



University of
Texas Libraries



e-revist@s



Centro Universitário Santo Agostinho

revistafsa

www4.fsnet.com.br/revista

Rev. FSA, Teresina, v. 20, n. 6, art. 6, p. 125-146, jun. 2023

ISSN Impresso: 1806-6356 ISSN Eletrônico: 2317-2983

<http://dx.doi.org/10.12819/2023.20.6.6>

DOAJ DIRECTORY OF
OPEN ACCESS
JOURNALS

WZB
Wissenschaftszentrum Berlin
für Sozialforschung



Processo de Implementação do Orçamento em uma Organização do Terceiro Setor

Budget Implementation Process in a Third Sector Organization

Guilherme Schoffen

Graduado em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Sul
Universidade Federal do Rio Grande do Sul
guischoffen@gmail.com

Wendy Beatriz Witt Haddad Carraro

Pós-doutorado em Empreendedorismo, Estratégia, Planejamento e Inovação em Negócios, Universidade do Porto
Doutorado em Economia pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul
wendy.carraro@ufrgs.br

Alan Bandeira Pinheiro

alanbpinheiro@hotmail.com
Doutorando em Administração, Universidade Federal do Paraná (Brasil) / Neoma Business School (França)
Mestrado em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará
alanbpinheiro@hotmail.com

Endereço: Guilherme Schoffen

Av. João Pessoa, 52 – CEP: 90040-0060. Cidade Baixa,
Porto Alegre, RS, Brasil.

Endereço: Wendy Beatriz Witt Haddad Carraro

Av. João Pessoa, 52 – CEP: 90040-0060. Cidade Baixa,
Porto Alegre, RS, Brasil.

Endereço: Alan Bandeira Pinheiro

Av. Prefeito Lothário Meissner, 632 – CEP: 80.210-170.
Jardim Botânico, Curitiba, PR, Brasil.

Editor-Chefe: Dr. Tonny Kerley de Alencar Rodrigues

Artigo recebido em 11/04/2023. Última versão
recebida em 27/04/2023. Aprovado em 28/04/2023.

Avaliado pelo sistema Triple Review: a) Desk Review
pelo Editor-Chefe; e b) Double Blind Review
(avaliação cega por dois avaliadores da área).

Revisão: Gramatical, Normativa e de Formatação

RESUMO

Mesmo que o lucro não seja uma das finalidades do Terceiro Setor, as entidades sem fins lucrativos necessitam captar recursos financeiros para manterem suas atividades e para cumprirem seus objetivos sociais. Este estudo objetivou identificar como o orçamento pode ser implementado em uma organização desse Setor. Classifica-se como pesquisa descritiva, com relação ao seu objetivo; qualitativa, quanto à abordagem do problema; e estudo de caso, quanto aos procedimentos utilizados. A instituição analisada foi a Organização Líder e os dados foram coletados por meio da análise de seu fluxo de caixa, observação simples durante visitas à instituição e questionário realizado com seus diretores. A forma de orçamento implementada foi o rolling budget e o modelo utilizado foi o orçamento de caixa. Os principais resultados apontam *superávit* de caixa ao final do período analisado. Concluiu-se que houve melhorias na sustentabilidade financeira da organização com percepções positivas dos gestores da Organização pela implementação da forma de orçamento selecionada, sendo *rolling budget* a ferramenta mais adequada. A contribuição deste estudo está no fato de o Terceiro Setor ter crescido em representatividade no país, mas a sustentabilidade financeira é considerada um desafio à gestão das entidades que o compõem.

Palavras-chave: Orçamento. Terceiro Setor. Implementação. Rolling Budget.

ABSTRACT

Even if profit is not one of the purposes of the Third Sector, non-profit entities need to raise financial resources to maintain their activities and to meet their social goals. This study aimed to identify how the budget can be implemented in a Third Sector organization. It is classified as descriptive research with respect to its purpose; qualitative as regards the problem approach; and case study in relation to the procedures. Organização Líder was the institution analyzed and the data was collected by way of an analysis of its cash flow, a simple observation during visits to the institution and a questionnaire carried out with its directors. The applied budget form was rolling budget and the model used was the cash budget. The main results point to cash surplus at the end of the period under review. It was concluded that there were improvements in the organization financial sustainability with positive perceptions of its managers by the implementation of the selected budget form, being the rolling budget the appropriate tool for the entity. The contribution of this study is that the Third Sector has grown in representativeness in the country, but financial sustainability is considered a challenge to the management of its entities.

Keywords: Budget; Third Sector. Implementation. Rolling Budget.

1 INTRODUÇÃO

Diante da falta de participação do Estado em políticas sociais, as entidades sem fins lucrativos têm ganhado mais espaço e representatividade na sociedade (CHAGAS; LUZ; CAVALCANTE; ARAÚJO, 2011). Essas organizações fazem parte do segmento denominado Terceiro Setor e promovem o bem-estar social. Enquanto o primeiro setor é representado pelas instituições governamentais e o segundo, pelas entidades privadas que visam ao lucro, o setor terceiro é composto por agentes que buscam atender a interesses comunitários (CRUZ, 2010).

Apesar de o lucro não ser um objetivo da entidade, ter resultado financeiro positivo é necessário para alcançar seus propósitos institucionais – denominado *superávit*, não lucro (OLAK; NASCIMENTO, 2010). Muitas dessas instituições dependem de recursos próprios para se manterem, por isso, precisam de uma estratégia eficiente para utilizá-los (CAMPOS, 2008).

Em face do crescimento do Terceiro Setor na economia e da necessidade de captar recursos financeiros para a manutenção de suas atividades, a contabilidade gerencial auxilia na gestão desses recursos e no cumprimento dos objetivos sociais (BRITO *et al.* 2008; LOPES *et al.* 2012; MÁRIO, ALVES *et al.*, 2013; E QUEIROZ. MARQUES. PENHA, 2018). A contabilidade atua gerando informações sobre eventos passados e ajuda no planejamento e na tomada de decisões dessas entidades (MÁRIO *et al.*, 2013).

