

ORÇAMENTO EM ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS: ESTUDO DE CASO EM UMA ENTIDADE RELIGIOSA

Adriana Conceição Carvalho Luciano Kothe¹
Lucilene Aparecida de Souza²
Isabel Cristina Gozer³

KOTHE, A. C. C. L.; SOUZA, L. A. de; GOZER, I. C. Orçamento em entidades sem fins lucrativos: estudo de caso em uma entidade religiosa. **Rev. Ciênc. Empres. UNIPAR**, Umuarama, v. 10, n. 1, p. 69-98, jan./jun. 2009.

RESUMO: Esse estudo tem como objetivo, fundamentar-se nos orçamentos empresarial e público, ajustar um orçamento destinado à aplicação nas Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFL), como ferramenta de gestão financeira indispensável para o êxito na realização das suas atividades, na execução dos projetos almejados e até mesmo na captação de recursos financeiros. Diante do grande número de ESFL's existentes, e das diversas áreas de atuação, elegeu-se uma entidade religiosa, que por meio do desenvolvimento de estudo de caso, possibilitou a investigação necessária para a consecução do objetivo proposto. Analisou-se, primeiramente, o uso do orçamento em sua gestão e, num segundo momento, objetivou-se analisar como ele é concebido. Finalmente, procurou-se analisar se a utilização do orçamento na entidade tem sido adequada ao processo de gestão de recursos financeiros. Para tanto, foi realizada pesquisa exploratória, com coleta de dados por meio de entrevistas com os profissionais da entidade, além de análise documental dos anos de 2006 a 2009. A partir das constatações, é possível afirmar que a entidade em estudo faz uso do orçamento apenas com o objetivo de prever os gastos das suas atividades operacionais. No entanto, os gestores não vêem o orçamento como ferramenta nos processos de captação de recursos e tomada de decisão.

PALAVRAS-CHAVE: Orçamento. Entidades sem fins lucrativos. Entidade religiosa.

BUDGET IN NONPROFIT ORGANIZATIONS: CASE STUDY IN A RELIGIOUS ENTITY

ABSTRACT: This study aims, based on corporate and public budgets, set a budget for implementation in Nonprofit Entity (NPE) as a financial management

¹Adriana Conceição Carvalho Luciano Kothe - UNIPAR - Universidade Paranaense

²Lucilene Aparecida de Souza - UNIPAR - Universidade Paranaense

³Professora Titular da UNIPAR - Universidade Paranaense

tool for the success in carrying out its activities, the implementation of targeted projects and even in attracting financial resources. With the large number of NPE existing, and different areas of expertise, it was elected a religious entity, which through the development of case study enabled the research needed to achieve the proposed objective. First it was analyzed the use of budget management and, subsequently, aimed to analyze how it is designed. Finally, this study tried to determine if the use of the budget authority has been adequate to the management of financial resources. For this exploratory research was conducted, with data collection through interviews with professionals in the organization, as well as documentary analysis of the years 2006 to 2009. Then, it was possible to say that the entity under study makes use of the budget only for the purpose of predicting the cost of its operational activities. However the managers do not see the budget as a tool in the process of fundraising and decision-making.

KEYWORDS: Budget. Nonprofit entity. Religious entity.

PRESUPUESTO EN ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS: ESTUDIO DE CASO EN UNA ENTIDAD RELIGIOSA

RESUMEN: Este estudio tuvo como objetivo fundamentarse en los presupuestos empresarial y público, establecer un presupuesto destinado a la aplicación en Entidades Sin Fines Lucrativos (ESFL), como herramienta de gestión financiera indispensable para el éxito en la realización de sus actividades, en la ejecución de proyectos específicos e incluso en la captación de recursos financieros. Frente al número de ESFL's existentes, y de las diversas áreas de actuación, se eligió una entidad religiosa, que a través del desarrollo de estudio de caso, permitió la investigación necesaria para alcanzar el objetivo propuesto. Se analizó, en primer lugar, el uso del presupuesto en su gestión y, posteriormente, se analizó cómo es generado. Por último, se buscó analizar si la utilización del presupuesto en la entidad ha sido adecuada al proceso de gestión de recursos financieros. Para esto, se realizó una investigación exploratoria, con recopilación de datos a través de entrevistas con profesionales de la entidad, así como el análisis documental de los años de 2006 a 2009. De los resultados, se puede decir que la entidad objeto de estudio hace uso del presupuesto solamente con el objetivo de predecir los costos de sus actividades operacionales. Sin embargo, los directivos no miran el presupuesto como herramienta en los procesos de recaudación de recursos y toma de decisiones.

PALABRAS CLAVE: Presupuesto. Entidad sin fines lucrativos. Entidad religiosa.

1 INTRODUÇÃO

As entidades sem fins lucrativos são organizações privadas, sem fins lucrativos, que visam a produção de um bem coletivo, com caráter social. Vem apontando aumento progressivo de inserções na sociedade civil, sem considerar a notável propagação nas últimas décadas. No Brasil, tem recebido diversas denominações, como: (1) organizações sem fins lucrativos; (2) organizações voluntárias; (3) terceiro setor; (4) ESFL (entidade sem fins lucrativos); ou (5) ONGS (organizações não governamentais), sendo a última, o termo mais usado no país.

O terceiro setor reúne características do primeiro como do segundo setor, principalmente no que diz respeito às normatizações contábeis e em especial, ao processo de gestão da entidade. Sabendo disso, se faz necessário uma abordagem a cerca do processo orçamentário, buscando dar ênfase aos benefícios que podem ser agregados ao modelo.

O orçamento é um plano que determina os gastos projetados para uma atividade, justificando de onde se originarão os recursos necessários. A finalidade do orçamento empresarial é estritamente interna e sua utilização produz inúmeras vantagens. Na elaboração deve-se predeterminar as unidades que serão responsáveis por certos resultados (receitas, despesas, volumes de atividade, qualidade, etc.) dentro do período sob planejamento. O seu planejamento abrange o desenvolvimento e a aplicação de objetivos de longo prazo para a empresa, a especificação dos objetivos, a determinação de um plano de longo prazo e um plano de curto prazo descrito com o objetivo de acompanhar as responsabilidades. O controle nada mais é, do que a verificação necessária ao cumprimento dos objetivos, planos, políticas e padrões estabelecidos.

O orçamento público é definido como um instrumento de planejamento da ação governamental composto das despesas fixadas pelo poder legislativo, autorizando ao poder executivo realizá-las durante um exercício financeiro mediante a arrecadação de receitas suficientes e previamente estimadas. O ordenamento jurídico brasileiro trata o orçamento como lei, normatizado pelos princípios orçamentários.

As entidades religiosas ocupam a classe de atuação mais volumosa do terceiro setor, e por dispor de tamanha relevância neste âmbito, elegeu-se a Mitra Diocesana de Umuarama como representante desta classe, e base para o desenvolvimento do estudo de caso que tem como objetivo, fundamentado nos orçamentos empresarial e público, ajustar um orçamento destinado à aplicação nas entidades sem fins lucrativos como ferramenta de gestão financeira. Esta entidade, do ponto de vista jurídico, representa a matriz de 41 paróquias. E por se tratar de uma matriz, cabe esclarecer que este estudo representa a entidade

isolada de suas filiais, ou seja, não foram utilizadas demonstrações contábeis e controles gerenciais consolidados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Orçamento

O orçamento é um plano que determina os gastos projetados para uma atividade e justifica de onde se originarão os recursos necessários (WESTON; BRIGHAM, 2004). Frezatti (2006, p. 44), se refere ao orçamento como “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”.

O emprego do orçamento como instrumento de administração é recomendado por Sanvicente (1989), afirmando que tal artefato objetiva fornecer direção e instruções para a execução dos planos, enquanto o acompanhamento (controle) permite a comparação das realizações da empresa frente ao planejado. Segundo Lunkes (2003, p. 27), “o sistema orçamentário envolve a elaboração de planos detalhados e objetivos de lucro, previsão de despesas dentro da estrutura dos planos e políticas existentes e fixação de padrões definidos de atuação para indivíduos com responsabilidades de supervisão”.

