

ORIVALDO JOÃO BUSARELLO

OS CONTROLES DE GESTÃO NAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO
SUPERIOR

Dissertação apresentada à Pontifícia
Universidade Católica do Paraná, como
requisito parcial para obtenção do
título de Mestre em Educação. Área de
concentração: Gestão de Instituições de
Ensino, sob orientação do Prof. Dr.
Almeri Paulo Finger.

CURITIBA - PR
2000



Pontifícia Universidade Católica do Paraná

ATA DA SESSÃO PÚBLICA DE EXAME DE DISSERTAÇÃO DO CURSO DE MESTRADO EM EDUCAÇÃO, DA PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ.

Exame de Dissertação n.º 214

Aos vinte e oito dias do mês de novembro de dois mil, realizou-se a sessão pública de defesa de dissertação "**OS CONTROLES DE GESTÃO NAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR**", apresentada por **Orivaldo João Busarello**, ano de ingresso 1996, para obtenção do título de Mestre. A Banca Examinadora foi composta pelos seguintes professores:

MEMBROS DA BANCA	ASSINATURA
Prof. Dr. Almeri Paulo Finger	
Prof. Dr. Valdemar Feller	
Prof. Dr. Peri Mesquida	

De acordo com as normas regimentais a Banca Examinadora deliberou sobre os conceitos a serem atribuídos e que foram os seguintes:

Prof. Dr. Almeri Paulo Finger	Conceito <u>B</u>
Prof. Dr. Valdemar Feller	Conceito <u>B</u>
Prof. Dr. Peri Mesquida	Conceito <u>B</u>
	Conceito Final <u>B</u>

Observações da Banca Examinadora:

Prof.ª Dr.ª Maria Amélia Sabbag Zainko
Diretora da Área de Educação
Coordenadora do Curso de Mestrado em Educação

DEDICATÓRIA

À Rosvalda, minha esposa e amiga, que durante todos esses anos de convivência, com seu amor tem sido a minha fonte de energia e inspiração.

AGRADECIMENTOS

Minha gratidão à Deus, por ter permitido vivenciar mais esta experiência....

Ao Prof. Orientador Dr. Almeri Paulo Finger, pela experiência e competência com que conduziu a orientação deste trabalho.

Ao Dr. Valdemar Feller, que contribuiu significativamente para o aprimoramento do resultado desta dissertação.

Ao Prof. Dr. Peri Mesquida pela amizade e exemplo de dedicação e profissionalismo.

Ao prezado amigo Valdecir Cavalheiro, pelas discussões, sempre muito valiosas, incentivo e caminhada acadêmica em conjunto.

Aos demais colegas e professores que de maneira direta ou indireta contribuíram para a realização deste trabalho.

RESUMO

A presente pesquisa, de natureza bibliográfica, analisou os controles de gestão nas instituições de Ensino Superior - IES, especialmente os financeiros. A administração das IES deve estar sempre atenta para situações que exijam adaptações das programações e dos recursos do pessoal. É necessário saber buscar novas atividades, novos métodos, novas fontes de recursos, para atender as prioridades da comunidade onde a IES está inserida. A contabilidade fornece então as informações necessárias ao gestor para que este possa realizar as adaptações que se façam necessárias e subsidiar as tomadas de decisões. O objetivo desta dissertação foi o de identificar nas IES de que forma as informações geradas pela contabilidade podem auxiliar no planejamento e na gestão das mesmas. Constatou-se que o processo, sempre alicerçado por dados da contabilidade, produz informações de caráter interno que subsidiam decisões institucionais importantes, como o reconhecimento de perda de capital, por exemplo, através da diminuição de matrículas dos alunos, envolvendo valores muito elevados. Outro fator importante é o de que os controles de gestão não são suficientes para a correta e adequada tomada de decisão no que tange a aplicação de recursos financeiros, que é um elemento determinante da viabilidade na manutenção de uma Instituição Educacional. Desta maneira, a contabilidade insere-se neste contexto como uma ferramenta indispensável para o controle e o planejamento. Observou-se que a resposta é negativa, quanto aos controles de gestão centrados na contabilidade serem suficientes para a correta e adequada tomada de decisão no que tange a aplicação de recursos financeiros. Tal resposta caracteriza-se pela informalidade ou excesso de formalidade dos processos internos porque passa uma IES, derivado de uma falta de diretriz clara no planejamento e controle das atividades, especialmente as de caráter financeiro. Observe-se que tais elementos são determinantes para a viabilidade e manutenção de uma Instituição Educacional.

ABSTRACT

The present research, of bibliographical nature, analysed the administrative controls in the colleges, especially the financiers. The administration of colleges must be always aware of the situations that demand adaptations of the programmings and of the resources of personal. It is necessary to know to look for new activities, methods, sources of resources, in order to assist the community's priorities where the college is inserted. The accounting departament supplies the necessary information to the manager so that he/she can accomplish the necessary adaptations and to subsidise the decisions. The objective of this dissertation was to identify in the colleges how the information created by the accounting can help in the planning and administration of them. It was verified that the process always subsidied by the data of accountancy, produces information of internal character that subsidise important institutional decisions, as the regognition of capital loss, for example, through the decrease of students' enrolment, involving very high values. Another important factor is that the administration controls are not enough for the correct and appropriate taking of decision about the application of financial resources, wich is a decisive element of the viability in the maintenance of an Educational Institution. Following this, the accountancy inserts in this context as an indispensable tool for the control and planning. It was observed that the answer is negative, considering the administration controls centred in the accountancy are enough for the correct and appropriate taking of decision refered to the application of financial resources. Such answer is characterised by the lack or excess of formality of the internal processes through which, a college passes, derived of a lack of clear guidance in the planning and control of the activities, especially the ones of financial character. It was observed that such elements are decisive for the viability and maintenance of an Educational Institution.

SUMÁRIO

Dedicatória.....	ii
Agradecimentos.....	iii
Resumo.....	iv
Abstract.....	v
CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO.....	01
1.1 Justificativa.....	05
1.2 Definição do problema.....	19
1.3 Perguntas de pesquisa.....	19
1.4 Objetivo geral.....	20
1.5 Metodologia.....	20
1.5.1 Modelo de pesquisa.....	20
1.5.2 Análise e interpretação dos dados.....	21
CAPÍTULO II - SISTEMAS.....	22
2.1 Sistemas de Informações.....	22
2.2 O sistema de informações como meio facilitador do processo de tomada de decisões.....	27
2.3 Sistemas de informações gerenciais - a importância da análise e informação.....	30
2.4 A importância da análise financeira de balanços.....	31
2.5 Análise financeira de balanços - sua utilidade.....	34
2.5.1 A análise horizontal.....	39
2.5.2 A análise vertical.....	40
CAPÍTULO III - ORÇAMENTOS E CUSTOS.....	43
3.1 Orçamento.....	43
3.2 Centros de controle e o orçamento em Instituições de Ensino Superior.....	53
3.3 Centros de custos.....	56
3.4 Centros de lucros.....	58
3.5 Centros de investimentos.....	59
3.6 Custos - como medir seu retorno.....	62
3.7 Tipos de custos.....	65

3.7.1	Custos imputados.....	67
3.7.2	Custos controláveis e não controláveis.....	67
3.7.3	Custos funcionais.....	68
3.7.4	Custos estimados.....	68
3.7.5	Custo-padrão.....	69
3.7.6	Custos históricos.....	69
3.7.7	Custos por natureza.....	70
3.7.8	Custos totais.....	70
3.7.9	Custos unitários.....	71
3.7.10	Custos fixos.....	71
3.7.11	Custos variáveis.....	72
3.7.12	Custos semi-variáveis.....	72
3.7.13	Custos incrementais.....	72
3.8	Visão gerencial dos custos.....	73

CAPÍTULO IV - PLANEJAMENTO..... 77

4.1	Características do planejamento.....	83
4.2	Importância do planejamento.....	86
4.3	Tipos de planejamento.....	87
4.3.1	Planejamento estratégico.....	88
4.3.2	Planejamento tático.....	93
4.3.3	Planejamento operacional.....	94
4.4	O planejamento como suporte de gestão.....	94
4.5	Dimensões e necessidades do planejamento.....	98
4.6	Tipos de planos.....	100
4.7	Planejamento: sua importância no atual contexto sócio, político e econômico.....	105

CAPÍTULO V - PROCESSO DECISÓRIO EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR..... 111

5.1	O ambiente da atividade de apoio à decisão.....	112
5.2	Principais elementos do ambiente decisório.....	113
5.3	A atividade de apoio à decisão.....	115
5.4	As informações e o processo de tomada de decisões.....	117
5.5	Solução de problemas e tomada de decisão.....	121
5.6	Tomada de decisão.....	124
5.6.1	Tomada de decisão em grupo.....	126

CAPÍTULO VI - FUNÇÃO GERENCIAL E LIDERANÇA..... 128

6.1	Função gerencial.....	128
6.2	Desenvolvimento gerencial.....	132
6.3	Liderança.....	135

CONCLUSÕES.....	141
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	146

INTRODUÇÃO

O mundo moderno não pode em hipótese alguma, ser considerado estático. Inúmeras forças impõem novas concepções à sociedade e às organizações, sendo a rapidez no ritmo de mudanças a mais importante delas. Os avanços tecnológicos atuais estão obrigando organizações, produtos e serviços a mudanças e adaptações em velocidades sem precedentes. As regras de gerenciamento e administração atualmente em uso foram desenvolvidas e estão organizadas para mercados e tecnologias estáveis ou que se alteram em processos graduais e lentos. O ritmo acelerado de mudanças está impactando até os segmentos empresariais mais conservadores ou que nunca necessitaram de suporte tecnológico para administrar os seus recursos.

É significativo o fato de que a bibliografia que trata do tema não o relacionar às Instituições de Ensino, isto é, os administradores não tem se preocupado com a especificidade das organizações educacionais, e, por outro lado, os gestores destas instituições não tem procurado

refletir sobre um quadro teórico que fundamente um gerenciamento diferenciado para as Instituições de Ensino Superior.

A contabilidade é uma atividade fundamental na vida econômica, mesmo nas economias mais simples, é necessário manter a documentação dos ativos, das dívidas e das negociações com terceiros. O papel da contabilidade se torna ainda mais importante nas complexas economias modernas. Embora os executivos necessitem crescentemente de informações relevantes, as quais são o foco básico dos sistemas de informações gerenciais, eles são, ao mesmo tempo, vítimas de uma abundância de informações irrelevantes. Sendo dispendiosa a coleta e o processamento das informações, é sempre necessário certificar-se de que os benefícios da contabilidade adicional excedem os custos. O mundo é complexo e esta em constante transformação. Da mesma maneira que não existe uma bibliografia especializada que trate especificamente da gestão das instituições de ensino, não há também obras de Ciências Contábeis que se ocupem deste tema em particular.

Pode ser difícil descobrir abordagens contábeis simples e robustas que sirvam para todas as finalidades.

As regulamentações que regem as demonstrações contábeis das organizações estão em constante evolução, mas a maneira de interpretar esses dados e de averiguar se eles atendem as necessidades das diferentes partes interessadas, os empregados, os sócios acionistas ou quotistas, os credores ou a sociedade em geral, também evoluem, para poder atender a essas necessidades.

Devido ao grande volume de informações geradas pelo sistema contábil e pelas organizações e a conseqüente insuficiência e inadequação das informações necessárias para a adequada tomada de decisões, os administradores das organizações costumam apresentar algumas reclamações como:

- Relação custo/benefício da geração das informações não relevantes para a tomada de decisão na organização;
- as informações importantes às vezes são retiradas por outros gestores;
- as informações nem sempre são confiáveis;
- as informações são de baixa qualidade.

Atualmente em face do desenvolvimento da informática, a geração de informações deixou de ser, de

forma geral, um problema significativo. Entretanto, o grande problema, é a definição das informações que devem ser geradas por relatórios contábeis para a tomada de decisões por parte dos gestores da instituição de ensino superior.

De acordo com OLIVEIRA (1993, p. 23), sistema de informações é um conjunto de partes integrantes e interdependentes que, conjuntamente formam um todo unitário com determinado objetivo e efetuam determinada função.

A tecnologia da informação começa a alterar a natureza da administração e afeta de maneira contundente o direcionamento e o ritmo das mudanças, portanto, um dos principais objetivos da contabilidade é processar os dados, transformando-os em informações para que os gestores das instituições de ensino superior possam tomar as decisões.

É importante ressaltar, no entanto, que políticas e estratégias no ensino superior, devem orientar e dar sentido ao trabalho acadêmico. Segundo RIBEIRO (1977), há no contexto das Instituições de Ensino Superior - IES um

conjunto de princípios, diretrizes, concepções, filosofias e critérios que permitem a formulação a partir de uma visão integrada da teoria da administração do ensino superior. Complementa, ainda, que as estratégias administrativas numa IES não devem enfatizar rotinas, procedimentos, estruturas ou definição de competências, mas, ao contrário, devem focar decisões orientadas para a solução de problemas. Neste contexto a contabilidade assume papel fundamental para a concepção de elementos indispensáveis à tomada de decisão por parte dos gestores.

A necessidade de maior eficácia nas atividades é um imperativo nas IES. Cabe aos administradores das IES caracterizar seu trabalho em objetivos, ações e resultados num esforço integrado, tendo sempre em mente aquilo que foi estabelecido como sendo a "missão" da instituição.

1.1 JUSTIFICATIVA

As Instituições de Ensino Superior possuem características próprias, mas, têm também elementos que as identificam gerencialmente com as empresas, fatos que exigem esforços convergentes de grupos de pessoas a fim de

serem eficazes e eficientes no alcance dos seus objetivos, e, portanto, necessitam ser bem administradas.

Numa rápida passagem pela história da humanidade percebe-se que, à medida que as transformações econômicas, sociais e políticas foram ocorrendo, os grupos humanos responsáveis pelas mesmas foram exigindo aprimoramentos contínuos dos processos administrativos.

Na era mercantilista, conforme relata CHIAVENATO (1993), os bens eram quase todos produzidos por pessoas ou grupos de pessoas que poucas vezes constituíam entidades jurídicas. Com o advento da Revolução Industrial, ocorrida no século XVIII na Inglaterra, esse quadro começou a mudar, culminando com a publicação dos Princípios da Administração Científica, do americano Frederick W. Taylor, que acentuou na sua obra a necessidade da eliminação de desperdícios, o caráter científico dos processos produtivos e a eficiência da empresa. Enquanto isso, na Europa, Henry Fayol introduziu a administração como ciência, propondo a previsão, organização, comando coordenação e controle como suas fases fundamentais.

A partir de então, de acordo com STONER (1997), outros estudos se seguiram: Max Weber pesquisa e avalia o sistema burocrático que propõe uma estrutura de poder e autoridade; Elton Mayo, dentre outros autores apresenta a abordagem sistêmica que permite uma análise dos sistemas sociais considerando o relacionamento com o ambiente, a interação entre sistemas e o sistema mais amplo em que são inseridos subsistemas. Como derivação da abordagem sistêmica surge a abordagem contingencial, estabelecendo que as variáveis que compõem um sistema são mutáveis de acordo com cada situação, devendo-se considerar: tecnologia, estrutura, autoridade, relacionamento, mercado, economia, sociedade e cultura.

Dessa maneira, o papel da contabilidade se torna ainda mais importante nas complexas economias modernas. Uma vez que os recursos são escassos, é preciso escolher entre as melhores alternativas, e, para identificá-las são necessários dados contábeis. Trata-se de uma atividade específica do ser humano, pois somente o homem como ser racional é capaz de estabelecer objetivos e utilizar os recursos de modo racional.

Em sentido amplo a contabilidade trata da coleta, apresentação e interpretação dos dados econômicos. Os administradores podem responder a orçamentos e objetivos estabelecidos, em termos puramente financeiros, através da redução da qualidade e do esforço. Essa resposta pode não transparecer em seus próprios resultados financeiros, mas, sim, nos de outro administrador.

Na organização capitalista, a eficácia, ou seja o alcance dos objetivos a que se propõe, é função dos recursos de que dispõe e, como esses recursos são os meios de produção e a força de trabalho, ambos considerados serviços, a administração da organização controlaria os recursos, não levando em conta o elemento humano em seus aspectos psicossociais, fato que coloca a administração como uma ação neutra, o que realmente ela não é. O que existe de fato é um inter relacionamento destes aspectos para o alcance dos objetivos almejados. E, se não se pode conceber idéia de neutralidade da administração em empresas, menos ainda, nas instituições educativas.

Existem aspectos que são comuns em qualquer organização, independente do segmento econômico em que estão inseridos. Toda a organização que pretenda ser bem

sucedida deve promover sua integração ao sistema social a que pertence, bem como a integração interna, em seus diversos setores.

No entanto, existem elementos que distanciam as empresas das organizações educativas. Uma delas, diz respeito ao fato de que as primeiras trabalham com produtos, enquanto as instituições de ensino, atuam no campo dos serviços. Isso significa que as empresas fabricam produtos, vendem produtos, os fazem circular e visam, sempre, o lucro. Já as instituições de ensino importam-se com a produção do conhecimento e sua função é de produzir este capital e torná-lo acessível à comunidade.

Contudo, tanto as empresas quanto as Instituições de Ensino Superior fazem parte de um modo de produção da existência denominado de modo de produção capitalista - sofrem sua influência e o influenciam. No momento atual o modo de produção capitalista tem um viés nitidamente desenvolvimentista, com caráter funcionalista. Enquanto as empresas procuram tirar o máximo de proveito, maximizando os seus lucros, as Instituições de Ensino Superior, organizações que atuam no nível dos serviços

prestados à comunidade, sejam elas privadas ou públicas, exercem uma atividade especial: fazer da produção do conhecimento a sua tarefa básica, e da democratização do conhecimento produzindo sua finalidade precípua. Contudo, não é possível produzir conhecimento e socializá-lo, dentro dos limites do modo de produção capitalista, sem pensar nos custos da produção e da socialização, mas, também, na forma de cobrir os custos e, no caso de Instituições de Ensino Superior privadas, de obter lucro compatível com o serviço prestado à comunidade, a fim de não ir à falência. Para que isso aconteça, é fundamental que o seu serviço contábil seja eficiente e ético. As Instituições de Ensino Superior públicas e/ou de utilidade pública, possuem as mesmas características das privadas quanto à tarefa, mas diferem quanto ao papel, afinal, o seu "lucro" está na quantidade e na qualidade do conhecimento disponibilizado para a sociedade, seja através das pesquisas realizadas, seja através da formação de profissionais qualificados que exerçam sua função na sociedade de forma competente e ética. Mas, umas e outras atuam dentro das regras do débito e do crédito, pois necessitam ter uma contabilidade compatível com o compromisso assumido diante da comunidade e/ou do poder público.

A contabilidade de forma indireta promove esta inter relação, pois, produz cálculos de variação e lucro. Pois, possibilita, através dos cálculos de variação (financeira/patrimonial) e dos resultados (econômico) uma visão mais apurada e consistente da realidade da organização. Essas variações somente são significativas quando interpretadas durante certo período, para que se superem os pequenos desvios, pelos quais os administradores não podem ser responsabilizados, já que eles trabalham com os dados que a contabilidade os disponibiliza. A análise econômico/financeira das Instituições de Ensino Superior depende da qualidade das informações geradas e estas dos dados que são necessários à sua consecução.

A administração das Instituições de Ensino Superior deve estar sempre atenta para situações que exijam adaptações das programações e dos recursos do pessoal. É necessário saber buscar novas atividades, novos métodos, novas fontes de recursos, para atender as prioridades da comunidade. A contabilidade fornece então as informações necessárias ao administrador para que este possa realizar as adaptações que se façam necessárias.

