REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL
http://www.ccsa.ufrn.br/ojs/index.php/ambiente
http://www.periodicos.ufrn.br/ojs/index.php/ambiente
http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente
ISSN 2176-9036
Artigo recebido em: 04.12.2012 Revisado por pares em: 13.03.2013. Reformulado em: 31.03.2013. Avaliado pelo sistema double blind review.

ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS: UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO

NONPROFITS: A BIBLIOMETRIC STUDY

SIN FINES DE LUCRO: UN ESTUDIO BIBLIOMÉTRICO

Autores

Eduardo Barbosa Custódio
Especialista em Ciências Contábeis (FURG) – Endereço: Rua Odir Wildt da Silva, 630. Rio Grande – RS – Brasil. Telefone: (53) 3236-1631 e (53) 91595411.
E-mail: zdudz@yahoo.com.br

Flávia Verônica Silva Jacques
Mestre em Ciências Contábeis (UNISINOS) - Professora do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande (FURG). Endereço: Rua Jorge Carvalho de Campos Moraes, 417, Cassino, Rio Grande – RS – Brasil. CEP 96211-210. Telefone: (53) 99530884.
E-mail: fvjacques@yahoo.com.br

Alexandre Costa Quintana
Doutorando em Controladoria e Contabilidade (USP) - Mestre em Administração (UFSC) Professor do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande (FURG). Endereço: Rua Chefe Carlos Araújo, 166, Cassino, Rio Grande – RS – Brasil. CEP 96206-210 Telefone: (53) 9945-2132
E-mail: quintana@vetorial.net

RESUMO

A necessidade da busca por conhecimento sobre as organizações que atuam dentro do Terceiro Setor brasileiro se mostra relevante devido à importância atribuída a este tipo de organização quanto à distribuição de benefícios e a geração de empregos no cenário atual. Nota-se, um elevado crescimento deste tipo de organização dentro da sociedade econômica, o que emana a necessidade de estudos científicos voltados a este setor. Sendo assim, a presente pesquisa busca investigar as características quantitativas e qualitativas dos artigos científicos sobre o Terceiro Setor, em periódicos de Contabilidade com qualificação A1, A2, B1, B2, B3, B4 e B5 pela CAPES, nos anos de 2006 a 2010. Os resultados deste estudo mostraram que a maior parte das publicações se concentra em periódicos com classificação B3, com 13 artigos ao todo, sendo que não foram encontrados estudos nos periódicos A1 e A2. Os trabalhos com 3 autores foram maioria dentro do universo estudado e a temática "Controladoria e Contabilidade Gerencial" foi a que mais apresentou resultados. "Controle gerencial" e "Desempenho" foram os temas mais abordados. Por fim, os tipos de referências mais

Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN. v. 5. n. 2, p. 107 – 127, jul./dez. 2013.

utilizadas foram livros, por outro lado, quanto às redes de cooperação, Cunha foi o autor com mais laços em sua rede.

Palavras-chave: Bibliometria; Terceiro Setor; Entidades Sem Fins Lucrativos.

ABSTRACT

The necessity of the quest for knowledge about organizations that operate within the Third Sector Brazilian shown significant because of the importance attributed to this type of organization and the distribution of benefits and jobs in the current scenario. Note, a high growth in this type of economic organization within society, which emanates from the need of scientific studies directed to this sector. Thus, the present study investigates the quantitative and qualitative characteristics of papers on the Third Sector in periodicals Accounting qualification with A1, A2, B1, B2, B3, B4 and B5 by CAPES, in the years 2006 to 2010. The results of this study showed that most publications in journals focuses rated B3, with 13 items in total, and no studies were found in the journals A1 and A2. Works with most 3 authors were studied within the universe and the theme "Accounting and Managerial Accounting" was the most reported results. "Managerial control" and "performance" were the themes addressed. The types of references most used books, and how to collaborative networks, Cunha was the author of more links in your network.

Keywords: Bibliometrics, Third Sector, Nonprofit.

RESUMEN

La necesidad de la búsqueda de conocimiento acerca de las organizaciones que operan dentro del tercer sector brasileño muestra significativa debido a la importancia que se atribuye a este tipo de organización y la distribución de beneficios y puestos de trabajo en el escenario actual. Tenga en cuenta que un alto crecimiento en este tipo de organización económica de la sociedad, que emana de la necesidad de estudios científicos dirigidos a este sector. Por lo tanto, el presente estudio investiga las características cuantitativas y cualitativas de los documentos sobre el Tercer Sector en la calificación de Contabilidad periódicas con A1, A2, B1, B2, B3, B4 y B5 por la CAPES, en los años 2006 y 2010. Los resultados de este estudio mostraron que la mayoría de las publicaciones en revistas enfoques nominal B3, con 13 artículos en total, y no se encontraron estudios en revistas A1 y A2. Funciona con la mayoría de los 3 autores fueron estudiados en el universo y el tema "Contabilidad y Contabilidad de Gestión" fue el resultado más reportados. "Control de gestión" y "Performance" fueron los temas abordados. Por último, los tipos de libros de referencia más utilizados, por otra parte, como las redes de cooperación se refiere, Cunha fue el autor de más enlaces en la red.

Palabras clave: Bibliometría, tercer sector, sin ánimo de lucro.

Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN. v. 5. n. 2, p. 107 – 127, jul./dez. 2013.

1 INTRODUÇÃO

As Organizações sem fins lucrativos, formadoras do chamado terceiro setor, apresentam uma atuação cada vez mais crescente na sociedade mundial e, particularmente no Brasil, sendo, portanto, pertinente a busca por uma compreensão maior sobre as características e contribuições destas instituições. Albuquerque (2006) aponta alguns fatores macroeconômicos e sociais para o crescimento do terceiro setor como: terceiro revolução industrial, revolução das comunicações e a mudança da agenda de financiamento internacional.

As atividades lucrativas são assumidas pelo mercado enquanto que as que não oferecem retorno financeiro sob a forma de lucro competem, cada vez mais, às entidades do Terceiro Setor. A dependência, mesmo que parcial, de doações para sua sustentabilidade financeira, é uma característica marcante destas entidades, mas não é a única forma de captação de recursos, podendo ser através de financiamentos governamentais ou na venda de serviços para buscar recursos. Em décadas passadas, o Estado era fortemente presente na economia, tanto como agente produtor, quanto em atividades assistenciais. Nos últimos anos, observa-se no Brasil uma significativa mudança nesta postura na qual, de acordo com Heckert (2001), o Estado posiciona-se mais como um agente regulador e moderador do que como um promotor de bem-estar social, sua principal finalidade.

Os estudos e pesquisas científicas possibilitam aprofundar e transmitir o conhecimento sobre as mais diversas áreas, pois os trabalhos científicos ajudam a trazer ao alcance do pesquisador, informações relevantes e atualizadas sobre os temas que estão sendo estudados. Existem diversas formas de transmissão do conhecimento científico, podendo esta dar-se por meio de trabalhos científicos, tais como monografia, dissertação e tese; ou mesmo através das publicações científicas, como comunicação, trabalhos de congressos, artigos científicos, informe científico, resenha crítica e conferência. (MARCONI e LAKATOS, 2010)

O artigo de periódico, na concepção de Longaray e Beuren (2009 p. 31 apud De Sá et al, 1994), "é um trabalho técnico ou científico que visa principalmente a maior agilidade na divulgação do assunto tratado, seguindo as normas de publicação do periódico a que se destina". No Brasil, segundo a CAPES (2011), os periódicos são classificados através do conjunto de procedimentos chamado de Qualis, criado para atender as necessidades específicas do sistema de avaliação e é baseado nas informações fornecidas por meio do aplicativo Coleta de Dados, que resulta em uma lista com a classificação dos veículos utilizados pelos programas de pós-graduação para a divulgação de sua produção. A classificação de periódicos é realizada pelas áreas de avaliação e passa por processo anual de atualização. Esses veículos são enquadrados em estratos indicativos da qualidade - A1, o mais elevado; A2; B1; B2; B3; B4; B5; C - com peso zero.

