

Práticas orçamentárias no terceiro setor: um estudo nas organizações da sociedade civil do estado de Pernambuco

Budget practices in the third sector: a study of civil society organizations in the state of Pernambuco

Prácticas presupuestarias en el tercer sector: un estudio de las organizaciones de la sociedad civil en el estado de Pernambuco

Recebido: 28/08/2023 | Revisado: 09/09/2023 | Aceitado: 12/09/2023 | Publicado: 14/09/2023

Wagner Felipe Galindo Valentim

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0475-2296>
Universidade Federal Rural de Pernambuco, Brasil
E-mail: wagner.galindovalentim@gmail.com

Carla Renata Silva Leitão

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5175-8901>
Universidade Federal Rural de Pernambuco, Brasil
E-mail: carlaleitao_ufrpe@yahoo.com.br

Resumo

O artigo teve como objetivo investigar o uso do orçamento nas Organizações da Sociedade Civil (OSC) do estado de Pernambuco. Para tanto, a metodologia envolveu uma pesquisa descritiva, fazendo uso de uma *survey* por correspondência eletrônica, com a utilização de questionário aplicado em 25 entidades associadas à Associação Brasileira de ONGs (ABONG), as quais compuseram o universo efetivo da pesquisa. Como retorno, obtiveram-se 11 respondentes (44%). Os resultados revelaram que todas as organizações elaboram orçamento, a maioria de forma anual e utilizando orçamento flexível; e que todas as organizações divulgam o orçamento, variando apenas em relação ao público para o qual é divulgado. Observou-se também que a maioria acredita que há melhoria no processo de gestão da organização com a utilização de técnicas orçamentárias e que todos concordam que a utilização do orçamento é muito importante na gestão da organização. Assim, conclui-se que o orçamento apresenta-se como uma ferramenta presente na administração dessas instituições o que pode contribuir para o atingimento das metas e objetivos estabelecidos, bem como para a realização da missão das entidades.

Palavras-chave: Orçamento; Terceiro setor; Organizações da sociedade civil.

Abstract

The article aimed to investigate the use of the budget in Civil Society Organizations (CSOs) in the state of Pernambuco. Therefore, the methodology involved a descriptive research, using a survey by electronic correspondence, with the use of a questionnaire applied to 25 entities associated with the Brazilian Association of NGOs (ABONG), which made up the effective universe of the research. As a return, 11 respondents were obtained (44%). The results revealed that all organizations prepare a budget, most annually and using a flexible budget, that all organizations disclose the budget, varying only in relation to the public to which it is disclosed. It was also observed that most believe that there is an improvement in the organization's management process with the use of budget techniques and that all agree that the use of the budget is very important in the organization's management. Thus, it is concluded that the budget presents itself as a tool present in the administration of these institutions, which can contribute to the achievement of the proposed goals and objectives, as well as to the fulfillment of the entities' mission.

Keywords: Budget; Third sector; Civil society organizations.

Resumen

El artículo tuvo como objetivo investigar el uso del presupuesto en las Organizaciones de la Sociedad Civil (OSC) del estado de Pernambuco. Por lo tanto, la metodología implicó una investigación descriptiva, mediante *survey* por correspondencia electrónica, con el uso de un cuestionario aplicado a 25 entidades asociadas a la Asociación Brasileña de ONG (ABONG), que constituyeron el universo efectivo de la investigación. Como resultado se obtuvieron 11 encuestados (44%). Los resultados revelaron que todas las organizaciones preparan un presupuesto, la mayoría de las veces anualmente y utilizando un presupuesto flexible, que todas las organizaciones divulgan el presupuesto, variando sólo en relación con el público al que se divulga. También se observó que la mayoría cree que hay una mejora en el proceso de gestión de la organización con el uso de técnicas presupuestarias y que todos coinciden en que el uso del presupuesto es muy importante en la gestión de la organización. Así, se concluye que el presupuesto se presenta como

una herramienta presente en la administración de estas instituciones, que puede contribuir al logro de las metas y objetivos propuestos, así como al cumplimiento de la misión de las entidades.

Palabras clave: Presupuesto; Tercer sector; Organizaciones de la sociedad civil.

1. Introdução

O Terceiro Setor tem assumido um papel relevante na sociedade. Ele exerce um extenso conjunto de funções sociais, econômicas e políticas, tornando-se imprescindível na governança democrática (Lu et al., 2020). Nessa perspectiva, para as organizações que formam o Terceiro Setor, Piza et al. (2012) empregam a denominação Organizações Sociais Civis, abrangendo todas as organizações que têm objetivos sociais e que, por isso, não possuem finalidade lucrativa, tendo origem em integrantes da sociedade civil, sem qualquer relação com o governo. Segundo esses autores, entidades filantrópicas, entidades sem fins lucrativos, entidades de benemerência e entidades sociais, também são designações utilizadas alternativamente por pesquisadores e estudiosos.

Contudo, as instituições que compõem o Terceiro Setor são mais popularmente conhecidas como Organizações Não Governamentais (ONGs), termo inexistente em lei. Para enquadrar essas entidades em norma, surgiu oficialmente o nome Organização da Sociedade Civil (OSC), que é a denominação prevista para as ONGs no Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil (Vaz & Oliveira, 2021). Esse marco, conhecido pela sigla MROSC, foi instituído pela Lei nº 13.019/2014.

Com relação à representatividade dessas organizações, para Borges et al. (2003) não se pode negar a relevância das ONGs na promoção do desenvolvimento social e sustentável, uma vez que as várias experiências desempenhadas por essas entidades, em suas abundantes áreas, cooperam para a formação de novos padrões culturais, democráticos e éticos em nossa sociedade. Nessa linha, segundo Almeida (2007), elas se tornaram centros de recursos humanos em atendimento às associações comunitárias e movimentos sociais, viabilizando iniciativas oriundas dos múltiplos planos da sociedade civil.

Nesse contexto, essas organizações sem fins lucrativos precisam de um bom gerenciamento para garantir a sua sustentabilidade e o seu progresso em seu ramo de atividade (Santos et al., 2019). Isso se faz necessário, dado que passam por vários desafios tais como a captação de recursos, indispensável para a continuidade de uma OSC (Ribas et al, 2020). Isto é, para realizarem as suas respectivas missões, essas instituições precisam de recursos financeiros, sendo o orçamento um elemento substancial para o processo de fortalecimento e de sustentabilidade das entidades, assim como para o desenvolvimento de suas capacidades administrativas, técnicas e políticas.

Assim sendo, entre as práticas usadas para a gestão financeira, o orçamento empresarial tem sido apontado como a prática gerencial mais empregada em entidades brasileiras de grande porte, não financeiras (Souza et al., 2020). Dentre as causas podem-se destacar as diferentes funcionalidades a ele relacionadas (Mucci et al., 2016), além da possibilidade de sua adaptação, à proporção que a instituição passa por transformações em sua existência (Hillen & Lavarda, 2020); a despeito de existirem várias críticas à efetividade daquela ferramenta (Frezatti et al., 2013).

Nesse sentido, Souza e Borinelli (2009) afirmam que o orçamento é uma ferramenta que auxilia no controle e acompanhamento das atividades empresariais para o atingimento das metas estabelecidas pela organização, e que ele contém as prioridades e as direções definidas pela administração, os recursos a serem obtidos e consumidos, os prazos para as ações, bem como os respectivos por cada etapa. Para Silva et al. (2018), a elaboração de um orçamento auxilia os gestores no enfrentamento de possíveis mudanças durante o processo, fazendo com que as metas sejam conhecidas por todos da entidade e propiciando a consecução dos objetivos delineados pela organização.

Como ao longo do tempo a sociedade e seus problemas sociais se transformaram, da mesma forma as organizações do Terceiro Setor tiveram que se adaptar diante das necessidades contemporâneas (Soares et al., 2019). O autor complementa que vários são os fatores presentes no ambiente das organizações sem fins lucrativos, que tornam esse contexto um campo fértil para a investigação científica, nas mais variadas áreas de estudo. Ademais, “apesar da relevância do orçamento empresarial,

pouco se conhece a respeito das contribuições científicas desenvolvidas sobre essa temática” (Jesus Silva et al., 2022, p. 90), principalmente nas instituições sem fins lucrativos.

A escolha do assunto se deve ao fato de que o uso do orçamento possibilita uma administração financeira mais apropriada às demandas das entidades, auxiliando na destinação dos recursos financeiros, prestação de contas, assim como atribuindo os valores necessários à realização dos projetos e à sobrevivência futura dessas unidades. Nessa perspectiva, a continuidade das entidades do terceiro setor depende da adoção de novos métodos de gestão que permitam que as organizações obtenham dinamismo, flexibilidade e, sobretudo, êxito na prática de suas ações (Kohut & Stroparo, 2022).

Nesta senda, tendo em conta os desafios do gerenciamento de organizações sem fins lucrativos e da utilização de ferramentas de gestão, esta pesquisa intenta responder à seguinte indagação: **como o orçamento vem sendo usado pelas entidades do terceiro setor na administração de seus recursos financeiros?** Com a finalidade de respondê-la, a pesquisa tem por objetivo investigar o uso do orçamento nas Organizações da Sociedade Civil (OSC) do estado de Pernambuco.

2. Referencial Teórico

2.1 Orçamento

A partir da necessidade do homem de prever fatos que possam abalar a otimização de seus bens, é que o orçamento surge (Silva et al., 2018). Fazer orçamentos, mesmo que de forma rudimentar, remonta à Antiguidade. Como explicam Bornia e Lunkes (2007), orçar é uma necessidade tão antiga quanto a própria humanidade, pois os homens das cavernas precisavam prever a quantidade de comida suficiente para sua sobrevivência durante os longos invernos; dessa forma elaboraram antigas práticas de orçamento. Ainda segundo os autores, existem sinais de práticas orçamentárias formais até mais antigas que a criação do dinheiro.

