

ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA E CONTÁBIL DA EDUCAÇÃO

José Carlos de Araújo MELCHIOR *

RESUMO: Este artigo trata das seguintes perspectivas da administração financeira geral e escolar: métodos de estudo, desenvolvimento do campo, relações com outros campos do conhecimento e importância. Há uma análise dos principais problemas relacionados com o orçamento e a contabilidade, instrumentos fundamentais da aplicação e controle dos recursos financeiros da educação.

PALAVRAS-CHAVES: Administração financeira e contábil da educação - Administração financeira da educação - Administração contábil da educação.

SUMMARY: This article focus on the following aspects of general and educational financial management: methods of study, development of the field, relation to other areas of knowledge, and their importance. An analysis of the main problems related to budget and accounting, as well as the fundamental instruments for the application and control of financial resources to education are included.

KEY WORDS: Financial and accounting administration of education. Financial administration of education. Accounting administration of education.

INTRODUÇÃO

Neste artigo trataremos dos métodos de estudo no âmbito da administração financeira, do objetivo da administração financeira, do desenvolvimento dos estudos de administração financeira, das relações da administração financeira com outros campos do conhecimento, da importância dos problemas financeiros para a educação e da administração financeira da educação. A ênfase será dada à administração financeira da educação com destaque especial ao orçamento e à contabilidade, instrumentos fundamentais da aplicação e controle dos recursos financeiros. Ao concentrarmos nossa atenção em questões de aplicação de recursos, deixamos de abranger neste artigo os problemas de captação de recursos financeiros, isto é, as fontes (1).

* Professor Livre Docente do Departamento de Administração Escolar e Economia da Educação da Faculdade de Educação da Universidade de São Paulo.

(1) Assunto já tratado em dois trabalhos de nossa autoria. Sobre as fontes de recursos públicos vide "A política de vinculação de recursos públicos e o financiamento da educação no Brasil" e, sobre as fontes de recursos financeiros para a escola particular vide "Financiamento da educação no Brasil: alguns problemas da escola privada". Estes estudos estão publicados no caderno nº VI da Associação Nacional de Professores de Administração Escolar (ANPAE) - S.P., 1975.

Para entendermos o que é administração financeira, preferimos começar pelas idéias de Fayol (2). Para ele o conjunto de operações de toda empresa pode ser dividido em seis grupos, a saber: operações técnicas, comerciais, financeiras, de segurança, de contabilidade e administrativas (3). Portanto, entendia que as operações administrativas eram distintas das operações financeiras. Sobre a função financeira da empresa, afirmava que «nada se faz sem sua intervenção. O capital é necessário para o pagamento de salários, para a aquisição de imóveis, utensílios e matérias-primas, para o pagamento de dividendos, para a realização de melhorias, para a constituição de reservas etc. É indispensável uma hábil gestão financeira para o aumento de capital, a fim de tirar o melhor partido possível das disponibilidades e evitar aplicações imprudentes de capital.

Muitas empresas que poderiam ter tido vida próspera, morreram porque em determinado momento lhes faltou o dinheiro.

Nenhuma reforma, nenhuma melhoria é possível sem disponibilidades ou sem crédito.

Constitui condição essencial do êxito ter constantemente à vista a situação financeira da empresa» (4).

Sobre a função administrativa diz que «nenhuma das cinco funções precedentes tem o encargo de formular o programa geral de ação da empresa, de constituir o seu corpo social, de coordenar os esforços, de harmonizar os atos» (5). Isto é tarefa da administração. Para ele, administrar é prever, organizar, comandar, coordenar e controlar (6). Segundo Fayol, as operações financeiras podem não ter muita importância para alguns níveis de operações. Mas a função de direção não pode ignorá-la, isto é, «todos os chefes de empresas, mesmos os de menor importância, têm necessidade das capacidades comercial e financeira...» (7)

A administração interpenetra as demais funções da empresa. A administração não se exerce no vazio. Atualmente é pacífica a idéia de que a ação administrativa é exercida nos setores de pessoal, material, serviços e finanças.

Assim como em teoria podemos estudar finanças e administração separadamente, também podemos estudar os fenômenos financeiros e administrativos de forma integrada. Apesar da teoria administrativa pretender ser geral e universal, grande parte de seus cons-

(2) FAYOL, Henry — *Administração industrial e geral* — 3ª ed., São Paulo, Ed. Atlas, 1958.

(3) FAYOL, H. — Op. cit., p. 7.

(4) Idem, ib., p. 9.

(5) Idem, ib., p. 10.

(6) Idem, ib., p. 10.

(7) Idem, ib., p. 20.

tractos só tem sentido num setor específico, às vezes em coisas materiais, outras vezes humanas etc.

Parece-nos que estudar a administração numa perspectiva essencialmente financeira é possibilitar a seleção dos aspectos administrativos pertinentes ao trato do dinheiro, dos recursos monetários da empresa. É possibilitar um desenvolvimento mais organizado e específico, possibilitando o tratamento dos fenômenos administrativo-financeiros com maior grau de profundidade. Por outro lado, é preciso que se considere essa posição como fundamental para a visão acadêmica e didática, sem esquecer que a ação administrativa se exerce no todo integrado que é a empresa.

2. Perspectivas de estudo no âmbito da administração financeira.

Os diferentes estudos de administração financeira ⁽⁸⁾ podem ser divididos em 3 grupos:

A. A administração financeira deve preocupar-se com os recursos monetários, isto é, com o dinheiro. Como as atividades da empresa, direta ou indiretamente, envolvem o uso de dinheiro, teríamos que estudar toda a empresa. Numa abordagem dinâmica poderíamos estudar de onde vem o dinheiro para manter e expandir a empresa; como esse dinheiro é distribuído pelos diversos setores da empresa; se esse dinheiro é judiciosamente aplicado segundo os fins da empresa. Abrangeria o estudo dos demais setores administrativos de pessoal, material e de serviços. Essa posição metodológica é a mais ampla de todas.

B. A administração financeira deve estudar a obtenção e a administração dos recursos financeiros. Apesar dessa dupla posição, os estudos desse grupo centralizam-se na obtenção dos recursos, isto é, com o financiamento da empresa. Estuda as fontes de recursos financeiros, métodos de melhor explorá-las e formas de ampliá-las pela criação de novas fontes de recursos. Os problemas emergentes da empresa e a tendência à expansão orientam os estudos para a combinação ótima das diversas fontes de recursos financeiros disponíveis, tendo em vista os objetivos que se pretende alcançar. É evidente que ao se fazer o estudo da melhor forma de obter os recursos, estuda-se também os instrumentos, instituições e práticas que condicionam a obtenção dos recursos. As finanças aqui interagem com a administração como elemento auxiliar. O responsável pelo setor financeiro desempenha funções de assessoria. Essa posição é mais tradicional nos estudos da administração financeira e é mais restrita, descritiva e indutiva.

(8) SOLOMON, Ezra — *Teoria da Administração Financeira*. Rio de Janeiro, Zahar, 1969, p. 14 a 17 — O autor trata com detalhes as diversas orientações.

C. A terceira posição nos estudos da administração financeira é mais analítica e dedutiva. A preocupação central está no uso ou aplicação dos recursos financeiros da empresa. A função da administração financeira «é rever e controlar as decisões a fim de distribuir e redistribuir recursos financeiros para novos usos ou para usos antigos» (9). Apesar de também preocupar-se com a estrutura dos recursos disponíveis, a preocupação básica é orientada para aplicar os recursos financeiros de maneira a solidificar a maximização da riqueza da empresa a longo prazo. É uma visão ampla que não abrange todas as decisões que se verificam dentro da empresa. Somente são estudadas as decisões que impliquem aumento ou diminuição dos recursos financeiros.

3. O objetivo da administração financeira

Para a grande maioria dos autores o objetivo da administração financeira é a maximização do lucro da empresa. As decisões administrativas devem ser orientadas para a obtenção de maiores lucros. Nessa perspectiva a administração financeira estaria orientada preponderantemente para a iniciativa privada, excluindo-se sua validade para grande parte das entidades públicas. Mas essa posição, clássica do capitalismo smithiano evoluiu em função das mudanças de estrutura da própria empresa (10). Baseando-se nos direitos de propriedade privada e na livre iniciativa das empresas, o conceito de maximização dos lucros era a conseqüente lógica. Buscando o lucro os empresários atingiam também os fins sociais.

Com o crescimento das empresas «o empresário-administrador do sistema clássico, interessado tão-somente em seus lucros pessoais, foi substituído pelo administrador profissional que representa o papel de um empregado de confiança, promovendo os interesses não só dos proprietários, mas também os de todas as partes relacionadas na empresa, inclusive os empregados, a clientela, os fornecedores, os credores, o governo, o público em geral e a própria administração. Segundo essa nova ideologia, a maximização dos lucros é considerada como irreal, difícil, inadequada e imoral. Em seu lugar, tem-se uma constelação de objetivos incluindo a prestação de serviços, a sobrevivência, as vendas, a satisfação pessoal e os lucros satisfatórios» (11).

Na perspectiva exclusivamente financeira o lucro é o objetivo maior. Na perspectiva administrativa o lucro é conseqüência do alcance de vários objetivos da empresa localizados internamente nos setores de pessoal, material e serviços e externamente nas relações com fornecedores, compradores e comunidade em geral.

(9) SOLOMON, Ezra — op. cit., p. 15.

(10) Vide com maiores detalhes Ezra Solomon, op. cit., p. 32.

(11) SOLOMON, Ezra, op. cit., p. 32-33.

A maximização da riqueza em todos os sentidos e não exclusivamente no setor financeiro, parece-nos, é uma posição teórica que quebra o dualismo existente entre os objetivos da empresa pública e da empresa privada. Com a existência de uma multiplicidade de objetivos a serem alcançados, podendo todos serem colocados num mesmo nível de valor, afasta-se o conflito que reside na colocação do lucro como aspecto predominante e razão de ser na colocação da empresa privada.

A economia de esforços para atingir o objetivo da empresa e uma posição válida tanto para empresas públicas como para empresas privadas. Qualquer economia de esforços pode ser vista sob a ótica financeira. São cruzeiros economizados. São componentes daquilo que se denominou de custo, condicionante essencial do conceito de lucro. Parece-nos que tanto a empresa pública como a privada tem como um dos objetivos administrativos a economia de esforços e, portanto, elas podem aferir lucros porque baixando os custos a empresa passa a ganhar mais. ⁽¹²⁾ A diferença fundamental não está na aquisição do lucro mas em sua distribuição. A empresa privada pode ter lucros, reinvesti-los, distribuí-los entre seus sócios ou acionistas. Há sempre beneficiários particulares. Também a empresa pública faz economia e, portanto, lucra internamente, possibilitando-lhes atingir maior grau em seus objetivos, ou maior amplitude de objetivos. Seu lucro é reinvestido internamente, visando sempre atividade de bem-estar geral e não de indivíduos particulares.

Colocada a perspectiva de uso do lucro como variável definidora das atividades públicas e privadas, é possível pensar numa teoria da administração financeira que tenha maior grau de validade a nível interno das empresas, tomando rumos diferenciadores quanto ao uso externo dos recursos financeiros.