Os gestores das Instituições de Ensino Superior devem ser capazes de entender dois aspectos:

1. Utilizar bem os recursos disponíveis para conseguir o que pretende e;
2. conduzir a organização no sentido de alcançar os objetivos; estes podem ou não ser relevantes. A relevância está relacionada com os valores, e cabe ao gestor traçar os objetivos levando em consideração os valores que norteiam os objetivos.

Na medida que os elementos que compõem a administração são: organização, planejamento, controle e implementação, é fundamental que haja entre esses elementos um inter-relacionamento, o que não impede de se considerar cada um deles individualmente, como descrito a seguir:

Organização: à medida que uma instituição se desenvolve, de acordo com CHIAVENATO (1993), as tarefas vão se multiplicando e precisam, num primeiro momento, serem divididas entre pessoas e num segundo momento, agrupadas em setores, divisões ou departamentos. Além das tarefas diferenciadas, é de suma importância considerar como critério para organizar, o fator humano pois o

comportamento do pessoal tem influência fundamental na organização, daí uma área da administração que trata da gestão de pessoal e dos chamados "recursos humanos".

Planejamento: o planejamento do trabalho é uma tarefa de fundamental importância para a administração. De acordo com PADOVEZE (1997), o planejamento inclui determinação dos objetivos, as políticas, os métodos e os programas a serem desenvolvidos, bem como as formas de planejamento e controle que, através dos dados extraídos da contabilidade e do orçamento, são transformados em informações para elaborar o planejamento e a tomada de decisões por parte do administrador. A tomada de decisões abrange os seguintes aspectos:

- Benefícios e dificuldades decorrentes da divisão do trabalho;
- avaliação dos principais serviços prestados pela instituição ou que a mesma tem condições de prestar bem como o estabelecimento de cronogramas de execução;
- estabelecimento de objetivos hierarquizados, a fim de tornar a ação mais eficiente;
- fixação de políticas de ação, métodos padronizados e procedimentos operacionais;

- programação de atividades em etapas seqüenciais e relacionadas entre si designação dos responsáveis por cada etapa, determinação de recursos para cada etapa e confecção do cronograma de execução.

Controle: permite a avaliação de resultados ao alcance dos objetivos de um plano. Segundo MOTTA (1986), uma organização sem controle é inviável. Cada organização tem sistemas de controle que coordenam o exercício de direito de decisão que está diluído entre certo número de indivíduos.

Os sistemas de controle também desempenham outra importante função na organização. Eles medem a eficácia com que as decisões são traduzidas em resultados. Essa segunda característica dos sistemas de controle relaciona-se ao alcance das metas da organização. Nesse aspecto, os sistemas de controle tratam de influenciar o comportamento dos indivíduos no interesse da organização, isto é, da sua missão. Ambas as funções estão intimamente ligadas. De acordo com GOMES (1997), os sistemas de controle consistem de elementos formais e informais. Os elementos formais são as regras e os procedimentos estabelecidos, ao passo que os elementos informais incluem a "tradição" representada

pela prática herdada do passado e a cultura da organização, mas, também, dos objetivos que a instituição se propõe alcançar.

A criação de sistemas de controle trata principalmente dos elementos formais. Uma abordagem intuitiva identificará apenas os controles físicos existentes numa instituição (tais como senhas ou o pessoal do processamento de dados, ou da segurança) e instruções orais ou escritas, mesmo a comunicação não verbal também pertence à esfera dos sistemas de controle, como os relatórios gerenciais produzidos internamente.

Um dos mais poderosos instrumentos de controle é a contabilidade realizada em uma organização, incluindo a maneira de se organizar e interpretar os dados numéricos dentro do sistema, traduzindo em informações úteis e relevantes, como sugere CREPALDI (1998, p. 18):

A contabilidade é uma atividade fundamental na vida econômica. Mesmo nas economias mais simples, é necessário manter a documentação dos ativos, das dívidas e das negociações com terceiros. O papel da contabilidade torna-se ainda mais importante nas complexas economias modernas. Uma vez que os recursos são escassos, temos de escolher entre as melhores alternativas, e para identificá-las são necessários os dados contábeis.

Há vários fatores que explicam o papel vital da contabilidade dentro do conjunto de sistemas de controle. A contabilidade independente do segmento econômico que a organização atue, quer seja uma organização empresarial, uma organização não governamental (ONG), ou uma Instituição de Ensino Superior, todas são regidas por uma linguagem comum.

É extremamente difícil agregar e comparar medidas de desempenho físico, como, por exemplo, a satisfação do aluno e as expectativas da sociedade. Os números contábeis facilmente se coadunam à exigência organizacional de rápida agregação e comparação. O que não se consegue medir, não se consegue corrigir.

Além disso os dados contábeis são produzidos principalmente para o controle dos resultados, que é o objetivo do processo organizacional. Os sistemas de contabilidade medem a eficácia administrativa, não a natureza do comportamento, esforço ou diligência. De acordo com as informações extraídas da contabilidade, a administração deve estabelecer:

- Níveis de controle;

- padrões de controle, definindo claramente as características que determinam o bom desempenho;
- avaliação do desempenho que compreende a avaliação do trabalho realizado e fornecimento de informações aos setores competentes.

Para uma base sólida na definição dos indicadores de medida de desempenho econômico/financeiro se faz necessário inicialmente, requerer a implementação de um plano de ação que, efetivamente, deve sempre considerar:

Implementação: consiste na colocação dos planos em ação, devendo levar em conta:

1. Seleção do método para implementação;
2. obtenção de comprometimento ou concordância;
3. obtenção da compreensão;
4. implementação em um contexto dinâmico;

Acabamos de fazer um pequeno inventário de alguns elementos conceituais e práticos da ação contábil nas organizações. Na medida em que as instituições de ensino superior assumam com maior ou menor grau características que as aproximem das empresas, como no caso das organizações privadas de ensino, as tomadas de decisão

nessas instituições, precisam levar em consideração não somente as teorias da administração empresarial, mas também os elementos teórico/práticos da contabilidade.

Infelizmente, contudo, a maioria dos gestores das Instituições de Ensino Superior, não tem elevada intimidade com o sistema de informações contábeis, isto tem provocado vários problemas para o processo decisório e conseqüentemente, para os resultados dessas organizações que, por sua própria natureza possuem um compromisso social.

Com o constante aprimoramento das informações prestadas pela contabilidade, os administradores dessas instituições poderiam ter resultados satisfatórios quanto à aplicação dos recursos.

1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

A ineficiência do sistema de administração das Instituições de Ensino, traz preocupações em todos os níveis hierárquicos da organização, pois a deficiência na administração e nos controles, acarreta problemas de ordem funcional e financeira, prejudicando a oferta de serviços de qualidade à comunidade. Assim o problema da pesquisa pode ser formulado da seguinte maneira:

"Os controles de gestão centrados na contabilidade existentes nas Instituições de Ensino Superior são suficientes para a correta e adequada tomada de decisão no que tange a aplicação dos recursos materiais, financeiros e humanos"?

1.3 PERGUNTAS DA PESQUISA

1. Por que as informações contábeis são importantes para o processo decisório nas Instituições de Ensino Superior?
2. Como as informações contábeis podem subsidiar as decisões nas Instituições Superiores de Ensino?

3. Em que medida os relatórios contábeis numa Instituição de Ensino Superior podem ser úteis no processo decisório?

1.4 OBJETIVO GERAL

Identificar nas Instituições de Ensino Superior de que forma as informações geradas pela contabilidade podem auxiliar no planejamento e na gestão das mesmas.

1.5 METODOLOGIA

Os procedimentos e operações de pesquisa utilizados neste trabalho, caracterizam-no como uma investigação bibliográfica, cujos dados serão analisados e criticados a partir de um referencial teórico que permite superar a simples descrição do fenômeno, nosso objeto de estudo, conforme apresentado no problema de pesquisa.

1.5.1 MODELO DE PESQUISA

Como anunciado acima, esta dissertação caracteriza-se por ser uma pesquisa bibliográfica, onde foram selecionadas obras relacionadas à esta dissertação e

realizado um aprofundamento do estudo em questão. De acordo com MARCONI (1986), esta forma de pesquisa permite ao pesquisador estar em contato direto com inúmeras obras e visões no que tange determinado assunto. Manzo *apud* MARCONI (1986, p. 58), ressalta que a bibliografia pertinente "oferece meios para definir e resolver, não somente problemas já conhecidos, como também explorar novas áreas, onde os problemas ainda não se cristalizaram suficientemente".

1.5.2 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

O tratamento das informações obtidas foi processado de acordo com os levantamentos realizados através da pesquisa bibliográfica. O trabalho de ordenamento dos dados para seu adequado tratamento, seguiu a orientação geral de SELLTIZ (1975), segundo o qual os dados coletados (assuntos relacionados com esta pesquisa), devem ser agrupados em categorias, de acordo com o interesse da pesquisa, de forma a permitir sua melhor análise, interpretação e crítica.

CAPÍTULO II

SISTEMAS

Sistema, conforme afirma ROBBINS (2000, p. 498) "é um grupo de elementos inter-relacionados e integrados de forma a obter um dado resultado". Pode também ser definido como um conjunto estruturado visando a um fim, no qual existem relações complexas e não triviais entre os elementos constitutivos, de modo que o todo seja mais do que a soma das partes. Exemplos: sistema econômico, sistema operacional, sistema administrativo e sistema de informação, onde está incluído o sistema contábil.

2.1 SISTEMAS DE INFORMAÇÕES

NAKAGAWA (1995), se referindo à organização como um sistema aberto, diz que a realização da missão e propósitos ocorre através do balanceamento entre o equilíbrio de suas interações com o ambiente, e o equilíbrio das interações que ocorrem em nível de seus subsistemas operacionais. NAKAGAWA (1995, p. 47), acrescenta que :

Isto implica admitirmos que em um sistema empresa seus resultados decorrem de um conjunto muito grande de ações. Para serem eficazes os gerentes precisam produzir resultados e estes decorrem de suas

próprias ações. A qualidade das ações, entretanto, depende do processo de tomada de decisões dos gerentes, o qual, por sua vez, requer o suporte de um adequado sistema de informações.

GIL (1992, p. 14), num enfoque humanístico, considerando o homem como figura central do universo dos sistemas de informações, e, tendo em vista que esses sistemas, como as IES, existem em função dos recursos humanos e dos serviços prestados a um ser humano geograficamente localizado, o aluno e os membros da sociedade onde elas se situam, define o seguinte conceito:

Um sistema de informações consiste em pelo menos uma pessoa, com certas características psicológicas, que enfrenta um problema dentro de um contexto organizacional para o qual necessita de dados; com a finalidade de obter uma solução, esses dados são tratados criando-se informações geradas, distribuídas e entregues segundo um modo de apresentação.

De acordo com BIO (1994), que considera a organização na abordagem sistêmica, a informação é um subsistema do sistema-organização. Ou seja, a IES é formada por um conjunto de subsistemas de informações interdependentes.

O sistema de informação, dessa forma, é integrado por diversos subsistemas, como orçamento, contabilidade, custos, etc, como componentes do sistema total de informação da organização. Podem ser desmembrados novos subsistemas, como por exemplo, o subsistema orçamentário:

- Orçamento, elaborado a partir da entrada, seja das mensalidades dos alunos, seja do que é obtido da prestação de serviços específicos, geralmente como resultado da produção do conhecimento.
- Orçamento de produção
- Orçamento de materiais
- Orçamento de resultados
- Orçamento de capitais
- Orçamento de caixa

Procede-se, assim com os demais sistemas, desmembrando em seus respectivos subsistemas, sendo possível estabelecer a interdependência entre os mesmos, resultando, basicamente, na troca de informações entre eles. Significa, também, afirmar que não é possível existir subsistema isolado ou totalmente independente dentro do sistema global. Fato este que coloca questões importantes para as Instituições de Ensino Superior, em especial no que tange à centralização das informações ou a adoção da contabilidade como sistema de recepção e transmissão de informações.

GRAHL (1991) apresenta o sistema de informação dividido em três elementos de acordo com a hierarquia do

processo de decisão.

Primeiro, os SPD - Sistemas de Processamento de Dados caracterizam-se pela preocupação maior com os dados e eficiência no processamento de dados, sendo aplicados aos níveis operacionais mais baixos da estrutura organizacional, com a finalidade de automatizar o trabalho.

Segundo, os SIG - Sistemas de Informações Gerenciais são caracterizados pela preocupação maior com relação à utilização da informação, aumento da eficiência do processamento de dados, geração de relatórios e consultas a base de dados, sendo aplicados aos níveis médios da organização, dando ênfase à integração dos dados (planejamento tático).

Terceiro, os SAD (Sistemas de Apoio a Decisão), têm por característica o aumento da eficácia do processo decisório, ênfase em flexibilidade e capacidade de adaptação às alternativas de necessidades de informações. São destinados aos níveis mais altos da organização, como a reitoria, a vice-reitoria e as pró-reitorias, mas também dos colegiados superiores, de onde partem, em última

instância, as decisões que deverão ser implementadas na instituição.

O trabalho administrativo deve ser organizado de forma que permita que a organização seja vista como uma entidade integrada. O sistema deve incorporar informações necessárias para planejamento e controle. O sistema deve gerar informações necessárias para auxiliar os gestores de todos os níveis a atingirem os seus objetivos. O sistema deve prover informações suficientes e precisas na frequência necessária. O processamento eletrônico de dados deve representar um papel importante, porque se torna necessário automatizar para prover informações exatas rapidamente.

Quanto ao aspecto da tomada de decisão, BLO (1994) esclarece que o comportamento do sistema-organização é diretamente afetado, em termos de efetividade, isto é, eficiência e eficácia, pela qualidade das decisões, as quais, por sua vez, são influenciadas pela qualidade do sistema de informação.

2.2 O SISTEMA DE INFORMAÇÕES COMO MEIO FACILITADOR DO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÕES

O objetivo da informação é melhorar a qualidade das decisões e seus resultados na solução de problemas. A maneira na qual a informação é usada depende do modelo de processo que é adotado. KROENKE (1992) considera dois os modelos, descritos anteriormente: o modelo da racionalidade limitada e o modelo dos resultados forçados.

O modelo da racionalidade limitada: A primeira função dos sistemas de informações dentro do contexto do modelo de tomada de decisão racionalmente limitado é expandir os limites e aumentar a racionalidade do processo de decisão. Os limites podem ser expandidos para se obter maior conhecimento sobre o problema, pelo desenvolvimento de mais alternativas, pela consideração de mais critérios na seleção de preferências, reduzindo o risco e aumentando a velocidade da implementação, e, dando mais conhecimento sobre a eficiência da implementação. Sistemas de comunicação e automação de escritórios podem ser empregados para melhorar a comunicação através de todo o processo. Existindo sistemas de informações, incluindo aplicações TPS (Transactions Processing System) ou MIS (Management Information System), pode-se também obter

inteligência sobre o problema. Ambas as aplicações existentes e novas TPS e MIS podem ser usadas para facilitar o monitoramento da solução.

Os sistemas de informações tornaram o processo mais racional de duas maneiras. Primeiro, aplicações via OAS (Office Automatiom System), ou Sistemas de Automação de Escritórios, dos diversos órgãos que constituem os setores intermediários da administração, tais como setores, divisões, tesouraria, etc., são utilizadas para melhorar a comunicação entre os tomadores de decisão e aqueles que tem conhecimento sobre o problema ou sua solução. Isto é especialmente importante na tomada de decisão em grupo, quando a eficiente comunicação é essencial para uma eficiente decisão e para a implementação desta decisão. Por outro lado, sistemas de informações podem ser usados para gerar e avaliar modelos matemáticos de alternativas. Programas de planilhas eletrônicas, pacotes estatísticos, e programas de gerenciamento financeiro podem ser usados com este propósito.

O modelo dos resultados forçados: De acordo com o modelo de resultados forçados, tomadores de decisão

identificam uma entre várias soluções aceitáveis, e forçam o processo de tomada de decisão a produzir um destes resultados. O'reilly, *apud* KROENKE (1992) identifica muitas maneiras na qual este processo ocorre. Em alguns casos, forçar o resultado não é intencional, e os tomadores de decisão devem receber bem a idéia que eles estão forçando o processo. Em outros casos forçam-se os resultados intencionalmente, devido ao jogo de poder que ocorre em todo o tipo de organização, e as IES não estão isentas dessas ações tipicamente humanas, mas muito mais presentes no modo de produção capitalista.

O sistema de informações tem um papel diferente nestes dois casos. Quando o decisor forçar o resultado, e isso ocorrer sem intenção, sistemas de informações podem ser usados para estimular os tomadores de decisão, para chamar a atenção que eles estão forçando ou distorcendo o processo.

Em casos onde os resultados são intencionalmente forçados, os sistemas de informação podem ser usados para manipular o processo de decisão. Nestes casos os sistemas de informação são usados para aumentar o poder do manipulador.

2.3 SISTEMAS DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS - A IMPORTÂNCIA DA ANÁLISE E INFORMAÇÃO

Nos dias atuais, de acordo com MATARAZZO (1997), muito se fala no papel que a informação possui sobre a realização de negócios entre as instituições como ou sem fins lucrativos. Há afirmações do tipo "a informação significa poder", o que significa que quanto mais informações de qualidade puder deter, tanto mais poderio estará dotada uma organização, ou seus órgãos internos.

O que se pretende, é conhecer o ciclo de vida da instituição, a fim de que todas as decisões nela tomadas sejam consistentes e capazes de levá-la a alcançar os objetivos que a missão estabeleceu. Portanto, há duas preocupações básicas em se conhecer o valor e importância das informações quando da análise das instituições: as informações necessárias à análise do ciclo de vida da organização e aquelas necessárias ao processo decisório destas organizações.

Não se pode deixar de dizer que as informações extraídas dos relatórios contábeis, especialmente as necessárias à formação da análise financeira da instituição, são de suma importância para a tomada de

decisão diária. Entretanto, a partir deste momento, as discussões estarão centradas em análise de balanços, de forma a enfocar sua importância para se conhecer o processo evolutivo (ciclo de vida) das organizações.

2.4 A IMPORTÂNCIA DA ANÁLISE FINANCEIRA DE BALANÇOS

Tanto a prática como a literatura têm revelado que a análise financeira e de balanços é uma das tarefas mais difíceis e complexas entre as inúmeras que os contadores possuem na missão de contribuir para o desenvolvimento das organizações, e em particular das educativas que, como já foi dito possuem características especiais, relacionadas com a formação do ser humano.

Talvez se pudesse questionar que a análise financeira e de balanços não se constitui numa mera apuração de índices cujas formas já se encontram montadas ou formalizadas? Onde reside, então, a complexidade e a dificuldade? A resposta é extremamente simples. Apurar ou calcular índices é uma tarefa bastante simplista, tendo em vista que as fórmulas já se encontram padronizadas. O que se precisa é meramente um conhecimento de matemática básica ou financeira e saber classificar e extrair as

contas das demonstrações a fim de aplicá-las às fórmulas, atividades estas estudadas em qualquer curso técnico ou superior de Contabilidade.

O grande desafio do problema em questão é justamente a análise ou interpretação destes cálculos ou dos índices extraídos. Calcular é muito simples, mas não é uma atividade que se encerra em si. Indispensável é reforçar a necessidade de bem interpretar os dados e informações, que pode ser feito pela contabilidade em um objetivo mais qualitativo.

Partindo-se do princípio de que parte do elenco de informações que as instituições utilizam para tomar decisões está nas demonstrações contábeis, especialmente no suplemento de análise destas demonstrações, há que se afirmar que a importância em se proceder a análise financeira e de balanços é de um grau de relevância extremamente alto.