Em meio a todo esse processo, nas mais importantes sociedades ocidentais, o orçamento comumente integrava os sistemas da administração pública (Bornia & Lunkes, 2007). Em empresas privadas, a prática do orçamento, inicialmente, foi usada nos Estados Unidos, em 1919, por Brown, que era gerente financeiro da Du Pont de Memours (Zdanowicz, 1989). Esse autor afirma que, a partir de 1970, o orçamento teve seu ápice no Brasil no momento em que as empresas passaram a utilizá-lo com regularidade em suas atividades.

Para Frezatti (2015), o orçamento está além de uma mera estimativa, pois é o plano financeiro para um período definido, com fins de concretizar a estratégia da empresa, e deve estar apoiado no comprometimento dos gestores, em termos de metas a serem atingidas. Nessa ótica, por meio do planejamento formal, da coordenação eficaz e do controle dinâmico dos procedimentos da empresa, percebe-se que o orçamento possui como princípio essencial o planejamento e o controle de resultado (Bornia & Lunkes, 2007). Também usado como ferramenta de controle gerencial, o orçamento tem aspecto de plano (Ferreira et al., 2021) e possibilita ao gestor controlar se, em observância aos objetivos da empresa, as decisões tomadas foram realizadas (Castanheira et al., 2013).

Nesse sentido, é possível afirmar que a preparação de um orçamento para a empresa propõe maximizar o uso dos recursos disponíveis para a empresa e adaptá-los às operações consideradas como principais (Söthe & Kamphorst, 2009). Ademais, ainda há necessidade de ajustes às situações imprevistas e, à vista disso, o orçamento não é uma peça com valores fixos, dado que, à medida que acontecerem mudanças, essas devem ser agregadas àquela ferramenta (Souza et al., 2021).

Ambiente altamente competitivo, alta carga tributária, elevados custos de financiamento, gestão precária de recursos, entre outros, são condições que requerem das empresas um planejamento que oriente os dirigentes. Sendo assim, o orçamento se configura como um dos instrumentos mais aplicados por grandes empresas, visto que essa ferramenta leva os tomadores de decisão a planejar de forma mais adequada o futuro do empreendimento (Voltz et al., 2017). Por outro lado, as organizações sociais são, em alguns aspectos, semelhantes a outras entidades corporativas e precisam de ferramentas de análise de resultados

e de controle para gerir e tornar os seus processos mais eficientes (Hansen & Mowen, 2001; Queiroz et al., 2018).

Ter um orçamento é relevante para a organização planejar e controlar os gastos, conhecer o custo de cada atividade e saber suas despesas, permitindo detectar os dispêndios altos e desnecessários (Pádua Ribeiro & Timóteo, 2012). Lopes et al. (2012) sinalizam que o orçamento tem de estar de acordo com o que se espera executar, e sua factibilidade é determinada pela apropriada compatibilidade entre os dispêndios prováveis e a disponibilidade dos recursos. À vista disso, diferentemente das organizações que não elaboram o orçamento, aquelas que o fazem, obtêm resultados melhores e, com o controle orçamentário, conseguem aprimorar as informações para o processo decisório (França et al., 2015).

Importa destacar que o sistema orçamentário tem que ser ajustado às especificidades de uma entidade, devendo ser formulado para aprimorar o processo de planejamento, pois estimula os dirigentes a focar suas atenções na elaboração de objetivos, com orientações sobre o que significa alcançá-los, bem como no modo como são colocados em prática (Frezatti, 2005). Seguindo o mesmo pensamento, Lopes et al. (2012, p. 28) afirmam que “o orçamento deve ser compatível com o que se espera realizar, sua viabilidade é definida pela devida adequação entre os gastos previstos e a disponibilidade dos recursos”. Portanto, quando utilizado de maneira adequada, o orçamento pode ser um aliado vital para uma organização, podendo “mover” a entidade como um todo, na mesma direção para atingir os mesmos objetivos (Bley, 2022).

Na concepção de Frezatti et al. (2013), deve ser levado em consideração que o nível de relevância e as funções a serem conferidas ao orçamento são decisões que não se limitam aos recursos ou às intenções dos gestores, mas também aos recursos e condições efetivamente disponíveis para a sua execução e aos usos e funções pretendidos que o orçamento assumiu na entidade. À vista disso, para Mello e Gerhardt (2022), o orçamento é uma forma típica de representação dos objetivos econômicos e financeiros, que permite às instituições se concentrarem de forma sistemática e formal na execução e gestão, ao mesmo tempo que visualizam os resultados, ajudando a melhorar o consumo de recursos e a otimizar resultados. Assim, o processo orçamental deve ser prospectivo, tornando a aplicação flexível e todas as partes responsáveis devem estar diretamente envolvidas (Mello & Gerhardt, 2022).

Sobre os tipos de orçamento, a literatura destaca seis, de acordo com Bornia e Lunkes (2007): (1) orçamento empresarial; (2) orçamento contínuo; (3) orçamento de base zero; (4) orçamento flexível; (5) orçamento por atividades; e (6) beyond budgeting (além do orçamento). Para melhor entendimento, exhibe-se na Figura 1, a definição resumida dos processos orçamentários.

Figura 1 – Evolução dos Processos Orçamentários.



Fonte: Lunkes, 2010, p. 39.

2.2 Organizações do Terceiro Setor

Qualquer sociedade pode ser definida por três setores, a saber: o primeiro setor é definido como governo; o segundo setor, constituído pelas empresas, é denominado como mercado; e, finalmente, o terceiro setor é formado por organizações privadas sem fins lucrativos. De acordo com França et al. (2015), o Terceiro Setor se caracteriza por não ser nem público nem privado, no sentido convencional desses termos; mas guarda uma relação simbiótica com ambos, na medida em que ele é composto por organizações de natureza privada (sem o objetivo do lucro) dedicadas à consecução de objetivos sociais ou públicos, apesar de não ser integrante do Governo.

O delineamento do Terceiro Setor se inicia quando o Poder Público se mostra ineficiente e ineficaz, quando a sociedade pleiteia soluções privadas para questões públicas. Dessa forma, cria-se uma entidade por meio da iniciativa privada, com o objetivo de atender aos interesses coletivos (Brito et al., 2008; Lengler et al., 2010; Krüger et al., 2012), como: “assistir a família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice, habilitando pessoas portadoras de deficiência ao mercado de trabalho, a integração completa do cidadão à sociedade etc” (Camelo et al., 2006, p. 42).

Portanto, segundo Markioni et al. (2022, p. 1295), “essas entidades vêm assumindo um papel relevante na sociedade e são responsáveis pela realização de atividades de caráter beneficente, filantrópico, religioso, cultural, educacional, dentre outros serviços no meio social”. Ainda de acordo com os autores, essas instituições se mantêm de recursos dos setores privados e públicos, mediante parcerias, contratos e doações transferidas para a realização de suas atividades e projetos comunitários. Almeida (2007) acrescenta que elementos relevantes da livre iniciativa foram levados, pelas entidades, para a esfera do trabalho social, a título de exemplo, mais agilidade e eficiência.

No que tange à terminologia, o Terceiro Setor não tem procedência brasileira e, nos Estados Unidos, em razão da tradição associativista, está relacionado às atividades sem fins lucrativos e ao voluntariado (Andrade & Frazão, 2011). Nas palavras de Lima Filho (2010, p. 20), Terceiro Setor “é um termo traduzido do inglês *Third Sector* que nos Estados Unidos é frequentemente utilizado acompanhado da frase *Non Profit Organizations*, resultando a expressão Terceiro Setor – Organizações Sem Fins Lucrativos”. Andrade e Frazão (2011) argumentam que na Europa, o Terceiro Setor abrange a tradição da filantropia e da caridade, com aspecto assistencial que, no pós-guerra, surgiu sob a forma de organizações com iniciativas, dentre outras, de missão de paz, ajuda internacional e proteção ao trabalho.

Em especial no Brasil, para Quinteiros et al. (2009), o início dessas organizações tem origem nas ações filantrópicas, no começo do século XVI, em razão do advento das Santas Casas de Misericórdia, que foi onde a filantropia se estabeleceu em conformidade com a práxis assistencialista, na qual a caridade cristã prevalecia. No país, o termo Terceiro Setor passou a ser adotado, no começo dos anos 1990, para intitular instituições sem fins lucrativos originadas de movimentos sociais com participação voluntária na solução de problemas coletivos (Quinteiros et al., 2009; Andrade & Frazão, 2011).

Destaca-se que em 2014 foi instituída a Lei nº 13.019/2014, em vigor a partir de 2016 e intitulada como o Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil (MROSC). Essa lei denominou de Organizações da Sociedade Civil (OSC) as entidades privadas sem fins lucrativos que celebram com o poder público termo de colaboração, termo de fomento e acordo de cooperação; havendo, nos dois primeiros, transferências de recursos financeiros.

Segundo Silva Pereira et al. (2013), o Terceiro Setor abrange procedimentos distintos de outros setores, como o acompanhamento de gastos de parceiros, sujeitos à entrega de relatórios financeiros e técnicos e com diretrizes específicas; produção de prestação de contas; comprovação de certificações, qualificações e/ou títulos públicos; demonstração de atestados de capacidade técnica, de certidões de regularidade fiscal e social, entre outros. Podemos citar como qualificações para as organizações que formam o Terceiro Setor, Organização Social (OS), Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) e Título de Utilidade Pública Estadual (UPE) e Municipal (UPM).

Prevista na Lei nº 9.637/1998, a OS qualifica pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde, atendidos os requisitos previstos naquela Lei. Para tal, firma-se o instrumento chamado de contrato de gestão, com vistas à formação de parceria com o Poder Público para fomento e execução de atividades relativas às áreas citadas. Leis de OS também podem ser criadas por estados e municípios.