Isto não acontece a nível concreto de livros publicados que expressam as diversas posições teóricas. De um lado existem livros de Finanças nas Empresas, Administração Financeira e Administração de Empresas que tratam exclusivamente de empresas privadas com objeativo de maximizar lucros. De outro lado estão os livros de Finanças, Finanças Públicas e Direito Financeiro que desenvolvem aspectos relacionados preponderantemente com a Administração Pública.

Outro aspecto dessa colocação teórica que fizemos é que ela ao deslocar o foco do lucro para o de riqueza ⁽¹³⁾, acompanha a posição teórica da análise de sistema, propicia uma visão equilibrada dos setores da administração e propicia perspectivas de interdependên-

(12) Observe-se que a função fundamental da administração é produzir com menores custos. O lucro é consequência da produção a baixos custos.

(13) A maximização da riqueza é uma posição aceita por Ezra Solomon, op. cit. e por Flinck Grunewald "in" *Administração Financeira*. São Paulo, EDUSP, 1970, vol. I, p. 11.

cia e integração. A administração financeira não é o setor administrativo que deve ter para o administrador a maior importância. Tanto a administração de pessoal como a de material são tão importantes quanto ela. A ação administrativa equilibrada é aquela que valoriza os diferentes setores assentando-se no tripé finanças, pessoal e material, todos inter-relacionados e dependentes. Maximizar a riqueza é procurar valorizar toda a empresa.

Este objetivo amplo, que tanto serve a empresas públicas e privadas, é estritamente ideológico e «reflete determinadas convicções a respeito do papel mais apropriado à empresa privada no sistema sócio-econômico... (14). No entanto, além dos objetivos ideológicos, devemos considerar os objetivos da empresa e os objetivos dos acionistas. Os conflitos aparecem quando operacionalizamos por ações os objetivos ideológicos (equilíbrio entre os direitos dos vários grupos interessados) e os objetivos dos acionistas (maximização do valor da firma) (15).

Por outro lado, é preciso considerar que existem objetivos próprios da empresa que resultam em ações dos administradores, tomando-a como fim em si mesma. Os administradores poderão criar privilégios para si em detrimento dos acionistas. A controvérsia tem aparecido nos países capitalistas desenvolvidos em suas empresas multinacionais ou transnacionais. «Os administradores de uma empresa dessa natureza lutam pelo prestígio e pelo poder de mercado que o simples tamanho da empresa proporciona, enquanto os custos adicionais resultantes desse maior esforço de vendas são cobertos por fundos que poderiam ser distribuídos sob a forma de dividendos... ou poderiam ser utilizados para aumentar o valor da empresa (16).

Dentro dessas perspectivas ideológicas, das empresas e dos acionistas, caberia ao administrador financeiro compatibilizá-las em ações equilibradas. Tudo isto é válido para a escola privada.

No caso da escola ou do sistema escolar públicos, há peculiaridades que não invalidam a proposição. A peculiaridade é que os objetivos ideológicos da sociedade quase sempre se confundem com os próprios objetivos da educação. No entanto, restaria sempre a necessidade de compatibilizar os objetivos da sociedade e da educação com os objetivos da comunidade próxima à escola. O administrador escolar está fundamentalmente preocupado com a economia de esforços que podem ser quantificados em moeda corrente. É no problema de

(14) ROBICHEK, Alexander A. e MYERS, Stewart C. — *Otimização das Decisões Financeiras* - São Paulo, Ed. Atlas, 1971, p. 15.

(15) ROBICHEK, Alexander A. e MYERS, Stewart C. — op. cit., p. 15-16.

(16) ROBICHEK, Alexander A. e MYERS, Stewart C. — op. cit., p. 16-17.

comercialização do produto que as empresas públicas e privadas divergem profundamente. É aqui que teorias específicas devem ser formuladas. Em nível interno das empresas, seja o administrador escolar, seja o administrador de qualquer tipo de empresa, todos estão interessados na maximização da riqueza para que os objetivos possam ser alcançados com maior grau de eficácia.

Ao colocar a questão em termos de maximização de riquezas e não de lucros, não fugimos da questão crucial, em economia, a do investimento em educação. Mesmo porque a educação é o setor de investimentos que mais lucros dá para a sociedade. Este é um assunto já bastante explorado pelos economistas da educação, principalmente nos países mais desenvolvidos. «Também no Brasil alguns ensaios se tem feito. Trabalhando em Minas Gerais e focalizando o período de 1967/68, Cláudio de Moura Castro encontrou para a escola primária as taxas de 21% em Itabirito e de 38% em Belo Horizonte. Por sua vez, operando em âmbito nacional, Carlos Geraldo Langoni chegou à «taxa de retorno... de 28%, ou aproximadamente o dobro da rentabilidade dos investimentos em capital físico». Um e outro, confirmando as comprovações da pesquisa internacional, salientam que as taxas tendem a decrescer na razão inversa do grau escolar e, no caso de Langoni, «variam de 32% para o primário a 12% para o nível universitário»⁽¹⁷⁾.

«Apressamo-nos em ressaltar que nada temos contra as 'fili-granas' econômico-educacionais, enquanto exercícios acadêmicos, de que podem mesmo advir soluções práticas. Quando, porém, se pretende 'aplicá-las' diretamente e a elas conformar a realidade, a educação passa tanto mais a ser um caso da Economia — ou da Estatística, ou de ambas — quanto mais se estreita o ângulo de visão e se toma a parte pelo todo. Já então, à maneira do que se verifica em outros domínios pedagógicos, as conseqüências são funestas. Assim como o mito da 'objetividade' leva, por exemplo, à predominância ou exclusividade dos aspectos quantitativos na avaliação da aprendizagem, também a hipertrofia do econômico põe de lado o que não se mostra conversível em rendas e outros 'produtos' contabilizáveis. O resultado é o desprezo de valores, ideais, atitudes, refinamento da sensibilidade e de tudo, enfim, 'que se dilui no imponderável dos comportamentos individuais e coletivos'. Entretanto, como estes objetivos mais nobres ultrapassam a instrumentalidade característica do investimento e, na medida em que são alcançados, já constituem autêntico desenvolvimento»⁽¹⁸⁾.

Para nós a função de Administrador Escolar exige cada vez mais conhecimentos técnicos de outros campos do conhecimento. O

(17) Citações realizadas por Valmir Chagas "in" *Educação Brasileira: O ensino de 1º e 2º graus*. São Paulo, Ed. Saraiva - 1978, p. 289.

(18) CHAGAS, Valmir, op. cit., p. 292.

perigo está na perda da visão de conjunto do empreendimento escolar, transformando a administração em fim de si mesma, e não como meio de alcançar a educação. Mas o perigo maior não está em analisar economicamente a educação, mas retirar dos administradores escolares o poder de decisão, entregando-o à tecno-burocracia econômica que substituiu a tomada de decisão do mundo político. Com dados dos administradores escolares e dos economistas, o político — que, diga-se de passagem, deve representar o povo — tomará a decisão que melhor convenha à educação e ao país.

4. Desenvolvimento dos estudos de Administração Financeira

Os estudos sobre a administração financeira como disciplina acadêmica são relativamente recentes.

«O conceito tradicional de finanças alcançou sua expressão mais depurada na obra erudita de Arthur S. Dewing, professor de finanças de Harvard de 1911 a 1933» (19). Em seu livro **The Financial Policy of Corporations** (New York, The Ronald Press Company, 1920), analisa os valores empresariais e sua comercialização, a reorganização empresarial, suas leis, fusões, consolidações e combinações de empresas. No fim de sua obra desenvolve a contabilidade da depreciação e suas implicações para a política de dividendos. Dewing, estudando as falências ocorridas nos E.E.U.U., por volta de 1900, conclui que a causa principal foi a má administração financeira.

Sendo o enfoque de Dewing tradicional não são examinados problemas que somente depois foram tratados. Assim não trata da magnitude do capital que deve investir-se numa empresa, nem sua distribuição entre diferentes ativos. Para ele a administração financeira deveria reunir de modo mais econômico os fundos necessários. Quando analisa a aquisição de capital não desenvolve explicitamente a relação entre a estrutura de capital e seu custo, sendo este um dos temas predominantes nos estudos atuais. O tratamento tradicional «concentra sua atenção quase exclusivamente na aquisição de fundos; o novo amplia sua perspectiva para abranger tanto o uso como a aquisição de fundos em uma empresa» (20).

Na década de 1920, as «margens de lucros eram grandes, mas a redução dos estoques e as fortes quedas de preços em 1920-21 novamente destacaram a importância da estrutura financeira para os estudos de Finanças (21). Começaram a sofrer maior atenção os problemas de liquidez, considerando a falta de recursos monetários e os

(19) MAO, James C.T. — *Análisis Financiero* - México, Buenos Aires, Centro Regional de Ayuda Técnico A.I.D. — Librería "El Ateneo" Editorial, 1974, p. 4.

(20) MAO, James C.T. — op. cit., p. 5-6.

(21) WESTON, J. Fred — *Finanças de empresas* (campo e metodologia) São Paulo, Ed. Atlas, 1969, p. 41.

altos preços dos estoques em vigor naquele período. Mckinsey e Meech combinaram «elementos de Finanças e de Contabilidade para desenvolver a teoria e a prática da elaboração de orçamentos. . .» (22). No entanto, a crise financeira de 1929, levou as empresas à posição tradicional de estudar a estrutura financeira. Na década 1930-1940 começa um processo analítico de estudo de prós e contras da legislação federal em relação às empresas. (23)

Antes da década de 1950 já se havia percebido os defeitos do tratamento tradicional, muito descritivo. Começaram estudos com conteúdos analíticos, valorizando as inversões a longo prazo e posturas internas de dentro da empresa. Antes os problemas financeiros eram tratados mais pela ótica do banqueiro que investe em empresas, que pela visão do gerente financeiro da empresa. Em 1953, oito professores de finanças reunidos num simpósio denominado **Essays on Business Finance** (Wilford, J. Elteman y otros, Ann Arbor, Michigan, Masterco Press Inc., 1953), apresentaram suas discordâncias em relação às perspectivas descritivas.

«Desde meados da década de 1950 a incorporação de novas idéias originadas na teoria econômica e a capacidade mais ampla dos autores de temas financeiros para aplicar as idéias quantitativas modernas em suas análises tem conduzido à aceitação rápida e geral do novo enfoque das finanças. Podemos dividir os principais processos deste período mais recente em três categorias: decisões de financiamento, decisões de inversão e decisões de planejamento do lucro» (24).

Na categoria — decisões de financiamento — começou-se a estudar o efeito da estrutura de capital de uma empresa sobre seu valor e o custo do capital. Das controvérsias surgidas, isto é, se a estrutura de capital afetava ou não o valor e o custo do capital, começou o desenvolvimento da fase analítica, com aplicações de técnicas quantitativas. A programação linear começou a ser aplicada para determinar o custo de oportunidade dos fundos de uma empresa com múltiplas oportunidades de inversão (25). Das condições de certeza passou-se às de incerteza aplicando-se a teoria das probabilidades. Em 1963, Frederick S. Hillier (The derivation of probabilistic information for evaluation of Risky investments, Management Science 9, abril 1963, ps 443-457) analisa «as decisões de inversão em condições de incerteza. Nesse trabalho, Hillier elaborou fórmulas para calcular o valor esperado e a variância do valor atual líquido de uma inversão, e demonstrou de que modo esta informação pro-

(22) WESTON, J.F. — op. cit., p. 41.

(23) Idem, ib., p. 43-44.