Pode considerar-se o orçamento um relevante instrumento gerencial, pois o desempenho de sua elaboração conduz cada atividade a ser refletida minuciosamente pelos gerentes, ocasionando o acompanhamento e controle das operações, provendo importantes informações sobre a previsão das despesas e as receitas associadas ao planejamento das atividades (IMETON, 2008).

A finalidade do orçamento é estritamente interna, logo, para que um programa de planejamento e controle de lucros se justifique, ele deve produzir benefícios relevantes à administração (WELSH, 1977). Ainda de acordo com Sanvicente (1989), a elaboração de orçamentos, predetermina as unidades que serão responsáveis por certos resultados (receitas, despesas, volumes de atividade, qualidade, entre outras) dentro do período sob planejamento. “A maior utilidade do orçamento está em se ter a possibilidade de verificação da utilização dos recursos da instituição, se estão sendo utilizados nas atividades planejadas ou se está havendo desvio de finalidade” (IMETON, 2008, p. 44).

Planejar, segundo Frezatti (2005), abrange o desenvolvimento e a aplicação de objetivos de longo prazo para a empresa, a especificação dos objetivos da empresa, um plano de longo prazo desenvolvido em termos gerais e um plano de curto prazo descrito com o objetivo de acompanhar as responsabilidades. Para Sanvicente (1989, p. 16) “é estabelecer com antecedência as ações a serem

empregados e definir as correspondentes atribuições de responsabilidades em relação a um período futuro determinado”.

O controle é definido por Welsch (1977, p. 43) como “sendo simplesmente a ação necessária para verificar se os objetivos, planos, políticas e padrões estão sendo obedecidos. O controle pressupõe o estabelecimento e a comunicação dos objetivos, planos, políticas e padrões aos administradores responsáveis pela sua realização”. Ainda quanto ao planejamento e controle, o autor defende que as empresas devem ser estruturalmente desagregadas em subunidades organizacionais, que podem ser centros de custos, centros de lucros ou centros de investimentos, à cujos administradores são atribuídas a autoridade e a responsabilidade específica pelas atividades operacionais correspondentes. Afirma ainda, que através destes centros de responsabilidade os planos são executados, os objetivos são atingidos e o controle obtido.

Os motivos para o uso do orçamento, segundo Espejo (2008, p. 17), “são divididos em quatro aspectos, a saber: planejamento operacional e avaliação de desempenho (com foco operacional e de curto prazo), e comunicação de metas e formação da estratégia (de natureza estratégica e de longo prazo)”.

A utilização de um sistema orçamentário oferece inúmeras vantagens, Sanvicente (1989) menciona como mais significativas: (1) fixação dos objetivos e políticas para a empresa e suas unidades (2) aumento do grau de participação dos membros da administração (3) obriga os administradores a quantificarem e datarem as atividades pelas quais serão responsáveis (4) reduz o envolvimento diário da alta administração (5) identifica os pontos de eficiência ou ineficiência no desempenho das unidades da empresa (6) finalmente, tende a melhorar a utilização dos recursos disponíveis, bem como ajustá-los às atividades consideradas prioritárias. Menciona ainda diante às vantagens, também as limitações na utilidade do sistema: (1) o sistema se baseia em estimativas, estando assim sujeitos a erros maiores ou menores (2) o custo do sistema (3) o sistema se ajusta melhor ao estilo de administração participativo, estilo este, que nem sempre é aceito em muitas empresas.

2.2 Terceiro setor

No Brasil, para Coelho (2000), o governo é considerado como o primeiro setor; o mercado o segundo setor e o terceiro setor vêm a ser as organizações que tem características dos dois setores. Atualmente, um grupo seletivo de entidades inseridas na sociedade civil, tem recebido diversas denominações, como: (1) organizações sem fins lucrativos; (2) organizações voluntárias; (3) terceiro setor; (4) ESFL (entidade sem fins lucrativos); ou (5) ONGs (organizações não governamentais). Sendo a última, o termo mais usado no Brasil. Ainda segundo a

autora “a literatura agrupa nessas denominações todas as organizações privadas, sem fins lucrativos, e que visam à produção de um bem coletivo. O termo terceiro setor foi utilizado pela primeira vez por pesquisadores nos Estados Unidos na década de 70” (COELHO, 2000, p. 58-59).

Olak e Nascimento (2008, p. 9) abordam a classificação das entidades sem fins lucrativos sob as seguintes óticas: “sob a ótica jurídica (aspectos legais), em função das atividades que desempenham (definições funcionais), quanto à extensão dos benefícios sociais, quanto à origem dos recursos financeiros e econômicos que recebem”.

O terceiro setor no Brasil segundo Coelho (2000, p. 11)

[...] não é uma realidade nova nem pouco importante, ainda que seja precária e bastante recente a consciência que atribui unidade a um sentido relativamente homogêneo às práticas que as abordagens tradicionais identificavam exclusivamente à filantropia ou à solidariedade cívica. Empresas, Igrejas, entidades as mais diversas investem, há décadas, em iniciativas cujo impacto social esta longe de ser desprezível, mesmo tendo sido quase sempre negligenciado. (...) a própria sobrevivência de amplas camadas da sociedade brasileira parece inexplicável, quando lemos os dados relativos a renda e sua absurda distribuição, sem atentar para os laços e canais invisíveis que se estabeleceram e consolidaram, ao longo dos anos, propiciando fluxos imperceptíveis de recursos dos mais diferentes tipos, em direções insuspeitas, criando condições mais humanas e suportáveis para muitos grupos marginalizados e redefinindo o pacto social [...].

Para Voltoline (2003 p. 17), no Brasil, o terceiro setor deu os primeiros passos durante os três primeiros séculos após o descobrimento do Brasil, essas organizações “existiram basicamente no espaço da Igreja Católica permeadas, portanto pelos valores da caridade cristã, a partir do catolicismo que se implantou no país, e de suas relações com o Estado”. O autor considera também a tradição de generosidade ou de solidariedade intensamente baseada em valores assistencialistas e paternalistas existentes na sociedade brasileira. Ele denota o rompimento da simbiose entre igreja e estado, no período pós-colonial, cuja independência é concretizada com a proclamação da república e com a promulgação da constituição liberal de 1891, que estabelece a liberdade de culto, proíbe subvenções governamentais aos templos e à educação religiosa, reconhece a legalidade apenas para casamentos civis e seculariza a educação. Somente em 1930, segundo considerações do autor, com Getúlio Vargas, “o Estado assume para si a responsabilidade por uma ação mais efetiva na área social, como direitos, seguridade, etc” (VOLTOLINE, 2003, p. 18).

Segundo Coelho (2000, p. 31): “Os valores religiosos sempre foram um bom terreno para o desenvolvimento do setor voluntário”. Gidron e Kra-

mer (1992 apud Coelho, 2000) incrementa que “particularmente a igreja católica expressou isso com clareza: desde 1891 as encíclicas endossam a doutrina que privilegia as instituições “auxiliares” na resolução dos problemas sociais”. A autora constata ainda que as organizações obtiveram visibilidade junto à opinião pública recentemente, mesmo sendo antigas na sociedade, “a partir da década de 80, tornam-se alvo das atenções, frequentemente à reboque das atividades e organizações não governamentais internacionais” (COELHO, 2000, p. 17).

No quadro 1, observa-se o aumento na quantidade de Entidades nas últimas décadas. O crescimento do terceiro setor não ocorreu de forma homogênea entre todas as áreas de atuação das organizações. É necessário registrar neste trabalho, que esse surpreendente crescimento verificado, não fez jus às entidades de religião, que diminuíram sua participação relativa, passando de 30% do total das Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos (FASFIL), em 1996, para 26%, em 2002, ainda que permaneçam como o grupo mais numeroso segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2002).

