O PAPEL DO SISTEMA DE APURAÇÃO DE CUSTOS PARA AS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR IFES, A EXPERIÊNCIA DA UFBA

Sóstenes Diniz Sales

Luís Paulo Guimarães dos Santos

Sheizi Calheira de Freitas

Arlindino Nogueira Silva Neto

Resumo:

No momento em que as instituições públicas são investidas de processos estratégicos na busca de novos modelos de gestão conciliando uma adaptação à nova linguagem de autonomia, todo estudo aprofundado sobre os mecanismos administrativos e custos são necessários. Há uma preocupação pelos novos rumos que poderão direcionar as universidades para o terceiro milênio, muito especialmente, como fato inédito, a determinação dos custos dos produtos: ensino/pesquisa/extensão e das atividades de administração. São abordados os parâmetros dos sistemas de apuração de custos fazendo uma analogia do complexo industrial e sua fábrica com o complexo universitário das universidades federais com sua predição acadêmica. Depois de ir buscar na sociedade o modelo ideal de custos - o modelo fabril, e mostrar como aplicá-lo nas universidades, descobre-se que a solução da Universidade Brasileira está na criatividade e inovação de seus gestores.

Palavras-chave:

Área temática: *Setor Público: Modelos e Experiências da Gestão de Custos em Entidades Governamentais*

O PAPEL DO SISTEMA DE APURAÇÃO DE CUSTOS PARA AS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR IFES, A EXPERIÊNCIA DA UFBA

Sóstenes Diniz Sales – Mestre em Administração Financeira.

Luís Paulo Guimarães dos Santos – Mestrando em Controladoria e Contabilidade FEA/USP;

Sheizi Calheira de Freitas – Estudante da Graduação em Ciências Contábeis UFBA;

Arlindino Nogueira Silva Neto – Estudante da Graduação em Ciências Contábeis UFBA.

Universidade Federal da Bahia, praça 13 de maio, 06 Piedade – Salvador/Ba
sostenes@ufba.br – Professor Assistente do Departamento de Ciências Contábeis.

No momento em que as instituições públicas são investidas de processos estratégicos na busca de novos modelos de gestão conciliando uma adaptação à nova linguagem de autonomia, todo estudo aprofundado sobre os mecanismos administrativos e custos são necessários.

Há uma preocupação pelos novos rumos que poderão direcionar as universidades para o terceiro milênio, muito especialmente, como fato inédito, a determinação dos custos dos produtos: ensino/pesquisa/extensão e das atividades de administração.

São abordados os parâmetros dos sistemas de apuração de custos fazendo uma analogia do complexo industrial e sua fábrica com o complexo universitário das universidades federais com sua predição acadêmica.

Depois de ir buscar na sociedade o modelo ideal de custos - o modelo fabril, e mostrar como aplicá-lo nas universidades, descobre-se que a solução da Universidade Brasileira está na criatividade e inovação de seus gestores.

Área Temática: Setor Público: Modelos e Experiências da Gestão de Custos em Entidades Governamentais

O PAPEL DO SISTEMA DE APURAÇÃO DE CUSTOS PARA AS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR (IFES), A EXPERIÊNCIA DA UFBA

1. Fundamentos Práticos do Sistema de Apuração de Custos da Universidade Federal da Bahia

Se pudessem ser reunidas numa mesma área todas as atividades essencialmente acadêmicas, tais como ensino, pesquisa e extensão, representadas por salas de aula, laboratórios, bibliotecas, auditórios e outros espaços com fins idênticos, seria construída teórica e fisicamente a “**Fábrica do Complexo Universitário**” que, inclusive caracteriza a Atividade-Fim da **IFES**. Em outras palavras, determinar-se-ia o local onde se processa efetivamente a transformação do produto universitário.

As atividades restantes, ou seja, não consideradas acadêmicas e que formam a administração que serve de apoio para que a produção acadêmica funcione a contento, representam a Atividade Meio indispensável a todo e qualquer tipo de organização. A Reitoria, com o Gabinete do Reitor e suas Pró-Reitorias, é sua representante maior.

Em suma e sob esse enfoque biparticional do Supersistema Universitário, determinar-se-ia a estrutura organizacional/administrativa que serve de Atividade Meio e o objetivo maior que caracteriza a Atividade Fim para a qual foi criada a **IFES**.