(24) MAO, James C.T. — op. cit., p. 6.

(25) CHARNES, A., COOPER, W.W. & MILLER, M.H. — Application of Linear Programming to Financial Budgeting and the Costing of Funds — *Journal of Business* (32):20-46, jan. 1959.

babilística pode ajudar a empresa a otimizar as decisões de inversão que implicam projetos arriscados» (26).

Quanto ao tema «planejamento de lucros», A. Charnes, W. W. Cooper e Y. Ijiri demonstraram como a programação linear pode melhorar o programa operativo da empresa. Estes autores aplicaram a programação linear na análise do equilíbrio: «o método original da análise de equilíbrio supõe que a empresa elabore um só produto», e se aplicarmos a análise a empresas que elaboram mais de um produto, deveremos aplicar «os métodos mais refinados de programação matemática» (27).

A resenha histórica descrita anteriormente (28) destaca a perspectiva analítica-quantitativa das novas abordagens realizadas em administração financeira. Geralmente os livros tratam das variáveis financeiras que podem ser quantificadas. «Estamos muito distantes de afirmar que todas as decisões financeiras podem resolver-se quantitativamente: conhecidos são os fatores qualitativos que o executivo empresário deve ter em conta para adotar decisões financeiras fundadas... Incluída nas decisões que são principalmente qualitativas, a análise quantitativa pode ser útil para medir os fatores mensuráveis e, portanto, estreitar a área de decisão que depende de uma base subjetiva» (29).

5. Relações da Administração Financeira com outros campos do conhecimento

Assim como as ciências não são compartimentos estanques, a Administração Financeira interage com outros campos do conhecimento. A base dos conhecimentos de administração financeira originam-se de dois campos organizados do conhecimento, que são a administração e as finanças. A teoria da administração financeira é um misto da teoria geral de administração e da teoria das finanças. A teoria geral de administração, supondo que existe o fato administrativo, estrutura-se a partir de uma determinada filosofia a política, buscando firmar-se como campo autónomo. Mas nem por isso deixa de fundamentar-se em afirmações de outras ciências humanas como a psicologia e a sociologia. No setor financeiro, a administração sem deixar de lado seus constructos teóricos gerais, apoia-se nas finanças. As finanças, por sua vez, relacionam-se com a Economia, com a

(26) MAO, James C.T. — op. cit., p. 8.

(27) MAO, James C.T. — op. cit., p. 8.

(28) Que pode ser vista com maiores detalhes na obra de James C.T., Mao — op. cit., p. 3 a 9.

(29) MAO, James C.T. — *Análisis Financiero* — op. cit., p. 9.

Política, com o Direito, com o Direito Financeiro, Tributário e Fiscal ⁽³⁰⁾, com a Estatística e com a História ⁽³¹⁾.

A base de conhecimento das Finanças é transposta da economia que estuda como produzir, distribuir, circular e consumir riquezas. Porém a Administração Financeira não se confunde com a economia, pois desta estuda somente os problemas financeiros numa perspectiva essencialmente administrativa, sem esquecer que «os problemas econômicos têm intensa repercussão financeira, assim como as soluções de índole financeira, notadamente a implantação de determinados impostos, transcendem a vida econômica da sociedade, de modo igualmente intenso» ⁽³²⁾. Há a aspiração de isolar os fenômenos financeiros sem esquecer que os mesmos são inter-dependentes.

As «finanças podem ser definidas de maneira muito simples como a administração do dinheiro e das reivindicações monetárias». ⁽³³⁾ Portanto, «a finalidade das finanças é administrar ou dirigir os fenômenos que estudam para algum objetivo...» ⁽³⁴⁾

Há uma indefinição ainda no campo da administração financeira. «O campo de ação da administração financeira não está claramente delimitado na prática, e suas funções essenciais não desempenhadas de várias maneiras, nas diferentes modalidades de estruturas empresariais» ⁽³⁵⁾.

Numa perspectiva escolar, seja de unidade ou de sistema, a administração financeira requer conhecimentos especializados de educação. Economia, eficiência, eficácia buscadas pela distribuição e redistribuição de recursos financeiros só terão sentido para a Administração Financeira quando orientadas pelos objetivos próximos ou remotos, do sistema escolar. Como os recursos financeiros são escassos diante das necessidades, a função primordial do administrador financeiro é uma função nobre, qualitativa, seletiva. Fixar prioridades e estruturar estratégias para concretizá-las é tarefa fundamental na administração financeira.

(30) Alguns autores não aceitam essa divisão do direito.

(31) Vide a respeito Deodato, Alberto — *Manual de Ciências das Finanças*. 13ª ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1974, p. 13.

(32) RUZO, Alejandro — *Curso de Finanzas y de legislación financiera argentina*. Buenos Aires, El Ateneo, 1938, t. 1, p. 16 (citado por Claudio Martins "in" *Compendio de Finanzas Públicas* - José Bushatsky Editor, S.P., 1976, p. 47). Para Claudio Martins, o campo específico da administração financeira compreende o estudo do orçamento e da contabilidade pública — op. cit., p. 50.

(33) CHERRY, Richard T. — *Introdução à administração financeira* - São Paulo, Ed. Atlas, 1975, p. 20.

(34) Idem, ib., p. 20.

(35) JOHNSON, Robert W. — *Administração Financeira* - São Paulo, Livraria Pioneira Editora. EDUSP, 1967, p. 32.

6. Importância dos problemas financeiros para a educação

A educação existe para desenvolver o homem e a sociedade. Ao contrário da maioria das atividades desenvolvidas pelo homem na sociedade, a educação é um dos componentes dos direitos inalienáveis. Sociedade sem educação passa a ser uma tribo ou horda de selvagens. A sociedade organizada institucionaliza a educação. A escola é reflexo dessa institucionalização. E não há institucionalização sem dinheiro, instrumento da troca de bens e serviços entre os seres humanos. O dinheiro «é o nervo do saber». Subinvestir na educação é semear o subdesenvolvimento crônico.

A educação é um dos campos de idéias mais férteis dentro das sociedades modernas. No entanto, grande parte das idéias, que poderiam contribuir para solucionar alguns problemas da sociedade, ficam perdidas por deficiência de uma adequada estrutura financeira que permita operacionalizá-las. Em relação à educação nunca é demais afirmar que há muitas expectativas e pouco dinheiro para concretizá-las.

A importância das finanças para a administração pode ser aquilatada pelas palavras de Alberto Deodato: «A Ciência das Finanças está chamada a resolver os mais graves problemas contemporâneos criados após a guerra.

Se sempre foi uma disciplina política, é, hoje em dia, a própria ciência da Administração pública» (36).

Uma das dificuldades de estudo do setor público sob o aspecto da administração financeira residia no fato de que a atividade pública é gerida por processos coativos. Seus preços são políticos, baseados geralmente na capacidade contributiva dos indivíduos e não no custo dos serviços, ou no benefício que estes trazem. Os procedimentos da administração pública fogem às leis da concorrência (37).

A dificuldade intensifica-se quando analisamos serviços prestados gratuitamente, como é o caso da educação. Analisar demanda e oferta de educação, custo-benefício ou custo eficiência esquecendo-se que o poder estatal em cada «época escolhe politicamente os objetivos imediatos que devem constituir a tarefa dos serviços públicos» (38) é deixar de lado a variável fundamental.

Reconhece-se, no entanto, que a administração pública na atualidade recebe o impacto do desenvolvimento geral e científico, em particular, e procura ajustar seus métodos e critérios aos da empresa

(36) Vide a respeito Allomar Baleeiro, *Uma Introdução à Ciência das Finanças* - Rio de Janeiro, 1974, 10ª ed., p. 19.

(37) *Idem*, *ib.*, p. 19.

(38) BALEEIRO, Allomar — *op. cit.*, p. 21.

privada. Custos mais realísticos e fidedignos, critérios mais objetivos passam a orientar os dispêndios e outros aspectos. Isto nos leva a crer que as dificuldades vão sendo superadas gradativamente.

Como as atividades estatais tendem a crescer continuamente, principalmente no setor escolar de países sub-desenvolvidos, a administração financeira como campo organizado de conhecimentos passa a assumir importância decisiva auxiliando o Administrador Escolar na consecução dos objetivos educacionais dos sistemas escolares. Ao contrário do sistema contábil que visa a coleta dos dados financeiros, a administração escolar, pelos competentes órgãos financeiros, visa o estudo dos dados coletados a fim de distribuir, redistribuir, e velar pela otimização na aplicação dos recursos financeiros do sistema escolar.

Como a empresa escolar é a maior empresa do Estado Moderno, ocupando o maior número de pessoas, atendendo o maior número de clientes, constituindo-se no maior patrimônio material por seus prédios e respectivos equipamentos, cobrindo geograficamente a maior área do país, econômica e financeiramente passa a assumir, principalmente no setor público, uma importância não detectada pelos principais gestores administrativos do país. Qualquer medida racionalizadora poderá levar à economia de milhares de cruzados. Sem contar o aspecto não medido nem avaliado economicamente do potencial de recursos humanos. Podemos afirmar que os professores e especialistas da educação, em conjunto, constituem o maior núcleo pensante do país.

A ação do pessoal do sistema escolar transmitindo idéias é fundamental para o desenvolvimento de um país. Sendo o desenvolvimento um processo eminentemente qualitativo, a absorção e a operacionalização dessas idéias ficarão na dependência do tratamento que se der à educação.

7. A Administração Financeira da Educação

Nesta parte trataremos de alguns aspectos relacionados principalmente com a Administração Pública, mas também de interesse para a empresa privada.

A Administração Pública é gerida segundo normas comuns que atingem todos os setores de atividades desempenhadas pelo poder público. A administração direta possui essas normas mais rígidas, havendo maior flexibilidade para os órgãos ou empresas constitutivos da administração indireta. Diga-se de passagem, que é a Administração Financeira o setor que mais atenção recebe dos administradores, talvez porque lida com o dinheiro do sistema público. Em conseqüência, a administração financeira possui um arsenal de idéias, decretos e normas, pretendendo cobrir todos os problemas, dando-lhes soluções adequadas.

Acrescente-se a isso, o fato de que a Administração Pública, em seus setores de Finanças, Pessoal e Material, possui uma estrutura central que se espalha pelas Secretarias (Estados) ou Ministérios (União). Em grande parte, atividades como a educação não recebem tratamento específico e peculiar. As questões são resolvidas em nível central e geral. Casos como a Secretaria da Educação do Estado de São Paulo que possui uma companhia de construções escolares (Administração de Material) e um Departamento de Recursos Humanos (Administração de Pessoal), que fazem o ajustamento entre as normas gerais e as específicas da educação, não são comuns na maioria dos demais Estados. Com a Administração Financeira, apesar da educação, em tese, poder fazer ajustamentos peculiares, o maior grau de decisões emana dos setores de planejamento e fazendário. Conseqüentemente, as decisões financeiras importantes fogem das mãos dos Administradores Escolares. A Administração Escolar está condicionada por normas e decisões gerais de Administração Pública. E é no setor financeiro, onde predominam normas padronizadas, que o Administrador Escolar encontra as maiores dificuldades para resolver questões com peculiaridades próprias, como é o caso da educação.