No contexto da contabilidade gerencial, o controle de fluxo de caixa e o orçamento como ferramentas de apoio à gestão no Terceiro Setor (CARRARO *et al.*, 2022; QUEIROZ *et al.*, 2018). Aquele é um demonstrativo que representa a movimentação de caixa em um período e este, uma forma de planejamento financeiro, classificado em: estático, ajustado, de tendências, base zero, e *rolling budget*. Este é definido por sua manutenção que ocorre em um período fixo de tempo no futuro, implicando um horizonte estável de planejamento financeiro (LYNN; MADISON, 2004).

Considerando os desafios da administração de entidades sem fins lucrativos e a utilização de ferramentas da contabilidade gerencial, tem-se a seguinte questão: *De que forma o orçamento pode ser implementado em uma organização do Terceiro Setor?* Para respondê-la, objetiva-se identificar de que forma o orçamento pode ser implementado em uma organização do Terceiro Setor. Este estudo propõe aplicar o método de orçamento de tendências, com base no fluxo de caixa da organização; implementar o *rolling budget*; e acompanhar seu funcionamento por três meses.

Segundo dados apurados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), em 2007, pela primeira vez, a importância do Terceiro Setor na economia brasileira foi auferida: estima-se que esse segmento passou a participar do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro em 1,4% ou 32 bilhões de reais (Observatório do Terceiro Setor, 2017). Ademais, o número de trabalhadores assalariados nesse setor chegou a 2,1 milhões (IBGE, 2012).

Entretanto, a sustentabilidade financeira ainda é considerada um desafio à gestão das entidades sem fins lucrativos (CAZUMBÁ, 2013). Esta pesquisa demonstra ser relevante por aplicar um planejamento financeiro em uma organização do Terceiro Setor e servirá de apoio para a elaboração de orçamento em outras entidades sem fins lucrativos.

Este estudo encontra-se estruturado da seguinte forma. Após esta introdução, será apresentado o referencial teórico, incluindo subseções que tratam sobre orçamento, *rolling budget*, gestão do Terceiro Setor e estudos relacionados. Na seção de metodologia, são apresentados os procedimentos metodológicos da pesquisa, como abordagem da pesquisa, método de coleta e análise dos dados. Em seguida, é apresentada a análise dos resultados juntamente com as discussões teóricas. Por fim, as considerações finais apresentam a conclusão do estudo, as contribuições, as limitações e sugestões para estudos vindouros.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, abordam-se os conceitos de orçamento, *rolling budget* e sua implementação no orçamento de caixa e gestão no Terceiro Setor. Apresentam-se estudos publicados que têm relação com a contabilidade gerencial no Terceiro Setor.

2.1. Orçamento

O orçamento é uma ferramenta da contabilidade gerencial que Padoveze e Taranto (2009, p. 3) definem como “[...] o ato de colocar à frente aquilo que está acontecendo hoje”. Ou seja, é uma representação quantitativa de um planejamento, utilizado para transformar estratégias de uma entidade em medidas operacionais (HANSEN; MOWEN, 2001; PADOVEZE; TARANTO, 2009; SCHIAVO, 2013). Lunkes (2011, p. 14) afirma que orçamento “[...] é a etapa do processo do planejamento estratégico em que se estima e determina a melhor relação entre resultados e despesas para atender as necessidades, características e objetivos da empresa no período”.

Hansen e Mowen (2001) destacam a importância do orçamento como forma de planejamento financeiro para qualquer organização, pois traz vantagens para a entidade, como incentivar seus gestores a planejar, destinar melhor os recursos e melhorar a comunicação interna. Eles evidenciam que o orçamento não se limita às empresas com fins lucrativos, sendo relevante também às organizações do Terceiro Setor: “quando gerentes passam tempo planejando, eles começam a entender as capacidades de seus negócios e onde os recursos do negócio devem ser usados. Todas as empresas e entidades sem fins lucrativos deveriam ter orçamento” (HANSEN; MOWEN, 2001, p. 247).

No que tange à estrutura básica, um orçamento mestre é dividido em operacional e financeiro. O primeiro contempla vendas, estoque, custos e despesas operacionais, e resulta em uma Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) projetada; e o segundo é composto pelo orçamento de caixa, concentra-se na posição financeira e objetiva garantir que tenha recursos monetários suficientes para suas operações – gerando uma demonstração de fluxo de caixa projetada (LUNKES, 2011).

Quanto aos tipos de orçamento, tem-se duas vertentes apresentadas por Hansen e Mowen (2001) e Padoveze e Taranto (2009), que têm como raiz conceitual o orçamento tradicional ou *budget*. A vertente 1 trata do orçamento como instrumento de controle na organização e de avaliação de seu desempenho, por exemplo: Orçamento Ajustado, Orçamento Matricial e Orçamento Base Zero (OBZ), que tencionam não repetir ineficiências do passado (PADOVEZE; TARANTO, 2009). A vertente 2 é composta pelo orçamento flexível e pelo *rolling budget* e “[...] busca flexibilização do orçamento, partindo da premissa de que o orçamento estático engessa demais a empresa” (PADOVEZE; TARANTO, 2009, p. 33).

Padoveze (2010) apresenta o conceito de Orçamento de Tendências, que é aplicado a alguns tipos de orçamento, como o *rolling budget*. Consoante o autor, esse é um método utilizado ao longo do processo orçamentário, e se baseia em informações passadas para a geração de dados futuros – partindo do pressuposto de que, apesar de o futuro não ser uma idêntica reprodução do passado, alguns eventos tendem a se repetir ou a seguir uma tendência de crescimento/decrescimento.

2.2 Rolling budget e sua Implementação no Orçamento de Caixa

O *rolling budget* é um tipo de orçamento da vertente 2, que Lunkes (2011, p. 75) define: “[...] é baseado em um prazo movente que se estende em função de um período fixo.

Quando um período termina, outro é acrescentado ao final do ciclo”. Isto é, a ideia é de segmentar um prazo em subintervalos ou períodos que vão sendo orçados à medida que os subintervalos anteriores passam (PADOVEZE; TARANTO, 2009).