Assim sendo, ainda sobre a questão de importância da análise e talvez com um desejo de eliminar as idéias de dificuldades e complexidades anteriormente discutidas, IUDÍCIBUS (1995, p.67) alerta:

É muito mais útil calcular um certo número selecionado de índices e quocientes, de forma consistente, de período para período, e compará-los com padrões preestabelecidos e tentar, a partir daí, tirar uma idéia de quais problemas merecem uma investigação maior, do que apurar dezenas e dezenas de índices, sem correlação entre si, sem comparações e, ainda, pretender dar um enfoque e uma significação absolutos a tais índices e quocientes.

É possível sintetizar ainda uma série de razões, sem esgotá-las, para realçar quão importante é esta análise para as organizações:

- se bem manuseada, pode se constituir num excelente e poderoso "painel de controle" da administração;
- se não for feita a partir de uma contabilidade "manipuladora" ou "normatizante", pode trazer resultados bastante precisos;
- é uma poderosa ferramenta à disposição das pessoas que se relacionam ou pretendem relacionar-se com a organização, ou seja, os usuários da informação contábil ou financeira, sejam eles internos ou externos;
- permite diagnosticar o empreendimento, revelando os pontos críticos e permitindo apresentar um esboço das prioridades para a solução dos problemas;
- permite uma visão estratégica dos planos da organização, bem como estima o seu futuro, suas limitações e suas potencialidades.

2.5 ANÁLISE FINANCEIRA DE BALANÇOS - SUA UTILIDADE

De acordo com PADOVEZE (1997, p. 115), "A análise de balanço constitui-se num processo de meditação sobre os demonstrativos contábeis, objetivando uma avaliação da situação da organização, em seus aspectos operacionais, econômicos, patrimoniais e financeiros".

No entanto, MATARAZZO (1997, p. 17), por sua vez, afirma que: "A Análise de Balanços objetiva extrair informações das Demonstrações Financeiras para a tomada de decisões".

Partindo-se da definição de MATARAZZO (1997), é importante ressaltar que as demonstrações contábeis contêm uma série de dados que, quando analisados, transformam-se em informações. Por esta razão, é que a análise de balanços objetiva extrair informações e não dados. Partindo então deste pressuposto, ainda segundo MATARAZZO (1997) pode-se caracterizar ou diferenciar dados de informações:

Dados:

- tecnicamente, são os itens básicos de informação, antes de serem processados por um sistema, ou seja,

alimentam, dão entrada no sistema;

- representam algo puro cujo conteúdo não permitirá a compreensão e nem mesmo o julgamento sob determinado assunto;
- consistem em qualquer elemento identificado em sua forma bruta, que por si só não conduz a uma compreensão de determinado fato ou situação;
- são os números ou descrição de objetos ou eventos que, isoladamente, não provocam nenhuma reação no leitor.

Informações:

- são os relatórios, os resultados do processamento dos dados;
- as informações são produzidas, saem do sistema, seja este manual ou computacional;
- são conjuntos de dados sobre algo ou sobre alguém, ou seja, o dado manuseado (trabalhado) que servirá de base para alguma decisão;
- enumeram o resultado da análise dos dados que permitirá a tomada de decisões ou a execução de algumas ações;
- representam, para quem as recebe, uma comunicação que pode produzir reação ou decisão, freqüentemente

acompanhada de um efeito-surpresa.

Ressalte-se que as informações da análise de balanços servem tanto a usuários internos quanto a externos, e muito destes usuários são leigos, pois não possuem conhecimento técnico suficiente para interpretar adequadamente as informações ali contidas. Portanto, vários cuidados devem ser tomados quando da sua execução e apresentação. Porém, entende-se que dois pontos merecem ser referenciados:

1. grau de excelência da Análise de Balanços é dado exatamente pela qualidade e extensão das informações que conseguir gerar;
2. os relatórios devem estar dotados de uma linguagem simples, como se fossem dirigidos a leigos e, sempre que possível, estarem acompanhados de gráficos.

No entanto, talvez o conteúdo até aqui exposto, não tenha evidenciado como proceder a análise financeira de balanços, ou seja, que metodologia deverá ser utilizada. A idéia é utilizar-se do raciocínio científico, ou seja, se o fim pretendido pela análise é fornecer informações para tomada de decisão, então é preciso

conhecer como se dá o processo de tomada de decisão.

Na maioria das ciências, ainda que cada uma tenha as suas especificidades, a seqüência do processo decisório tem as seguintes etapas:

1. escolha dos indicadores;
2. comparação com padrões;
3. diagnóstico ou conclusões;
4. decisões.

Para a realização da análise financeira de balanços, de acordo com MATARAZZO (1997, p. 123), pode-se adaptar a mesma seqüência, isto é:

- apuram-se os índices junto às demonstrações contábeis;
- comparam-se os índices com os padrões;
- ponderam-se as diferentes informações e chega-se a um diagnóstico ou conclusões; e
- tomam-se decisões.

Todavia, quando se procede a análise de balanços, os relatórios provenientes desta análise podem estar compostos de informações dos tipos:

- situação financeira e causas das alterações;
- situação econômica e causas das alterações;
- desempenho;
- eficiência e eficácia na utilização dos recursos;

- adequação das fontes às aplicações de recursos;
- evolução, tendências e perspectivas;
- pontos fortes e fracos;
- etc.

À primeira vista, parece que uma Instituição de Ensino Superior - IES, não deveria tratar as questões relacionadas à débito e crédito, custos, informações para tomada de decisões, etc., da maneira como está sendo apresentado, no entanto, quanto mais racional for a gestão da instituição educativa, menor será a possibilidade de se transformar em um peso para a sociedade ou em uma organização que, por ineficiência do seu quadro de gestores, emprega incorretamente os recursos financeiros originados, seja do Estado, seja dos outros eventuais financiadores.

Para melhor entendimento serão estruturadas formas que permitam avaliação com maior eficiência e eficácia nos resultados a serem alcançados, como se observam nas análises horizontal e vertical.

2.5.1 A ANÁLISE HORIZONTAL

De acordo com IUDÍCIBUS (1995, p. 74), "Uma vez que os balanços e demonstrações de resultados estejam expressos em moeda de poder aquisitivo da mesma data, a análise horizontal assume certa significância e pode acusar imediatamente áreas de maior interesse para investigação".

A análise horizontal dedica-se a elucidar como está ocorrendo a evolução de cada item ou conjunto de itens constantes das demonstrações no decorrer dos tempos. É chamada de horizontal por duas razões:

- estabelece o primeiro ano ou o ano-base para a análise e a partir deste verifica qual foi a evolução nos anos seguintes;
- preocupa-se com o crescimento ou diminuição de itens ou conjunto de itens específicos, ou seja, não compara um item com outro no mesmo período e sim o mesmo item a cada período. É, portanto, fundamental para o estudo de tendências. E, isso é muito importante para a tomada de decisão, na medida em que se identifica com o planejamento futuro da

instituição.

Ainda que este tipo de análise, assim como a vertical, possua uma utilização bastante restrita, principalmente em função do trabalho na montagem do grande número de quocientes, MATARAZZO (1997, p. 26) ressalta um aspecto importante, dizendo que "... pesquisas efetuadas recentemente com insolvência de pequenas e médias organizações têm ressaltado a utilidade das análises vertical e horizontal como instrumentos de análise".

2.5.2 A ANÁLISE VERTICAL

Uma das grandes utilidades da Análise Vertical concentra-se na verificação da estrutura de composição dos itens das demonstrações e a sua evolução no tempo, com enfoque especial, também, ao estudo de tendências. De acordo com PADOVEZE (1997, p. 118): "É a análise da estrutura da demonstração de resultados e do balanço patrimonial, buscando evidenciar as participações dos elementos patrimoniais e de resultados dentro do total".

A análise vertical baseia-se em valores percentuais das demonstrações apresentadas pela

Instituição Acadêmica. Para isso se calcula um percentual de cada componente das demonstrações contábeis em relação a um valor base, caracterizando-se pela geração de informações quanto a eficiência da utilização dos recursos.

A análise vertical desce ao nível de detalhes que não permite uma visão ampla da organização, mas possibilita localizar pontos específicos de falhas, problemas e características da IES e evidenciar os motivos da Instituição estar em determinada situação econômico-financeira.

É desejável que as decisões e as conclusões baseadas na análise vertical sejam complementadas pela horizontal (de crescimento/evolução).

Em termos genéricos a Análise Vertical deve ser medida através da comparação com padrões de instituições equivalentes ou com percentuais da própria instituição em períodos anteriores (base estatística), permitindo inferir se há itens fora das proporções normais. Por exemplo a análise vertical mostra de um lado qual a composição detalhada dos recursos tomados pela instituição.

Conseqüentemente também mostra quanto dos recursos totais é destinado a cada ação da administração.

CAPÍTULO III

ORÇAMENTO E CUSTOS

3.1 ORÇAMENTO

Tem sido generalizado entre os estudiosos e técnicos da área contábil a utilização de termos e expressões como: "Orçamento, "plano Orçamentário", "administração e controle orçamentário", *budget*, etc.

São palavras tiradas das traduções ou de artigos de diferentes autores, mas que procuram indicar um só assunto: "orçamento". Que é orçamento? KOHLER (1970, p. 67) define orçamento como: "Um plano financeiro que serve para estimativa e controle das operações futuras".

Essa definição indica a existência de finalidades diversas para a elaboração dos orçamentos. Podem-se observar duas funções principais do orçamento. A primeira função é funcionar como um plano que engloba os fatores futuros da operação e os exprime em termos econômico financeiros, para que sobre eles possa atuar a segunda função, o controle.

O orçamento não se limita apenas à fase de controle, que se caracteriza pela comparação entre o realizado e o orçado, mas olha sempre à frente, com a finalidade de visualizar as possibilidades futuras, visando ao estabelecimento de objetivos.

De acordo com TUNG (1976, p. 22): "O orçamento não deve ser imposto, mas aceito, de comum acordo, por todos aqueles que assumem a responsabilidade pelo atingimento de determinado alvo". Daí se deduz que os fatores psicológico e político desempenham importante papel na execução do plano orçamentário, isto porque o consenso não se origina somente de dados factuais, mas da discussão entre as pessoas envolvidas no processo. Daí, a importância de todos estarem conscientes dos valores da instituição a que pertençam, e conscientes, também, de que a administração é, nas Instituições de Ensino Superior, uma atividade-meio, a serviço dos objetivos pedagógicos a serem alcançados de acordo com a missão.

Portanto, o orçamento consiste, essencialmente, em um plano de trabalho coordenado, e no controle desse plano. O resultado que toda a organização moderna procura, continua a ser o resultado favorável ao fim de cada

atividade conciliável, entretanto com o bem estar da comunidade, mediante o atendimento das necessidades desta. Para se atingir esse objetivo, a organização moderna, tem as vistas voltadas para o constante aperfeiçoamento dos seus colaboradores, através de intensos programas de treinamento, buscando a constante melhoria dos serviços prestados à comunidade. Se isto é importante quando se trata de uma empresa comum, é mais importante ainda no que tange a uma Instituição de Ensino, pois os profissionais que nela atuam devem estar preparados para transferir conhecimentos para os integrantes da comunidade.

A administração moderna tem-se preocupado constantemente com os resultados. Antigamente o administrador contentava-se com métodos rudimentares de registro de informações. Com a globalização da economia, os dados devem fluir de maneira ordenada e em tempo hábil, permitindo-lhe ajuda na tomada de decisões.

As estatísticas referentes ao passado já não satisfazem a curiosidade nem as necessidades futuras dos administradores, que procuram investigar as possibilidades futuras para traçar as metas. Elaborar o orçamento é um passo na implementação estratégica da instituição. É

traduzir os pressupostos gerais a respeito do planejamento da estratégia organizacional em representações numéricas de recursos.

Entretanto o orçamento define normas, estabelecendo parâmetros para controle pois incute no espírito de cada funcionário a noção de custo, da economia e do resultado, através de normas internas que têm por finalidade principal evitar desperdícios para uma maior rentabilidade.

Um orçamento tem a função de ordenar as atividades da instituição e a função de servir como base de controle ao comparar números (orçados) estimados e o desempenho real. Do ponto de vista da análise, o sistema de orçamento permite determinar os pontos vulneráveis da instituição, para medidas saneadoras, e seus pontos favoráveis, para um maior aproveitamento. A comparação entre o real e o estimado permite encontrar a causa de inúmeros fatos financeiros, conhecimento útil para os dirigentes tomarem as decisões necessárias ao bom funcionamento e desempenho econômico e financeiro da Instituição de Ensino Superior.

Dependendo dos poderes geradores e da tomada de decisões finais, pode-se traçar uma distinção entre o orçamento feito "de cima para baixo" e o de "baixo para cima". Do ponto de vista psicológico, nada é mais atuante do que o fato de todos os colaboradores, mesmo os mais humildes, sentirem sua participação direta em um plano de trabalho que envolve toda a instituição, sem distinção entre os níveis hierárquicos. Ele pulveriza a autoria do orçamento, tornando os colaboradores mais comprometidos com a realização das metas, também tira proveito dos conhecimentos mais específicos que possuem os responsáveis pela decisão em níveis inferiores.

Existem algumas vantagens, que podem ser assim resumidas:

- Uso mais racional dos recursos próprios, seja para o investimento no imobilizado, seja para o financiamento dos itens do ativo circulante;
- A moderação nos planos de despesas, pois qualquer gasto substancial é ponderado sob o prisma de rentabilidade em termos do resultado final;
- A determinação de responsabilidade definitiva para cada função na instituição;

- A coordenação entre todos os departamentos da instituição, pois seu alvo comum é o resultado a ser atingido conforme o orçamento;
- A combinação de forma fria e impessoal, dos melhores julgamentos dos diversos departamentos responsáveis pelo resultado da instituição. A avaliação de tais julgamentos oferece uma base para melhores decisões;
- Pelo seu mecanismo de operação, o orçamento serve de válvula de segurança para a administração. Através de comparações entre estimativas e realizações, localizam-se os pontos fracos e frágeis. O orçamento indica, portanto, o caminho que a instituição deve percorrer para alcançar maior desenvolvimento com maior segurança;
- Além de permitir o uso mais racional dos recursos próprios, o orçamento regulariza também o uso de recursos de terceiros, dentro dos limites do resultado projetado;
- Como resultante de várias visões setoriais, a posição do caixa, uma das mais fundamentais do orçamento, fornece informações sobre quando e quanto numerário será necessário, e se de origem interna ou externa. Tais estimativas só podem ser obtidas com o uso sistemático do orçamento;

- As instituições que possuem sistema orçamentário em bom funcionamento gozam sempre de maior prestígio junto às fontes externas de financiamento;
- Como condição primordial do próprio processo de trabalho, o orçamento requer que a administração se fortaleça, mediante o aperfeiçoamento contínuo do seu sistema de registros, análises e relatórios, indispensável à tomada de decisões.

Entretanto, também existe o lado "negativo" do orçamento "de baixo para cima", é um processo demorado que exige retroalimentação, mas, na medida em que ele incorpora uma parcela significativa da comunidade universitária, aquela constituída pelos que têm responsabilidade administrativa e possuem, também, uma visão clara das metas a serem atingidas pela área acadêmica, esta forma de trabalhar o orçamento é a mais indicada para as instituições de educação superior.

Dentro da estrutura geral, existem diversos tipos específicos de orçamentos e rotinas. Para se obter as vantagens que o sistema orçamentário oferece há requisitos que devem ser observados.

Segundo TUNG (1976, p. 152), devem ser observados os seguintes requisitos:

- Apoio da cúpula administrativa, condição *sine qua non* devido aos atritos que normalmente surgem no processo de controle;
- Uma organização adequada - básica no tocante à responsabilidade e à autoridade, para o controle efetivo. Sem uma organização definitiva, não será possível determinar quem é o responsável por determinada situação deficitária. Essa impossibilidade invalida, a premissa de que o orçamento organizacional tem por objetivo eliminar desperdícios;
- Um sistema de contabilidade racional, que permita as análises e comparações necessárias nos pormenores devidos. Essas normas contábeis servem de base para o planejamento financeiro. Sem essa base comum, a contabilidade poderá registrar fatos reais que não correspondem aos estimados, o que falseará as comparações posteriores e conduzirá a decisões errôneas;
- Um sistema orçamentário adequado, cada instituição tem suas necessidades específicas decorrentes da natureza de suas atividades. Para obter resultados favoráveis, ela precisa possuir um sistema de trabalho definido, capaz de oferecer-lhe um meio mais seguro para seu controle.

Como se pode observar, o funcionamento de um sistema orçamentário depende de vários fatores, alguns de natureza técnica e outros de natureza psicológica. Apesar dos inúmeros benefícios que pode trazer para a instituição, sua implantação requer medidas cautelosas.

Entretanto, nem sempre a implantação do sistema orçamentário levará, necessariamente, a instituição de ensino a ser bem sucedida. Quando se pretende adotar o processo, deve-se estar perfeitamente ciente do êxito ou

do malogro. Tudo depende da estrutura da instituição, das informações que são prestadas pelos colaboradores, a situação em que se encontra a instituição e o sistema de informações gerenciais desenvolvido e implantado, que possa oferecer à administração subsídios que lhe permitam tomar decisões. Qualquer plano orçamentário, por melhor que seja tem suas limitações, pois todo o orçamento baseia-se em estimativas, por mais acuradas, estas representam apenas tentativas de acerto. A previsão econômica não é uma ciência exata, o fator "homem" tem papel preponderante em sua determinação. A capacidade de sobrevivência de uma instituição sem um sistema orçamentário, refletia até há pouco tempo o pensamento dos administradores educacionais e homens de negócios brasileiros. Esta mentalidade está paulatinamente mudando, pois na atual conjuntura econômica não é mais possível administrar uma instituição de ensino superior se não existirem controles e sistemas de informações que forneçam subsídios para a tomada de decisões.

Nenhum sistema orçamentário é possível sem um bom sistema de informações gerenciais, que registrem os investimentos, custos, despesas e receitas.

O Sistema contábil que registra os fatos ocorridos na instituição, alimenta com dados o sistema de informações gerenciais, ambos portanto devem seguir o mesmo plano de contas, permitindo comparar os valores previstos com os valores realizados.

O plano de contas utilizado pela contabilidade, tem entre muitas outras finalidades, a de fixar a autoridade e a responsabilidade de cada nível de gerência. Após a apuração dos dados pela contabilidade, estes são analisados e faz-se as comparações entre os valores previstos e os valores realizados. Por sua vez, as variações existentes precisam ser analisadas e avaliadas pelos administradores da instituição de ensino para que:

1. se possa dizer se uma variação é importante;
2. em caso afirmativo, identificar as causas;
3. caso as causas sejam controláveis em dado setor da organização, se tomem as providências cabíveis para que a variação, se desfavorável, não se repita novamente, ou, se favorável, propicie o reaproveitamento futuro da eficiência nela refletida.

O aprofundamento de um processo de análise das causas de uma variação e a tomada de medidas tendentes a eliminá-las, pressupõe-se que evidentemente numa etapa preliminar, tenha sido determinado que essa variação merece tais cuidados adicionais.

3.2 CENTROS DE CONTROLE E O ORÇAMENTO EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

Uma organização sem controles é inviável. Independentemente do segmento econômico em que atua, cada organização tem sistemas de controle que coordenam o exercício do direito de decisão que está diluído entre certo número de indivíduos. Os sistemas de controle também desempenham outra importante função na organização. Eles medem a eficácia com que as decisões são traduzidas em resultados. Essa característica dos sistemas de controle relaciona-se ao alcance das metas da instituição. Nesse aspecto, os sistemas de controle tratam de influenciar o comportamento dos indivíduos no interesse da organização. Ambas as funções estão intimamente ligadas.

Os sistemas de controle consistem de elementos formais e informais. Os elementos formais são as regras e

os procedimentos estabelecidos, ao passo que os elementos informais incluem "tradição", a prática herdada do passado e a cultura da instituição. A criação de sistemas de controle trata principalmente dos elementos formais.