Quadro 1: Unidades locais das entidades privadas sem fins lucrativos, por faixas de ano de fundação - Brasil - 2005

Faixas de ano de fundação	Unidades locais
Brasil	601 611
Até 1970	14 031
1971 a 1980	49 438
1981 a 1990	123 918
1991 a 2000	284 507
2001 a 2004	107 966
2005	21 751

Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Cadastro Central de Empresas 2005.

A contabilidade, nas entidades sem fins lucrativos, apesar da obrigatoriedade da observância dos princípios fundamentais de contabilidade, não conta com qualquer regimento específico para aplicação nestas entidades, gerando nesta conjuntura, procedimentos não análogos.

Atrelado ao desenvolvimento do setor, instaurou-se o processo evolutivo da ciência contábil, partindo da publicação de três Normas Brasileiras Contábeis Técnicas (NBC T) pelo Conselho Federal de Contabilidade, buscando normatizar os procedimentos contábeis no terceiro setor, sendo estas normas derivadas da NBC T 10 - dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas:

NBC T 10.4 - Fundações (Resolução CFC N° 837/99, de 22 de fevereiro

de 1999);

NBC T 10.18 - Entidades Sindicais e Associações de Classe (Resolução CFC Nº 838/99, de 22 de fevereiro de 1999); e

NBC T 10.19 - Entidades Sem Finalidade de Lucros (Resolução CFC Nº 877/00, de 18 de abril de 2.000).

2.3 Orçamento no terceiro setor

A visão típica das escolas de administração de empresas tem como tema central e estruturante a “gestão social”. Defendem a gestão como determinante do sucesso ou do fracasso das instituições do terceiro setor, diante das novas exigências do mundo globalizado. À luz disso, as instituições sociais filantrópicas admitem que para preservar sua sobrevivência, se faz necessário adotar os mesmos mecanismos e instrumentos de gestão das empresas privadas além de inculcir no ânimo dos gestores que, tudo que é empresarial é bom, ou seja, se é bom para a empresa privada é bom para as organizações do terceiro setor. Desta forma, passam a ter como ponto central a gestão, atuando de acordo com a lógica e a racionalidade do setor privado, que tem como objetivo o lucro (VOLTOLINI, 2004).

O grau de profissionalização do terceiro setor pode ser estimado, segundo Cunha (2005, p. 24), por vários critérios, dentre eles: “o grau de formação acadêmica dos funcionários da organização, ou de seu quadro gerencial; tempo de prática profissional destes mesmos profissionais; o perfil da estrutura organizacional; se é uma estrutura simples ou é burocracia profissional e por outros”. Em sua pesquisa, o autor conclui que existe a necessidade de um aperfeiçoamento profissional na gestão e na operação das organizações do terceiro setor. Os resultados colhidos mostraram um baixo grau de profissionalização, indicando assim que essas organizações poderiam ter resultados mais efetivos em relação aos já alcançados.

Voltoline (2003, p. 19), estabelece a causa da escassez da gestão social no terceiro setor:

Com a formação setorializada, fragmentada e focada apenas no social, os aspectos administrativos e de gestão dessas instituições foram desconsiderados pelos profissionais da área social, revelando a profunda dicotomia existente entre social e o administrativo, cuja fragilidade acarretou a herança histórica de instituições que não se sustentam, vivendo na dependência do estado. Nesse contexto, a finalidade dessas instituições era focada apenas no atendimento das necessidades do seu público-alvo, sendo as questões administrativas entendidas meramente como exigências burocráticas do setor público, principal financiador, cristalizando, assim, a concepção de que a diferença entre estes dois aspectos situa-se

no mesmo campo da que diferencia o essencial e o acessório.

A análise de resultados do IBGE (2002) revela que as FASFIL empregam 1,5 milhões de assalariados, sendo mais da metade (52%) concentrada nas organizações que atuam nas áreas de educação (29%) e saúde (23%), porém essas entidades representam apenas 8% do total. A análise ainda salienta, que com as organizações religiosas; as que atuam no desenvolvimento e defesa de direitos, e as associações patronal e profissional, acontecem o inverso. Apesar de formarem o maior grupo de entidades, ocupam somente 17% dos trabalhadores das FASFIL.

Esta realidade pode ser conferida na Figura 1, na qual é notório o menor grupo de entidades (8% do total) com maior quantidade de trabalhadores devidamente contratados (52% do total).

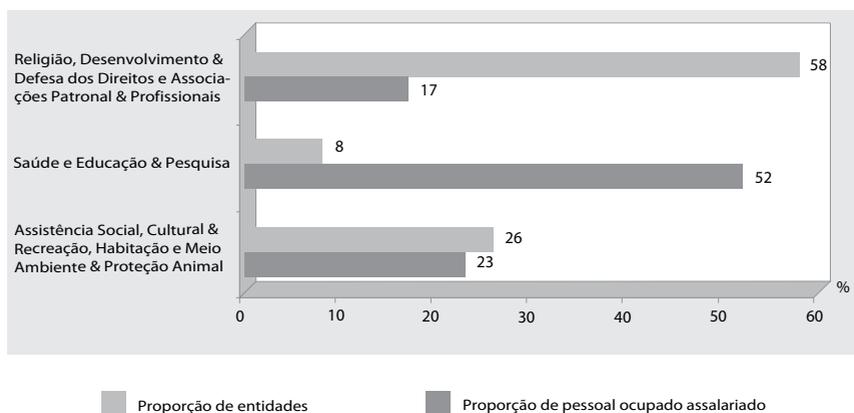


Figura 1: Distribuição percentual das fundações privadas e associações sem fins lucrativos, por área de atuação - Brasil - 2002

Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Cadastro Central de Empresas (2002).

Para Delaméa (2001, p. 159)

O orçamento, além de ser eficaz instrumento de coordenação da aplicação dos recursos financeiros, permite o controle entre o programa e a ação, e a relação entre o seu custo e benefício; e permite que os executivos adquiram a noção de limites e de quanto custam as tarefas que lhes são confiadas, que se movimentem dentro de parâmetros pré-planejados e alcancem o significado do melhor resultado possível com o mínimo de desperdício.

A contabilidade segundo Imeton (2008), é de grande importância na

gestão das organizações, com ou sem fins lucrativos, ressalta ser a principal fonte de informação no amparo das decisões econômico-financeiras a serem tomadas. Para a autora, as entidades do terceiro setor à exemplo das empresas e das entidades governamentais, “devem desenvolver suas atividades baseadas num plano de trabalho previamente elaborado, que distinga as atividades essenciais das não essenciais, detalhando as ações para cumprimento da missão e dos objetivos a que se propõem”. Defende ainda o orçamento anual como uma demonstração de grande importância e poder informativo para o plano de trabalho, e que esse deve ser construído de acordo com esse plano, “constituindo-se peça contábil importante, norteadora das atividades das organizações, pois permite a determinação de metas, financeiras ou não, e a verificação de seu cumprimento por parte dos gestores e associados” (IMETON, 2008, p. 43).

A contabilidade nas entidades sem fins lucrativos, apesar da obrigatoriedade da observância dos princípios fundamentais de contabilidade, não contava com qualquer regimento específico para aplicação nestas entidades, gerando nesta conjuntura, procedimentos não análogos.

Arelado ao desenvolvimento do setor, instaurou-se o processo evolutivo da ciência contábil, partindo da publicação de três Normas Brasileiras Contábeis Técnicas (NBC T) pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), buscando normatizar os procedimentos contábeis no terceiro setor, sendo estas normas derivadas da NBC T 10 - dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas:

- NBC T 10.4 - Fundações (Resolução CFC Nº 837/99, de 22 de fevereiro de 1999);
- NBC T 10.18 - Entidades Sindicais e Associações de Classe (Resolução CFC Nº 838/99, de 22 de fevereiro de 1999); e
- NBC T 10.19 - Entidades Sem Finalidade de Lucros (Resolução CFC Nº 877/00, de 18 de abril de 2.000).