A maioria das organizações que adota o *rolling budget* utiliza um prazo de 12 meses para o orçamento, substituindo o mês transcorrido por outro orçado à frente (LUNKES, 2011). A entidade manterá um horizonte estável e específico de planejamento financeiro de suas operações futuras (LYNN; MADISON, 2004; SCHIAVO, 2013). Quanto ao processo de elaboração, os gestores das organizações possuem duas responsabilidades:

- a) analisar os dados financeiros passados para determinar quais premissas deram certo e quais não, e decidir o que mudar e o que manter no período futuro; e
- b) elaborar as estimativas e tendências com base na análise dos dados financeiros e no detalhamento das receitas e despesas futuras (LUNKES, 2011).

O *rolling budget*, assim como o orçamento tradicional, possui a estrutura de um orçamento operacional, que gera uma DRE projetada, ou como orçamento financeiro, que tem por objetivo garantir que a entidade tenha recursos financeiros para operar (LUNKES, 2011). O orçamento de caixa é a principal forma de orçamento financeiro (SCHIAVO, 2013), e sua elaboração e seu controle são realizados conforme exposto na Tabela 1 (ZDANOWICZ, 1989).

Tabela 1 – Orçamento de caixa.

Categoria	Orçado	Realizado	Variação	%
Ingressos				
Desembolsos				
Diferenças do Período				
Saldo Inicial de Caixa				
Saldo Final de Caixa				

Fonte: Elaborada pelos autores, adaptada de Zdanowicz (1989).

Na Tabela 1, há cinco categorias, sendo que ingressos e desembolsos são detalhados por contas individuais como vendas e compras, respectivamente (ZDANOWICZ, 1989). A segunda coluna é preenchida com os valores definidos no processo orçamentário, enquanto as três últimas são compostas por valores obtidos depois de passado o período orçado, possibilitando uma comparação entre o previsto e o que de fato ocorreu (ZDANOWICZ, 1989).

A adoção do *rolling budget* apresenta algumas desvantagens, como a necessidade de mobilizar, mensalmente, os responsáveis pelo processo orçamentário, objetivando orçar mais um mês (PADOVEZE, 2010). Entretanto, Padoveze e Taranto (2009) e Lunkes (2011) enumeram algumas vantagens do orçamento contínuo:

- a) A atualização mensal torna o orçamento mais preciso e detalhado;
- b) O período orçado possui sempre a mesma duração, proporcionando estabilidade aos gestores;
- c) É possível incorporar novas variáveis ao orçamento;
- d) É um sistema fácil de implementar e gerenciar;
- e) A responsabilidade dos gestores de analisar o que deu certo e o que deu errado nos meses passados permite incluir formas de melhorar o resultado rapidamente; e
- f) A elaboração do período futuro é feita enquanto as informações estão disponíveis.

Lynn e Madison (2004) afirmam que o *rolling budget* tem sido cada vez mais utilizado pelos negócios. Esse tipo orçamentário é uma ferramenta adequada para empresas que trabalham com processos que demandam rapidez nas mudanças (LUNKES, 2011). Por se tratar de um sistema fácil de ser implementado e gerenciado, ele auxilia organizações a estabelecerem um controle financeiro mais preciso e detalhado.

2.3. Gestão no Terceiro Setor

O Terceiro Setor é composto por entidades sem fins lucrativos, responsáveis por promover ações de cunho social (RAMOS, 2014), que realizam, segundo Mattos (2010, p. 29): “[...] atividades de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, cultural, educacional, científico, artístico, literário, recreativo, de proteção ao meio ambiente, esportivo, além de outros serviços, objetivando sempre a consecução de fins sociais”. Brito *et al.* (2008) realçam o caráter voluntário do trabalho do cidadão nas instituições desse segmento. Olak, Slomski e Alves (2008) e Cruz (2010) analisaram os segmentos da sociedade civil e descreveram o modelo tri-setorial, exibido na Tabela 2, que propõe a divisão dos agentes existentes em três setores.

Tabela 2 – Modelo tri-setorial

Setor	Agente	Interesse	Representação
Primeiro	Público	Público	Instituições Governamentais
Segundo	Privado	Privado	Empresas com finalidade de lucro
Terceiro	Privado	Público	Entidades sem fins lucrativos

Fonte: Adaptado de Olak *et al.* (2008) e Cruz (2010).

Um dos diferenciais do Terceiro Setor, apontado na Tabela 2, é o fato de a sua atuação estar voltada a interesses públicos por meio de agentes privados (CRUZ, 2010). O patrimônio dessas entidades pertence à sociedade ou a um segmento dela, não havendo destinação de quaisquer parcelas de participação econômica para membros da organização ou seus mantenedores (OLAK *et al.*, 2010) – diferentemente das empresas do segundo setor, que configuram uma estrutura de acionistas ou cotistas. Olak e Nascimento (2010) identificam as principais características de uma entidade sem fins lucrativos: lucro serve como meio para o cumprimento de seus propósitos institucionais, não é objetivo da organização; suas metas estão orientadas para a realização de mudanças sociais; seu resultado financeiro não é revertido a seus membro; e contribuições ou doações são as principais fontes de recursos.

O orçamento, como forma de planejamento financeiro, é um processo que auxilia gestores de qualquer organização a decidirem qual a melhor forma de alocar seus recursos, inclusive as do Terceiro Setor – que têm recursos limitados (HANSEN; MOWEN, 2001). Mário *et al.* (2013, p. 3) evidenciam que “[...] muitas empresas do Terceiro Setor surgiram por iniciativas de pessoas sem experiência em gestão e, conseqüentemente, apresentam muitas dificuldades na sua administração e na sua gestão quanto à utilização de ferramentas da Contabilidade Gerencial”.

Piza, Parisi, Megliorini e Gallo (2012) complementam que a contabilidade é importante no que diz respeito a registros e evidenciações, consoante padrões dispostos na legislação. Olak *et al.* (2008) delineiam que a contabilidade das organizações do Terceiro Setor, no Brasil, acaba seguindo padrões similares aos utilizados pelo segundo setor, pois tanto as empresas privadas quanto as entidades sem fins lucrativos têm sua contabilidade regulamentada pela Lei n. 6.404 (1976).