Neste aspecto, diante da relevância apresentada pelas entidades que integram o Terceiro Setor e da ampla gama de classificação de periódicos, emerge o seguinte problema de pesquisa: **Quais são as características quantitativas e qualitativas dos artigos científicos sobre o Terceiro Setor, publicados em periódicos de contabilidade com qualificação A1, A2, B1, B2, B3, B4 e B5 pela CAPES, nos anos de 2006 a 2010?**

Baseado no problema de pesquisa tem-se o objetivo geral, que é investigar as características quantitativas e qualitativas dos artigos científicos sobre o Terceiro Setor, presentes em periódicos de Contabilidade com qualificação A1, A2, B1, B2, B3, B4 e B5 pela CAPES, nos anos de 2006 a 2010. A partir deste objetivo geral, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

a) Caracterizar a produção científica através da quantidade de artigos por ano, por qualificação Qualis Capes, número de autores por artigos, trabalhos por subárea temática, e os temas abordados;

Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN. v. 5. n. 2, p. 107 – 127, jul./dez. 2013.

b) Identificar os autores que mais publicaram, as referências utilizadas e os autores mais prolíficos;

c) Realizar a análise da rede de cooperação e o número de laços entre os autores;

d) Verificar as similaridades das sugestões para estudos futuros.

1.1 ESTUDOS ANTERIORES NO BRASIL SOBRE TERCEIRO SETOR

Observa-se que algumas pesquisas realizadas no cenário brasileiro, estão sendo desenvolvidas sobre o terceiro setor, sob vários enfoques. Cita-se o estudo de Silva (2007) que buscou analisar as práticas de contabilidade gerencial no terceiro setor através de uma amostra de 21 organizações da região metropolitana do Recife, Pernambuco. Através da utilização de questionários, a pesquisa também buscou avaliar a relação entre as características dos gestores da organização e as práticas contábeis gerenciais identificadas. Nos resultados, foi identificado que não há relação entre o grau de instrução dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas. As Organizações classificadas como "grandes" avaliam os resultados da Organização e dos projetos separadamente, por meio de indicadores de desempenho criados para cada um; enquanto que as de "pequeno porte" estabelecem metas para todas as áreas (humana, financeira e operacional) para cada projeto e as compara com os resultados obtidos ou comparam apenas o que foi realizado com o que foi orçado em cada projeto.

Colauto e Avelino (2009), por sua vez, buscaram identificar a presença de capital intelectual desenvolvido em entidades do Terceiro Setor por meio de informações financeiras e não financeiras, respaldando-se em modelos teóricos encontrados na literatura. Foi realizada a aplicação de um questionário junto aos departamentos de recursos humanos, marketing e financeiro de entidades de Belo Horizonte (MG) que realizaram projetos no ano de 2007 pertencentes às áreas de Educação e Cultura e também Saúde e Assistência Social. Os resultados consistem no mapeamento das ações relacionadas ao desenvolvimento do Capital Humano, Estrutural e de Relacionamentos. Por meio do estudo realizado, é viável acreditar ser possível realizar o monitoramento do capital humano, capital estrutural e capital de relacionamentos. Apresentaram-se sugestões, para que cada organização possa criar informações próprias, de acordo com as necessidades e possibilidades de comparação ao longo do tempo e segundo as particularidades do campo em que atuam.

Já o estudo exploratório de Silveira e Borba (2010), com abordagem predominantemente qualitativa, buscou estudar a transparência das fundações e relatar como se deu a evidenciação contábil dessas entidades em relação às normas contábeis. Este estudo foi feito por meio da análise da conformidade das demonstrações contábeis das fundações privadas de Educação e Pesquisa de Santa Catarina com as normas contábeis e dados cedidos pelo Ministério Público desse Estado. Com uma amostra de 39 fundações e abrangendo a prestação de contas referente aos exercícios de 2004, 2005 e 2006, os resultados foram apresentados por tipo de evidenciação contábil analisada. No total, foram analisados 2.522 itens em 117 prestações de contas de 39 fundações da área de Educação e Pesquisa. Os resultados sugeriram um nível geral de conformidade das demonstrações contábeis de aproximadamente 67%, confirmando a necessidade de se aprimorar a transparência e também da conscientização da utilização das normas específicas relacionadas às fundações.

Diante da pouca incidência de trabalhos realizados no Brasil que tratam do tema "terceiro setor", na área de Administração e Contabilidade, o presente estudo se faz pertinente, pois assim pode-se delinear um perfil das pesquisas publicadas nos periódicos de Contabilidade e proporcionar aos demais pesquisadores fontes de consultas ainda pouco exploradas dentro da temática. A pouca incidência pode ser percebida nos resultados desta pesquisa, que indicarão a pouca exploração deste tema, que é de tamanha importância, já que, a contabilidade aplicada ao terceiro setor acaba por ser uma fatia de mercado em crescimento,

Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN. v. 5. n. 2, p. 107 – 127, jul./dez. 2013.

fazendo com que a busca por novos conhecimentos, através de estudos e pesquisas científicas, possam ajudar na melhoria das práticas junto a empresas do terceiro setor. O estudo desta área é necessário já que a contabilidade em entidades deste tipo, em alguns aspectos, se difere daquelas do setor privado, logo o entendimento acerca da forma que estas empresas trabalham, bem como suas peculiaridades, são importantes para que seja possível ofertar um serviço que atenda as necessidades existentes.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS

As sociedades encontram-se divididas em três grandes setores. O primeiro e Segundo setor representado, respectivamente, pelo Estado e o Mercado, e o Terceiro Setor representado por agentes privados, que realizam bens e serviços públicos (MEREGE, 2005).

Embora essas entidades sejam antigas na sociedade, somente recentemente começaram a despertar interesse. A partir da década de 80, passaram a ganhar atenção, em função de atividades de organizações não-governamentais, como o Greenpeace. Essas entidades passavam desapercebidas pelas pesquisadores e pela mídia (COELHO, 2002).

A fim de definir uma conceituação a respeito das Organizações Sem Fins Lucrativos, buscou-se na literatura autores que explanaram sobre o tema, cabendo a esta seção apresentar uma descrição do histórico das Organizações Sem Fins Lucrativos, desde século XVI trazendo até os dias de hoje e, após, a definição e as diretrizes determinadas pela legislação nacional.