Condicionadas aos princípios fundamentais de contabilidade, tratando neste momento especificamente do princípio da competência (Art. 9º da Resolução CFC Nº 750/93), “as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independente de recebimento ou pagamento.

Ainda de acordo com a NBC T 3 - 10.19.2.1, “as receitas e despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os princípios fundamentais de contabilidade, em especial os princípios da oportunidade e da competência”.

Nos devidos termos da Resolução 750/93, as receitas são consideradas realizadas:

- I - nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assu-

mirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II - quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III - pela geração natural de novos ativos, independentemente da intervenção de terceiros;

IV - no recebimento efetivo de doações e subvenções.

Pela maneira como a norma se submete, o item IV convence que o regime de caixa é o tipo de regime a ser adotado pelas ESFL's, visto que essas entidades só podem reconhecer essas receitas quando do seu efetivo recebimento. O CFC (Resolução Nº 774), quanto às doações recebidas pela Entidade, rege que “como a doação resulta em inegável aumento do Patrimônio Líquido, cabe o seu registro pelo valor efetivo da coisa recebida, no momento do recebimento, segundo o valor de mercado.”

Sendo o Terceiro Setor considerado composto por características do Setor Privado e Público, o orçamento utilizado nas ESFLs, pode conter características do orçamento empresarial e do orçamento público.

O orçamento público, para Aliomar Baleeiro (apud JUND, 2006, p. 61), é considerado

[...] o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por certo período e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei

O orçamento público se apóia em uma série de regimentos, tendo em vista maior rigor no cumprimento de sua finalidade. Os princípios orçamentários, portanto, resumem-se em regras que conduzem o processo de elaboração, aprovação, execução e controle do orçamento (JUND, 2006).

Os princípios orçamentários, “objetivam assegurar o cumprimento dos fins a que se propõe o orçamento(...)” (SILVA, 1996, p. 39 apud JUND, 2006), dentre tantos, seguem no arrolamento os mais notórios em termos de matéria orçamentária:

I. Princípio da legalidade: em matéria orçamentária, a administração pública é subordinada às prescrições legais;

II. Princípio da anualidade: define a periodicidade anual do orçamento, devendo o mesmo ter vigência limitada a um ano-calendário;

III. Princípio da unidade: compreende a existência de uma única lei

orçamentária, seguindo a concepção de totalidade, possibilitando a consolidação e a visão global do desempenho das finanças;

IV. Princípio da universalidade: estabelece que o orçamento único deve conter todas as receitas e todas as despesas pelos seus valores brutos, compreendendo um plano financeiro global;

V. Princípio do orçamento bruto: determina que todas as receitas e despesas devem constar no orçamento pelos seus valores brutos, impedindo inclusão de importância líquidas quando se tratar de repasses;

VI. Princípio da programação: obriga a especificar os gastos por meio de programas de trabalho, que permitirão uma identificação dos objetivos e metas a serem atingidos;

VII. Princípio do equilíbrio: em cada exercício financeiro, o montante da despesa não deve ultrapassar a receita prevista para o período;

VIII. Princípio da especificação: impede as autorizações globais, ou seja, a classificação e designação dos itens que devem constar no orçamento;

IX. Princípio da publicidade: constituído com base democrática, caracteriza o orçamento como um instrumento público que deve ser de conhecimento de toda comunidade e em todas as fases do seu ciclo;

X. Princípio da clareza: o orçamento, mesmo obedecendo todo o rigor técnico, deve ser expresso de forma clara, ordenada, objetiva e completa, sendo compreensível para qualquer indivíduo;

XI. Princípio da uniformidade: o orçamento deve manter uma padronização de seus dados, a fim de possibilitar comparações entre os distintos exercícios.

2.4 Entidade religiosa

Entidade religiosa, pessoa jurídica de direito privado, enquadrada como entidade sem fins lucrativos, que são organizações com o objetivo de provocar mudanças nos indivíduos e na sociedade, visando o lucro não como razão de ser, mas como meio necessário para garantir sua continuidade. Segundo Olak e Nascimento (2008), essas entidades podem ser classificadas sob várias óticas, dentre elas, (1) atividade que desempenham; (2) origem dos recursos financeiros e materiais; e (3) extensão dos benefícios sociais.

A religião segundo Idígoras (1983 apud Jorge, 1999), pode ser expressada por duas faces: (1) no sentido subjetivo da disposição interior do homem que se comunica com Deus; e (2) no sentido de sistemas de pensamento, moral e culto, sendo assim símbolos organizados culturalmente para a comunicação do homem com Deus. Ainda para Jorge (1999), o papel da religião na sociedade é

extremamente ativo, ate mesmo nos modos de vida mais simples. O autor define sociedade como organizações humanas e que estas vem atingindo formas mais complexas como a Nação e o Estado, que se relacionam com problemas morais e religiosos.

A definição de entidade religiosa se dá seguindo a ordem classificatória abordada por Olak e Nascimento (2008), assumindo desta forma o seguinte conceito: (1) entidade religiosa; (2) que não depende de subvenções governamentais; e (3) que presta serviços a toda a comunidade irrestrita e incondicionalmente. Logo, entidade religiosa é aquela que tem como principais fontes de recursos as contribuições, doações e cobrança de taxas de serviços dos sócios, associados e da comunidade em geral, e não recebem subvenções governamentais, e, além disso, prestam serviços de caráter educacional e assistencial incondicionalmente a toda comunidade sem restrição (OLAK e NASCIMENTO, 2008).

A igreja, segundo Jorge (1999), significa convocação; assembleia; ou seja, é a assembleia litúrgica, a comunidade dos crentes. Nela visualiza-se uma tríplice modalidade de institucionalização: (1) nível cognitivo: a doutrina, a palavra de Deus, a tradição; (2) nível expressivo: o culto; e (3) nível organizativo: a comunidade.

3 MÉTODO DE PESQUISA

A explicação científica nas ciências sociais deu os primeiros passos rumo à aquisição de conhecimentos empíricos no século XX por meio de trabalhos mais minuciosos de compreensão da vida social cotidiana, na busca de teorias mais sólidas ainda que de menor alcance, desertando de certa forma as grandes construções teóricas da época (CARVALHO, 1998). O método científico aplicado no campo das ciências sociais segundo Cervo e Bervian (2002, p. 25) “deve ser aplicado de modo positivo, e não de um modo normativo, isto é, a pesquisa positiva deve preocupar-se com o que é, e não com o que se pensa que deve ser”.

Para Marconi e Lakatos (2009), todas as ciências caracterizam-se pela utilização de métodos científicos, que são considerados a teoria da investigação, alcançando seus objetivos cientificamente quando propõe satisfazer todas as seguintes etapas: (1) descobrimento do problema; (2) colocação precisa do problema; (3) procura de conhecimentos ou instrumentos relevantes ao problema; (4) tentativa de solução do problema com auxílio dos meios identificados; (5) invenção de novas idéias ou produção de novos dados empíricos; (6) obtenção de uma solução; (7) investigação das conseqüências da solução obtida; (8) prova (comprovação) da solução, e (9) correção das hipóteses, teorias, procedimentos ou dados empregados na obtenção da solução incorreta.

O presente trabalho caracteriza-se como estudo de caso com abordagem metodológica indutiva, utilizando como técnica de pesquisa a documentação direta com pesquisa de campo de natureza exploratória, que teve como foco a observação e análise acerca da implementação do orçamento anual numa entidade religiosa, com a pretensão de possibilitar a redefinição dos métodos de trabalho e processos envolvidos na construção do orçamento frente os desafios da gestão administrativa.