Uma OSCIP, qualificação disposta pela Lei nº 9.790/1999 e regulamentada pelo Decreto nº 3.100/1999, é disponibilizada pelo Ministério da Justiça com o intuito de criar regras para a celebração de parcerias entre entidades da organização civil sem fins lucrativos e o poder público, contanto que se prestem serviços para alcançar ao menos um dos objetivos sociais determinados nas normas. Essa qualificação concede, além de isenção fiscal, o acesso a recursos públicos para financiamentos de projetos.

Já o CEBAS é uma certificação concedida pelo Governo Federal, através dos Ministérios da Educação, da Saúde e da Cidadania, conforme a área de atuação da entidade, regulamentada pela Lei Complementar nº 187/2021. Para fazer jus ao documento, é necessário que a organização preste serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação. Prioridade na celebração de parcerias com o Poder Público, imunidade tributária, parcelamento de dívidas de tributos federais, entre outros, são os principais benefícios do CEBAS.

Convém lembrar que a Lei nº 91/1935, que tratava do Título de Utilidade Pública Federal (UPF) oferecido pelo Ministério da Justiça, foi revogada através da Lei nº 13.204/2015 e, por consequência, o referido título deixou de existir. Nesse contexto, a Lei nº 13.019/2014, chamada de Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil - MROSC, vigente desde o dia 25/01/2016, em seu Art. 84B, enunciou que as OSCs farão jus a determinados benefícios, independentemente de certificação. Salienta-se que Títulos de Utilidade Pública ainda podem ser concedidos no âmbito estadual e municipal.

Por outro lado, sabe-se que as entidades sem fins lucrativos apresentam dificuldades de gestão. Se conduzir uma empresa em um mercado competitivo não é fácil, para uma organização sem fins lucrativos, em um ambiente adverso, tende a ser ainda mais difícil, dado que sua gestão frequentemente, além de não possuir estrutura adequada, não dispõe de recursos financeiros, materiais e de pessoal (Cazzolato, 2009). Somando-se a isso, Santos e Silva (2015) citam que a utilização de técnicas apropriadas para a gestão nessas entidades é um dos maiores desafios enfrentados.

Mário et al. (2013) argumentam que várias organizações do Terceiro Setor foram criadas por pessoas que não tinham experiência em gestão e que, portanto, demonstram dificuldades tanto na administração quanto na gestão, no que se refere ao emprego de ferramentas da Contabilidade Gerencial, por exemplo. Corroborando, Broom et al. (2013, p. 50) alegam que

Há uma quantidade significativa de pesquisas e evidências antidotais que indicam que um grande número de entidades sem fins lucrativos (ESFL) são mal administradas financeiramente. Muitos outros que não são necessariamente mal administrados do ponto de vista financeiro não fazem um bom trabalho ao relatar com precisão os resultados de suas atividades em suas demonstrações financeiras. Como resultado, é altamente provável que muitas decisões de localização tomadas por aqueles que apoiam as ESFL (indivíduos, fundações, governos) sejam feitas com base em informações imprecisas ou incompletas, o que provavelmente resulta em uma alocação ineficiente de recursos dentro da ESFL.

Contudo, é importante destacar que um dos principais fatores que contribuem para o êxito de uma organização é uma adequada gestão financeira. Para Santos e Silva (2015, p. 26), “os recursos financeiros utilizados pelas entidades do terceiro setor, na maioria das vezes advêm de doações sejam elas de pessoa jurídica e/ou física, subvenções provenientes de interações com o estado, convênios municipais por tempo preestabelecido, organismo internacionais, fundações nacionais e internacionais e eventos realizados pela própria entidade”. Os autores adicionam que um dos maiores obstáculos para o gerenciamento é a ausência ou a carência desses recursos para suprir determinada atividade, além de não serem alocados de maneira apropriada. Ademais, Barbotin et al. (2022) argumentam que as organizações internacionais se tornaram mais rigorosas na seleção das

entidades e dos projetos a serem financiados no Brasil, exigindo eficácia, eficiência e efetividade institucional, principalmente nos setores de prestação de contas, avaliação de atividades e planejamento.

Tondolo et al. (2016) argumentam que, face aos escândalos em entidades desonestas, as agências de fomento começaram a rever os seus contratos e parcerias, e a exigir a aplicação de ferramentas de gestão com o intuito de aumentar a riqueza e a segurança da informação fornecida. Nesse contexto, o orçamento nessas organizações pode auxiliar nas atividades de planejamento e controle, o que pode contribuir para que estas realizem sua missão, atinjam suas metas e objetivos, e que continuem gerando benefícios à sociedade. Para as organizações sem fins lucrativos, o orçamento é considerado o principal instrumento de gestão (Padoveze, 2010) e de controle gerencial (Lopes & Blaschek, 2005). Kothe et al. (2009) sugerem que o orçamento usado nas entidades sem fins lucrativos pode abranger elementos do orçamento empresarial e do orçamento público, uma vez que as organizações que integram o Terceiro Setor possuem características do Setor Privado e Público.

Como visto, sabe-se que o orçamento é apontado como um instrumento de gerenciamento por permitir o planejamento da utilização dos recursos, possibilitar um panorama da situação financeira da entidade, examinar as oscilações entre o que foi previsto e o que foi realizado, produzir informações úteis para as tomadas de decisões, bem como contribuir com a prestação de contas. À vista disso, e em razão de as organizações usualmente operarem por projetos de ação específica, os orçamentos são elaborados por projetos (Borges et al., 2003; Tozzi, 2014). Padoveze (2010, p. 194) afirma que “o orçamento de despesas é peça fundamental, devendo ser feito pelas atividades ou setores em que se segmenta a entidade”. Tozzi (2014, p. 50) acrescenta que “o orçamento de um projeto apresentado ao investidor social representa o planejamento daquele projeto e, portanto, será o instrumento de controle das atividades do projeto e fundamental na prestação de contas.” Além disso, Borges et al. (2003) ressalta que, existindo mais de um projeto em progresso, seus orçamentos necessitam, com o propósito de gestão da organização, ser somados de maneira que a entidade opere com um orçamento global.

2.3 Estudos Relacionados

Esta subseção expõe estudos relacionados que investigaram, de algum modo, práticas de gestão financeira em organizações que fazem parte do Terceiro Setor. O Quadro 1 exhibe os achados de forma breve.

Quadro 1 - Achados de estudos relacionados.

Autoria	Objetivo	Principais resultados
Almeida (2007)	Analisar como tem sido o uso do orçamento na gestão de recursos financeiros do Terceiro Setor em entidades localizadas no estado do Rio Grande do Norte.	A maioria das organizações assume fazer o uso do orçamento, muito embora as incoerências nas respostas, assim como na verificação das hipóteses, mostram que essa utilização não tem sido apropriada para as demandas de uma gestão financeira eficaz nas instituições do Terceiro Setor.
Brito et al. (2008)	Investigar o grau de utilização das demonstrações contábeis no processo de gestão, partindo-se do pressuposto de que os administradores das Organizações Não Governamentais tomam decisões fundamentadas em informações contábeis.	Concluiu-se que em sua gestão somente parte das organizações estudadas utilizavam os dados da contabilidade tradicional. A maior parte delas não utiliza demonstrações não-tradicionais e não avalia desempenho com suporte em dados presentes nas demonstrações contábeis.
Lopes et al. (2012)	Verificar como as Organizações do Terceiro Setor efetuam o controle financeiro dos recursos captados de financiadores, por meio de convênio, para a realização de suas atividades sociais.	Os achados do estudo apontam falhas no processo de gestão dos recursos financeiros em virtude, principalmente, da falta de segregação de funções entre os membros da equipe que atuam nos projetos. Ademais, identifica-se que nenhuma das entidades faz uso da contabilidade para acompanhamento e controle dos recursos, argumentando especialmente a ausência de oportunidade no recebimento dos relatórios contábeis.

Mário et al. (2013)	Demonstrar os resultados do estudo sobre o uso de ferramentas de contabilidade gerencial por organizações do Terceiro Setor. Considerou-se que a utilização de instrumentos gerenciais auxilia no processo de gestão e nos controles internos dessas organizações e, conseqüentemente, em sua continuidade.	No geral, a despeito dos avanços, de casos de sucesso e das devidas melhorias, a maior parte dessas organizações ainda precisa desenvolver seus sistemas de informações contábeis e a utilização dos instrumentos em si. Os autores alegam que os motivos disso podem ser a ausência de conhecimento das instituições a respeito de algumas ferramentas gerenciais (talvez dos respondentes, em razão das suas formações), bem como a capacidade limitada da maioria delas de incluir esses 'serviços' (controles e análises) realizados em sua estrutura funcional, por motivo da inexistência de recursos para tanto.
Queiroz et al. (2018)	Verificar se as organizações religiosas mantêm registros contábeis e como os usam no processo de suporte à gestão.	Entre os resultados, constatou-se que 90% das entidades religiosas analisadas mantêm registros contábeis e geram demonstrações contábeis. Além disso, essas entidades utilizam ferramentas de análise das demonstrações contábeis, bem como fazem uso de outros relatórios de apoio à gestão. No entanto, verificou-se que a periodicidade de utilização ainda apresenta um lapso de tempo extenso, mostrando que algumas decisões tomadas não se fundamentaram em dados contábeis. Observou-se ainda um resultado positivo sobre a relevância da contabilidade como instrumento de colaboração à gestão.
Kohut & Stroparo (2022)	Averiguar se as organizações do Terceiro Setor do estado do Paraná estão usando as ferramentas postas à disposição pela contabilidade gerencial em sua administração.	Com a utilização de um questionário limitando quatro das essenciais ferramentas gerenciais, que são orçamento, fluxo de caixa, controle de custos e planejamento estratégico, observou-se que a maior parte dessas entidades, com 93,75% dos respondentes, informaram utilizar essas ferramentas gerenciais na administração de seus recursos. O orçamento se mostrou como a ferramenta gerencial mais usada, sendo realizado por 100% das instituições que declararam utilizá-lo.
Schoffen et al. (2023)	Identificar como o orçamento pode ser implantado em uma organização do Terceiro Setor.	O tipo de orçamento implementado foi o <i>rolling budget</i> e o modelo usado foi o orçamento de caixa. Os principais resultados apontam para o superávit de caixa ao final do período estudado. Os autores concluíram que existiram melhorias na sustentabilidade financeira da entidade, com percepções positivas dos administradores da organização, pela implantação da forma de orçamento escolhida, sendo o <i>rolling budget</i> a ferramenta mais apropriada.

