

MODELO DE ORÇAMENTO EMPRESARIAL EM UMA ENTIDADE DO TERCEIRO SETOR

Giovani Noschang Ferle¹

RESUMO

A história do orçamento mostra como ele, ao longo dos tempos, vem demonstrando ser uma ferramenta indispensável na gestão de qualquer empresa, entidade, organização e até Estado. Neste trabalho, é demonstrada a importância que deve ser dada ao orçamento, no que tange o melhor aproveitamento de recursos, desde a obtenção até sua alocação. Após serem discutidas as teorias de orçamento, é proposta uma sistemática de orçamento aplicado à gestão de uma entidade do terceiro setor.

Palavras-chave: Terceiro Setor. Orçamento. Gestão. Orçamento Empresarial. Planejamento.

1 INTRODUÇÃO

De acordo com um estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE e o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA (2005) em parceria com a Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais – ABONG e o Grupo de Institutos, Fundações e Empresas – GIFE no período de 2002 a 2005, o número de associações e fundações sem fins lucrativos cresceu cerca de 22,6%, passando de 275,9 mil em 2002 para 338,2 mil em 2005 (GONÇALVES et al., 2009).

Conforme as pesquisas do IBGE e IPEA, pode-se perceber que o número de entidades que atuam no terceiro setor está aumentando em grande escala. É uma característica muito

¹ Aluno do curso de graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS. Artigo apresentado para a disciplina Trabalho de Conclusão de Curso, como quesito parcial para a obtenção do título Bacharel em Ciências Contábeis, sob orientação da Prof. Cassiane Oliveira Velho, em dezembro de 2012. E-mail: giovaniferle@hotmail.com.

peculiar destas entidades, vem através da obtenção de recursos para implementação de seus projetos.

A característica oriunda da obtenção de receitas surge no momento em que se torna visível que a maioria destas entidades é mantida por recursos captados através de doações de terceiros. Dessa forma, fica claro que com a falta ou escassez de recursos, as entidades tem uma maior dificuldade na realização de seus projetos e alcance de seus objetivos.

Com base nesta falta de recursos que muitas vezes assola estas organizações, entende-se que o orçamento desempenharia uma ferramenta de apoio ao gestor para que possa administrar estes recursos, já escassos, de uma forma que traga um maior número de benefícios a sua entidade.

Conforme Coelho (2000², p. 2 apud GONÇALVES et al, 2009) o terceiro setor tem crescido de forma significativa, tanto no âmbito social quanto financeiro. Entretanto na conjuntura acadêmica, o número de pesquisas e publicações sobre o assunto, relacionadas principalmente a área contábil ainda é muito incipiente.

Diante deste cenário apresentado de dificuldade de localização de estudos da área, este trabalho se propõe a realizar uma sistemática orçamentária aplicável às entidades do terceiro setor.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Neste momento, em que a globalização das economias faz-se tão presente no dia-a-dia das pessoas, empresas e entidades no geral, o planejamento é visto como uma peça fundamental para que haja sucesso no desenvolvimento econômico.

A ideia de que junto ao desenvolvimento de uma economia, surjam dificuldades na gestão de uma empresa, aparecerá inclusive nas entidades do terceiro setor. Dificuldades essas que deverão ser enfrentadas e dirimidas por gestores capacitados que deverão possuir conhecimento suficiente para superar estas barreiras.

Junto aos estudos que surgem relacionados a uma melhor utilização e alocação de recursos, através dos orçamentos, não há como deixar de mencionar a profunda modificação na qual a contabilidade está inserida hoje – como as próprias Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) definem que há situações concretas nas quais a essência das transações deve prevalecer

² Gonçalves não apresenta a referência da obra de Coelho (2000).

sobre seus aspectos formais -, desse modo deve-se compreender que a contabilidade está atravessando um profundo momento de estudos em suas ciências.

Anthony (1970³, p. 1 apud LUNKES, 2008) define o planejamento financeiro como sendo o processo pelo qual a empresa terá de decidir o que irá fazer e quais medidas terá de tomar. Ressalta, ainda, que o principal dispositivo formal para fazer planos na empresa é o orçamento, que é uma demonstração dos planos em termos financeiros.

Conforme se tem visto, cada vez mais a divulgação de dados, transparência de gastos e gestão de recursos estão sendo cobrados de todos os setores de governo. Desse modo, a cobrança de transparência de obtenção e destinação de recursos por meio das entidades que compõem o terceiro setor não é diferente. A aprovação da população a determinada entidade, somente ocorrerá quando além da implantação dos seus projetos, consiga demonstrar que é uma entidade cujas demonstrações financeiras sejam incontestáveis.

Entende-se que o processo da gestão empresarial cumpra o papel de elaborar os melhores índices de uma entidade. Zdanowicz (2003, p.30) explica que:

[...] o sistema orçamentário global visa organizar e disciplinar os pontos-chaves que servem para a elaboração do planejamento e controle de médio e longo prazos, dentro da área de finanças, buscando a consolidação das situações econômico-financeiras que, por sua vez, deve ser traduzido pelo correto gerenciamento das atividades operacionais e de recursos disponíveis.

Com base na revisão bibliográfica que aborda o assunto de Planejamento Orçamentário Empresarial, o estudo que este trabalho propõe é a construção de uma sistemática de plano orçamentário para uma entidade do terceiro setor, com o objetivo de obter recursos e estruturar a alocação de seus gastos de um modo mais prático e eficiente.