O método indutivo, segundo Marconi e Lakatos (2009), é um método científico de abordagem fundamentado no princípio do determinismo onde o argumento indutivo fundamenta-se em premissas com o objetivo de levar a conclusões muito mais amplas em relação às premissas em que se basearam: do conhecido para o desconhecido, ou seja, premissas verdadeiras não conduzem a conclusões inevitavelmente verdadeiras e sim, provavelmente verdadeiras. A utilização deste método, na concepção de Parra Filho e Almeida Santos (2000, p. 77), “permite a partir de observações, levantamentos de determinados fatos, determinadas situações, inferir condições e situações gerais e esperadas” e como a indução não estabelece certeza e sim a probabilidade do esperado, Marconi e Lakatos (2009), esclarece que o método justifica suas inferências por meio do “princípio do determinismo” ou da “constância das leis da natureza”, segundo as quais (a) “nas mesmas circunstâncias, as mesmas causas produzem os mesmos efeitos” e (b) “o que é verdade de muitas partes suficientemente enumeradas de um sujeito, é verdade para todo esse sujeito universal”.

O estudo de caso é classificado como método de procedimento e consiste na investigação profunda de um caso a fim de obter generalizações. Esta inquirição deve “examinar o tema escolhido, observando todos os fatores que o influenciaram e analisando-o em todos os seus aspectos” (MARCONI e LAKATOS, 2009, p. 108). O método monográfico, como é denominado por Parra Filho e Almeida Santos (2000), possibilita entender certos fatos por meio de estudo de casos isolados ou de pequenos grupos. Para Cervo e Bervian (1996), o estudo de caso é uma das formas que se destacam como pesquisa descritiva, abordando dados e problemas que merecem ser estudados e cujo registro não consta de documentos, coletando estes dados onde ocorreram: em seu *habitat* natural, e registrando-os ordenadamente para seu estudo propriamente dito.

Segundo Marconi e Lakatos (2009), o estudo exploratório se trata de um tipo de pesquisa de campo, classificada como documentação direta dentro das técnicas de pesquisa, onde tem o propósito de levantar os dados no próprio local onde os fenômenos ocorrem a fim de conseguir informações e/ou conhecimentos acerca de solução/confirmação de um problema/hipótese ou descoberta de novos fenômenos. Já para Cervo e Bervian (1996), este estudo é uma forma de pesquisa descritiva, que à voz de alguns, é designado como pesquisa quase

científica, que tem por objetivo relacionar-se com o fenômeno ou adquirir novos conhecimentos sobre o mesmo e descobrir novos conceitos, sem elaborar hipóteses a serem testadas no trabalho.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS E DISCUSSÃO

A Diocese do Divino Espírito Santo, denominada Mitra Diocesana de Umuarama, nas suas relações patrimoniais, é uma sociedade civil, com finalidade religiosa, que tem por estatutos corporificados no Código de Direito Canônico. É a organização jurídica pública sem fins lucrativos da diocese, denominada cúria diocesana.

Com sede a Avenida Padre José Germano Neto Júnior nº 4260 na cidade de Umuarama, região noroeste do Paraná, a diocese abrange uma área de 13.664 km² que de acordo com o IBGE, tem uma população de 388.474 habitantes, distribuídos em 29 municípios.

A cúria diocesana é o órgão responsável pela administração da diocese como um todo, prestando ainda serviços contábeis e assessoria pastoral às paróquias pertencentes à diocese.

A entidade segue normas e regras estabelecidas internamente pelo regimento do conselho de economia e administração e também pelo código de direito canônico, que estabelece toda a doutrina da igreja católica no mundo, no qual ficam expressos todos os direitos e as obrigações pertencentes a cada fiel, leigo, clero e também a toda instituição.

Os dados necessários para pesquisa foram obtidos utilizando-se de duas formas: (1) entrevista com os profissionais responsáveis pelo departamento financeiro, contábil e administrativo da entidade; e (2) análise das demonstrações contábeis do ano de 2006, 2007, 2008 e 2009. As duas formas de coleta de dados possibilitaram o confronto das informações ampliando a precisão dos resultados obtidos.

No referencial teórico, dentre outras ferramentas contábeis e administrativas, analisou-se a importância do orçamento como ferramenta gerencial aos gestores das entidades sem fins lucrativos. Dentro deste cenário abordado, buscou-se analisar o orçamento já implantado na entidade em estudo, com o objetivo de traçar um modelo específico para este segmento do terceiro setor: entidade religiosa, independente da sua doutrina.

A entrevista com o moderador e economista da entidade, responsável pela administração geral e econômica respectivamente, propiciou informações precisas, com riqueza de detalhes, das atividades desenvolvidas naquela entidade, sua doutrina e sua estrutura organizacional, tornando-se o leme deste estudo no árduo processo da coleta de dados.

Dando continuidade à coleta de dados na forma de entrevista, a profissional do departamento financeiro, nomeada como gerente financeiro pela entidade relatou os procedimentos executados no âmbito deste departamento, fazendo uso de controles manuais e planilhas eletrônicas, onde realiza o controle das arrecadações, despesas, repasses, previsão e execução do orçamento, relatando também a postura da alta hierarquia da entidade, frente ao controle do orçamento, como sendo um processo dispensável.

A postura adotada se apóia no Art. 61 do regimento do conselho de economia e administração (2007) onde menciona que o Conselho Diocesano de Economia e Administração (CDEA) e o Conselho Paroquial de Economia e Administração (CPEA) não poderão efetuar despesas ou investimentos, exceto os reconhecidos pela administração ordinária, salvo em posse de autorização do bispo ou pároco, respectivamente.

Concluída a fase de apresentação dos bastidores por intermédio das entrevistas realizadas, foi permitido o acesso às informações gerenciais e contábeis da entidade, sem qualquer condicionante, por meio das planilhas eletrônicas gerenciais do orçamento, além das demonstrações contábeis dos exercícios em análise.

A segunda etapa da coleta de dados se deu na forma de análise destas informações. O primeiro passo foi inteirar-se do eficiente centro de custos da entidade, trata-se de um controle gerencial que propicia a alocação das receitas e despesas realizadas para cada setor isoladamente, constituindo desta forma um histórico muito valioso na construção do sistema orçamentário.

O Código de Direito Canônico Cân. 222 relata as obrigações dos fiéis perante a igreja: (1) o socorro às necessidades da igreja, como fonte de propício ao culto divino, as obras de apostolado e de caridade e para o honesto sustento dos ministros, e (2) também, em promover o justiça social e, usufruir das próprias rendas no socorro aos pobres.

A principal receita da entidade se justifica no percentual atribuído pelas paróquias nas arrecadações do dízimo, coletas, doações espontâneas, alugueis e festas. Além desta contribuição, as paróquias ainda pagam honorários à cúria diocesana, pelos serviços administrativos e contábeis que lhes são prestados. Este provento é intitulado pelas partes como “rateio diocesano”, derivado da apuração dos custos essenciais para execução do serviço dispensado, dividido proporcionalmente entre as paróquias, como determina o regimento do conselho de economia e administração (2007, p. 29):

10% sobre as entradas paroquiais de dízimo, coletas de missas, ajudas espontâneas, em se tratando de Paróquias confiadas ao Clero Diocesano.

5% para a Diocese e 5% para o Instituto Religioso sobre as entradas paroquiais

de dízimos, coletas de missas, ajudas espontâneas, em se tratando de Paróquias confiadas a Institutos Religiosos.

10% no que se diz respeito a entradas paroquiais providas de alugueis, para qualquer Paróquia, quando o aluguel se referir às atividades não pastorais.

10% no que se diz respeito a entradas paroquiais providas de festas, para qualquer Paróquia.

Rateio Diocesano (definido anualmente com base nas receitas totais das Paróquias em relação às despesas administrativas da Diocese).