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Ante o exposto no Quadro 1, observa-se uma diversidade de achados relativos às práticas de gestão financeira em organizações que fazem parte do Terceiro Setor. Desse modo, esta pesquisa se destaca por investigar o uso do orçamento nas OSCs do estado de Pernambuco.

3. Metodologia

Quanto à natureza, o estudo classifica-se como aplicado e quanto aos objetivos, a pesquisa se tipifica como descritiva. De acordo com Andrade (2010, p.112), na pesquisa descritiva “os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Isto significa que os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador”. À vista disso, a explicação da natureza dos fenômenos estudados não é uma prioridade, pois a pesquisa atém-se somente à descrição.

O universo da pesquisa foi composto pelas OSCs localizadas no Estado de Pernambuco que estão associadas à Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG). A ABONG foi escolhida por ser uma das maiores e mais reconhecidas associações de organizações da sociedade civil do Brasil, presente em 22 estados, e com 31 anos de existência (ABONG, 2022). Conforme o sítio eletrônico da ABONG (2022), na época da pesquisa existiam 30 dessas organizações em Pernambuco. Mas, apesar de no site da ABONG constarem 30 organizações associadas em Pernambuco,

identificou-se que uma delas estava com cadastro duplicado. Assim, consideraram-se 29 organizações como componentes do universo da pesquisa. Optou-se pela realização de um censo, o qual se caracteriza por coletar informações de todos os integrantes do universo pesquisado (Gil, 2002).

Para a coleta de dados foi realizada uma survey por correspondência eletrônica, mediante um questionário padronizado e estruturado, fundamentado na revisão bibliográfica e nas pesquisas de Almeida (2007) e Arruda (2020). O questionário continha 24 questões, divididas em três grupos: perfil do respondente, perfil da organização e utilização do orçamento. Depois da elaboração do questionário, foi feito um pré-teste com uma docente, para a sua validação a respeito do conteúdo, da objetividade e da clareza das questões.

O questionário empregado nesta pesquisa foi disponibilizado aos respondentes por meio do aplicativo Google *Forms* e encaminhado no dia 09 de junho de 2022 às organizações em formato digital (através de e-mail), após geração de um link de acesso, ficando o formulário ativo até o dia 09 de julho de 2022. Salienta-se que os e-mails de quatro organizações retornaram com o comunicado “Mensagem não entregue”. Assim, após pesquisas, que incluíram averiguação da situação cadastral no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) junto ao órgão Receita Federal do Brasil (RFB) e no site de buscas Google, observou-se que essas organizações não se encontravam mais em atividade. Assim, o universo efetivo foi reduzido de 29 para 25 organizações.

Além do contato por e-mail, foram realizados contatos por telefone e pelo aplicativo de mensagens instantâneas WhatsApp, objetivando o recebimento de mais respostas. Após esses procedimentos, obteve-se retorno de 11 questionários, alcançando uma taxa equivalente a 44% de respostas. Desse modo, após a coleta, os dados foram tabulados de forma a se obter as frequências das respostas para a realização de sua análise, a qual foi feita por meio de estatística descritiva.

4. Resultados da Pesquisa

4.1 Características dos Respondentes

No que diz respeito ao sexo dos respondentes, houve uma predominância do sexo feminino, com 9 respondentes (81,8%). Em relação ao cargo ocupado, 5 exerciam o cargo de Administrador(a), (45,5%); 1 de Contador(a), 1 de Diretor(a)/Presidente, (9,1% para ambos); e 4 respondentes (36,4%) assinalaram a categoria “Outros”, informando os cargos Coordenador(a) Geral, Coordenador(a) Institucional, Coordenador(a) Administrativo(a) e Educador(a) Social.

No que concerne ao tempo de atuação na organização, a maioria (8) possui mais de 10 anos na instituição (72,8%), sendo 5 respondentes com mais de 20 anos de atividade (45,5%). No estudo de Almeida (2007), 83,3% trabalham na organização há no máximo 5 anos. Já, no que se refere ao grau de instrução das pessoas que responderam à pesquisa, 100% têm ensino superior, resultado compatível com os achados de Almeida (2007), cujo percentual foi de 91,7%. Daqueles, 4 têm especialização (36,4%) e 2 possuem mestrado (18,2%). Por último, no tocante à área de formação, constatou-se que 5 tinham formação em Administração (45,45%), 2 em Contabilidade, 2 em Ciências Sociais, (18,18% para cada), 1 em Agronomia e 1 em Psicologia (9,1% para ambas).

4.2 Características das Organizações

O segundo grupo de questões buscava observar o perfil das organizações. Os resultados obtidos encontram-se sumarizados na Tabela 1.

Tabela 1 - Perfil das Organizações.

Proposição	Variáveis	Frequência
Qualificação da organização	OSCIP (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público)	4
	OS (Organização Social)	3
	CEBAS (Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social)	3
	UPE (Utilidade Pública Estadual)	0
	Não possui qualificação.	1
	Outras	0
Tempo de existência da organização	Até 5 anos	0
	De 6 a 10 anos	0
	De 11 a 15 anos	0
	De 16 anos a 20 anos	1
	Acima de 20 anos	10
Área de atividade	Assistência social	5
	Cultura e recreação	0
	Educação e pesquisa	0
	Meio-ambiente e proteção animal	0
	Saúde	0
	Outras	6
Âmbito de atuação dos programas/projetos sociais	Municipal	2
	Estadual	1
	Regional	1
	Nacional	5
	Internacional	2
Número de beneficiários diretos da organização	Até 100 pessoas	1
	De 101 a 300 pessoas	1
	De 301 a 500 pessoas	1
	De 501 a 1.000 pessoas	4
	Acima de 1.000 pessoas	4
Número de funcionários e voluntários da organização	Até 10	3
	De 11 a 20	2
	De 21 a 30	5
	De 31 a 40	0
	De 41 a 50	0
	Acima de 50	1
Número de membros do Conselho da organização	Até 5	3
	De 6 a 10	5
	De 11 a 15	2
	Acima de 15	1
Divulgação das metas estabelecidas pela organização	Somente para os membros do Conselho	0
	Para os membros do Conselho, funcionários e voluntários	2
	Para os membros do Conselho, funcionários, voluntários e para os doadores	1
	Para os membros do Conselho, funcionários, voluntários, doadores e comunidade interessada nos trabalhos da entidade	2
	Para os membros do Conselho, funcionários, voluntários, doadores, comunidade interessada nos trabalhos da entidade e comunidade em geral	6
	Não há divulgação das metas estabelecidas	0
Não existem metas estabelecidas	0	

Fonte: Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Em relação à qualificação da organização, uma entidade marcou “Outras”, informando ONG. Em virtude de ONG não ser uma qualificação, e sim um termo não oficial, foi considerado ‘não possui qualificação’ como resposta. Isto posto, observou-se que 4 são OSCIP (36,4%), 3 são OS (27,3%), 3 têm CEBAS (27,3%), e 1 não possui qualificação (9,1%). Na pesquisa de Almeida (2007) também houve uma predominância em OSCIP (66,7%). No que concerne ao tempo de existência, 100% das organizações existem há mais de 15 anos, tendo 10 delas acima de 20 anos de sua constituição (90,9%). Esses dados revelam que, apesar das adversidades no ambiente em que atuam, todas se mostram longevas. Kohut e Stroparo (2022) constataram em sua pesquisa que 75% das instituições tinham acima de 15 anos de existência. Diferentemente, Almeida (2007) encontrou apenas 16,7% de instituições que possuíam mais de 15 anos de existência.

Relativo à área de atuação, 5 indicaram atuar em especial na ‘Assistência Social’ (45,5%) e 6 das organizações assinalaram ‘Outras’ (54,5%), especificando as seguintes: a) assistência social, educação, cultura e saúde; b) agroecologia e convivência com o semiárido; c) defesa de direitos sociais; d) direitos humanos com foco em educação, comunicação, cultura e *advocacy* (defesa e argumentação em prol de uma causa); e) educação e meio ambiente; e f) direitos humanos, direitos da criança e do adolescente e direito à cidade. Os achados de Almeida (2007) trazem 25% de atuação apenas na área de assistência social, enquanto 41,7% atuam em mais de uma área.

No tocante ao âmbito de atuação dos programas/projetos sociais exercidos pelas organizações, 5 atuam de forma nacional (45,5%), corroborando com Kohut e Stroparo (2022), que identificaram 56,25% das entidades em atividade a nível nacional. Confrontando com o estudo de Almeida (2007), em contrapartida, viu-se que a atuação estadual foi hegemônica, com 58,3%. Já 2 entidades têm suas ações voltadas somente ao município sede (18,2%), 1 abrange a região Nordeste (8,1%), 1 a esfera Estadual (8,1%) e 2 desenvolvem ações internacionais (18,2%). Já, no que tange ao número de beneficiários diretos das ações realizadas pelas organizações, 1 atinge até 100 pessoas, 1 alcança de 101 a 300 pessoas e 1 realiza atividades para 301 a 500 pessoas, representando 8,1%, cada. Na faixa de 501 a 1.000 pessoas, aparecem 4 instituições (36,4%) e outras 4 atendem acima de 1.000 pessoas (36,4%), totalizando assim 72,8% com uma quantidade de beneficiários superior a 500. Na pesquisa de Almeida (2007), apesar de ‘acima de 500 pessoas beneficiadas’ também ter sido maioria, o percentual foi de 45,5%.