Concentra todas as atividades relativas ao ensino, a pesquisa e a extensão que constituem os objetivos primordiais para os quais se criou a Universidade. Trata-se dos Serviços Específicos de Ensino, Pesquisa e Extensão, cujos produtos principais são: o aluno formado, a pesquisa concluída e a extensão efetuada em um determinado período. Num sentido mais amplo, abrange a todos os produtos operacionais gerados pelo Complexo Universitário, tais como entre outros, o aluno formado no 1º grau, o curso do 2º grau, a assistência social efetuada num certo período e o professor qualificado em mestrado ou doutorado.

A Atividade Fim é identificada, teórica e fisicamente e de conformidade com a analogia feita a uma fábrica, local onde são gerados os produtos universitários. Dessa forma, conceitua-se como **Custo de Produção de uma IFES** a todo gasto incorrido (neste local) para a produção dos bens e serviços de ensino, pesquisa e extensão. Tais gastos são geralmente compostos de matérias-primas, de mão-de-obra direta e dos custos indiretos de produção. Exemplificando, tomemos a disciplina Química Orgânica do Curso de Saúde como um dos produtos ofertados pelo sistema universitário.

Correspondem aos materiais diretamente aplicados para a obtenção do produto final, disciplina Química Orgânica. Como exemplo, citamos o consumo de drogas ou outra substância qualquer utilizada na aula prática de laboratório da referida disciplina.

É o professor que leciona, fazendo com que o produto disciplina, Química Orgânica fosse gerado. A mão-de-obra direta sob a forma de salários, bem como os

respectivos encargos sociais do professor são claramente identificados ao produto disciplina Química Orgânica.

São os outros custos que complementam a atividade essencialmente acadêmicas, incorridos de forma indireta ou geral, beneficiando, dessa maneira, todos os bens ou serviços produzidos ou prestados pelo complexo universitário. Exemplos de insumos, que são necessários para a obtenção do produto final, disciplina Química Orgânica, mas que não mantêm qualquer relação direta com o mesmo: supervisão geral do centro acadêmico de saúde, limpeza da área do Departamento Acadêmico de Saúde, limpeza da área do Departamento Acadêmico que oferta, entre outras, a disciplina Química Orgânica, água, energia elétrica e outros gastos comuns ao produto disciplina Química Orgânica e a outros (produtos).

Numa analogia à atividade industrial, a segunda parte, em que foi dividida a atividade do ensino superior é conhecida também por Despesas Complementares, Custos Complementares, Sobrecustos e Custos (no sentido amplo).

Além dos custos de produção essencialmente acadêmica, a Universidade incorre em custos de períodos, que são propriamente as despesas complementares de natureza não acadêmica. Essas despesas ou custos (no sentido amplo) são absorvidos totalmente na apuração dos custos dos produtos universitários, à medida que vão acontecendo e são classificados, quanto a sua influência na geração do produto em ordem decrescente.

Trata-se dos gastos comuns, incorridos fora, porém bem próximo, dos Centros Acadêmicos, considerados a “fábrica” do complexo universitário, que, por uma questão de análise da relação custo/benefício, não foram estruturados em órgãos instalados visceralmente no ambiente acadêmico do Centro. Pelo contrário, esses gastos que correspondem aos custos indiretos dos serviços de apoio de ensino, pesquisa e extensão são incorridos em órgãos semi-acadêmicos que prestam direta, intensa e simultaneamente serviços a diversos Centros Acadêmicos. Como exemplo típico, mencionamos os insumos de uma Biblioteca Central, órgão existente em todas as IFES, que devem ser rateados aos produtos dos diversos Centros Acadêmicos que dela se beneficiarem.

Numa influência à geração do produto universitário menor do que os Custos Indiretos anteriormente descritos, os Custos Indiretos dos serviços de apoio geral são identificados pelos insumos decorrentes geralmente das atividades dos órgãos suplementares de natureza técnico-administrativa, educacional, cultural, recreativa e de assistência ao estudante da IFES, quais sejam: Núcleo de Processamento de Dados, Núcleo de Educação Física e Desportos, Editora Universitária e outros. Os custos indiretos dos serviços de apoio geral são também identificados pelos grandes serviços de telefonia, limpeza, vigilância, manutenção de prédios, transporte, manutenção dos bens móveis, imprensa universitária e os produzidos pelos Departamentos de Pessoal, de Contabilidade e Finanças e de Material e Patrimônio.

Os Custos Indiretos provenientes da Administração Central são os decorrentes de órgãos ou serviços que, dentre os anteriormente citados, exercem a menor influência ao Núcleo de Geração de Produtos da IFES. Agrega e rateia com todos os produtos do complexo universitário, o custo com o funcionamento dos órgãos colegiados superiores, com pessoal nele lotados de forma permanente, gratificações de Conselheiros, insumos materiais e serviços por eles utilizados. No que concerne a Reitoria, agrega e rateia o custo das atividades do Gabinete do Reitor e das respectivas assessorias diretas. Inclui pessoal, material de consumo e demais serviços nele alocados.

