CCG29 - PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DO ORÇAMENTO EM UMA ORGANIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR

AUTORIA
GUILHERME SCHOFFEN
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

WENDY BEATRIZ WITT HADDAD CARRARO
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

Resumo

Mesmo que o lucro não seja uma das finalidades no terceiro setor, as entidades sem fins lucrativos necessitam captar recursos financeiros para a manutenção de suas atividades e para o cumprimento de seus objetivos sociais. Este estudo tem por objetivo identificar de que forma o orçamento pode ser implementado em uma organização do terceiro setor. Esta pesquisa se classifica como descritiva no que tange ao seu objetivo, qualitativa quanto à forma de abordagem do problema e estudo de caso em relação aos procedimentos utilizados. A instituição analisada neste estudo foi a Organização Líder e a coleta de dados ocorreu por meio de documentação de seu fluxo de caixa, observação simples mediante visitas à instituição e questionário realizado com os diretores da mesma. A forma de orçamento implementada foi o rolling budget e o modelo utilizado foi o orçamento de caixa. Os principais resultados apontam superávit de caixa ao final do período analisado e percepções positivas dos gestores da Organização Líder a respeito da ferramenta adotada. A contribuição do estudo está no fato de o terceiro setor ter crescido em representatividade no país, mas a sustentabilidade financeira ser considerada um desafio à gestão das entidades que o compõem. Concluiu-se que houve melhorias na sustentabilidade financeira da organização com a implementação da forma de orçamento selecionada e que o rolling budget foi uma ferramenta adequada para a entidade.

PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DO ORÇAMENTO EM UMA ORGANIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR

RESUMO

Mesmo que o lucro não seja uma das finalidades no terceiro setor, as entidades sem fins lucrativos necessitam captar recursos financeiros para a manutenção de suas atividades e para o cumprimento de seus objetivos sociais. Este estudo tem por objetivo identificar de que forma o orçamento pode ser implementado em uma organização do terceiro setor. Esta pesquisa se classifica como descritiva no que tange ao seu objetivo, qualitativa quanto à forma de abordagem do problema e estudo de caso em relação aos procedimentos utilizados. A instituição analisada neste estudo foi a Organização Líder e a coleta de dados ocorreu por meio de documentação de seu fluxo de caixa, observação simples mediante visitas à instituição e questionário realizado com os diretores da mesma. A forma de orçamento implementada foi o rolling budget e o modelo utilizado foi o orçamento de caixa. Os principais resultados apontam superávit de caixa ao final do período analisado e percepções positivas dos gestores da Organização Líder a respeito da ferramenta adotada. A contribuição do estudo está no fato de o terceiro setor ter crescido em representatividade no país, mas a sustentabilidade financeira ser considerada um desafio à gestão das entidades que o compõem. Concluiu-se que houve melhorias na sustentabilidade financeira da organização com a implementação da forma de orçamento selecionada e que o rolling budget foi uma ferramenta adequada para a entidade.

Palavras-chave: Orçamento; Terceiro setor; Implementação; Rolling budget.

1 INTRODUÇÃO

Diante da falta de participação do Estado em políticas sociais, as entidades sem fins lucrativos têm ganhado cada vez mais espaço e representatividade na sociedade (Chagas, Luz, Cavalcante, & Araújo, 2011). Essas organizações fazem parte do segmento da sociedade civil denominado terceiro setor e promovem o bem-estar social. Enquanto o primeiro setor é representado pelas instituições governamentais e o segundo, pelas entidades privadas com finalidade de lucro, o terceiro setor é composto por agentes que buscam atender a interesses comunitários (Cruz, 2010).

Pode existir uma concepção errônea de que o lucro não é relevante no terceiro setor porque suas organizações não possuem finalidade lucrativa. Entretanto, apesar de não ser um objetivo da entidade, seu resultado financeiro positivo é um meio necessário alcançar seus propósitos institucionais – recebendo a denominação de superávit em vez de lucro (Olak & Nascimento, 2010). Muitas instituições sem fins lucrativos dependem de recursos próprios para sua manutenção e, para tanto, devem traçar uma estratégia eficiente de utilização desses recursos a fim de se manterem em operação (Campos, 2008).

Em face do crescimento do terceiro setor na economia e da necessidade de captar recursos financeiros para a manutenção da atividade das entidades, a contabilidade gerencial surge como forma de auxiliar na gestão dos recursos financeiros da entidade e no cumprimento de seus objetivos sociais. Vários autores apresentam estudos com essa abordagem, tais como: Brito, M. C. Oliveira, Luca, Santos e B. C. Oliveira (2008); Lopes, Andrade, Meira, Santos e Ferreira (2012); Mário, Alves, Carmo, Silva e Jupetipe (2013); e Queiroz, Marques e Penha (2018). Nesse sentido, Mário et al. (2013) destacaram que a contabilidade não só atua gerando informações sobre eventos passados, como também ajuda no planejamento e na tomada de decisões das entidades sem fins lucrativos.