2.4. Estudos Relacionados

Brito *et al.* (2008) desenvolveram um estudo que investigou o quanto as Organizações Não-Governamentais (ONGs) fazem uso das demonstrações contábeis em seu processo de

gestão. Para tanto, foram aplicadas entrevistas nas dez maiores ONGs do Ceará, para colher dados sobre a utilização dos demonstrativos contábeis na tomada de decisão. Os autores concluíram que a maioria dessas entidades não avalia seus desempenhos financeiro e gerencial com base nas informações contábeis.

Lopes *et al.* (2012) estudaram como organizações sem fins lucrativos realizam o controle financeiro de seus recursos. Aplicou-se a pesquisa em sete entidades de Pernambuco, os dados foram coletados por meio de documentação, entrevistas e observação. Os resultados indicaram que há falhas na gestão de seus recursos financeiros e que nenhuma faz uso da contabilidade para acompanhamento e controle de recursos.

Mário *et al.* (2013) elaboraram um estudo que intencionava verificar a utilização da contabilidade gerencial por organizações do Terceiro Setor. Para obtenção de dados, eles elaboraram um questionário que foi respondido por 41 instituições sem fins lucrativos em Minas Gerais. Ao final, eles relatam que, apesar das melhorias quanto ao uso da contabilidade gerencial pelas entidades respondentes, a maioria precisa desenvolver seus sistemas contábeis, já que a maioria apontou falta de planejamento estratégico.

Na pesquisa de Queiroz *et al.* (2018), um dos objetivos era analisar como instituições religiosas, sem fins lucrativos, utilizam os registros contábeis no processo de apoio à gestão. Para tanto, os gestores de 24 entidades religiosas responderam a um questionário. O resultado foi que “a maioria das instituições afirma utilizar ferramentas de análise e, dentre as análises propostas, as mais utilizadas são o fluxo de caixa e os orçamentos, porém, a periodicidade do uso dessas informações geradas pela contabilidade não tem sido utilizada de forma contínua” (Queiroz *et al.*, 2018, p. 31). Além disso, 90% das instituições avaliadas mantêm registros contábeis, e seus gestores reconhecem a relevância da informação contábil para a tomada de decisão.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Trata-se de uma pesquisa qualitativa, quanto à abordagem do problema. Oliveira (2011) afirma que este tipo de estudo aborda, com profundidade, situações complexas ou rigorosamente particulares em seus aspectos multidimensionais. Esta pesquisa trata profundamente e em ampla extensão de uma situação estritamente particular: a implementação do orçamento em uma organização do Terceiro Setor.

Quanto aos objetivos de estudo, é considerada descritiva, pois faz uso de técnicas como identificação, relatos, comparações e descreve aspectos de determinada população

analisada (RAUPP; BEUREN, 2013). Sobre os procedimentos utilizados, tem-se um estudo de caso, que Yin (2015, p. 17) define como “[...] uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo (o ‘caso’) em profundidade e em seu contexto do mundo real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto puderem não ser claramente evidentes”. Raupp e Beuren (2013) complementam que é uma pesquisa cujos recursos se concentram em um único caso.

A entidade analisada foi uma instituição do Terceiro Setor, denominada ‘Organização Líder’ para preservar seu anonimato. A escolha ocorreu devido à acessibilidade de suas informações financeiras mediante autorização dos seus gestores e em função da colaboração deles para o desenvolvimento do estudo. Os dados foram coletados entre maio e outubro de 2018, por meio de:

- a) Documentação: fluxo de caixa de 2016, 2017 e 2018;
- b) Observação simples dos processos rotineiros do setor financeiro, mediante visitas à instituição; e
- c) Questionário junto aos diretores da organização para captar a percepção deles sobre a possível contribuição do orçamento para a instituição (Apêndice A).

Implementou-se o *rolling budget* em julho de 2018. Apesar de continuar vigorando na organização, a pesquisa levou em conta seus três primeiros meses de funcionamento: julho, agosto e setembro do mesmo ano. A análise dos dados foi realizada após a aplicação dos três instrumentos de coleta e ocorreu com base nos métodos de análise documental e de conteúdo, haja vista que essas opções denotam abordagens por diversos ângulos.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com o objetivo de identificar de que forma o orçamento pode ser implementado em uma organização do Terceiro Setor, esta seção contempla os resultados da pesquisa, baseando-se na análise dos dados coletados. A seção é formada pela contextualização da Organização Líder, análise de seu fluxo de caixa, implementação do *rolling budget* e esse sob a perspectiva dos gestores.

4.1. Contextualização da Organização Líder

A Organização Líder é uma entidade sem fins lucrativos, situada no bairro Rio Branco de Porto Alegre/RS. Fundada em maio de 1970, é composta por jovens voluntários, o que

evidencia o exposto por Brito *et al.* (2008) sobre entidades do Terceiro Setor e seu caráter voluntário. O objetivo social é o desenvolvimento de liderança jovem por meio da venda de experiências de intercâmbio, com grande incentivo ao empreendedorismo social.

A Organização Líder é integrante do Terceiro Setor por ser uma instituição privada responsável por promover ações de cunho social (OLAK; SLOMSKI; ALVES, 2008; CRUZ, 2010; MATTOS, 2010; RAMOS, 2014), como a transformação e o desenvolvimento pessoal e profissional de jovens. Identifica-se, nessa entidade, características definidas por Olak e Nascimento (2010): sem finalidade lucrativa, seu eventual superávit é um meio para cumprir seus propósitos; objetivos orientados a mudanças sociais; resultado financeiro não é revertido aos membros, ou seja, não há participação econômica.

A organização oferece cinco serviços no mercado, cada um é uma experiência de intercâmbio distinta. Três são voltados a jovens que querem fazer intercâmbios culturais e dois são para empresas e *startups* que querem receber estrangeiros como estagiários ou voluntários. Essa descrição está evidenciada na Tabela 3.