Acrescente-se a tudo isto que o desmembramento de órgãos centrais até as unidades administrativas maiores do sistema escolar, em nível de sistema, retira da unidade escolar (e mesmo de Delegacias ou Divisões Regionais) o poder de decisão em questões financeiras. Sobram-lhe decisões com recursos insignificantes das chamadas despesas miúdas ou de pronto pagamento.

Porém esta não é a única perspectiva que podemos analisar a administração financeira da educação. A perspectiva aqui traçada foi a da execução, perspectiva esta que engana a muitos teóricos da Administração Escolar, levando-lhes a afirmar que o Administrador Escolar recebe tudo pronto. Nós não pensamos assim.

Apesar da rigidez legal e da estrutura administrativa centralizada no setor financeiro, a compatibilização dos interesses gerais de governo enunciados para toda a administração pública e os interesses da educação, têm que se verificar na fase de planejamento, quando depois se elabora o orçamento.

7.1. O Orçamento

Sinteticamente, os problemas de Administração financeira podem ser vistos sob os ângulos de captação e aplicação de recursos financeiros. Gerir recursos financeiros passa então a ser fundamentalmente o processo de conseguir e aplicar recursos financeiros segundo os objetivos da empresa. Conhecidas as prioridades maiores, a função do administrador financeiro é «obter, criar, gerir e despende

o dinheiro indispensável às necessidades... (39). E isto é realizado através do orçamento, instrumento fundamental do planejamento administrativo. A própria disposição do orçamento expressa a captação de recursos pela receita e sua aplicação pela despesa.

Em planejamento fala-se muito no plano, expressão gráfica que discrimina o processo eminentemente intelectual, que é o ato de planejar. Plano efetivo em administração pública, financeira e escolar são as disposições que são inscritas no orçamento (40).

A participação principal do Administrador Escolar verifica-se na fase de elaboração do orçamento. E pode se afirmar que se realmente o Administrador Escolar administra sua unidade ou órgão do sistema, todos serão consultados para expressar suas necessidades que serão, posteriormente, convertidas em recursos financeiros. Geralmente o processo de planejar a elaboração orçamentária é feito com quase um ano de antecedência. No caso de despesas de investimento que integram o Orçamento Plurianual, a antecedência deve abranger três anos. No orçamento Anual, onde discriminam-se as despesas correntes (de manutenção ou funcionamento) e as de capital, a consulta às bases, isto é, às unidades escolares é fundamental. Já no Orçamento Plurianual, as decisões referentes às despesas de capital (investimentos, inversões financeiras e transferências de capital) são tomadas a nível de cúpula, em função das políticas gerais que prevêm maior ou menor grau de expansão para os diferentes setores. É aqui que a capacidade de previsão do administrador passa a ser importante. Prever a expansão com três anos de antecedência não é um exercício de futurologia. Requer um conhecimento profundo da realidade escolar, econômica, política e social, tanto em nível nacional como internacional. É da boa coleta de dados anuais em toda a rede escolar que o conhecimento da realidade vai se refinando e aperfeiçoando, melhorando a capacidade de previsão. Portanto, a consulta às unidades e órgãos do sistema escolar é condição «sine qua non» para a elaboração tanto do Orçamento Anual quanto do Plurianual. Este processo ainda está em fase embrionária no Brasil.

A atuação da Administração Escolar passa a ser decisiva na coleta de dados que vão exprimir as necessidades de sua unidade para o ano vindouro. E é aí que o processo falha. Muitos administradores Escolares, por desconhecerem os rudimentos da Administração Financeira, preenchem os boletins do Orçamento-Programa como se fossem mais um dos papéis enviados pelos órgãos centrais, que à

(39) BALETEIRO, Allomar — *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 1ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1974, p. 18.

(40) Supomos evidentemente que são poucas as decisões que não implicam no gasto de recursos financeiros. As decisões podem neste aspecto, ser divididas em decisões técnicas e decisões financeiras.

primeira vista nunca resultam em nada. Não se dão ao trabalho de consultar os diversos profissionais envolvidos no trabalho escolar. Geralmente preenchem os boletins de forma mecânica e unilateral de acordo com seu ponto de vista pessoal. Quase sempre pensam na manutenção, desprezando a expansão e o aperfeiçoamento dos trabalhos desenvolvidos na unidade escolar. Portanto, nem tudo vem pré-estabelecido para o Administrador Escolar. É a incompetência gerada pela ignorância do próprio trabalho que realiza que faz com que se sinta como um robô que só obedece ordens.

Mas o processo desenvolvido na elaboração do Orçamento, peça fundamental da administração dos recursos financeiros, não é distorcido só pela ação dos administradores escolares. Muitos administradores das unidades escolares realizam corretamente o que se lhes pede, com o grau de proficiência desejável. Mas depois, quando o orçamento começa a ser executado, percebem que tudo que haviam pedido foi cortado e nenhuma satisfação lhes foi dada. As unidades escolares não se articulam com as Delegacias, Divisões Regionais e Coordenadorias. As Coordenadorias, peça fundamental do sistema orçamentário, pois são unidades orçamentárias, fazem de tudo, menos coordenar. E sem coordenação não há possibilidade de compatibilizar as necessidades das escolas com as disponibilidades financeiras. A compatibilização não significa atender a todas as necessidades, mas à necessidade de comunicação, de satisfação, de compreensão das dificuldades para que haja uma aceitação consciente. Mesmo que as verbas pedidas não sejam dadas, quando o processo de coordenação funciona, os indivíduos por terem dialogado, acabam se convencendo e aceitando os cortes. Passam a compreender as necessidades dos outros e, algumas, muito mais prementes que as suas.

Mas o processo de coordenação e comunicação não falha só na esfera da administração financeira das coordenadorias — unidades orçamentárias. Falha na esfera dos órgãos centrais das Secretarias de Educação dos Estados. Geralmente o órgão central da elaboração orçamentária, na esfera estadual é a Secretaria de Planejamento que possui extensão em todas as Secretarias, inclusive na educação, que são os grupos de Planejamento Setoriais (G.P.S.). São estes órgãos que compatibilizam a política orçamentária geral com as dos diferentes setores. Esta compatibilização não vem sendo efetuada de forma correta, como se pode ver a seguir.

A sistemática do Orçamento-programa prevê e escolhe das prioridades governamentais para determinado ano. Estas prioridades estão situadas no nível político e relacionam-se com as escolhas do Presidente da República, Governadores dos Estados e Prefeitos dos Municípios. Em alguns Estados dos Estados Unidos da América, atribui-se tão grande importância a estas prioridades, que os próprios Governadores enviam, a cada funcionário encarregado de ex-

pressar necessidades, correspondência pessoal com a listagem das prioridades.

A partir das prioridades maiores, setoriais e intra-setoriais é que os administradores relacionarão suas necessidades. A possibilidade de conflitos já diminui bastante. Fazendo-se a consulta aos administradores da unidade e do sistema serão recolhidas as necessidades que tendem a ser maiores que as disponibilidades. Na fase inicial de coleta de dados as disponibilidades financeiras não devem ser fornecidas. Deve-se conhecer todas as necessidades (41). Com o conhecimento das necessidades e já com as disponibilidades em mão (geralmente fornecidas pelos órgãos fazendários que são os arrecadadores da receita) é que tem início o processo de ajustamento entre o que se quer e o que se pode atender. Isto requer inúmeras comissões nos diversos níveis para que, principalmente aqueles que não terão seus pedidos, tenham conhecimento dos fatos e razões que impedem o atendimento às suas reivindicações. Assim as prioridades da cúpula podem ser efetivadas na realidade das necessidades apontadas. Podem ser reformuladas em bases mais reais. Mas uma coisa é certa: não há flagrantes distorções nem sabotagem latente e os problemas da realidade podem ser melhor solucionados.

Este processo de realimentação, de comunicação por via dupla, está em grande parte condicionado pelo regime político que vigora nos diferentes países. Nas democracias é um fato normal, pois é pelo orçamento que se pratica os valores e atinge-se os objetivos da sociedade democrática. Em outros regimes, a dose de arbítrio dos que tomam decisões em nível de cúpula, atinge diferentes graduações. Algumas vezes impõe-se um orçamento imperativo sem consulta às unidades menores do sistema administrativo. Outras vezes, e geralmente, a consulta é realizada uma só vez e os cortes são feitos nos níveis mais altos da hierarquia administrativa sem satisfações às unidades menores.

Talvez, o maior problema seja o desconhecimento do que é o orçamento, sua natureza, como evoluiu e o que é na atualidade. É o que tentaremos fazer a seguir.

O sistema orçamentário atual evolui em função de duas variáveis:

1. O crescimento em importância dos governos representativos, sua legitimidade como delegados do povo em oposição às monarquias, aristocracias e governos ditatoriais ou totalitários.

2. O crescimento das atividades econômicas que tornaram cada vez mais complexas as formas de conseguir e aplicar recursos financeiros.

(41) Sistema que se integra com a técnica de "Controle Orçamentário". Vide a respeito Jean Meyer — *Gerência Financeira - Controle Orçamentário*. Rio de Janeiro, Livro Técnico, 1972, p. 3.

O aparecimento do sistema orçamentário na maioria dos países, com exceção dos Estados Unidos, primeiro se deu no governo central e depois nos governos estaduais e locais. A técnica orçamentária não evoluiu uniformemente em todos os países.

Na Inglaterra, por exemplo, o aparecimento do orçamento remonta ao advento do controle do Parlamento sobre a Coroa, isto é, o início do controle representativo sobre o rei. A Magna Carta de 1317 já continha dispositivos obrigando a elaboração orçamentária. Inicialmente o controle foi sobre a tributação. O controle sobre as despesas surgiu posteriormente no âmbito militar. Aos poucos foi sendo estendido até aos gastos pessoais do Rei. Em 1760, o controle do parlamento sobre a coroa era absoluto. Em 1767 criou-se o Fundo Consolidado, um fundo geral para registrar toda a receita e despesa. Em 1802 começou a ser publicada uma relação anual das finanças. O orçamento plenamente desenvolvido data de 1822 quando o Chanceler do Erário o apresentava ao Parlamento através de exposição (42). Desde 1706, as despesas só eram consideradas quando procediam da coroa e nada era concedido se não tivesse um objetivo específico. Em 1862 o orçamento passou a ser controlado pelo Parlamento (Comissão das Contas Públicas) e por um controle independente (Lei do Erário e Controle das Contas Públicas). A partir deste fato começou a haver uma centralização de responsabilidades na mão do poder executivo, espalhando-se o exemplo pelos demais países.

Depois que os aspectos mecânicos do orçamento foram estabelecidos, este passou a ser o principal instrumento da política econômico-financeira. As despesas começaram a ser vistas como uma determinada política. O orçamento passou a ser importante tanto nos períodos de contração como nos de expansão econômica.

A evolução orçamentária na França se deu um pouco mais tarde e com certas peculiaridades. Somente a partir de 1831 o controle parlamentar sobre o orçamento tornou-se completo. Em 1815, o orçamento começou a ser aprovado dentro das seguintes condições: ser anual e ser votado no início do ano financeiro. Na França nem todos os itens de despesas precisam ser especificados mas toda a receita deve fazer parte de um Fundo consolidado comum.