No contexto da contabilidade gerencial, Queiroz et al. (2018) destacam o controle de fluxo de caixa e o orçamento como ferramentas de apoio à gestão no terceiro setor. O fluxo de

caixa é um demonstrativo que representa a movimentação de caixa em um período. O orçamento é uma forma de planejamento financeiro e pode ser classificado em: estático, ajustado, de tendências, base zero, e *rolling budget*, por exemplo. Este, segundo Lynn e Madison (2004), é caracterizado pela sua manutenção sempre em um período fixo de tempo no futuro, o que implica um horizonte estável e específico de planejamento financeiro.

Considerando os desafios da administração de entidades sem fins lucrativos e a utilização de ferramentas da contabilidade gerencial, este estudo visa responder à seguinte questão: **de que forma o orçamento pode ser implementado em uma organização do terceiro setor?** A fim de respondê-la, o estudo tem por objetivo geral identificar de que forma o orçamento pode ser implementado em uma organização do terceiro setor. Para alcançá-lo, o estudo se propõe a aplicar o método de orçamento de tendências, com base no fluxo de caixa da organização, implementar o *rolling budget* e acompanhar o seu funcionamento por três meses.

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

Entretanto, a sustentabilidade financeira ainda é considerada um desafio à gestão das entidades sem fins lucrativos (Cazumbá, 2013). Por lidarem com recursos limitados, Campos (2008) destaca a importância de um planejamento de recursos na gestão dessas instituições, objetivando sua sobrevivência a longo prazo e cumprimento de seus objetivos sociais. O estudo em questão demonstra sua relevância por aplicar um planejamento financeiro em uma organização do terceiro setor. A pesquisa poderá servir de apoio para a elaboração de orçamento em outras entidades sem fins lucrativos e estimular o desenvolvimento de novas pesquisas na área.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, são abordados tópicos como abordagem conceitual do orçamento, r*olling budget* e sua implementação no orçamento de caixa e gestão no terceiro setor. São apresentados alguns estudos já publicados que têm relação com a área de contabilidade gerencial no terceiro setor.

2.1 Abordagem Conceitual do Orçamento

O orçamento é uma ferramenta da contabilidade gerencial que, segundo Padoveze e Taranto (2009, p. 3), pode ser definida como "[...] o ato de colocar à frente aquilo que está acontecendo hoje". Em outras palavras, o orçamento é uma representação quantitativa de um planejamento, utilizado para transformar estratégias de uma entidade em medidas operacionais (Hansen & Mowen, 2001; Padoveze & Taranto, 2009; Schiavo, 2013). Lunkes (2011, p. 14) afirma que o orçamento "[...] é a etapa do processo do planejamento estratégico em que se estima e determina a melhor relação entre resultados e despesas para atender às necessidades, características e objetivos da empresa no período". É por meio dessa técnica de previsão que a contabilidade consolida seu papel de apoio à tomada de decisão da administração (Padoveze, 2010).

Hansen e Mowen (2001) destacam a importância do orçamento como forma de planejamento financeiro para qualquer organização. Segundo esses autores, o orçamento pode trazer algumas vantagens à entidade, como incentivar seus gestores a planejar, destinar melhor os recursos da entidade e melhorar a comunicação interna, por exemplo. Além disso, eles destacam que a relevância do orçamento não se limita somente às empresas com fins

lucrativos, mas também às organizações do terceiro setor: “Quando gerentes passam tempo planejando, eles começam a entender as capacidades de seus negócios e onde os recursos do negócio devem ser usados. Todas as empresas e entidades sem fins lucrativos deveriam ter orçamento” (Hansen & Mowen, 2001, p. 247).

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

Quanto aos tipos de orçamento, tem-se a classificação de duas grandes vertentes apresentadas por Hansen e Mowen (2001) e Padoveze e Taranto (2009). Segundo os autores, ambas têm como raiz conceitual o orçamento tradicional ou *budget*. A vertente 1 é aquela que trata do orçamento como um grande instrumento de controle na organização e de avaliação de seu desempenho, tendo como principais exemplos o Orçamento Ajustado, o Orçamento Matricial e o Orçamento Base Zero (OBZ), que tencionam não repetir ineficiências do passado (Padoveze & Taranto, 2009). A vertente 2 é composta, dentre outros, pelo orçamento flexível e pelo *rolling budget* e “[...] busca flexibilização do orçamento, partindo da premissa de que o orçamento estático engessa demais a empresa” (Padoveze & Taranto, 2009, p. 33)

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

2.2 *Rolling Budget* e sua Implementação no Orçamento de Caixa

O *rolling budget* é um tipo de orçamento da segunda vertente, sobre o qual Lunkes (2011, p. 75) apresenta a seguinte definição: “[...] é baseado em um prazo movente que se estende em função de um período fixo. Quando um período termina, outro é acrescentado ao final do ciclo”. Ou seja, a ideia é de segmentar um prazo em subintervalos ou períodos que vão sendo orçados à medida que os subintervalos anteriores passam (Padoveze & Taranto, 2009).