As organizações sem fins lucrativos, conforme Salazar e Benedicto (2004), podem pertencer ao setor público ou ao setor privado, mas ambas possuem como principal objetivo a prestação de serviço social e se caracterizam por não ter finalidade lucrativa. Segundo Albuquerque (2006) os movimentos associativos tiveram origem nos séculos XVI e XVII na Europa, na América do Norte e mesmo na América Latina, inicialmente com caráter religioso ou político. Neste período essas organizações também foram influenciadas pelos sistemas de governos e pelas políticas nacionais vigentes. Historicamente, o termo “terceiro setor” surgiu no Brasil muito recentemente, passando a ser utilizado no início da década de 90. No entanto, a filantropia, que originou as atividades do setor, são datadas do século XVI, a partir do surgimento das santas casas de misericórdias que estão em funcionamento até os dias atuais. No fim do século XIX e início do XX, o Estado passou a intensificar sua atuação, gerando assim uma forte dependência econômica destas instituições com o Estado. Ao longo dos anos, de acordo com a realidade vivida pela população, foram surgindo diversas organizações atreladas ao Estado, a fim de suprir os problemas sociais vigentes. (ASHOKA EMPREENDEDORES SOCIAIS E MCKINSEY & COMPANY INC, 2001)

Atualmente, o Brasil integra o chamado BRIC, bloco econômico composto também pela Rússia, Índia e China, se projetando como uma das maiores economias para o ano de 2050. No entanto, há uma série de desigualdades econômicas e sociais no país. Segundo dados da Organização das Nações Unidas, desde 1981, há uma das maiores disparidades do mundo entre os 20% dos habitantes mais ricos e os 20% mais pobres do território brasileiro. Os 20% dos habitantes mais pobres, detém apenas 2,6% da renda mundial, enquanto que os 10% mais ricos contam com 47,6% desta renda total. (PLATAS e RAUFFLET, 2010)

Quanto à legislação brasileira que trata sobre as entidades sem fins lucrativos emerge a lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, define legalmente o que são pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos:

> art. 1o Podem qualificar-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, desde que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias atendam aos requisitos instituídos por esta Lei.

Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN. v. 5. n. 2, p. 107 – 127, jul./dez. 2013.

> § 1o Para os efeitos desta Lei, considera-se sem fins lucrativos a pessoa jurídica de direito privado que não distribui, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social.

Já no artigo 1º da Lei 9.790/99 (BRASIL, 1999), as organizações sem fins lucrativos são definidas como aquelas que não distribuem nenhuma forma de lucro entre aqueles que nela trabalham, mas aplicam seus recursos na realização de seu objetivo social. O avanço da lei 9.790/99 se deu devido ao fato de que, antes disso, segundo Ferrarezi e Rezende (2002, p. 12), "o Estado só reconhecia três finalidades para organizações do Terceiro Setor: saúde, educação e assistência social", logo se entende que houve uma maior abrangência trazida por esta lei.

No Código Civil Brasileiro (BRASIL, 2002), em seu Artigo 44, enumera como pessoas jurídicas de direito privado as associações, as sociedades e as fundações. As associações são constituídas, segundo o Artigo 53 e parágrafo único, pela união de pessoas que se organiza para fins não econômicos não havendo, entre os associados, direitos e obrigações recíprocas. As fundações são caracterizadas, no Artigo 62 e parágrafo único, pela dotação especial de bens livres com especificações quanto ao fim que se destina, devendo ser constituída para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.

Quanto à estrutura e ao funcionamento das associações, de acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2008), a composição e o funcionamento dos órgãos deliberativos e administrativos se dá através do estatuto, enquanto que a eleição ou destituição de administradores, aprovação das contas e aprovação e alteração do estatuto é competência da Assembleia Geral e, através desta que é feito o controle principal das contas e das atividades pelos associados. Em relação as condições para que se exerçam as funções privativas à Assembleia Geral, o Artigo 59 do Código Civil discorre que:

> Art. 59. Compete privativamente à assembleia geral
> I – destituir os administradores;
> II – alterar o estatuto.
> Parágrafo único. Para as deliberações a que se referem os incisos I e II deste artigo é exigido deliberação da assembleia especialmente convocada para esse fim, cujo quorum será o estabelecido no estatuto, bem como os critérios de eleição dos administradores.
> Art. 60. A convocação dos órgãos deliberativos far-se-á na forma do estatuto, garantido a 1/5 (um quinto) dos associados o direito de promovê-la.

As fundações devem atingir o cumprimento das finalidades estipuladas pelo seu instituidor e somente podem ser constituídas para fins religiosos, morais, culturais e de assistência. O patrimônio deve ser formado por bens legalmente disponíveis ou desonerados, devendo ser suficiente para a manutenção da entidade e desenvolvimento de suas finalidades estatutárias. O estatuto da fundação deverá dispor sobre a administração da fundação, especificando os órgãos que farão parte, competências e como serão compostos, sendo que a administração da fundação será composta de, no mínimo, dois órgãos: um deliberativo e outro executivo. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008)

Na Lei 10.406, que institui o Código Civil, o artigo 67 trata das condições para a alteração do estatuto das fundações:

> Art. 67. Para que se possa alterar o estatuto da fundação é mister que a reforma:
> I - seja deliberada por dois terços dos competentes para gerir e representar a fundação;
> II - não contrarie ou desvirtue o fim desta;
> III - seja aprovada pelo órgão do Ministério Público, e, caso este a denegue, poderá o juiz supri-la, a requerimento do interessado.
> Art. 68. Quando a alteração não houver sido aprovada por votação unânime, os administradores da fundação, ao submeterem o estatuto ao órgão do Ministério

Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN. v. 5. n. 2, p. 107 – 127, jul./dez. 2013.

> Público, requererão que se dê ciência à minoria vencida para impugná-la, se quiser, em dez dias.

Quanto à forma de captação de recursos pecuniários das organizações sem fins lucrativos, além das doações, muitas vezes, cabe aos gestores destas organizações procurarem outras formas de captação dos recursos necessários para a manutenção e continuidade das atividades da entidade. Existem ações com fins de arrecadação de recursos, como bazares, venda de mercadorias com a marca da entidade ou manufaturada pelos participantes de projetos que esta proporciona, patrocínios específicos para as ações desenvolvidas e ingresso de projetos de financiamento junto ao setor público por leis de incentivo. Mesmo assim, as dificuldades nestas obtenções de recursos variam desde a falta de dinheiro, por parte dos empresários, à concorrência na hora de competir a algum financiamento, e até falhas de gestão.

As doações, de certa forma, apresentam vantagens não apenas para a entidade que recebe, mas também para a empresa que doa. Kisil apud Cruz (2010, p. 22) mostra que:

> Em certo sentido, doar é também um "negócio". Não no sentido capitalista que conhecemos, de sempre se buscar uma vantagem financeira para o capitalista, mas no sentido de maximizar resultados e/ou impactos dos benefícios para o bem comum. Isso implica em entender que todo e qualquer recurso doado deve atender a questões básicas como: onde investir; como investir; como monitorar e avaliar; como buscar o maior retorno por unidade de investimento, ou como fazer uso de instrumentos de planejamento, gestão e avaliação de maneira regular. Doar é um ato que deve ser estratégico, eficiente e eficaz.

É notório que a gestão dos recursos deve ocorrer com o máximo de responsabilidade, pois isto fará com que a entidade continue a ser financiada futuramente. Salazar e Benedicto (2004) descrevem que os recursos obtidos devem ser redistribuídos com responsabilidade, em benefício da sociedade alvo, surgindo, assim, a necessidade de uma gestão contábil-financeira que assegure à organização contar com uma informação precisa no momento certo. Esta gestão tem apresentado dificuldades aos administradores do terceiro setor, visto que, segundo Martins (2007, p. 3), "esse setor sofre em alguns casos com a falta de conhecimentos técnicos e conceituais em Administração e Finanças, acarretando deficiências estruturais de planejamento e, consequentemente, de avaliação". É notável a importância da busca por conhecimento a respeito do Terceiro Setor, o que se observa na pesquisa de Kawashima (2001, p. 5) na qual se evidencia a seguinte questão:

> com o aumento na consciência pública das necessidades para o setor das Organizações Sem Fins Lucrativos, é ainda mais importante possuir um conhecimento sólido das suas origens para obter um discernimento a respeito dos problemas atuais e questões para uma nova expansão do setor.