Na Inglaterra o Ministro do Tesouro (Chanceler) praticamente faz o orçamento. Já na França, o Ministro das Finanças não tem esse poder. A responsabilidade é centralizada no sistema inglês não ocorrendo o mesmo no sistema francês, onde os parlamentares interferem muito mais no orçamento que na Inglaterra. Nesta, quando

(42) Observe-se que até esta data o Brasil era governado por monarquias absolutas, estrangeiras e não se dava a mínima satisfação ao povo sobre o destino dos recursos públicos.

o Parlamento não concorda com o orçamento, há eleição geral de um novo gabinete. Na França, quando não há concordância com o orçamento, ele é reorganizado pelos parlamentares, sendo os itens especificados e proibidas as transferências de dotações.

O orçamento dos Estados Unidos desenvolveu-se 100 anos depois dos europeus por questões ligadas ao baixo volume econômico. As técnicas orçamentárias inglesas somente atingiram os Estados Unidos depois da Revolução. Em relação ao orçamento a Constituição americana é geral, somente exigindo uma lei para retirar dinheiro do tesouro e um balanço de entradas e saídas de dinheiro, que deve ser publicado periodicamente. Somente a partir de 1800, o Secretário do Tesouro deveria apresentar, sinteticamente, um relatório ao Congresso, estimando a receita e a despesa. Nos anos iniciais, a Câmara dos representantes criticava e controlava os recursos públicos através de um comitê. Em 1796 foi criada a Comissão de Meios e Recursos e, a partir de 1802 o executivo passou a controlar o orçamento. Os atritos entre o Poder Executivo e o Congresso acentuaram-se tendo como motivos principais a discriminação de verbas, bem como a sua utilização. O Congresso tentou fazer o controle, mas foram criadas tantas Comissões que resultou num desperdício de recursos.

Foi a partir de 1900-1920, que os Municípios americanos começaram a desenvolver seus orçamentos e iniciou-se a pressão contra o governo central para promover as reformas necessárias. Em 1899, a Liga Municipal Nacional elaborou modelos de Lei Orgânica para os Municípios com modelo orçamentário que foi adotado por vários Municípios. Em 1906 foi criado um Escritório de Pesquisa Municipal em New York. Já em 1907, este Escritório publicava seu relatório «Elaboração de um orçamento Municipal».

O reformismo orçamentário apoiava-se em idéias de responsabilidade definida de controle popular sobre o orçamento, pois o orçamento torna público o que o governo está fazendo. O governo começava a deixar de ser rótulo invisível. Os Prefeitos passaram a ser controlados pelos Conselhos Municipais. Vários reformistas começaram a pregar a necessidade de redistribuir a autoridade. A fórmula do Administrador Municipal foi a solução e já em 1910 várias cidades americanas já tinham um Administrador Municipal. Os próprios municípios começaram a financiar pesquisas para o aperfeiçoamento orçamentário. Ao lado destas variáveis, os empresários começaram a pressionar o poder público municipal, dentro do princípio de que, um orçamento bem elaborado, era fator de menor tributação. Fatores como a pressão social, a corrupção administrativa e os contínuos déficits governamentais também contribuíram para o aperfeiçoamento orçamentário. Em 1912 já se pedia um orçamento nacional cujo objetivo era a economia e a eficiência. Os diversos departamentos governamentais já começaram a distribuir questionários de necessidades e o executivo passou a ser o maior responsável pela

elaboração do orçamento. Em 1921 foi adotado o orçamento nacional com o objetivo de transpor os métodos da administração empresarial, baixando os custos (43). Em 1939 foi criado o Bureau de Orçamento, órgão integrado ao Gabinete Executivo do Presidente (44).

Desde o seu descobrimento, o Brasil arrecadava recursos públicos que eram aplicados indiscriminadamente pela coroa portuguesa. O mecanismo de impostos dos portugueses foi transposto para cá. Havia dízimos eclesiásticos, dízimas alfandegárias e as décimas portuguesas (impostos prediais urbanos) (45). Já na segunda metade do século XVI os reis começaram a arrecadar até os dízimos eclesiásticos que anteriormente eram da igreja (46). Até os índios chegaram a pagar dízimos (47). Este foi o sistema que vigorou no período colonial.

No período imperial houve uma confusão geral. «Governo e Províncias tributavam os mesmos produtos e o faziam de modo quase sempre idênticos» (48). Com a transmigração da família real, no período de 1808 a 1822 já existiam 95 rubricas de impostos «e sua criação atendia às necessidades de novos serviços públicos» (49).

A primeira satisfação pública ocorrida no Brasil se deu em 24-10-1832, com a Lei que distinguiu a receita em geral e provincial, especificando os diversos tipos de rendas gerais sem especificar as provinciais (50). Já a Lei de 8-10-1833, só orçava a despesa provincial sem nada dizer da receita. O processo correto só começou a vigor em 31-10-1835. E em 1870, o processo continuava o mesmo (51).

O sistema começou a evoluir a partir da Constituição republicana de 24-02-1891 que encarregou o Congresso de estabelecer um orçamento para a União, discriminando anualmente a receita e despesa e prestando contas de cada exercício financeiro. Em 1926 introduziu-se o princípio da prorrogação do orçamento anterior desde que até janeiro não tivesse sido aprovado o anterior. A atribuição ainda era do Congresso mas este nada fez. O executivo começou a

(43) Para uma visão histórica com maiores detalhes vide Cap. I do livro *Orçamento Público*, de Jesse Burkhead, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro (GB), 1971, p. 3 a 39.

(44) MACHADO JR., J. Teixeira — *Administração Orçamentária Comparada - Cadernos de Administração Pública*, Rio de Janeiro, F.G.V. (55):10, 1960.

(45) OLIVEIRA, Oscar de — *Os dízimos eclesiásticos do Brasil nos períodos da Colônia e do Império*. Univ. de Minas Gerais, Belo Horizonte (MG), 1964, p. 15.

(46) Id., *ibidem*, p. 51.

(47) Id., *ibidem*, p. 83.

(48) CABRAL, Pedro Manso — *Discriminação de rendas* - Aguiar & Souza Ltda., Livraria Progresso Ed., 1960, p. 18.

(49) HUGON, Paul — *O imposto* - Ed. Renascença, São Paulo, 1945, p. 145 e seguintes.

(50) Visconde do Uruguary — *Estudos práticos sobre a administração das províncias no Brasil*. Rio, B.L. Garnier, Livraria e Editora, 1865, vol. I, p. 234.

(51) BASTOS, A.C. Tavares — *A província*. 2ª ed., São Paulo, Cia. Editora Nacional, 1937, p. 336.

tomar a iniciativa de prepará-lo. A Constituição de 1934 transferiu a responsabilidade pela elaboração orçamentária ao Presidente da República. Em 1938 foi criado o DASP — Departamento Administrativo do Serviço Público que, entre diversas atribuições administrativas, estava a de elaborar o orçamento (52).

Com o passar do tempo, o Ministério da Fazenda assumiu as principais funções orçamentárias (53). Posteriormente foi criado o Ministério do Planejamento, depois transformado em Secretaria do Planejamento vinculada à Presidência da República e esta assumiu as funções orçamentárias na atualidade.

No âmbito dos Estados foram as Secretarias da Fazenda que assumiram as funções de elaborar o orçamento. Posteriormente, com a criação das Secretarias de Planejamento, estas foram gradativamente assumindo as funções orçamentárias.

Nos Municípios encontramos diversas situações. Até o final da década de 60 era comum o orçamento ser realizado pela Contadoria da Prefeitura. Em Município pequenos é isto que se verifica. Às vezes paga-se um contador para elaborá-lo. Em Municípios grandes e com mais recursos financeiros existem até Secretarias de Planejamento que elaboram os orçamentos. Há Municípios que chegam a contratar firmas de Consultoria para elaborar Planos Pilotos que depois orientam e são integrados em seus orçamentos. Portanto, um processo mais sofisticado de elaboração orçamentária.

No plano federal a Secretaria de Planejamento da Presidência articula-se com os Ministérios através das Secretarias Gerais e Inspetorias de Finanças. No plano estadual, a articulação das Secretarias de Planejamento com as demais Secretarias se dá através de Grupos de Planejamento Setoriais que, às vezes, como é o caso do Estado de São Paulo, estão integrados em órgãos mais complexos de Planejamento (54).

No Brasil, a elaboração orçamentária é feita pelo poder executivo nas três esferas administrativas do poder público. Em tese, os membros do poder legislativo podem alterar o orçamento deslocando verbas, suprimindo-as mas, sem nunca aumentar a despesa pública, atribuição exclusiva do poder executivo. Mas os legisladores, na prática, não podem atuar corretamente, já que não têm a estrutura burocrática afeta ao comando do poder executivo. A solução democrática está na estruturação de um bom sistema de assessoramento ao legislativo que permita analisar, discutir e tomar decisões com

(52) MACHADO, J.J. Teixeira — op. cit., vol. I - Há um histórico mais detalhado.

(53) O DASP transformou-se num órgão que só cuida da Administração de Pessoal.

(54) Na Secretaria da Educação do Estado de São Paulo o Grupo de Planejamento Setorial é uma parte da Assessoria de Planejamento subordinada a um Conselho de Planejamento.

melhor conhecimento das necessidades reais, podendo inclusive convocar os elaboradores do orçamento em seus diferentes níveis hierárquicos na esfera do poder executivo.

Convém destacar que os orçamentos no Brasil só foram padronizados para as três esferas do poder público a partir de 1940⁽⁵⁵⁾. Porém, foi a partir de 1964⁽⁵⁶⁾ que as atuais normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços foram estruturados. Posteriormente, o processo orçamentário foi sendo aperfeiçoado por legislação ordinária⁽⁵⁷⁾, Constitucional⁽⁵⁸⁾ e Normativa⁽⁵⁹⁾.

O orçamento público é uma lei de cumprimento obrigatório pelo poder executivo das esferas públicas. Apesar do cumprimento ser obrigatório, ainda não conseguimos atingir níveis desejáveis de execução, isto é, o mesmo não é executado integralmente. Grande parte dos entraves em sua execução eram consequência dos métodos e processos de elaboração que dificultavam inclusive o controle e a avaliação. Agregou-se às classificações por funções (áreas de atuação do poder público) e por categorias econômicas (pessoal, material, serviços, encargos etc.) a classificação orçamentária segundo programas, sub-programas, projetos e atividades⁽⁶⁰⁾. Em vez de só consignarmos recursos para pessoal, material etc., envolvidos em diversos empreendimentos, consignamo-los aos próprios empreendimentos de tal forma que os processos de coordenação, controle e avaliação tornam-se mais exequíveis. A técnica do orçamento-programa visa mais o planejamento detalhado da expansão, permitindo que os objetivos (programas) possam ser detalhados (sub-programas e projetos) e operacionalizados através dos meios adequados para atingi-los (atividades). Alguns Estados exigem técnica mais refinada, determinando que as atividades sejam decompostas em tarefas que constituem o conjunto de ações homogêneas que compõem uma atividade. As tarefas devem ser conhecidas com detalhe e precisão, inclusive o seu volume.

A técnica do orçamento-programa evoluiu para o orçamento de desempenho. O orçamento de desempenho supõe unidades de mensuração para comparar ações semelhantes, permitindo alterar o pla-

(55) Decreto-lei nº 2416, de 17/10/1940.

(56) Lei nº 4.320, de 17/3/64.

(57) Lei nº 5.172/66 da Reforma Tributária e Decreto-lei nº 200/67 da Reforma Administrativa.

(58) Constituição do Brasil de 1967, com a redação de 1969.