Em termos práticos, a maioria das organizações que adota o *rolling budget* utiliza um prazo de 12 meses ao orçamento, substituindo o mês transcorrido por outro orçado à frente (Lunkes, 2011). Desta forma, a entidade manterá um horizonte estável e específico de planejamento financeiro de suas operações futuras (Lynn & Madison, 2004; Schiavo, 2013). Quanto ao processo de elaboração deste tipo de orçamento, os gestores das organizações possuem duas responsabilidades. São elas:

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

O *rolling budget*, assim como o orçamento tradicional, pode ser estruturado como um orçamento operacional, que gera uma Demonstração de Resultado do Exercício projetada, ou como orçamento financeiro, que tem por objetivo garantir que a entidade tenha recursos financeiros para operar (Lunkes, 2011). Schiavo (2013) apresenta o orçamento de caixa como

a principal forma de orçamento financeiro e, segundo Zdanowicz (1989), sua elaboração e seu controle podem ser realizados conforme demonstrado no Quadro 1.

Quadro1 - Orçamento de caixa

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

Fonte: adaptado a partir de Zdanowicz (1989).

O Quadro 1 contempla cinco categorias na primeira coluna, sendo que os ingressos e os desembolsos podem ser detalhados por meio de contas individuais como vendas e compras, respectivamente (Zdanowicz, 1989). A segunda coluna, de acordo com Zdanowicz (1989), é preenchida com os valores definidos no processo orçamentário, enquanto as três últimas são compostas por valores obtidos depois de passado o período orçado, possibilitando uma comparação entre o previsto e o que de fato ocorreu.

A adoção do *rolling budget* pode trazer algumas desvantagens à organização, como a necessidade de mobilizar mensalmente os responsáveis pelo processo orçamentário objetivando orçar mais um mês, o que toma o tempo deles (Padoveze, 2010). Entretanto, Padoveze e Taranto (2009) e Lunkes (2011) enumeram algumas vantagens do orçamento contínuo:

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

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

2.3 Gestão no Terceiro Setor

O terceiro setor é composto por entidades sem fins lucrativos, responsáveis por promover ações de cunho social (Ramos, 2014). Essas organizações podem realizar, segundo Mattos (2010, p. 29): “[...] atividades de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, cultural, educacional, científico, artístico, literário, recreativo, de proteção ao meio ambiente, esportivo, além de outros serviços, objetivando sempre a consecução de fins sociais”. Brito et al. (2008) realçam o caráter voluntário do trabalho do cidadão nas instituições desse segmento.

Ao analisar os segmentos da sociedade civil, Olak, Slomski e Alves (2008) e Cruz (2010) descrevem o modelo tri-setorial, que propõe a divisão dos agentes existentes em três setores. Este modelo está representado no Quadro 2.

Quadro 2 - Modelo tri-setorial

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

Fonte: elaborado a partir de Olak et al. (2008) e Cruz (2010).

A partir da observação do Quadro 2, pode-se perceber que um dos diferenciais do terceiro setor em relação aos demais é o fato de a sua atuação estar voltada a interesses públicos por meio de agentes privados (Cruz, 2010). Olak et al. (2010) destacam que o patrimônio dessas entidades pertence à sociedade ou a um segmento dela, não havendo destinação de quaisquer parcelas de participação econômica para membros da organização ou seus mantenedores – diferentemente das empresas do segundo setor, que configuram uma estrutura de acionistas ou cotistas, por exemplo.

Olak e Nascimento (2010) identificam as principais características presentes em uma entidade sem fins lucrativos. São elas: o lucro serve como meio para cumprimento de seus propósitos institucionais, não sendo um objetivo da organização; seus objetivos estão orientados à realização de mudanças sociais; seu resultado financeiro não é revertido a seus membros e; as contribuições ou doações normalmente são as principais fontes de recursos.

O orçamento como forma de planejamento financeiro demonstra ser um processo que auxilia os gestores de qualquer organização a decidir qual é a melhor forma de alocar seus recursos, inclusive as entidades do terceiro setor – as quais possuem recursos limitados. (Hansen & Mowen, 2001). Entretanto, em Mário et al. (2013, p. 3), verificou-se que "[...] muitas empresas do terceiro setor surgiram por iniciativas de pessoas sem experiência em gestão e, consequentemente, apresentam muitas dificuldades na sua administração e na sua gestão quanto à utilização de ferramentas da Contabilidade Gerencial".

Piza, Parisi, Megliorini e Gallo (2012) complementam que a contabilidade se faz importante no que diz respeito a registros e evidenciações, de acordo com os padrões dispostos na legislação. Segundo Olak et al. (2008), a contabilidade das organizações do terceiro setor no Brasil acaba seguindo padrões similares aos utilizados pelo segundo setor. Isso acontece porque tanto as empresas privadas quanto as entidades sem fins lucrativos têm sua contabilidade regulamentada pela Lei n. 6.404 (1976).

2.4 Estudos Relacionados

Brito et al. (2008) desenvolveram um estudo que investigou o quanto as Organizações Não-Governamentais (ONGs) fazem uso das demonstrações contábeis em seu processo de gestão. Para tanto, foram aplicadas entrevistas nas dez maiores ONGs do Ceará, com o objetivo de colher informações a respeito da utilização dos demonstrativos contábeis para a tomada de decisão. Os autores concluíram que a maioria dessas entidades não avalia seu desempenho financeiro e gerencial com base em dados contábeis.