De maneira idêntica aos procedimentos utilizados nos Conselhos Superiores e Reitoria, os custos das atividades das Pró-Reitorias ao nível da Administração Central são agregados e rateados. A Prefeitura, neste aspecto de apuração, tem a finalidade de agregar e ratear para todos os produtos da IFES, o custo das atividades da unidade de administração dos serviços gerais e do “**Campus Universitário**”. Só a título de um exemplo típico e esclarecedor dos fundamentos práticos até então focalizados, informamos que os vencimentos do Reitor são classificados como um custo indireto da Administração Central, no que tange a facilidade de identificação e influência na geração de um considerado produto de uma IFES. Quanto ao comportamento com relação as variações de volume dos produtos da IFES, trata-se de um Custo Fixo. Quanto ao destino, são classificados como custo de administração, ou seja, custo da Atividade Meio, no caso da configuração de estrutura de uma IFES apresentada neste trabalho. Finalmente, quanto a natureza, são classificados em pessoal, ao invés de classificar-se em Custeio ou Capital, que complementa a triplíce classificação da Contabilidade Pública.

2. Desenvolvimento do Sistema de Apuração de Custos da Universidade Federal da Bahia (UFBA)

O funcionamento do Sistema de Apuração de Custos para as IFES verifica-se da seguinte maneira:

A IFES é particionada quanto aos gastos em centros de custos, de conformidade com os diversos níveis gerenciais e de forma tal que cada centro de custos é componente de um centro de custo maior é constituído de vários centros de custo menores, tendo, assim, cada centro de custos seus múltiplos e submúltiplos. Essa partição é feita distintamente na Atividade-Meio e na Atividade-Fim, de forma tal que primeiro se obtenham todos os custos da atividade acadêmica que caracterizam a Atividade-Fim das IFES. O método de custeio adotado no sistema proposto é custeio pleno (também conhecido como integral, total, RKW usualmente utilizado nas multinacionais brasileiras), todavia, de forma gradativa e sem invalidar os efeitos positivos do emprego do custeio direto (ou variável) na atividade acadêmica, o que credencia o Sistema de Apuração de Custos como excelente instrumento gerencial.

Quanto ao método de custeamento, utilizar-se-á predominantemente o denominado sistema de custo por processo até a obtenção do produto disciplina e seus subprodutos (aluno/disciplina) e o sistema de custos por ordem específica na obtenção do produto curso e seus subprodutos (aluno/curso). Na prática a utilização da combinação desses dois métodos, quando bem utilizados, podem prover um sistema de custos realmente eficiente. Outrossim, a literatura contábil é rica em consideração dessa natureza.

Dependendo dos parâmetros operacionais disponíveis e da riqueza de detalhes e flexibilidade de alimentação do sistema de informação da IFES, faz-se, num primeiro instante, a apropriação direta em todos os centros de custos dos diversos níveis gerenciais procurando priorizar a apropriação nos níveis gerenciais mais próximo da geração do produto, evitando, assim, a existência dos custos indiretos. Em um segundo instante, alocam-se, indiretamente, através de um rateio no sentido horizontal, os gastos dos níveis gerenciais mais afastados da geração do produto para os níveis gerenciais imediatamente menos afastados até a concentração final no produto, respeitando a

distinção da Atividade-Fim da Atividade-Meio, utilizando como base de rateio os parâmetros operacionais disponíveis.

Determinado o custos acadêmico (produção) do produto num terceiro instante, parte-se para a segunda alocação indireta através de um rateio no sentido vertical, dos gastos da Atividade-Meio para os produtos, obedecendo a seqüência da influência na geração do produto, ou seja, primeiro o SAEPE, depois o SAG e, finalmente, o AC.

A adoção desta metodologia permitirá, dependendo da sofisticação e eficiência do sistema de informação da IFES, apresentar o custo dos diversos produtos e suas respectivas composições com a maior riqueza de detalhes. Exemplificando, tomemos o produto disciplina A.

$$CD + CI + SAEPE + SAG + AC = CT^*$$

CUSTO DIRETO	10	} ATIVIDADE-FIM (CUSTO ACADÊMICO)
CUSTO INDIRETO	<u>05</u>	
SEEPE	15	
SAEPE	03	} ATIVIDADE-MEIO (CUSTO ADMINISTRATIVO)
SAG	02	
AC	<u>01</u>	
CUSTO TOTAL	21	

Tal cuidado é indispensável para que, na comparação de uma IFES com outra possa detectar a causa de uma possível incompatibilidade.

