da subsidiária.

Filiais entram em negociação com a sede a fim de receber a necessária autonomia para se posicionar estrategicamente (BIRKINSHAW, 1995). Diferentes percepções há sobre o papel da subsidiária na companhia (BIRKINSHAW; HOLM; THILENIUS, 2000), por isso frequentemente subsidiárias e sede realizam manobras para alcançar os seus legítimos objetivos privados e comuns. Uma dessas possíveis manobras é a criação de folga organizacional de diferentes naturezas, com vistas ao cumprimento das metas estabelecidas.

A literatura é controversa sobre os reflexos da autonomia das subsidiárias na companhia. Tem sido sugerido que as subsidiárias que desfrutam de níveis mais elevados de autonomia são mais propensas à iniciativa do que unidades controladas (BIRKINSHAW; HOOD; JONSSON, 1998). No entanto, o comportamento subsidiário e, portanto, a autonomia das subsidiárias, é determinada por inúmeros fatores (TAGGART; HOOD, 1999), com diferentes consequências, sendo um deles a criação de folga organizacional.

## **FOLGA ORGANIZACIONAL**

A discussão conceitual de folga organizacional pode ser atribuída aos teóricos organizacionais, tais como Barnard (1938) e Thompson (1967), que argumentaram que a proteção do núcleo da organização de rápidas mudanças no ambiente externo da empresa, por meio da utilização de recursos de folga, é um papel importante para os gestores. Ou seja, a manutenção dos recursos de folga foi considerada um método para o desempenho central da empresa em situação de variação ambiental, reduzindo a necessidade de fazer mudanças substanciais para o núcleo operacional da empresa (PFEFFER; SALANCIK, 1978).

Entender suas origens e o conceito de folga na organização tornou-se assunto de discussão acadêmica que durou mais de um quarto de século (PERROW, 1986). A discussão parece convergir em várias questões-chave. Primeiro, as organizações devem se adaptar às mudanças em sua indústria para ser viável, a longo prazo (MCKELVEY; ALDRICH, 1986). Em segundo lugar, folga e capacidade da organização de se adaptar, ou inovar, parece ser uma relação curvilínea, ou seja, muito ou pouco de folga tende a desvantagem nas organizações de uma adaptação adequada às oportunidades ambientais (NOHRIA; GULATI, 1996).

E, finalmente, a definição de folga e seus antecedentes são questões que estão sujeitas a múltiplas interpretações (SHARFMAN et al., 1988). Portanto, é importante começar a discussão com definições de folga organizacional e análise de seus antecedentes.

### **Definindo Folga Organizacional**

Folga organizacional é definida por Bourgeois III (1981, p. 30) como "um colchão de recursos reais ou potenciais, que permita uma organização se adaptar com sucesso à pressão interna para a mudança política. Folga também permite que a empresa inicie as mudanças na estratégia em relação ao ambiente externo".

Pesquisas sobre folga organizacional sugerem recursos de folga na forma de trabalhadores em excesso, na capacidade produtiva não utilizada e nas despesas de capital como custos desnecessários para as organizações, resultando em desvantagens competitivas e desempenho reduzido (CYERT; MARCH, 1963; BOURGEOIS III, 1981; SINGH, 1986). O nível ótimo de folga necessária para o desempenho da empresa fornece informações úteis para os executivos, contemplando as alterações da força de trabalho (LAWSON, 2001).

Estas informações podem auxiliar as decisões sobre a melhor forma de utilizar o seu pessoal para um ótimo desempenho. Nohria e Gulati (1996) constataram que a folga tem um efeito em forma de "U" invertido na inovação, sugerindo que os níveis intermediários de folga possuem um efeito melhor sobre a inovação. Sharfman et al. (1988) sugerem um nível ótimo de folga para qualquer empresa e se a folga organizacional cair abaixo desse nível, o desempenho da organização irá declinar.

A primeira tentativa de definir folga foi a de Bourgeois III (1981), que propôs que existe uma relação curvilínea entre folga e desempenho organizacional, de tal forma que níveis crescentes de folga são associados com melhor desempenho até certo ponto, mas além desse ponto diminui o desempenho. Recentemente, Cheng e Kesner (1997), em seus achados, sugerem que diferentes tipos de folga financeira desempenham papéis diferentes no que diz respeito aos padrões de alocação de recursos entre as companhias aéreas estudadas. Ao ajudar a desvendar o enigma aparente entre folga e desempenho, os autores fomentam a pesquisa que identifica os tipos de papéis diferentes de folga organizacional na eficácia organizacional.

O estudo de Singh (1986) em uma divisão dos EUA e organizações canadenses indicou que o bom desempenho está relacionado a níveis elevados de folga absorvido e não absorvido. No entanto, os autores relataram que a relação da folga absorvida e não absorvida mediada entre o desempenho e a tomada de riscos ocorre de diferentes maneiras. Ou seja, o melhor desempenho foi relacionado ao aumento da folga absorvida, a qual está relacionada ao maior risco, enquanto a folga não absorvida não influenciou a tomada de riscos. O autor enfatiza a necessidade de uma distinção conceitual entre os tipos de folga organizacional.

Vários estudos (BOURGEOIS III; SINGH, 1983; SINGH, 1986; HAMBRICK; D'AVENI, 1988; IQBAL; SHETTY, 1994; CHENG; KESNER, 1997) seguem os preceitos de Bourgeois III (1981), medindo a folga, por meio da utilização principalmente de indicadores financeiros. Singh (1986) mediu folga usando duas dimensões: a folga absorvida e a não absorvida. Folga não absorvida é definida como excesso, os recursos líquidos não utilizados são medidos com base na relação atual, uma medida que indica a capacidade de uma empresa de cumprir as obrigações atuais com ativos líquidos.

Hambrick e D'Aveni (1988) usaram capital de giro e um percentual das vendas como uma medida de folga não absorvida. Folga não absorvida também inclui a capacidade de uma empresa de geração de recursos. Este tipo de folga pode ser medido utilizando taxas de capital e dívida como um indicador da capacidade não utilizada pela empresa. Hambrick e D'Aveni (1988) encontraram resultados diferentes, com diferentes medidas de folga não absorvidas. Empresas com menores taxas de capital e dívida (folga potencial não absorvida) apresentaram baixo desempenho, embora a

relação entre o desempenho e a relação entre o capital de giro para as vendas (folga imediata inabsorvível) tenha sido diferente.

Folga absorvida, definida por Hambrick e D'Aveni (1988) como folga absorvida em salários, despesas gerais e diversos outros custos administrativos, foi medida como a relação entre despesas administrativas e vendas. Necessário se fez diferenciar os tipos de folga organizacional baseada na disponibilidade. Os autores destacam que quando há um equilíbrio entre a folga disponível e a absorvida, o desempenho organizacional é otimizado.

A investigação das mudanças relativas a determinados tipos de folga organizacional pode ajudar os executivos a identificar precisamente que folga organizacional deve ser removida ou adquirida para atingir níveis de desempenho de pico. Embora os pesquisadores indiquem a necessidade de considerar os efeitos de diferentes tipos de folga sobre o desempenho, este aspecto não tem sido medido diretamente. De acordo com Singh (1986, p. 567), "uma teoria a priori sobre os efeitos diferenciais dos dois componentes (folga absorvida e não absorvida) está faltando".

