

CONTROLE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES ECLESIÁSTICAS: PLANEJAMENTO E CONTROLE ORÇAMENTÁRIO EM UMA IGREJA CATÓLICA NO ESTADO DO PARANÁ

PORTULHAK, Henrique (Ciências Contábeis/UNIBRASIL)

RESUMO

As organizações religiosas, como entidades sem finalidades lucrativas, possuem como principal objetivo o cumprimento de sua missão social, estando essas particularmente ligadas a atividades consideradas sagradas. Prática que pode ser considerada secular, a contabilidade – incluindo seus artefatos – pode sofrer barreiras ou até mesmo ser relegada nessas instituições por conta dessa característica, situação tal que pode dificultar a continuidade das atividades sacras e a sobrevivência da própria organização. Desse modo, a pesquisa realizada busca demonstrar como pode ser realizada a implantação de um processo de planejamento e controle orçamentário em uma organização religiosa objeto do estudo, sendo uma Igreja Católica de Rito Bizantino-Ucraniano localizada no estado do Paraná. A pesquisa-ação, empreendida com a obtenção de dados primários e observação participante ao longo de um ano, resultou na elaboração de um plano orçamentário operacional de acordo com as características da operação da instituição e do planejamento realizado por sua comissão gestora, e o controle orçamentário realizado com base no plano elaborado demonstrou a importância dessa ferramenta na promoção da sustentabilidade do empreendimento, fornecendo ainda subsídios para melhorias no processo de gestão da organização para períodos futuros.

Palavras-chave: orçamento; organizações religiosas; Igreja Católica, contabilidade em igrejas.

1 INTRODUÇÃO

A religião é geralmente considerada pelos cientistas sociais como uma das instituições centrais da sociedade, ao lado da família, da economia e do Estado, sendo composta por organizações como igrejas, mesquitas, templos, demais denominações e movimentos religiosos, e também por suas crenças, valores e práticas, que associadas exercem influência nas demais esferas sociais (CADGE; WUTHNOW, 2006).

As organizações religiosas, enquadradas dentre as entidades sem finalidades lucrativas, possuem como principal objetivo o alcance da missão social que motivou a sua criação por indivíduos que possuem objetivos e interesses correlatos a essas organizações (MOORE, 2003).

Para que seja possível o alcance da missão social dessas organizações, faz-se importante o aprimoramento de sua gestão, com a aplicação de ferramentas e técnicas que possam garantir a melhor alocação dos recursos disponível com vistas à manutenção da sustentabilidade do empreendimento (NOGUEIRA, 2008; ALVES et al., 2009).

Tal importância é reforçada ao considerar as dificuldades enfrentadas por organizações religiosas nesse quesito, seja por insuficiência na captação de recursos suficientes para apoiar o alcance da missão social definida, seja pela carência de pessoas adequadamente capacitadas para conduzir a gestão administrativa, ou ainda por conta da crescente complexidade apresentada no ambiente interno e no ambiente externo (SOUZA, 2011).

Nesse contexto, os artefatos contábeis gerenciais podem ser considerados ferramentas importantes para possibilitar o alcance da missão espiritual que motiva a existência da organização religiosa, influenciando na tomada de decisões por seus componentes. Contudo, o potencial desses artefatos, dentre os quais se inclui o orçamento, geralmente não é reconhecido nessas instituições (IRVINE, 2005).

Dessa forma, a presente investigação buscou resposta à seguinte questão: como pode ser implantado um processo de planejamento e controle orçamentário em uma organização religiosa? Com isso, a pesquisa realizada teve como objetivo principal investigar os procedimentos de implantação e as repercussões com a inclusão de um processo orçamentário na gestão de uma organização religiosa objeto de estudo.

Dado o papel das organizações religiosas na sociedade, é relevante a realização de pesquisas que possam contribuir no desenvolvimento da gestão dessas entidades ao possibilitar maiores condições de sustentabilidade financeira de tais empreendimentos, entidades sem fins lucrativos possuem uma tradição de controles gerenciais inadequados. Levando ainda em consideração o papel da contabilidade e de seus artefatos nessas organizações, estudos acadêmicos podem agregar informações sobre as possíveis tensões e dilemas no processo de tomada de decisão dos seus componentes por conta da influência de questões financeiras em sua função eminentemente espiritual (IRVINE, 2005).

Entretanto, de acordo com Parker (2002), Irvine (2005) e Carmona e Ezzamel (2006), nota-se que as pesquisas acadêmicas realizadas com esse tema são consideradas escassas, mesmo com a importância dessas organizações espiritualmente e economicamente. Em específico sobre a temática do orçamento em organizações religiosas, podem ser encontradas algumas investigações empíricas, como as publicadas por Abdul-Rahman e Goddard (1998), Parker (2002) e Irvine (2005). Com isso, tais fatores reforçam a importância da realização de estudos voltados à aplicação do orçamento em instituições religiosas, como é a proposta dessa investigação.

2 REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO

A evolução histórica da administração, conforme ressalta Santos et al. (2013), passa por contribuições das organizações religiosas, com destaque para a Igreja Católica. Com base em Chiavenato (2004), os autores ressaltam que a estrutura organizacional e a organização hierárquica da Igreja Católica, mesmo parecendo simples – por operar sob o comando de apenas uma cabeça executiva - demonstrou níveis de eficiência que influenciou na estruturação das demais organizações.