Há, na literatura estudada, uma barreira no que se refere ao conceito de terceiro setor quando, em sua maioria, os trabalhos limitam-se a caracterizá-lo de maneira geral. Zape (2007), a respeito do tema, discorre que "além do problema conceitual e de delimitação o chamado terceiro setor também enfrenta uma carência em pesquisas. Poucos são os dados que informam o número de pessoas ocupadas, beneficiadas, recursos investidos e número de parcerias realizadas". Esta limitação de pesquisas e trabalhos a respeito acaba por tornar os referenciais teóricos, em grande parte, apenas recortes da legislação e caracterizações superficiais sobre o tema.

Após o entendimento do conhecimento acerca das entidades sem fins lucrativos, faz-se necessário ressaltar e identificar a importância da contabilidade junto a este tipo característico de entidade, que será descrita na próxima seção.

Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN. v. 5. n. 2, p. 107 – 127, jul./dez. 2013.

2.2 A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE JUNTO ÀS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

A importância da Contabilidade junto às organizações do Terceiro Setor, quanto ao aspecto gerencial destas entidades, é notada por Horngren, Sunden e Stratton (2004, p. 7), ao afirmarem que "há uma obrigação de usar os recursos sabiamente. Se usada de maneira inteligente, a contabilidade contribui para a eficiência das operações e auxilia as organizações sem fins lucrativos a atingir seus objetivos". Desta forma, Salazar e Benedicto (2004, p. 9) mostram que "essas organizações financeiras precisam ter uma gestão contábil-financeira que lhes assegure contar com uma informação no momento certo".

Sendo assim, de acordo com a concepção de Martins et al. (2011, p. 6), "a Contabilidade nas Entidades do Terceiro Setor torna-se importante, não somente para demonstrar a origem dos recursos e a forma como eles foram aplicados, como também para validar juridicamente os atos financeiros da Entidade". Martins (2007, p. 3) destaca as dificuldades enfrentadas pelas organizações do terceiro setor relativas à gestão:

> grande parte dessas organizações enfrenta dificuldades financeiras diante da escassez de recursos, o quê as pressiona a melhores desempenhos e aplicação dos recursos disponíveis. Além das dificuldades financeiras, elas também sofrem com dificuldades administrativas e contábeis, pois, por muitas vezes se preocupam em apenas cumprir as exigências das leis e dos financiadores na aplicação exata e prestação de contas dos recursos recebidos, não se preocupando em criar um sistema de informações gerenciais que venha a otimizar a utilização desses recursos e também a tomada de decisões, baseados em fatos mais concretos e seguros.

A dificuldade da gestão no Terceiro Setor é abordada por Falconer (1999) ao afirmar que há um problema de competência na gestão que opera em um meio desfavorável, caracterizado pela carência de recursos e de apoio do poder público, isso faz com que as entidades não consigam romper o seguinte ciclo-vicioso:

Figura 1: Ciclo de dificuldades enfrentadas por organizações sem fins lucrativos

falta de recursos humanos capacitados → gerenciamento inadequado → falta de dinheiro → insuficiência de resultados

Fonte: Adaptado de Falconer (1999)

Diante das dificuldades apresentadas, a contabilidade desempenha um importante papel junto às organizações do terceiro setor no que se refere à facilitação da comunicação entre as entidades e os usuários, não se atendo apenas àqueles que usufruem das informações contábeis, mas também àqueles que se beneficiam das atividades da entidade. Nisto passa-se a se exigir um perfil de profissional que atenda não apenas às exigências contábeis, mas, sobretudo, que compreenda e redimensione os fins da entidade através de seu trabalho. (EBSEN e LAFIN, 2004).

O Conselho Federal de Contabilidade editou em 18 de abril de 2000 a NBC T 10.19, que dita as normas contábeis aplicadas às entidades sem fins lucrativos, quanto às formas, aos registros contábeis e às demonstrações contábeis a serem publicadas. A norma define parâmetros a serem seguidos no momento do registro contábil, ao estabelecer desde a forma de tratamento contábil das doações, subvenções e contribuições, até a evidenciação das contas de receita e despesas, superávit ou déficit. Ainda é definida a forma de elaboração das demonstrações contábeis, trazendo detalhes como a substituição da conta Capital por

Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN. v. 5. n. 2, p. 107 – 127, jul./dez. 2013.

Patrimônio Social e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit do Exercício, assim como se evidenciam as informações que devem conter nas notas explicativas das demonstrações contábeis dessas entidades.

No contexto internacional, que as regras contábeis entre Brasil e Estados Unidos, em relação as entidades sem fins lucrativos, não sofrem muitas alterações, sendo que nos Estados Unidos seguem as normas do FASB e no Brasil do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). O foco das normas é gerar informação sobre gestão. O FASB exige a informação por categoria funcional de despesa, para identificar como os recursos foram gastos, se o total das despesas ajudou atender a missão da organização e se está de acordo com as restrições dos doadores (LIMA, 2009).

Diante do exposto, nota-se que a contabilidade desempenha um papel importante nas entidades do terceiro setor por favorecer a tomada de decisões mediante a geração de informação e também proporcionar a transparência exigida pelos órgãos responsáveis distribuidores de recursos a estas entidades. Diante do crescimento desse setor, nos últimos anos as normas contábeis vêm para aperfeiçoar suas práticas.

2.3 PRODUÇÕES CIENTÍFICAS

A ciência, sob a luz de Marconi e Lakatos (2010, p. 62), é "uma sistematização de conhecimentos, um conjunto de proposições logicamente correlacionadas sobre o comportamento de certos fenômenos que se deseja estudar". Na concepção de Gil (2007, p. 26) "para que um conhecimento possa ser considerado científico, torna-se necessário identificar as operações mentais e técnicas que possibilitam a sua verificação. Ou, em outras palavras, determinar o método que possibilitou chegar a esse conhecimento". Dentro da Ciência Contábil, o conhecimento científico é trabalhado através das técnicas e métodos das Ciências Sociais, pois, segundo Oliveira (2003, p. 53), "estuda justamente o efeito das ações do homem sobre o patrimônio das entidades".

Contudo, estudos bibliométricos sobre o Terceiro Setor observados, como o de Bento, Casagrande e Paiva (2010) que realizaram um estudo nos periódicos nacionais, com o intuito de analisar a produção científica relacionada à contabilidade e gestão do terceiro setor, tendo como objetivo evidenciar o perfil das publicações sobre contabilidade e gestão no terceiro setor nos periódicos nacionais classificados como nacionais Qualis B1 e B2. Após analisar 32 artigos, distribuídos em 10 periódicos, que tratam sobre gestão no terceiro setor, observou-se concentração de publicações nos anos de 2007 e 2008 com 10 artigos em cada ano, representando mais de 50% (cinqüenta por cento) do total publicado nos anos analisados. Quanto à natureza dos estudos, obtiveram 19 estudos teóricos e 13 estudos práticos, não se constatando pesquisas experimentais. Foi identificada uma predominância de abordagem qualitativa e a utilização do procedimento técnico de pesquisa documental. Sendo desenvolvidas, quase sempre por dois autores, geralmente homens e com vínculo na área de administração.

O estudo de Santos, Souza e Falkembach (2008), por sua vez, teve como objetivo analisar as pesquisas teóricas e empíricas sobre Responsabilidade Social Corporativa – RSC publicadas nos Encontros da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPADs), no período de 1998 a 2007 em uma amostra de 121 artigos. Os resultados revelaram que há um crescente interesse da comunidade acadêmica pelo tema, dada a evolução na participação de artigos apresentados no evento. Foi identificado também que os trabalhos, na sua maioria, baseiam-se em pesquisas empíricas, demonstrando que a RSC é um campo em construção, que necessita de reflexão e aprofundamento, que muitas das ações de RSC são utilizadas para obtenção de legitimidade social, estando ainda em níveis elementares de atuação, e grande parte dos estudos fundamentam-se na percepção de apenas alguns dos *stakeholders*, tais como gestores e funcionários das empresas.

Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN. v. 5. n. 2, p. 107 – 127, jul./dez. 2013.

Já Moretti e Campanario (2009) realizaram uma pesquisa buscando caracterizar o estado da arte das publicações brasileiras na área da Responsabilidade Social Empresarial [RSE] no EnANPAD, entre 1997 e 2007. Além da estatística descritiva sobre autores, obras e citações, foi testada a aplicabilidade da Lei de Lotka – LL às obras citadas. Tal indicador demonstrou que, no universo de autores ou de autores citados em um campo científico maduro, há uma distribuição relativamente rígida entre poucos que publicam mais e muitos que publicam menos. Foi notado que não há adequação a esta lei, indicando pouca maturidade científica na RSE. A análise mostrou também que a produção dos anos anteriores foi pouco utilizada nos anos seguintes e houve repetição de livros textos de administração e autores famosos pouco relacionados ao tema, contribuindo pouco para o avanço científico.

Olak , Slomski e Alves (2008) questionaram evolução da produção acadêmica contábil no âmbito das organizações do terceiro setor, realizando uma revisão da literatura sobre o Terceiro Setor e levantando em seguida a produção acadêmica no período de 2000 a 2006, a partir de bases de dados dos programas de doutorado e mestrado em Ciências Contábeis e Controladoria, congressos e revistas especializadas. Como resultados, foi evidenciado que a produção tem origem, basicamente, nos programas de mestrado da FEA/USP (Controladoria e Contabilidade) e UnB/UFPA/UFPE/UFRN (Ciências Contábeis) e quanto à disseminação é mais forte em congressos e é inexpressiva a publicação em revista.

Após a apresentação do referencial teórico exposto e após uma análise da produção científica a respeito do tema, se torna relevante a presente pesquisa por abranger uma gama maior de periódicos com qualificações Qualis Capes variando entre A1, A2, B1, B2, B3, B4 e B5, e por um período que vai de 2006 até 2010.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste estudo, foi feita uma pesquisa que se caracteriza, quanto aos objetivos, como descritiva por meio de estudo documental bibliométrico com abordagem qualitativa e quantitativa. Silva (2003, p. 65) mostra que a pesquisa descritiva "tem como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, estabelecendo relações entre as variáveis". Desta forma, esta pesquisa se encaixa na descrição de Silva (2003), pois é feita numa tentativa de descrever a forma como está caracterizada a discussão sobre empresas do Terceiro Setor em periódicos de Contabilidade.

Quanto à pesquisa bibliográfica, Gil (2007, p. 65) afirma que "é desenvolvida a partir de material já elaborado constituído principalmente de livros e artigos científicos. Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho desta natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas". Marconi e Lakatos (2010, p. 166) afirmam que a pesquisa bibliográfica abrange "toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revista, livros, pesquisas, teses, material cartográfico, etc". Durante a pesquisa, foram trabalhados apenas artigos científicos encontrados nos periódicos com qualificação A1, A2, B1, B2, B3, B4 e B5 pela CAPES, nos anos de 2006 a 2010.

No que se refere à abordagem do problema de pesquisa, a pesquisa é considerada quantitativa e qualitativa. Raupp e Beuren (2009) definem a pesquisa quantitativa como uma abordagem que é caracterizada pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto no momento da coleta quanto no tratamento dos dados. Já a pesquisa qualitativa é descrita por Richardson (1989, p. 39) como:

> Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN. v. 5. n. 2, p. 107 – 127, jul./dez. 2013.

O universo da pesquisa compreende um total de 1.561 artigos distribuídos ao longo dos 5 anos pesquisados, tendo o universo final composta por 30 trabalhos. Para realizar a coleta de dados, foram identificados os periódicos de Contabilidade do período entre os anos 2006 e 2010 classificados como A1, A2, B1, B2, B3, B4 e B5 pela CAPES. Para isso, foi transcorrido o seguinte caminho:

a) Foram identificados os 28 periódicos que tem a Contabilidade como tema, conforme a classificação sugerida no objetivo geral.

b) Foi feito o *download* de todos os artigos publicados por todos os periódicos que permitiam este acesso pelos seus *sites*, formando, então, a população da pesquisa.

c) Através do sistema de busca do *software Acrobat Reader*®, foram selecionados os artigos que continham os seguintes termos: entidades sem fins lucrativos; entidade sem fins lucrativos; ESFL; organizações sem fins lucrativos; OSFL; terceiro setor; *nonprofit organization*; *not-for-profit organization*; *organizaciones no lucrativas*; *entidades sin ànimo de lucro*; e *tertiary Sector*. Não se fez necessária a inclusão de termos relativos a Contabilidade , pois os periódicos escolhidos são aqueles que tratam específicamente do tema.

d) Depois de filtrados, os artigos foram analisados a fim de identificar quais tinham como assunto principal as empresas do terceiro setor,

e) Os artigos selecionados formaram então o universo da pesquisa.

f) Em uma planilha eletrônica foram coletados o ano, título, palavras-chave, área temática, quantidade de autores, nome dos autores, IES, Contribuição, Sugestões e a classificação Qualis.

g) Os dados coletados e tratados foram inseridos no software UCINET® 6.288 e Net Draw® 2.097, a fim de elaborar os dados referentes a rede de cooperação.

Esta pesquisa apresentou como limitação o fato de dois periódicos não apresentarem suas publicações disponíveis para consulta ou para *download*.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para caracterizar a produção científica sobre o Terceiro Setor, nesta seção serão apresentados os resultados atingidos durante a pesquisa realizada junto aos periódicos de Contabilidade com qualificação Qualis Capes A1, A2, B1, B2, B3, B4 e B5, nos anos de 2006 a 2010. A Tabela 1, a seguir, especifica o universo estudado, os periódicos analisados, o número de edições publicadas (Ed.) e a quantidade de artigos totais publicados (Art.) em cada ano.

Tabela 1 – Periódicos coletados e quantidade de edições e artigos por ano

Nº	Periódico	2006		2007		2008		2009		2010		Total
		Ed.	Art.	Ed.	Art.	Ed.	Art.	Ed.	Art.	Ed.	Art.	
1	International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation (Print)	4	21	5	30	2	10	2	9	3	16	**86**
2	Revista Contabilidade & Finanças (Impresso)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	**0**
3	Revista Contabilidade & Finanças (Online)	5	41	4	25	3	26	3	22	3	13	**127**
4	International Journal of accounting and Information Management	0	0	1	4	2	10	2	10	3	15	**39**
5	Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión	2	15	2	14	2	15	2	15	2	17	**76**
6	BBR. Brazilian Business Review (Edição em português. Online)	2	15	3	15	3	18	3	18	3	18	**84**
7	BBR. Brazilian Business Review (English Edition. Online)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	**0**
8	Base (UNISINOS)	3	27	3	21	3	19	0	0	0	0	**67**
9	Organizações & Sociedade (Impresso)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	**0**
10	Contabilidade Vista & Revista	4	24	4	24	4	24	4	24	4	24	**120**
11	Revista Contemporânea de Contabilidade (UFSC)	2	16	2	16	2	16	1	7	0	0	**55**

Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN. v. 5. n. 2, p. 107 – 127, jul./dez. 2013.