### **Antecedentes de Folga Organizacional**

Os antecedentes de folga organizacional desempenham papel importante na forma como os gestores optam por usar a folga absorvida e não absorvida. Sharfman et al. (1988) sugerem que há diversos fatores externos que afetam o uso dos recursos da folga. Primeiro, a estrutura da indústria que a empresa escolhe para competir tem um impacto significativo na forma como os recursos são alocados. Ou seja, a natureza da indústria e do seu grau de turbulência ou complexidade em afetar quanto de folga a empresa deve ter para se isolar ou se preparar para as oportunidades disponíveis na indústria (ALDRICH, 1979). Além disso, a fase do ciclo de vida da indústria reflete as necessidades de recursos de folga (PORTER, 1980).

Em segundo lugar, as características da empresa também possuem um impacto sobre a quantidade de recursos disponíveis de folga. Freeman, Carroll e Hannan (1983) sugerem a dimensão da empresa que vai afetar diretamente sua capacidade de reagir às ameaças e oportunidades no ambiente externo, bem como refletir o equilíbrio entre a inércia organizacional. Sharfman et al. (1988) tem argumentado que a organização que já está consolidada apresenta mais oportunidades de criar laços, redes e planos de contingência, como parte do sistema de recursos folga.

Consistente com a noção de que as mudanças em recursos de folga não ocorrem no vácuo ambiental, evidência duvidosa sugere que os gestores respondem a níveis de recursos em excesso, particularmente, em tempos de economia desfavoráveis, envolvidos em atividades de corte de custos, incluindo redução das suas forças de trabalho (HAMEL; PRAHALAD, 1994; NOHRIA; GULATI, 1996). Executivos de indústrias que enfrentam dura concorrência e discutem essas ações ajudam as empresas a reduzir seus custos e melhorar a eficiência organizacional (CHENG; KESNER, 1997). Estes autores identificaram uma relação positiva entre folga organizacional e racionalização econômica, pois empresas com elevados níveis de folga são mais propensas a implementar estratégias de efetiva redução de recursos.

Por outro lado, Greenhalgh, Lawrence e Sutton (1988) descobriram que altos níveis disponíveis de recursos, como os ativos líquidos e capacidade de endividamento, resultam em menores estratégias de redução da força de trabalho. A racionalização pode ser cara (MCKINLEY; SANCHEZ; SCHICK, 1995), uma vez que a empresa que enfrenta um declínio temporário na demanda do produto pode reter o trabalho e buscar formas menos dispendiosas de sair de uma situação adversa (IQBAL; SHETTY, 1994). Além disso, qualquer redução de efetivos pode ter um impacto mínimo sobre as despesas gerais, já a demissão de trabalhadores é muitas vezes substituída por consultores altamente remunerados (DOUGHERTY; BOWMAN, 1995). Demissões são mais prováveis de ocorrer em empresas com menor liquidez e menor folga financeira, porque tensões financeiras pressionam as empresas a reduzir a força de trabalho (IQBAL; SHETTY, 1994). Estes resultados sugerem uma relação negativa entre os recursos de folga e racionalização, ou seja, as empresas com recursos excedentes são menos propensas a reduzir o tamanho da força de trabalho.

A relação controversa entre racionalização e desempenho organizacional subsequente é um aspecto importante. A literatura recente afirma que a redução é um método utilizado para melhorar a eficiência e a produtividade, mesmo em empresas que estão financeiramente saudáveis (MCKINLEY; MONE; BARKER, 1998). Grandes organizações são consideradas “gordas”, com recursos abundantes, que as impedem de ser competitivas, e as reduções da força de trabalho ajudam a eliminar este problema (TOMASKO, 1987; BYRNE, 1994).

No entanto, não há evidências para suportar que a racionalização em empresas saudáveis melhora o desempenho corporativo (MCKINLEY; MONE; BARKER III, 1998). Norman (1995) relata que empresas que optaram por reduzir o tamanho de sua força de trabalho tiveram um aumento de desempenho apenas quando os trabalhadores de níveis hierárquicos superiores foram dispensados. Cascio, Yong e Morris (1997) examinaram as consequências financeiras das decisões de mudar de emprego durante um período de 15 anos, utilizando dados da S&P 500 empresas. As empresas com significativas reduções anuais na equipe de trabalhadores não foram capazes de melhorar significativamente o desempenho.

Outros pesquisadores constataram em suas investigações que as empresas com racionalização são posteriormente menos rentáveis (DEMEUSE; VANDERHEIDEN; BERGMANN, 1994) ou não mais produtivas, rentáveis ou eficientes (MENTZER, 1996; CASCIO; YONG; MORRIS, 1997) do que as empresas que não reduziram o tamanho (MCKINLEY; MONE; BARKER III, 1998).

As contradições expressas nas relações aqui apresentadas fornecem um *insight* sobre gestores, folga organizacional e impacto da racionalização como pano de fundo. Por exemplo, as reduções da força de trabalho têm sido associadas com inovações, que diminuíram em universidades (CAMERON; WHETTEN; KIM, 1987), enquanto Dougherty e Bowman (1995) observaram que a racionalização interrompe uma organização com capacidade de inovar. Estes achados sugerem que a redução de efetivos em excesso pode ser associada com o desempenho organizacional inferior, porque a perda de recursos reduz a folga da empresa, com capacidade de adaptação às mudanças ambientais (CYERT; MARCH, 1963; CHENG; KESNER, 1997).



## **DESCENTRALIZAÇÃO E FOLGA ORGANIZACIONAL**

No contexto estrutural de qualquer filial, ela pode enfrentar exigências de integração global e capacidade de resposta local (PRAHALAD; DOZ, 1987; GHOSHAL; WESTNEY, 1993). Kostova e Roth (2002) sugerem que as filiais dificilmente poderiam atingir uma completa autonomia quando elas enfrentam a dualidade institucional. Ou seja, as filiais precisam equilibrar a necessidade de ambas as posições legitimadas, na companhia multinacional e no país em que operam; essas forças apontam para direções diferentes, na maioria dos casos, reduzindo o espaço real de alternativas estratégicas que as subsidiárias podem ter no desempenho de suas atividades.

Este espaço também pode ser reduzido se a companhia multinacional centraliza a tomada de decisão. A sede normalmente faz um balanço entre os benefícios da autonomia da filial e as desvantagens de rígido controle, ao permitir maior ou menor autonomia às suas filiais (OTTERBECK, 1981). No entanto, em indústrias globais, por exemplo, nas fabricantes de componentes de automóveis (BERGER, 2002), as pressões para a integração global são altas e poucas discussões sobre os níveis de autonomia são possíveis.

A companhia multinacional precisa atingir certos níveis de economia de escala para ser competitiva e, por isso, centraliza algumas atividades, tais como compras, pesquisa e desenvolvimento (P&D). Dado que a maioria dos clientes, auto-produtores, também são chamadas empresas globais, processos de marketing e vendas tendem a ser centralizados, a fim de espelhar a estrutura de compra de Fabricantes de Equipamentos Originais (FEOs). A fabricação tende a ser coordenada em nível mundial. Assim, a decisão central de fabricação afeta não apenas as decisões que dizem respeito ao local onde os produtos serão fabricados, mas também a padronização dos processos de fabricação, para facilitar a coordenação internacional e gestão do conhecimento (BERGER, 2002).

Como consequência, suas subsidiárias, que costumavam ter influência significativa em quase todos os aspectos da cadeia de valor, e a responsabilidade de coordená-las, delegam essa responsabilidade para a central e se concentram nas tarefas operacionais. Além disso, os serviços centrais são construídos a fim de ajudar a companhia multinacional alcançar economias de escala e reduzir os custos de gestão. Nesta linha, os serviços centrais impõem controles financeiros mais rígidos para subsidiárias, tais como, as regras da inversão específica e ampla de relatórios. De modo geral, a folga organizacional das subsidiárias/filiais pode ser reduzida por diversas estratégias centralizadas (BERGER, 2002).