Outrossim, objetivando a praticabilidade e atendendo os pré-requisitos básicos que o Sistema de Apuração de Custos propõe mensurar os produtos e adotar um sistema gerencial (custos controláveis), hierarquiza-se o rateio de forma que os custos dos centros de custos da Atividade-Meio só sejam distribuídos para os produtos/subprodutos, co-produtos, outros produtos operacionais, não-operacionais investimentos e não-operacionais outros produtos, não havendo, portanto, distribuição entre unidades dentro da referida Atividade-Meio.

Sintetizando:

Atividade-Meio Administração Central só rateia para a Atividade-Fim (produtos/subprodutos, co-produtos, outros produtos operacionais, não-operacionais investimentos, e não-operacionais outros produtos).

Atividade-Meio Serviço de Apoio Geral só rateia para a Atividade-Fim (produtos/subprodutos, co-produtos, outros produtos operacionais, não-operacionais investimentos, e não-operacionais outros produtos).

Atividade-Meio Serviço de Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão só rateia exclusivamente para Atividade-Fim – SEEPE (produtos/subprodutos, co-produtos e outros produtos operacionais).

* CD – Custo Direto
CI – Custo Indireto
SEEPE – Serviço Específico de Ensino, Pesquisa e Extensão
SAEPE – Serviço de Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão
SAG – Serviço de Apoio Geral
AC – Administração Central
CT – Custo Total

3. Problemas Operacionais Existentes

A mais de oito anos vem se tentando implantar na UFBA o “Sistema de Apuração de Custos – SAC”. Para tanto, vários obstáculos foram vencidos na tentativa de adequar o sistema à estrutura existente nesta Universidade, como também o ajuste das informações disponíveis para alimentação do mesmo.

Para calcularmos os custos nas IFES, temos que identificar todas as suas ações voltadas para a atividade de ensino (graduação e pós-graduação), pesquisa, extensão e administração.

Algumas informações são imprescindíveis ao sistema:

- Cadastro de pessoal atualizado;
- Carga horária docente nas várias atividades;
- Identificação e detalhamento dos projetos em desenvolvimento: ações de pesquisa e extensão;
- Informações sobre a pós-graduação;
- Informações financeiras (SIAFI) com determinado nível de detalhamento, utilizando-se o “Extrator de Dados” – (Contrato-Programa);
- Integração dos sistemas alimentadores do SAC através de rede;

O Sistema de Apuração de Custos, inegavelmente, proporcionará condições para a gerência das IFES diminuir o custo médio, expandindo o número de alunos e eliminando a capacidade ociosa, e de aumentar tanto a qualificação do corpo docente como a produção científica.

Na pior das hipóteses, o SAC permitirá a Administração da IFES conhecer bem e em detalhes seus próprios custos, apresentá-los e invalidar os supostos valores de custos que lhe são atribuídos, obtidos por processos de apuração simplórios, quando não errôneos e tendenciosos.

Mas faz-se necessário salientar que sua utilização isoladamente, poderá não gerar os benefícios esperados no momento da sua implantação. Outros fatores devem ser considerados e utilizados simultaneamente, para que ele possa vir a atingir seus objetivos.

4. A Criatividade e Inovação dos Seus Gestores Como Solução Para o Bom Desempenho da Universidade

“O setor social sem fins lucrativos é aquele em que a administração é mais necessária hoje em dia”, segundo Peter Drucker, considerado um dos pais da moderna teoria da administração¹.

A Universidade Federal da Bahia, uma IFES – Instituição Federal de Ensino superior está inserida no ambiente didático-científico e sistema normativo da grande burocracia do serviço público federal. Ela se mantém, umbilicalmente, presa à estrutura do Ministério da Educação, órgão da administração direta do Governo Federal, assim, a realidade constante de toda a carga cultural e normativa do serviço público. Esse ambiente, representado pela estrutura definida como base no Decreto-lei nº 200/67, que trata da organização e estabelece as diretrizes da Administração Federal, combinadas como os Decretos-lei nº 900/87 e nº 2.299/86 e com a Lei nº 7.596/87, que alteram dispositivos do anterior, compreende a Administração Pública na escala maior e, inserida nesta, a organização do Ministério da Educação².

No momento em que as instituições públicas são investidas de processos estratégico na busca de novos modelos de gestão conciliando uma adaptação à nova linguagem de autonomia, todo o estudo aprofundado sobre as necessidades administrativas e custos são necessários.