Atualmente, de acordo com Alves et al. (2009), as organizações religiosas, a exemplo das demais entidades sem finalidades lucrativas, buscam a adoção de técnicas de gestão oriundas de outras formas de organização para que consigam responder adequadamente a novos paradigmas da sociedade, considerando

preocupações existentes sobre a inadequação das práticas contábeis aplicadas nas organizações religiosas contemporâneas (ABDUL-RAHMAN; GODDARD, 1998).

Todavia, o desenvolvimento e a implantação de sistemas contábeis em organizações religiosas podem sofrer com barreiras relacionadas quanto à diferenciação sobre o que é espiritual e o que não é espiritual. Como trata Booth (1993), as práticas contábeis podem ser relegadas da vida da organização por serem consideradas seculares, sendo apenas toleradas à medida que atuam no suporte ao que é sagrado. Porém, o mesmo autor ressalta que, nesse sentido, é importante que as práticas contábeis interajam com a dimensão espiritual de uma organização religiosa para que possam ter condições de garantir sua sobrevivência.

Dada a importância das práticas contábeis nessas organizações, é salutar que, ao importar modelos aplicados em entidades com finalidades lucrativas, sejam observadas as particularidades das instituições religiosas que influenciam no seu processo de gestão e que, conforme Parker (2002), oferecem desafios em especial para um efetivo controle financeiro. Drucker (2006) ressalta que as organizações sem finalidades lucrativas, onde se inserem as instituições religiosas, são agentes de mudança humana, tendo como sua razão de existir o cumprimento de sua missão social, e não o sucesso financeiro.

Diante dessas motivações, pesquisas foram empreendidas tomando como base a questão contábil em organizações religiosas, sendo observado o orçamento como peça importante do processo de controle gerencial em instituições que foram objeto de estudo. Abdul-Rahman e Goddard (1998), sob um enfoque interpretativo, realizaram um estudo em duas organizações islâmicas da Malásia, notando que o orçamento era considerado nessas duas instituições como a principal ferramenta utilizada para o controle organizacional. Nesse estudo, os pesquisadores observaram que o orçamento possuía um papel mais relacionado à alocação de recursos na organização do que para avaliação de prioridades, também exercendo em uma das entidades um papel de previsão, planejamento e comunicação.

Parker (2002), reconhecendo a lacuna de pesquisas sobre planejamento e controle em organizações religiosas, conduziu uma investigação com o emprego da metodologia *grounded theory* em uma organização religiosa protestante da Austrália. Os resultados da pesquisa demonstraram a existência de um ciclo formal de planejamento e controle orçamentário na organização, com o estabelecimento de metas vinculadas ao orçamento que podem ser negociadas ao longo do período de vigência, sendo desse modo o orçamento a principal ferramenta utilizada na organização para planejamento e controle.

Irvine (2005) conduziu um estudo de caso em uma igreja anglicana localizada na Austrália, identificando que o orçamento é considerado na organização estudada como uma ferramenta de grande importância, distanciando uma possível barreira pela intrusão de práticas seculares em um meio sagrado. O estudo identificou que o processo orçamentário da igreja investigada pode ser caracterizado por três fases: configuração, monitoramento e mobilização de recursos. Considerando dinâmico, o processo orçamentário da organização é compreendido como uma função que contribui para a sobrevivência das atividades religiosas.

Tendo em vista o papel de destaque do orçamento evidenciado nas pesquisas elencadas nesse item, o presente relatório busca apresentar a experiência obtida na formulação e no acompanhamento orçamentário em uma organização religiosa objeto de estudo. Os procedimentos metodológicos empregados nesse processo são evidenciados na sequência.

3 METODOLOGIA

Com base no problema de pesquisa, a investigação empreendida foi realizada com uma abordagem qualitativa (RICHARDSON, 2008), adotando-se a pesquisa-ação, estratégia de pesquisa aplicável para investigações em Contabilidade (MARTINS; THEÓPHILO, 2007). Como afirma Engel (2000), a pesquisa-ação surge de uma necessidade de superar lacunas entre teoria e prática, o que se adéqua à problematização e a questão de pesquisa apresentadas nesse relatório.

A pesquisa-ação, de acordo com Tripp (2005, p. 447) é “[...] uma forma de investigação-ação que utiliza técnicas de pesquisa consagradas para informar a ação que se decide tomar para melhorar a prática”. Para o mesmo autor, a investigação-ação pode ser entendida como um processo que segue um ciclo para aprimorar a prática por meio da investigação e da ação no campo empírico, possibilitando avaliações e sugestões para futuras mudanças. A Figura 1 ilustra o ciclo descrito por Tripp (2005).