O debate é inconclusivo se a existência ou não de folga organizacional é boa ou ruim para o desempenho. Por um lado, a folga pode se tornar uma fonte de resolução de conflitos (CYERT; MARCH, 1963) e um facilitador de comportamento estratégico, que permite a empresa experimentar novas estratégias, como a introdução de novos produtos e entrar em novos mercados (THOMPSON, 1967). Por outro lado, na teoria da agência argumenta-se que a folga será boa só para os gestores, os agentes. Os gestores têm intrinsecamente um conjunto de metas que não estão sempre alinhados com os dos proprietários, já que os gestores podem aproveitar a folga, favorecendo os objetivos pessoais (JENSEN; MECKLING, 1976).

Desse modo, a folga pode se tornar uma fonte de problemas de agência, que traça ineficiência. Sob esta visão pessimista de folga, os teóricos costumam recomendar que o nível de folga seja minimizado. É precisamente sob esta visão que muitas das estratégias das empresas internacionais, ao investir em ambientes turbulentos, procuram por um parceiro para comprar a unidade com a menor folga possível (TAN, 2003). Diante do exposto, ao mesmo tempo que parece haver motivos para defender que "a diminuição da folga, é melhor", também parece plausível argumentar que "a maior folga, é melhor".

Alguns pesquisadores discorrem sobre a incapacidade de se chegar a uma afirmação conclusiva se a folga pode ser devido à maneira de pensar que folga e desempenho têm uma relação linear, embora possa ser possível que esta relação é curvilínea. Com base na teoria de opções reais e uso de dados de empresas estatais na China, Tan (2003) mostra que este é um caso. A análise de Nohria e Gulati (1997), que relaciona inovação e folga organizacional, também aponta na mesma direção. Portanto, não há razão para a suposição de que menos folga e estratégias altamente centralizadas, são benéficas para o desempenho da subsidiária.

#### **DESCRIÇÃO DA PESQUISA DE INDJEKIAN E MATEJKA (2006)**

O estudo de Indjekian e Matejka (2006) examinou determinantes da folga organizacional em uma amostra de 104 unidades de negócios (UN), com gerentes de grandes empresas descentralizadas, listadas na Bolsa de Valores de Amsterdã. Para orientar o estudo, caracterizaram a relação entre as empresas da amostra por eles utilizadas e os gestores das unidades de negócios mais bem informados como um padrão para o problema de seleção adversa, que dá origem à folga organizacional, representado pela facilidade da realização das metas de desempenho.

Em consonância com esta caracterização, descobriram que a extensão da assimetria de informação entre a sede e gerentes das unidades de negócios, medida pelo conhecimento local superior, implícito no crescimento da unidade de negócios, está positivamente associada com a folga organizacional. Assim caracterizaram um sistema de contabilidade gerencial, representado por um *controller* de unidade de negócios, como um fornecedor de informações para tomada de decisões locais, enquanto os *controllers* corporativos como responsáveis pela mitigação de problemas de controle entre a sede e a gestão local.

Constataram que a folga organizacional é maior quando os *controllers* das unidades de negócios concentram-se mais nas responsabilidades de apoio à decisão local do que em suas responsabilidades de controle. No entanto, encontraram alguma evidência de que maior atenção dos *controllers* às unidades de negócios é realmente benéfico a empresa.

Estes resultados sugerem que as organizações concebidas para melhorar o gerenciamento da contabilidade local, em detrimento do corporativo, podem agravar os problemas de controle descentralizado nas empresas. Por outro lado, a gestão das práticas contábeis que enfatiza o controle corporativo pode prejudicar a tomada de decisão local.

Também encontraram evidências de que a folga organizacional está positivamente correlacionada em série. Em particular descobriram que tendências de gestores das unidades de negócios atenderem ou excederem suas metas de desempenho são persistentes. Além disso, não viram que os últimos anos de sucesso no desempenho geral da empresa pareciam traduzir uma maior dificuldade de alcançar metas no futuro.

Concluíram interpretando isso como uma evidência consistente com grande parte dos argumentos teóricos de folga organizacional. A premissa é que nas atuais relações empresa-gerente, o compromisso das empresas, explícita ou implicitamente, deve ser no sentido de desconsiderar o desempenho passado dos gestores quando do estabelecimento de suas metas de desempenho futuro, forçando mais a melhoria de incentivos administrativos para aumentar o valor da empresa.

Segundo os próprios autores, o estudo em questão é sujeito a uma série de limitações, a maioria das quais reconheceram e abordaram no estudo. Uma limitação importante é que, devido à falta de arquivamento de dados pelas empresas sobre sistemas contábeis, precisaram contar com a percepção dos gestores das unidades de negócios quanto a exequibilidade do seu desempenho de metas para medir a folga organizacional.

Embora os autores tenham reconhecido a presença de possíveis erros de medição, procuraram construir testes para fins de validação. Talvez a principal limitação do estudo tenha sido a amostra de 104 unidades de seis empresas com sede nos Estados Unidos, o que reduz a possibilidade de generalização dos resultados da pesquisa. Assim, os autores entenderam que documentar o papel do sistema de contabilidade em uma amostra maior de organizações descentralizadas seria relevante.

## **MÉTODO E TÉCNICAS DA PESQUISA**

Pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, foi realizada por meio de um estudo de caso. A pesquisa descritiva, conforme Vergara (1998, p. 45), “expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno. Pode também estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação”. Neste estudo descrevem-se as características de determinado fenômeno, isto é, a folga organizacional.

No estudo de caso, segundo Yin (2003, p. 21), deve-se “preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real”. A empresa objeto de estudo é uma multinacional pertencente a um conglomerado constituído por seis grupos empresariais. Possui mais de 300 plantas em 43 países. Para a realização da pesquisa optou-se pela Divisão B, que atua na Europa e Américas. Esta divisão possui plantas na França, Estados Unidos (EUA) e Brasil, mas a pesquisa foi realizada com os *controllers* das UN dos EUA, em quatro plantas, e do Brasil, em uma planta.

Para a coleta dos dados utilizou-se um roteiro de entrevista estruturado, com as questões da pesquisa de Indjejikian e Matejka (2006), mantido na língua original para coletar dados nas UN dos EUA e traduzidas para o português para fins de aplicação na UN do Brasil. Para se assegurar que a tradução não alterou o sentido da pergunta, submeteu-se o original e a tradução a um profissional da área, fluente na língua inglesa. Ainda que o instrumento de pesquisa tenha sido elaborado para examinar determinantes da folga organizacional em UN de grandes empresas descentralizadas de Amsterdã, este foi mantido nesta pesquisa.

A existência dos determinantes de folga organizacional foi investigada em quatro perspectivas, conforme abordado na pesquisa de Indjejikian e Matejka (2006): alcance das metas orçamentárias; informações disponibilizadas sob o enfoque da assimetria entre o gerente geral da unidade e o *controller* corporativo; autoridade das decisões relativas à gestão de pessoas e de mudanças nas técnicas e procedimentos contábeis; e autonomia das UN. As questões do instrumento de pesquisa que traduzem essas quatro perspectivas constam em blocos na respectiva análise dos dados.

O instrumento de pesquisa foi enviado por correio eletrônico e posteriormente as respostas foram coletadas no sistema de comunicação interno da empresa. As entrevistas tiveram duração aproximada de 1h com cada respondente. Embora se tenha explorado os aspectos considerados pelos autores a partir de seus pressupostos, na análise dos dados não se efetuaram relações entre as variáveis, apenas buscou-se confirmar a presença dos determinantes de folga organizacional. A adaptação foi necessária uma vez que os autores aplicaram o instrumento de pesquisa aos gestores de uma amostra de 104 unidades de negócios (UN), de grandes empresas descentralizadas.