Tabela 3 – Serviços da organização líder.

Serviço	Público-alvo	Preço do produto em R\$
A	Jovens	1.625,00
B	Jovens	1.790,00
C	Jovens	2.460,00
D	<i>Startups</i>	680,00
E	Empresas	1.200,00

Fonte: Elaborada pelos autores.

A venda dos cinco serviços descritos na Tabela 3 é a principal fonte de recursos da entidade, uma vez que ela não recebe contribuições ou doações de outras instituições, nem de voluntários. Os valores elencados fazem parte da precificação padrão, mas o preço pode variar de acordo com negociações, campanhas ou promoções.

4.2. Análise do Fluxo de Caixa da Entidade

Para que fosse possível aplicar o método de orçamento de tendências indicado por Padoveze (2010), fez-se uma análise prévia dos dados financeiros passados (LUNKES, 2011) da Organização Líder, para captar predisposições de seu fluxo de caixa. Realizou-se a análise do fluxo de caixa da Organização Líder dos anos de 2016 e 2017 e do primeiro semestre de

2018, bem como determinaram-se tendências para a elaboração e implementação do *rolling budget* na entidade.

A organização iniciou 2016 com um total de R\$ 46.939 em caixa e equivalentes. Nesse valor estão incluídos os saldos de conta caixa, conta corrente e aplicações de realização imediata. Por meio de seu *software* de controle financeiro, analisou-se como o caixa comportou-se com o passar dos trimestres. Essa evolução está demonstrada na Tabela 4, assim como o saldo final por período.

Tabela 4 – Variação do saldo em caixa da organização líder

Período	Saldo Inicial	Ingressos	Desembolsos	Saldo Final	Evolução	
Trimestre	em R\$	em R\$	em R\$	em R\$	em R\$	
2016	1º	46.939	133.883	- 119.531	61.291	14.352
	2º	61.291	99.104	- 108.830	51.564	- 9.727
	3º	51.564	126.511	- 105.465	72.611	21.046
	4º	72.611	121.863	- 136.044	58.430	- 14.180
2017	1º	58.430	59.774	- 72.676	45.529	- 12.902
	2º	45.529	102.498	- 89.939	58.088	12.559
	3º	58.088	158.258	- 109.664	106.682	48.594
	4º	106.682	163.470	- 160.722	109.430	2.748
2018	1º	109.430	71.207	- 115.638	64.999	- 44.431
	2º	64.999	102.873	- 80.746	87.125	22.127

Fonte: Elaborada pelos autores.

Verifica-se, na Tabela 4, que há oscilações consideráveis no caixa da entidade, em função de a organização não ter trabalhado com orçamento antes, pois não havia um teto claro para gastos nem meta financeira para as operações. Da mesma forma, observa-se que houve rotatividade de pessoal do setor financeiro nos últimos três anos, o que fez com que muitas informações úteis se perdessem no tempo, gerando inadimplência da entidade em alguns momentos.

Em 2016, o resultado positivo de caixa no primeiro trimestre inflou pelo inadimplemento involuntário de pagamentos em janeiro e, por isso, uma parcela dos desembolsos dos meses seguintes foi direcionada para multas e dívidas passadas. Por meio da observação do ritmo de trabalho dos voluntários, de um estudo do público-alvo da entidade e

de uma análise mais detalhada das movimentações financeiras em cada trimestre, verificou-se que a organização passa por fases específicas no decorrer do ano.

No primeiro trimestre, há um baixo rendimento por conta do resultado financeiro de alguns serviços realizados. Considerando que o público-alvo de três operações desta são os jovens e a maioria deles estuda ou trabalha, constatou-se que eles tendem a contratar os serviços da organização no segundo semestre para fazerem o intercâmbio nas férias de verão. Por isso, a procura por esses serviços é usualmente mais baixa no primeiro trimestre, o que diminui o resultado da entidade neste período.

No segundo trimestre, há um leve aumento na procura de intercâmbios, especialmente por jovens que querem viajar no período das férias de inverno. Vale ressaltar que os voluntários da organização conseguem estabelecer mais contato com empresas nesse período, procurando vender seus serviços. O terceiro trimestre, período em que o *rolling budget* foi aplicado, é um dos momentos mais importantes no ano, em termos financeiros, dado o aumento sazonal nas vendas de todos os serviços da entidade.

Entretanto, nos dois primeiros trimestres de 2018, constatou-se uma tendência de decréscimo no resultado financeiro da entidade, se comparado ao resultado do mesmo período nos anos anteriores. No segundo trimestre, foi possível recuperar um pouco do déficit dos três primeiros meses, acumulado em função da mudança de sede e da compra de móveis e utensílios, e devido à baixa significativa nas vendas, principalmente dos serviços A, B e C. Essa baixa decorre da alta do dólar, que encarece os custos de viagens e da demissão, em maio deste ano, do diretor responsável pelo serviço A, responsável por trazer a maior quantidade de recursos e que tem sido o serviço mais prejudicado desde então.

Considerando a sazonalidade, concluiu-se que a análise para determinação das tendências para o fluxo de caixa de cada mês deve ser elaborada com base no desempenho dela no mesmo mês dos anos anteriores, aplicando-se um percentual de tendência – que, nesse caso, foi de decréscimo. A técnica segue os moldes de Padoveze (2010), utiliza informações passadas para a geração de dados futuros porque há eventos que tendem a se repetirem. Outrossim, considerou-se não repetir ineficiências do passado, mediante averiguação do que deu certo e do que deu errado em políticas anteriores.

4.3. Implementação do *Rolling Budget*

Implementar é o ato de colocar algo em prática, e o processo orçamentário foi a representação quantitativa e prática do planejamento da entidade (HANSEN; MOWEN, 2001;

PADOVEZE; TARANTO, 2009; SCHIAVO, 2013). Para a Organização Líder, seguiu-se o orçamento financeiro, já que trata do fluxo de caixa (LUNKES, 2011). O modelo utilizado para elaboração e controle da posição financeira foi o orçamento de caixa, adaptado de Zdanowicz (1989).