A arrecadação total da entidade é inteirada com receitas financeiras e patrimoniais, reembolsos dos materiais e demais despesas de pastoral, e ainda pelos repasses que são classificados em duas formas: (1) repasse das doações restritas, onde a entidade é o elo de ligação entre a oferta do doador e o fundo beneficiado; e (2) repasse das paróquias, na qualidade de filiais da cúria diocesana, dos equivalentes à suas obrigações que são impostamente agregadas ao CNPJ (Cadastro Nacional Pessoa Jurídica) da matriz, por exemplo: contribuições e tributos; planos de saúde; entre outros, possibilitando desta forma, o recolhimento consolidado como estabelecido em contratos e na legislação que rege.

A maior parte do montante arrecadado pela cúria diocesana é destinada à sua principal atividade, que se divide em: (1) pastoral; (2) social; e (3) formação. Os dispêndios para manter tais atividades sociais se justificam em: (1) pastoral: formação de leigos, na qualidade de assessores da igreja em meio à comunidade; (2) social: auxílio a outras entidades e pessoas carentes, e (3) formação: construção e manutenção de seminários, para formação de novos presbíteros. O regimento do conselho de economia e administração (2007, p. 7) nos retrata que os “seus principais fins próprios são: organizar o culto divino, cuidar do conveniente sustento do clero e dos demais ministros, praticar obras do sagrado apostolado e de caridade, principalmente em favor dos pobres”.

O remanescente arrecadado é destinado à sua atividade administrativa, ou seja, da diocese como um todo, incluindo os serviços prestados às paróquias e os repasses das mesmas como filiais, aos órgãos credores, e também o repasse das doações na forma restrita, ao fundo designado.

Por fim, o confronto entre controle gerencial e as demonstrações contábeis, no intuito de verificar a correlação entre planilha eletrônica gerencial do orçamento e as demonstrações produzidas pelo sistema contábil da entidade.

As demonstrações contábeis do ano de 2009, conta com valores incorridos até o terceiro trimestre do exercício, sendo fundamental a projeção do último trimestre pelas autoras, para finalizar o exercício social.

Descendente à confrontação, e à luz da ciência contábil, foi aberta passagem para as constatações do elencado que segue.

4.1 Orçamento operacional

O orçamento é realizado na entidade por meio de planilhas eletrônicas, nas quais cada centro de custo é alocado em planilha isolada, com seus respectivos recursos e dispêndios, a partir destes, constituindo uma planilha consolidada que somente se resume à previsão e realização das receitas e despesas. O quadro 2 apresenta o modelo elaborado visando suprir a carência do controle acima descrito.

Pelo confronto das demonstrações contábeis com o orçamento construído nas planilhas, se faz notório a discrepância entre o previsto e o realizado para os períodos. Esses dados revelam que foi orçado maior volume para o dispêndio do que o previsto para a arrecadação, o que contraria o princípio orçamentário do equilíbrio, que parte da premissa que, em cada exercício financeiro, o montante da despesa não deve ultrapassar a receita prevista para o período.

Foi verificado o método de previsão utilizado pela entidade na construção do orçamento, e nota-se que tentando o conservadorismo na arrecadação, o faz em demasia, fugindo do mínimo a ser considerado pelo histórico dos períodos anteriores, justificando a principal razão para a discrepância constatada. Outro fator relevante da disparidade: o procedimento utilizado para orçar os dispêndios por setor isolado. Em forma de ofício, os gestores setoriais são convocados a explanar suas necessidades para o setor no próximo período, porém, tais necessidades não são alvo de restrição.

No quadro 2, é apresentado o modelo de orçamento operacional, elaborado a partir do orçamento consolidado da entidade, exibindo os valores previstos pelo gerente financeiro em planilha eletrônica, e o realizado segundo as demonstrações contábeis.

Quadro 2: Orçamento operacional

Exercício	2007		2008		2009				
	ORÇADO VLR (R\$)	REALIZA- DO VLR (R\$)	VARIA- ÇÃO (%)	ORÇADO VLR (R\$)	REALIZA- DO VLR (R\$)	VARIA- ÇÃO (%)	ORÇADO VLR (R\$)	REALIZA- DO VLR (R\$)	VARIA- ÇÃO (%)
RECEITAS	440,150	3,037,590	590%	2,609,500	3,251,903	25%	2,837,760	4,094,903	44%
RECEITAS CORRENTES	440,150	3,037,590	590%	2,609,500	3,251,903	25%	2,837,760	4,094,903	44%
Doações Recebidas	0	1,406,100	100%	1,103,600	1,396,660	27%	1,204,100	1,922,343	60%
Reembolsos	258,150	263,376	2%	344,900	435,960	26%	368,660	404,337	10%
Financieiras	0	23,219	100%	0	66,282	100%	0	62,633	100%
Patrimoniais	0	34,995	100%	6,000	38,336	539%	10,000	170,893	1609%
Rateio da diocese	170,000	170,668	0%	180,000	181,298	1%	195,000	185,131	-5%
Outras Receitas-Repasses	12,000	1,139,229	9394%	975,000	1,133,364	16%	1,060,000	1,349,563	27%
(-) DESPESAS	687,540	3,048,566	343%	3,643,466	4,527,360	24%	2,943,074	3,765,217	28%
DESPESAS CORRENTES	684,340	2,540,046	271%	2,630,966	2,972,237	13%	2,869,074	3,374,509	18%
Despesas Administrativas	642,113	1,374,720	114%	1357,704	1,447,530	7%	1,675,174	1,926,751	15%
Salários e encargos	572,911	362,723	-37%	291,600	434,327	49%	360,700	550,863	53%
Operacionais	40,706	853,466	1997%	923,866	875,601	-5%	1,166,185	1,031,384	-12%
Impostos e contribuições	8,896	42,611	379%	56,183	47,458	-16%	63,349	50,168	-21%
Comunicação	11,600	41,415	257%	29,340	39,780	36%	0	186,148	100%
Locomoção	8,000	74,503	831%	56,715	50,362	-11%	29,340	51,159	74%

Depreciação	0	144,884	100%	0	166,039	100%	55,600	57,026	3%
Manutenção	11,500	77,080	570%	216,250	234,552	8%	119,850	150,628	26%
Despesas Financeiras	0	19,332	100%	8,400	1,821	-78%	2,500	2,089	-16%
Serviços de Terceiros	1,147	26,428	2203%	16,913	36,559	116%	19,550	26,675	36%
Outras Despesas-Repasses	29,580	897,599	2934%	1,031,700	1,085,733	5%	1,052,000	1,268,364	21%
DESPESAS DE CAPITAL	3,200	508,520	15791%	1,012,500	1,555,122	54%	74,000	390,708	428%
Obras de melhorias e ampliação	700	415,352	59236%	0	94,182	100%	0	0	100%
Aquisições	2,500	83,619	3245%	1,001,500	1,453,641	45%	63,000	362,978	476%
Cotas de consórcio	0	9,548	100%	11,000	7,299	-34%	11,000	27,730	152%
(=) DÉFICIT DO EXERCÍCIO	(247,390)	(10,976)	-96%	(1,033,966)	(1,275,456)	23%	(105,314)	329,685	-413%

Fonte: Elaborado pelas autoras.

4.1.1 Orçamento de capital

Este orçamento prevê a viabilidade ou a protelação dos projetos da entidade para o período, porém, a entidade em estudo não faz uso desta ferramenta orçamentária.

Constatou-se que o realizado da planilha eletrônica contemplava em conta de investimentos, lançamentos inerentes à conta de resultado. Por exemplo: manutenção que se caracteriza despesa, foi considerada aquisição caracterizando investimento.

O modelo apresentado nos quadros 3, 4 e 5, tende a proporcionar maior êxito no orçamento das entidades, por privilegiar somente investimentos, inerentes ou não à operação, de maneira a repensar o orçamento operacional, quanto ao que se pode de fato imobilizar no período, considerando as previsões de arrecadação. O modelo também deixa bem claro a característica de investimento de recursos, tornando evidente que os dispêndios operacionais (despesas), pertencem ao grupo de despesas correntes no orçamento operacional.