A decodificação das entrevistas deu-se por meio da análise de conteúdo, conforme preconizado por Bardin (1977, p. 42). De acordo com o autor, a análise de conteúdo compreende um “conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos”. Em seguida foram elaboradas tabelas para sintetizar as alternativas assinaladas pelos respondentes, e complementadas com comentários dos *controllers* das UN para cada perspectiva analisada.

## DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção apresenta-se a descrição e análise dos resultados. Inicia-se com uma breve apresentação da empresa objeto de estudo. Em seguida discorre-se sobre a folga organizacional nas perspectivas de metas orçamentárias da UN, informações disponibilizadas à UN, autoridade das decisões da UN e autonomia das UN.

### Apresentação da Empresa Objeto de Estudo

A empresa objeto de estudo é uma multinacional pertencente a um conglomerado constituído por seis grupos empresariais. Possui mais de 300 plantas em 43 países e teve um faturamento de US\$14 bilhões em 2011. A maioria das plantas se especializou em setores específicos do mercado de embalagens, e caracteriza-se como um dos conglomerados maiores do mundo em soluções de embalagens. Os principais produtos incluem embalagens de plástico para aplicações de bebidas, embalagens flexíveis para os mercados de alimentos e cuidados de saúde, embalagens de tabaco, caixas de papelão ondulado e uma empresa de distribuição norte-americana.

A empresa objeto de estudo é composta por seis divisões operacionais, descritas no Quadro 1.

**Quadro 1 - Descrição das divisões da empresa objeto de estudo**

| Divisão                                | Local  | Descrição   |
|--|--|---|
| Divisão A e Distribuição de Embalagens | Austrália<br>Nova Zelândia<br>Estados Unidos | É uma empresa de embalagens diversificada, que inclui a fibra de vidro e de alumínio para bebidas, com negócios na Austrália e na Nova Zelândia. Possui também negócios de distribuição e fabricação de caixa de papelão ondulado nos Estados Unidos. |
| Divisão B                              | Europa e Américas                            | Este grupo de negócios combina três divisões das Américas e empresas do setor de embalagens alimentar da Europa. A combinação destas empresas da Divisão "B" foi projetada para criar uma empresa integrada e tirar pleno proveito das oportunidades. |
| Divisão C                              | Ásia-Pacífico                                | Produz uma gama de soluções em embalagens, com ampla atuação na região Ásia-Pacífico. Possui mais de 4.000 empregados em 19 plantas industriais, distribuídas em 7 países,. É a maior fabricante de embalagens na região Ásia-Pacífico.               |
| Divisão D                              | Nível Mundial                                | Esta divisão constitui-se de duas empresas do conglomerado, reunidas para alavancar capacidades e tecnologias para melhor atender aos clientes multinacionais de embalagens.  |
| Divisão E                              | Nível Mundial                                | A Divisão E fornece embalagens específicas para as maiores empresas de alimentos e bebidas. Também constam entre os seus clientes os com <i>start-ups</i> e aqueles com necessidades de pequenos volumes.   |
| Divisão F                              | Ásia   | Com fábricas em toda a Ásia, a Divisão F é uma fornecedora líder de embalagens na região. A empresa objeto de estudo detém 45,99% desta Divisão, que atualmente tem 19% do mercado de embalagens da China.  |

Fonte: dados da pesquisa.

Para a realização da pesquisa na empresa objeto de estudo, optou-se pela Divisão B, que atua na Europa e Américas. Em contato com o facilitador da pesquisa, o *controller* da Unidade de Negócios (UN) no Brasil, que trabalha nesta divisão, informou ter fácil acesso aos demais *controllers* desta Divisão, o que tornaria factível a pesquisa proposta.

Segundo o *controller* da Unidade de Negócios (UN) no Brasil, esta divisão possui plantas na França, Estados Unidos (EUA) e Brasil. Porém, como na França o acesso seria limitado, definiu-se realizar a pesquisa com os *controllers* das UN dos EUA, de cinco plantas, e do Brasil, em uma planta, da empresa objeto de estudo. No entanto, o instrumento de pesquisa foi respondido pelos *controllers* de quatro plantas (UN) dos EUA e uma do Brasil.

As unidades de negócios (UN) possuem seu próprio gerente geral e seu *controller*. Estas são responsáveis por manter uma parte claramente definida do negócio das empresas do grupo empresarial por meio de um planejamento e orçamento periódico.

### **Análise da Folga Organizacional na Empresa Pesquisada**

Como forma de verificar a existência da folga organizacional nas Unidades de Negócios (UN) da empresa objeto de estudo, diversos indutores de folga organizacional foram investigados, tendo como referência o estudo de Indjejikian e Matejka (2006).

#### *Folga nas metas orçamentárias da UN*

Inicialmente formularam-se questões relativas ao orçamento, uma vez que estudos anteriores (YOUNG, 1985; DUNK, 1993) sugerem que a participação no processo orçamentário está positivamente correlacionada com a folga organizacional. Assim foi questionado aos respondentes sobre o grau de dificuldade de alcance das metas orçamentárias da UN, cujas respostas constam na Tabela 1.

**Tabela 1 – Grau de dificuldade de alcance das metas orçamentárias**

| Geralmente as metas orçamentárias são:  | Respondentes |   |   |   |   |
|---|--------------|---|---|---|---|
|   | 1            | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Fáceis de atingir                       |              |   |   |   |   |
| Atingíveis com esforço normal           |              |   |   |   |   |
| Atingíveis com elevado esforço          | x            | x | x | x | x |
| Atingíveis com um esforço muito elevado |              |   |   |   |   |
| Praticamente inatingíveis               |              |   |   |   |   |

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 1 que os respondentes foram unânimes, ou seja, os cinco respondentes apontaram a terceira alternativa, a qual indica que as metas orçamentárias são atingíveis com elevado esforço. Um respondente comentou que “os orçamentos da empresa tipicamente incluem metas agressivas” (Resp. 2).

Ao considerar as respostas obtidas nesta questão, bem como o comentário do respondente, compartilha-se com os achados na pesquisa de Indjejikian e Matejka (2006), ou seja, a folga é relativamente baixa nas UN, uma vez que as metas orçamentárias são estabelecidas em grande parte pela sede (holding) da empresa.

Como forma de verificar a evolução da folga organizacional, outra questão formulada foi para averiguar o nível de facilidade/dificuldade com que a unidade de negócios (UN) atingiu sua meta de

desempenho passado. Solicitou-se aos respondentes que indicassem, em uma escala Likert de sete pontos, qual foi o desempenho de sua UN nos últimos três anos, em relação ao seu orçamento e em relação ao desempenho da empresa em geral. Os resultados são apresentados na Tabela 2.