12	Revista de Contabilidade e Finanças	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	**0**
13	Revista de Contabilidade e Organizações	0	0	1	8	3	26	3	24	3	24	**82**
14	Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade	0	0	3	15	3	15	3	15	3	16	**61**
15	Revista Brasileira de Gestão de Negócios (Online)	3	18	3	19	4	23	4	24	4	24	**108**
16	Revista Brasileira de Gestão de Negócios (São Paulo. Impresso)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	**0**
17	Revista Universo Contábil	3	21	3	23	4	35	4	36	4	36	**151**
18	Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis (Impresso)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	**0**
19	Revista de Informação Contábil (UFPE)	0	0	2	15	4	24	4	25	4	21	**85**
20	Pensar Contábil	5	29	4	21	4	21	4	20	3	16	**110**
21	UnB Contábil (Cessou em 2007. Cont. ISSN 1984-3925 Contabilidade, Gestão e Governança)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	**0**
22	CAP Accounting and Management (UFSC)	1	18	0	0	1	19	1	13	1	15	**65**
23	Contabilidade e Informação (UNIJUI)	2	13	2	15	2	13	2	13	1	7	**61**
24	RACE : Revista de Administração, Contabilidade e Economia	0	0	2	12	2	12	2	14	0	0	**38**
25	Enfoque: Reflexão Contábil (Impresso)	3	12	3	15	3	15	3	15	3	18	**75**
26	Revista Mineira de Contabilidade	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	**0**
27	Contabilidade, Gestão e Governança	2	5	2	11	1	18	3	18	3	19	**71**
28	Revista Catarinense da Ciência Contábil	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	**0**
	Total	**41**	**275**	**49**	**303**	**52**	**359**	**50**	**322**	**47**	**299**	**1561**

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 1, foram publicados 1.561 artigos durante o período estudado, sobre as mais variadas temáticas, em um total de 28 periódicos. O maior número se concentrou em 2008 quando houveram também mais edições publicadas.

Após, foram identificados 30 trabalhos para compor o universo. Estes trabalhos estão descritos a seguir na Tabela 2:

Tabela 2 – Artigos que compõem o universo

Nº	Ano	Artigo	Autores
1	2006	Proposta de registro e evidenciação das variações patrimoniais decorrentes da opção pelo certificado de entidade beneficente de assistência social – ceas	GIOLLO, P. R; BÓSIO, J.
2	2006	A teoria das estruturas organizacionais de Mintzberg e a gestão estratégica de custos: um estudo nas ONGs paulistas	AGUIAR, A. B; MARTINS, G. A.
3	2006	Un análisis de la gestión de las instituciones culturales: el caso específicos de los museos	ASUAGA, C; RAUSELL, P.
4	2006	Gestão baseada em valor aplicada ao terceiro setor	NETO, A. A; ARAÚJO, A. M. O; FREGONESI, M. S. F. A.
5	2006	O Uso de Indicadores de Desempenho em Fundações Privadas	PASSONI, E; RAUPP, F. M; FEY, V. A.
6	2007	A contribuição do contador para a gestão das empresas do terceiro setor - uma pesquisa de campo no Distrito Federal	JÚNIOR, I. J. N; LINS, A.
7	2007	Implicações das teorias do patrimônio líquido sobre as informações contábeis divulgadas por instituições do terceiro setor	JUNIOR, A. B; VARELA, P. S; MARTINS, G. A.
8	2008	As publicações acadêmicas da pesquisa contábil no Brasil, no âmbito das organizações do terceiro setor	OLAK, A. P; SLOMSKI, V; ALVES, C. V. O
9	2008	Estudo sobre a captação de recursos materiais e financeiros em entidades do terceiro setor situadas nas cidades de Vila Velha e Vitória (ES)	CAMPOS, G. M.
10	2008	Governança cooperativa: participação e representatividade em cooperativas de crédito no Brasil	FILHO, J. R. F; MARUCCI, J. C; OLIVEIRA, M. J.
11	2008	Informações para prestação de contas e avaliação de desempenho de OSCIPs que operam com microcrédito: um estudo multicaso	PEREIRA, H. K. S; OLIVEIRA, M. C; PONTE, V. M. R.
12	2008	A Gestão Estratégica de Custos nas Organizações do Terceiro Setor: um estudo de caso no Estado da Paraíba	MARTINS, O. S; NETO, C. P; ANEIDE, O. A.
13	2008	A Utilização do Custeio Integral no Processo de Apuração e Evidenciação de Custos em Entidades do Terceiro Setor: o caso de uma instituição de longa permanência de idosos	ZACARIAS, F. L. B; LEONARDO, V. S; SILVA, A. T; BORINELI, M. L.
14	2008	Responsabilidade social: o papel das organizações no ambiente global	BERGAMASCHI, L; GOIS, P. H; CANOPF, L.
15	2008	Demonstração de Valor Adicionado: aplicação em uma instituição do terceiro setor de Minas Gerais	SANTOS, D. P; DEODORO, P. A; PAULA, H. C; COLAUTO, R. D.
16	2008	Responsabilidade social e investimento social privado: entre o discurso e a evidenciação	FILHO, M. A. F. M.

17	2009	Evidenciação e desempenho em organizações desportivas: um estudo empírico sobre clubes de futebol	SILVA, J. A. F; CARVALHO, F. A. A.
18	2009	Identificação do capital intelectual não adquirido em entidades do terceiro setor	COLAUTO, R. D; AVELINO, B. C.
19	2009	Controle Gerencial por meio do Benchmarking: o Caso de Uma Organização de Ciência e Tecnologia da Marinha do Brasil	SILVA, A. S; FONSECA, A. C. P. D.
20	2009	Mensuração do Retorno Social de Organizações Sem Fins Lucrativos por meio do SROI - Social Return on Investiment	PAULA, C. L. S; BRASIL, H. G; MÁRIO, P. C.
21	2009	Prestação de contas das organizações não governamentais brasileiras: uma investigação sobre terminologia contábil	MIRANDA, L. C; OLIVEIRA, I. M. S; FEITOSA, A. B; RODRIGUES, R. N.
22	2009	Análise da eficiência em cooperativas agropecuárias no estado do Rio Grande do Sul	PEREIRA, B. A. D; VENTURINI, J. C; CERETTA, P. S; DUTRA, V. R.
23	2009	Controle das ações sociais em instituições de ensino superior ara renovação do certificado de entidade beneficente e assistência social	BEUREN, I. M; TAMANINI, D.
24	2009	Análise Comparativa do Desempenho Contábil-Financeiro de Empresas Socialmente Responsáveis	MACEDO, M. A. S; SOUSA, A. C; SOUSA, A. C. C; CÍPOLA, F. C.
25	2010	Procedimentos de auditoria aplicados pelas empresas de auditoria independente de Santa Catarina em entidades do terceiro setor	CUNHA, P. R; RENGEL, S; KLANN, R. C; SCARPIN, J. E.
26	2010	Profissionalização da gestão organizacional no terceiro setor: um estudo de caso na Fundação Instituto Feminino da Bahia	GUIMARAES, I. P; PINHO, L. A; LEAL, R. S.
27	2010	Evidenciação Contábil de Fundações Privadas de Educação e Pesquisa: Uma Análise da Conformidade das Demonstrações Contábeis de Entidades de Santa Catarina	SILVEIRA, D; BORBA, J. A.
28	2010	Avaliação da sustentabilidade dos aspectos e impactos ambientais de serviços odontológicos: um estudo de caso	RAMALHO, L. S; UHLMANNM, V. O; PFITSCHER, E. D; RABELO, E. C.
29	2010	Balanço social no terceiro setor: análise do nível de adesão ao modelo IBASE de uma organização hospitalar	CUNHA, P. R; MASOTTI, F. G; SANTOS, V; BEUREN, I. M.
30	2010	Uma Análise das Prestações de Contas das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público do Estado do Rio de Janeiro	CRUZ, C. F; JÚNIOR, R. P. S; SILVA, A. F; SIQUEIRA, J. R. M.