(59) Normas do Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda.

(60) Apesar da exigência de elaborar o orçamento-programa estar contida na Lei 4.320, de 17/3/1964, só recentemente ela passou a ser melhor compreendida e executada pela administração pública. Do entendimento da técnica orçamentária baseada em programas depende em grande parte a possibilidade de melhor aplicar os recursos financeiros em educação.

nejamento por acontecimentos imprevistos ⁽⁶¹⁾. Tendo em vista as impossibilidades teóricas de se aplicar a técnica do custo benefício em educação, isto é, de se avaliar todos os benefícios decorrentes da educação, pelo menos no atual estágio dos estudos, ⁽⁶²⁾ a unidade de mensuração introduzida na técnica orçamentária de desempenho permite a avaliação da eficiência relativa. Em outras palavras, já que a técnica de custo benefício não se desenvolveu ainda a contento ⁽⁶³⁾ podemos adotar a técnica do custo-eficiência.

Para que a técnica funcione satisfatoriamente, a unidade de mensuração deve ser contável, refletir alterações no volume de trabalho e ser uma expressão numérica, permitindo comparações internas e externas aos órgãos envolvidos desde que permaneçam durante determinado período de tempo. A unidade de mensuração deve ser expressa em termos familiares. Exemplificando, teríamos custos por metro quadrado, de cano colocado, custo leito no setor da saúde e custo-aluno no setor educacional. Desde que o orçamento expresse que os recursos financeiros atenderão alunos, é possível no ano seguinte fazer comparações, tendo-se o cuidado de corrigir o valor real da moeda investida e haver utilização de padrões qualitativos semelhantes de educação.

Na esfera federal, o ajustamento às novas técnicas orçamentárias deu-se rapidamente. Os Estados estão em fase de implantação desses novos processos e os Municípios constituem a esfera que, no momento, conta com as maiores dificuldades em adaptar-se à modernização da sistemática orçamentária ⁽⁶⁴⁾.

Considerando que a maior fonte de recursos internos é consignada à educação por meio de orçamentos, a necessidade de elaborá-los corretamente é imprescindível, pois da sua execução, controle e avaliação dependem a manutenção e o desenvolvimento do ensino público em suas diferentes esferas, e, também em parte, do ensino ministrado pelas entidades privadas, já que parte dos recursos consignados no orçamento da União é redistribuída para Estados, Municípios e entidades privadas, o mesmo acontecendo com os recursos orçamentários dos Estados e Municípios que, direta ou indiretamente, podem beneficiar as entidades privadas.

(61) Instruções normativas das Secretarias da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo exigem a unidade de mensuração.

(62) A respeito das impossibilidades de quantificação dos benefícios da educação vide John Vaisey, *Economia da Educação* (IBRASA, SP., 1968) e Roberto Moreira, *Economia da Educação* - ensaio de uma análise de custo-benefício - tese de doutoramento (SP, 1972, mimeografado - FEUSP).

(63) Alguns administradores já a abandonaram nos Estados Unidos. Vide Jesse Burkhed, op. cit., cap. II.

(64) Para atender as modificações ocorridas no Brasil relativas à técnica orçamentária vide Orçamento-programa como base do desenvolvimento econômico, de Sebastião de Santana Silva - Instituto Roberto Simonsen - São Paulo, 1966.

O grande desafio que está à frente dos administradores públicos e, especialmente dos administradores escolares, está no fato de serem capazes de planejar a curto, médio e longo prazo e, ao mesmo tempo, integrarem este planejamento em orçamentos-programa anuais e orçamentos plurianuais de investimentos. Esta é a preocupação fundamental da técnica de análise de sistema denominada «Planning-Programming-Budgeting Systems» (PPBS). «Um sistema de PPBS é um sistema integrado, destinado a fornecer aos funcionários executivos e legislativos melhores e mais copiosas informações para planejar programas e realizar escolhas entre maneiras opcionais com que as verbas podem ser destinadas à consecução de objetivos governamentais. Auxilia os processos de tomada de decisão, ajudando a encontrar maneiras mais rápidas, melhores e menos onerosas de resolver os assuntos públicos, através da análise e da avaliação de programas públicos» (65).

Tudo que foi dito até aqui sobre o orçamento relaciona-se com seus antecedentes e problemas fundamentais do processo de elaboração. Ainda sobre a elaboração restaria definir melhor o papel dos Conselhos de Educação neste processo.

Durante a elaboração da Lei de Diretrizes e Bases da Educação, de 1961, discutiu-se muito o papel dos Conselhos, especialmente do Conselho Federal, no processo de aplicação de recursos financeiros no sistema escolar. Chegou-se a propor que uma das atribuições específicas era aprovar planos de aplicação de recursos. No entanto, o dispositivo não entrou em vigor. Hoje os Conselhos atuam somente nos recursos financeiros oriundos do salário-educação. A atuação no processo orçamentário geral, que engloba recursos de impostos, taxas e contribuições, inexistente. O argumento de que os Conselhos de Educação não possuem uma estrutura burocrática adequada para analisar o orçamento precisa ser esmiuçado com mais profundidade.

O poder executivo (Ministério da Educação e Secretarias da Educação) é que possui a estrutura adequada para fazer levantamentos específicos de necessidades reais. Os Conselhos de Educação como órgãos administrativos normativos não integram o poder executivo, mas vinculam-se ao mesmo para fins exclusivamente orçamentários. São órgãos de assessoramento superior quando funcionam consultivamente. No entanto, é nele que, apesar das distorções provocadas pelo processo político, se concentram os educadores de «notável saber e experiência», e, portanto, as pessoas mais abalizadas para julgar questões relacionadas com o sistema escolar. Principalmente se se considera a natureza da tomada de decisão dos

(65) Boletim de Pesquisas da NEA, 1963, p. 112 — cit. por Fiele, P.K., Eidell, T.L. e Smith, S.C. "in" *Mudança Social e Mudança Tecnológica: suas implicações na educação* - São Paulo, EDUSP, 1976, p. 248. O capítulo 25 é inteiramente dedicado ao PPBS.

Conselhos que visa sempre o todo, o sistema escolar, a norma geral. Enquanto o poder executivo possui condições para fazer julgamentos específicos, é o Conselho de Educação que, por possuir pessoas altamente qualificadas pode ter a visão geral, a supervisão do sistema escolar, situando-se numa posição muito mais adequada para emitir o julgamento geral e final sobre o orçamento, corrigindo a visão parcial e específica do poder executivo quase sempre vinculado a opiniões pessoais dos técnicos que elaboram o orçamento ou a posições demagógicas que ferem frontalmente os interesses da educação.

Em outros países, diga-se de passagem, com «índices percentuais» mais elevados de democracia, embora haja «muita participação no desenvolvimento do documento orçamentário, o conselho de educação tem a autoridade legal para aprovar o orçamento final. A discussão anterior relaciona-se com a preparação de um documento, em forma de projeto. Ao apresentar as recomendações para o Conselho, o superintendente das escolas preparará diversas alternativas, embora possa, certamente, recomendar uma delas ao Conselho. Quando o conselho vota a aprovação de um documento final, este passa a ser o orçamento adotado para o distrito. O processo passa para os procedimentos de execução do plano de aplicação de verbas» (66). É evidente que a situação brasileira não é a mesma dos Estados Unidos da América, mas nem por isso os Conselhos devem ficar inermes diante dos desmandos que se verificam. Podem e devem participar do processo de elaboração orçamentária sugerindo as prioridades maiores ao poder executivo, isto é, metas qualitativas que devem ser buscadas. Elaborado o ante-projeto pelo poder executivo, antes do mesmo ser enviado ao poder legislativo para a aprovação final, deve ser passado pelo crivo dos Conselhos de Educação que emitirão parecer por escrito para servir de subsídios aos poderes executivos e legislativo. Senão para que haver Conselhos de Educação? Acometem-lhes várias responsabilidades no campo da educação, mas naquilo que é fundamental — a questão dos recursos financeiros — retiram-lhes o poder de decidir, e, mais ainda, o de opinar.

Um orçamento bem elaborado é condição «sine qua non» para que possa haver uma execução correta. Quando o orçamento entra em execução ele passa a ser controlado tanto interna como externamente. A administração pública tem, por exigência constitucional, dois tipos de controles: o interno e o externo (67). O controle externo executado pelos Tribunais de Contas e pelos representantes do povo (Congresso Nacional e Assembléias Estaduais) depende fundamentalmente da eficiência dos controles internos. O controle interno é

(66) KIMEROUGH, Ralph B. — *Princípios e Métodos de Administração Escolar* - São Paulo, Ed. Saraiva, 1977, p. 417.

(67) As empresas privadas geralmente só tem o controle interno. Em empresas de grande porte há controle externo executado por firmas de auditoria e por assembléias de acionistas quando o capital é aberto.

executado pelos órgãos fazendários (Ministérios e Secretarias) que possuam uma Contadoria Geral que se articula com os demais órgãos da administração pública pelos seus órgãos de Administração Financeira. Os órgãos da Administração financeira, postados em cada Ministério ou Secretarias dos Estados utilizam-se das técnicas e métodos da contabilidade.

7.2. A Contabilidade

A Contabilidade é «um sistema de registro das alterações sofridas por determinado patrimônio em determinado tempo» (68). Apesar da tecnologia ter evoluído, o sistema contábil comumente utilizado, tanto em unidades como em sistemas, ainda é o de registro (ou partida) das entradas e saídas (partidas dobradas) já utilizado em 1494 pelo frade franciscano Luca Paciolo. Em palavras simples — tudo que é operação financeira ou é creditada ou é debitada.

«O registro contábil denomina-se lançamento e deve representar claramente uma operação efetuada por uma empresa, que envolva qualquer permuta ou modificação do seu patrimônio» (69). Para que seja claro o lançamento deve conter a data em que a operação foi realizada, a conta (sub-conta ou desdobramento) que será debitada, a conta (sub-conta ou desdobramento) que será creditada, o histórico da operação, o valor da operação em moeda corrente no país e a referência ao comprovante em que se baseou a operação (70). Geralmente o sistema é lançado em livros próprios. Os livros básicos em que se fazem os lançamentos contábeis são dois: o Diário e o Razão. No Diário as operações são lançadas dia a dia em Ordem cronológica e integralmente, isto é, com indicações de data, conta debitada, conta creditada, histórico, valor e referência ao documento comprobatório. No Razão as operações são registradas separadamente por conta, «de modo que o débito seja registrado como cifra positiva em uma conta e o crédito seja registrado como cifra negativa em outra conta» (71). É através do Razão que podemos obter rapidamente os saldos de todas as contas. Os livros se completam, principalmente em casos de dúvidas. Em órgãos públicos o Diário deixou de ser exigência legal. Geralmente o que se faz são os registros no razão (a débito e a crédito das contas respectivas) e são feitos extraindo-se os dados diretamente dos documentos e comprovantes das operações (72).

Em sistema contábeis descentralizados podemos encontrar livros auxiliares do Diário, tais como, o Diário Caixa, registro de Contas

(68) FLORENTINO, A.M. — *Teoria contábil*, 2ª ed., Rio de Janeiro, FGV, 1972, p. 17.

(69) FLORENTINO, A.M. — Op. cit., p. 69.

(70) Idem, idem, p. 69 e 70.

(71) FLORENTINO, A.M. — Op. cit., p. 79.