Há uma preocupação pelos novos rumos que poderão direcionar as universidades para o terceiro milênio, muito especialmente, como fator inédito, a determinação dos produtos de ensino/pesquisa/extensão e as mais novas formas de gerenciamento.

Estamos em uma crise inigualável, de porte multifacetado, e conseqüências nunca vistas no ambiente da universidade pública, mormente nas Instituições Federais de Ensino Superior.

DRUCKER, Peter. Os novos paradigmas da administração. Revista Exame, n.º 04, 682ª Ed., ano 32, 24/02/99.

SALES, Sóstenes Diniz. Dos Custos a Qualidade – A Era da Gestão da Universidade Brasileira. Recife: Ed. Universitária da UFPE, 1996.

NÓBREGA, Clemente. Ao mestre com carinho. Revista Exame, n.º 04, 682ª Ed., ano 32, 24/02/99.

SALES, Sóstenes Diniz. Dos Custos a Qualidade – A Era da Gestão da Universidade Brasileira. Recife: Ed. Universitária da UFPE, 1996.

NÓBREGA, Clemente. Ao mestre com carinho. Revista Exame, n.º 04, 682ª Ed., ano 32, 24/02/99.

SALES, Sóstenes Diniz. Dos Custos a Qualidade – A Era da Gestão da Universidade Brasileira. Recife: Ed. Universitária da UFPE, 1996.

NÓBREGA, Clemente. Ao mestre com carinho. Revista Exame, n.º 04, 682ª Ed., ano 32, 24/02/99.

NÓBREGA, Clemente. Ao mestre com carinho. Revista Exame, n.º 04, 682ª Ed., ano 32, 24/02/99.

Neste ambiente e presente momento custo não é importante. Criatividade, empreendedorismo e inovação devem imperar como solução para o bom desempenho das instituições públicas.

“A administração hoje, nada tem a ver com otimização, mas, sim, com a mente humana; com ambigüidade, incerteza e paradoxo. Com a Internet, conexão de rede; com informação. Com o indivíduo. Essas coisas definem uma lógica que nada tem a otimizar no sentido tradicional”. “A metáfora dessa era pós-industrial (em que já vivemos, mas não entendemos) não é mais a máquina. Máquinas, sim, deixam-se otimizar. Faça um bom projeto. Ajuste bem. Sintonize direito os parâmetros da operação. Lubrifique as engrenagens. Otimize. Otimize. Otimize... Mas a nova metáfora é a do orgânico, do organismo. A nova lógica é a da bio-lógica, e otimização nesse domínio é outro papo”. “Inovação é o ponto, não otimização. Inovação é difícil porque não é possível estabelecer regras para institucionalizá-la. Para que ela aconteça, as próprias regras que possibilitaram sua emergência têm que ser rompidas. Então, é o contrário: a questão não é resolver o problema (a la PO), mas reconhecer, aproveitar e gerar oportunidades. Isto é: há muito, muito mais a ganhar alargando-se o espectro das oportunidades do que otimizando o que está aí”³.

Parafraseando e adequando o pensamento de Clemente da Nóbrega aos nossos objetivos, custos, eficiência e produtividade, de certa forma, são exatamente as coisas erradas com as quais se preocupar na nova economia. Para medir eficiência, você precisa de um out-put uniforme, mas onde encontrar out-put uniforme numa economia que valoriza cada vez mais o intangível, o imensurável, a customização total, do Jeans à Barbie? Estilos de vida, idiosincrasias, inovação criativa. Novidade não pode ser uniforme. Máquina, é que são boas em dar conta do que é uniforme e sem surpresa. Só que deve se preocupar com produtividade são os robôs. Eficiência é para robô. Gente é para brilhar. Oportunidades é que são para humanos. E oportunidades exigem flexibilidade, exploração, curiosidade, tentativa e erro, além de muitas outras qualidades. Onde os humanos estão criativamente envolvidos com a sua imaginação, que é exatamente o que, os faz, de produtividade. O problema em tentar medir produtividade é que ela mede quão bem as pessoas fazem o trabalho errado.

Pesquisa Operacional não é o fundamento da nova administração. PO se preocupa com fazer o trabalho de forma “certa”. Administração preocupa-se em definir o trabalho certo a ser feito. Administração é marketing, cada vez mais, e marketing nada tem a ver com otimização. Só tem a ver com mente humana – percepção e idiosincrasia – não com coisas, produtos. Em síntese, faço também minhas as palavras de Kevin Kelly citadas por Clemente da Nóbrega, a seguir. Gerar oportunidades é muito mais importante que aumentar produtividade ou otimizar oportunidades que já estão aí. Muito mais importante.