1.2 OBJETIVO

Este estudo tem por objetivo propor uma sistemática de plano orçamentário para empresas do terceiro setor.

³ ANTHONY, Robert N. **Contabilidade gerencial**: introdução à contabilidade. São Paulo. Atlas, 1970.

1.3 JUSTIFICATIVA PARA A ESCOLHA DO TEMA

Apesar de serem tratadas como instituições privadas por terem características de empresa, as entidades do terceiro setor, as fundações e as associações, devem manter um alto nível de transparência em sua contabilidade, cujos relatórios e demonstrativos são embasados em suas movimentações financeiras.

Com vista na transparência necessária que se faz cumprir no tocante aos recursos obtidos e aos investimentos realizados, se é sugerida a utilização de um modelo orçamentário por estas entidades. Acredita-se que junto de um modelo de orçamento a ser aplicado, os gestores devem realizar planejamentos de curto, médio e longo prazo, em seu planejamento estratégico. A fim de que consigam investir a totalidade do recurso obtido em seu respectivo projeto.

Assim como Gonçalves et al (2009, p.5) se refere

[...] a forma como a entidade elabora e direciona suas atividades, e principalmente a maneira como utiliza seus recursos reflete significativamente em seus resultados, uma vez que, nessas entidades os recursos são escassos e a maneira como eles serão geridos configura fator determinante para seu desenvolvimento.

Acredita-se que o gestor deva se utilizar de modelos orçamentários desde o início de um novo processo na instituição, a ponto de que consigam realizar uma verdadeira gestão financeira com os recursos obtidos em sua captação, junto dos gastos de cada projeto, ou seja, não utilizem o orçamento apenas como uma ferramenta que consiga prever o quanto será gasto na realização destes projetos.

Em relação ao assunto, Olak e Nascimento (2009, p.22) afirmam que:

[...] na atividade empresarial, os investidores “cobram” dos gestores a maximização do lucro e os consumidores, a qualidade dos bens e serviços produzidos, a preços competitivos. Caso contrário, os investidores não aplicarão mais os seus recursos naquela empresa e os consumidores simplesmente deixarão de comprar seus produtos e serviços. Nas Empresas Sem Fins Lucrativos (ESFL), os provedores querem saber se os recursos colocados à disposição dos gestores foram aplicados nos projetos institucionais, ou seja, se a entidade foi eficaz. Se isso não ocorrer, provavelmente tais entidades terão seus recursos restritos ou até mesmo “cortados”. Dadas tais características, a relação de *accountability* é muito forte nestas entidades.

1.4 DELIMITAÇÃO DO TRABALHO

Segundo Lakatos (1991), pesquisar trata-se de um procedimento formal, com método de pensamento onde há reflexão, visto que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a verdade ou para descobrir verdades parciais.

Será demonstrada neste trabalho, uma proposta de realização de um modelo de orçamento empresarial que consiga ser aplicado na gestão de entidades do terceiro setor, e que inclusive tenha como finalidade, o apoio no planejamento financeiro utilizado em entidades sem fins lucrativos (ESFL).

Para isso, é importante que esta proposta contenha os objetivos e as metas da empresa, que devem ser analisadas junto às informações de anos anteriores, contando com o auxílio do estudo de variáveis externas e, principalmente, ter ampla visão no que diz respeito aos recursos financeiros pela organização.

Conforme Zdanowicz (2003, p.34) discorre que:

[...] a proposta orçamentária representa o instrumento de gestão administrativa necessário para qualquer empresa, independente de seu porte ou atividade econômica. A técnica orçamentária procura projetar as prováveis receitas de vendas, verificando se a empresa encontrará suporte em manter-se no mercado. É preciso especializar-se, conhecer profundamente o cliente para se antecipar às tendências, detectar as mudanças e atender às suas necessidades e exigências, a fim de se obter a precisão desejada, na elaboração do orçamento.

Padoveze (2009, p.11) cita algumas críticas que o processo orçamentário vem sofrendo, entre as principais estão:

- Engessamento em demasia da empresa - o plano deve ser seguido a qualquer custo -, o que impede a criatividade e o empreendimento dos gestores setoriais e provoca conformismo, medo e insatisfação;
- Impossibilidade de utilização desse ferramental em situações de crônica variação de preços; e
- Desenvolvimento de cultura orçamentária não adequada.

Por outro lado, Padoveze (2009) alega que o orçamento continua sendo um dos principais instrumentos de controladoria e seu uso contínuo nas empresas demonstra que não há tanta frustração com os resultados. A possibilidade de o orçamento engessar a empresa pode até existir, mas isso significa que a entidade admite em seu quadro gestores com capacitação deficiente. Da

mesma forma, admitir que os gestores abdicuem de sua criatividade é admitir que eles possam ter uma formação falha.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 DEFINIÇÕES E CONCEITOS DO TERCEIRO SETOR

Voese e Reptczuk (2011) ressaltam que o terceiro setor vem sendo representado pelas Entidades de Interesse Social ou Organizações Não Governamentais (ONGs). É um impulsionador de iniciativas voltadas para o desenvolvimento social e ocupa posição intermediária entre o Estado, sendo considerado primeiro setor, e as empresas privadas, consideradas como segundo setor.