Já em Lopes et al. (2012), foi estudado como organizações sem fins lucrativos realizam o controle financeiro de seus recursos. A pesquisa foi aplicada em sete entidades do estado de Pernambuco e contou com a coleta de dados por meio de documentação, entrevistas e observação. Os resultados da pesquisa indicam que há falhas na gestão de seus recursos financeiros e que nenhuma delas faz uso da contabilidade para acompanhamento e controle de recursos.

Mário et al. (2013) elaboraram um estudo que intencionava verificar a utilização da contabilidade gerencial por organizações do terceiro setor. Para obtenção de dados, os autores elaboraram um questionário que foi respondido por 41 instituições sem fins lucrativos em Minas Gerais. Ao final da pesquisa, é relatado que, apesar de ter havido efetivas melhorias

quanto ao uso da contabilidade gerencial pelas entidades respondentes, a maioria delas precisa desenvolver seus sistemas contábeis, uma vez que foi apontada a ausência de planejamento estratégico em grande parte delas.

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

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

No que diz respeito à forma de abordagem do problema desta pesquisa, pode-se defini-la como qualitativa. Oliveira (2011) afirma que os estudos aplicados com uma perspectiva qualitativa abordam com profundidade situações complexas ou rigorosamente particulares, em seus aspectos multidimensionais. O presente estudo é conceituado dessa forma pelo fato de tratar profundamente e em ampla extensão de uma situação estritamente particular: a implementação do orçamento em uma organização do terceiro setor.

Quanto aos objetivos do estudo, ele é considerado uma pesquisa descritiva. Raupp e Beuren (2013) indicam que a pesquisa descritiva é aquela que faz uso de técnicas como identificação, relatos, comparações e descrevem aspectos de determinada população analisada. Tendo em vista que essas técnicas foram utilizadas a fim de descrever aspectos e comportamentos da organização em análise, esta pesquisa tem as qualificações necessárias para ser classificada como descritiva.

Com relação aos procedimentos utilizados, tem-se um estudo de caso. Yin (2015, p. 17) define que "[...] o estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo (o 'caso') em profundidade e em seu contexto do mundo real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto puderem não ser claramente evidentes". Raupp e Beuren (2013) complementam que é uma pesquisa cujos recursos se concentram em um único caso. Neste estudo, houve a investigação intensa de apenas uma entidade em seu contexto atual, corroborando o exposto pelos autores.

A entidade analisada foi uma instituição do terceiro setor, doravante denominada 'Organização Líder' a fim de preservar seu anonimato. A escolha dessa organização em específico ocorreu devido à acessibilidade de suas informações financeiras mediante autorização dos seus gestores e em função da colaboração dos mesmos para o desenvolvimento do estudo. A coleta de dados ocorreu entre maio e outubro de 2018 e foi por meio de:

- documentação: o fluxo de caixa da entidade nos anos de 2016, 2017 e 2018, coletado e analisado a partir de maio de 2018;
- observação simples dos processos rotineiros do setor financeiro, mediante visitas à instituição entre maio e outubro de 2018, sem meios técnicos especiais para coleta de dados; e
- questionário com os diretores da organização em outubro de 2018, a fim de captar a percepção deles a respeito da possível contribuição do orçamento para a instituição (Apêndice A).

O *rolling budget* foi implementado em julho de 2018. Apesar de continuar vigorando na organização, a pesquisa levou em conta seus três primeiros meses de funcionamento: julho, agosto e setembro. A análise dos dados coletados para verificação quanto ao problema de pesquisa foi realizada após a aplicação dos três instrumentos de coleta de dados citados e ocorreu com base nos métodos de análise documental e de conteúdo, haja vista que essas opções denotam abordagens por diversos ângulos.

4 ANÁLISE DOS DADOS

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

4.1 Contextualização da Organização Líder

O objetivo desta seção é apresentar uma descrição do objeto de estudo da pesquisa. A organização selecionada para implementação do *rolling budget* é a Organização Líder, uma entidade sem fins lucrativos situada no bairro Rio Branco de Porto Alegre/RS. Ela foi fundada em maio de 1970 e é composta unicamente por jovens que atuam como voluntários, o que evidencia o exposto por Brito et al. (2008) sobre entidades do terceiro setor e seu caráter voluntário. O objetivo social é o desenvolvimento de liderança jovem por meio da venda de experiências de intercâmbio, com grande incentivo ao empreendedorismo social.

É possível definir a Organização Líder como integrante do terceiro setor por ela ser uma instituição privada responsável por promover ações de cunho social (Olak et al., 2008; Cruz, 2010; Mattos, 2010; Ramos, 2014), como a transformação e o desenvolvimento pessoal e profissional dos jovens. Algumas características identificadas por Olak e Nascimento (2010) se aplicam a essa entidade: ausência de finalidade lucrativa, sendo seu eventual superávit apenas um meio para cumprimento de seus propósitos; seus objetivos estão orientados a mudanças sociais; seu resultado financeiro não é revertido a seus membros, ou seja, não há destinação de participação econômica para membros da organização.