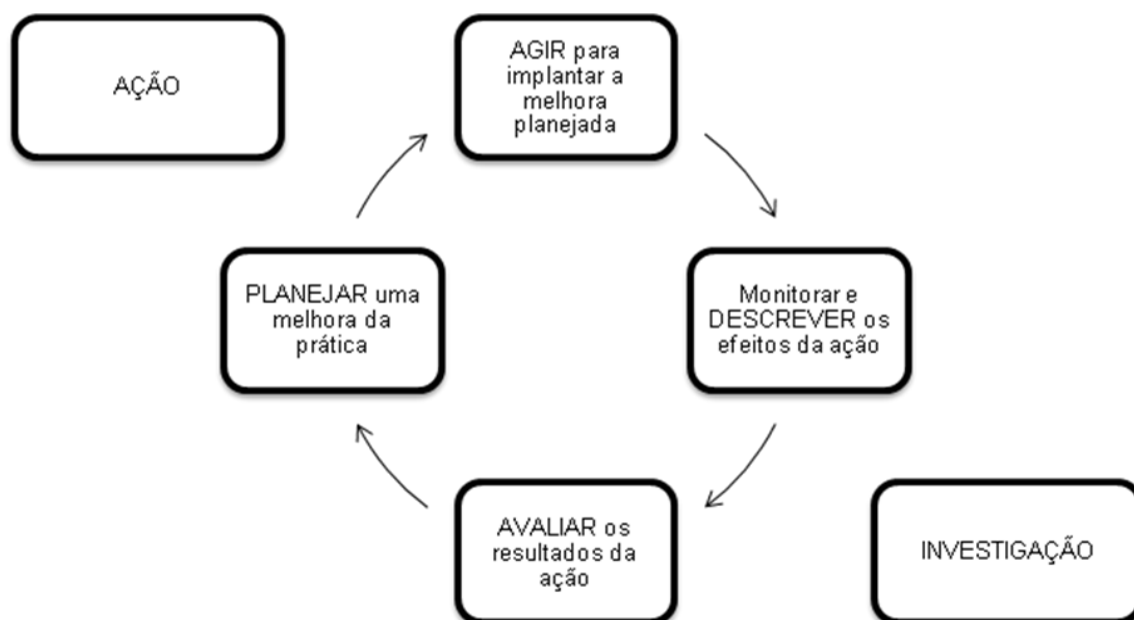


Figura 1 – Representação em quatro fases do ciclo básico da investigação-ação
Fonte: Tripp (2005)

Tripp (2005) considera que a pesquisa-ação, mesmo com sua característica voltada à prática, deve atender aos critérios comuns às demais pesquisas acadêmicas, como relevância, originalidade e validade. Além disso, por conta de suas características, trata-se de uma estratégia situacional, ou seja, expressa preocupações sobre situações específicas e não almeja generalização de resultados (ENGEL, 2000), sendo realizadas, portanto, em casos singulares onde os interesses do pesquisador se conjugam como os interesses do objeto de estudo (SOARES et al., 2009).

Com isso, a pesquisa-ação empreendida deu-se por meio de um estudo de caso único, tendo sido coletados ao longo do processo de investigação-ação dados primários, como em relatórios financeiros, administrativos e em atas, além dos dados obtidos ao longo do processo de observação participante (YIN, 2001). Quanto à dimensão temporal, a pesquisa-ação se deu com a imersão ao processo de gestão da organização estudada de forma longitudinal - durante um período de um ano

(março/2013 a março/2014) -, o que possibilita a verificação de mudanças ao longo do período de estudo (COOPER; SCHINDLER, 2003).

4 ANÁLISE E REFLEXÃO SOBRE A REALIDADE ESTUDADA

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO

O estudo em tela foi realizado em uma Igreja Católica de Rito Bizantino-Ucraniano localizada no estado do Paraná, com atividades comunitárias iniciadas na década de 1970 e concentrando mais de 100 famílias (EPARQUIA..., 2014).

A administração da organização eclesial objeto de estudo é realizada, conforme observado presencialmente e em fontes primárias, por uma comissão formada por membros da própria comunidade e com mandato de dois anos, composta da seguinte forma:

- Presidente da comissão: eleito de forma democrática pelos membros da comunidade, responsável por tomar decisões relativas à execução das ações definidas pela comissão e pela comunidade;
- Vice-presidente da comissão: segundo colocado na eleição realizada pela comunidade, realiza as funções designadas ao presidente em sua ausência;
- Conselho Fiscal: composto por três conselheiros alocados de acordo com o resultado obtido na eleição da comunidade, é responsável pela fiscalização das ações executadas pelo presidente e vice-presidente, além de avaliarem a prestação de contas realizada pela Tesouraria;
- Tesouraria: composta por tesoureiro e vice-tesoureiro indicados pelo presidente, é responsável pela gestão dos recursos financeiros da organização e pela elaboração das prestações de contas à Paróquia e ao Conselho Fiscal;
- Secretaria: composta por 1º secretário e 2º secretário indicados pelo presidente, é responsável por manter os registros relativos a reuniões e eventos importantes ocorridos na comunidade.

Tradicionalmente, de acordo com os membros da comissão, uma reunião ordinária é realizada anualmente – entre os meses de fevereiro e março - para aprovação das contas do período anterior e realização do planejamento de atividades da comunidade para o período atual, como quantidade e datas das festas comunitárias e previsão de necessidades a serem supridas (aquisições, obras, reparos e reformas). Conforme observado, a reunião ordinária conta com a presença dos membros da comissão, do padre da comunidade e também de membros da comunidade interessados em acompanhar e participar das discussões e definições a serem realizadas nessa ocasião.