Acerca do número de funcionários e voluntários, a maioria das organizações (5) conta com 21 a 30 colaboradores (45,5%). Na ordem, 3 das instituições contam com até 10 trabalhadores (27,3%), 2 têm de 11 a 20 colaboradores (18,2%) e 1 dispõe de mais de 50 pessoas (8,1%). Ademais, em referência ao número de membros do Conselho da organização, verificou-se que 3 delas possuem até 5 membros (27,3%), 5 têm Conselhos compostos por 6 a 10 membros (45,5%), 2 possuem de 11 a 15 membros (18,2%) e somente uma entidade possui mais de 15 membros (9,1%). Nos resultados de Almeida (2007) predominou o Conselho com até 5 componentes (45,5%).

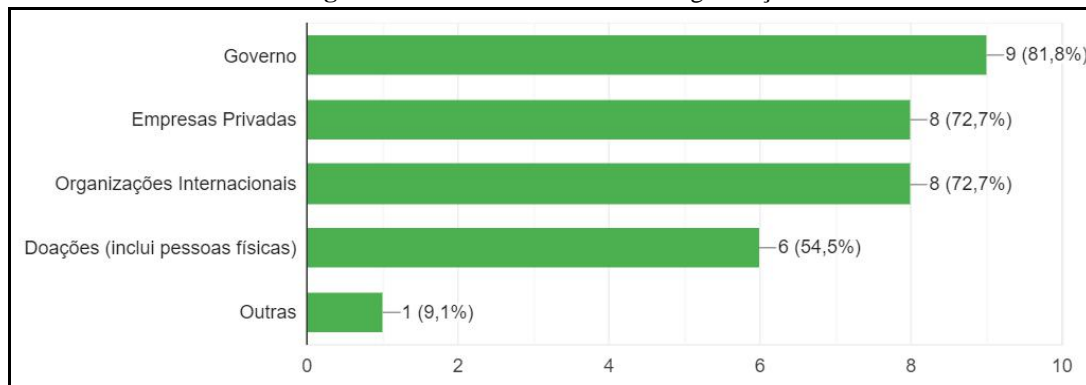
Finalmente, sobre a divulgação das metas estabelecidas pela organização, constatou-se que a maioria informou que o fazem para os membros do Conselho, funcionários, voluntários, doadores, comunidade interessada nos trabalhos da entidade e comunidade em geral (54,5%). Nenhuma divulga somente para os membros do Conselho, cujo resultado é condizente com a pesquisa de Almeida (2007), em que apenas uma entidade age dessa maneira. Diante das informações, tem-se que em todas as organizações existem metas estabelecidas e que a divulgação é uma prática presente nas mesmas.

4.3 Utilização do Orçamento

Esta seção apresenta os dados relacionados ao orçamento das organizações, como fontes e formas de captação dos recursos; planejamento estratégico (longo prazo) e operacional (curto prazo); elaboração, período de abrangência, tipos e divulgação do orçamento; percepção sobre a melhoria no processo de gestão após a utilização de técnicas orçamentárias; percepção a respeito dos benefícios alcançados; e a importância atribuída com a utilização do orçamento na gestão da organização.

Neste cenário, a Figura 2 mostra a fonte dos recursos das organizações. Destaca-se que essa questão permitia marcar mais de uma alternativa. Conforme a Figura 2, revelou-se que o governo, com 81,8%, é o principal financiador das atividades das organizações. Os resultados de Kohut e Stroparo (2022) que apontaram o governo como o financiador mais relevante, contam com 43,75% das instituições. Houve uma igualdade entre as fontes ‘empresas privadas’ e ‘organizações internacionais’, com 72,7% cada. A fonte ‘doações’ é representada por 54,5%. Uma das organizações assinalou a opção “Outras”, informando a fonte Receita Própria, arrecadada a partir de vendas de serviços e exploração do patrimônio, com locação de salas, auditório e/ou imóvel, para eventos, reuniões e cursos.

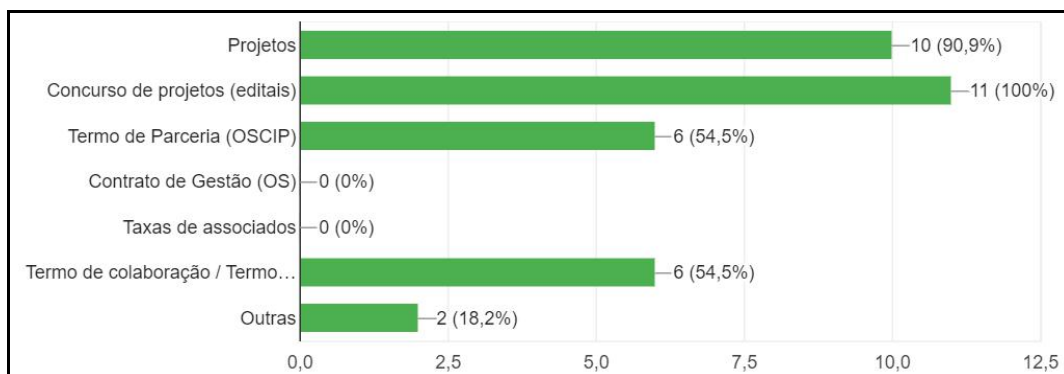
Figura 2 - Fontes dos recursos da organização.



Fonte: Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

A pergunta seguinte indagava sobre as formas de captação dos recursos e, do mesmo modo que a pergunta anterior, possibilitava assinalar mais de uma opção. A Figura 3 elenca essas formas de captação de maneira ordenada. Verifica-se que ‘concurso de projetos (editais)’ está presente em todas as organizações (100%). Logo a seguir, percebe-se que com 90,9%, ‘projetos’ é quase unânime nas instituições pesquisadas por Almeida (2007), cuja forma também é presente em 91% das organizações partícipes do estudo. Em terceiro lugar, há um equilíbrio entre ‘termo de parceria (OSCIP)’ e ‘termo de colaboração/termo de fomento’, cada uma com 54,5% de presença. Nessa senda, o ‘termo de parceria’ aparece em 50% das entidades em Almeida (2007). Esclarece-se que houve duas respostas ‘Outras’ (18,2%), as quais foram discriminadas ‘campanhas de doação’ e ‘captação de recursos próprios’, sendo esses os entendimentos dos respondentes como formas de captação de recursos também.

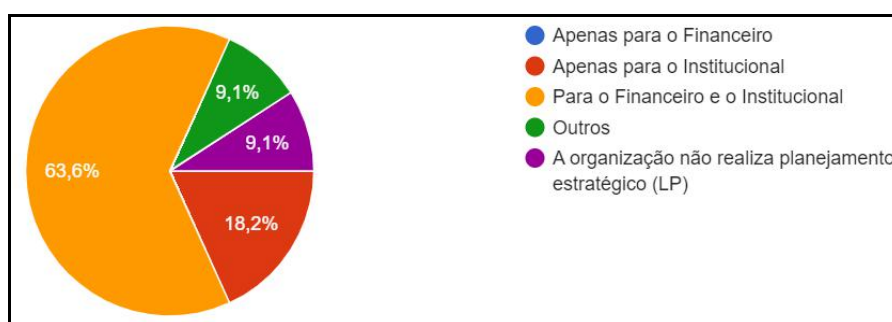
Figura 3 - Formas de captação dos recursos da organização.



Fonte: Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Sobre o planejamento estratégico, evidenciado na Figura 4, a maior parte (63,6%) das organizações o realiza tanto para o financeiro quanto para o institucional. A esse respeito, em Almeida (2007) 63,6% observa-se que elaboram também o planejamento estratégico para ambos. Já, 18,2% das entidades fazem apenas planejamento estratégico institucional, percentual igual ao encontrado nos achados de Almeida (2007). Um dos respondentes marcou que a ‘a organização não realiza planejamento estratégico (LP)’, 9,1% de porcentagem, ante 18,2% encontrado na pesquisa de Almeida (2007); já outro deles respondeu ‘Outros’ (9,1%), explicando que, como a receita diminuiu ao longo dos últimos anos, não se tem realizado o planejamento estratégico como se fazia anteriormente, mas que hoje os planejamentos são feitos, na medida do possível, a partir dos recursos captados, concluiu o respondente. Por fim, nenhuma afirmou elaborar o planejamento estratégico ‘apenas para o financeiro’.

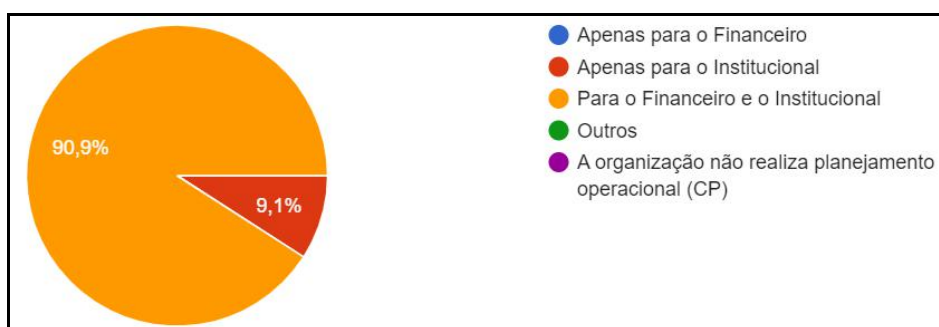
Figura 4 - Realização de planejamento estratégico (longo prazo).