Fonte: Dados da pesquisa

É possível perceber o quanto as pesquisas sobre o tema são poucas, visto que de um montante de 1.561 trabalhos, apenas 30 apresentaram o terceiro setor como foco de pesquisa, o que representa quase 2% do total dos trabalhos. Após a identificação de cada artigo encontrado, a Tabela 3, a seguir, mostra a quantidade de artigos publicados anualmente sobre o terceiro setor.

Tabela 3 – Quantidade de artigos por ano

Ano	Qtd	%
2006	5	16,67
2007	2	6,67
2008	9	30,00
2009	8	26,67
2010	6	20,00
Total	**30**	**100,00**

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 3 é possível reparar uma maior concentração de estudos publicados no ano de 2008 com 30% do total, sendo que a menor quantidade foi em 2007 com 6,67% das publicações. É interessante notar que há um maior número de trabalhos entre os anos de 2008 e 2010, indicando talvez uma tendência de crescimento no interesse por este tipo de tema. Entretanto, é percebida uma certa uniformidade dos resultados, com variações que não apontam a um crescimento nem a um decréscimo de pesquisas, aparentando um estado de relativa estabilidade de resultados. Com relação à classificação Qualis Capes, a Tabela 4 evidencia as quantidades de artigos encontrados em cada categoria:

Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN. v. 5. n. 2, p. 107 – 127, jul./dez. 2013.

Tabela 4 – Quantidade de artigos por qualificação Qualis Capes

Classificação	Qtd	%
A1	0	0,00
A2	0	0,00
B1	3	10,00
B2	2	6,67
B3	13	43,33
B4	7	23,33
B5	5	16,67
Total	**30**	**100,00**

Fonte: Dados da pesquisa

Nota-se que a maior quantidade de trabalhos está em publicações de classificação B3, com 43,33% dos trabalhos, seguido pelos classificados em periódicos B4 com 23,33%. Observa-se que não foram encontrados trabalhos publicados em periódicos com classificação A1 e A2 o que pode indicar uma falta de interesse dos periódicos com maior classificação, uma carência de qualidade dos trabalhos submetidos ou um desinteresse por parte daqueles autores que publicam nestes periódicos. Ressalta-se então que a discussão sobre terceiro setor, junto à contabilidade, ainda não chegou naqueles periódicos melhores classificados, fazendo com que emerja a necessidade de aprimorar as pesquisas a fim de que estas discussões alcancem os periódicos ainda não explorados.

Apresenta-se na Tabela 5 a quantidade de autores por artigo publicado.

Tabela 5 – Quantidade de autores por artigos

Quantidade de autores	Qtd	%
1 autor	2	6,67
2 autores	9	30,00
3 autores	10	33,33
4 autores	9	30,00
Total	**30**	**100,00**

Fonte: Dados da pesquisa

O maior número de trabalhos encontrados, foram àqueles produzidos por três autores, com 33,33% das publicações, seguido por dois e quatro autores que compõem 30% do total cada. Apenas dois trabalhos com um autor foi identificado, com 6,67%.

Com relação às áreas temáticas dos artigos publicados, a Tabela 6, a seguir, evidencia as mesmas.

Tabela 6 – Quantidade de Artigos por Subárea Temática

Área temática	Qtd	%
Controladoria e Contabilidade Gerencial	15	50,00
Contabilidade para Usuários Externos	11	36,67
Educação e Pesquisa em Contabilidade	3	10,00
Mercados (de capitais, de risco e financeiro)	1	3,33
Total	**30**	**100,00**

Fonte: Dados da pesquisa

Para elaborar um parâmetro de classificação dos trabalhos encontrados, foram utilizadas as áreas temáticas do congresso AnpCONT a fim de haver uma uniformização dos resultados. Identificou-se uma maior concentração dos artigos que se adequaram a classificação de Controladoria e Contabilidade Gerencial, com 50% dos estudos encontrados,

Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN. v. 5. n. 2, p. 107 – 127, jul./dez. 2013.

seguido pela classificação que trata de Contabilidade para Usuários Externos com 36,67%, número também expressivo. Em menor número, encontram-se as pesquisas que tratam de Educação e Pesquisa em Contabilidade com 10% e de Mercados com 3,33%.

Para um maior detalhamento dos temas abordados nas pesquisas acerca das organizações sem fins lucrativos, a Tabela 7, a seguir, apresenta um rol que evidencia os assuntos mais abordados nos trabalhos publicados dentro do universo estudado:

Tabela 7 – Temas abordados

Temas abordados	Quantidade	%
Controle gerencial e custos	4	14,00
Desempenho	4	14,00
Prestação de contas e transparência	3	10,00
Controle gerencial	3	10,00
Contabilidade social	2	7,00
Contabilidade e auditoria	2	7,00
Bibliométrico	1	3,00
Captação de recursos	1	3,00
Governança corporativa	1	3,00
Desempenho e prestação de contas	1	3,00
Prestação de contas	1	3,00
Capital intelectual	1	3,00
Gestão	1	3,00
Elaboração das demonstrações contábeis	1	3,00
DVA	1	3,00
Contabilidade ambiental	1	3,00
Responsabilidades	1	3,00
Análise das demonstrações	1	3,00
Total	**30**	**100%**

Fonte: Dados da pesquisa

Diante dos dados expostos na Tabela 7, é notável que a maioria dos trabalhos publicados referentes ao terceiro setor foram os que trataram do "Controle gerencial e custos" como tema central, e também sobre "Desempenho" sendo identificados 4 trabalhos em cada subárea, cerca de 26% do total. Estes dados indicam uma preocupação dos pesquisadores no que diz respeito ao gerenciamento e desempenho das atividades das entidades sem fins lucrativos indicando assim, temas de maior interesse, tanto para pesquisa quanto de publicação, assim como os temas "Prestação de contas e transparência" e "Controle gerencial", que surgem após apresentarem 3 trabalhos publicados em cada categoria.

Na tabela 8 serão apresentados os autores que mais publicaram sobre o tema, atendendo ao segundo objetivo específico desta pesquisa.

Tabela 8 – Autores que mais publicaram

Nome	IES	Qtd
Gilberto de Andrade Martins	Universidade de São Paulo	2
Ilse Maria Beuren	Universidade Regional de Blumenau	2
Paulo Roberto da Cunha	Universidade do Estado de Santa Catarina	2
Romualdo Douglas Colauto	Universidade Federal de Minas Gerais	2

Fonte: Dados da pesquisa

Observam-se, na Tabela 8, os autores que obtiveram maior número de publicações dentro do tema "Organizações Sem Fins Lucrativos". Nota-se que houve uma dispersão muito grande de autores, o que fez com que a Tabela 8 apresentasse apenas aqueles que possuíam dois trabalhos publicados, sendo que os demais autores apresentaram apenas uma publicação. Destacam-se: Gilberto de Andrade Martins, Ilse Maria Beuren, Paulo Roberto da Cunha e Romualdo Douglas Colauto, os quais publicaram dois trabalhos cada. Quanto às universidades a que se vinculavam cada autor, o Estado de Santa Catarina apresentou uma

Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN. v. 5. n. 2, p. 107 – 127, jul./dez. 2013.

maior concentração de autores, com pesquisadores da Universidade Regional de Blumenau e da Universidade do Estado de Santa Catarina. A baixa incidência de pesquisas sobre o tema refletem nos dados apresentados nesta tabela, fazendo com que o autor que apresente mais de uma pesquisa sobre o tema ganhe destaque como que mais publicou sobre o tema. Outra consideração que pode ser feita a partir destes dados, é quanto à carência de autores especialistas no tema, diferente de áreas como custos, por exemplo, que para cada área a ser estudada, autores específicos surgem como referências constantes.