A entidade atua no mercado ofertando cinco tipos de serviços, sendo cada um deles uma experiência de intercâmbio distinta. Três desses serviços são voltados a jovens que querem fazer intercâmbios culturais e dois direcionados a empresas e *startups* que querem receber estrangeiros para trabalharem como estagiários ou voluntários. A Tabela 1 apresenta a discriminação de cada serviço com seu público-alvo e preço padrão.

Tabela 1 - Serviços da organização líder

Serviço	Público-alvo	Preço do produto
Serviço A	Jovens	R$ 1.625,00
Serviço B	Jovens	R$ 1.790,00
Serviço C	Jovens	R$ 2.460,00
Serviço D	*Startups*	R$ 680,00
Serviço E	Empresas	R$ 1.200,00

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

A venda dos cinco serviços descritos na Tabela 1 é a principal fonte de recursos da entidade, uma vez que ela não recebe contribuições ou doações de outras instituições, nem dos voluntários. Os valores elencados fazem parte da precificação padrão, mas o preço para o público pode variar de acordo com negociações, campanhas ou promoções.

4.2 Análise do Fluxo de Caixa da Entidade

Para que fosse possível aplicar o método de orçamento de tendências apresentado por Padoveze (2010), foi necessária uma prévia análise dos dados financeiros passados (Lunkes, 2011) da Organização Líder, buscando captar predisposições de seu fluxo de caixa. Esta seção trata sobre a análise do fluxo de caixa da Organização Líder nos anos de 2016 e 2017 e no primeiro semestre de 2018, bem como a determinação de tendências para a elaboração e implementação do *rolling budget* na entidade.

A organização iniciou 2016 com um total de R$ 46.939 em caixa e equivalentes. Nesse valor, estão incluídos os saldos da conta caixa, da conta corrente e das aplicações de realização imediata. Por meio de seu *software* de controle financeiro, foi possível analisar como o caixa se comportou com o passar dos trimestres. A Tabela 2 apresenta a evolução do saldo em caixa por trimestre, bem como o saldo final para cada período.

Tabela 2 - Variação do saldo em caixa da organização líder

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

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

Com base na Tabela 2, é possível verificar que há oscilações consideráveis no caixa da entidade, o que se justifica em função de a organização não ter trabalhado com orçamento antes: como não havia um teto claro para gastos nem meta financeira para as operações, houve imprevisibilidade no fluxo de caixa. Da mesma forma, observou-se que houve rotatividade de pessoal do setor financeiro nos últimos três anos, o que fez com que muitas informações úteis se perdessem no tempo e acarretou a inadimplência da entidade em alguns momentos. Em 2016, o resultado positivo de caixa no primeiro trimestre foi inflado pelo inadimplemento involuntário de pagamentos em janeiro e, por isso, uma parcela dos desembolsos dos meses seguintes foi direcionada ao pagamento de multas e dívidas passadas.

Por meio de uma observação do ritmo de trabalho dos voluntários, de um estudo do público-alvo da entidade e de uma análise mais detalhada das movimentações financeiras em cada trimestre, verificou-se que a organização passa por fases específicas no decorrer do ano. No primeiro trimestre, há um baixo rendimento por conta do resultado financeiro de alguns serviços realizados pela entidade. Considerando que o público-alvo de três operações desta são os jovens e a maioria deles estuda ou trabalha, constatou-se que eles estão mais propensos a contratar os serviços da Organização Líder no segundo semestre do ano para fazerem um intercâmbio nas férias de verão. Por isso, a procura por esses serviços é usualmente mais baixa do primeiro trimestre do ano, o que diminui o resultado da entidade neste período.

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

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

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

4.3 Implementação do *Rolling Budget*

Esta seção contempla o processo de implementação do *rolling budget* na Organização Líder. Implementar é o ato de colocar algo em prática e, por isso, o processo orçamentário foi a representação quantitativa e prática do planejamento da entidade (Hansen & Mowen, 2001; Padoveze & Taranto, 2009; Schiavo, 2013).

Para a Organização Líder, seguiu-se o orçamento financeiro, pois ele trata do fluxo de caixa da entidade (Lunkes, 2011). O modelo utilizado para elaboração e controle da posição financeira da organização foi o orçamento de caixa, adaptado a partir de Zdanowicz (1989). Já a forma de orçamento selecionada foi o *rolling budget*, orçamento de segunda vertente que busca flexibilização do processo orçamentário. Dada a limitação temporal do estudo e para obter resultados mais imediatos, o prazo orçado do *rolling budget* foi de somente um mês em vez de 12, diferentemente do exposto por Lunkes (2011). Entretanto, o que caracteriza um orçamento como *rolling budget* é o horizonte estável e específico de planejamento (Lynn & Madison, 2004). Ou seja, havia sempre um mês orçado à frente.

Levando em conta as tendências identificadas na organização, foi orçado o mês de julho e apresentado em detalhes aos gestores. Passado esse primeiro mês de orçamento, constatou-se, em seu resultado, que o valor de ingressos em caixa foi muito aquém do esperado, mesmo depois de aplicada uma tendência de declínio de 50% em relação a julho de 2017. A Tabela 3 demonstra a variação entre o que foi orçado e o realizado no mês.