A forma de orçamento selecionada foi o *rolling budget*, orçamento da vertente 2, que busca flexibilização do processo orçamentário. Dada a limitação temporal do estudo e para obter resultados mais imediatos, o prazo orçado do *rolling budget* foi de um mês, diferentemente do exposto por Lunkes (2011). Entretanto, o que caracteriza um orçamento como *rolling budget* é o horizonte estável e específico de planejamento (LYNN; MADISON, 2004).

Levando em conta as tendências identificadas na organização, orçou-se o mês de julho e se apresentou aos gestores. Passado esse primeiro mês, constatou-se que o valor de ingressos em caixa foi muito aquém do esperado, mesmo depois de aplicada uma tendência de declínio de 50% em relação a julho de 2017. Essa variação está delineada na Tabela 5.

Tabela 5 – Orçamento de caixa de julho

Categoria	Orçado em R\$	Realizado em R\$	Varição em R\$	%
Ingressos	27.613,59	23.155,50	- 4.458,09	-16,14%
Desembolsos	- 27.126,24	- 29.971,63	- 2.845,39	10,49%
Diferenças do Período	487,35	- 6.816,13	- 7.303,48	-
Saldo Inicial de Caixa	87.125,62	87.125,62	0,00	0,00%
Saldo Final de Caixa	87.612,97	80.309,49	- 7.303,48	-8,34%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Após apresentar o déficit de julho, exposto na Tabela 5, concluiu-se que a entidade não operou no ritmo necessário para o resultado desejado devido à falta de voluntários em algumas áreas. Normalmente, julho é um mês de baixo resultado, mas as tendências de 2018 agravaram a situação, assim como a demissão do diretor do serviço A. A diretoria buscaria sanar esse problema no próximo mês, quando entrariam novos membros na organização, principalmente para reestruturação nesse serviço.

Diante do resultado negativo de julho no serviço A, o time de finanças direcionou mais esforços para auxiliar essa operação em agosto e se iniciou o planejamento de uma campanha de vendas para ser implementada no final de agosto, com o auxílio do responsável

pelo orçamento. Entretanto, no mês seguinte, o déficit continuou alto, como mostra a Tabela 6.

Tabela 6 – Orçamento de caixa de agosto

Categoria	Orçado	Realizado	Varição	%
	em R\$	em R\$	em R\$	
Ingressos	46.104,95	30.654,77	- 15.450,18	-33,51%
Desembolsos	- 37.735,53	- 39.399,02	- 1.663,49	4,41%
Diferenças do Período	8.369,42	- 8.744,25	- 17.113,67	-
Saldo Inicial de Caixa	80.309,47	80.309,47	0,00	0,00%
Saldo Final de Caixa	88.678,90	71.565,22	- 17.113,67	-19,30%

Fonte: Elaborada pelos autores.

A meta era compensar o déficit de julho e encerrar agosto com margem positiva no terceiro trimestre. Além de os ingressos permanecerem abaixo do planejado, como mostra a Tabela 6, os desembolsos excederam o limite orçado devido a falhas de gestão, como o inadimplemento de fornecedores no segundo trimestre, acarretando superávit fictício de caixa no segundo trimestre, e o pagamento tardio de fornecedores reduziu o caixa de agosto.

Com isso, propôs-se e implementou-se um controle de pagamentos no sistema de informações da entidade, o qual notifica o usuário ou o time quando a data de pagamento está próxima e possibilita anexar a nota fiscal geradora desse desembolso. Adicionalmente, para aumentar os ingressos de caixa, pôs-se em prática uma campanha de vendas com foco no público jovem que já foi ou é voluntário na organização, acarretando resultado positivo considerável em setembro, demonstrado na Tabela 7.

Tabela 7 – Orçamento de caixa de setembro

Categoria	Orçado	Realizado	Varição	%
	em R\$	em R\$	em R\$	
Ingressos	60.773,16	51.317,53	- 9.455,63	-15,56%
Desembolsos	- 33.665,83	- 22.073,72	11.592,11	-34,43%
Diferenças do Período	27.107,33	29.243,81	2.136,48	-
Saldo Inicial de Caixa	71.565,22	71.565,22	0,00	0,00%
Saldo Final de Caixa	98.672,56	100.809,03	2.136,48	2,17%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Em setembro, o orçamento passou a operar de forma sinérgica e o resultado financeiro orçado foi atingido, como demonstrado na Tabela 7; o terceiro trimestre encerrou com superávit acumulado e o saldo final de caixa superou a marca de R\$ 100.000,00, sendo a primeira vez do ano em que esse evento ocorre. Mesmo os serviços não tendo cumprido integralmente a meta de ingressos, o controle de pagamentos implementado no sistema de informações possibilitou redução nos desembolsos, aliada à quitação de todos os pagamentos pendentes. Esse sistema foi fácil de ser gerenciado e auxiliou a direção, ao gerar informações úteis para a tomada de decisão, como a campanha de vendas e o controle de pagamentos – implementados durante o orçamento.

4.4 Implementação do *rolling budget* sob Perspectiva dos Gestores

Passados os três meses de aplicação do *rolling budget*, fez-se uma reunião com os nove gestores responsáveis, buscando seus *feedbacks* sobre o processo orçamentário bem como algumas características individuais. Para tanto, todos responderam a um questionário, que foi dividido em quatro blocos.

O Bloco I considerava o perfil do respondente: idade, sexo, escolaridade e experiência com gestão e orçamento. Os respondentes dividem-se em quatro homens e cinco mulheres, com idades entre 18 e 26 anos. Somente um tem ensino superior completo, os demais estão na graduação, com faculdades diversas: Administração, Relações Públicas, Publicidade e Propaganda, Ciências Jurídicas, Engenharia e Ciência da Computação. Sete dos nove participantes consideram ter experiência em gestão, e somente uma pessoa considera ter experiência com o processo de orçamento.

O Bloco II verificava a avaliação dos gestores sobre o processo orçamentário na entidade. Essas respostas estão descritas na Tabela 8, considerando a escala de concordância: (1) discordo totalmente; (2) discordo parcialmente; (3) não concordo nem discordo; (4) concordo parcialmente; e (5) concordo totalmente.