Desse modo, Olak e Nascimento (2009, p.1) definem

[...] que no Brasil, especificamente, o emprego das terminologias *Terceiro Setor*, *organizações não governamentais(ONGs)*, *organizações da sociedade civil*, *organizações sociais*, *entidades beneficentes*, *organizações filantrópicas* etc. ocorre de forma equivocada, ao nosso ver, já que são utilizadas normalmente como sinônimas, contribuindo para aumentar ainda mais a confusão. Como se isso não bastasse, passou-se a conviver, recentemente, com mais duas “inovações institucionais”: as “Organizações Sociais – OS” e as “Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP”; as primeiras, criadas a partir das reforma administrativa do aparelho do Estado, e as OSCIP, decorrentes da publicação da Lei nº 9.790, de 23-03-99, sendo ambas sem fins lucrativos.

Gonçalves et al (2009) cita que a utilização do termo ESFL serve para rotular as organizações que direcionam suas atividades de cunho filantrópico, caritativo e assistencial, e que não tenham como finalidade à obtenção de lucros bem como não configurem dependência dos governos.

Olak e Nascimento (2009) apresentam no quadro 1, as principais características das ESFL.

Quadro 1 – *Resumo das principais características das entidades sem fins lucrativos.*

1.	Objetivos institucionais	➔	Provocar mudanças sociais
2.	Principais Fontes de Recursos Financeiros e Materiais	➔	Doações, contribuições, subvenções e prestação de serviços comunitários
3.	Lucro	➔	Meio para atingir os objetivos institucionais e não um fim
4.	Patrimônio/Resultados	➔	Não há participação/distribuição aos provedores
5.	Aspectos Fiscais Tributários	➔	Normalmente são imunes ou isentas
6.	Mensuração do Resultado Social	➔	Difícil de ser mensurado monetária e economicamente

Fonte: Olak e Nascimento (2009, p. 7)

Dessa forma, Voese e Reptczuk (2011, p.32) salientam que

essas entidades vêm se desenvolvendo cada vez mais e, dessa forma, o seu papel dentro da sociedade torna-se cada vez mais importante. Elas se diferenciam do segundo setor, o privado, por não possuírem finalidade lucrativa e pela maioria dos trabalhos realizados serem voluntários. Contudo, essas instituições também possuem empregados formais que servem para controlar os recursos recebidos, administrá-los e prestar contas para os órgãos públicos e para a sociedade.

Assim como Fischer e Fischer (1994⁴, p. 1 apud GONÇALVES et al, 2009) relatam que as organizações do terceiro setor têm se diferenciado pela eficácia de sua atuação, substituindo o Estado e a iniciativa privada, na solução criativa e econômica de problemas sociais que pareciam insolúveis ou simplesmente se acumulariam até se constituírem em catástrofes, se não fosse sua presença.

2.2 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Iudícibus (1998) define sua posição quanto à complexidade existente no fato de mensurar a Contabilidade, com a ideia de que

[...] o mais importante, em toda a discussão, é que o Contador, bem ou mal, conservadoramente ou agressivamente, numa fase outra da evolução, conforme se trate de Contabilidade Financeira ou Gerencial tem a coragem de atribuir mensuração aos elementos do ativo, passivo e PL, bem como os fluxos de renda e caixa. É, sem dúvida, a profissão mais arrojada, pois pretende traduzir em demonstrações contábeis, em

⁴ FISCHER, Rosa Maria e FISCHER, André Luiz. O dilema das ONG's. In: ENCONTRO ANUAL ANPAD, 18., 1994, Curitiba. *Anais...* Curitiba: ANPAD, 1994.

números, notas explicativas e poucas evidências outras, uma realidade tão complexa quanto a da entidade. Por isso é tão criticada, pois não consegue agradar, nem os tradicionalistas, muito menos aos que desejariam que o balanço retratasse o valor da entidade na data, algo que um eventual comprador consideraria, se quisesse adquiri-la, [...] Quanto mais evoluirmos em nossa ciência, mais nos afastaremos do custo e mais nos aproximaremos do valor, se, provavelmente, nunca alcançá-lo.

Padoveze (2009) diz que a cultura orçamentária é uma subcultura da cultura geral da empresa. Ele tem como base o modelo de processo orçamentário adotado pela empresa e vai ganhando contornos e características próprias pela ação dos gestores responsáveis por esse processo à medida que o tempo vai passando. Assim, é fundamental que a empresa tenha consciência de que a cultura orçamentária deve ser saudável, impedindo que esta se forme de maneira distorcida – um dos aspectos que tem suscitado muitas críticas à validade do orçamento.

Por outro lado, Horngren, Foster, Datar (1997⁵, p. 28 apud LUNKES, 2008), cita que o orçamento é a expressão de um plano de ação futuro da administração para determinado período. Ele pode abranger aspectos financeiros e não financeiros desses planos e funciona como um projeto para a empresa seguir no período vindouro. Os orçamentos referentes a aspectos financeiros quantificam as expectativas com relação a receitas futuras, fluxo de caixa e posição financeira. Do mesmo modo que as demonstrações financeiras são elaboradas referentemente a períodos passados, podem também ser preparadas para períodos futuros.

Frezatti (2009, p.46) ainda expõe a ideia de que

[...] o orçamento é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício. É mais do que uma simples estimativa, pois deve estar baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas. Contém as prioridades e a direção da entidade para um período e proporciona condições de avaliação do desempenho da entidade, suas áreas internas e seus gestores. Em termos gerais, é considerado um dos pilares da gestão e uma das ferramentas fundamentais para que o *accountability*, a obrigação dos gestores de prestar contas de suas atividades, possa ser encontrado. Isso ocorre devido ao fato de que os compromissos dos gestores, quando não especificados e definidos no plano estratégico, acabam sendo firmados no momento da montagem do orçamento. Dessa maneira, ao planejar e acompanhar tais resultados, ele se constitui no instrumento que permite que o *accountability* exista na organização, de maneira estruturada e, espera-se, negociada e justa.