As tabelas mostram valores dos investimentos incorridos em confronto com o que fora orçado da entidade em estudo. Esta análise permite constatar a incompatibilidade nos resultados obtidos ao final dos períodos, entre o previsto e o realizado, ocorrido provavelmente pela execução de projetos não planejados, ou ainda, pela falta de previsão orçamentária para projetos já aprovados para o período. No ano em que o orçamento entrou em vigor, a discrepância chegou a 15.791% (quinze mil, setecentos e noventa e um por cento), com grande melhora nos anos subsequentes, porém ainda apresentando variação positiva.

Quadro 3: Orçamento de capital – exercício de 2007

VALORES EM R\$ DESCRIÇÃO DOS INVESTIMENTOS	ORÇADO x REALIZADO - ANO 2007												TOTAL		Vari- ção
	I TRIM		II TRIM		III TRIM		IV TRIM		PREV		REAL		PREV	REAL	%
	PREV	REAL	PREV	REAL	PREV	REAL	PREV	REAL	PREV	REAL	PREV	REAL	PREV	REAL	%
TOTAL DOS GAS- TOS	800	205.897	800	163.332	800	112.547	800	26.743	800	7.333	0	23.019	3.200	508.520	15791%
Móveis e Utensílios	0	4.086	0	3.659	0	7.941	0	7.333	0	23.019	0	23.019	0	508.520	100%
Máquinas e Equipa- mentos	625	6.175	625	3.940	625	0	625	3.050	625	3.050	0	13.165	2.500	13.165	427%
Veículos	0	0	0	47.435	0	0	0	0	0	0	0	47.435	0	47.435	100%
Terrenos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	100%
Computadores e Peri- féricos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	100%
Construções e Edifi- cações	175	192.501	175	106.030	175	102.320	175	14.500	175	14.500	175	415.352	700	415.352	59236%
Cotas de Consórcios	0	3.134	0	2.267	0	2.285	0	1.860	0	1.860	0	9.548	0	9.548	100%

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Quadro 4: Orçamento de capital – exercício de 2008

VALORES EM R\$ DESCRIÇÃO DOS INVESTIMENTOS	ORÇADO x REALIZADO - ANO 2008												TOTAL		Vari- ação
	I TRIM		II TRIM		III TRIM		IV TRIM		PREV		REAL		PREV	REAL	%
	PREV	REAL	PREV	REAL	PREV	REAL	PREV	REAL	PREV	REAL	PREV	REAL	PREV	REAL	%
TOTAL DOS GAS- TOS	1003.125	1038.706	3.125	156.318	3.125	82.263	3.125	277.834	3.125	3.125	3.125	1012.500	1012.500	1555.122	54%
Móveis e Utensílios	375	0	375	800	375.00	3.252	375	12.398	375	12.398	375	1.500	1.500	16.450	997%

Máquinas e Equipamentos	0	0	0	6.100	0	3.400	0	7.547	0	17.047	100%
Veículos	0	0	0	0	0	48.097	0	42.075	0	90.173	100%
Terrenos	1000.000	1013.531	0	107.000	0	0	0	200.186	1000.000	1320.717	32%
Computadores e Periféricos	0	2.100	0	499	0	3.685	0	2.969	0	9.253	100%
Construções e Edificações	0	21.240	0	40.083	0	22.000	0	10.858	0	94.182	100%
Cotas de Consórcios	2.750	1.835	2.750	1.835	2.750	1.828	2.750	1.799	11.000	7.299	-34%

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Quadro 5: Orçamento de capital – exercício de 2009

VALORES EM R\$ DESCRIÇÃO DOS INVESTIMENTOS	ORÇADO x REALIZADO - ANO 2009												Variação %
	I TRIM		II TRIM		III TRIM		IV TRIM		TOTAL				
	PREV	REAL	PREV	REAL	PREV	REAL	PREV	REAL	PREV	REAL			
TOTAL DOS GASTOS	18.500	126.228	18.500	28.494	18.500	58.516	18.500	180.806	74.000	394.044	432%		
Móveis e Utensílios	7.750	9.500	7.750	4.100	7.750	2.180	7.750	24.180	31.000	39.960	29%		
Máquinas e Equipamentos	500	8.495	500	3.517	500	1.774	500	500	2.000	13.786	589%		
Veículos	0	0	0	0	0	35.936	0	36.000	0	71.936	100%		
Terrenos	7.500	99.787	7.500	10.584	7.500	10.584	7.500	114.112	30.000	235.065	684%		
Computadores e Periféricos	0	1.800	0	2.367	0	1.400	0	0	0	5.567	100%		
Construções e Edificações	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	100%		
Cotas de Consórcios	2.750	6.646	2.750	7.927	2.750	6.643	2.750	6.514	11.000	27.730	152%		

Fonte: Elaborado pelas autoras.

4.1.2 Demonstração do superávit ou déficit das atividades

A entidade não faz uso desta demonstração em seu orçamento, deixando desta forma, de prognosticar seu resultado.

Esta demonstração é denominada pela entidade como demonstração da conta variação patrimonial, logo a NBC T 3 se refere a este relatório, quando se tratando de ESFL (Entidade Sem Fins Lucrativos), como demonstração do superávit ou déficit das atividades. Sendo assim, o modelo elaborado neste estudo e apresentado na Tabela 6, procede atendendo estas recomendações.

As demonstrações dos períodos confrontados resultaram em *Superávit* das atividades, o que foi inverso no orçamento operacional. Pode se perceber, que as aquisições de capital do período não se justificam na operacionalidade da entidade, ou seja, não se faziam necessárias à operação das atividades para o período segundo o previsto pelo orçamento operacional.

A previsão deste demonstrativo é de suma importância, levando-se em conta as arrecadações deste setor, principalmente ao se tratar de entidade religiosa, que provém basicamente de doações, o que não caracteriza receita garantida. Sendo conservador na previsão das receitas, é possível através desta demonstração, ciência do resultado disponível para investimento ou então, do necessário para equilibrar financeiramente o período, provindo informações essenciais às tomadas de decisões dos gestores, para fazer um planejamento para captação de recursos financeiros.

Quadro 6: Demonstração do superávit ou déficit das atividades

	2007	2008	2009
RECEITA	3,037,590	3,251,903	4,094,903
Doações Recebidas	1,406,101	1,396,661	1,922,343
Reembolso	263,376	435,960	404,337
Financeiras	23,219	66,283	62,634
Patrimoniais	34,996	38,337	170,893
Rateio da diocese	170,668	181,298	185,132
Outras Receitas-Repases	1,139,230	1,133,365	1,349,564
(-) DESPESA	2,540,047	2,972,237	3,374,509
Salários e encargos	362,724	434,328	550,864
Operacionais	853,467	875,601	1,031,385
Impostos e contribuições	42,611	47,458	50,169

Comunicação	41,416	39,781	57,027
Locomoção	74,503	50,362	51,160
Depreciação	144,885	166,039	186,148
Manutenção	77,081	234,552	150,628
Despesas Financeiras	19,333	1,822	2,090
Serviços de Terceiros	26,429	36,560	26,675
Outras Despesas-Repases	897,600	1,085,734	1,268,365
RESULTADO C/ ALIENAÇÕES ATIVO FIXO	(1,381)	(3,880)	-
Alienações	(1,381)	(3,880)	-
(=) SUPERÁVIT DO EXERCÍCIO	497,544	275,786	720,394

Fonte: elaborado pelas autoras.

4.1.3 Balanço patrimonial

Na atual demonstração do balanço patrimonial da entidade, o ativo disponível é composto pelos direitos da entidade para o desempenho de suas atividades, como também os valores da operação de repasse dos pagamentos consolidados devidos pelas filiais aos credores. Assim constatado, não são esclarecidos aos usuários da demonstração, através das notas explicativas recomendadas pela NBC T 3, os valores distintos a cada operação.

Para esta demonstração, a NBC T 3 também faz menção a nomenclatura do patrimônio líquido e suas respectivas contas, onde convém alguns ajustes.