**Tabela 2 – Desempenho de sua UN em relação ao seu orçamento e ao desempenho geral da empresa nos últimos três anos**

| Qual foi o desempenho de sua UN em relação ao seu orçamento e ao desempenho geral da empresa nos últimos três anos? |                             |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |
|---|-----------------------------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Escalas   | 1 Muito abaixo do orçamento |   |   |   |   | Escalas                                   | 1 Muito abaixo do desempenho da empresa |   |   |   |   |
|   | 4 Semelhante ao orçamento   |   |   |   |   |   | 4 Semelhante ao desempenho da empresa   |   |   |   |   |
|   | 7 Muito acima do orçamento  |   |   |   |   |   | 7 Muito acima do desempenho da empresa  |   |   |   |   |
| Em comparação com o orçamento   |                             |   |   |   |   | Em comparação com o desempenho da empresa |   |   |   |   |   |
| Ano   | Respondentes                |   |   |   |   | Ano                                       | Respondentes                            |   |   |   |   |
|   | 1                           | 2 | 3 | 4 | 5 |   | 1                                       | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 2010  | 7                           | 6 | 7 | 7 | 7 | 2010                                      | 1                                       | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 2009  | 4                           | 7 | 6 | 7 | 4 | 2009                                      | 7                                       | 5 | 7 | 4 | 7 |
| 2008  | 4                           | 6 | 6 | 7 | 1 | 2008                                      | 4                                       | 6 | 7 | 4 | 4 |

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 2 em relação ao orçamento da UN, que nos três últimos anos houve uma evolução na folga, já que em 2010 a maioria atribuiu nota 7, enquanto que em 2008 as notas foram inferiores na escala Likert de sete pontos. Em comparação com o desempenho da empresa em geral, ocorreu situação inversa, com notas inferiores no ano de 2010 do que nos anos anteriores, de 2008 e 2009. Um dos respondentes reportou que “o resultado geral da empresa já vem algum tempo se diferenciando de todas as UN, e sem comparação com as outras empresas do grupo porque estão situadas no exterior” (Resp. 4).

Desta forma, ficou demonstrado um aumento nos três últimos anos da folga no orçamento da UN, mas não em comparação ao desempenho geral da empresa. O resultado de certa forma coaduna com o da pesquisa de Indjejikian e Matejka (2006), que confirmou que a folga organizacional está positivamente correlacionada serialmente. Ou seja, os gestores das UN que facilmente superaram suas metas de desempenho no passado, também espera-se que facilmente ultrapassem suas metas de desempenho no futuro.

Este achado é consistente com Indjejikian e Nanda (2002) e sugere que as empresas não atualizam o desempenho dos gestores das UN, ficando os objetivos refletindo o desempenho passado, porque senão a capacidade de concretização de objetivos de desempenho no futuro seria independente da performance dos últimos três períodos.

#### *Folga nas informações disponibilizadas à UN*

De acordo com Indjejikian e Matejka (2006), um sistema de contabilidade de gestão que fornece mais informações para a tomada de decisão é importante para a empresa, apesar de também poder aumentar a folga organizacional. Para medir este aspecto em relação aos sistemas de contabilidade de gestão, enfatizaram as informações para a tomada de decisões do *controller* da UN, utilizando como um pressuposto implícito na análise empírica, que o foco no *controller* da UN melhora a tomada de decisão local.

Como forma de verificar estas melhorias no suporte à tomada de decisão local, foi construída uma medida com base em duas perguntas. A primeira, com resposta em escala de 7 pontos, como o *controller* da UN avalia os serviços prestados pelo departamento de controladoria da empresa, nas dimensões expostas na Tabela 3.

**Tabela 3 – Avaliação dos serviços prestados pelo departamento de controladoria da empresa**  
**Como você avalia os serviços prestados pelo departamento de controladoria nas seguintes dimensões?**

|  |  |
|--|--|
| Escalas  | 1 Estou satisfeito com a forma como eles realizam esta tarefa        |
|  | 7 Eu não estou satisfeito com a forma como eles realizam esta tarefa |
| <b>Dimensões dos serviços prestados pelo departamento de controladoria</b>   |  |
|  | <b>Respondentes</b>  |
|  | <b>1 2 3 4 5</b>   |
| Relatórios para o <i>controller</i> e gestores da unidade de negócios  | 2 1 5 1 1  |
| Auxílio aos gerentes operacionais na análise e interpretação das informações contábeis                             | 2 2 5 1 1  |
| Fornecimento de informações contábeis para resolver problemas da unidade de negócios com base de estudos especiais | 2 3 4 1 1  |

Fonte: dados da pesquisa.

Na Tabela 3 constata-se que em uma UN o nível de satisfação é baixo, conforme indicado pelo respondente 3. Os demais respondentes apontaram notas baixas nos três itens questionados, representando alto nível de satisfação com os relatórios fornecidos, assistência aos gestores e estudos especiais da controladoria. Um dos respondentes reforçou que “há uma boa comunicação entre a controladoria e os departamentos da UN” (Resp. 2). O resultado desta questão sugere a existência de certa folga na disponibilidade de informações na UN.

A segunda pergunta relativa às informações disponibilizadas, também com respostas em escala de 7 pontos, questiona o quanto são importantes os itens relacionados a seguir nas informações de suporte à gestão da sua UN e até que ponto eles realmente estão à disposição dos gestores. Os resultados desta questão são apresentados na Tabela 4.

**Tabela 4 – Importância e disponibilidade das informações para a gestão da sua UN**

**Quão importantes são as informações relacionadas a seguir na gestão da sua UN e até que ponto elas realmente estão à disposição dos gestores?**

|  |  |
|--|--|
| Escalas  | 1 Não é importante / Não está disponível para os gestores em nossa UN          |
|  | 7 Extremamente importante / rotineiramente fornecidas aos gestores em nossa UN |
| <b>Itens e importância relacionados com as informações para a gestão da sua UN</b> |  |
|  | <b>Respondentes</b>  |
|  | <b>1 2 3 4 5</b>   |
| Informações de orientação externa (sobre clientes, concorrentes, etc)              | 6 4 5 7 7  |
| Informações prospectivas (previsões, análise de cenários, etc)                     | 6 5 5 7 7  |
| Informações não-financeiras (rotatividade de funcionários, eficiência, etc)        | 5 5 6 7 7  |
| Frequência dos relatórios (por exemplo, diária, semanal)                           | 6 6 4 7 7  |
| Objetivos precisos para todos os departamentos dentro da sua unidade de negócios   | 5 5 4 7 7  |
| Informações sobre a lucratividade de produtos                                      | 5 6 7 7 7  |

Fonte: dados da pesquisa.

Denota-se com base na Tabela 4 que todos os itens relativos as informações do sistema de contabilidade gerencial foram considerados pelos respondentes como sendo de elevado grau de importância e disponíveis para a gestão das UN da empresa. Um dos respondentes destacou que “o relatório de gestão é enviado no final do mês a todos os gerentes das UN, juntamente com os relatórios diários, semanais e outros” (Resp. 2).



Indejikian e Matejka (2006) encontraram forte correlação entre a satisfação dos serviços da controladoria e a importância e disponibilização das informações para a gestão da UN. Pelas respostas obtidas junto aos respondentes, inferem-se semelhanças nos resultados, em vista das notas atribuídas nas respectivas escalas. Corrobora-se assim que o sistema de contabilidade gerencial que fornece mais informações à tomada de decisão é importante na empresa, apesar de também poder aumentar a folga organizacional.

*Folga na autoridade das decisões da UN*

Indejikian e Matejka (2006) constataram que o foco do *controller* da UN está negativamente associado com a folga, refletindo-se no direito dos gestores das UN de atuarem de forma autônoma em relação a sede (holding) da empresa. Focaliza-se assim a centralização versus descentralização da gestão, conforme descrito no referencial teórico deste estudo.

Apresentaram-se duas questões sobre autoridade na tomada de decisões. Os respondentes foram solicitados a apontar, em uma escala Likert de sete pontos, como é dividida a autoridade nas decisões de contratação, transferência e aumento salarial do *controller* da UN, entre o gerente geral da UN e o *controller* corporativo. E como é dividida a autoridade entre a UN e alguns dos níveis superiores da empresa na decisão de contratação e controle do pessoal da UN. Na Tabela 5 apresentam-se as respostas para ambas as questões.