Boisvert (1999⁶, p. 28 apud LUNKES, 2008) ressalta que o orçamento é um conjunto de previsões quantitativas apresentadas de forma estruturada, uma materialização em valores dos

⁵ HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Krikant M. **Contabilidade de custos**. Rio de Janeiro. LTC. 2000.

⁶ BOISVERT, Hugues. **Contabilidade baseada em atividades e controle de gestão**. Québec. ERPI Éditions Du Renouveau. 1997.

projetos e dos planos. Ele é composto por dados financeiros e não financeiros; os últimos são expressos em função da unidade de medida dos recursos apropriados (quilograma, litro, horas etc.). As quantidades inscritas no orçamento podem vir de dados históricos ou ainda de estudos, como a análise de um processo de produção por uma equipe de engenheiros industriais.

Sá e Moraes (2005⁷, p. 50 apud SANTOS et al, 2008) salientam que o orçamento empresarial é um instrumento de gestão necessário para qualquer empresa, independentemente de seu porte ou tipo de atividade econômica.

Da mesma forma Santos et al. (2008) aponta que o orçamento empresarial pode ser definido como sendo a quantificação do planejamento estratégico da empresa. É utilizado para fixar metas quantitativas de receitas, ganhos, despesas e perdas, bem como fluxos futuros de caixa e patrimônio.

Zdanowicz (1995) relaciona as análises vertical e horizontal como sendo realizadas sobre o balanço patrimonial no ano-base e no ano projetado para o planejamento financeiro e orçamentário, para que assim seja possível comparar os principais coeficientes e índices de evolução dos itens patrimoniais da empresa, dentro do período comparado. Por fim, o autor complementa a ideia de que as análises e interpretações comparativas deverão ser realizadas com o intuito de antecipar possíveis defasagens entre o ingresso e o desembolso de caixa, ou seja, buscar saber se a entidade terá ou não condições de saldar suas obrigações projetadas com seus stakeholders.

3 METODOLOGIA

Segundo Severino (2007, p.122),

[...] a pesquisa bibliográfica é aquela que se realiza a partir do registro disponível, decorrentes de pesquisas anteriores, em documentos impressos, como livros, artigos, teses etc. Utiliza-se dados ou de categorias teóricas já trabalhados por outros pesquisadores e devidamente registrados. Os textos tornam-se fontes dos temas a serem pesquisado. O pesquisador trabalha a partir das contribuições dos autores dos estudos analíticos constantes dos textos.

Gil (2008) discorre que a principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela

⁷ SÁ, Carlos Alexandre; MORAES, José Rabello. **O orçamento estratégico: uma visão empresarial**. Rio de Janeiro. Qualitymark, 2005.

que poderia pesquisar diretamente. E que esta vantagem se torna particularmente importante quando o problema de pesquisa requer dados muito dispersos pelo espaço. [...] Porém se o pesquisador tiver a sua disposição uma bibliografia adequada, não terá maiores obstáculos para contar com as informações requeridas.

Enquanto que Cervo (2007) apresenta a ideia de que a pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em artigos, livros, dissertações e teses. E que pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Onde em ambos os casos, busca-se conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado sobre determinado assunto, tema ou problema.

Por outro lado, Hair et al. (2005) a pesquisa de administração em empresas tem uma função de busca da verdade responsável pela reunião, análise, interpretação e pelo relato de informações de modo que os tomadores de decisões administrativas tornem-se mais eficientes.

Severino (2007, p.123) define

[...] que a pesquisa explicativa é aquela que, além de registrar e analisar os fenômenos estudados, busca identificar suas causas, seja através da aplicação do método experimental/matemático, seja através da interpretação possibilitada pelos métodos qualitativos.

Dessa forma, este trabalho foi realizado com o intuito de utilizar um referencial teórico como embasamento suficiente para que se conseguisse formular e apresentar o tema proposto.

Na revisão de literatura, constam os principais fundamentos teóricos que tangem a abordagem do orçamento empresarial e os conceitos e definições do terceiro setor, que se constituem no assunto central deste estudo.