Fonte: Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

A Figura 5 demonstra os resultados sobre a realização de planejamento operacional (curto prazo). Observa-se que houve uma resposta para a sua elaboração, porém não de maneira formal (9,1%). Todavia, como pode ser observado abaixo, 90,9% das organizações elaboram o planejamento operacional ‘para o financeiro e o institucional’, cujo percentual é maior do que o encontrado nos resultados de Almeida (2007), em que constam 72,7%. Também se observou nos achados de Mário et al. (2013) que a maioria das organizações possuem planejamento operacional (curto prazo) para o financeiro e o institucional.

Figura 5 - Realização de planejamento operacional (curto prazo).

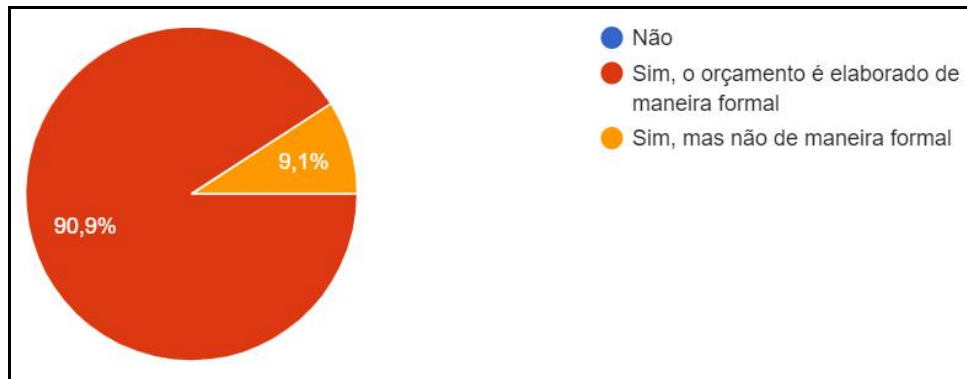


Fonte: Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Em referência à elaboração do orçamento (Figura 6), 100% das organizações o fazem, porém 9,1% de modo não formal, enquanto 90,9% elaboram o orçamento de maneira formal. Ainda com relação à preparação do orçamento, na comparação dos índices com Almeida (2007), esta obteve 90,9% para entidades que elaboram orçamento e, em contrapartida, 9,1% afirmaram não utilizar o orçamento. No entanto, Mário et al. (2013) perceberam em sua pesquisa que a concepção de orçamento como instrumento de gestão não é algo institucionalizado entre as organizações estudadas. Os autores alegam

ausência de pessoas com competência e condições de fazê-lo e usá-lo, apesar de afirmarem que o orçamento é elaborado na maior parte dos projetos.

Figura 6 - Elaboração do orçamento.

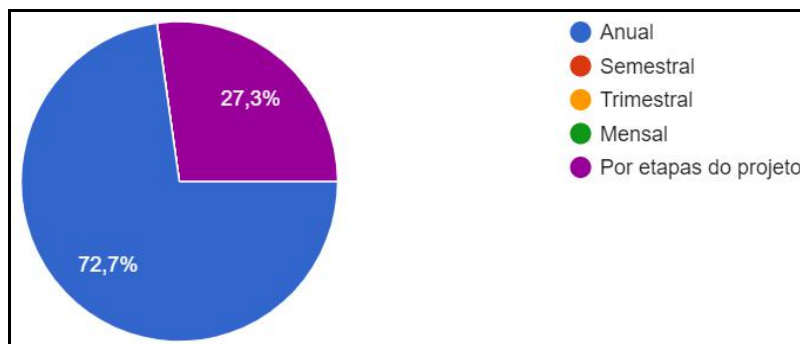


Fonte: Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Queiroz et al. (2018) identificaram que, em relação às ferramentas contábeis de apoio à gestão, a maior parte das entidades afirmam utilizar ferramentas de análise e, entre estas, as mais usadas são os orçamentos e o fluxo de caixa. Do mesmo modo, Kohut e Stroparo (2018) constataram que a ferramenta gerencial mais usada pelas instituições é o orçamento, indicado pela totalidade dos respondentes que declararam executar alguma forma de controle de gestão interno.

Concernente ao período de abrangência do orçamento, como aponta a Figura 7, observou-se que 27,3% das instituições responderam que a abrangência deste é definida por etapas do projeto (3). Por outro lado, a maioria, 72,7% das organizações, elaboraram o orçamento para o período de um ano (8). Já nos achados de Almeida (2007) têm-se 40% por etapas do projeto e 60% anual.

Figura 7 - Período de abrangência do orçamento.



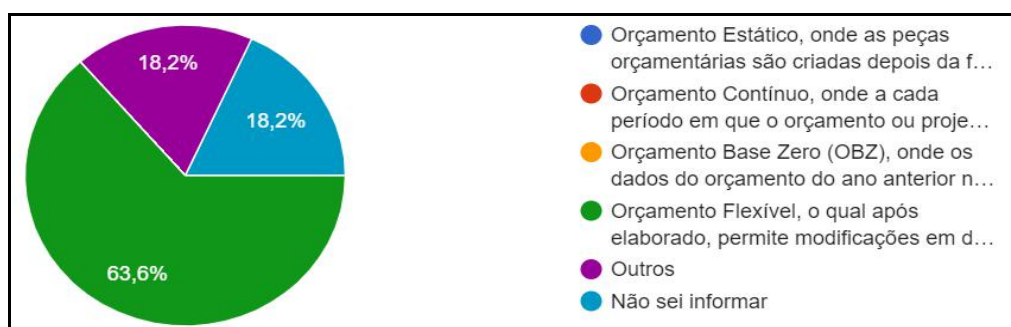
Fonte: Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

A Figura 8 trata do Tipo de orçamento utilizado na OSC. Acerca disso, foi orientado ao respondente que a questão permitia marcar uma única alternativa e que este deveria assinalar aquela que melhor descrevesse o tipo de orçamento utilizado pela organização. Conforme indicado na Figura 8, o tipo de orçamento mais utilizado pelas organizações foi o Orçamento Flexível, com 63,6%. Sobre isso, é possível no Orçamento Flexível realizar projeções de recursos para diversos níveis de atividades (Lunkes, 2011). Segundo Flôres e Leal (2018), nessa forma de orçamento, os custos variáveis seguem o volume de atividades, ao passo que os custos fixos possuem procedimento tradicional (orçamento estático). Para Lunkes (2011), o orçamento flexível requer um maior nível de informação para a sua utilização e uma compreensão profunda dos

comportamentos padrões dos custos, e complementa que orçar para uma série de atividades pode ajudar os dirigentes a tratar com as dúvidas no ambiente em que atuam.

Ainda sobre o tipo de orçamento usado, também se observou que 18,2% não souberam informar qual o tipo de orçamento utilizado (2), bem como os demais, 18,2%, marcaram a opção ‘Outros’ (2). Para esse último grupo, enquanto um especificou que os “orçamentos são feitos de acordo com os projetos elaborados”, o outro justificou que “os orçamentos são feitos tendo por base os projetos, que podem ser de curto prazo (até um ano) ou longo prazo, (mais de 3 anos)”. Esse explicou também que o ano orçamentário não começa necessariamente no ano formal utilizado no Brasil (jan-dez) e que, às vezes, de acordo com o apoiador, o ano fiscal pode iniciar em julho ou de acordo com o início do projeto (data do contrato).

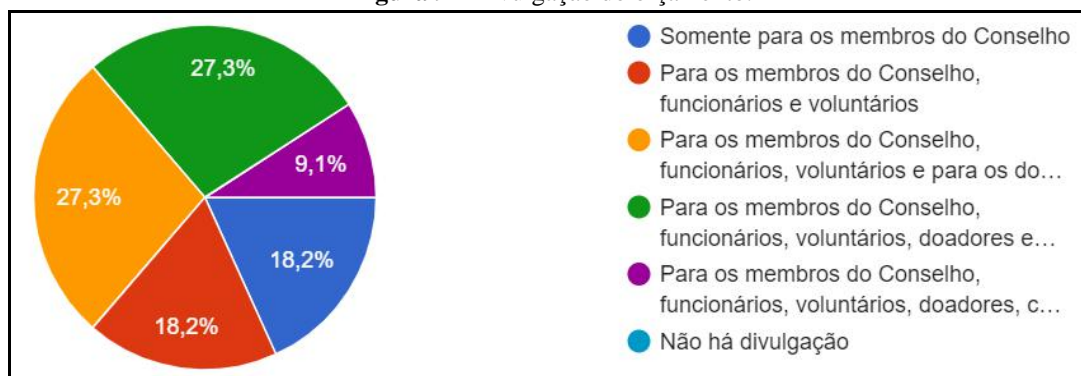
Figura 8 - Tipo de orçamento utilizado.



Fonte: Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

No que se refere à divulgação do orçamento (ver Figura 9), 100% das organizações o divulgam de alguma forma. O mesmo percentual de 27,27% consta para as entidades que divulgam o orçamento ‘para os membros do Conselho, funcionários, voluntários e para os doadores’ (3) e para as que evidenciam o instrumento ‘para os membros do Conselho, funcionários, voluntários, doadores e comunidade interessada nos trabalhos da entidade’ (3). Entretanto, 18,18% das organizações igualmente divulgam ‘somente para os membros do Conselho’ (2) e ‘para os membros do Conselho, funcionários e voluntários’ (2). Apenas uma instituição tem o orçamento amplamente divulgado (9,1%), isto é, ‘para os membros do Conselho, funcionários, voluntários, doadores, comunidade interessada nos trabalhos da entidade e comunidade em geral’.

Figura 9 - Divulgação do orçamento.