Tabela 8 – Respostas do bloco II do questionário

Nº	Afirmação sobre o processo orçamentário	Grau de concordância				
		1	2	3	4	5
7	é importante em uma organização do Terceiro Setor.	0%	0%	0%	0%	100%
8	incentivou os gestores a planejar.	0%	0%	22%	56%	22%
9	possibilitou melhor destinação de recursos na entidade.	0%	0%	11%	11%	78%
10	melhorou comunicação interna da entidade.	0%	0%	11%	44%	44%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Constata-se, na Tabela 8, que o retorno dos gestores quanto ao processo orçamentário foi positivo, sem discordância total ou parcial nas afirmações, o que está de acordo com Hansen e Mowen (2001), que apresentaram vantagens do processo orçamentário. Além disso, mesmo a maioria dos respondentes não tendo experiência com orçamento, todos constataram a importância do processo orçamentário em uma entidade do Terceiro Setor. No Bloco III, considerou-se a aplicação do *rolling budget*, seguindo o mesmo critério para as respostas do Bloco II. O retorno dos respondentes está contemplado na Tabela 9.

Tabela 9 – Respostas do bloco III do questionário.

Nº	Afirmação sobre o <i>rolling budget</i>	Grau de concordância				
		1	2	3	4	5
11	com atualização mensal, tornou o orçamento mais preciso e detalhado.	0%	0%	0%	33%	67%
12	permitiu incluir formas de melhorar o resultado de forma rápida e eficiente.	0%	11%	0%	44%	44%
13	é uma ferramenta adequada para organizações que trabalham com processos que demandam rapidez nas mudanças.	0%	11%	0%	0%	89%
14	necessidade de mobilizar mensalmente os responsáveis pelo processo orçamentário tomou muito o tempo deles.	0%	22%	44%	33%	0%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Foi apresentado, conforme Tabela 9, o grau de concordância dos gestores com três vantagens e uma desvantagem do *rolling budget*, tendo como base Padoveze e Taranto (2009) e Lunkes (2011). As respostas demonstram a ocorrência das vantagens na prática e a desvantagem (afirmação 14) teve um retorno neutro. O Bloco IV contempla afirmações que fazem um cruzamento com ideias dos estudos relacionados. A Tabela 10 abarca a resposta dos gestores, utilizando-se o grau de concordância na escala de 1 a 5.

Tabela 10 – Respostas do bloco IV do questionário.

Nº	Afirmação sobre a entidade	Grau de concordância				
		1	2	3	4	5
15	avalia seu desempenho financeiro e gerencial com base em dados contábeis.	0%	11%	0%	56%	33%
16	não há falhas na gestão de seus recursos financeiros.	44%	44%	11%	0%	0%
17	houve melhorias na sua gestão com a implementação do orçamento.	0%	0%	11%	22%	67%
18	não precisa desenvolver mais seus sistemas contábeis.	56%	33%	11%	0%	0%
19	reconhecimento da relevância da informação contábil para a tomada de decisão.	0%	0%	0%	22%	78%
20	utilizar a informação contábil para a tomada de decisão.	0%	22%	0%	67%	11%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Após a aplicação do orçamento, mesmo o retorno da questão 15 sendo positivo, corroborando Brito *et al.* (2008), os gestores apontaram que continuam ocorrendo falhas na gestão de recursos financeiros (LOPES *et al.*, 2012). Além disso, os resultados dos itens 17 e 18, como mostra a Tabela 8, seguem o raciocínio de Mário *et al.* (2013). Os administradores identificaram que houve melhorias com a implementação do orçamento em três meses, embora seja necessário desenvolver mais os sistemas contábeis. E as respostas dos dois últimos itens estão de acordo com o que foi estudado por Queiroz *et al.* (2018).

Com base no *feedback* dos gestores, principalmente nas questões 8 a 13 e 17, conclui-se que a forma como o orçamento foi implementado trouxe benefícios à organização, essencialmente à comunicação, ao planejamento e à destinação de seus recursos. No entanto, ainda há o que ser desenvolvido e, por isso, é fundamental que a entidade continue trabalhando com o orçamento, já que com ele a contabilidade pode consolidar seu papel de apoio à tomada de decisão da administração (PADOVEZE, 2010).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi identificar de que forma o orçamento pode ser implementado em uma organização do Terceiro Setor. Para alcançá-lo, aplicou-se o método de orçamento de tendências, com base no fluxo de caixa da Organização Líder; implementou-

se o *rolling budget* e se acompanhou seu funcionamento por três meses. O objetivo foi cumprido, já que o *rolling budget* foi a forma de orçamento aplicada na entidade analisada.

Como resultado, destaca-se o êxito da implementação dessa modalidade de orçamento em uma entidade sem fins lucrativos. O resultado positivo em caixa ao final do período explorado, aliado às percepções positivas dos gestores da organização sobre o processo orçamentário, comprova que o *rolling budget* foi a ferramenta adequada para a sua gestão financeira.

Por meio da implementação dessa forma de orçamento, evidenciaram-se falhas de gestão, mas passíveis de solução, como o baixo controle financeiro e o déficit em vendas. A facilidade de inserir novas variáveis à ferramenta fez com que ela atendesse às necessidades da entidade, que trabalha com processos que demandam rapidez nas mudanças.

A partir desses resultados, observou-se a importância do orçamento como instrumento da contabilidade gerencial para uma entidade do Terceiro Setor, que está alinhado com Queiroz *et al.* (2018). Na Organização Líder, a maioria dos gestores identificou que a implementação da forma de orçamento selecionada contribuiu para sua sustentabilidade financeira, mesmo precisando de melhorias nos seus sistemas contábeis.

As limitações desta pesquisa foram o curto período de implementação e acompanhamento do *rolling budget* e o estudo do caso de somente uma entidade, o que não produz conclusões sobre contabilidade gerencial no Terceiro Setor como um todo. Recomenda-se a realização de novas pesquisas sobre essa temática, principalmente no que diz respeito à implementação de orçamento para essas organizações com um tempo maior de aplicação.