Tabela 3 - Orçamento de caixa de julho

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

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

Após apresentar o déficit de julho, exposto na Tabela 3, aos gestores da organização, concluiu-se que a entidade não operou no ritmo necessário para o resultado desejado por conta da falta de voluntários em algumas áreas específicas. Normalmente, julho é um mês de

baixo resultado, mas as tendências de 2018 agravaram a situação. Da mesma maneira, a demissão do diretor responsável pelo serviço A continuava prejudicando o resultado deste serviço. Confirmou-se que a diretoria buscaria sanar esse problema no próximo mês, por conta da entrada de novos membros na organização, em específico para uma reestruturação do serviço A.

Diante do resultado negativo de julho no serviço A, o time de finanças direcionou mais esforços para auxiliar essa operação em agosto. Ao mesmo tempo, iniciou-se o planejamento de uma campanha de vendas que seria implementada no final de agosto com o auxílio do responsável pelo orçamento. Entretanto, no mês seguinte, o déficit continuou alto. A Tabela 4 apresenta o resultado de agosto.

Tabela 4- Orçamento de caixa de agosto

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

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

A meta era compensar o déficit de julho e encerrar agosto com uma margem positiva no terceiro trimestre. Entretanto, levando em conta a inversão desse resultado demonstrada na Tabela 4, a situação foi reportada a mais voluntários e não somente aos gestores. Além de os ingressos permanecerem abaixo do planejado, os desembolsos excederam o limite orçado por conta de falhas de gestão, como o inadimplemento de fornecedores no segundo trimestre. Isso acarretou um superávit fictício de caixa no segundo trimestre e o pagamento tardio desses fornecedores reduziu o caixa de agosto.

A partir do constatado, foi proposto e implementado um controle de pagamentos no sistema de informações da entidade. Esse controle notifica o usuário ou o time quando a data de pagamento está próxima e possibilita anexar a nota fiscal geradora do desembolso em questão. Adicionalmente, frente à necessidade de aumentar os ingressos de caixa, foi posta em prática uma campanha de vendas com foco no público jovem que já foi ou é voluntário na organização. Em consequência, a entidade teve um resultado positivo considerável em setembro. A Tabela 5 apresenta o superávit do período, bem como as variações que houve no mês.

Tabela 5 - Orçamento de caixa de setembro

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

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

Em setembro, o orçamento passou a operar de forma sinérgica e o resultado financeiro orçado foi atingido. Conforme demonstrado na Tabela 5, o terceiro trimestre se encerrou com superávit acumulado e o saldo final de caixa superou a marca de R$ 100.000,00. Apesar de os serviços ainda não terem cumprido integralmente a meta de ingressos, o controle de pagamentos implementado no sistema de informações da entidade possibilitou uma grande redução nos desembolsos, aliada com a quitação de todos os pagamentos que estavam pendentes.

A implementação do *rolling budget* foi acompanhada de perto e teve êxito. Tal ocorrido corrobora Lunkes (2011), que conclui que o *rolling budget* é uma ferramenta adequada para entidades que demandam rapidez nas mudanças. Esse sistema foi fácil de ser gerenciado e auxiliou a direção da entidade ao gerar informações úteis para a tomada de decisão, como a campanha de vendas e o controle de pagamentos – ambos implementados durante o orçamento. Grande parte do resultado negativo de julho e agosto se deveu a falhas de gestão que foram corrigidas posteriormente, estabelecendo na Organização Líder um controle financeiro mais preciso e detalhado.

4.4 Implementação do *Rolling Budget* sob Perspectiva dos Gestores

Passados os três meses de aplicação do *rolling budget*, houve uma reunião com os nove gestores responsáveis pela direção da organização, visando captar *feedbacks* deles sobre o processo orçamentário, bem como algumas características individuais de cada um. Para tanto, todos responderam o questionário, que foi dividido em quatro blocos.

O primeiro bloco considerava o perfil do respondente, como idade, sexo, escolaridade e experiência com gestão e orçamento. Verificou-se que os respondentes se dividem em quatro homens e cinco mulheres e a idade deles está no intervalo de 18 a 26 anos. Somente uma pessoa já tem ensino superior completo, enquanto as demais estão na faculdade. A formação da equipe é bem diversa, contando com cursos como Administração, Relações Públicas, Publicidade e Propaganda, Direito e Ciências Jurídicas, Engenharia e Ciência da Computação. Por fim, por mais que sete dos nove respondentes consideram ter experiência em gestão, somente uma pessoa considera ter experiência com o processo de orçamento (Mário et al., 2013)

O Bloco II do questionário é composto pela avaliação dos gestores sobre o processo orçamentário na entidade. As respostas desse bloco estão expostas na Tabela 6, considerando a escala de concordância como (1) discordo totalmente; (2) discordo parcialmente; (3) não concordo nem discordo; (4) concordo parcialmente; e (5) concordo totalmente.