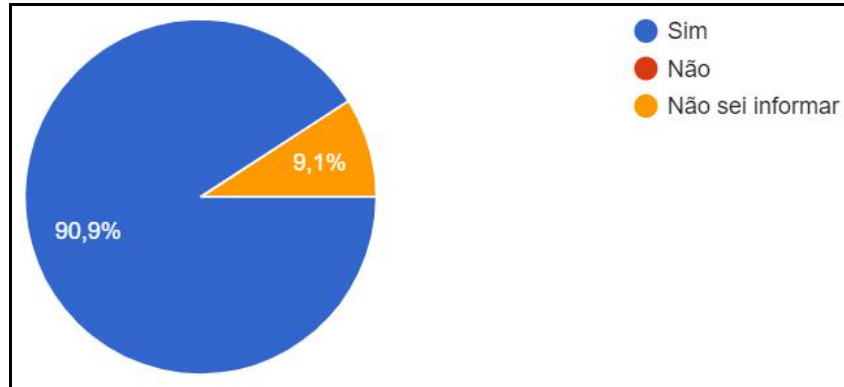


Fonte: Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Na Figura 10, observa-se que a maioria (90,9%) dos respondentes reconhecem melhoria no processo de gestão da organização com a utilização de técnicas orçamentárias (10). Ao passo que 9,1% não souberam informar se existe melhora no processo de gerenciamento, com o auxílio de métodos orçamentários (1). Na mesma linha, os resultados de Almeida (2007)

apontam que 90% acreditam que houve melhorias na gestão com o uso de técnicas orçamentárias, e que 10% não sabem informar.

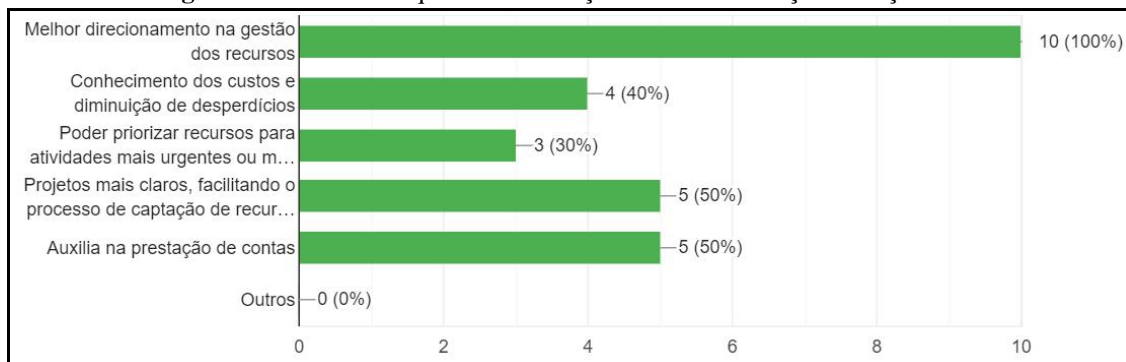
Figura 10 - Melhoria no processo de gestão da organização com a utilização de técnicas orçamentárias.



Fonte: Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

É possível constatar na Figura 11 os benefícios que foram alcançados com a utilização do orçamento nas entidades estudadas. Ressalta-se que essa questão permitia marcar mais de uma alternativa. Então, ao serem indagados sobre quais benefícios foram alcançados com a utilização do orçamento, constatou-se que todos os respondentes indicaram que há um 'melhor direcionamento da gestão dos recursos' com o uso do orçamento. Esse benefício também foi o mais citado no estudo de Almeida (2007). Posteriormente aparecem como benefícios 'projetos mais claros, facilitando o processo de captação de recursos' (50%) e 'auxíla na prestação de contas (50%)'. O benefício 'conhecimento dos custos e diminuição de desperdícios' se apresenta com 40%; 'poder priorizar recursos para atividades mais urgentes ou mais importantes', com 30%.

Figura 11 - Benefícios que foram alcançados com a utilização do orçamento.



Fonte: Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Finalmente, a respeito da última pergunta, quando questionados sobre a importância atribuída à utilização do orçamento na gestão da organização, os respondentes foram unânimes ao considerarem este uso muito importante.

5. Considerações Finais

O artigo teve como objetivo investigar o uso do orçamento nas Organizações da Sociedade Civil (OSC) do estado de Pernambuco, através de uma pesquisa descritiva envolvendo a aplicação de questionário a um universo de 25 organizações associadas à ABONG no estado de Pernambuco, obtendo um retorno de 11 questionários (44%).

Como resultado, foi verificado que todos os respondentes da pesquisa possuem nível superior e que a maioria possui

formação ou em Administração ou em Contabilidade, o que pode sinalizar para uma gestão com conhecimento especializado sobre a gestão dos recursos financeiros nessas organizações.

A maioria delas têm alguma qualificação (OSCP, OS ou CEBAS), existem há mais de 15 anos e 45,45% possuem âmbito de atuação nacional. Em relação ao número de beneficiários diretos das ações desenvolvidas, 72,72% atingem mais de 500 pessoas. Todas as entidades têm metas estabelecidas e de alguma forma essas metas são divulgadas.

Pode-se inferir que o governo é o principal financiador das ações das organizações, seguido igualmente por empresas privadas e organizações internacionais. Todas as entidades captam recursos por concurso de projetos (editais) e somente uma não citou projetos como forma de captação. Sobre o planejamento estratégico, 63,6% o realizam tanto para o financeiro quanto para o institucional. Já relativo ao planejamento operacional, 100% o realizam, tendo apenas uma entidade apresentado planejamento operacional institucional, enquanto as demais fazem planejamento financeiro e institucional.

Todas as organizações elaboram orçamento, sendo 72,7% com o período de abrangência anual. Em 63,6%, o Orçamento Flexível é o tipo de orçamento mais utilizado. Observou-se ainda que 100% das organizações divulgam o orçamento de alguma maneira, com apenas uma instituição de forma ampla, pois o fazem para os membros do Conselho, funcionários, voluntários, doadores, comunidade interessada nos trabalhos da entidade e comunidade em geral. Constatou-se também que 90,9% acreditam que há melhoria no processo de gestão da organização com a utilização de técnicas orçamentárias. Todos expressaram que a utilização do orçamento é muito importante na gestão da organização.

Assim, conclui-se que o orçamento se mostra como uma ferramenta presente na gestão dessas organizações, o que pode contribuir para o atingimento das metas e objetivos estabelecidos, bem como para a realização da sua missão.

Os resultados desta pesquisa estão suscetíveis a limitações, tais como pequeno número de instituições pesquisadas e o fato de o estudo estar restrito às organizações filiadas à ABONG, que se trata de uma pequena parcela, considerando o universo de organizações da sociedade civil sediadas no estado de Pernambuco. Por fim, para pesquisas futuras, recomenda-se a realização de pesquisa em organizações filiadas à ABONG em outros estados do Brasil, bem como estudos de caso sobre o processo de elaboração do orçamento nessas organizações.

Agradecimentos

Agradecemos a participação de todos/as que disponibilizaram seu tempo para responder ao questionário, assim como as instituições envolvidas, e ressaltamos que a pesquisa contribuiu diretamente para que possamos compreender as nuances do orçamento no campo das organizações da sociedade civil em Pernambuco.

Referências

- ABONG. Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (2022). *Quem somos?* <https://abong.org.br>.
- Almeida, C. (2007). *O orçamento como ferramenta para a gestão de recursos financeiros no terceiro setor: um estudo nas organizações do estado do Rio Grande do Norte*. (Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal do Rio Grande do Norte.
- Andrade, I. R. S., & Frazão, M. D. F. A. (2011). Estratégia em ação: planejamento estratégico e balanced scorecard na OSID. *Revista de gestão, finanças e contabilidade*, 1(1), 18-34.
- Andrade, M.M. (2010). *Introdução à metodologia do trabalho científico*. Atlas.
- Arruda, L. de S. (2020). *Aspectos associados às práticas orçamentárias: um estudo nas indústrias de papel e celulose localizadas no estado de Pernambuco*. (Dissertação de Mestrado em Controladoria). Universidade Federal Rural de Pernambuco.
- Barbotin, M. A. S. P., da Costa, M. G. S., Ferreira, T. B., & Barreiro, W. I. C. (2022). Secretariado Executivo e terceiro setor: um estudo de caso na ESSOR Brasil. *Revista Gestão e Secretariado (GeSec)*, 13(2), 201-225.
- Borges, T., Takatama, M., Gillon, L. K., & Países Baixos, E. dos (2003). *Manual de administração jurídica, contábil e financeira para organizações não-governamentais*. (1a ed.). Peirópolis.