**Tabela 5 – Divisão da autoridade entre a UN e os níveis mais elevados da empresa sobre decisões relativas à gestão de pessoas**

| <b>Como é dividida a autoridade das decisões de contratação, transferência e aumento salarial do controller da UN, entre o gerente geral da UN e o controller corporativo?</b> |  |   |   |   |   |
|--|--|---|---|---|---|
| Escalas  | 1 Decisão é tomada em nossa UN sem consultar os níveis superiores    |   |   |   |   |
|  | 7 Decisão é tomada em níveis mais elevados, sem consultar a nossa UN |   |   |   |   |
| Decisões   | Respondentes   |   |   |   |   |
|  | 1  | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Contratação do <i>controller</i> da unidade de negócios  | 5  | 3 | 2 | 7 | 7 |
| Transferência do <i>controller</i> da unidade de negócios  | 6  | 5 | 4 | 7 | 7 |
| Aumento de salário do <i>controller</i> da unidade de negócios   | 5  | 3 | 2 | 1 | 7 |
| <b>Como é dividida a autoridade entre sua UN e alguns de níveis superiores da empresa quanto à decisão de contratação e controle de pessoal na UN?</b>                         |  |   |   |   |   |
| Escalas  | 1 Decisão é tomada em nossa UN sem consultar os níveis superiores    |   |   |   |   |
|  | 7 Decisão é tomada em níveis mais elevados, sem consultar a nossa UN |   |   |   |   |
| Decisões   | Respondentes   |   |   |   |   |
|  | 1  | 2 | 3 | 4 | 5 |
| A contratação e controle do <i>staff</i> (apoio) da unidade de negócios  | 5  | 2 | 2 | 1 | 1 |

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 5 que as respostas variaram na escala. Certamente influenciaram as respostas fatores como tempo na empresa, experiência profissional, tamanho da UN, localização geográfica, tipo de atividade, entre outros. A menor folga foi constatada no item que diz respeito a transferência do *controller* da unidade de negócios, o que se justifica devido a necessidade de envolvimento da direção geral e da unidade receptora do profissional.

Nas respostas em escala Likert houve complementação de três respondentes. Um dos respondentes informou que “há maior autoridade nas decisões típicas da UN do que na contratação

de pessoas e na definição salarial, enquanto que nas transferências é provável que seja iniciada pelo nível corporativo, com participação limitada da unidade de negócios” (Resp. 2). Outro respondente reportou que “há mais autoridade na UN, às vezes inclui novas contribuições em níveis mais elevados, mas salário é mais uma aprovação, transferências faz parte do planejamento de sucessão” (Resp. 3). Um terceiro respondente informou que “as decisões são sempre em conjunto, sem nenhuma surpresa para a UN” (Resp. 4). Estes comentários reforçam a dispersão das respostas da Tabela 5.

Questionou-se também como é dividida a autoridade entre a UN e os níveis mais elevados quanto à decisão de mudar as técnicas e procedimentos de contabilidade. As respostas a esta questão, em escala Likert de sete pontos, são evidenciadas na Tabela 6.

**Tabela 6 – Divisão da autoridade entre sua UN e os níveis mais elevados da empresa na decisão de mudar as técnicas e procedimentos contábeis**

| Como é dividida a autoridade entre sua UN e os níveis mais elevados da empresa quanto à decisão de mudar as técnicas e procedimentos contábeis? |  |   |   |   |   |
|---|--|---|---|---|---|
| Escalas   | 1 Decisão é tomada em nossa UN sem consultar os níveis superiores    |   |   |   |   |
|   | 7 Decisão é tomada em níveis mais elevados, sem consultar a nossa UN |   |   |   |   |
| Decisões  | Respondentes   |   |   |   |   |
|   | 1  | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Alocação de custos indiretos de fabricação  | 6  | 5 | 4 | 1 | 1 |
| Alocação de custos de marketing   | 6  | 6 | 4 | 6 | 6 |
| Preços de transferência para transações entre as UN   | 5  | 6 | 4 | 6 | 6 |
| Despesas <i>versus</i> capitalização de custos  | 4  | 4 | 3 | 6 | 1 |
| Avaliação dos estoques  | 4  | 3 | 3 | 6 | 1 |
| Indicadores de desempenho financeiro a serem utilizados nas UN  | 4  | 6 | 3 | 6 | 6 |
| Indicadores de desempenho não-financeiro a serem utilizados nas UN  | 4  | 5 | 4 | 6 | 6 |
| Layout dos relatórios internos(amplitude e frequência da informação)  | 4  | 2 | 2 | 6 | 1 |
| Processo orçamentário nas UN  | 4  | 6 | 3 | 6 | 1 |
| Planejamento financeiro de curto prazo  | 4  | 4 | 2 | 6 | 1 |
| Planejamento estratégico  | 4  | 6 | 5 | 6 | 6 |
| Critérios para avaliar investimentos de capital (mensuração contábil, taxa de retorno)  | 4  | 5 | 5 | 6 | 6 |

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 6 que a maioria dos respondentes indicou elevado grau de centralização das decisões nos níveis mais elevados da empresa. O que é corroborado no comentário de um dos respondentes: "O grupo tem todos os procedimentos bem estruturados, de modo que a UN deve seguir os procedimentos, embora em alguns casos, o grupo avalia a cultura local, a legislação e os costumes" (Resp. 4).

Os itens Alocação de custos de marketing e Preços de transferência para transações entre as UN são os que evidenciam maior centralização de decisão nos níveis superiores, o que parece razoável, já que ambas implicam decisões corporativas. Este panorama remete à inferências sobre a centralização das decisões nos níveis mais elevados da empresa e a consequente baixa folga organizacional nas UN.

*Folga na autonomia das UN*

Outra questão proposta aos respondentes foi para verificar se o gerente geral da UN ou o *controller* corporativo atribui mais tarefas para o controle dos departamentos da UN. Na Tabela 7 constam as respostas a esta questão.

**Tabela 7 - Atribuição de tarefas pelo gerente geral da UN ou pelo *controller* corporativo para controlar os departamentos da UN**

| O gerente geral da UN ou o <i>controller</i> corporativo atribui mais tarefas para controlar os departamentos da sua UN? | Respondentes |   |   |   |   |
|--|--------------|---|---|---|---|
|  | 1            | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Quase todas as tarefas vêm do gerente geral  |              |   |   |   |   |
| Ambos atribuem a mesma quantidade de tarefas   |              |   | x |   | x |
| Quase todas as tarefas vêm do controlador de grupo   | x            | x |   | x |   |

Fonte: dados da pesquisa.

Nota-se na Tabela 7 que dois respondentes indicaram que ambos (gerente geral da UN e *controller* corporativo) atribuem a mesma quantidade de tarefas e outros três respondentes apontaram que todas as tarefas vêm do *controller* corporativo. Ressalta-se que nenhum respondeu que quase todas as tarefas vêm do gerente geral. Este resultado sugere que há relativa folga na autonomia das UN desta empresa.

Um dos respondentes destacou ainda que, “geralmente, tarefas do nível corporativo são atribuídas pelo auditor, mas algumas tarefas são de atribuição local” (Resp. 2). Também foi questionado quem deles, se o gerente geral da UN ou o *controller* corporativo, geralmente tem mais influência sobre as decisões finais da empresa, quando seus pontos de vista são divergentes. Na Tabela 8 mostram-se os resultados desta questão.