Quanto ao controle financeiro, notou-se que a organização religiosa, no início da pesquisa, possuía no Livro Caixa da comunidade a principal ferramenta de registro das entradas e saídas financeiras, do qual eram extraídas informações sobre a disponibilidade de caixa e que ainda é utilizada como base para prestação de contas junto ao Conselho Fiscal e à Paróquia da qual é subordinada. Ainda, a tesouraria lançava mão de um relatório denominado “Balanço”, no qual eram sintetizadas as entradas e saídas de caixa já ocorridas por espécie e por mês, demonstrando a evolução do superávit ou déficit de caixa a cada período, para acompanhamento do presidente da comissão.

Considerando a existência de tais ferramentas, observou-se que não existia na organização objeto de estudo uma ferramenta formal que pudesse converter o planejamento realizado anualmente pela comunidade em termos financeiros, o que

possibilitaria conhecer as capacidades de caixa da instituição para cumprimento das necessidades da comunidade, dessa forma garantindo a sobrevivência e a continuidade das atividades eclesiais.

Diante desse fato, e considerando a importância observada em estudos correlatos em entidades religiosas, além de considerações realizadas em publicações acadêmicas sobre a importância da implantação de ferramentas de controle gerencial em organizações dessa natureza, a pesquisa-ação empreendida baseia-se nessa lacuna existente na gestão da igreja objeto de estudo, visando possibilitar melhores condições no processo de planejamento e controle de gestão da realidade acessada. O item 4.2, dessa forma, apresenta o procedimento adotado para o planejamento orçamentário na organização.

4.2 PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO

Para a investigação-ação tendo como primeiro objetivo a elaboração de um plano orçamentário, optou-se pela adoção de um orçamento empresarial (ou periódico), considerando a disponibilidade de informações sobre entradas e saídas de caixa de períodos anteriores e também a manutenção das atividades já realizadas pela comunidade em exercícios anteriores.

As informações alimentadas no Livro Caixa da organização, elaborado para cada mês, são sintetizadas em um relatório que demonstra o superávit e o déficit mensal de caixa ao longo de um ano, agrupando entradas em saídas de caixa de mesma natureza.

As entradas de caixa ocorrem, de acordo com esse agrupamento, de três formas: contribuições espontâneas da comunidade a título de dízimo, contribuições espontâneas da comunidade a título de “bandeja” (ofertas realizadas durante as missas) e eventos promovidos pela comunidade.

As saídas de caixa ocorrem, de forma geral, para reembolso das despesas geradas pelo padre da comunidade a cada celebração, taxas bancárias, água, energia elétrica, telefone, segurança e monitoramento, repasse mensal para a Mitra do Bispado Católico de Rito Ucrâniano, material de expediente, manutenção e conservação de bens móveis e imóveis, aquisição de móveis e utensílios, desembolsos com construção, desembolsos com eventos e gastos diversos.

Com a disponibilidade de informações históricas a respeito de cada espécie de entrada ou de saída de caixa, e com as definições ocorridas em reunião ordinária promovida pela comissão responsável pela gestão da comunidade religiosa, foi possível a elaboração de um orçamento operacional (caixa) para planejamento e acompanhamento da execução financeira das ações organizacionais, conforme modelo apresentado no Quadro 1. Vale ressaltar que, para a apresentação desse relatório, manteve-se a mesma estrutura elaborada para a entidade, porém os valores apresentados são fictícios, calculados tomando como base a proporção dos valores reais projetados com o saldo de caixa real no início do período (atribuído, na apresentação desse relatório, como R\$ 1.000,00).

Para as entradas de caixa, foram realizados os seguintes procedimentos para projeção de ingressos de recursos no período de abril/2013 a março/2014, contando com o apoio do *software Microsoft Excel*®:

- Dízimo e bandeja: para projeção dos valores mensais para o período desejado, foi realizada uma regressão linear simples tomando como base as entradas de cada espécie no período entre 2003 e 2013. Com essa projeção, notou-se a existência de uma determinada sazonalidade na arrecadação com dízimo na organização: enquanto nos meses de janeiro, setembro e

dezembro há a previsão de maior volume de entradas, os meses de junho e agosto possuem um histórico de menor montante de recebimento de recursos oriundos dos membros da comunidade;

- Eventos: De acordo com definições ocorridas na reunião ordinária da comissão, foram programados dois eventos no período: uma festa dominical da comunidade (com almoço composto por pratos locais e pratos típicos ucranianas, no mês de setembro) e uma ceia em homenagem ao período natalino (“Svyat Vechir”, realizada em um sábado no mês de dezembro com o oferecimento de comidas típicas ucranianas). Nos meses mencionados e de acordo com o tipo de festa, foi realizada uma regressão linear simples considerando a disponibilidade de informações sobre os resultados obtidos em eventos similares ocorridos entre os anos de 2007 e 2013 (já havia ocorrido uma festa dominical no início de março/2013).