Marketing e inovação produzem resultados, todo o resto são custos. Não há leis de Newton no mundo das empresas. Administração é cada vez mais marketing.

NÓBREGA, Clemente. Ao mestre com carinho. Revista Exame, n.º 04, 682ª Ed., ano 32, 24/02/99.

NOVAS TECNOLOGIAS GERENCIAIS

Segundo Peter Drucker, para uma disciplina social, como é a administração, as premissas são bem mais importantes do que são os paradigmas para uma ciência natural. O paradigma – isto é, a teoria geral prevalecente - não exerce impacto sobre o universo natural. Para o bom desempenho da Universidade, citamos as premissas:

1. **TRABALHO EM EQUIPE**, em contraposição ao paradigma: “Existe uma única maneira correta de administrar pessoas. No passado, a maneira correta era o controle de cima para baixo – a centralização. Mais tarde a descentralização entrou em voga. Hoje, a abordagem de equipe, é vista como ideal. E agora, nos últimos anos, passamos a defender a equipe como a organização correta para praticamente qualquer coisa. Todavia, uma estrutura organizacional é adequada para determinadas tarefas em determinadas condições e determinadas épocas – teoria contingencial”.
2. **UMA AUTORIDADE FINAL**, “apesar de se falar muito hoje em dia sobre o “fim da hierarquia”. Isso é bobagem pura e simples. Em qualquer instituição é preciso que haja uma autoridade final, ou seja, um “chefe” – alguém que, numa situação de perigo comum, tome a decisão final e possa esperar ser obedecido. Se o navio está afundando, o capitão não convoca uma reunião, ele dá ordens. A hierarquia, e a aceitação dela sem questionamentos por todos na organização, é a única esperança de salvação numa crise. Mas organização correta para lidar com crises não é a organização correta para lidar com todas as tarefas. Às vezes a abordagem de equipe é a resposta certa. Exemplificando melhor, em qualquer empreendimento – provavelmente até mesmo na empresa manufatureira típica de Fayol – existe a necessidade de uma série de estruturas organizacionais diferentes que coexistem”.
3. **TRANSPARÊNCIA (A VERDADE E TÃO SOMENTE A VERDADE)**. Apesar do caráter contingencial da teoria moderna da administração há princípios de organização que são universais. Um deles, com certeza, é que a organização deve ser, transparente. As pessoas precisam conhecer e compreender a estrutura organizacional na qual vão trabalhar. É bom lembrar os conceitos de verdade de Mahatma Gandhi e Cristo: “Conhecereis a verdade e a verdade vos libertará”.
4. **ORGANIZAÇÃO MAIS “ACHATADA” POSSÍVEL**. É um princípio estrutural correto ter o menor número possível de camadas, pois a primeira lei da teoria da informação nos diz que “cada relê dobra o ruído e reduz a mensagem pela metade”.
5. **MOTIVAÇÃO (LIDERANÇA)**. Diferentes pessoas precisam ser administradas de diferentes maneiras. ABRAHAM H. MASCOW (1908-1970) – EUPSYCHIAN MANAGEMENT de 1962, reeditado em 1998 com o título Maslow on Management. Não se “administram” pessoas, como se presumia anteriormente. Lideram-se pessoas. Para maximizar o desempenho delas, a solução é capitalizar sobre os seus pontos fortes e seu conhecimento, e não procurar forçá-las a adequar-se a modelos previamente definidos.
6. **A NECESSIDADE É ÚNICA, MAS O MEIO DE SATISFAZÊ-LA É DIVERSIFICADO**. O mundo mudou e mudou muito, os murros tecnológicos caíram todos por terra. “A premissa inicial correta hoje é que as tecnologias que provavelmente vão exercer o maior impacto sobre uma empresa e sua indústria são tecnologias externas ao seu próprio campo. Essa tendência começou com a invasão do plástico na área antes ocupada pelo aço e pelo vidro. Hoje, a necessidade de notícia é satisfeita não só por tinta no papel, mas também pela televisão, pelo rádio, e pela internet. A informação não é exclusiva de nenhuma indústria ou ramo específico. Ela tampouco tem uma só

finalidade, e nenhuma finalidade requer apenas um tipo específico de informação. Uma implicação disso é que os não-clientes são tão importantes quanto os clientes, quando não mais, porque são clientes potenciais. Existem muito poucas instituições para as quais os não-clientes não representam pelo menos 70% do seu mercado potencial. E, no entanto, muito poucas instituições sabem qualquer coisa sobre os não clientes – algumas delas nem sabem que eles existem, muito menos quem são. E um número menor ainda delas sabe por que eles não são clientes. No entanto, é com os não clientes que as transformações sempre se iniciam.