**Tabela 8 - Maior influência sobre as decisões finais quando seus pontos de vista são divergentes**

| Quem deles geralmente tem mais influência sobre as decisões finais, quando seus pontos de vista divergem? | Respondentes |   |   |   |   |
|---|--------------|---|---|---|---|
|   | 1            | 2 | 3 | 4 | 5 |
| O gerente geral da UN quase sempre toma a decisão final   |              |   |   |   |   |
| O gerente geral toma a decisão final em algumas áreas, o <i>controller</i> corporativo em outras          | x            | x | x |   | x |
| O <i>controller</i> corporativo quase sempre toma a decisão final   |              |   |   | x |   |

Fonte: dados da pesquisa.

As respostas evidenciadas na Tabela 8 mostram que a autonomia das UN não é absoluta na influência das decisões, uma vez que a alternativa O gerente geral da UN quase sempre toma a decisão final não foi escolhida por nenhum dos respondentes. A alternativa intermediária, que sugere um equilíbrio de autoridade nas atribuições e decisões entre a UN e os níveis superiores da empresa, indicada pela maioria dos respondentes, está em consonância com o referencial teórico apresentado.

## **CONCLUSÕES**

O estudo objetivou examinar determinantes da folga organizacional em unidades de negócios (UN) de empresa descentralizada na percepção dos *controllers*. Pesquisa descritiva com abordagem qualitativa foi realizada por meio de um estudo de caso em cinco UN de empresa multinacional do setor de embalagens pertencente a um conglomerado constituído por seis grupos empresariais, com mais de 300 plantas em 43 países. Entrevista estruturada foi realizada com os *controllers* da UN do Brasil e de quatro UN dos Estados Unidos, pautada no instrumento de pesquisa de Indjeikian e Matejka (2006).

Na análise de conteúdo das respostas constatou-se a existência de folga organizacional em maior ou menor proporção nas quatro perspectivas analisadas na pesquisa de Indjeikian e Matejka (2006), quais sejam: no alcance das metas orçamentárias; nas informações disponibilizadas sob o enfoque da assimetria entre o gerente geral da unidade e o *controller* corporativo; na autoridade das decisões relativas à gestão de pessoas e de mudanças nas técnicas e procedimentos contábeis; e na autonomia das UN.

A caracterização de um sistema de contabilidade gerencial, representado por um *controller* da UN, como fornecedor de informações para a tomada de decisão aos gestores locais, pode atenuar os problemas de controle entre a sede da empresa e a gestão das UN. No entanto, a folga organizacional tende a ser maior quando os *controllers* das UN possuem foco relativamente maior nas suas responsabilidades locais de apoio à decisão do que em sua responsabilidade de controle. Ao mesmo tempo, é possível que um maior enfoque local pelos *controllers* das UN seja benéfico para o desempenho da empresa.

Também se observou que a folga organizacional possui relação serial ao longo do tempo, em particular nas tendências dos gestores de UN em atender ou exceder suas metas orçamentárias de desempenho, já que estas foram consideradas persistentes e crescentes nos três anos analisados. Isto sugere que sucessos no alcance das metas orçamentárias do passado não parecem traduzir maior dificuldade de atingir metas no futuro.

Assim, conclui-se que os resultados desta pesquisa coadunam com os de Indjeikian e Matejka (2006), uma vez que os quatro determinantes da folga organizacional da pesquisa realizada em UN de grandes empresas listadas na Bolsa de Valores de Amsterdã também possuem relativa presença nas UN da empresa pesquisada. A presença desses determinantes de folga nas unidades pesquisadas, ainda que coadune com o estabelecido no referencial teórico, implica pesquisas adicionais para identificar novas categorias de folga organizacional. Também é um alerta à empresa sobre a criação de folga pelos gestores e a necessidade de estudos para identificar o volume adequado para não inibir a gestão, mas evitar excessos.

Dadas as limitações do estudo, recomenda-se inicialmente que futuras pesquisas sejam ampliadas para empresas brasileiras. É possível que os resultados estejam enviesados, já que foram investigadas unidades de negócios localizadas em diferentes países, que incorporam aspectos culturais e organizacionais da empresa controladora com unidades de negócios espalhados pelo mundo. Recomenda-se também que se explorem as motivações para a criação de folga

organizacional nas unidades investigadas. Sugere-se ainda que se investiguem novos determinantes, considerando outras bases teóricas e instrumentos de pesquisa.

## **REFERÊNCIAS**

- ALDRICH, H. *Organizations and Environments*. New York: Prentice-Hall. 1979.
- ANTLE, R.; EPPEN, G. D. Capital rationing and organizational slack in capital budgeting. *Management Science*, v. 31, n. 2, p. 163-174, 1985.
- BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70, 1977.
- BARNARD, C. *The functions of the executive*. New York: Wiley. 1938
- BERGER, R. *Automobile sector report*. India, 2002. Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/42349626/02-Roland-Berger-R-bhinge>>. Acesso em: 06 fev. 2012.
- BIRKINSHAW, J. Business development initiatives of multinational subsidiaries in Canada. *Research Publication Program of Industry Canada. Occasional Paper*, n. 2, p. 1-51, 1995.
- BIRKINSHAW, J.; HOOD, N. *Multinational corporate evolution and subsidiary development*. London: Macmillan Press Ltd., 1998.
- BIRKINSHAW, J.; HOLM, U.; THILENIUS, P. Consequences of perception gaps in the headquarters-subsidiary relationship. *International Business Review*, v. 9, n. 3, p. 321-344, 2000.
- BIRKINSHAW, J.; HOOD, N.; JONSSON, S. Building firm-specific advantages in multinational corporations: the role of subsidiary initiative. *Strategic Management Journal*, v. 19, n. 3, p. 221-241, 1998.
- BOURGEOIS III, L.J. On the measurement of organizational slack. *Academy of Management Review*, v. 6, p. 29-39, 1981.
- BOURGEOIS III, L.J.; SINGH, J.V. Organizational slack and political behavior among top management teams. *Academy of Management Proceedings*, p. 43-47. 1983.
- BRANDT, K.; HULBERT, J. Patterns of communications in the multinational corporation: na empirical study. *Journal of International Business Studies*, 7, Spring, p. 57-64, 1976.
- BYRNE, J.A. The pain of downsizing. *Business Week*, v. 9, 60-68, May, 1994.
- CAMERON, K.; WHETEN, D.; KIM, M. Organizational dysfunctions of decline. *The Academy of Management Journal*, v. 30, p. 126-137, 1987.
- CASCIO, W.F.; YOUNG, C. E.; MORRIS, J. R. Financial consequences of employment-change decisions in major U.S. corporations. *Academy of Management Journal*, v. 40, p. 1175-1189, 1997.
- CAVES, R. *Multinational enterprise and economic analysis*. New York: Cambridge University Press. 1982.
- CHENG, J.; KESNER, I. Organizational slack and response to environmental shifts: The impact of resource allocation patterns. *Journal of Management*, v. 23, p. 1-18, 1997.
- CHOW, C. W.; COOPER, J. C.; WALLER, W. S. Participative budgeting: effects of a truth-inducing pay scheme and information asymmetry on slack and performance. *The Accounting Review*, v. 63, n. 1, p. 111-122, 1988.
- CYERT, R.; MARCH, J. *A behavioral theory of the firm*. Prentice Hall: Engelwood Cliffs, NJ. 1963.
- DELANY, E. Strategic development of the multinational subsidiary through subsidiary initiative-taking. *Long Range Planning*, v. 33, n. 2, p. 220-244, 2000.
- DEMEUSE, K.; VANDERHEIDEN, P.; BERGMANN, T. Announced layoffs: their effect on the level and mix of CEO compensation. *Human Resource Management*, v. 40, p. 509-530. 1994.
- DOUGHERTY, D.; BOWMAN, E. The effects of organizational downsizing on product innovation. *California Management Review*, v. 37, p. 28-44, 1995.
- DUNK, A. S. The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack. *The Accounting Review*, v. 68, n. 2, p. 400-410, 1993.
- DUNNING, J. *International production and the multinational enterprise*. London: Allen and Unwin, 1981.
- FREEMAN, J.; CARROLL, G.; HANNAN, M. The inability of newness: age dependence in organizational death rates. *American Sociological Review*, v. 48, p. 692-710, 1983.