4 APRESENTAÇÃO DA SISTEMÁTICA PROPOSTA

4.1 GESTÃO NO TERCEIRO SETOR

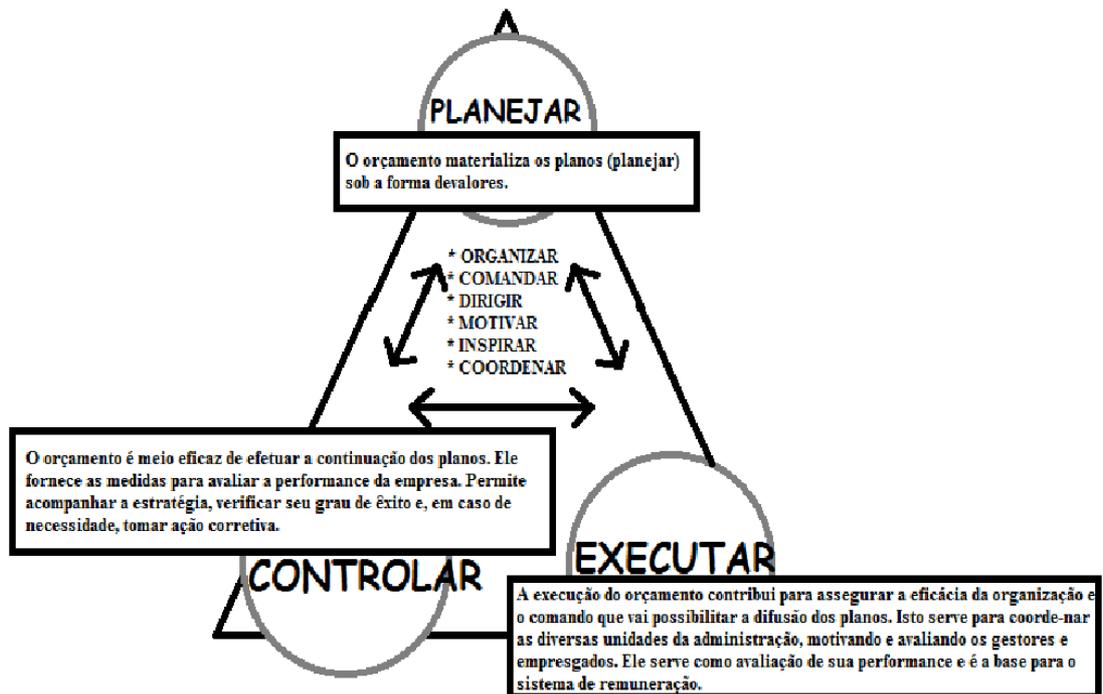
Frezatti (2009) relata que é através do orçamento (plano financeiro) que as estratégias serão implementadas. Inclusive contém as prioridades e a direção da entidade para um período, podendo dessa maneira avaliar o desempenho da entidade, suas áreas internas e seus gestores.

Conforme Boisvert (1999, p. 29 apud LUNKES, 2008), diz-se que o orçamento está unipresente no ciclo administrativo, e, inclusive ele pode ser definido em termos amplos, com um enfoque sistemático e formal a execução e controle (ver figura 1).

Conforme Padoveze (2009, p.4),

[...] o processo de gestão consiste no ciclo sequencial das atividades administrativas de planejamento, execução e controle. E essa sequência, embora já consagrada, diferenciase em sua aplicação nas empresas em função do modelo de gestão adotado. De fato, modelo de gestão é o conjunto de princípios que norteiam a gestão empresarial [...]. O modelo orçamentário deve ser sempre coerente com o modelo de gestão.

Figura 1 – Os objetivos do orçamento segundo o ciclo administrativo



Fonte: BOISVERT (1999)

4.2 FASES DO PLANEJAMENTO

Para se tornar possível a construção de um planejamento da forma mais apropriada, não se deve deixar de realizar qualquer um dos passos da etapa de criação, sendo eles, planejamento estratégico, planejamento tático e planejamento operacional.

Oliveira (2009) resume que o planejamento estratégico relaciona-se com objetivos de longo prazo e com estratégias e ações para alcançá-los que afetam a empresa como um todo, enquanto o planejamento tático relaciona-se a objetivos de mais curto prazo e com estratégias e ações que, geralmente, afetam somente parte da empresa.

No Quadro 2 são apresentados alguns exemplos dos tipos de planejamento.

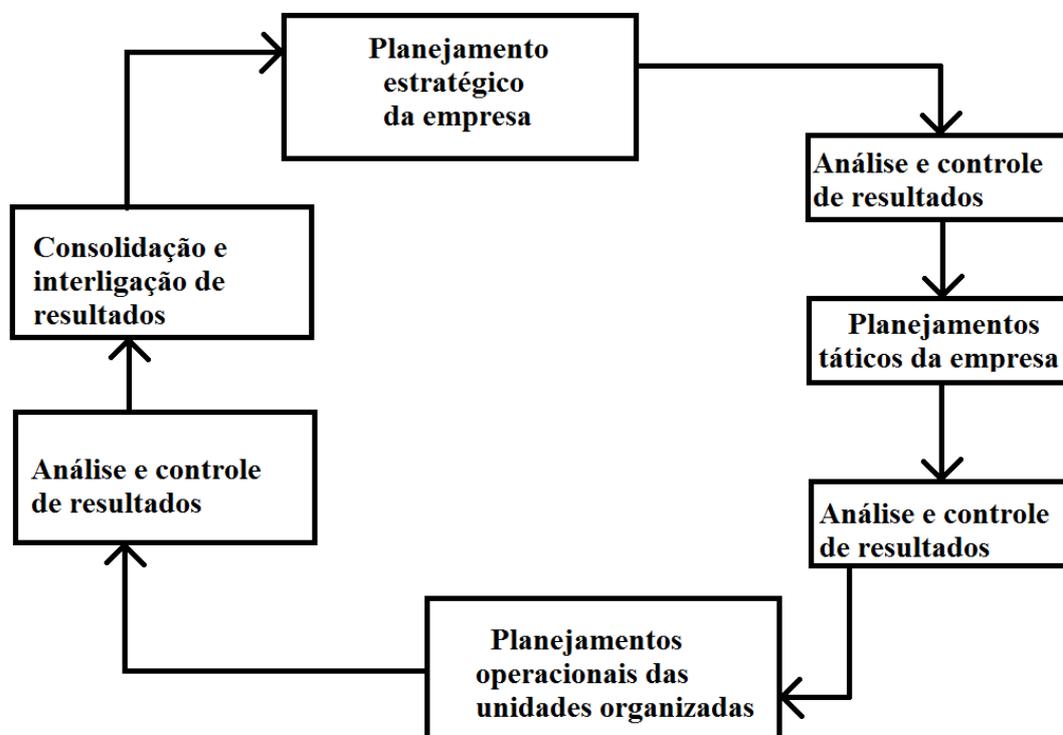
Quadro 2 – Tipos e níveis de planejamento nas empresas.