Enquanto uma abordagem intuitiva identificaria apenas os controles físicos existentes numa instituição de ensino superior, tais como: senhas para uso de determinados sistemas de informática, ou o pessoal da segurança, e instruções orais ou escritas, às vezes mesmo a comunicação não verbal pertence à esfera dos sistemas de controle. Um dos mais abstratos e poderosos sistemas de controle em qualquer instituição é a contabilidade que opera na organização, incluindo a maneira de se organizar e interpretar os dados numéricos dentro do sistema, transformando-os em sistemas de informações gerenciais para a tomada de decisões por parte dos administradores.

Inúmeros fatores definem o papel da contabilidade dentro do conjunto de sistemas de controle de uma organização. Primeiro a linguagem contábil é a linguagem comum de toda a organização de negócios, inclusive nas instituições de ensino superior. É difícil agregar e comparar medidas de desempenho físico, tais como a

satisfação do aluno e as expectativas da sociedade, velocidade no atendimento das solicitações da comunidade, etc.

Além disso os dados contábeis são produzidos principalmente para o controle dos resultados e do desempenho econômico financeiro que é o cerne do processo organizacional.

Essa orientação para os resultados cria certos pré-requisitos para uma bem sucedida implementação do sistema de informações gerenciais. Primeiro é necessário se certificar da forma pela qual a produção é medida e garantir que a tecnologia e os meios utilizados são a medida que traduz a ação em resultados e na satisfação das expectativas do aluno. O ambiente externo também pode complicar a mensuração, ao submeter os resultados a flutuações desordenadas. Nesse caso, a implementação bem sucedida de um sistema de informações gerenciais precisa ser capaz de filtrar os verdadeiros resultados dos dados preliminares.

O controle, de acordo com CHIAVENATO (1993), possui características hierárquicas. Isso não significa,

entretanto, que todos os direitos de controle têm de ser concedidos a um único tomador de decisões, normalmente é implementado mediante "centros de responsabilidade", no caso das IES, os colegiados superiores da organização. Nesses centros, os administradores tomam decisões a respeito de determinados problemas organizacionais com base em suas próprias avaliações, sem a interferência do todo da organização. Eles são julgados apenas pelos resultados que obtém, essa autonomia requer que a instituição estabeleça critérios de como medir o desempenho e como coordenar a ação, desde que as áreas de responsabilidade não estejam totalmente separadas.

3.3 CENTROS DE CUSTOS

Os centros de custos conforme relata MARTINS (1990), podem operar de duas maneiras diferentes. De acordo com o princípio da eficiência, no caso, intimamente relacionado um educação de qualidade a baixo custo, mantendo o nível salarial e procurando economizar ao máximo racionalizando os gastos com material de expediente, por exemplo. Pode-se pensar em uma instituição de ensino, setores que operem como centros de custos para minimização dos insumos. Por exemplo, o departamento de

patrimônio tem a tarefa de controlar os bens da instituição e mantê-los em perfeito estado de conservação para serem utilizados, utilizando-se o mínimo de recursos. Os departamentos de pessoal e financeiro também seguem esse fundamento lógico, sendo organizados como centros de custos.

Em ambos os casos, o sistema de controle permite que os diretores e chefes de setores ou de departamentos tomem decisões autônomas sobre como combinar insumos para realizar determinada tarefa, assumindo a responsabilidade pelo cumprimento das metas estabelecidas.

Entretanto, se ambos os tipos de centros de custos tiverem o mesmo direito de decisão sobre a escolha de insumos, eles também recebem o mesmo tipo de incentivo de um sistema de informações gerenciais, que simplesmente depende de números financeiros, ou seja o incentivo para reduzir despesas para economizar recursos, desde que essas medidas não prejudiquem a qualidade dos serviços, isto é, do ensino, da pesquisa e da extensão. Isso indica claramente a necessidade de verificação adicional de qualidade, caso seja escolhida uma estrutura de centros de custos.

3.4 CENTROS DE LUCROS

Ao contrário dos responsáveis pelo centros de custos, os encarregados dos centros de lucro, têm o direito de decisão sobre os insumos, sempre respeitando as metas a serem alcançadas, em especial quanto à qualidade da educação e o valor social da produção do conhecimento. Segundo MARTINS (1990) o objetivo de um centro de lucros, que pode-se chamar, aqui, de centro de *superávit*, é compatibilizar custos, metas e o *superávit*, estabelecendo parâmetros de gastos condizentes com os objetivos a atingir. Dessa maneira, uma vez que os encarregados ou responsáveis têm todos os atuais elementos de tomada de decisão sob seu controle direto, eles não se beneficiam com a redução da qualidade, pois isso indica incompetência para compatibilizar os custos com a qualidade dos serviços. É notório que qualidade inferior os impede de cumprir as metas estabelecidas pela missão da instituição, isso porque nas instituições privadas de ensino superior, o conceito de *superávit* se aproxima do conceito de lucro encontrado nas organizações em geral. Por isso, as de finalidade não lucrativa tem como fundamento o *superávit*, pois este se traduzirá como mola propulsora das atividades e serviços junto à comunidade onde estão inseridas.

É aconselhável tratar sempre os setores ou departamentos como centros de custo separados e garantir que haja uma posterior hierarquia de tomada de decisão que combine os centros de custos em um centro, diga-se, de *superávit*.

3.5 CENTROS DE INVESTIMENTOS

Embora os centros de lucro, ou *superávit*, eliminem o incentivo para a redução da qualidade, eles não tocam no problema base de capital. Isso pode levar ao desperdício de recursos pelos departamentos. É útil, portanto, de acordo com MARTINS (1990) conceder aos centros o direito de tomar suas próprias decisões de investimentos, ou seja, alocar determinados recursos para projetos de pesquisa ou extensão.

Esses chamados centros de investimentos são avaliados em termos de parâmetros de desempenho, que incluem o uso de capital. Um método comumente usado é o retorno sobre o investimento, para determinar o valor social relativo de um centro de investimentos. O retorno é o lucro ou *superávit* obtido dentro de uma unidade de tomada de decisões em relação à sua base de ativos.

Essa medida relativa facilita a comparação de uma unidade para outra. Para fornecer resultados comparáveis, as regras da avaliação dos ativos têm de ser uniformes em todos os centros. Entretanto, o caráter relativo camufla a importância da unidade para a organização. Ela pode também levar à "administração" de "denominador", isto é, os encarregados ou chefes de setores ou de departamentos optam por reduzir o denominador (a base de ativos), na tentativa de manter ou aumentar os *superávites*.

Outra sugestão é cobrar mensalidades, por exemplo, que mantenham o custo integral, comparando-se este valor com o que outras instituições estejam cobrando o que representa no caso o limite inferior. Embora essa sugestão seja aceitável em casos normais, ela pode levar a situações atípicas à tomada de decisões abaixo das desejadas, com reflexos sobre a qualidade dos serviços. Num momento em que os preços das outras instituições estão deprimidos, os tomadores de decisões poderão optar por terceirizar os serviços, deixando ociosa a capacidade interna de produzir determinados serviços (Pesquisa, Produção do conhecimento, Ensino), atitude que poderia trazer como consequência a descaracterização da própria instituição com relação à missão proclamada.

Na busca de respostas sobre como gerar recursos destinados ao financiamento das Instituições de Ensino Superior, REIMERS (1989, p. 59) examinou três fontes de financiamento:

1. **GOVERNO:** fonte óbvia de financiamento na medida em que os benefícios da educação transcendem aqueles que os indivíduos beneficiados recebem diretamente, satisfazendo, paralelamente, objetivos governamentais, tais como redução da criminalidade e estabilidade política;
2. **BENEFICIÁRIOS DIRETOS:** partindo do pressuposto de que aqueles que se beneficiam diretamente da educação devem pagar, pelo menos em parte, por tais benefícios, torna-se necessário analisar níveis de ingressos diferenciados, visando a atender propósitos de equidade;
3. **ORGANIZAÇÕES PRIVADAS:** com ou sem fins lucrativos, podem beneficiar-se com subvenção à educação para certos segmentos da sociedade, quando esta subvenção atende seus próprios interesses institucionais, como, por exemplo, através da formação de técnicos especializados que lhes garantirão uma produtividade adicional.
4. Adicionaríamos mais um financiador que é beneficiário indireto: os pais dos alunos.

A realidade das IES tem demonstrado que a sua manutenção se torna cada dia mais difícil, em razão da crescente necessidade de recursos para a consecução das suas atividades. Por outro lado, também não há mais dúvidas de que estas instituições não conseguem se manter, eficientemente, com apenas uma fonte de financiamento. Muitas instituições têm procurado estabelecer convênios com empresas, em áreas da pesquisa de ponta, ou mesmo adaptativa.

3.6 CUSTOS - COMO MEDIR SEU RETORNO

Além de controle e orçamento, o custeio representa um elemento essencial das atividades da administração de uma organização, independente do segmento econômico em que a mesma atue.

A educação superior privada por sua vez foi a primeira a sentir que a relação custo/lucro (superávit) havia chegado ao ensino. Os preços estão altos e a concorrência começa a assustar os mais tradicionalistas que consideram isso como um escândalo em educação, pois esta não pode ser vista como um produto qualquer. As instituições de ensino superior começam a realizar experiências importantes para melhorar a administração das instituições acadêmicas, pois estão buscando cada vez mais o equilíbrio financeiro. Uma pressão maior por eficiência começa a ser sentida nas instituições particulares. Estas estão entendendo que sem uma administração treinada e profissionalizada não poderão fazer frente às novas realidades de mercado e econômicas, pois estão atuando numa economia globalizada, onde a produtividade, qualidade, competitividade e preços são variáveis indispensáveis ao seu sucesso econômico financeiro.

De acordo com FINGER (1997), as Instituições Universitárias vão sentir que os tempos modernos exigem mais profissionalismo e menos improvisações, pois estas custam caro. O problema sentido nas demais organizações com os clientes, qualidade, novos desenhos de produtos, novas tecnologias nos processos deverá ser sentida com mais clareza nas organizações educacionais, com o enfrentamento de um problema agudo, atualmente, que é o das habilidades dos seus egressos, pois o mercado de trabalho exige um profissional que tenha cada vez mais qualidade, traduzida esta na forma de competência técnica, científica e política.

As mudanças se apresentam como alternativas para a sobrevivência das instituições de ensino, que precisam valer-se de conceitos e práticas inovadoras, com vistas a uma preparação rápida e eficaz para o terceiro milênio.

Após décadas de lutas para agregar cada vez mais qualidade aos serviços prestados pelas instituições de ensino, nos diversos níveis, presencia-se as dificuldades que elas têm em adotar procedimentos, que lhes permitam alcançar níveis de eficácia desejáveis. Ainda são poucos

os gestores que buscam criticar as suas estruturas, apresentando propostas que as tornem mais ágeis, mais capazes de criar ou incorporar novas tecnologias, por exemplo, ou tipos de gestão científica e racional, colocando-se na vanguarda desse processo de transformação rápida e complexa que é o mundo em que vivemos.

Na realidade, a maioria das Universidades brasileiras ainda não venceu a etapa de sensibilização da comunidade acadêmica, no que se refere a tomar consciência de que novos tempos exigem novas estruturas e novos esquemas de ação gerencial capazes não somente de as tornarem mais ágeis, como também de lhes possibilitar oferecer à comunidade serviços de melhor qualidade.

No caso da Universidade, existe uma cultura administrativa muito rígida que cumpre superar. Os especialistas dessas instituições ainda relutam em inovar os seus métodos de administração, permanecendo no âmbito de uma gestão tipicamente tradicional.

Portanto, há necessidade de se conhecer os custos do sistema educacional de cada instituição de ensino, visto que se esta não possuir os recursos necessários à

sua manutenção, não poderá atender com qualidade as necessidades da comunidade.

3.7 TIPOS DE CUSTOS

A classificação dos custos da Instituição, dos serviços, das operações, enfim do objeto que está sendo examinado e analisado, em diretos e indiretos destina-se a fornecer informações para a determinação do montante mais realístico do custo desse objeto, bem como para o controle dos custos dos centros de responsabilidade e, de modo geral, de todos os segmentos que tiverem seus custos identificados e acumulados. Em resumo, o que se quer dizer é que a diferenciação entre custos diretos e indiretos é necessária para o cálculo mais realístico do custo de qualquer objeto, para a verificação da rentabilidade e da eficiência das atividades da instituição. Todo o item de custo que é identificado naturalmente ao objeto de custeio é denominado de custo direto. Por outro lado, todo o item de custo que precisa de um parâmetro para ser identificado e debitado ao produto ou objeto do custeio é considerado como um custo indireto.

Todos os custos da Instituição de Ensino Superior são classificados em dois grandes grupos: diretos e indiretos. As palavras direto e indireto possuem uma idéia relativa, pois a administração deseja apurar os custos das suas atividades, sejam estas produtivas ou não produtivas. Portanto, pode-se definir que Custo Direto, são todos os custos que se conseguem identificar com suas atividades, do modo mais econômico e lógico; Custos Indiretos são todos os outros custos que dependem do emprego de recursos de taxas de rateio, de parâmetros para débito às atividades desenvolvidas. Para melhor esclarecer estas definições cita-se como exemplo: Deseja-se apurar o custo de determinado curso oferecido por uma faculdade. O salário do chefe da secretaria desta faculdade será considerado como indireto porque é comum a outras atividades-meio da Instituição de Ensino e porque necessita-se empregar parâmetros para fazer essa apropriação. Entretanto, se quisermos determinar o custo da secretaria, o salário do chefe será imediatamente, e sem nenhum esforço burocrático adicional, debitado ao custo da secretaria, identificado, portanto, como um custo direto. Portanto, pode-se deduzir que o mesmo item de custo tanto pode ser um custo direto como um custo

indireto, dependendo apenas do objeto que se deseja custear.

3.7.1 CUSTOS IMPUTADOS

São todos os custos que não aparecem nas demonstrações contábeis convencionais, isto é, não estão registrados na contabilidade, são custos assumidos, decorrentes da medida do valor de uso de um recurso. Os custos imputados não envolvem desembolso de caixa, eles constam de estudos comparativos de custos quando há necessidade de se tomar uma decisão ou de se proceder a planejamento e projetos. Exemplos: custo do capital social aplicado às operações, aluguel de instalações próprias, gastos com tecnologia, etc.

3.7.2 CUSTOS CONTROLÁVEIS E NÃO CONTROLÁVEIS

A distinção entre custos controláveis e não controláveis, é básica para o estabelecimento do Sistema de Custos por Responsabilidade. Diz-se que todos os custos da instituição são controláveis em algum nível gerencial.

Constata-se que a controlabilidade dos custos é mais ampla à medida que se caminha dos níveis hierárquicos mais

inferiores da administração para os níveis mais superiores. Existe a controlabilidade dos custos quando os tipos de custos (por unidade organizacional) são previstos, autorizados, realizados, comparados os seus montantes reais com os previstos, e em seguida, analisados os desvios resultantes.

3.7.3 CUSTOS FUNCIONAIS

Os custos funcionais são os custos identificados com as diversas funções da instituição. Podemos dividi-los em custos operacionais e não operacionais, estes tipos constituem o resultado do emprego do custeio por responsabilidade.

3.7.4 CUSTOS ESTIMADOS

Os custos estimados são custos predeterminados e se destinam a resolver certos problemas de controle e planejamento em situações especiais. Os custos estimados são preparados para determinadas operações, levando-se em conta o "preceito contábil geralmente aceito da relevância".

3.7.5 CUSTO-PADRÃO

Os custos-padrão são custos pré-determinados. Entretanto, diferentemente dos custos estimados e apesar de servirem para o controle, planejamento e tomada de decisões, são calculados com base nos parâmetros operacionais. Nas organizações prestadoras de serviços, cujas atividades sejam realizadas respectivamente, a aplicação dos Custos-padrão não é difícil, uma vez que os indicadores ou as relações de produtividade, desempenho e rendimento já estão definidos. Entretanto, nem todos os tipos de custos serão padronizados, dependerá sempre da relação estreita e bem definida entre o comportamento do custo e algum parâmetro operacional padronizado.

3.7.6 CUSTOS HISTÓRICOS

Custos históricos são os custos realmente incorridos, registrados pela contabilidade, são os custos objetivos porque não sofrem nenhuma influência de julgamentos subjetivos, são registrados pela Contabilidade somente os que constam de documentos hábeis cujos valores foram determinados com objetividade.

3.7.7 CUSTOS POR NATUREZA

A classificação inicial dos custos é por natureza. Todo o elenco de contas dispõe, na sua primeira fase de elaboração, de contas representativas dos custos por natureza. É preocupação primária da administração controlar os custos com salários, com aluguel, energia elétrica, de impostos e assim por diante, passando por todos os itens relevantes, classificados por natureza.

3.7.8 CUSTOS TOTAIS

São todos os custos diretos e indiretos de determinado objeto ou atividade. Caso se deseje determinar o custo de um programa especial, por exemplo um determinado curso, calcularemos o custo total quando todos os custos forem imputados a esse curso. Portanto, o custo total será a soma dos custos diretos e indiretos para a sua realização.

3.7.9 CUSTOS UNITÁRIOS

Poderemos ter vários custos unitários. O custo unitário é um indicador representado por uma fração, onde o denominador será a quantidade dos produtos fabricados em determinado período ou num processo produtivo. Todavia, dependendo da necessidade gerencial que se deseja atender, o custo poderá tomar várias formas. Poderemos calcular o custo total unitário de um processo. Esse custo servirá para a determinação do superávit.

3.7.10 CUSTOS FIXOS

Constatação importante é aquela que afirma que todo o custo, dentro da organização, instituição, atividade ou processo, observa um comportamento definido diante de uma base de volume. O custo fixo de uma atividade independe do volume de serviço, citamos como exemplo a depreciação do prédio, se a organização executar ou não atividades, ele existe, portanto, independe da atividade produtiva.

3.7.11 CUSTOS VARIÁVEIS

Os custos variáveis somente aparecem quando a atividade ou a produção é realizada. Um custo variável é um custo proporcional ao nível da atividade.

3.7.12 CUSTOS SEMI-VARIÁVEIS

Os custos semi-variáveis são aqueles que dispõem de uma parcela fixa e de uma parcela variável. São tipos de custos muito encontrados na prática. Exemplo: o custo de manutenção é, normalmente um custo semi-variável, pois sempre é constituído de uma parte fixa (os custos da atividade quando o volume de serviços é igual a zero) e uma parte variável (que deve variar de acordo com o parâmetro da atividade, que serve como referencial).

3.7.13 CUSTOS INCREMENTAIS

Os Custos Incrementais possuem duas características básicas que deverão ser sempre levadas em consideração:

1. eles são sempre, em qualquer hipótese, custos futuros;

2. eles incluem somente aqueles custos que mudam com o resultado da aplicação da alternativa escolhida pela administração.

Portanto, a administração está diariamente tomando decisões, isto é, escolhendo uma entre as várias alternativas em detrimento de outras.

3.8 VISÃO GERENCIAL DOS CUSTOS

O ramo da contabilidade que estuda os custos numa organização denomina-se Contabilidade de Custos. De acordo com LEONE (1997, p. 76):

A Contabilidade de Custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais.

Fundamentalmente a Contabilidade de Custos refere-se hoje às atividades de coleta e fornecimento de informações para as necessidades de tomada de decisões de todos os tipos, desde as relacionadas com operações até as de natureza estratégica, não repetitivas, e, ainda, ajuda na formulação das principais políticas das instituições.