- Bornia, A. C., & Lunkes, R. J. (2007). Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário. *Contabilidade Vista & Revista*, 18(4), 37-59.
- Bley, C. A. (2022). A Utilização do orçamento empresarial como ferramenta de gestão em uma empresa familiar do segmento de silvicultura. *Saber Humano: Revista Científica da Faculdade Antonio Meneghetti*, 12(20).
- Brasil (1998). *Lei nº 9.637, 15 de maio de 1998*. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, 18 mai. 1998. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19637.htm.
- Brasil (1999). *Decreto nº 3.100, de 30 de junho de 1999*. Regulamenta a Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, 01 jul. 1999. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3100.htm.
- Brasil (1999). *Lei nº 9.790, 23 de março de 1999*. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, 24 mar. 1999. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19790.htm.
- Brasil (2014). *Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014*. Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação; define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil; e altera as Leis nºs 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, 01 ago. 2014. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/L13019compilado.htm.
- Brasil (2015). *Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015*. Altera a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, “que estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público; define diretrizes para a política de fomento e de colaboração com organizações da sociedade civil; institui o termo de colaboração e o termo de fomento; e altera as Leis nº 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999”; altera as Leis nº 8.429, de 2 de junho de 1992, 9.790, de 23 de março de 1999, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 12.101, de 27 de novembro de 2009, e 8.666, de 21 de junho de 1993; e revoga a Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, 15 dez. 2015. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13204.htm.
- Brasil (2021). *Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021*. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes e regula os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal; altera as Leis nos 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e 9.532, de 10 de dezembro de 1997; revoga a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, e dispositivos das Leis nos 11.096, de 13 de janeiro de 2005, e 12.249, de 11 de junho de 2010; e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, 17 dez. 2021. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp187.htm.
- Brito, P. P., Oliveira, M. C., de Luca, M. M. M., dos Santos, S. M., & de Oliveira, B. C. (2008). A utilização dos demonstrativos contábeis como instrumento de apoio à gestão nas organizações não governamentais: um estudo de caso no estado do Ceará. *Revista Alcance*, 15(1 (Jan-Abr)), 61-80.
- Broom, L. S., Thornton, J. P., & Carson, C. M. (2013). Financial management for nonprofit organizations: uses and applications in a social entrepreneurship curriculum. *Journal of Learning in Higher Education*, 9(2), 49-60.
- Camelo, A. C. O., Camelo, É. P. D. S. M., & de Brito Paulino, T. C. (2006). A importância do gerenciamento contábil para as organizações do terceiro setor. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 25(2), 41-54.
- Castanheira, D. F. R., Luporini, C. E., de Sousa, A. F., & Rojo, C. A. (2013). O uso do orçamento empresarial como ferramenta de apoio à tomada de decisão e ao controle gerencial: Um estudo comparado em indústrias farmacêuticas de médio porte. *Revista de Finanças Aplicadas*, 1, 20.
- Cazzolato, N. K. (2009). As dificuldades de gestão das organizações não-governamentais. *Revista da Faculdade de Administração e Economia*, 1(1), 66-81.
- Ferreira, F. B., & Diehl, C. A. (2012). Orçamento empresarial e suas relações com o planejamento estratégico. *Pensar Contábil*, 14(54).
- Flôres, C. C., & Leal, R. (2018). Orçamento e controle orçamentário das despesas diretas e indiretas com pessoal em uma empresa varejista de calçados. *ConTexto - Contabilidade em Texto*, 18(39), 85-101.
- Frezatti, F. (2005). Beyond budgeting: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial? *Revista de Administração de Empresas*, 45, 23-33.
- Frezatti, F. (2015). *Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial*. Atlas.
- Frezatti, F., Relvas, T. R. S., Junqueira, E., Nascimento, A. R. D., & Oyadomari, J. C. (2013). Críticas ao orçamento: problemas com o artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise? *ASAA-Advances in Scientific and Applied Accounting*, 3(2), 190-216.
- França, J. A. de., Andrade, Á. P. de., Silva, S. V. da., Monello, M. R., Carvalho, L. R. F., Mol, L. de F., Martins, P. D., Campelo, A. de L., Grazioli, A., &
- Paes, J. E. S. (2015). *Manual de procedimentos para o Terceiro Setor: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social*. Fundação Brasileira de Contabilidade.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. Atlas.
- Hansen, D.; Mowen, M. (2001). *Gestão de custos: contabilidade e controle*. São Paulo: Cengage Learning.
- Jesus Silva, T. B. de., Sell, F. F., Gorla, M. C., & Lavarda, C. E. F. (2022). Orçamento Empresarial: que dizem os Estudos Publicados em Periódicos Nacionais? *UFAM Business Review-UFAMBR*, 4(1), 87-105.

- Kohut, F. A., & Stroparo, T. R. (2022). Utilização de ferramentas gerenciais da contabilidade nas entidades do terceiro setor: um estudo em fundações do estado do Paraná. *Boletim de Conjuntura (BOCA)*, 12(35), 44-58.
- Krüger, L. M., Borba, J. A. & Silveira, D. (2012). Análise da conformidade das demonstrações contábeis das fundações privadas de saúde do Estado de Santa Catarina. *Revista de Informação Contábil*, 6(1), 1-22.
- Lengler, F. R., Cruz, R. D. L. C., & de Linhares Jacobsen, A. (2010). Captação de recursos pelo Terceiro Setor: a importância de um intermediário como canal de comunicação entre o doador e o tomador. *Revista Vianna Sapiens*, 1(1), 21-21.
- Lima Filho, R. (2010). Auditoria independente nos contratos de parceria em entidades do terceiro setor, à luz da lei 9.790/99. *Revista de Administração e Contabilidade da FAT*, 2, 15-27.
- Lopes, L. C., Andrade, C. S., Meira, J. M., Santos, A. A., & Ferreira, J. O. L. (2012). Um estudo multicaso sobre a gestão de recursos financeiros em Organizações do Terceiro Setor. *Revista de Contabilidade e Controladoria (RC&C)*, 4(3).
- Lopes, H. D. A., & Blaschek, J. R. (2005). Orçamento empresarial: manter, aperfeiçoar ou abandonar? In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Lu, J., Shon, J., & Zhang, P. (2020). Understanding the dissolution of nonprofit organizations: A financial management perspective. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 49(1), 29-52.
- Lunkes, R. J. (2011). *Manual de orçamento*. (3a ed.). Atlas.
- Mário, P. D. C., Alves, A. D. D. F., Carmo, J. P. S. D., Silva, A. P. B. D., & Jupetipe, F. K. N. (2013). A utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 8(1).
- Markioni, N. D., Oliveira Ferreira, T. C. de, Silva, S. D. da, & Oliveira, E. A. de. (2022). Contabilidade aplicada ao Terceiro Setor. *Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação*, 8(6), 1294-1311.
- Mello, A. G. M. de, & Gerhardt, A. R. (2022). O orçamento empresarial e seu papel na pandemia: um estudo de caso. *Cadernos de Gestão e Empreendedorismo*, 10(1), 63-77.
- Mucci, D. M., Frezatti, F., & Dieng, M. (2016). As múltiplas funções do orçamento empresarial. *Revista de Administração Contemporânea*, 20(3), 285-303.
- Padoveze, C. L. (2010). *Planejamento orçamentário*. Cengage Learning.
- Pádua Ribeiro, L. M. de, & Timóteo, A. C. (2012). A Adoção dos controles internos em uma organização do terceiro setor como sustentabilidade econômica: um estudo de caso em uma associação de Minas Gerais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(17), 61-82.
- Piza, S. C. T., Parisi, C., Megliori, 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.
- 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.
- Quintairos, P. C. R., Reis da Silva, M. A. V., da Silva Costa, É., & Querido Oliveira, E. A. de A. (2009). Aplicação do Balanced Scorecard a uma organização do terceiro setor. *RDE-Revista de Desenvolvimento Econômico*, 11(19).
- Ribas, T. A. M., Metogbe, M., Allebrandt, S. L., Brum, A. L., Brizolla, M. M. B., Krüger, R. F., & Maroski, K. M. (2020). Dinâmicas das organizações em rede no terceiro setor na perspectiva dos atores sociais que atuam em uma rede social no município de Ijuí-Rio Grande do Sul/Brasil. *Research, Society and Development*, 9(12), e29391211053-e29391211053.
- Santos, A. A. P. dos., & Silva, M. G. da. (2015). Gestão de finanças no terceiro setor. *Revista Visão: Gestão Organizacional*, 4(1), 22-35.
- Santos, C. C. dos, Dias, D. R., Domingues, H., & Cotta, D. M. (2019). Planejamento estratégico em Organizações Não Governamentais: o caso da ATLIMARJOM. *Research, Society and Development*, 8(5), e3985761-e3985761.
- Schoffen, G., Carraro, W. B. W. H., & Pinheiro, A. B. (2023). Processo de Implementação do Orçamento em uma Organização do Terceiro Setor. *Revista FSA (Centro Universitário Santo Agostinho)*, 20(6), 125-146.
- Sena, T. R. (2021). Características da produção científica sobre orçamento: Uma análise bibliométrica no período de 2012 a 2018. *Revista de Gestão e Secretariado*, 12(2), 52-71.
- Silva, A. de J., Galegale, N. V., & Marion, J. C. (2018). Orçamento como instrumento de controle interno para gestão das instituições eclesiais. *Revista ENIAC Pesquisa*, 7(2), 307-328.
- Silva Pereira, R. da, de Moraes, F. C. C., Junior, A. B. M., & Palmisano, A. (2013). Especificidades da gestão no Terceiro Setor. *Revista Organizações em Contexto*, 9(18), 167-195.
- Soares, S., Ramos, F., Casagrande, J., & Nunes, N. (2019). Revisão integrativa da literatura brasileira sobre contabilidade financeira e gerencial de organizações do Terceiro Setor. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 239(1), 68-89.
- Söthe, A., & Kamphorst, C. (2009). O orçamento empresarial como ferramenta de gestão nas micro e pequenas empresas do município de Mondai-SC. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 8(24), 09-22.
- Souza, B. C., & Borinelli, M. L. (2009). *Controladoria*. IESDE Brasil.

Souza, K. G., Santos, G. C. D., Oliveira, E. R., Silva, D. L. J., & Paranaíba, A. C. (2021). Análise da produção de artigos científicos sobre orçamento empresarial. *Gestão e Sociedade*, 15(41), 4088-4118.

Souza, R. P., Russo, P. T., & Guerreiro, R. (2020). Estudo sobre a usabilidade das práticas de contabilidade gerencial mais intensamente usadas em empresas que atuam no Brasil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 17(45), 33-49.

Tondolo, R. D. R. P., Tondolo, V. A. G., Camargo, M. E., & Sarquis, A. B. (2022). Transparência no Terceiro Setor: uma proposta de construto e mensuração. *Espacios Públicos*, 19(47), 7-25.

Tozzi, J. A. (2014). Gestão financeira e orçamentária no Terceiro Setor. *Pensamento & Realidade*, 29(2), 44-62.

Vaz, A. P. B., & De Oliveira, T. G. B. (2021). *ONG, OSC e OSCIP: qual a diferença?* <https://es360.com.br/ong-osc-e-oscip-qual-a-diferenca>.

Voltz, M. F., Schmidt, P., & Dos Santos, J. L. (2017). Orçamento base zero e orçamento matricial: vantagens e desvantagens de sua utilização. *Caderno de Administração*, 25(1), 27-46.

Zdanowicz, J. E. (1989). *Orçamento operacional*. Sagra.