REFERÊNCIAS

BRITO, P. P *et al.* (2008). A utilização dos demonstrativos contábeis como instrumento de apoio a gestão nas organizações não governamentais: um estudo de caso no estado do Ceará. **Revista Alcance**, 15(1), 61-80. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=477748627005>

CAMPOS, G. (2008). Estudo sobre a captação de recursos materiais e financeiros em entidades do Terceiro Setor situadas nas cidades de Vila Velha e Vitória (ES). **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, 2(1), 94-110. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=441642763006>

CARRARO, W. B. W. H *et al.* (2022). Ferramenta de planejamento e controle: aplicações em uma startup. **Revista Pretexto**, 23 (1), 26-42.

CAZUMBÁ, M. (2013). Desafios no Terceiro Setor. **Nossa causa**, nov. Recuperado de <http://nossacausa.com/desafios-no-terceiro-setor/>

CHAGAS, M. J. R *et al.* (2011). Publicações acadêmicas de pesquisas em contabilidade sobre Terceiro Setor no Brasil: análise do período de 2007 a 2009. **Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, 1(1), 1-17. Recuperado de <http://revistas.ufcg.edu.br/reunir/index.php/uacc/article/view/16/pdf>

CRUZ, C. (2010). A relevância da informação contábil para os investidores sociais privados de entidades do Terceiro Setor no Brasil: uma investigação empírica. **Tese de Doutorado**, Universidade de São Paulo, São Paulo. Recuperado de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-24062010-104557/publico/CassiaCruzTese.pdf>

HANSEN, D; MOWEN, M. (2001). **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Cengage Learning.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA [IBGE]. (2012). **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil: 2010**. Rio de Janeiro: IBGE, IPEA. Recuperado de ftp://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes_Privadas_e_Associacoes/2010/fasfil.pdf

LEI N. 6.404, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações**. Brasília, 1976. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm

LOPES, L. C *et al.* (2012). Um estudo multicaso sobre a gestão de recursos financeiros em organizações do Terceiro Setor. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, 4(3), 24-36. Recuperado de <https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/29835/19539>

LUNKES, R. (2011). **Manual de orçamento** (2. ed.). São Paulo: Atlas.

LYNN, M; MADISON, R. (2004). A closer look at rolling budgets. **Management Accounting Quarterly**, 6(1), 60-64. Recuperado de <https://www.imanet.org/-/media/e308bf94d21c4ad9b47e2dd733efc70d.ashx>

MÁRIO, P. C *et al.* (2013). A utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do Terceiro Setor. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**, 8(1), 64-79. Recuperado de <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ufrj/article/view/1645/1466>

MATTOS, J. (2010). Auditoria, controle interno e gestão de risco do sistema de contas a pagar de uma organização sem finalidade de lucros. **Dissertação de Mestrado**, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. Recuperado de <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/30826/000773739.pdf?sequence=1>

Observatório do Terceiro Setor. (2017). **O Terceiro Setor em números**. São Paulo. Recuperado de <http://observatorio3setor.org.br/noticias/o-terceiro-setor-em-numeros/>

OLAK, P; Nascimento, D. (2010). **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos** (Terceiro Setor) (3a ed.). São Paulo: Atlas.

OLAK, P; SLOMSKI, V; ALVES, C. (2008). As publicações acadêmicas da pesquisa contábil no Brasil, no âmbito das organizações do Terceiro Setor. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, 2(1), 24-46. Recuperado de <http://www.redalyc.org/html/4416/441642763003/>

OLIVEIRA, A. (2011). **Métodos da pesquisa contábil**. São Paulo: Atlas.

PADOVEZE, C. (2010). **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil** (7a ed.). São Paulo: Atlas.

PADOVEZE, C; TARANTO, F. (2009). **Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas**. São Paulo: Pearson Education do Brasil.

PIZA, S. C. T *et al.* (2012). A aderência das práticas contábeis das entidades do Terceiro Setor às normas brasileiras de contabilidade: um estudo multicase de entidades do município de São Paulo - SP. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, 17(3), 78-97. Recuperado de <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5346/3951>

QUEIROZ, L; MARQUES, M; PENHA, R. (2018). Instituições religiosas: uma análise sobre a utilização da contabilidade no apoio à gestão. **Revista de Administração e Contabilidade**, 17(33), 19-33. Recuperado de <http://local.cneesan.edu.br/revista/index.php/rac/article/view/645>

RAMOS, F. (2014). Qualidade da informação contábil das entidades do Terceiro Setor. **Dissertação de Mestrado**, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau. Recuperado de http://www.bc.furb.br/docs/DS/2014/358766_1_1.pdf

RAUPP, F; BEUREN, I. (2013). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: Beuren, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática** (3a ed.). São Paulo: Atlas. pp: 76-97.

SCHIAVO, L. (2013). Gestão orçamentária numa empresa de médio porte do ramo metalúrgico. **Dissertação de Mestrado**, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. Recuperado de <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/79112/000901280.pdf?sequence=1>

YIN, R. (2015). **Estudo de caso: planejamento e métodos** (5a ed.). Porto Alegre: Bookman.

ZDANOWICZ, J. (1989). **Orçamento operacional: uma abordagem prática** (3a ed.). Porto Alegre: D. C. Luzzatto.

Como Referenciar este Artigo, conforme ABNT:

SCHOFFEN, G; CARRARO, W. B. W. H; PINHEIRO, A. B. Processo de Implementação do Orçamento em uma Organização do Terceiro Setor. **Rev. FSA**, Teresina, v. 20, n. 6, art. 6, p. 125-146, jun. 2023.

Contribuição dos Autores	G. Schoffen	W. B. W. H. Carraro	A. B. Pinheiro
1) concepção e planejamento.	X	X	
2) análise e interpretação dos dados.	X	X	X
3) elaboração do rascunho ou na revisão crítica do conteúdo.	X	X	X
4) participação na aprovação da versão final do manuscrito.	X	X	X