(72) FLORENTINO, A.M. — Op. cit., p. 82.

assinadas, Registro de Contas a pagar (fornecedores), Registro de Emissão de Apólices (para companhias de seguros) etc. Como livros auxiliares do Razão «encontramos as Contas Correntes e os livros de inventários» (73). Geralmente as contas mais comuns em qualquer tipo de empresa são as relacionadas com o Caixa, Bancos, Contas a Receber, Contas a Pagar, Capital e Contas Representativas de de Bens (mercadorias, equipamentos, móveis, instalações etc.).

Este sistema contábil é o comumente utilizado pelas empresas. No caso das empresas terem orçamento a cumprir, como é o caso das empresas públicas, há aspectos peculiares. O primeiro e mais importante é que a contabilidade se identifique com o orçamento em sua terminologia própria, havendo, portanto, diversidade de contas. Por exemplo, despesas de pessoal, material de consumo, material permanente, serviços de terceiros, transferências correntes etc. O que em contabilidade comum denomina-se débito em contabilidade orçamentária denominamos de empenho. Assim o débito possui duas fases: a despesa empenhada e a realizada (isto é, despesa a pagar e despesa paga).

Na contabilidade orçamentária o processo é inverso ao da contabilidade comum. O crédito é lançado numa ficha conforme o montante previsto ou orçado. À medida em que se verifica a despesa ou débitos vai-se empenhando parte do montante global, até que haja o gasto de toda a verba prevista para uma conta.

Pelas noções rudimentares de contabilidade aqui expostas, verificamos que a contabilidade é projeção do planejamento orçamentário (74). Alguns entendem a contabilidade como uma camisa de força que só serve para restringir e limitar a ação administrativa. Geralmente não conseguem identificar o sistema contábil do poder público como consequência da elaboração orçamentária. Ora, se verbas não são previstas no orçamento, o encarregado do sistema contábil não pode autorizá-las.

Enquanto a participação do Administrador Escolar no processo de elaboração orçamentária é ativa, o mesmo não se dá na contabilidade, instrumento auxiliar do processo de execução orçamentária. Mesmo sofrendo o controle, não participando diretamente do mesmo, a compreensão do processo contábil é fundamental para a ação administrativa, principalmente em nível de sistema escolar.

Um dos problemas em que mais se debatem os administradores escolares, no momento atual, é o de levantamento de custos. Na em-

(73) FLORENTINO, A.M. — Op. cit., p. 83.

(74) A questão pode ser entendida inversamente, vendo o orçamento tomando "empresado do método contábil sua coerência, sua restrição lógica, que é a igualdade constante entre recursos e usos". Vide Jean Meyer, op. cit., p. 3.

presa privada a contabilidade é o espelho que projeta os custos de produção. Na empresa pública, em virtude de termos uma padronização para a União, Estados e Municípios, a contabilidade funciona mais como elemento de controle do que como instrumento auxiliar da tomada de decisão e controle de custos. Exemplificando, apesar do orçamento ser programado, este é feito tão geral em termos de programas e sub-programas, que o sistema contábil ainda segue a classificação por categorias econômicas (pessoal, material, serviços, encargos etc.). Por outro lado, num levantamento de custos queremos saber quais são os custos do pessoal administrativo ou do pessoal docente, mas não possuímos condições porque a classificação econômica obedece à ordem de despesas corrente, de pessoal fixo ou variável. A padronização, própria da administração financeira e contábil brasileira, enrijece e impossibilita a ação administrativa eficaz. A solução estaria em estruturar sistemas contábeis paralelos àqueles padronizados, isto é, em adotar a contabilidade gerencial para cada Secretaria ou Ministério ou órgão das esferas públicas. No caso da educação, com atividades peculiares e específicas somente encontradas nela, a contabilidade gerencial é fundamental para o levantamento de custos precisos, fidedignos e detalhados.

A contabilidade sofreu uma grande evolução nos últimos 30 anos, transformando-se «de simples coletora de dados históricos para o de eficiente meio de gestão» (75). A administração passou a utilizar a contabilidade como instrumento de informações analíticas. «Planejar significa também escolher entre possíveis alternativas de ação. Neste processo de escolha, por conseguinte, as informações da contabilidade podem ser de grande auxílio» (76). Além disso, favorece o controle, permitindo analisar as «variações e a determinação das causas de afastamento» (77). A contabilidade dá uma visão quantitativa, auxiliando o administrador na tomada de decisão qualitativa.

«A contabilidade gerencial consiste na apresentação de informações contábeis, de maneira a auxiliar à administração na definição de sua política e na operação diária de um empreendimento. A técnica contábil é de máxima importância porque opera como o maior e quase universal instrumento existente para a representação de fatos, de modo que fatos da maior diversidade possam ser representados em um mesmo quadro. Não é a elaboração desses quadros que constitui a função da administração, mas sim sua utilização» (78).

(75) RONCHI, Luciano — *Controle Econômico e Financeiro para a Alta Administração*. 2ª ed., São Paulo, Ed. Atlas, 1969, p. 66.

(76) *Idem*, *ib.*, p. 68.

(77) *Idem*, *ib.*, p. 68.

(78) Management accounting. Anglo-American Council on Productivity, 1950, P. VII, cit. por Naa, jun, 1963, seção 3 "in" *Leituras em Administração Contábil e Financeira* — Coordenação de F. Quilici. Rio de Janeiro, F.G.V., 1973, p. 10.

No nosso entender, os interesses da contabilidade gerencial podem ser conciliados com os interesses da contabilidade de custos. O que não pode continuar ocorrendo é a utilização da contabilidade comum, rotineira, padronizada, cuja única função é de controle interno. «É a informação que constitui o elo de ligação entre o processo contábil e o de tomada de decisão. Em seu sentido mais amplo e mais fecundo, a contabilidade é uma função fornecedora de informações ou dados — e é de informação que se tem necessidade em cada fase do processo de solução de problemas.

Assim, um sistema custo-padrão constitui um conjunto de informações organizado para alterar a administração quanto à possível necessidade de agir, quando os custos se afastam do padrão» (79).

A Contabilidade gerencial é dinâmica e tem de ser criada a partir dos interesses da administração do sistema escolar, ao contrário da contabilidade comum que é aprendida por «imitação e por repetição». O que interessa da contabilidade comum são seus conceitos. Os dados requeridos pelo administrador escolar serão transformados em conceitos contábeis e novos métodos e processos deverão ser estabelecidos para a coleta das informações necessárias. Talvez o problema maior seja o de custos financeiros. No entanto é preciso considerar sempre que o aperfeiçoamento da ação administrativa custará mais caro. Qualquer sistema de levantamento de custo custará mais.

Na medida que tenhamos um sistema de contabilidade gerencial orientado para aferir custos-padrão poderemos programar orçamentos por desempenho baseados no custo eficiência. O sistema atual de controle externo executado pelos Tribunais de Contas é meramente contábil. O controle externo executado pelos representantes do povo é meramente político. A esses dois tipos de controle externo deve-se agregar o julgamento técnico-administrativo. No caso da educação isto poderá ser realizado pelos Conselhos de Educação, órgãos inócuos neste aspecto até o momento presente. Ao julgamento meramente contábil dos Tribunais de Contas deve-se juntar um parecer técnico-educacional dos Conselhos de Educação. Ao julgamento meramente quantitativo dos Tribunais de Contas deve-se juntar um julgamento essencialmente qualitativo dos Conselhos de Educação. Senão, o julgamento político das Assembléias e Congresso Nacional terá que continuar sendo um julgamento sem bases. Aquilo que deveria ser político na mais elevada acepção, pode transformar-se na política-lha partidária.

«Concordamos com Wicksell que «a determinação orçamentária é um processo político e não de mercado». Este é o caso, porque há

(79) NAA; junho, 1963, seção 3 — *O campo da contabilidade gerencial* "In" Quilici, F., op. cit., p. 17.

necessidade de ação política, a fim de transladar as preferências individuais para as sociais em um programa orçamentário específico. Já que os órgãos responsáveis do governo, em uma sociedade democrática, constituem-se do eleitorado e seus representantes, a determinação orçamentária por seu intermédio é uma determinação através do processo democrático. Isto é verdadeiro ainda que se dê margem ao papel do funcionalismo público e de liderança executiva» (80).

Aqueles que acham que a Administração Escolar não tem nada a ver com recursos financeiros, orçamento e contabilidade convêm que reflitam um pouquinho, pois «os dados financeiros são tão necessários na administração pública, de uma associação sem fins lucrativos ou de um escritório de prestação de serviços profissionais como o são em uma empresa industrial ou comercial» (81). Planejar sem integrar em orçamentos é devanear como Aristóteles, isto é, saber pelo saber. A «função contábil existe na administração de qualquer organização, por pequena que seja, pouco importando se são mal executadas as apurações de resultado e as comunicações. A empresa de um só homem e sem livros, não obstante, tem que apurar e comunicar, por grosseiramente que seja, para poder tomar decisões, determinar o resultado das operações, calcular impostos e fornecer informações a fornecedores ou bancos para obtenção de crédito. Em outras palavras, a função contábil existe, mesmo que não existam pessoas designadas por contadores» (82).

A maioria das pessoas não consegue perceber que o dinheiro circula em quase tudo que se faz dentro do empreendimento escolar. O sistema escolar e as unidades escolares são custeadas com recursos orçamentários da receita geral de impostos, taxas e contribuições. Atualmente estes recursos são vinculados constitucionalmente, isto é, parte dos mesmos devem ter aplicação obrigatória em educação. Os recursos da receita geral são canalizados em grande parte para as despesas correntes (pagamento dos professores e funcionários, aluguel de salas de aula, material de consumo e limpeza, contas de luz, água, serviços de terceiros etc.). Além dos recursos da receita geral existem recursos financeiros vinculados, como é o caso do salário-educação, que sustentam a política de expansão dos sistemas escolares permitindo a construção de novos prédios e equipamentos internos, bem como da conservação dos existentes. Além disto, existem recursos financeiros de atividades em que o poder público é concessionário, como as loterias esportiva e federal que podem ser aplicados tanto em despesas correntes como em despesas de capital. Todos estes

(80) MUSGRAVE, Richard A. — Teoria das Finanças Públicas - 1º vol. São Paulo, Ed. Atlas, 1974, ps. 119 e 120.

(81) NAA, jun., 1963, seção 3, cit. por F. Quilici, op. cit., p. 12.

(82) *Journal of Accountancy*, p. 72, maio de 1959, cit. por F. Quilici, p. 14.

recursos financeiros são invisíveis, em sua maior parte, aos diretores de unidades escolares, já que o manuseio direto dos mesmos se dá pelos órgãos do sistema escolar ⁽⁸³⁾.