ENTRADAS	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	JAN	FEV	MAR	TOTAL
BANDEJA	28,88	21,63	19,19	14,41	23,36	28,29	20,64	17,86	21,43	22,10	18,07	28,69	264,55
DÍZIMO	39,93	33,44	15,85	38,42	18,67	60,89	46,33	49,57	60,43	130,47	22,91	19,12	536,03
EVENTOS	-	-	-	-	-	752,01	-	-	114,44	-	-	-	866,45
SUBTOTAL	68,82	55,07	35,03	52,82	42,03	841,20	66,97	67,43	196,30	152,57	40,98	47,81	1.667,03

SAÍDAS	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	JAN	FEV	MAR	TOTAL
PADRE	8,34	8,34	8,34	8,34	8,34	10,87	10,87	10,87	10,87	9,15	9,15	9,15	112,64
BANCÁRIAS	0,78	0,78	0,78	0,78	0,78	0,78	0,78	0,78	0,78	0,98	0,98	0,98	10,01
ENERGIA ELÉTRICA	2,78	4,09	6,08	2,63	3,20	3,34	4,62	3,85	3,40	4,11	2,73	3,14	43,96
ÁGUA	2,17	2,47	2,52	2,47	3,15	2,76	2,47	2,44	2,47	2,42	2,43	2,49	30,26
TELEFONE	1,53	2,56	1,58	1,48	1,35	1,47	1,61	2,20	2,36	1,67	1,76	1,47	21,05
SEGURANÇA	3,43	3,43	3,43	3,43	3,43	3,43	3,43	3,43	3,43	3,60	3,60	3,60	41,69
TAXA DA MITRA	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	12,10	12,10	12,10	136,05
EXPEDIENTE	2,35	2,35	2,35	2,35	2,35	2,35	2,35	2,35	2,35	2,42	2,42	2,42	28,40
MANUTENÇÃO	-	-	-	6,54	-	-	16,35	-	-	-	-	-	22,89
MÓVEIS/UTENSÍLIOS	-	-	-	-	-	103,32	-	-	-	-	-	-	103,32
CONSTRUÇÃO	-	-	-	271,38	271,38	385,82	-	52,31	-	-	-	-	980,89
EVENTOS	-	-	-	-	-	392,36	-	-	32,70	-	-	-	425,05
DIVERSAS	5,26	5,26	5,26	5,26	5,26	5,26	5,26	5,26	5,26	2,28	2,28	2,28	54,19
SUBTOTAL	37,72	40,36	41,43	315,75	310,32	922,84	58,82	94,59	74,70	38,74	37,46	37,63	2.010,38
SALDO DO MÊS	31,09	14,71	-6,39	-262,93	-268,30	-81,64	8,15	-27,16	121,60	113,83	3,52	10,17	-343,35
SALDO DO PERÍODO	31,09	45,80	39,41	-223,52	-491,82	-573,46	-565,31	-592,47	-470,87	-357,04	-353,32	-343,35	-343,35

COMPOSIÇÃO	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	JAN	FEV	MAR	TOTAL
SALDO ANTERIOR	1.000,00	1.031,09	1.045,80	1.039,41	776,48	508,18	426,54	434,69	407,53	529,13	642,96	646,48	1.000,00
(+) ENTRADAS	68,82	55,07	35,03	52,82	42,03	841,20	66,97	67,43	196,30	152,57	40,98	47,81	1.667,03
(-) SAÍDAS	37,72	40,36	41,43	315,75	310,32	922,84	58,82	94,59	74,70	38,74	37,46	37,63	2.010,38
SALDO ATUAL	1.031,09	1.045,80	1.039,41	776,48	508,18	426,54	434,69	407,53	529,13	642,96	646,48	656,65	656,65

Quadro 1 – Plano orçamentário operacional para a entidade objeto de estudo referente ao período entre abril/2013 e março/2014

Fonte: elaborado pelo autor

Para as saídas de caixa, foram realizados os seguintes procedimentos para projeção de ingressos de recursos no período de abril/2013 a março/2014, contando com o apoio do *software Microsoft Excel*®:

- Água, energia elétrica, telefone e material de expediente: para projeção dos valores mensais para o período desejado, foi realizada uma regressão linear simples tomando como base as saídas de cada espécie no período entre 2004 e 2013;
- Gastos diversos: para projeção dos valores mensais para o período desejado, foi realizada uma regressão linear simples tomando como base as saídas totais anuais de cada espécie no período entre 2007 e 2013, distribuídas proporcionalmente nos meses de previsão;
- Reembolso de despesas do padre: para projeção dos valores mensais para o período, considerou-se o valor fixo de reembolso destinado por celebração e a quantidade de celebrações a serem realizadas a cada mês do período;
- Taxas bancárias: para projeção dos valores mensais para o período, considerou-se o valor mensal pago a título de manutenção da conta corrente e emissão de extrato impresso, contemplando ajustes durante o período;
- Segurança e vigilância: para projeção dos valores mensais para o período, considerou-se o valor mensal fixo pago para manutenção de alarmes por empresa de vigilância contratada pela administração da organização, contemplando ajustes durante o período;
- Repasse para a Mitra: para projeção dos valores mensais para o período, considerou-se o valor mensal de repasse determinado pela Eparquia (atual Arquieparquia) às comunidades, o que é reajustado de acordo com o aumento do salário-mínimo;
- Gastos com eventos: Projetados de acordo com o calendário de eventos definido em reunião ordinária da comissão, tomando-se como base gastos ocorridos em eventos similares entre os anos de 2007 e 2013 que, para fins de projeção, foram utilizados para cálculo de regressão linear;
- Manutenção e conservação de bens, aquisição de móveis e utensílios, desembolsos com construções: os desembolsos para o período são projetados de acordo com as definições ocorridas na reunião ordinária promovida pela comissão da Igreja, e de acordo com estimativas de valores a desembolsar repassadas pelo presidente e pelo vice-presidente a cada item. Quanto à manutenção, foram definidas necessidades relativas à manutenção em paredes da igreja e no sistema de alarmes; quanto à aquisição de móveis e utensílios, foi destacada a necessidade de aquisições de utensílios para a churrasqueira e para melhorias no altar da igreja; para obras, foi definida a execução de reformas nos banheiros da igreja e na churrasqueira do salão da igreja.