Os responsáveis ou o responsável, deve(m) projetar um sistema de custos em que os dados estejam prontos para solucionar os múltiplos problemas com que se defronta a administração da instituição, pois classificar e relatar dados são medidas essenciais ao próprio desempenho da função gerencial. A Contabilidade de Custos é uma das responsabilidades do administrador da instituição. ANTHONY (1973, p. 75), faz a seguinte colocação:

Há uma tendência generalizada em considerar o *controller* como a pessoa basicamente responsável pelo exercício da função de controle. Tal interferência, embora natural em virtude da semelhança das palavras, é errônea. Em geral, o *controller* é responsável pelo planejamento e operação do sistema pelo qual a informação é coletada e relatada, mas o uso dessa informação no controle efetivo é de responsabilidade da administração da instituição.

Uma vez definidas as informações gerenciais de custos, que deverão ser produzidas pela Contabilidade de Custos, a próxima etapa da administração é definir o projeto dos Relatórios Gerenciais.

A administração, independente do segmento econômico em que a instituição atua, esta a controla através de relatórios. Para melhor conceituação, exemplifica-se a necessidade de relatórios nas organizações de médio a grande porte, porque há a delegação de autoridade e de responsabilidade; desta forma, para haver uniformidade de

comando e de diretrizes, é imprescindível que os vários "delegados" façam periodicamente, seus relatórios para níveis mais altos dentro da estrutura organizacional. Esses relatórios podem ser verbais, visuais, escritos, transmitidos eletronicamente; podem ser simples ou sofisticados, dependendo sempre da necessidade e da qualidade da informação a ser enviada à alta administração da instituição.

Em algumas organizações, esses relatórios são executados por profissionais de alto nível, que além de conferir aos relatórios características de racionalidade e de maior uniformidade e integração, investiga, periodicamente entre os relatórios em uso, quais que ainda são necessários, quais os que precisam ser alterados. É muito comum na prática, verificar-se a proliferação de relatórios inúteis, duplicados, executados simultaneamente por várias áreas da organização, cada uma interpretando os dados a seu modo, elevando com isto o custo gerencial da instituição.

Nas Instituições de Ensino Superior, independente do seu tamanho, os relatórios são sempre expedientes necessários, feitos de forma oral, escrita ou via

computador, pois permitem que as tomadas de decisão sejam feitas em cima de dados concretos e atuais.

CAPÍTULO IV

PLANEJAMENTO

A vida em grupo é uma necessidade imprescindível à sobrevivência do homem, embora a trajetória humana mostre um cotidiano repleto de desavenças, algumas bastante destruidoras, como a Primeira Guerra Mundial. Desde os primórdios, o homem já se organizava em grupos: são exemplos: as tribos, a igreja e a família. Essas pequenas organizações já serviam de alicerce para a construção de relacionamentos com o intuito de atingir seus objetivos.

Dentro desse raciocínio, KWASNICKA (1993) salienta que um indivíduo não é completo por si só e, que ele só atinge tal estado a partir do momento em que passa a atuar dentro de um grupo. Entretanto, para que esse grupo viva em harmonia é necessário que haja organização, pois cada indivíduo possui objetivos e graus de satisfação diferentes. Neste momento surge, dentro da necessidade de se organizar, o planejamento como forma de suprir tais necessidades.

A necessidade de planejar surge, como forma de organizar as relações existentes na sociedade, visto que o convívio social, por sua vez, é parte integrante e imprescindível no cotidiano do homem, e este está em constante busca de novas invenções e mudanças. Em meio a isso há um emaranhado de novidades e descobertas, constantes no nosso dia-a-dia. O planejamento é imprescindível tanto em organizações empresariais como em instituições educacionais.

No entanto, LUCKESI (1992) chama a atenção para o fato de que a prática do planejamento educacional no Brasil tem sido conduzida como se fosse uma atividade neutra, sem comprometimentos. Dessa forma, sem que se esteja atento aos determinantes ideológicos, a atividade de planejar torna-se um instrumento de manutenção do "modelo de sociedade" ao qual serve esse planejamento. O ato de planejar, por não colocar a realidade em questão, configura-se como uma forma de escamoteá-la; as decisões, usualmente, são no sentido de modernizar algo que já existe e não de revolucionar, a partir de um certo ponto de vista.

A atenção e preocupação das pessoas centra-se no

mistério do amanhã. As organizações buscam profissionais com visão do futuro, verdadeiros magos do saber, pessoas que além de possuir uma grande bagagem de conhecimento a respeito de uma infinidade de assuntos, ainda tenham grande capacidade de tomar decisões rápidas frente aos imprevistos que podem ocorrer.

As organizações hoje, procuram um profissional criativo que consiga, a partir de um grande volume de informações, ter a habilidade de combiná-las e ordená-las de maneira inovadora e aperfeiçoada. Consideram criativo aquele que, de posse de uma pequena quantidade de recursos, consiga fazer verdadeiras obras-primas. Se isso é regra nas empresas, mais importante ainda nas Instituições de Ensino Superior.

Dentro dessa ótica, BELLIA (1996) assegura que a humanidade só começou a se preocupar com o planejamento após a revolução industrial, pois este advento aumentou a capacidade do homem em se utilizar da natureza, resultando em alterações positivas e negativas. Na realidade, o planejamento tal como o temos hoje foi inicialmente pensado na França, na época da Enciclopédia, portanto, no calor da Revolução, por Condorcet.

Embora o enigma e, muitas vezes, a previsibilidade do futuro sejam uma constante na vida das pessoas, elas não podem deixar de repensar o passado, com o objetivo de entender determinados aspectos cruciais para o presente e futuro. O conhecimento prévio do histórico da organização faz com que se tornem claras certas atitudes e comportamentos frente a situações, até mesmo, corriqueiras. HIRSHMAN (1977, p. 05) ressalta que:

Sem o conhecimento da história, indivíduos têm apenas suas experiências limitadas como base para seus pensamentos e ações. Hoje não é como ontem, nem amanhã será como hoje: mas hoje é um sinergismo de todos os ontens, e amanhã será igual.

Portanto, a necessidade de planejar surge como forma de identificar, correlacionar, analisar e avaliar todas as variáveis envolvidas nos processos decisórios, a fim de possibilitar um desenvolvimento contínuo dos empreendimentos humanos, de maneira rápida e acessível a todos, com mínimo esforço.

ARANTES (1994) define o planejamento como uma das funções gerenciais mais importantes, dizendo que planejar não é adivinhar. O planejamento não se resume às previsões e projeções de vendas, de produção e finanças e, nem à preparação de orçamentos. Ele é um processo de reflexão

que leva à tomada decisões hoje sobre o que é desejado que aconteça no futuro. O planejamento é essencialmente um processo de criar o futuro que é esperado para a organização. O planejamento é também o modo pelo qual são definidos os caminhos que devem ser seguidos para atingir esses estados futuros desejados. Além de estabelecer o "que fazer", o planejamento é a função através da qual são definidos também o "como", o "quando", o "quanto", o "onde", o "quem".

Por isso o planejamento é talvez o momento mais significativo em que o administrador exercita em toda a extensão suas habilidades, conhecimentos, criatividade, sabedoria e intuição. É a circunstância também que exige dele coragem, ousadia e a capacidade de assumir riscos.

MOSIMANN (1993) define o planejamento, num sentido mais restrito, como o processo que envolve avaliação e tomada de decisão em face de cenários prováveis, visando a definição de um plano para se chegar a uma situação futura desejada, a partir de informações sobre as variáveis do ambiente, crenças e valores, missão, modelo de gestão, estrutura organizacional preestabelecida e a noção e consciência da responsabilidade social, que configuram a

situação atual.

OLIVEIRA (1993) define planejamento como o desenvolvimento de processos, técnicas e atitudes administrativas, as quais proporcionam uma situação viável de avaliar as implicações futuras de decisões presentes em função dos objetivos e metas organizacionais para oportunizar a tomada de decisão no futuro, de modo mais fácil, rápido, coerente e efetivo.

Numa organização, qualquer que seja seu ramo de atividade, não existe a opção aos seus administradores de ou planejar ou não planejar, mas sim planejar bem ou planejar mal suas atividades. Pois de acordo com MEYER (1988, p. 54): "Na verdade, os planos sempre existem, quer numa forma escrita (planejamento formal) ou na mente dos dirigentes da organização".

Dentro dessa lógica, é possível afirmar que o exercício sistemático do planejamento tende a reduzir a incerteza que normalmente envolve o processo decisório e, conseqüentemente, minimizar os desvios para se alcançar os objetivos e desafios estabelecidos para a instituição.

NAKAGAWA (1995) relata que o planejamento é o ato de tomar decisões por antecipação aos acontecimentos de fatos reais, e isso envolve a opção entre várias alternativas de ações possíveis, que os detentores de cargos de chefia podem formular no contexto de diversos cenários prováveis do futuro.

Desta maneira, a implementação do processo de planejamento, conforme MEYER (1988, p. 54), busca trazer uma orientação racional às ações da organização, de forma a atingir os objetivos propostos pelas organizações.

4.1 CARACTERÍSTICAS DO PLANEJAMENTO

As tendências do planejamento organizacional estão relacionadas com a capacidade da organização em poder determinar antecipadamente os objetivos e estratégias a serem atingidos. Sempre que se pensa na organização, de modo geral, pode-se dizer que, de alguma forma, existe algo de planejamento dando sustentação ao curso das ações e ao processo de tomada de decisões.

MINTZBERG (1973, p. 47, incorporando o pensamento de Steiner, diz que os "planos podem e devem ser, tanto

quanto possível, objetivos, factuais, lógicos e realistas, ao estabelecer os objetivos e vislumbrar formas de atingi-los".

NAKAGAWA (1995, p. 23) define a característica principal do planejamento: "é algo que se faz antes das ações efetivas, ou, em outras palavras, o planejamento se preocupa com o efeito futuro das decisões tomadas no presente".

O planejamento é necessário porque a realização da missão e dos propósitos da organização requer um conjunto de decisões seqüenciais e interdependentes, isto é, as decisões de uma etapa deverão ser consideradas na etapa seguinte.

O planejamento é um processo que tem por objetivo produzir um ou mais resultados futuros desejáveis, que não ocorrerão a menos que se pratique uma ação, ou seja, o planejamento se preocupa tanto em evitar ações inadequadas, quanto em reduzir a freqüência dos insucessos.

Para MINTZBERG (1973, p. 92) as três principais

características de planejamento são:

- Planejar é algo feito antes da ação, isto é, é a tomada de decisão antecipada.
- Planejar é necessário quando o estado futuro desejável envolve uma série de decisões interdependentes, isto é, sistema de decisão.
- Planejar é um processo direcionado para produzir um ou mais estados futuros que são desejáveis e que não acontecerão a menos que se faça algo.

Na visão de MOSIMANN (1993, p. 75) as características do planejamento podem ser assim definidas:

- planejamento antecede as operações. Estas devem ser compatíveis com o que foi estabelecido no planejamento.
- planejamento sempre existe em uma organização, embora muitas vezes não seja expresso ou difundido. Quando informal, ele estará contido, no mínimo, no cérebro do dirigente.
- planejamento deve ser um processo dinâmico, associado ao controle permanente, para poder se adaptar às mudanças ambientais. Quando não há planejamento o controle se torna difícil.
- planejamento tende a reduzir as incertezas e conseqüentemente os riscos envolvidos no processo decisório, aumentando a probabilidade do alcance dos objetivos estabelecidos para a organização.

O planejamento deve interagir permanentemente com o controle, para que se possa saber se o planejamento está sendo eficaz, isto é, alcançando seus objetivos, pois o planejamento sem o controle não tem eficácia.

Associado ao controle, o planejamento serve para a avaliação de desempenho da organização e das áreas.

4.2 IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO

ARANTES (1994, p. 46) afirma que há um conjunto de restrições que são colocadas quanto à utilidade prática do planejamento no Brasil. Estas restrições estão, na verdade, relacionadas ao planejamento, pela falta de planos, planos desatualizados, planos não seguidos, planos desintegrados, resultados não compatíveis com a realidade da organização, entre outros. Por isso, o autor lembra alguns requisitos para tornar o planejamento um instrumento útil à administração:

- **planejamento não substitui a ação:** o planejamento é um instrumento da administração e esta deverá promover ações com base nele.
- **processo de planejamento não é uma atividade burocrática:** planejar não é perder tempo com burocracias. Planejar é projetar a imagem da organização no futuro.
- **Os planos exigem compromisso:** a consecução dos objetivos só será efetiva se houver comprometimento das pessoas que estão envolvidas no plano.
- **planejamento é um instrumento de motivação:** utilizar as perspectivas factíveis do planejamento para criar

desafios motivadores na equipe gerencial.

- **Os planos como instrumentos de delegação:** uma vez aprovado o planejamento, permitir a autonomia o arbítrio dentro dos limites de autoridade definidos.
- **planejamento é um trabalho em equipe:** quando o planejamento é elaborado em equipe é possível torná-lo mais consistente, realista e significativo.
- **Os resultados devem ser realistas:** Os resultados previstos nos planos devem ser passíveis de realização.
- **planejamento exige esforço criativo:** o planejamento exige reflexão e implica decisões importantes.
- **A formulação de um plano precisa ser gerenciada:** devem ser estabelecidas etapas, fases, prazos de execução e a definição dos seus responsáveis.

4.3 TIPOS DE PLANEJAMENTOS

Na consideração dos grandes níveis hierárquicos, pode-se distinguir três tipos de planejamento:

1. estratégico,
2. tático e
3. operacional.

4.3.1 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

OLIVEIRA (1993), tratando sobre os níveis de planejamento estratégico e planejamento tático, ressalta que não existe distinção absoluta entre eles e, assim sendo, não é simples identificá-los. Entretanto, o primeiro nível está voltado à dimensão estratégica da organização, referindo-se aos seus objetivos e sua eficácia, enquanto que o planejamento tático está mais voltado aos meios para se alcançar os objetivos especificados, isto é, refere-se aos componentes da organização e à sua eficiência.

NAKAGAWA (1995) trata o planejamento estratégico como aquele que define políticas, diretrizes e objetivos estratégicos e tem como resultado final o equilíbrio dinâmico das interações da organização com as variáveis ambientais. Acrescenta, ainda, que o planejamento estratégico é um processo lógico e sistemático que se preocupa com os efeitos futuros das decisões tomadas no presente, que leva em consideração aspectos do passado e do presente, para criar cenários alternativos mais prováveis do futuro.

MOSIMANN (1993) conceitua planejamento estratégico

como aquele planejamento que, centrado na interação da organização com o seu ambiente externo, focalizando as ameaças e oportunidades ambientais e seus reflexos na própria organização, evidenciando seus pontos fortes e fracos, definem as diretrizes estratégicas.

OLIVEIRA (1993), o define como um processo gerencial que possibilita ao executivo estabelecer o rumo a ser seguido pela organização, visando obter um nível de otimização na relação da organização com o seu ambiente.

MEYER (1988, p. 55), define o planejamento estratégico como "um processo continuado e adaptativo através do qual uma organização define (e redefine) sua missão, objetivos e metas, selecionando as estratégias e meios para atingi-los, num determinado período de tempo, através da constante interação com o ambiente externo".

ANSOFF (1990) considera que as decisões estratégicas dizem respeito ao estabelecimento da relação entre a organização e o ambiente, isto é, preocupam-se com a maneira pela qual a organização se relaciona com o ambiente novo e dinâmico para garantir sua sobrevivência e crescimento.

BALDRIDGE (1983) destaca que o planejamento examina as "grandes" questões - o propósito da organização, sua missão, sua relação com o seu ambiente, sua participação no mercado, suas interações com outras organizações. O planejamento, principalmente o estratégico, não está preocupado com questões sem importância, com distribuição rotineira de recursos, ou com detalhes de uma operação.

Afirma também BALDRIDGE (1983), que a literatura sobre administração, em particular, tende a considerar o planejamento estratégico como uma tarefa para os dirigentes do escalão superior. Argumenta que as instituições educacionais são mais democráticas, de caráter mais profissional, e mais influenciadas pela voz do corpo docente e dos estudantes. Conseqüentemente, sugere que, na educação superior, um planejamento que crie e estabeleça estratégias deveria ser tarefa não apenas do administrador máximo, mas deveria ter a participação institucional mais abrangente. Destaca também que os dirigentes em seus diversos escalões e as pessoas de toda a instituição devem estar envolvidas na discussão sobre idéias estratégicas. Contudo, afirma ter a sensação de que no mundo real as decisões estratégicas maiores necessitam do exercício sério do poder e autoridade e esses,

invariavelmente, são controlados pelos administradores de escalão superior que tomam decisões.

Observa-se, assim, que a participação enfatizada por BALDRIDGE (1983), é fundamental para o sucesso do planejamento em instituições universitárias devido às suas particularidades tais como: ambigüidade de objetivos, clientela especial, tecnologia problemática, profissionalismo e vulnerabilidade ao ambiente. Por outro lado, acredita-se que o exercício sério do poder e da autoridade, desde que democrático e legítimo, terá grande força de decisão, com o aval da maioria dos participantes. Obviamente, oposições surgirão, pois o ser humano é um ser político e a política é parte integrante da vida social.

Porém, isso não parece representar empecilho, uma vez que se pode constatar o importante papel desempenhado pelas oposições sérias no cenário político de nossa sociedade. Quanto aos opositores que articulam manobras para deturpar uma ordem democrática, na instituição, dificilmente obterão êxito nesse sentido.

Segundo MOTTA (1988), para se colocar em prática o planejamento calcado em estratégias gerenciais é

necessário uma mudança bastante significativa na filosofia e na prática gerencial da instituição, seja ela pública ou privada. Não se implanta um planejamento desta natureza por meio de simples modificações técnicas nos processos e instrumentos decisórios da organização. Na realidade, o processo de planejamento é uma conquista que se inicia a nível de mudanças conceituais de gerência, resultando, naturalmente, em novas formas de comportamento administrativo, além de novas técnicas e práticas de planejamento, controle e avaliação.

A IES que se preocupa com o planejamento baseado em estratégias racionais e científicas em sua gestão, tem maior chance de progresso. Dessa maneira LOBO (1998, p. 02) ressalta que:

Apesar das IES não terem como foco principal o lucro, outros objetivos, como a grandiosidade dos seus orçamentos, exigem a utilização de modernas técnicas gerenciais e profissionalização dos seus dirigentes. Isso vai levar as IES à utilização do planejamento estratégico.

Não se pretende apresentar esse tipo de planejamento como solução única para os problemas que as IES enfrentam no seu dia a dia, porém, ele é um instrumento que combinado com os controles de gestão adequados permite que os gestores busquem melhores alternativas para as IES.

REDDIN (1977, p. 182), diz que nas organizações há aqueles que não sabem que as coisas acontecem; aqueles que observam as coisas acontecer; aqueles para quem as coisas acontecem; aqueles que fazem as coisas acontecer. Esses são os que inovam e fazem o sucesso da instituição.

4.3.2 PLANEJAMENTO TÁTICO

OLIVEIRA (1993) define o planejamento tático como o planejamento que tem por objetivo otimizar determinada área de resultado e não a organização em seu conjunto.

Portanto, trabalha com a decomposição, o detalhamento dos objetivos, estratégias e políticas estabelecidos no planejamento estratégico. OLIVEIRA (1993), afirma que o planejamento tático é elaborado a níveis inferiores da organização, tendo como principal finalidade a utilização eficiente dos recursos disponíveis com vistas a atingir os objetivos previamente fixados e orientar o processo decisório da administração.

4.3.3 PLANEJAMENTO OPERACIONAL

Sobre o planejamento operacional OLIVEIRA (1993) considera como a formalização, principalmente através de documentos escritos, das metodologias de desenvolvimento e implantação estabelecidas.

MOSIMANN (1993) diz que o planejamento operacional consiste na definição de políticas e metas operacionais da organização, consubstanciada em planos para um determinado período de tempo, de acordo com as diretrizes estratégicas determinadas.