Tabela 6 - Respostas do bloco II do questionário

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

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

Ao analisar a Tabela 6, pode-se perceber que o retorno dos gestores quanto ao processo orçamentário foi positivo, não havendo discordância total ou parcial em nenhuma das afirmações. O retorno a todas essas premissas está de acordo com Hansen e Mowen (2001), que apresentaram algumas vantagens do processo orçamentário. Além disso, por mais que a maioria dos respondentes não teve muita experiência com orçamento antes, todos eles constataram a importância do processo orçamentário em uma entidade do terceiro setor;

Já o Bloco III considerou a aplicação do *rolling budget* em específico, seguindo o mesmo critério para respostas utilizado no Bloco II. O retorno dos respondentes está contemplado na Tabela 7.

Tabela 7 - Respostas do bloco III do questionário

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

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

Foi apresentado, na Tabela 7, o grau de concordância dos gestores com três vantagens e uma desvantagem do *rolling budget*. As afirmações foram baseadas em Padoveze e Taranto (2009) e Lunkes (2011) e as respostas demonstram a ocorrência das vantagens na prática. Já a desvantagem exposta na afirmação 14 teve um retorno neutro.

Por fim, o Bloco IV contempla afirmações que fazem um cruzamento com ideias dos estudos relacionados. A Tabela 8 abarca a resposta dos gestores ao bloco, utiliza-se o grau de concordância na escala de 1 a 5.

Tabela 8 – Respostas do bloco IV do questionário

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

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

Após a aplicação do orçamento, por mais que o retorno sobre a questão 15 tenha sido positivo – indo de encontro ao exposto por Brito et al. (2008) –, os gestores apontaram que continuam ocorrendo falhas na gestão de recursos financeiros da entidade (Lopes et al., 2012). Além disso, os resultados dos itens 17 e 18, conforme mostra a Tabela 8, seguem o raciocínio de Mário et al. (2013). Os administradores identificaram que houve melhorias com a implementação do orçamento em três meses, apesar de continuar sendo necessário desenvolver mais os sistemas contábeis. Por fim, a resposta dos últimos 2 itens está de acordo com o que foi estudado por Queiroz et al. (2018).

Com base no *feedback* dos gestores, principalmente das afirmações de número 8 a 13 e 17, concluiu-se que a forma que o orçamento foi implementado trouxe benefícios à organização, principalmente no que tange à comunicação, ao planejamento e à destinação de seus recursos. Entretanto, ainda há o que ser desenvolvido e, por isso, é essencial que a entidade continue trabalhando com o orçamento. É por meio dele que a contabilidade pode consolidar seu papel de apoio à tomada de decisão da administração (Padoveze, 2010).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi identificar de que forma o orçamento pode ser implementado em uma organização do terceiro setor. Para alcançá-lo, houve a aplicação do método de orçamento de tendências, com base no fluxo de caixa da Organização Líder, a implementação do *rolling budget* e o acompanhamento do seu funcionamento por três meses. O objetivo do estudo foi cumprido, dado que o *rolling budget* foi a forma de orçamento aplicada na entidade analisada.

Dentre os resultados da pesquisa, pode-se destacar o êxito da implementação desta modalidade de orçamento em uma entidade sem fins lucrativos. O resultado positivo em caixa ao final do período explorado, aliado às percepções positivas dos gestores da Organização Líder a respeito do processo orçamentário, comprovam que o *rolling budget* foi uma ferramenta adequada para a gestão financeira da entidade.

Por meio da implementação dessa forma de orçamento, foram evidenciadas algumas falhas de gestão existentes na entidade e passíveis de solução, como o baixo controle financeiro e o déficit em vendas. A facilidade de inserir novas variáveis ao *rolling budget* fez com que ele atendesse às necessidades da Organização Líder, que trabalha com processos que demandam rapidez nas mudanças.

A partir desses resultados, pode-se observar a importância do orçamento como ferramenta da contabilidade gerencial para uma entidade do terceiro setor. Tal conclusão está alinhada com o exposto por Queiroz et al. (2018) sobre a relevância dessas ferramentas no segmento em questão. Na Organização Líder, verificou-se que a maioria dos gestores identificou que a implementação da forma de orçamento selecionada contribuiu para sua sustentabilidade financeira, apesar de ainda haver pontos de melhoria nos sistemas contábeis da organização.

Por fim, as limitações da pesquisa foram o curto período de implementação e acompanhamento do *rolling budget* e o estudo do caso de somente uma entidade, o que não produz conclusões sobre contabilidade gerencial no terceiro setor como um todo. Dessa forma, recomenda-se a realização de novas pesquisas com a temática de contabilidade gerencial no terceiro setor, principalmente no que diz respeito à implementação de orçamento para essas entidades com um tempo maior de aplicação.

REFERÊNCIAS

Brito, P. P., Oliveira, M. C., Luca, M. M. M. de, Santos, S. M. dos, & Oliveira, B. C. de. (2008). A utilização dos demonstrativos contábeis como instrumento de apoio a gestão nas organizações não governamentais: Um estudo de caso no estado do Ceará. *Revista Alcance*, 15(1), 61-80. Recuperado de http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=477748627005

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

Cazumbá, M. (2013). Desafios no terceiro setor**.** *Nossa causa*, nov. Recuperado de http://nossacausa.com/desafios-no-terceiro-setor/

Chagas, M. J. R., Luz, J. R. de M., Cavalcante, P. R. da N., & Araújo, A. O. (2011). Publicações acadêmicas de pesquisas em contabilidade sobre terceiro setor no Brasil: Análise do período de 2007 a 2009. *Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, 1(1), 1-17. Recuperado de http://revistas.ufcg.edu.br/reunir/index.php/uacc/article/view/16/pdf

Cruz, C. (2010). *A relevância da informação contábil para os investidores sociais privados de entidades do terceiro setor no Brasil: Uma investigação empírica*. Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade.