Com a elaboração do plano orçamentário operacional para a organização religiosa objeto de estudo, foi possível realizar o prosseguimento da investigação, o que envolve o processo do controle orçamentário.

4.2 CONTROLE ORÇAMENTÁRIO

Tomando como base a estratégia de pesquisa definida, essa etapa concentrou (i) as ações para implantação da melhoria planejada, (ii) o monitoramento e a descrição dos efeitos das ações tomadas e (iii) avaliação dos resultados obtidos com a melhoria e as contribuições para um novo ciclo de ações.

Para implantação das ações planejadas, ficou a cargo da Tesouraria da igreja, tomando em consideração suas atribuições na comissão que administra a organização, o papel de utilizar a ferramenta elaborada para monitoramento das ações planejadas e das capacidades financeiras para execução dessas ações, atualizando o resultado orçado x realizado ao menos com frequência mensal e reportando os resultados para o presidente da comissão.

Tomando como base as definições realizadas sobre o planejamento das atividades da organização religiosa no período, notou-se que, ao longo do período abrangido, as ações planejadas pela comissão foram executadas (eventos, obras, manutenções e aquisições de móveis e utensílios), e observou-se que o orçamento elaborado exerceu um papel importante na previsão de capacidades financeiras da organização em realizar o que havia sido planejado. Com relação aos itens que constavam no planejamento da organização, apenas um evento não planejado ocorreu no período de abrangência do plano orçamentário: a ordenação de um diácono ligado à comunidade, com a realização de um almoço festivo, no mês de setembro.

É possível observar, com base no Quadro 2, que demonstra – com valores fictícios porém proporcionais com os valores reais – a diferença entre o orçamento planejado apresentado no Quadro 1 e os valores efetivamente realizados no período de abrangência, que ocorreu um déficit orçamento ao final do período, sendo que as entradas tiveram resultado ligeiramente acima do planejado, porém as saídas apresentaram um montante maior do que havia sido traçado.

Como pode ser observado no Quadro 2, a maior parcela da defasagem entre o que foi planejado e o que foi executado está relacionada aos gastos relacionados a obras, mais especificamente por conta dos gastos realizados na reforma dos banheiros da igreja. Durante o período de execução da obra, notou-se que o valor final da referida obra seria maior do que havia sido estimado pelo presidente da comissão gestora (um aumento de 17%). Com isso, a execução da obra e dos desembolsos no período planejado acarretaria em alta probabilidade de insuficiência de caixa, tomando como base as entradas e as saídas estimadas para o período.

Como ação definida pela Tesouraria e pelo presidente da comissão gestora da organização, negociações foram empreendidas junto a fornecedores de materiais e de mão de obra para postergação e/ou parcelamento de compromissos firmados para após a realização da festa da comunidade a ocorrer em setembro, o que, em conjunto com a nova confraternização ocorrida no mesmo mês (na ocasião de uma ordenação diaconal), traria fundos suficientes para honrar tais compromissos.

ENTRADAS	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	JAN	FEV	MAR	TOTAL
BANDEJA	-8,03	2,10	-1,73	5,24	-1,11	2,94	-5,49	5,51	7,41	14,37	6,47	-0,99	26,69
DÍZIMO	-24,44	-10,36	39,08	-13,31	3,40	-32,03	21,19	7,32	31,75	-95,65	33,06	45,78	5,81
EVENTOS	-	-	-	-	-	-41,61	-	-	14,75	-	-	-	-26,86
SUBTOTAL	-32,47	-8,26	37,35	-8,07	2,30	-70,71	15,70	12,83	53,91	-81,28	39,54	44,79	5,63

SAÍDAS	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	JAN	FEV	MAR	TOTAL
PADRE	-0,49	1,47	-0,49	-0,49	-0,49	5,15	-4,99	-3,02	1,55	-1,31	-1,31	-1,31	-5,72
BANCÁRIAS	-	-	-	1,03	-	0,14	-	0,09	-	0,69	-0,20	-0,06	1,69
ENERGIA ELÉTRICA	2,86	-2,14	-3,86	-0,60	-0,62	0,19	0,38	1,67	-0,80	-1,27	-0,42	-0,87	-5,46
ÁGUA	1,58	0,18	0,05	0,10	-0,58	-0,19	2,42	0,13	0,10	0,15	2,99	0,15	7,08
TELEFONE	0,23	-1,02	0,01	0,17	0,44	0,39	0,56	-0,38	-0,67	0,00	-0,18	0,14	-0,31
SEGURANÇA	0,11	-	-	-	-	-	-	-	-	-0,16	-0,16	-	-0,21
TAXA DA MITRA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-1,01	-1,01	-1,01	-3,04
EXPEDIENTE	-2,35	6,58	-1,04	-2,35	-1,91	-0,73	-2,35	0,28	-1,66	-2,15	0,69	-0,39	-7,36
MANUTENÇÃO	-	-	-	-6,06	10,52	0,98	-15,34	25,75	3,53	4,80	2,62	3,92	30,73
MÔVEIS/UTENSÍLIOS	-	-	-	-	-	16,68	8,40	-	-	-	-	-	25,08
CONSTRUÇÃO	-	-	-	-34,81	24,16	26,33	145,61	2,72	-	-	-	-	164,01
EVENTOS	-	-	-	-	14,45	-32,33	24,37	3,07	0,36	-	-	-	9,94
DIVERSAS	-5,26	-2,64	-3,33	-5,26	-2,01	-5,26	-5,26	-5,26	3,98	-2,28	-2,28	-2,28	-37,16
SUBTOTAL	-3,30	2,43	-8,67	-48,27	43,98	11,35	153,81	25,06	6,40	-2,55	0,73	-1,71	179,27
SALDO DO MÊS	-29,16	-10,69	46,02	40,21	-41,68	-82,06	-138,11	-12,22	47,51	-78,74	38,81	46,50	-173,64
SALDO DO PERÍODO	-29,16	-39,85	6,17	46,38	4,69	-77,37	-215,48	-227,71	-180,20	-258,94	-220,13	-173,64	-173,64