NAKAGAWA (1995) descreve o planejamento operacional como aquele que define os planos, políticas e objetivos operacionais da organização e tem como produto final o orçamento operacional na busca do equilíbrio das interações que ocorrem em nível de seus subsistemas internos.

4.4 O PLANEJAMENTO COMO SUPORTE DE GESTÃO

Nada mais é previsível e os negócios já não são mais tão estáveis como no passado. Vivencia-se hoje um

conjunto de incertezas em todas as áreas, seja financeira, internacional, tecnológica, de mercado, de preferências e atitudes.

FIGUEIREDO (1981) quando escreve sobre o sentido do planejamento e controle, cita que existem duas escolas de pensamento conflitantes quanto ao grau de responsabilidade da organização para com o seu próprio destino. Uma, a Teoria de Mercado, estabelecendo que o sucesso da administração depende unicamente da habilidade dos gestores em interpretarem as forças econômicas e predominantes.

A outra, a Teoria do Planejamento e Controle, acredita que os gestores têm controle sobre o futuro da organização, podendo seu destino ser manipulado, isto é, ser planejado e controlado. Nesta visão, o fator de sucesso organizacional é a qualidade das decisões do planejamento e controle gerencial.

WELSCH (1993) relata que, na teoria do mercado, a administração decide de forma reativa, isto é, interpreta o significado dos eventos correntes e reage a eles. Na teoria do planejamento e controle, as decisões da

administração ocorrem de forma dinâmica, prevendo os eventos futuros e preparando planos condizentes.

MOSIMANN (1993, p. 41) tratando sobre o planejamento, ressalta: "A sofisticação tecnológica, os imensos mercados que se abriram e as maneiras de se chegar a eles, a produção em massa, a concepção de tecnoestrutura organizacional, a acirrada competição inter e intranacional exigem do administrador extraordinário senso de atenção à necessidade de, com razoável antecedência, estabelecer missões e objetivos da organização, estudar e selecionar os caminhos alternativos, implantar a estrutura e implementar os planos e idéias escolhidas. Em outras palavras, PLANEJAR".

ARANTES (1994) considerando sobre a "visão do futuro" afirma que, embora muitos não acreditam que seja possível estabelecer uma visão de médio e longo prazos no Brasil, as organizações excelentes estão concentrando esforços no planejamento e fixação de uma visão do futuro, apostando nestes procedimentos como condição para a sua sobrevivência, crescimento e continuidade. As organizações que planejam tão somente com visão no curto prazo estão sempre reagindo às mudanças, se tornando cada vez mais

vulneráveis a elas.

OLIVEIRA (1993), quando trata do planejamento, procura deixar evidente a definição de previsão, projeção, predição, resolução de problemas ou planos para evitar confusões.

Previsão corresponde ao esforço para verificar quais serão os eventos que poderão ocorrer, com base no registro de uma série de probabilidades.

Já, projeção corresponde à situação em que o futuro tende a ser igual ao passado, em sua estrutura básica.

Predição corresponde à situação em que o futuro tende a ser diferente do passado, mas a organização não tem nenhum controle sobre seu processo e desenvolvimento.

Resolução de problemas corresponde a aspectos imediatos que procuram tão somente a correção de certas discontinuidades e desajustes entre a organização e as forças externas que lhe sejam potencialmente relevantes.

De acordo com IUDÍCIBUS (1995), plano corresponde a

um documento formal que se constitui na consolidação das informações e atividades desenvolvidas no processo de planejamento; é o limite da formalização do planejamento; é uma visão estática do planejamento; é uma decisão em que a relação custo-benefício deve ser observada.

4.5 DIMENSÕES E NECESSIDADES DO PLANEJAMENTO

OLIVEIRA (1993), fazendo suas as palavras de Steiner, faz referência às cinco dimensões do planejamento buscando estabelecer sua real amplitude e abrangência, como segue:

- Corresponde ao assunto abordado, que pode ser produção, pesquisa, novos produtos, que no caso específico das instituições de ensino seriam novos cursos a serem implementados, finanças, marketing, instalações e recursos humanos.
- Elementos do planejamento: propósito, objetivos, estratégias, políticas, programas, orçamentos, normas de procedimento.
- Dimensão do tempo do planejamento: longo, médio e curto prazo.
- Unidade organizacional onde o planejamento é

elaborado, podendo ser planejamento corporativo, de subsidiárias, de grupos funcionais, de divisão, de departamento, de produto, entre outros.

Tanto as dimensões como a necessidade de planejar surgem, como forma de organizar as relações existentes na Instituição de Ensino, bem como na sociedade, visto que o convívio social, por sua vez, é parte integrante e imprescindível no cotidiano das Instituições Acadêmicas, e este está em constante busca de novas invenções e mudanças. Em meio a isso há um emaranhado de novidades e descobertas, constantes no nosso dia-a-dia. A atenção e preocupação das pessoas centra-se no mistério do amanhã. As instituições devem buscar profissionais que além de possuir uma grande bagagem de conhecimento a respeito de uma infinidade de assuntos, ainda tenham grande capacidade de tomar decisões rápidas frente aos imprevistos que podem ocorrer. Assim sendo, denota-se a importância que as Instituições de Ensino Superior tem em bem planejar suas ações para que também os seus cursos possam repassar aos seus alunos - futuros profissionais, os ensinamentos suficientes para embasá-los como futuros profissionais que serão.

Portanto, é fundamental que as Instituições de Ensino Superior tenham seus quadros dotados de profissionais criativos que consigam, a partir de um grande volume de informações, ter a habilidade de combiná-las e ordená-las de maneira inovadora e aperfeiçoada. Consideram criativo aquele que, de posse de uma pequena quantidade de recursos, consiga fazer verdadeiras obras-primas.

O futuro desperta a imaginação das pessoas, tanto em razão da própria curiosidade, inerente ao homem, quanto ao medo causado pela insegurança desse contexto mutável em que estamos inseridos. Com relação a insegurança, podemos citar o próprio meio ambiente, no qual buscamos recursos naturais para o manuseio das empresas.

4.6 TIPOS DE PLANOS

ARANTES (1994) usa uma classificação que agrupa os planos conforme a natureza da decisão que o administrador toma e de acordo com o limite de tempo em que essas decisões são válidas. A classificação baseada na natureza das decisões contempla os seguintes tipos de planos, que parecem ser suficientes para cobrir as necessidades

gerenciais da organização: filosofia organizacional, objetivos, políticas, estratégias, metas, programas, projetos, orçamentos e sistemas.

A classificação baseada no limite de tempo da validade das decisões agrupa os diferentes tipos de planos em temporários e permanentes. Os planos temporários são aqueles que se tornam superados quando determinado resultado foi atingido em determinado horizonte de tempo. O orçamento, por exemplo, é feito para um determinado período de tempo, as metas são renovadas quando os resultados previstos são atingidos. Os planos permanentes são aqueles utilizados repetidamente, sem uma definição prévia de seu tempo de duração. Esses planos só serão substituídos quando houver mudanças em sua fundamentação, em sua essência. As políticas podem ser citadas como um tipo de plano permanente.

Com alguns detalhes descrevem-se os diferentes tipos de planos classificados de acordo com sua natureza e limite de tempo:

Filosofia organizacional: A filosofia organizacional contém as definições sobre os motivos pelos quais a

organização existe (a missão), o que ela se propõe a fazer (os propósitos) e no que ela acredita (os princípios).

Objetivos: Entre as principais tarefas da administração, uma delas é o conjunto de esforços dirigidos à consecução de objetivos. Este termo estabelece as definições que orientam mais especificamente as operações que fixam os resultados a serem alcançados e mantidos. Exemplo: Conquistar determinada fatia de mercado de cursos; promover o desenvolvimento da região onde está inserida a IES, através da qualificação dos recursos humanos.

Políticas: é um tipo de plano também conhecido por diretriz, utilizada em situações de tomada de decisões repetitivas, sendo possível estabelecer previamente uma decisão-padrão. O uso de políticas traz grandes vantagens aos administradores, que não necessitam tomar o mesmo tipo de decisão cada vez que a mesma situação acontece, eliminam decisões diferentes para casos semelhantes, agilizam o processo de tomada de decisões, promovem autonomia e evitam decisões descoordenadas com os objetivos da organização. As políticas definem o "o que fazer", como por exemplo, com relação a preços, compras, estoques, distribuição, recursos humanos, projetos

pedagógicos, projetos de pesquisa e extensão, entre outros.

Estratégias: As estratégias são planos que definem os caminhos ou ações traçados para a consecução de um resultado. As estratégias têm grande similaridade com as políticas e por isso estes dois tipos de planos são confundidos na prática. Nesta classificação as estratégias são diferenciadas das políticas por seu limite de tempo; elas têm caráter temporário, enquanto as políticas tem caráter permanente.

Metas: São planos que estabelecem os resultados a serem atingidos em certo período de tempo. As metas têm características comuns com os objetivos, porém, seu limite de tempo é temporário enquanto o dos objetivos é permanente. As metas são os meios para se atingir os objetivos.

Programas: São planos que estabelecem ação requerida, em determinado período, para se atingir os resultados definidos nos objetivos e metas.

Projetos: Enquanto os programas são elaborados para as

atividades permanentes, os projetos são planos feitos para as atividades não rotineiras. Por exemplo, pesquisa e desenvolvimento de um novo ou parcerias com empresas privadas. Os projetos são também baseados nos objetivos, políticas, estratégias e metas. O plano de um projeto envolve as especificações de etapas, atividades e responsáveis por sua execução, recursos, custos, prazo, com técnicas de gerenciamento próprio, tendo em vista a eventualidade ser sua principal característica.

Sistemas: São planos que definem o conjunto de partes relacionadas e integradas para a consecução de um resultado.

A existência de vários tipos de planos serve para auxiliar a administração a tratar adequadamente com a natureza diversificada das decisões que deve tomar. Entretanto, não significa que os planos são independentes uns dos outros. Ao contrário, cada tipo de plano se complementa com os demais e devem estar integrados de uma forma lógica no sentido de facilitar as operações.

4.7 PLANEJAMENTO: SUA IMPORTÂNCIA NO ATUAL CONTEXTO SÓCIO, POLÍTICO E ECONÔMICO

Para as organizações, no ambiente relativamente estável dos anos 60 e início dos 70 a regra do jogo era encontrar uma posição atrativa no mercado (oferecendo o mais baixo preço ou a melhor qualidade). Quando, porém, os termos de competitividade mudaram do baixo custo para a alta qualidade, para a flexibilidade, para a capacidade de inovar, as organizações descobriram que tanto sua estratégia competitiva quanto sua estratégia empresarial rapidamente caducaram.

Segundo HAMEL e PRAHALAD (1995), estamos no limite de uma revolução tão profunda quanto a que deu origem à indústria moderna. Será a revolução ambiental, a revolução genética, a revolução de materiais, a revolução digital e, acima de tudo, a revolução da informação. As vias digitais de comunicação permitirão acesso instantâneo, sem sair de casa, a todas as possibilidades mundiais de conhecimento e entretenimento; dispositivos eletrônicos e outros aparelhos traduzirão simultaneamente conversas entre pessoas que falam línguas diferentes; sistemas subterrâneos de distribuição urbana automatizados reduzirão o congestionamento do tráfego; salas de reunião

"virtuais" eliminarão a necessidade e o incômodo das viagens aéreas; máquinas capazes de emoção, raciocínio e aprendizado interagirão com os seres humanos de formas inteiramente novas, e assim por diante.

Setores tão díspares como educação, assistência médica, transporte, bancos, telecomunicações, indústria editorial, indústria farmacêutica, varejo, e tantos outros estão sofrendo profundas transformações. Muitas delas alavancadas principalmente pelo tripé formado pela competitividade crescente, avanço tecnológico e "consumidores" cada vez mais racionais, conscientes e seletivos.

Como planejar, em um quadro econômico, político e social de tanta incerteza como o que vivemos? Muitos têm a crença de que o planejamento estratégico só é possível quando se convive com um ambiente de estabilidade e de grande organização. Outros acreditam que só é válido para grandes organizações, do porte das grandes corporações como a Votorantim e a General Motors, por exemplo. Há ainda os que alegam que não planejam sua própria vida, ficando, em conseqüência, muito difícil planejar sua organização. No entanto, se é de primordial importância em

grandes organizações cresce ainda mais esta importância em Instituições de Ensino Superior.

GRACIOSO (1995) está convicto de que muito mais do que em ambientes organizados, onde as mudanças são previsíveis, o planejamento é indispensável num ambiente de turbulências como o que se verifica atualmente tanto nas organizações empresariais quanto nas instituições de ensino, em especial, naquelas que atuam na educação superior.

PINA (1994) advoga que nos negócios, sejam eles públicos ou privados, estratégia é a essência, a síntese de um processo de busca que determina a direção que a organização vai tomar no caminho para o futuro. E vai além, afirmando que a estratégia emerge da inteligência de um estrategista ou é o principal resultado de um sistema de planejamento estratégico.

O raciocínio estratégico implica na perfeição do que é essencial no contexto externo, a reflexão e a seleção inteligentes dos fatores críticos, avaliação do grau de urgência da resposta e criatividade das alternativas.

Na busca da estratégia misturam-se pensamento lógico com intuição, análise com síntese, procura-se o todo antes das partes, reconfiguram-se idéias, confronta-se o objetivo com o subjetivo (na busca persistente do *insight* estratégico).

A riqueza do ambiente institucional brasileiro, marcado pela presença de organizações lucrativas e não lucrativas, públicas e privadas, nacionais e multinacionais, de grande e pequeno porte, dificulta, segundo TAVARES (1991), a adoção de modelos estratégicos aplicáveis a todo tipo de organização.

No entanto, atualmente, as Instituições de Ensino Superior precisam definir modelos eficientes de planejamento e gestão, o mundo está mudando, pois de acordo com DRUCKER (1999) surge uma economia na qual o conhecimento está se tornando a mola mestra e o principal recurso gerador de riquezas. A necessidade de maior eficácia nas atividades de planejamento e processo decisório é um imperativo nas instituições universitárias. Cabe à seus administradores universitários caracterizar seu trabalho em objetivos, ações e resultados, num esforço integrado.

As Instituições de Ensino Superior devem ser agentes transformadores, que procuram introduzir mudanças. Elas devem influenciar, transformar e modificar o ambiente no qual estão inseridas.

O planejamento, ao apoiar o processo decisório, tem se mostrado um instrumento eficaz na gerência das informações geradas. Dispondo das informações geradas, o sistema de planejamento deve elaborar alternativas de soluções para os problemas da organização e também antecipar as prováveis conseqüências da cada alternativa. Desta maneira, ao centro de decisões caberá apenas optar por uma das alternativas. Neste sentido, o planejamento eficaz consiste no fato de ele ser capaz de transformar-se em ação e, como tal, parte integrante dos processos administrativos e decisórios de uma Instituição de Ensino Superior.

É fundamental, portanto, que se conheça o processo de planejamento, visto que, além de ser um processo decisório em si mesmo, baseado nele é que as demais decisões devem ser tomadas. É no planejamento que a missão e os objetivos das Instituições de Ensino devem estar formalizados, bem como as estratégias para alcançá-los.

A teoria referente ao planejamento é vasta, entretanto, a sua prática encontra vários obstáculos. A inadequação do processo às condições da Instituição Universitária e a resistência à mudança são alguns dos fatores que inibem o planejamento efetivo. Os estudiosos das Instituições Universitárias têm dedicado grande atenção a tais fatores. Multiplicam-se as experiências e as técnicas de desenvolvimento organizacional, das tentativas de vencer as resistências às mudanças e do fomento a atitudes e a comportamentos positivos que são, ambos, reflexo da percepção. Entretanto, o avanço nessa área ainda é modesto.

Já dizia Maquiavel (1983,p.46): "Não há nada mais difícil de empreender, mais perigoso de conduzir, ou mais incerto em seu sucesso, do que liderar a implantação de uma nova ordem de coisas". Se isso já era percebido no século XVI, pelo autor d' O Príncipe, hoje, ainda nos defrontamos com o mesmo dilema, em especial quando se trata de instituições arraigadas em métodos e estratégias superadas. Cremos que esta citação de Maquiavel, nos ajuda a introduzir o capítulo seguinte.

CAPÍTULO V

PROCESSO DECISÓRIO EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

A tomada de decisão para MEGGINSON *et al* (1986, p. 110) é compreendida "como a seleção consciente de um curso de ação dentre as alternativas disponíveis para obter um resultado desejado. Como tal é um modo de vida para os administradores". Para MOTTA (1988, p. 81) "a decisão é provocada unicamente pela detecção de um problema e que o processo decisório constituirá um fluxo de produção e análises de informações que, criteriosamente coletadas e analisadas, resultava em identificação e opção de alternativas para o alcance eficiente dos objetivos organizacionais". Ambos, MEGGINSON e MOTTA, reconhecem que a decisão é um impulso fundamental para a organização e o processo decisório o instrumento para atingir seus objetivos.

Nas organizações as decisões acontecem a todo instante, em níveis diferentes de complexidade e importância, voltadas para situações atuais ou futuras. O processo decisório deve ser visto como mola propulsora da

organização, capaz de promover grandes saltos.

A tomada de decisão é o ponto central para a análise da gestão, pois a cada instante dentro de uma organização tomam-se decisões de complexidade e importância crescentes que terão reflexo sobre toda sua extensão.

O processo decisório deve retratar as metas da organização, impondo-lhe um ritmo ágil e adequado. Muito importante para a tomada de decisão é dimensionar o ambiente da organização, aceitar sua influência e bem caracterizar as circunstâncias propícias à sua definição.

5.1 O AMBIENTE DA ATIVIDADE DE APOIO À DECISÃO

A atividade de apoio à decisão está inserida em um sistema de maior ambiente, o qual é formado por elementos abstratos ou não. Estes elementos, além de caracterizarem o contexto decisório, subsidiam o desenvolvimento daquela atividade, bem como orientam os seus objetivos.

Na realidade, a atividade de apoio à decisão se

faz presente em praticamente todo o tipo de ambiente, visto que a atividade decisória é intrínseca e freqüente nos diferentes contextos da ação humana (empresa, família, universidade, etc.).

5.2 PRINCIPAIS ELEMENTOS DO AMBIENTE DECISÓRIO

Em alguns casos, esta atividade de decisão pode se reduzir a atividade de uma só pessoa, o qual também será responsável por uma decisão final. No entanto, este ato final é, quase sempre, resultado de uma série de atividades anteriores de reflexão, de discussão, de estudos, de negociação, etc. Mais ainda, as etapas anteriores à decisão final podem ser caracterizadas por decisões intermediárias, ou "pequenas decisões", que podem ser compreendidas como fragmentos da decisão final ou ainda como condicionantes desta.

ROY (1985) salienta que, nestas condições, a decisão final nada mais é do que uma simples parte de uma decisão global, a qual geralmente se resume a uma simples ratificação, ou confirmação, das várias decisões anteriores. Igualmente, as decisões intermediárias, ou parciais, podem ser hierarquizadas formando um conjunto

que representa a decisão global. Assim, a decisão global pode ser vista como uma síntese das várias decisões parciais.

Por todas as características especificadas acima, vê-se que o conceito de decisão não pode ser completamente separado do conceito de processo decisório e este, por sua vez, passa a ser um dos principais componentes que caracterizam o ambiente da atividade de apoio à decisão. Por esta visão de processo vê-se que a decisão global conforme ressalta ROY (1985, p. 06):

elabora-se de uma forma mais ou menos caótica, com base na confrontação permanente de sistemas de preferências de diferentes atores, ao longo de concomitantes e/ou sucessivas interações.