Tipo			Nível
Planejamento estratégico			Estratégico
Planejamento financeiro	Planejamento de recursos humanos	Planejamento organizacional	Tático
Plano de despesas	Plano de recrutamento e seleção	Plano diretor de sistemas	Operacional
Plano de investimentos	Plano de treinamento	Plano de estrutura organizacional	
Plano de compras	Plano de cargos e salários	Plano de rotinas administrativas	
Plano de fluxo de caixa	Plano de promoções	Plano de informações gerenciais	
Plano orçamentário	Plano de capacitação interna	Plano de comunicações	

Fonte: adaptado de Oliveira (2009, p.16)

Conforme Oliveira (2009) cita, na figura 2, é demonstrado o princípio do planejamento integrado, no qual os vários escalões de uma empresa (neste caso entidade) apresentam os planejamento de forma integrada, formando um todo único e melhor administrado.

Figura 2 Ciclo básico dos três tipos de planejamentos



Fonte: Oliveira (2009, p.17)

Dessa forma, pode-se perceber que não é possível utilizar-se somente do planejamento estratégico, visto que aqueles objetivos que têm a sua busca no longo prazo ficam de certa forma em uma situação mais delicada, uma vez que não existam ações mais diretas que consigam operacionalizar o planejamento estratégico.

Conforme Padoveze (2009) relata, muitas vezes há grandes dificuldades em se desenvolver um plano orçamentário que não acabe se tornando uma ferramenta muito onerosa a entidade. Esta majoração em valores acaba ocorrendo porque além de que somente pessoal qualificado é capaz de elaborar estes orçamentos, muitas vezes os resultados são classificados como duvidosos pelos diretores. Sendo assim, desacreditando em um trabalho que tenha sido feito por um longo período de tempo.

Gonçalves et al (2009) ainda ressalta que a utilização de estratégias na gestão organizacional das ESFL configuram alternativas de maximização de resultados e otimização de recursos, uma vez que auxiliam nas funções de planejamento, execução e controle. Com base nesta ideia, corrobora-se o pensamento de Zdanowicz (2003), no qual diz que logo as empresas não poderão valer-se apenas das experiências do passado, ou as experiências atuais, para tomar suas decisões de gestão.

4.3 UTILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO COMO FERRAMENTA NA GESTÃO

A transformação do orçamento pelas ESFL em uma ferramenta de gestão deverá auxiliar nas decisões a serem tomadas por estas entidades. Entre os principais itens que poderão receber auxílio através do orçamento, pode-se citar o planejamento da aplicação de recursos, a análise entre as variações de valor previsto e o realizado, incluindo a facilitação à prestação de contas, além de proporcionar uma visão financeira da organização e a geração de informações úteis em suas tomadas de decisões (OLIVEIRA, 2009).

Por outro lado, Gonçalves et al (2009, p.5) cita

[...] a utilização de ferramentas estratégicas de gestão organizacional das entidades sem fins lucrativos configuram alternativas de maximização de resultados e otimização de recursos, uma vez que auxiliam nas funções de planejamento, execuções e controle.

Conforme Lunkes (2008), o orçamento deverá ser revisto sempre que uma ou mais estratégias impostas pela entidade forem modificadas. Considerando necessário de mudança também quando alguma mudança na economia acarrete alguma modificação na entidade.

4.4 DESCRIÇÃO DA SISTEMÁTICA PROPOSTA

4.4.1 Fase (I) – Planejamento

Na fase do Planejamento de processo de gestão, há duas frentes de planejamento, o estratégico e o operacional.

Padoveze (2009, p.6), ressalta que

[...] como qualquer instrumento de gestão, o orçamento tem como ponto de partida os objetivos constantes na estratégia. E que o processo de formulação da estratégia varia de entidade para entidade. Sendo que, algumas adotam o procedimento de tornar periódico o planejamento estratégico, formalizando o processo a cada determinado período de tempo. Outras formalizam a estratégia quando detectam certas oportunidades de atuação.

Assim como Olak e Nascimento (2009) cita a importância de construir os objetivos estratégicos somente depois de fazer uma cuidadosa análise do cenário externo (ameaças e oportunidades) e cenário interno (pontos fortes e fracos) das entidades.

Visto que no plano estratégico serão determinadas as diretrizes que a entidade deverá decidir tomar em relação às suas medidas de gestão, é necessário que se monte o planejamento operacional, no qual se apresentar-se-ão as ações dos gestores para o período planejado.

Anthony (1970; WELSH, 1973⁸, p.19 apud LUNKES, 2008)

[...] acredita que o controle orçamentário ou controle operacional pode ser definido, em termos simples, como a ação necessária para assegurar a realização dos objetivos, planos, políticas e padrões estabelecidos. [...] o orçamento está intimamente associado com o controle, que é o processo de assegurar que os recursos sejam obtidos e aplicados efetiva e eficientemente na realização dos objetivos da empresa.

4.4.2 Fase (II) – Execução

Na execução, os princípios gerais de planejamento deverão levar em consideração a necessidade estrutural e servir de *checklist* para o adequado desenvolvimento do orçamento. Frezatti (2009) ainda diz que, caso tais princípios não estejam sendo verificados, o processo de gerenciamento da organização estaria sendo negativamente afetado.