- GHOSHAL, S.; BARTLETT, C. The multinational corporation as an interorganizational network. *Academy of Management Review*, v. 15, n. 4, p. 603-625, 1990.
- GHOSHAL, S.; WESTNEY, E. Introduction and Overview. In: GHOSHAL, S.; WESTNEY, E. (editors). *Organization theory and the multinational corporation*. London: The Macmillan Press Ltd., 1993.
- GREENHALGH, L.; LAWRENCE, A.; SUTTON, R. Determinants of workforce reduction strategies in declining organizations. *Academy of Management Review*, v. 13, p. 241-254, 1988.
- HAMBRICK, D.C.; D'AVENI, R.A. Large corporate failures as downward spirals. *Administrative Science Quarterly*, v. 33, p. 1-23, 1988.
- HAMEL, G.; PRAHALAD, C.K. *Competing for the future*. Boston: Harvard Business School Press, 1994.
- HEDLUND, G. Autonomy of subsidiaries and formalization of headquarters-subsidiary relationships in Swedish MNCs. In: Otterbeck, L. (editor). *The management of headquarters-subsidiary relationships in multinational corporations*. Hampshire: Gower Publishing Company Limited, 1981.
- HEDLUND, G. The hypermodern MNC: a heterarchy? *Human Resource Management*, v. 25, n. 1, p. 9-35, 1986.
- HORNGREN, C.T.; SUNDEN, G.L.; STRATTON, W.O. *Contabilidade gerencial*. 12 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.
- IQBAL, Z.; SHETTY, S. A multivariate analysis of employee layoffs. *American Business Review*, p. 15-21, May, 1994.
- INDJEJIKIAN, R.J.; MATEJKA, M. Organizational slack in decentralized firms: the role of business unit controllers. *The Accounting Review*, v. 81, n. 4, p. 849-872, 2006.
- INDJEJIKIAN, R.; NANDA, D. Executive target bonuses and what they imply about performance standards. *The Accounting Review*, v. 77, n. 4, p. 793-819, 2002.
- JARILLO, C.; MARTÍNEZ, J. Different roles for subsidiaries: the case of multinational corporations in Spain. *Strategic Management Journal*, v. 11, n. 7, p. 501-512, 1990.
- JENSEN, M.; MECKLING, W. Theory of the firm: managerial behavior agency cost and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976.
- KOSTOVA, T.; ROTH, K. Adoption of an organizational practice by subsidiaries of multinational corporations: institutional and relational effects. *Academy of Management Journal*, v. 45, n. 1, p. 215-233, 2002.
- LAWSON, M. In praise of slack: time is of the essence. *Academy of Management Executive*, v. 15, n. 3, p. 125-135, 2001.
- McKELVEY, B.; ALDRICH, H. Populations, natural selection and applied organizational science. *Administrative Science Quarterly*, v. 28, p. 101-128, 1986.
- McKINLEY, W.; MONE, M. A.; BARKER III, V.L. Some ideological foundations of organizational downsizing. *Journal of Management Inquiry*, v. 7, p. 198-212, 1998.
- McKINLEY, W.; SANCHEZ, C.; SCHICK, A. Organizational downsizing: constraining, cloning, learning. *Academy of Management Executive*, v. 9, p. 32-42, 1995.
- MENTZER, M. S. Corporate downsizing and profitability in Canada. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, v. 13, p. 237-250, 1996.
- MERCHANT, K. A. Budgeting and the propensity to create budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, v. 10, n. 2, p. 201-210, 1985.
- MERCHANT, K. A. Measuring general managers' performances: market, accounting and combination-of-measures systems. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 19, n. 6, p. 893-917, Nov./Dec. 2006.
- NOHRIA, N.; GHOSHAL, S. *The differentiated network: organizing multinational corporations for value creation*. San Francisco, CA: Jossey-Bass Publishers, 1997.
- NOHRIA, N.; GULATI, R. Is slack good or bad for innovation? *Academy of Management Journal*, v. 39, p. 1245-1264, 1996.
- NOHRIA, N.; GULATI, R. What is the optimum amount of organizational slack? *European Management Journal*, v. 15, n. 6, p. 603-611, 1997.
- NORMAN, P. M. Downsizing and organizational performance: empirical evidence. Paper presented at the annual Academy of Management Meeting, Vancouver, 1995.
- OTTERBECK, L. *The management of Headquarters-Subsidiary relationships in Multinational Corporations*. Hampshire: Gower Publishing Company Limited, 1981.

- PATERSON, S.L.; BROCK, D.M. The development of subsidiary-management research: review and theoretical analysis. *International Business Review*, v.11, n. 2, p. 139-163, 2002.
- PERROW, C. *Complex organizations: a critical essay*. 3. ed. New York: Random, 1986.
- PFEFFER, J.; SALANCIK, G. *The external control of organizations*. Marshfield, MA: Pitman, 1978.
- PORTER, M. *Competitive strategy*. Boston: Free Press, 1980.
- PORTER, M. *Competition in global industries*. Boston: HBS Press, 1986.
- PRAHALAD, C.K.; DOZ, Y.L. *The multinational mission: balancing local demands and global vision*. New York: The Free Press, 1987.
- SHARFMAN, M.P.; WOLF, G.; CHASE, R.B.; TANSIK, D.A. Antecedents of organizational slack. *Academy of Management Review*, v. 13, p. 601-614, 1988.
- SIM, A.B. Decentralized management of subsidiaries and their performance. *Management International Review*, v. 17, n. 2, p. 45-52, 1977.
- SINGH, J.V. Performance, slack, and risk taking in organizational decision making. *Academy of Management Journal*, v. 29, p. 562-585, 1986.
- TAGGART, J.H. Subsidiary strategy: concepts, empirical evidence and policy implications. *International Business Review*, v. 8, n. 2, p. 121-124, 1999.
- TAGGART, J.H.; HOOD, N. Determinants of autonomy in multinational corporation subsidiaries. *European Management Journal*, v. 17, n. 2, p. 226-236, 1999.
- TAN, J. Curvilinear relationship between organizational slack and firm performance: evidence from Chinese state enterprises. *European Management Journal*, v. 21, n. 6, p. 740-749, 2003.
- THOMPSON, J. *Organization in action*. New York: McGraw-Hill, 1967.
- TOMASKO, R. M. *Downsizing: reshaping the corporation for the future*. New York: Amacom, 1987.
- VERGARA, S. C. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- WALLER, W. S. Slack in participative budgeting: The joint effect of a truth-inducing pay scheme and risk preferences. *Accounting, Organizations and Society*, v. 13, p. 87-98, Jan., 1988.
- YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. São Paulo: Bookman, 2003.
- YOUNG, S. M. Participative budgeting: the effects of risk aversion and asymmetric information on budgetary slack. *Journal of Accounting Research*, v. 23, n. 2, p. 829-842, 1985.