DIFERENÇAS	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	JAN	FEV	MAR	TOTAL
SALDO ANTERIOR	-	-29,16	-39,85	6,17	46,38	4,69	-77,37	-215,48	-227,71	-180,20	-258,94	-220,13	-
(+) ENTRADAS	-32,47	-8,26	37,35	-8,07	2,30	-70,71	15,70	12,83	53,91	-81,28	39,54	44,79	5,63
(-) SAÍDAS	-3,30	2,43	-8,67	-48,27	43,98	11,35	153,81	25,06	6,40	-2,55	0,73	-1,71	179,27
DIFERENÇA ATUAL	-29,16	-39,85	6,17	46,38	4,69	-77,37	-215,48	-227,71	-180,20	-258,94	-220,13	-173,64	-173,64

Quadro 2 – Orçamentário operacional planejado x realizado na entidade objeto de estudo referente ao período entre abril/2013 e março/2014

Fonte: elaborado pelo autor

Com tal ação, a organização garantiu a manutenção de fundos para a realização das festas (incluindo dinheiro em espécie necessário para troco durante as festas) e conseguir quitar os compromissos com os fornecedores após as festas (nos meses de outubro e novembro). Tal situação detectada pela Tesouraria graças ao acompanhamento da execução do orçamento demonstrou a importância da presença dessa ferramenta como um artefato de controle gerencial capaz de contribuir na continuidade das atividades da organização religiosa.

A realização do planejamento e do controle orçamentário culminou, com a avaliação realizada ao final desse processo, em novas ações que poderão se refletir nos ciclos futuros de planejamento. Dentre as ações consideradas pela comissão como importantes lições desencadeadas desse processo, podem ser destacadas:

- Necessidade de realização de orçamentos formais quando do planejamento de obras e de aquisições que possam comprometer o fluxo de caixa da organização;
- Necessidade de definição pela comissão do montante de reservas para contingências e, pela Tesouraria, de reserva de dinheiro em espécie para troco a ser utilizado nas festas, para prover mais robustez e segurança na composição do planejamento orçamentário da organização;
- Reforço nas ações relacionadas ao dízimo na comunidade, visto que, conforme observado pela Tesouraria, as entradas por essa modalidade estão altamente concentradas em duas famílias, o que traz riscos para a execução de ações pela comunidade no caso de saída de uma dessas famílias no futuro.

5 CONCLUSÕES

A investigação realizada com o objetivo de apresentar as estratégias utilizadas para implantação de um processo de planejamento e controle orçamentário em uma organização religiosa, na qual se empreendeu uma pesquisa-ação em uma Igreja Católica de Rito Bizantino-Ucraniano localizada no estado do Paraná, forneceu em primeiro lugar um roteiro de como pode ser organizado um plano orçamentário operacional para acompanhamento do fluxo de caixa dessa organização religiosa.

Apesar de a pesquisa-ação ter como característica a resolução de um problema observado em um caso específico, e mesmo considerando o risco de que as conclusões obtidas tenham embutidas certa parcela de crenças e concepções do pesquisador pela posição adotada na observação participante (IRVINE, 2005), acredita-se que procedimentos adotados nesse caso possam fornecer *insights* para membros de comissões responsáveis pela gestão de organizações religiosas com características similares à instituição objeto do estudo, oferecendo dessa forma subsídios para a elaboração de planos orçamentários nessas organizações e auxiliando na evolução do processo de gestão, tendo como possível consequência maiores possibilidades de alcance da missão social definida.

Da mesma forma, as informações apresentadas sobre os efeitos da ação empreendida na entidade objeto de estudo reforçam a importância da existência de um processo de planejamento e controle orçamentário instituído em organizações religiosas, visto o seu papel relevante no acompanhamento das capacidades financeiras, visando a consecução dos objetivos definidos voltados ao cumprimento de sua missão social. Como é possível observar no relato apresentado, a utilização da ferramenta de gestão possibilitou que os responsáveis pela gestão da

organização pudessem antever situações que tiveram o potencial de danificar o cumprimento de compromissos firmados com fornecedores e com a comunidade, dessa forma possibilitando ajustes nas execuções das ações de forma tempestiva.