⁸ WELSH, Glenn A. **Orçamento Empresarial**. São Paulo. Atlas, 1983.

4.4.2.1 Análise da estrutura da entidade

Para que seja realizada a análise da estrutura da entidade, foi selecionado o modelo utilizado por Olak e Nascimento (2009), no qual foi elaborado um orçamento anual da entidade, com previsão das receitas, investimentos, custos dos serviços prestados e despesas operacionais.

Olak e Nascimento (2009) cita que o exemplo exposto de orçamento apresentado, objetiva evidenciar como as informações geradas pela Contabilidade podem contribuir para a eficácia na gestão das ESFL.

Antes da elaboração deste modelo orçamentário, Olak e Nascimento (2009) apresenta, preliminarmente, a contextualização de um caso, com algumas informações sobre a entidade, incluindo, sua missão, objetivos e valores, características legais, principais fontes de recursos, serviços voluntários, composição do conselho de administração e suas principais atribuições.

Para se analisar os resultados obtidos, é utilizado um conjunto de documentos e relatórios de prestação de contas. São citados os relatórios contábeis (Demonstrações Contábeis convencionais, acompanhadas das respectivas notas explicativas e parecer de auditoria independente), informações estatísticas, indicadores financeiros e econômicos, de produtividade e qualidade, comparando as metas (orçamentos) com os resultados alcançados (OLAK e NASCIMENTO, 2009).

4.4.2.2 Identificação de melhorias na estrutura da entidade

O planejamento estratégico montado no caso proposto por Olak e Nascimento (2009) estava construído com base em análises do cenário externo (ameaças e oportunidades) e do cenário interno (pontos fortes e fracos). Deixando desta forma de se levar em conta os dados anteriores ao período orçado.

Conforme Lunkes (2008) o orçamento que é criado levando-se em conta somente o período a ser orçado, fica muito restrito e limitado. Visto que se o processo orçamentário trabalhar apenas com o orçamento por período, haverá uma inflexibilização neste processo, uma vez aprovado o orçamento, não é permitida sua alteração ao longo do período.

Ainda se pode mencionar a questão da utilização de dados contábeis gerados por sistemas de informações, para a criação dos relatórios de prestação de contas. Ou seja, para que exerçam adequadamente suas funções, estes relatórios devem fornecer exatamente a realidade na qual a entidade está inserida.

4.4.2.3 Implementação de melhorias na estrutura da entidade

Por montar um planejamento baseado somente em análises de cenários (interno e externo) e projeções a entidade deixa de levar em consideração os dados e informações financeiras em períodos anteriores. Tanto os dados passados de um orçamento por período, quanto por projetos em separado, se tornariam uma base de comparação para que juntos das análises e previsões realizadas, se consiga modelar o orçamento da entidade (PADOVEZE, 2009).

Conforme mencionado, para as ESFL, há a possibilidade de se criar um orçamento por projeto, que no global integraria o orçamento do período. Desse modo, o orçamento se tornaria moldável no período, podendo a ESFL flexionar seus valores, se necessário, por projeto deixando assim de se ter um orçamento que acabe se tornando rígido.

Para que se possam utilizar sistemas de informações gerenciais da melhor maneira possível, os princípios contábeis devem estar claramente definidos, enquanto que o plano de contas deve refletir adequadamente as operações existentes e/ou previstas (FREZATTI, 2009).

4.4.3 Fase (III) – Controle

Segundo Oliveira (2009), uma entidade pode ter níveis de controle separados, sendo eles, controle estratégico, controle tático e controle operacional.

Oliveira (2009) define controle estratégico como sendo aquele que decorre do processo de planejamento estratégico e envolve, primordialmente, as relações da empresa com o ambiente; ele controla o desempenho empresarial como um todo.

Para que se consiga manter um maior e melhor controle sobre cada fator-chave, é importante seguir a ideia de manter a empresa na direção estratégica previamente definida, ou seja, monitorar os progressos ou indicadores estratégicos (LUNKES 2008).

Para a definição de controle tático, Oliveira (2009), salienta que os padrões de controle e avaliação são estabelecidos a partir de objetivos setoriais departamentais para avaliar os resultados de cada área e dos sistemas administrativos. Portanto, o foco do controle é o resultado global da área, mediante visão integrada de todas as operações.

Enquanto que o terceiro nível de controle, sendo o operacional, Oliveira (2009), discorre que nesse caso, o controle e avaliação são realizados pela execução das operações, ou seja, sobre a própria execução das tarefas do dia-a-dia da entidade.