Nossa experiência mostra que o cliente nunca compra o que o fornecedor vende. O valor, para o cliente para o cliente, sempre é algo fundamentalmente diferente daquilo que o fornecedor vê como valor ou qualidade. Essa máxima se aplica tanto a empresas quanto a universidades ou hospitais. O maior valor das milhares de pessoas que hoje lotam as “megaigrejas”, tanto nos dias da semana quanto aos domingos é uma experiência muito mais espiritual que ritual.

Finalmente, a administração terá que aprender que a compreensão do mercado começa pela identificação de como os consumidores distribuem sua renda disponível – coisa que os economistas vêm dizendo a cem anos.

A moral da história é que nem a tecnologia, nem sua utilização final constituem bases para uma política de administração. As bases desta devem ser os valores dos consumidores”.

7. **ESPÍRITO EMPREENDEDOR.** No dizer de Peter Druker, colocando o mundo dentro da organização. “Já não é aceitável que a área de atuação da administração é dentro da empresa; que o principal trabalho da administração é gerir a organização. Hoje em dia vemos a solução dos problemas da empresa fora da organização. A premissa ultrapassada de que a área de atuação da administração é dentro da empresa, leva a uma distinção entre administração e espírito empreendedor, quando este sem aquela seria incompreensível. Ela traça uma distinção artificial entre as funções de administração e inovação. Essa divisão não faz sentido nenhum. Um empreendimento que não inova, que se trata de uma empresa ou de uma empresa ou de qualquer outra instituição, não sobrevive por muito tempo. As forças que exercem maior influência sobre as organizações vêm de fora delas, não de dentro. A administração não precisa de mais informações sobre o que está acontecendo internamente. Precisa de mais informações sobre o que está acontecendo lá fora. O maior desafio da informática agora será organizar o fornecimento das informações externas significativas”.

“A função específica da administração é organizar os recursos da organização visando obter resultados fora dela”.

Conclusão

O novo paradigma no qual deve se basear a administração, tanto enquanto disciplina como enquanto prática, é que a administração deve definir os resultados que espera alcançar e depois sistematizar os recursos da organização visando obter esses resultados.

Hodiernamente, as Instituições Federais de Ensino Superior tem que ter, antes de tudo, consciência que o centro de uma sociedade, de uma economia e de uma comunidade moderna não é a tecnologia, não é a informação, não é a produtividade. O centro da sociedade moderna é a instituição administrada. Modernamente, a instituição administrada é a maneira mais usada pela sociedade para conseguir que as coisas sejam feitas. E a administração é a ferramenta específica, a função específica, o instrumento específico para tornar as instituições capazes de gerar resultados.

Novas medidas de desempenho vem surgindo devido a necessidade dos administradores terem parâmetros para analisar o desempenho das atividades e operações, em ambientes com novas tecnologias de produção, conceitos de filosofia empresarial e de controles gerenciais, tais como: MRP, JIT/KANBAM, TOC, TQC, CIM/FMS, Custo ABC, GECON, Orçamento Empresarial Integrado, Orçamento a Base Zero. Não resta dúvida, estes conceitos e tecnologias gerenciais hoje são considerados imprescindíveis para qualquer organização, seja ela industrial, comercial, de serviços, governamental ou filantrópica.

Todavia, e afirmamos categoricamente, só a partir da instituição efetivamente administrada é que podemos, numa visão eminentemente utilitarista, empregar novas teorias normalmente materializadas em instrumentos de controle gerenciais a exemplo do Sistema de Apuração de Custos das IFES que está sendo implantado na UFBA e em outras universidades federais, o qual requer antes uma assepsia de toda a administração.