O quadro 7 retrata o modelo de previsão do balanço patrimonial recomendado às ESFLs, com as considerações dispensadas à norma contábil acima citada.

Quadro 7: Balanço patrimonial

	2006	2007	2008	2009
ATIVO	4,482,964	4,987,161	6,384,476	7,116,369
ATIVO CIRCULANTE	390,709	547,398	559,510	1,133,972
Disponível	390,213	543,581	555,687	1,119,972
Caixa	10,368	24,670	25,040	25,550
Bancos Conta Movimento	151,328	132,770	54,904	81,592
Aplicações Financeiras	228,517	386,140	475,743	1,012,830

Direitos	496	3,817	3,823	14,000
Adiantamentos	496	3,817	3,823	14,000
ATIVO NÃO CIRCULANTE	4,092,256	4,439,763	5,824,966	5,982,397
ATIVO REALIZAVEL LONGO PRAZO	2,388	0	0	0
Direitos	2,388	0	0	0
Adiantamentos	2,388	0	0	0
ATIVO PERMANENTE	4,089,868	4,439,763	5,824,966	5,982,397
Investimentos	200	200	200	300
Títulos e Ações	200	200	200	300
Imobilizado	4,089,668	4,439,563	5,824,766	5,982,097
Imóveis	2,860,074	2,860,074	4,180,792	4,409,392
Móveis e Utensílios	104,593	127,612	144,062	166,272
Máquinas e Equipamentos	204,215	217,380	243,680	285,993
Instalações	3,875	3,875	3,155	6,310
Veículos	265,576	285,341	322,514	341,985
Imobilizado em Andamento	1,166,873	1,579,414	1,680,895	1,708,626
Depreciações Acumuladas	(515,538)	(634,133)	(750,332)	(186,148)
PASSIVO	4,482,964	4,987,161	6,384,476	7,116,369
PASSIVO CIRCULANTE	45,192	53,226	54,224	65,723
Obrigações	45,192	53,226	54,224	65,723
Fornecedores	27,802	4,020	3,072	7,090
Trabalhistas	13,390	26,021	33,434	33,000
Contas a pagar	0	23,185	17,718	25,633
Emprestimos e Financiam	4,000	0	0	0
PATRIMÔNIO LÍQUIDO SOCIAL	4,437,772	4,933,935	6,330,252	7,050,646
Patrimônio Social	4,100,214	4,437,772	6,054,466	6,330,252
Patrimônio Social	4,100,214	4,437,772	6,054,466	720,394

Superávit do Exercício	337,558	496,163	275,786	720,394
Varição Patrimonial	337,558	496,163	275,786	720,394

Fonte: Elaborado pelas autoras.

5 CONCLUSÃO

Dada a significância das entidades sem fins lucrativos, não apenas pelo crescente volume, mas principalmente pela relevante atividade que desenvolve, imprimindo um impacto social cada vez maior, É cada vez mais dispensadas referências a importância da gestão profissional nestas entidades, com intuito da sociedade continuar gozando do importante papel que estas realizam em prol dos menos favorecidos.

Com necessidades cada vez maiores para desempenharem suas atividades em favor da sociedade, só podem confiar, em sua grande maioria, em arrecadações incertas e desobrigadas, tornando-se um o desafio deste setor, frente à grande concorrência instaurada pela necessidade de captar recursos.

Diante disso, a necessidade de implantação do orçamento financeiro fala por si, como ferramenta administrativa de planejamento, execução e controle, possibilitando a minuciosa análise da situação prevista para a entidade, além da utilidade na tomada de decisões, por iniciativas para garantir seu equilíbrio.

Frente à concorrência desatinada que o setor se põe à prova, existem caminhos que podem levar a entidade à preferência dos colaboradores, granjeando com mérito, cada vez mais recursos. Para seguir tais caminhos, a profissionalização destas entidades é inevitável, além do apoio gerencial que se pode obter com o uso do orçamento financeiro, possibilita ainda a transparência das informações, sendo esta, especialmente notada pelos patrocinadores, fortalecendo a imagem da entidade, por meio da prestação de contas das ações dos seus gestores (*accountability*).

Na entidade analisada o processo orçamentário está sendo utilizado, não obstante, como ferramenta gerencial. Os gestores, por fim, não aderiram ao controle do orçamento, como necessidade fundamental para a real eficácia da ferramenta.

É recomendado, para o sucesso do sistema orçamentário, recorrer às restrições no processo de previsão do orçamento, quanto à fixação da despesa para o período. Também como sugestão, a implantação de sistema financeiro acoplado ao sistema contábil em uso na entidade.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 750/93, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res750.htm>. Acesso em: 26 mar. 2009.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 774/94, de 16 de dezembro de 1994. Aprova o apêndice à resolução sobre os princípios fundamentais de contabilidade. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res774.htm>. Acesso em: 26 maio 2009.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 837/99, de 22 de fevereiro de 1999. Aprova a Norma Brasileira de Contabilidade, assim discriminada: NBC T 10.4 – Fundações. Disponível em: <<http://www.crcrs.org.br/resnormas/rescfc837.htm>>. Acesso em: 10 jun. 2009.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 838/99, de 22 de fevereiro de 1999. Aprova a Norma Brasileira de Contabilidade, assim discriminada: NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res838.htm>>. Acesso em: 15 jun. 2009.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 877/2000, de 18 de abril de 2000. Aprova a NBC T 10 – Dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas, Item NBC T 10.19 – Entidades sem finalidade de lucros. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res877.htm>>. Acesso em: 20 jun. 2009.

CARVALHO, M. C. M. de (Org.). **Construindo o saber**: metodologia científica: fundamentos e técnicas. 8. ed. Campinas: Papirus, 1998.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

CÓDIGO de Direito Canônico (TOTUS TUUS). São Paulo: Loyola, 1983.

COELHO, S. de C. T. **Terceiro setor**: um estudo comparativo entre Brasil e Estados Unidos. 2. ed. São Paulo: Senac, 2000.

CUNHA, D. M. da. **As práticas administrativas nas organizações do terceiro setor no Estado de Minas Gerais**. 2005. 178 f. Dissertação (Mestrado profissional em administração) - Faculdades Integradas de Pedro Leopoldo, Pedro Leopoldo, 2005.

DELAMÉA, E. **Contabilidade eclesiástica**. São Paulo: Loyola, 2001.

ESPEJO, M. M. dos S. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contigencial**: uma abordagem multivariada. 2008. 216 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial**: planejamento e controle gerencial. São Paulo: Atlas, 2006.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. **Fundações Privadas e Associações**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 07 set. 2009

_____. **Fundações Privadas e Associações**. Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes_Privadas_e_Associacoes>. Acesso em: 08 dez. 2009.

IMETON, L. da S. **A contribuição da contabilidade ao processo de gestão de uma organização do terceiro setor**: o caso IDES. 2008. 104 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Florianópolis, 2008.

JORGE, J. A. **Dicionário informativo bíblico, teológico e litúrgico, com aplicações práticas**. Campinas: Átomo, 1999.

JUND, S. **Administração, orçamento e contabilidade pública**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

LUNKES, R. J. **Manual do orçamento**. São Paulo: Atlas, 2003.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos** (terceiro setor). 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PARRA FILHO, D.; SANTOS, J. A. **Metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Futura, 2000.

REGIMENTO do Conselho de Economia e Administração. 2. ed. Umuarama: Gráfica São Paulo, 2005.

SANVICENTE, A. Z.; SANTOS, C. da C. **Orçamento na administração de empresas**: planejamento e controle. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1983.

VOLTOLINE, R. (Org.). **Terceiro setor**: planejamento e gestão. 2. ed. São Paulo: Senac, 2003.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial**: planejamento e controle do lucro. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1977.

WESTON, J. F.; BRIGHAM, E. F. **Fundamentos da administração financeira**. São Paulo: Makron Books, 2000.