Ressalte-se que estas interações estão inseridas em um meio de interesses e poderes que influenciam as ações e relações destes atores. É justamente o desenrolar destas interações com a intenção de compensar e ampliar o sistema de preferências dos atores que denomina-se, neste trabalho, de processo decisório.

Ainda, o processo decisório elabora-se de forma progressiva, o seu desenvolvimento é marcado por um certo número de fases que são melhor definidas como "tempos

fortes" (ROY, 1985), ou "momentos chaves" (BANA e COSTA, 1993). Estes tempos fortes não são necessariamente pré-determinados e nem sempre estão logicamente organizados.

Na verdade, suas ocorrências, seus conteúdos e sua sequência estão sujeitos às influências das diversas pessoas que interagem no processo e dependem, basicamente, do tipo de problemática em questão. Em suma, é o conjunto destes tempos fortes, que ocorrem no desenvolvimento de um processo decisório, que determinam a decisão global.

5.3 A ATIVIDADE DE APOIO À DECISÃO

De uma maneira geral, pode-se dizer que a atividade de apoio à decisão busca dar o suporte necessário a um processo decisório. Ou seja, ela procura fornecer subsídios ou recomendar abordagens para facilitar a tomada de decisão, assegurando o suporte necessário ao tipo de procedimento que se queira realizar no decorrer de todo o processo. De acordo com ROY (1985, p. 15), a atividade de apoio à decisão pode ser considerada como a atividade de alguém que, fazendo uso de modelos claramente explícitos mas não necessariamente completamente formalizados, auxilia na obtenção de elementos de resposta para as

questões formuladas pelos vários intervenientes no decorrer de um processo decisório. Esses elementos visam aumentar, continuamente, a coerência entre a evolução do processo e os objetivos e sistemas de valores dos intervenientes ou atores.

De outra forma, BOUYSSOU (1990) também define a atividade de apoio à decisão como uma tentativa de se obter respostas aos questionamentos trazidos a tona pelos atores, envolvidos em um processo decisório, usando modelos claramente explicitados. Contudo, é importante que se perceba que esses modelos de preferências "claramente explicitados", não visam a modelagem da forma mais credível e completa quanto possível, das idéias e convicções dos atores (decisores), ou seja, "modelagem simplificada da complexa realidade". Mas, antes, são esquemas construídos para representar algumas convicções ou posições básicas e chaves, capacitando os atores do processo decisório a progredirem paulatinamente, na compreensão e no entendimento compartilhado das complexas questões que estão em jogo, de acordo com seus próprios objetivos e sistemas de valores (ROY, 1985).

5.4 AS INFORMAÇÕES E O PROCESSO DE TOMADA DE DECISÕES

DRUKER (1999, p. 81) afirma que há uma fonte de riqueza especificamente humana: conhecimento. Se a pessoa aplicar o conhecimento nas atividades que já sabe executar, chama-se de produtividade. Se é aplicado a atividades novas e diferentes, chama-se de inovação. Somente o conhecimento permite atingir essas duas metas.

DRUCKER (1999, p. 68) se referindo ao termo "Era do Conhecimento", para definir este final de século, considera mais adequado o termo "Era da Informação", porque entende que nem sempre a informação significa conhecimento, mas é ela que permite a tomada de decisão.

A tomada de decisão pode ser definida, basicamente, como uma ação a ser tomada acerca de um ou mais contextos, cuja ação poderá gerar conseqüências. Acontece, porém, que a tomada de decisão em condições de incerteza pode fracassar ou frustrar uma expectativa, embora, a incerteza seja um elemento constante do mundo dos negócios. Estas condições de incerteza constituem-se no dilema sobre o continuado risco das conseqüências das decisões que envolvem os tomadores de decisões.

DRUMMOND (1995) relata que vários ensaios experimentais procedidos em laboratórios com o intuito de forçar a tomada de decisão dentro de uma escala de possíveis causas, raramente retratam os cenários complexos da vida real, ou seja, quando o assunto é tomar decisão nem sempre a teoria (estudos em laboratórios) equivale a prática, à vida real das instituições.

As aplicações práticas levam a crer que falar sobre tomada de decisão é complexo em virtude dos dilemas que cercam os tomadores de decisão. Entretanto, mais complexo ainda é a falta de relato das experiências vividas por eles e, conseqüentemente, o grau de crescimento a partir das falhas ou acertos ocorridos quando das tomadas de decisão. Afirma-se isto porque a falta de retorno sobre estas situações (tomadas de decisão) eliminam a possibilidade de obtenção de um referencial de como acontece o aperfeiçoamento de um decisor.

Enfim, tomar decisão requer o maior número de subsídios possíveis a fim de reduzir as incertezas (riscos), sejam estes subsídios provenientes de fatos passados, presentes e previsões do futuro.

Para retratar a importância da informação, evoca-se FLAIG (1993), sobre o uso da tecnologia da informação, que cita a perspectiva histórica da tecnologia de manufatura, sendo introduzida de maneira não planejada e não coordenada, mais como um instrumento contábil/financeiro do que como necessidade da própria manufatura. Isso se caracteriza pela necessidade dos executivos em dispor de informações sobre os custos da manufatura. O uso da tecnologia da informação em muitas instituições ainda está bastante restrito por essa concepção antiga e pela visão puramente contábil.

Se FLAIG (1993) ressalta que a alta administração das organizações deve ser conscientizada de que o recurso informação é tão importante quanto os recursos humanos e financeiros, esse recurso mereceria até ser considerado pelas organizações como um ativo precioso, cuja utilização adequada tornaria as organizações mais competitivas. As Instituições de Ensino Superior trabalham essencialmente com informações produzidas pelos agentes que nela atuam, seja criando informações, seja absorvendo-as e as fazendo circular.

Já na visão de MCGEE e PRUSAK (1995), nos últimos

25 anos o mundo industrializado vem enfrentando a transição de uma economia industrial para uma economia de informação. Neste tipo de economia, o sucesso é determinado pelo que você sabe, e não pelo que você possui. Quaisquer vantagens competitivas que pudessem ter sido adquiridas pelas economias de escala, poderiam ser contrabalançadas através do desenvolvimento e uso efetivo da informação.

O valor da tecnologia da informação depende da informação e do papel desempenhado por ela nas organizações. A informação é capaz de criar valor significativo para as organizações, possibilitando a criação de novos produtos e serviços, e aperfeiçoando a qualidade do processo decisório em toda a organização. As Instituições de Ensino Superior trabalham essencialmente com informações produzidas pelos agentes que nela atuam, seja criando informações, seja absorvendo-as e as fazendo circular.

FREITAS (1993), afirma que as informações e o conhecimento compõem um recurso estratégico essencial para o sucesso da adaptação da organização em um ambiente de concorrência e, o mais importante, que o sucesso seja

durável. A obtenção de vantagens sobre os concorrentes significa não apenas a integração da informação nos serviços, como também nos processos de tomada de decisões. As instituições de ensino superior de caráter privado, precisam estar atentas às informações, pois na medida em que estiverem afinadas com o que ocorre no mundo da educação, podem sair na frente nas inovações e vencer a corrida na captação do aluno. As instituições de caráter público ou filantrópico devem não somente ser produtoras de informações, mas também, difusoras de informações de maneira a liderarem a arrancada na direção do novo, em benefício da comunidade.

5.5 SOLUÇÃO DE PROBLEMAS E TOMADA DE DECISÃO

KROENKE (1992) diz que solucionar problemas e tomar decisões são duas das mais importantes atividades na administração das organizações. O processo de solução de problemas envolve as seguintes atividades:

- Acumular informações sobre o problema
- Desenvolver alternativas
- Selecionar uma alternativa
- Implementar a solução
- Monitorar a situação e o resultado

Primeiro, uma investigação é conduzida para buscar informações sobre o problema. Neste momento, particularidades do problema são identificadas, o problema é definido, e as restrições, extensão e o ambiente do problema são descritos. Em seguida, um número de soluções alternativas para o problema são desenvolvidas. Estas alternativas são, então, avaliadas. No próximo estágio, uma alternativa é selecionada. No quarto estágio, a alternativa selecionada é implementada. Finalmente, após a implementação, a situação é monitorada e a solução do problema é modificada, se necessário.

A tomada de decisão é uma parte envolvida na solução de problemas; esta parte consiste nos primeiros três estágios. KROENKE (1992), um dos pioneiros das "ciências" da decisão, chamou estes três estágios de conhecimento, projeto e seleção. Em alguns casos, o terceiro estágio, a seleção de uma alternativa, é considerada sozinha e é mencionada como seleção-preferida.

A dificuldade de se tomar decisão está relacionada com o grau de compreensão do problema, ou seja, como a estruturação do problema é elaborada pelo decisor.

As decisões, de acordo com suas estruturas, podem ser classificadas em:

Decisões desestruturadas: são as decisões que dependem de solução do decisor, não permitindo ser automatizadas. São eventos que não se repetem com frequência ao longo do tempo.

Decisões semi-estruturadas: são os tipos de decisões intermediárias, entre os estágios desestruturados e semi-estruturados, envolvendo um determinado número de informações. Exige do decisor conhecimento prévio do conjunto.

Decisões estruturadas: são as decisões que podem ser amplamente automatizadas por uma seqüência de procedimentos, não necessitando da intervenção do decisor.

Resumidamente, a teoria da decisão surgiu a partir da teoria econômica no começo deste século. Evoluiu de uma orientação bastante simples e matemática para uma orientação mais pragmática, política. Hoje, os tomadores de decisão estão buscando conhecimentos para equilibrar muitos fatores em uma conotação política complexa, sob condições de conhecimento limitado e tempo.

5.6 TOMADA DE DECISÃO

A teoria clássica da decisão, originada no início do século XX, como um desenvolvimento da teoria econômica clássica, assume que gerentes são sempre racionais, que eles têm informações perfeitas sobre os problemas e suas alternativas, e que eles possuem uma especificação completa dos objetivos para serem maximizados.

A teoria da decisão comportamental, entretanto, assume que os tomadores de decisão têm conhecimento imperfeito sobre os problemas e suas alternativas, e que eles são incapazes ou relutantes em fazer uma avaliação racional da melhor decisão possível.

KROENKE (1992), usou o termo racionalmente limitados ao se referir a procedimentos de tomadores de decisão trabalhando dentro de seus limites de conhecimento do problema e suas incapacidades ou relutâncias para tomar uma decisão racional.

KROENKE (1992) expandiu estas idéias quando definiu o termo racionalidade contextual. Este modelo reconhece que pessoas tomam decisões sob pressão num

ambiente complexo envolvendo muitas decisões e múltiplos critérios para cada decisão, com limitado conhecimento e tempo.

KROENKE (1992), utilizando dados de O'reilly, definindo que o processo de tomada de decisão freqüentemente trabalha no sentido contrário à ordem em que foram relacionadas as cinco atividades do processo de solução de problemas. Em vez de livremente identificar alternativas e racionalmente selecioná-las, tomadores de decisão começam pela identificação de um ou poucos resultados que eles consideram aceitáveis. Eles então forçam o processo de tomada de decisão, assim que geram um destes resultados. Este modelo é chamado de processo de decisão com resultados forçados.

A teoria da decisão surgiu a partir da teoria econômica no começo deste século. Evoluiu de uma orientação bastante simples e matemática para uma orientação mais pragmática, política. Hoje, os tomadores de decisão estão buscando conhecimentos para equilibrar muitos fatores em uma conotação política complexa, sob condições de conhecimento limitado e tempo.

5.6.1 TOMADA DE DECISÃO EM GRUPO

KROENKE (1992) cita que a maioria das vezes a tomada de decisão em negócios não é feita por uma única pessoa. Com o envolvimento das pessoas na decisão, o sucesso é muito mais provável. Os membros do grupo terão seus íntimos envolvidos na decisão e se esforçarão ao máximo para fazer este trabalho. Somando-se a isso, o processo de decisão em grupo fará com que os participantes entendam melhor o problema e a decisão. As pessoas do grupo de decisão também estarão hábeis para comunicar a decisão e sua racionalidade para outros na organização. Além disso, se os membros do grupo tem uma oportunidade para discutir suas idéias e alternativas priorizadas para a decisão, eles terão provavelmente menor chance de errar, uma vez iniciada a implementação.

Desta forma, a tomada de decisão em grupo pode resultar em melhores decisões do que a tomada de decisão individual. Para isto ocorrer, entretanto, a dinâmica de grupo deve ser cuidadosamente administrada pelo líder.

KROENKE (1992, p. 68), relaciona as principais vantagens e desvantagens da tomada de decisão em grupo:

Vantagens

- Grande compromisso do grupo com a decisão e a sua implementação.
- Melhor entendimento por parte do grupo do problema e a racionalidade para a decisão.
- Melhoria da comunicação para os implementadores.
- Redução da probabilidade de uso de evasivas.
- Consideração mais compreensiva do problema e assuntos relacionados.

Desvantagens

- Maior consumo de tempo.
- Maior custo (de decisão, não necessariamente na solução de problemas).
- Inapropriada influência da dinâmica de grupo (dominação, inflexibilidade, pensamento grupal).
- Tendência a ter compromisso com as soluções de qualidade inferior.

Os grupos geram informações e conhecimento mais completos, pois agregam recursos de vários indivíduos, trazendo mais dados e heterogeneidade para o processo de decisão. ROBBINS (2000) ressalta que a tomada de decisão em grupo oferece maior diversidade de opiniões, abrindo a oportunidade para que mais abordagens e alternativas sejam consideradas.

CAPÍTULO VI

FUNÇÃO GERENCIAL E LIDERANÇA

6.1 FUNÇÃO GERENCIAL

Num mundo de negócios cada vez mais competitivo, como bem ressaltava CHIAVENATO (1993), a ação gerencial é de fundamental importância para o sucesso empresarial, na medida em que procure estabelecer níveis de qualidade e produtividade que possam assegurar avanços significativos no processo de aperfeiçoamento contínuo das organizações. A cooperação é o elemento essencial da organização e ela varia de pessoa para pessoa. A contribuição de cada pessoa para o alcance do objetivo comum é variável e depende do resultado das satisfações e insatisfações obtidas realmente ou percebidas imaginariamente pelas pessoas como resultado de sua cooperação.

Ao lidar com pessoas, os chefes de departamentos, coordenadores e demais cargos administrativos interagem com os mais diversos cenários organizacionais onde os atores, individualmente ou em grupos, exercem cada um seu papel de influência provocando as mais diversas reações, segue exigindo dos diretores ou chefes de departamentos

CAPÍTULO VI

FUNÇÃO GERENCIAL E LIDERANÇA

6.1 FUNÇÃO GERENCIAL

Num mundo de negócios cada vez mais competitivo, como bem ressaltava CHIAVENATO (1993), a ação gerencial é de fundamental importância para o sucesso empresarial, na medida em que procure estabelecer níveis de qualidade e produtividade que possam assegurar avanços significativos no processo de aperfeiçoamento contínuo das organizações. A cooperação é o elemento essencial da organização e ela varia de pessoa para pessoa. A contribuição de cada pessoa para o alcance do objetivo comum é variável e depende do resultado das satisfações e insatisfações obtidas realmente ou percebidas imaginariamente pelas pessoas como resultado de sua cooperação.

Ao lidar com pessoas, os chefes de departamentos, coordenadores e demais cargos administrativos interagem com os mais diversos cenários organizacionais onde os atores, individualmente ou em grupos, exercem cada um seu papel de influência provocando as mais diversas reações, segue exigindo dos diretores ou chefes de departamentos

diversas formas de manifestações, como as tomadas de decisões, cujos resultados criam um círculo vicioso na disputa pelo jogo do "ganhar X perder".

Conforme ANSOFF (1990), a administração de uma instituição é um complexo muito grande de atividades compreendendo análises, decisões, comunicação, liderança, motivação, mensuração e controle. De todas elas, destacamos a tomada de decisões, pois é a pedra angular de uma administração com êxito. DRUCKER (1999), afirma que decisões e ações são o produto final da administração. As decisões, sejam elas tomadas explicita ou implicitamente, antecedem toda ação.

Conforme BANA (1993, p. 78), a tomada de decisão pode ser definida de forma simples, como um esforço para resolver o dilema dos objetivos conflituosos, cuja presença impede a existência da "solução ótima" e conduz para a procura da "solução de melhor compromisso".

Assim, de acordo com BANA (1995), a tomada de decisão é de fato parte integrante da vida quotidiana. Mas é também uma atividade intrinsecamente complexa e potencialmente das mais controversas, em que temos

naturalmente de escolher não apenas entre alternativas de ação mas também entre pontos de vista e formas de avaliar essas ações e, por fim, de considerar toda uma multiplicidade de fatores direta e indiretamente relacionados com a decisão a tomar. Nas Instituições de Ensino, a todo instante tomam-se decisões, sejam de caráter administrativo, sejam de caráter pedagógico. O próprio professor na sala de aula precisa tomar decisões quanto ao método de ensino, a atitude a tomar diante de um problema surgido com um aluno ou grupos de alunos, quanto às palavras a utilizar para discutir as informações constantes do conteúdo programático, etc.

Quando um diretor, um chefe de departamento ou um professor tem que tomar uma decisão sozinho, age de acordo com sua bagagem de conhecimentos, apoiado em regras, valores, crenças ou normas. As conseqüências de seus atos são assumidas e absorvidas como lição. Se positivas, guiarão suas ações futuras. Porém, quando em grupo, os diretores ao tentarem chegar numa decisão, a influência do grupo sobre o indivíduo pode gerar um processo complicado de aprendizado, cujos resultados podem até ser questionados, porém, tarde demais.

O grupo pode exercer seu poder para pressioná-lo a ir contra sua vontade e ter que abrir mão de seu propósito, pois também trazem suas experiências, que servem de referencial para resolver soluções ou bloquear a iniciativa daqueles que ousarem contrariar os demais. Daí a importância de todos os que participam do processo de tomada de decisão terem clara a missão da organização e seus valores.

Portanto, comportamentos como o descrito, irão influenciar positivamente ou negativamente na performance organizacional pois a organização nada mais é do que o espelho daqueles que a compõem. E seus diretores ou chefes de departamentos são o centro das decisões e das omissões.

As características humanas e técnicas, de acordo com GUILLEVIC (1991), constituem uma fonte de informações importantes para compreender as condutas de trabalho.

Na prática essa percepção sobre o indivíduo e a organização é ainda, do domínio da minoria. Contribuem para a ocorrência de diferenças que surgem, devendo ser tratadas da melhor maneira possível, pois suas conseqüências podem ser imediatamente sentidas.

FOLLETT (1997) salienta que existem três maneiras de resolver diferenças: pela dominação, pelo compromisso e pela integração. A dominação, obviamente, é a vitória de um lado sobre o outro. Geralmente não é bem sucedida a longo prazo porque o lado derrotado simplesmente esperará sua chance de dominar. A segunda maneira, a do compromisso, entendemos bem, é a maneira pela qual resolvemos a maior parte de nossas controvérsias - cada lado abre um pouco a mão do que quer para ter paz. Ambas maneiras são insatisfatórias. Na dominação, só um consegue o que quer; no compromisso, ninguém fica satisfeito. Integração significa achar uma maneira de encontrar um terceiro caminho que inclui tanto o que "A" deseja quanto o que "B" deseja, sem que qualquer parte tenha de fazer sacrifícios.

6.2 DESENVOLVIMENTO GERENCIAL

Para LEZANA (1996), a importância no processo de escolha, formação, aperfeiçoamento e desenvolvimento de gestores, reflete no sucesso das organizações influenciada pela qualidade gerencial. Estes conceitos são facilmente compreensíveis para os homens de negócios, dirigentes organizacionais, demais chefias e funcionários. Afinal,

grande parte das decisões que afetam o futuro da organização, tanto a curto, como a médio e longo prazo, são tomadas por um grupo relativamente pequeno de gestores que ocupam as chamadas funções de confiança, denominado "corpo gerencial", nas instituições superiores de ensino, os colegiados, ou os Pró-Reitores.