Ainda, a investigação-ação realizada permitiu que fossem realizadas avaliações sobre os eventos ocorridos ao longo do ciclo orçamentário, possibilitando a tomada de novas ações para aperfeiçoamento do processo de planejamento e controle orçamentário e do processo de gestão da organização em geral. Essa reflexão, que culminou principalmente na geração de três principais lições elencadas no item 4.2 desse relatório, contribui para o aperfeiçoamento do processo de gestão da organização religiosa objeto de estudo para os próximos ciclos, trazendo maiores possibilidades de manutenção da sustentabilidade financeira, bem como de suas atividades sacras e sociais.

Com relação a pesquisas sobre contabilidade e controle gerencial em organizações religiosas, podem ser sugeridas novas investigações que possam contribuir no aperfeiçoamento da gestão de tais instituições. Com relação ao processo de implantação de planejamento e controle orçamentário, podem ser realizadas pesquisas no intuito de avaliar as reações e os efeitos comportamentais gerados nos gestores e na comunidade com a aplicação dessa ferramenta. Outrossim, podem ser realizadas pesquisas voltadas à aplicação de outros processos e formas de orçamento em organizações similares, agregando ao rol de pesquisas que forneçam maiores subsídios aos indivíduos envolvidos na gestão dessas organizações.

Assim sendo, levando em consideração preocupações relacionadas com a realização de atividades consideradas seculares – como as práticas de contabilidade e controle gerencial – em organizações religiosas que têm como característica principal a promoção de atividades sagradas, as evidências obtidas com a realização dessa pesquisa-ação levam à concordância com o que afirma Booth (1993), tratando que a atividade contábil integrada com as atividades sacras de uma instituição religiosa pode exercer um papel importante na sobrevivência do empreendimento. Mais além, a despeito de possíveis barreiras, a gestão responsável por zelar pela continuidade e sobrevivência de uma organização, incluindo as religiosas, não deve ser imprudente no planejamento e acompanhamento de suas capacidades financeiras para execução do que fora planejado, como é uma das lições possíveis de depreender em uma das parábolas presentes no Evangelho Segundo Lucas:

Quem de vós, querendo fazer uma construção, antes não se senta para calcular os gastos que são necessários, a fim de ver se tem com que acabá-la? Para que, depois que tiver lançado os alicerces e não puder acabá-la, todos os que o virem não comecem a zombar dele, dizendo: Este homem principiou a edificar, mas não pode terminar. (BÍBLIA, Lc 14: 28-30).

REFERÊNCIAS

ABDUL-RAHMAN, Abdul Rahim; GODDARD, Andrew. An interpretative inquiry of accounting practices in religious organisations. **Financial Accountability & Management**, v. 14, n. 3, p. 183-201, 1998.

ALVES, Luan, Jr. et al. Entidades religiosas cristãs: um ponto de vista administrativo. **Revista Anagrama**, v. 2, n. 3, p. 1-15, 2009.

BÍBLIA. Português. **Bíblia Sagrada**. Tradução: Centro Bíblico Católico. São Paulo: Ave Maria, 2009.

BOOTH, Peter. Accounting in churches: a research framework and agenda. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 6, n. 4, p. 37-67, 1993.

CADGE, Wendy; WUTHNOW, Robert. Religion and the Non-Profit Sector. In.: POWELL, Walter W.; STEINBERG, Richard (Orgs.). **The Non-Profit Sector: a Research Handbook**. 2. ed. Londres: Yale University Press, 2006.

CARMONA, Salvador; EZZAMEL, Mahmoud. Accounting and religion: a historical perspective. **Accounting History**, v. 11, n. 2, p. 117-127, 2006.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

DRUCKER, Peter F. **Introdução à administração**. São Paulo: Thomas Learning, 2006.

ENGEL, Guido Irineu. Pesquisa-ação. **Educar**, n. 16, p. 181-191, 2000.

EPARQUIA São João Batista. **Paróquias**. Disponível em <<http://www.eparquiaucraniana.com.br/eparquia/site/?p=conteudo&id=402>>. Acesso em 13 abr. 2014.

IRVINE, Helen J. Balancing money and mission in a local church budget. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 18, n. 2, p. 211-237, 2005.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MOORE, Mark H. The Public Value Scorecard: a rejoinder and an alternative to "strategic performance measurement and management in non-profit organizations" by Robert Kaplan. **Hauser Center for Nonprofit Organizations**. Cambridge (Inglaterra): Harvard University Press, 2003.

NOGUEIRA, Luiz Rogério. **Gestão Administrativa e Financeira Eclesiástica**. Petrópolis (RJ): Vozes, 2008.

PARKER, Lee D. Budgetary incrementalism in a Christian bureaucracy. **Management Accounting Research**, v. 13, n. 1, p. 71-100, 2002.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SANTOS, Adiléia R. et al. A importância do controle interno na administração pública. **Caderno de Gestão Pública**, v. 2, n. 2, p. 41-59, 2013.

SOARES, Maurelio. et al. Uma discussão sobre a viabilidade da pesquisa-ação na contabilidade. **Revista Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 7, p. 109-126, 2009.

SOUZA, Marcos Antonio de. et al. Gestão sustentável de instituição assistencial religiosa: um estudo na província São Francisco de Assis (PSPA). **ConTexto**, v. 11, n. 20, p. 45-57, 2011.

TRIPP, David. Pesquisa-ação: uma introdução metodológica. **Educação e Pesquisa**, v. 31, n. 3, p. 443-466, 2005.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.