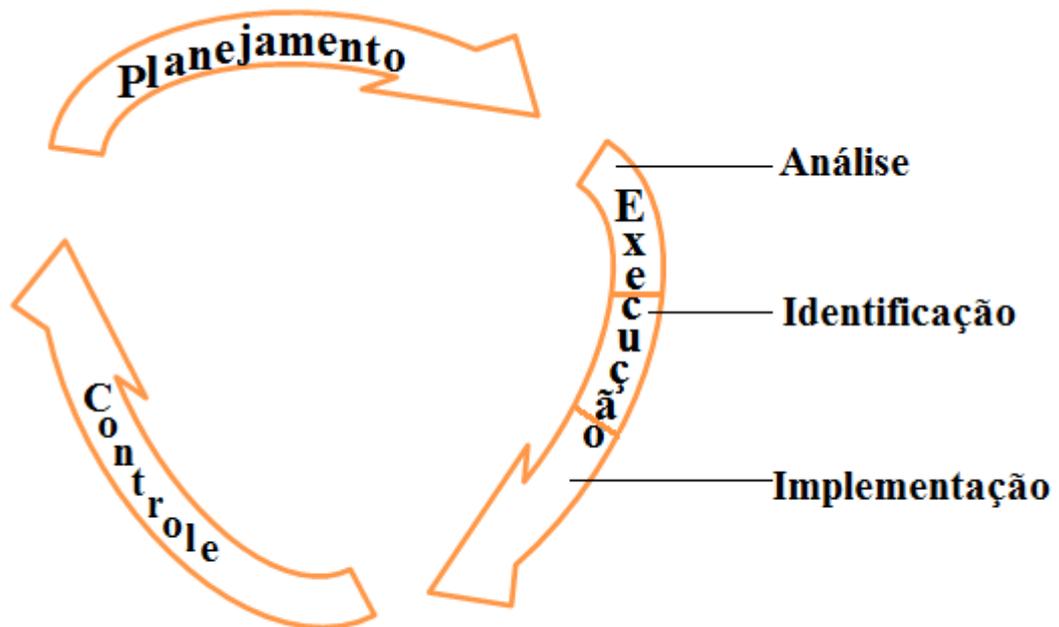
Ainda nesta ideia Frezatti (2009, p.49) menciona:

[...] que as responsabilidades organizacionais devem estar claras, ou seja, quem faz o que é algo definido, e o organograma formalizado pela organização deve corresponder à estrutura que realmente existe. Este princípio é fundamental para que os gestores saibam quem deve ser chamado para discutir o plano, e posteriormente, ser cobrado. Sobreposições de funções devem ser evitadas, assim como a ausência de definição de responsabilidades.

Desse modo, deve-se explicar para todos colaboradores que todos devem participar e entender os preceitos do orçamento que estará sendo implantado, afim de que seja realizado o orçamento da maneira mais transparente e completa possível.

Após as explicações apresentadas das referidas fases da sistemática proposta, é exposto o modelo básico (ver figura 3).

Figura 3 *Sistemática Proposta*



Fonte: elaborada pelo autor (2012)

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com a pesquisa é possível afirmar que nem sempre o modelo orçamentário aplicado a certa entidade estará livre de que seja realizada ou sugerida alguma modificação de melhoria a seu modelo.

Também pôde-se perceber que não basta apenas a entidade ter um ótimo modelo implementado de planejamento orçamentário, mas não possuir em seu quadro gestores capazes de utilizar esta ferramenta (o orçamento) da melhor maneira possível, ou seja, conseguindo extrair informações necessárias para o seu melhor gerenciamento.

A análise conseguiu perceber que diversas variáveis são necessárias para que uma entidade consiga desempenhar um ótimo papel social e econômico, dentre as principais, cita-se além do orçamento e dos gestores, todo o planejamento financeiro e estratégico que deverá ser realizado e a utilização conjunta de relatórios contábeis, no quais serão demonstrados a movimentação dos recursos, obtidos e alocados.

MODEL ON A BUDGET BUSINESS ENTITY OF THE THIRD SECTOR

ABSTRACT

The history of the budget shows how it, over time, has proven to be an indispensable tool in the management of any company, agency, organization, and even state. This work demonstrated the importance that should be attached to the budget, regarding the best use of resources, since getting until their allocation. After being displayed the budget theories, we propose a systematic budget applied to the management of an entity of the third sector.

Keywords: Third Sector. Budget Management. Budget. Enterprise. Planning.

REFERÊNCIAS

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto da. **Métodos científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FUNDAÇÃO BRASILEIRA DE CONTABILIDADE. **Caderno de procedimentos aplicáveis à prestação de contas das entidades do terceiro setor (fundações)**. Brasília, 2011.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. - São Paulo, Atlas, 2008.

GONÇALVES, Laryssa Santana et al. Orçamento com ferramenta de gestão de recursos financeiros no terceiro setor: um estudo nas OSCIP do semiárido da Paraíba. In.: CONGRESSO USP INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 6., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2009.

HAIR, Joseph et al. **Fundamentos de método de pesquisa em administração**. Porto Alegre. Bookman, 2005.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Contabilidade gerencial**. São Paulo. Atlas, 1998.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 1991.

LEITE, Rita Mara et al. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo, v. 19, n. 47, ago. 2008. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772008000200006>>. Acesso em: 28 jun. 2012.

LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento**. São Paulo. Atlas, 2008.

OLAK, Paulo Arnaldo e NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)**. São Paulo. Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas**. São Paulo. Atlas, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura e aplicação**. São Paulo. Cengage Learning, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís e TARANTO, Fernando Cesar. **Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas**. São Paulo. Pearson Education do Brasil, 2009.

SANTOS, José Luiz dos et al. **Fundamentos de orçamento empresarial**. São Paulo: Atlas, 2008.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo. Cortez, 2007.

VOESE, Simone Bernardes; REPTCZUK, Roseli Maria. Características e peculiaridades das entidades do terceiro setor. **Revista ConTexto. Porto Alegre**, v. 11, n. 19, p. 31-42, 1º semestre 2011. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/16314>>. Acesso em: 06 nov. 2012.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Planejamento financeiro e orçamento**. Porto Alegre. Sagra DC Luzzatto, 1995.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Criando valor através do orçamento**: um modelo de proposta orçamentária global como requisito para o sucesso na administração das empresas coureiro-calçadistas do Rio Grande do Sul. Porto Alegre: Nova Multimedia, 2003.