Bibliografia

- SILVA, Lino Martins da. Contabilidade Governamental. Um enfoque Administrativo. São Paulo: Atlas, 1988.
- SALES, Sóstenes Diniz. Dos custos à qualidade: a era da gestão da Universidade Brasileira. Recife: Editora Universitária da UFPE, 1996.
- DRUCKER, Peter. Os novos paradigmas da administração. Revista Exame, n.º 04, 682ª Ed., ano 32, 24/02/99.
- NÓBREGA, Clemente. Ao mestre com carinho. Revista Exame, n.º 04, 682ª Ed., ano 32, 24/02/99.
- CHIAVENATO, Idalberto. Administração de Empresas : Uma abordagem Contingencial. São Paulo: Mcgraw – Hill, 1982.
- CHIAVENATO, Idalberto. Novas Abordagens na Teoria Administrativa. Revista de Administração de Empresas, vol. 19, n.º 02, Abr./Jun., 1979. Pág. 27-42.
- CHIAVENATO, Idalberto. Teoria, Processo e Prática. São Paulo: Mcgraw– Hill, 1985.
- FIGUEIREDO, Sandra, CAGGIANO, Paulo César. Controladoria: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1997.
- KANITZ, Stephen Charles. Controladoria: teoria e estudo de caos. São Paulo: Pioneira, 1976.
- KOTLER, Philip. Administração de Marketing: análise, planejamento, implementação e controle. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- MOSIMANN, Clara P., ALVES, Osmar & FISH, Silvio. Controladoria: seu papel na administração de empresas. Florianópolis: Editora da UFSC, 1993.
- NAKAGWA, Masayuki. Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

- PEREZ JUNIOR, José Fernandes, PESTANA, Armando Oliveira, FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. Controladoria de gestão: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1995.
- ANTHONY, Robert N. Management accounting. Homewood: Irwin, 1996.
- HORNGREN, Charles T. Introdução à Contabilidade Gerencial. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. Contabilidade Gerencial. 4ª Ed. São Paulo : Atlas, 1987.
- JOHNSON & KAPLAN. Contabilidade Gerencial. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- LI, David H. Contabilidade Gerencial. São Paulo: Atlas, 1977.
- PADOVEZE, Clóvis Luis. Contabilidade Gerencial: um enfoque em um sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 1994.
- ABREU, Romeu Carlos Lopes de . Análise de valor: um caminho criativo para a otimização dos custos e do uso dos recursos. Rio de Janeiro: qualitymark, Ed. 1995.
- ARANTES, Nélio. Sistemas de gestão empresarial: conceitos permanentes na administração de empresas válidas. São Paulo: Atlas, 1996.
- BRAGA, Roberto. Fundamentos e técnicas de administração financeira. São Paulo: Atlas, 1995.
- BRIMSON, James. A Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.
- CSLLAG, João Mário. Análise do valor: Metodologia do valor: Engenharia do valor, redução de custos, racionalização administrativa. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1986.
- GOLDRATT, Eliyahu M. COX, Jeff. A meta. 17ª ed. São Paulo: Educator, 1994.
- _____. FOX, Robert E. A corrida pela vantagem competitiva. 5ª ed. São Paulo: Educator, 1994.
- _____. A síndrome do palheiro: garimpendo informação um oceano de dados. 2ª ed. São Paulo: Educator, 1992.
- _____. Mais que sorte... um processo de raciocínio. São Paulo: Educator, 1994.
- _____. Teoria das restrições: abordagem da produção. Descrição do workshop.
- GOMES, J. Simeone. Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional. São Paulo: Atlas, 1997.
- GUERREIRO, Reinaldo. Modelo conceitual de gestão econômica: uma contribuição à teoria da Contabilidade. Tese de Doutorado em Contabilidade – Fac. de Economia e Administração. São Paulo: universidade de São Paulo, 1989.
- _____. A meta da empresa: seu alcance e seus mistérios. São Paulo: Atlas, 1996.
- _____. Mensuração do resultado econômico. Caderno de estudo da FIPECAF. São Paulo: FEA/USP.
- LEONE, George Sebastião G. Curso de Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 1997.
- MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- NAKAGAWA, Masayuki. ABC: custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994.
- NOREEN, Eric., WSMITH, Debra e MACKEY, Janies T. A teoria das restrições e suas implicações na Contabilidade Gerencial: um relatório independente.
- OLIVEIRA, Djalma R. Planejamento Estratégico: conceitos, metodologia e práticas. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- SALES, Sóstenes Diniz. Dos Custos a Qualidade – A Era da Gestão da Universidade Brasileira. Recife: Ed. Universitária da UFPE, 1996.
- WELSH, Glenn A. Orçamento empresarial. São Paulo: Atlas, 1992.
- SALES, Sóstenes Diniz. Dos Custos a Qualidade – A Era da Gestão da

Universidade Brasileira. Recife: Ed. Universitária da UFPE, 1996.

WELSH, Glenn A. Orçamento empresarial. São Paulo: Atlas, 1992.

.

WELSH, Glenn A. Orçamento empresarial. São Paulo: Atlas, 1992.

.