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, USP, São Paulo. Recuperado de http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-24062010-104557/publico/CassiaCruzTese.pdf

Hansen, D., & Mowen, M. (2001). *Gestão de custos: Contabilidade e controle*. São Paulo: Cengage Learning.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. (2012). *As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil: 2010*. Rio de Janeiro: IBGE, IPEA. Recuperado de ftp://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes_Privadas_e_Associacoes/2010/fasfil.pdf

Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, 1976. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm

Lopes, L. da C., Andrade, C. S. de, Meira, J. M. de, Santos, A. A. dos, & Ferreira, J. O. L. A. (2012). Um estudo multicaso sobre a gestão de recursos financeiros em organizações do terceiro setor. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, 4(3), 24-36. Recuperado de https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/29835/19539

Lunkes, R. (2011). *Manual de Orçamento* (2. ed.). São Paulo: Atlas.

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

Mário, P. do C., Alves, A. D. de F., Carmo, J. P. S. do, Silva, A. P. B. da, & Jupetipe, F. K. N. (2013). A utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor. *Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 8(1), 64-79. Recuperado de http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ufrj/article/view/1645/1466

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

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

Olak, P., & Nascimento, D. (2010). *Contabilidade para entidades sem fins lucrativos* (terceiro setor) (3. ed.). São Paulo: Atlas.

Olak, P., Slomski, V., & Alves, C. (2008). As publicações acadêmicas da pesquisa contábil no Brasil, no âmbito das organizações do terceiro setor. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 2(1), 24-46. Recuperado de http://www.redalyc.org/html/4416/441642763003/

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

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

Padoveze, C., & Taranto, F. (2009). *Orçamento empresarial: Novos conceitos e técnicas*. São Paulo: Pearson Education do Brasil.

Piza, S. C. de T., Parisi, C., Megliorini, E., & Gallo, M. F. (2012). A aderência das práticas contábeis das entidades do terceiro setor às normas brasileiras de contabilidade: Um estudo multicaso de entidades do município de São Paulo - SP. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 17(3), 78-97. Recuperado de http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5346/3951

Queiroz, L., Marques, M., & Penha, R. (2018). Instituições religiosas: Uma análise sobre a utilização da contabilidade no apoio à gestão. *Revista de Administração e Contabilidade*, 17(33), 19-33. Recuperado de http://local.cnecsan.edu.br/revista/index.php/rac/article/view/645

Ramos, F. (2014). *Qualidade da informação contábil das entidades do terceiro setor*. (Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, URB, Blumenau. Recuperado de http://www.bc.furb.br/docs/DS/2014/358766_1_1.pdf

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

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

Yin, R. (2015). *Estudo de caso: Planejamento e métodos* (5. ed.). Porto Alegre: Bookman.

Zdanowicz, J. (1989). *Orçamento operacional: Uma abordagem prática* (3. ed.). Porto Alegre: D.C. Luzzatto.

APÊNDICE A – INSTRUMENTO DE PESQUISA

Bloco I – Perfil do Respondente

1) Idade:
2) Sexo:
3) Escolaridade:
4) Área de Formação:

Indique seu grau de concordância para cada afirmação a seguir. Considere a escala: (1) discordo totalmente; (2) discordo parcialmente; (3) não concordo nem discordo; (4) concordo parcialmente; e (5) concordo totalmente.

5) Considero que tenho experiência em gestão de organizações; e
6) Considero que tenho experiência com o processo de orçamento.

Bloco II – Características do Processo de Orçamento

7) O processo orçamentário é importante em uma organização do terceiro setor;
8) O processo orçamentário incentivou os gestores a planejar;
9) O processo orçamentário possibilitou a melhor destinação de recursos na entidade; e
10) O processo orçamentário melhorou a comunicação interna da entidade.

Bloco III – Resultado do *Rolling Budget*

11) O *rolling budget*, com atualização mensal, tornou o orçamento mais preciso e detalhado;
12) A análise do que deu certo e o que deu errado nos meses passados permitiu incluir formas de melhorar o resultado de forma rápida e eficiente;
13) O *rolling budget* é uma ferramenta adequada para organizações que trabalham com processos que demandam rapidez nas mudanças; e
14) A necessidade de mobilizar mensalmente os responsáveis pelo processo orçamentário tomou muito o tempo deles.

Bloco IV – Comparação com Estudos Relacionados

15) A entidade avalia seu desempenho financeiro e gerencial com base em dados contábeis;
16) Não há falhas na gestão de recursos financeiros da entidade;
17) Houve melhorias na gestão da entidade com a implementação do orçamento;
18) A entidade não precisa desenvolver mais seus sistemas contábeis;
19) Reconheço a relevância da informação contábil para a tomada de decisão; e
20) Utilizo a informação contábil para a tomada de decisão.