Mas nos estabelecimentos de ensino existem recursos públicos internos cuja origem advém da contribuição direta dos pais, que são os recursos recolhidos pelas Associações de Pais e Mestres e que formam um fundo denominado, quase sempre, de Caixa Escolar. Os recursos financeiros da Caixa Escolar originam-se de festas, venda de material escolar etc., mas o mais comum é a contribuição voluntária dos pais ⁽⁸⁴⁾. Os recursos movimentados pela Caixa Escolar podem ser pequenos ou grande, dependendo diretamente das condições econômicas da clientela. A aplicação dos recursos varia muito e está na dependência da Comissão de Pais e Mestres que dirige a Caixa Escolar, mas geralmente os recursos têm uma finalidade prioritária de auxiliar os alunos carentes de recursos. Nós, particularmente, somos contra o sistema de contribuições voluntárias que não faz distinção entre diferentes capacidades contributivas da clientela. Além disso, o sistema descentralizado de cada unidade arrecadar e aplicar os recursos gera um paradoxo dentro do sistema escolar: — as escolas situadas em bairros ricos são as que mais arrecadam recursos e, aquelas que mais precisam, e estão em bairros pobres, em contrapartida, quase nada arrecadam. Isto gera mais uma desigualdade entre as inúmeras que existem dentro do sistema escolar brasileiro. . .

Os recursos internos advindos da Caixa Escolar também devem ser contabilizados e uma boa precaução do ponto de vista administrativo é seguir as recomendações abaixo:

- «1. Emitir recibos para todo o dinheiro recebido.
2. Depositar em banco todo o dinheiro recebido.
3. Pagar em cheque todo o dinheiro gasto, exceto as compras pequenas, pagas com o fundo para pequenos gastos.
4. Conservar documentos comprobatórios de todas as despesas feitas.
5. Usar os extratos mensais das contas bancárias para conferir todas as contas.

(83) Vide um estudo mais detalhado de fontes financeiras do sistema Escolar Brasileiro "in" Melchior, José Carlos de A., *A política de vinculação de recursos públicos e o financiamento da educação no Brasil*, caderno nº VI — ANPAE - Associação Nacional de Professores de Administração Escolar - Brasília. UFE.

(84) A contribuição às Caixas Escolares enquadra-se na classificação de preço público (contribuição voluntária) que é diferente da figura tributária da taxa (contribuição compulsória).

6. Preparar balancetes mensais e os balanços anuais.

7. Preparar um balanço anual com cópias, dos quais devem constar os nomes e assinaturas das pessoas que têm autoridade administrativa na escola» (85).

No Estado de São Paulo, a prestação de Contas da Associação de Pais e Mestres é obrigatória por disposição estatutária. Ainda mais agora que a manutenção dos estabelecimentos também foi atribuída à mesma. Recursos financeiros referentes à manutenção são controlados pela CONESP (86).

Os recursos internos devem ser rigorosamente controlados. «Nenhum Diretor, professor ou aluno deve ser posto em situação em que não possa explicar adequadamente o destino de cada tostão, ou excluído de auditoria objetiva das somas a seu cargo» (87).

Qualquer dinheiro recebido pelo Diretor, professores ou alunos, de festas, venda de material ou grêmio etc., deve ter sistema de contabilização próprio com livro especial ou ser entregue ao Secretário do estabelecimento (ou funcionário encarregado da contabilização dos recursos). A prestação de contas deve ser exigência que atinja a todos que regularmente ou eventualmente sejam depositários de recursos financeiros (88).

8. Conclusões

Podemos dizer que discordamos daqueles que acham que a educação não precisa de mais recursos, mas de aplicar melhor os poucos recursos existentes. Achamos que tanto precisa de mais recursos quanto de aplicar melhor os recursos financeiros existentes. Há de se ter uma visão integrada da administração financeira em seus aspectos fundamentais, isto é, captar e aplicar recursos de forma eficaz. E para aplicá-los eficazmente teremos de corrigir falhas existentes nos órgãos administrativos e nos instrumentos utilizados pelo

(85) A Guide: Internal Accounting for School Activities State Department of Education of Flórida, Bulletin 38 (Tallahassee: State Department of Education, 1960), p. VIII - cit. por Kimbrough R.B. - op. cit., p. 423.

(86) Cia. de Construções Escolares do Estado de São Paulo. Diga-se de passagem que o objetivo de integrar a comunidade nas necessidades da escola é louvável. Somente não o será, se o poder executivo, por questões de aperto financeiro, deixar de dar a quota de manutenção para as escolas e jogar todas as responsabilidades nas APMS. Louvável ainda, é o sistema de arrecadação centralizado e a redistribuição de acordo com as necessidades.

(87) DOUGLAS, Harl R. — *Administração moderna de escolas secundárias*. Rio de Janeiro, Ed. Fundo de Cultura, 1963, II vol., p. 526.

(88) "A contabilidade pública destina-se, pois, a determinar regras para o controle e registro dos fatos administrativos da gestão financeira e patrimonial, demonstrando a qualquer época os resultados obtidos" — Geraldo de la Rocque - Contabilidade Pública - Aspectos Teóricos - Práticos - Fundo de Cultura, Rio de Janeiro, 1964, 2ª ed., p. 21.

mesmos, discriminando como os mais importantes tanto o orçamento como o sistema contábil. Para que isto possa ser feito teremos que possuir maior capacidade administrativa-fator chave do processo de desenvolvimento de um país. Senão, o contingente da população brasileira que paga impostos ou anuidades escolares, e que têm o direito de exigir mais e melhor educação, não poderá ser atendido em suas aspirações mínimas. A quantidade e a qualidade do ensino não é um problema só de melhoria do pessoal docente. Os administradores escolares também possuem seu quinhão de responsabilidade ao aplicar bem ou mal os diminutos recursos financeiros de um país sub-desenvolvido.

«Fora preciso, porém, ser ingênuo para não ver que o desafio mais impressionante lançado ao sistema educacional é, finalmente, o resultado do contraste entre uma demanda de ensino em estado de crescimento quantitativo e qualitativo indefinido, e recursos humanos e financeiros delimitados. Surgem, então, inevitavelmente, essas considerações «tecnocráticas» sobre os investimentos educacionais, os rendimentos, as «relações custo-eficácia» que tantos universitários repelem com horror. Não se vê, entretanto, em que os desperdícios inerentes ao sistema tradicional seriam garantia de pureza ideológica. Que valor filosófico cumpriria, pois, encontrar em instituições que subordinavam o êxito de alguns ao malogro do maior número, que faziam, da acumulação das repetências, paradoxais critérios de «normalidade», que toleravam os abandonos e os desencorajamentos, que faziam pagar a formalização das condições teóricas de igualdade pelo abandono de toda pedagogia individualizada? Parece-nos, muito ao contrário, que a busca do bom emprego dos recursos, perfeitamente compatível, aliás, com a luta constante pelo aumento de meios, constitua, para a filosofia do sistema, exigência primordial» (89).

BIBLIOGRAFIA

1. BALEEIRO, Aliomar — Uma Introdução à Ciência das Finanças. 10ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1974.
2. BASTOS, A.C. Tavares — *A Província*. 2ª ed., São Paulo, Cia. Editora Nacional, 1937.
3. BURKHEARD, Jesse — *Orçamento Público*. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1971.
4. CABRAL, Pedro Manso — Discriminação de Rendias. Aguiar & Souza Ltda., Livraria Progresso Ed., 1960.
5. CHAGAS, Valmir — *Educação Brasileira: o ensino de 1º e 2º graus*. São Paulo, Ed. Saraiva, 1978.

(89) DEBESSE, Maurice e MILLARET, Gaston — *Tratado das Ciências Pedagógicas* - São Paulo, Cia. Editora Nacional, EDSUP, 1977, vol. 3 - *Pedagogia Comparada*, p. 49.

6. CHARNES, A., COOPER W.W. e MYLLER, M.H. — Application of Linear Programming to Financial Budgeting and the Costing of Funds. *Journal of Business*, 32, Jan., 1969.
7. DEBESSE, Maurice e MYALARET, Gaston — *Tratado das Ciências Pedagógicas* - vol. 3. Pedagogia Comparada, São Paulo, Cia. Editora Nacional, EDUSP, 1977.
8. DEODATO, Alberto — *Manual de Ciências das Finanças*. 13ª ed., São Paulo, Editora Saraiva, 1974.
9. DOUGLAS, Harl R. — *Administração Moderna de Escolas Secundárias*. Rio de Janeiro, Fundo de Cultura, 1963, II vol.
10. FAYOL, H. — *Administração Industrial e Geral*. 3ª ed., São Paulo, Editora Atlas S/A., 1958.
11. FLORENTINO, A.M. — *Teoria Contábil*. 2ª ed., Rio de Janeiro, F.G.V., 1972.
12. GRUNEWALD, Flinck — *Administração Financeira*. São Paulo, EDUSP, 1970.
13. HUGON, Paul — *O imposto*. São Paulo, Ed. Renascença, 1945.
14. JOHNSON, Robert W. — *Administração Financeira*. São Paulo, Livraria Editora Pioneira. EDUSP, 1967, p. 32.
15. KIMBROUGH, Ralph B. — *Princípios e Métodos de Administração Escolar*. São Paulo, Ed. Saraiva, 1977.
16. LA ROCQUE, Geraldo de — *Contabilidade Pública - Aspectos Teóricos - Práticos*. Rio de Janeiro, Fundo de Cultura, 1964, 2ª ed..
17. MACHADO JUNIOR, J. Teixeira — *Administração Orçamentária Comparada. Cadernos de Administração Pública nº 55*, Rio de Janeiro, F.G.V., 1960.
18. MAO, James C.T. — *Análisis Financiero*. México, Buenos Aires, Centro Regional de Ayuda Técnico - AID — Librería "El Ateneo" Editorial, 1974.
19. MARTINS, Cláudio — *Compendêndio de Finanças Públicas*. São Paulo, José Bushatsky Editor, 1976.
20. MELCHIOR, José Carlos de A. — *A política de vinculação de recursos públicos e o financiamento da educação no Brasil*. Caderno nº VI — ANPAE - Associação Nacional de Professores de Administração Escolar, Brasília, UFB.
21. MEYER, Jean — *Gerência Financeira - Controle Orçamentário*. Rio de Janeiro, Livro Técnico S/A., 1972.
22. MUSGRAVE, Richard A. — *Teoria das Finanças Públicas*. São Paulo, Ed. Atlas, 1º vol., 1974.
23. PIELE, P.K., EIDELL, T.L. e SMITH, S.C. — *Mudança Tecnológica - suas implicações na educação*. São Paulo, EDUSP, 1976.
24. QUILICI, F. — *Leituras em Administração Contábil e Financeira*. Rio de Janeiro, 1973.
25. MOREIRA, Roberto — *Economia da Educação - ensaio de uma análise de custo-benefício*. São Paulo, mimeografado - FEUSP, 1972.

26. SILVA, Sebastião de Santana — *Orçamento-programa como base do desenvolvimento econômico* - Instituto Roberto Simonsen, São Paulo, 1966.
27. ROBICHEK, Alexander A. e MYERS, Stewart C. — *Otimização das decisões financeiras*. São Paulo, Editora Atlas, 1971.
28. RONCHI, Luciano — *Controle Econômico e Finanças para a alta administração*. 2ª ed., São Paulo, Ed. Atlas, 1969.
29. SOLOMON, Ezra — *Teoria da Administração Financeira*. Rio de Janeiro, Zahar Editoras, 1969.
30. VAISEY, John — *Economia da Educação*. IBRASA, São Paulo, 1968.
31. VISCONDE DO URUGUAY — *Estudos práticos sobre a administração das províncias do Brasil*. Rio de Janeiro, B.L. Garnier, Livraria e Editora, vol. 1, 1865.
32. WESTON, J. Fred — *Finanças de empresas (Campo e Metodologia)*. São Paulo, Ed. Atlas, 1969.