Explica LEZANA (1996), que, por outro lado, este seleto grupo detém a responsabilidade de supervisionar o trabalho de outras pessoas, tomando decisões, conciliando interesses e coordenando esforços de tal forma que sejam cumpridos os objetivos organizacionais, da melhor forma possível.

Portanto, pode-se definir gestor como alguém responsável pelo desempenho de todas as pessoas, das quais depende seu próprio desempenho.

Segundo PETTIGREW (1989), parte da tarefa gerencial é avaliar as mudanças do contexto dos negócios, e então, desenvolver e implementar novas estratégias para fazer frente a estas mudanças.

Uma mudança por si só já é preocupante. Para um

grupo cujas variáveis intervenientes estão em declínio, a mudança pode ser totalmente desastrosa. Independente do estilo do gestor, empreendedor, liberal ou autoritário, as expectativas dos seus subordinados podem estar tão distorcidas que será necessário muito tempo e paciência para fechar o "gap de credibilidade" entre os objetivos da organização e os objetivos pessoais do grupo. E aí as reações são as mais diversas.

Para KANTER (1997), na ausência de uma teoria convincente, os diretores preferirão usar quaisquer que sejam, as táticas familiares, do que mudar para algo novo. A ausência de tal teoria pode produzir mais e novos problemas do que a abordagem tradicional.

Assim, torna-se necessário refletir a respeito da importância de contar com profissionais altamente capacitados e com perfis adequados para exercerem diversas funções gerenciais. No entanto, a qualidade gerencial não é um atributo inato ou que possa ser obtido facilmente. Pelo contrário, é, segundo (LEZANA, 1996), necessário um esforço perseverante, sério e profissional, somado ainda com ações estratégicas para atingir níveis adequados de performance gerencial.

Sendo assim, as mudanças na arquitetura gerencial deverão estar voltadas para ações pró-ativas de maneira que as pessoas que ocupam cargo diretivo possam interagir com efetividade, dando respostas e soluções aos desafios que os cenários atuais e futuros estão moldando, num ambiente mais competitivo, em que sobreviver deixou de ser a principal meta das organizações.

6.3 LIDERANÇA

No transcorrer da história humana, tem-se reconhecido cada vez mais, que a liderança é um dos aspectos significativos da atividade humana. Como resultado disto, dispõe-se de um grande volume de literatura, onde as variações de enfoque teórico e metodológico são muito amplas.

Psicólogos e sociólogos tem mostrado crescente interesse nos intentos de introduzir os métodos e o conhecimento das ciências humanas no estudo da liderança. Estes estudiosos, coincidem em sinalizar que a liderança é parte de um sistema complexo, e embora algumas teorias sejam mais difundidas que outras, ainda é cedo para poder explicar isoladamente todas as dinâmicas subjacentes à liderança.

Entretanto, as pesquisas dos últimos anos têm aportado importantes conclusões. A ênfase atual mudou, em grande parte, dos traços para a identificação de comportamentos de liderança. Dentro dessa visão, o sucesso da liderança depende de comportamentos apropriados, habilidades e ações, e não de traços pessoais. Isto é muito importante e significativo, uma vez que comportamentos podem ser aprendidos e modificados, enquanto que traços são relativamente rígidos. ROBBINS (2000, p. 371) define liderança como "o processo de influência pelo qual os indivíduos, com suas ações, facilitam o movimento de um grupo de pessoas rumo a metas comuns ou compartilhadas".

A natureza da liderança e sua posição no contexto da administração das organizações, tem sido a principal preocupação das pesquisas, principalmente desde a década de 1930. Embora houvesse muitos livros e artigos ilustrando a "boa" liderança antes desse período, tais obras eram, principalmente, teorias filosóficas ou sugestões com poucos ou nenhum dado para sustentar seus pontos de vista.

Sem liderança, uma organização seria somente uma

confusão de pessoas e tecnologias, do mesmo modo que uma orquestra sem maestro seria somente músicos e instrumentos. A orquestra e todas as outras organizações requerem lideranças para desenvolver ao máximo seus preciosos ativos.

A liderança constitui um aspecto muito importante da administração. Desde o ponto de vista funcional, é difícil que um grupo fale e atue sem um membro individual. Se todos falam ao mesmo tempo ninguém pode ouvir ou escutar. Se todos planejam simultaneamente ou atuam ao mesmo tempo sem planejamento, não tem grupo, e sim uma reunião de indivíduos que planificam ou atuam.

Para que o grupo atue como unidade ou demonstre organização alguém deve verbalizar a necessidade de ordem. Um indivíduo dado deve criar ordem, e ao fazê-lo suministrar meios simples mas necessários para a constituição do grupo.

Na medida em que os objetivos do grupo exigem maior diversidade de esforços e maior coordenação, se acentuará a necessidade do líder.

Atualmente tem-se intensificado em nossa sociedade a demanda de liderança eficaz. Os programas de treinamento para melhorar a qualidade da liderança tem-se ampliado. Entretanto, aqueles que na atualidade são líderes ou treinam líderes devem atuar na base de determinadas teorias.

Existem muitos modelos teóricos que pretendem explicar a natureza da liderança. As primeiras pesquisas tentaram identificar os traços que diferenciavam os líderes dos não-líderes. De forma genérica, nenhum conjunto consistente de traços que se apresentasse estável entre grupos e tarefa, emergiu, apesar das contínuas tentativas.

Modelos mais recentes, evidenciam que a liderança é comportamental. Uma liderança eficaz portanto, exige um determinado comportamento e habilidades, do líder.

Estes modelos comportamentais conduziram pesquisas, em função das quais tem-se concluído que as habilidades e comportamentos que o líder precisa assumir para ser eficaz, podem ser adquiridas através de desenvolvimento gerencial e experiência no trabalho.

Programas e soluções de treinamento e desenvolvimento são importantes e necessários dentro de qualquer organização, tratando-se então de uma IES, tornam-se fundamentais. Principalmente quando ajudam a conscientizar diretores, coordenadores e chefes de departamentos quanto ao seu papel na sua própria formação e de sua equipe. Mas é necessário que todos os ocupantes de cargos de chefia dentro de uma IES compreendam que com tantos desafios pela frente, com mudanças contínuas ocorridas na sociedade, exigem líderes capazes de fomentar essa mudança em todos os setores, não só o externo, e sim, inicialmente o interno.

Segundo DRUCKER (1994, p. 15), "a função do líder é de fazer a equipe funcionar; os líderes mais eficazes, nunca dizem EU, eles pensam em NÓS. Devem ser competências básicas de um detentor de posto de direção em uma IES: a capacidade e autodisciplina para ouvir; a disposição para se comunicar e se fazer entender; a capacidade de não desculpar a si mesmo; e, como a principal, a de compreender o quanto ele é sem importância com a tarefa. A verdade é que o bom líder não deve fazer falta na sua ausência, isto porque as coisas devem caminhar da mesma forma. O lema não é mais siga o líder, e, sim, siga os

objetivos da IES. Porém, cabe ao líder mostrar a relevância de cada pessoa e de sua tarefa dentro da organização.

O grande desafio que se coloca para as IES nos próximos anos é o de desenvolver métodos de aprendizagem que sejam capazes de preparar os futuros líderes, dotando-os com as competências necessárias ao exercício da liderança. As pessoas que venham a ocupar cargos de chefia no futuro em IES, ONGS ou em empresas comerciais deverão conjugar a aptidão principal de um gestor, ao nível global e funcional, com a atitude de um empreendedor.

CONCLUSÕES

A excelência institucional é o produto da prática de modernas técnicas de gestão, comprometidas com a qualidade em todos os setores da organização de ensino e com resultados efetivos. É uma realidade para muitas instituições educacionais e para outras um discurso ou um rótulo imposto pelos respectivos dirigentes.

A globalização da economia trouxe reflexos positivos para o desenvolvimento da atividade contábil no Brasil. O ingresso de novos parceiros estrangeiros na indústria nacional e a abertura de capital de um maior contingente de companhias estimularam o aperfeiçoamento das informações contábeis. A compra de empresas brasileiras - estatais e privadas - por grandes grupos de nível mundial criou naturalmente a demanda por um novo patamar de informação, num padrão das melhores práticas internacionais. As inovações ocorridas no ambiente empresarial afetaram de maneira positiva também o aperfeiçoamento contábil nas instituições educacionais.

Guardadas as proporções enumeradas por KAPLAN e NORTON (1997, p. 22), que citam o desenvolvimento de

técnicas de medição de desempenho financeiro pelas grandes organizações no século XX, mantendo-se atualizadas até os dias atuais e empregadas sistematicamente, percebeu-se, através da análise do conjunto de demonstrações financeiras publicadas, que as organizações criam e aperfeiçoam seus instrumentos de apoio e controle de gestão, independentemente do pronunciamento do legislador. Estas constatações podem e devem ser transportadas para as Instituições de Ensino Superior brasileiras também.

Constatou-se que o processo, sempre alicerçado por dados da contabilidade, produziu informações de caráter interno que subsidiaram decisões institucionais muito importantes, tais como o reconhecimento de perda de capital, por exemplo, através da diminuição de matrículas dos alunos, envolvendo valores muito elevados. Como ressaltam KAPLAN e NORTON (1997, p. 28), "aquilo que não se consegue medir não se consegue gerenciar". Desse modo a contabilidade consubstancia-se como elemento importante na produção de informações relevantes para as diretrizes gerenciais dentro de uma IES.

Considerando o que foi exposto, a resposta é negativa à pergunta formulada no início do trabalho,

questionando se os controles de gestão centrados na contabilidade são suficientes para a correta e adequada tomada de decisão no que tange a aplicação de recursos financeiros. Tal resposta caracteriza-se pela informalidade ou excesso de formalidade dos processos internos porque passa uma IES, derivado de uma falta de diretriz clara no planejamento e controle das atividades, especialmente as de caráter financeiro. Observe-se que tais elementos são determinantes para a viabilidade e manutenção de uma Instituição Educacional.

Para atender as sempre renovadas necessidades dos usuários, os relatórios das Instituições de Ensino Superior devem fornecer maiores informações sobre planos, oportunidades, riscos e incertezas. Concentrar-se mais nos fatores que criam valor de médio e longo prazo dentre os quais medidas não financeiras, como produtividade dos professores e qualificação do corpo docente, que indicam como os processos-chave da Instituição estão se desempenhando. Alinhar melhor as informações reportadas externamente com as informações reportadas internamente a alta administração para a gestão da Instituição de Ensino Superior. Portanto, combinar medidas financeiras tradicionais (como retorno de investimento, margens

operacionais, etc) e medidas não financeiras.

Finalmente, acredita-se que o presente trabalho contribui para divulgar a essencialidade das informações contábeis e argumentar para os profissionais da área contábil, em especial, acerca da responsabilidade de se colocar à disposição, sistematicamente, informações precisas e oportunas a respeito dos diversos aspectos de uma instituição de ensino. A contabilidade insere-se neste contexto como uma ferramenta indispensável para o controle e o planejamento.

A vida do ser humano é um eterno aprender, mas só quem se compromete realmente com a busca do conhecimento é que consegue contribuir e obter este conhecimento. A trajetória deste trabalho mostrou claramente que o envolvimento tem de ser total, tanto dos gestores quanto dos subordinados. Na pesquisa bibliográfica foram pesquisados inúmeros autores da área administrativa, contábil e educacional. Estes autores ajudaram este pesquisador a adquirir experiência no sentido de perceber que só se obtém efetivamente resultados se todas as pessoas que estiverem envolvidas como atores estiverem

comprometidas com o processo administrativo e acadêmico.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANSOFF, Igor H. **A nova estratégia empresarial.** São Paulo : Atlas, 1990.
- ANTHONY, Robert N. **Contabilidade gerencial** : uma introdução à contabilidade. São Paulo : Atlas, 1973.
- ARANTES, Nélío. **Sistemas de gestão empresarial** : conceitos permanentes na administração de empresas válidas. São Paulo : Atlas, 1994.
- BALDRIDGE, j. v. Organizational characteristics of colleges and Universities : **In the dynamics of organizational change in education.** Berkeley : Mcuthan Publishing Corporation, 1983.
- BANA E COSTA, Carlos A. **Três convicções fundamentais na prática do apoio à decisão.** Revista Pesquisa Operacional, vol. 13, nº.1, junho, 1993.
- BELLIA, Vítor. **Introdução à economia do meio ambiente.** Brasília : IBAMA, 1996.
- BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistemas de informações** : um enfoque gerencial. São Paulo : Atlas, 1994.
- BOUYSSOU, D. Building criteria : a prerequisite for MCDA. In : **Readings in multiple criteria decision aid.** C. A. Bana e Costa (ed), Springer-Verlag. Pp. 58-80, (1990).
- CHIAVENATO, Idalberto. **Teoria geral da administração.** São Paulo : Makron Books, 1993.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial.** São Paulo : Atlas, 1998.
- DRUCKER, Peter F. **Administrando em tempos de grandes mudanças.** São Paulo : Pioneira, 1999.
- DRUMMOND, Maria Helena Ferreira. Ciências Contábeis : da arte à ciência, 8000 anos de história. **Revista brasileira de contabilidade.** V. 24, n. 93, p. 72-78, maio/jun. 1995.

- FIGUEIREDO, Sandra e CAGGIANO, Paulo C. **Controladoria : Teoria e Prática.** São Paulo : Atlas, 1981.
- FINGER, Almeri Paulo & Outros. **Gestão de universidades: novas abordagens.** 1ª Edição. Curitiba : Editora Universidade Champagnat, 1997.
- FOLLET, Mary Parker. **Profeta do gerenciamento.** Rio de Janeiro : Qualitymark, 1997.
- FLAIG, L. S. **Integrative manufacturing.** Illinois, Business One Irwin, 1993.
- FREITAS, Eraldo de. **A informação como ferramenta gerencial.** Porto Alegre : Ortiz, 1993.
- GIL, Antônio de Loureiro. **Qualidade total nas organizações : indicadores de qualidade.** São Paulo : Atlas, 1992.
- GOMES, Josir Simeone. **Controle de gestão : uma abordagem contextual e organizacional.** São Paulo : Atlas, 1997.
- GUILLEVIC, Christian. **Psychologie du travail.** Editions Nathan, 1991.
- GRACIOSO, Francisco. **Grandes sucessos da pequena empresa : histórias reais.** Brasília : SEBRAE, 1995.
- GRAHL, Everaldo A. **Treinamento em sistemas de apoio a decisão : baseado na simulação empresarial.** Dissertação de Mestrado - UFSC - 1991.
- HAMEL Gary & PRAHALAD C. K. Como criar o futuro já : para manter a liderança de mercado é preciso pensar no amanhã hoje. **HSM Managment : Informação e conhecimento para gestão empresarial.** V. 0, n. 2, p. 140-146, maio/jun/1995.
- HIRSCHMAN, Albert O. **The passions and the interests.** Princiton University Press, 1977.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial.** São Paulo : Atlas, 1995.
- _____. **Análise de balanços.** São Paulo : Atlas, 1995.

- JOIA, Luiz Antônio. **Reengenharia e tecnologia da informação** : o paradigma do camaleão. São Paulo : Pioneira, 1994.
- KANTER, Rosabeth Moss. **Quando os gigantes aprendem a dançar** : dominando os desafios de estratégias, gestão e carreiras no anos 90. Rio de Janeiro : Campus, 1997.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON David P. **A estratégia em ação** : balanced scored; tradução de Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. Rio de Janeiro : Campus, 1997.
- KOHLER, Heinz. **Introdução à economia moderna**. Rio de Janeiro : AGIR, 1970.
- KROENKE, D. **The value added by information system, in management information system**. São Paulo : Mc Graw Hill, 1992.
- KWASNICKA, Eunice Lacava. **Teoria geral da administração** : uma síntese. São Paulo : Atlas, 1993.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos** : planejamento, implantação e controle. São Paulo : Atlas, 1997.
- LEZANA, Álvaro Guilherme Rojas. **Ciclo de vida das pequenas empresas**. (apostila) Florianópolis : UFSC, 1996.
- LOBO, Sérgio Pereira. **Planejamento estratégico em instituições de ensino superior**. www.crub.org.br/slobo.html [1998].
- LUCKESI, Cipriano. **Fazer universidade** : uma proposta metodológica. São Paulo : Cortez, 1992.
- MARCONI, Marina de Andrade, LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa** : planejamento e execução de pesquisas, amostragem e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. São Paulo : Atlas, 1986.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo : Atlas, 1990.
- _____. **Administração financeira** : as finanças das empresas sob condições inflacionarias. São Paulo : Atlas, 1985.
- MAQUIAVEL, N. **O Príncipe**. Rio de Janeiro : Forense, 1983.

- MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços** : abordagem básica e gerencial. São Paulo : Atlas, 1997.
- MCGEE, James & PRUSAK, Laurence. **Gerenciamento estratégico da informação**: aumente a competitividade e a eficiência de sua empresa utilizando a informação como uma ferramenta estratégica. Rio de Janeiro : Campus, 1995.
- MEGGINSON, William L. Nash, Robert C. **The record on privatization**. Bank of America, Journal of Applied Corporate Finance : Spring, 1986.
- MEYER, Victor Jr. Considerações sobre planejamento Estratégico na Universidade. In : **Universidade** : organização, planejamento e gestão. Florianópolis : UFSC/CPGA/NUPEAU, 1988.
- MINTZBERG, Henry. **The fall and rise of strategic planning**. Harvard Business Review: p. 107-114, jan/fev. 1973.
- MOSIMANN, Clara Pellegrino. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. Florianópolis : UFSC, 1993.
- MOTTA, Fernando C. Prestes. **Organização e poder : empresa, estado e escola**. São Paulo : Atlas, 1988.
- MOTTA, Paulo R. **Gestão Contemporânea** : a ciência e a arte de ser dirigente. Rio de Janeiro : Record, 1986.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a controladoria** : conceitos, sistemas, implementação. São Paulo : Atlas, 1995.
- OLIVEIRA Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas de informações gerenciais**. São Paulo : Atlas, 1993.
- _____. **Planejamento estratégico** : conceitos, metodologia e práticas. São Paulo : Atlas, 1995.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo : Atlas, 1997.
- PINA, Vitor Manoel Dias Castro. **Inteligência estratégica nos negócios**. São Paulo : Atlas, 1994.

- PETTIGREW, Andrew M. **Como compreender as organizações.** Rio de Janeiro : LTC, 1989.
- REDDIN, W. J. **Eficácia Gerencial.** São Paulo : Atlas, 1977.
- REIMERS, Fernando. **El costo educativo de la deuda externa. Implicaciones para le planificación educativa en America Latina.** La Educación, Washington : 1989.
- RIBEIRO, Nelson de Figueiredo. **Administração acadêmica universitária : a teoria, o método.** Rio de Janeiro : LTC, 1977.
- ROBBINS, Stephen Paul. **Administração : mudanças e perspectivas.** São Paulo : Saraiva, 2000.
- ROY, B. **Méthodolgy multicritère d'aide à la decision.** Paris : Economica, 1985.
- SELLTIZ, Claire. **Métodos de pesquisa nas relações sociais.** São Paulo : Herder, 1975.
- STONER. James Arthur Finch. **Administração.** Rio de Janeiro : Prentice Hall, 1997.
- TAVARES. Mauro Calixta. **Planejamento estratégico : a opção entre o sucesso e fracasso empresarial.** São Paulo : HARBRA, 1991.
- TUNG, Nguyen H. **Orçamento empresarial no Brasil.** Edição Universidade Empresa Ltda, 1976.
- WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial : planejamento e controle do lucro.** São Paulo : Atlas, 1993.