Tabularam-se também os tipos de referências utilizadas nas pesquisas. As informações são mostradas na Tabela 9.

Tabela 9 – Tipos de referência

Modalidade	Qtd	%
Livros	343	46,10
Artigos	208	27,96
Outros	62	8,33
Teses, dissertações e monografias	65	8,74
Legislação	40	5,38
Normas Contábeis	23	3,09
Informativos	2	0,27
Periódicos	1	0,13
Total	**744**	**100,00**

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 9, percebe-se uma grande incidência de livros, que são comumente tidos como fonte de conhecimento solidificado, com 46,10% das utilizações. Os artigos, considerados como fontes de consultas mais atuais, foram a segunda fonte mais adotadas nas pesquisas (27,96% das referências bibliográficas). Informativos e periódicos apresentaram menor número de referências com, respectivamente, 0,27% e 0,13%.

Para identificar os autores mais prolíficos, foi elaborada a Tabela 9, a seguir.

Tabela 10 – Autores mais prolíficos

Autor	Qtd
BRASIL	37
CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE.	23
OLAK, P. A.	11
FISCHER, R. M.	10
FALCONER, A. P.	8
FERNANDES, R. C.	8
GIL, A. C.	8
IUDÍCIBUS, S.	8

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 10 foram identificados aqueles autores mais prolíficos dentro do tema proposto na pesquisa. Identificou-se uma elevada incidência de análises sobre leis nacionais e resoluções oficiais do Conselho Federal de Contabilidade. Especula-se que este fato deve-se a inexistência de muitas referências disponíveis sobre a temática e a consequência é a procura por formas regulatórias (legais) das empresas do terceiro setor, como forma de evidenciar suas particularidades. Os resultados apresentados na Tabela 10, em conjunto com Tabela 9, mostram que, mesmo havendo uma grande preferência por livros, o fato de os autores que desenvolvem pesquisas sobre o terceiro setor serem diversificados, impede esta pesquisa de afirmar uma preferência ou consenso por determinadas obras ou autores.

Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN. v. 5. n. 2, p. 107 – 127, jul./dez. 2013.

Quanto à análise das redes de cooperação entre os autores, parte do terceiro objetivo específico deste estudo, foi realizada por meio do *software* UCINET® 6.288, o que possibilita verificar a forma como os autores se relacionam. A Tabela 11 apresenta os resultados.

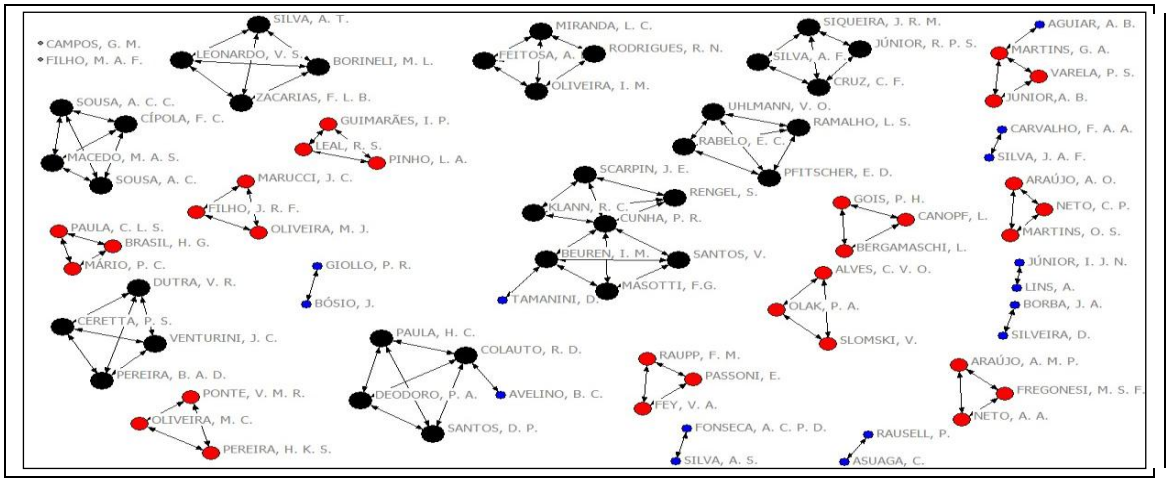
Tabela 11 – Quantidade de laços por autor

Autor	Grau de saída	Grau de entrada	Grau de saída normalizado	Grau de entrada normalizado
CUNHA, P. R.	6.000	6.000	7.407	7.407
COLAUTO, R. D.	4.000	4.000	4.938	4.938
BEUREN, I. M.	4.000	4.000	4.938	4.938

Fonte: Dados da pesquisa

Para identificar a quantidade de laços existentes por autor, a Tabela 11 apresenta aqueles que representam um maior número. Cunha foi identificado com mais laços, com um total de 6, seguido por Colauto e Beuren, com 4 laços cada. Além destes autores, há um rol de 33 autores que apresentaram 3 laços cada, e 4 autores com 2 laços. A Figura 2, apresenta esta rede de cooperação entre os autores.

Figura 2: Rede de cooperação entre os autores no período de 2006 a 2010



Fonte: Dados da pesquisa

É possível notar uma dispersão muito grande dos grupos de autores, havendo uma centralização na figura de Cunha, que possui o maior número de laços. Dentro deste grande grupo encontra-se Beuren, que ocupa a segunda colocação em número de laços. O outro autor com quatro laços, Colauto, aparece em um outro grupo, sendo que estes dois autores, Beuren e Colauto, apresentaram um pequeno destaque em relação aos demais, por possuir uma cooperação com algum autor a parte do grupo ao qual pertencem.

A partir dos dados colhidos, também foi feita uma análise das sugestões para estudos futuros, quarto e último objetivo específico desta pesquisa. Como limitação deste item da pesquisa, foram identificados apenas 13 artigos que apresentaram sugestões para pesquisas futuras, cerca de 43% do total de trabalhos estudados. Para a composição da Tabela 12, a seguir, foram consideradas todas as sugestões apresentadas em cada artigo. Em um dos artigos foram indicadas duas propostas, as quais foram alocadas cada uma em categorias diferentes.

Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN. v. 5. n. 2, p. 107 – 127, jul./dez. 2013.

Tabela 12 – Sugestões para estudos futuros

Classificação	Descrição	Qtd
Aprimoramento da pesquisa	Sugere a realização de novas pesquisas contemplando dados que não foram observados no estudo anterior.	7
Novos estudos em amostras maiores	Aplicação do método estudado em uma amostra maior para uma melhor compreensão do cenário.	4
Novos estudos em amostras diferentes	Buscar em novas pesquisas que se replique o estudo em amostras diferentes.	3
Total		**14**

Fonte**:** Dados da pesquisa

Foram consideradas para a elaboração da Tabela 12, três formas de classificação das sugestões de pesquisas futuras: "aprimoramento da pesquisa" que sugere a realização de novas pesquisas contemplando dados que não tenham sido observados no estudo; "novos estudos em amostras maiores" que indica a aplicação do método estudado em uma amostra maior para uma melhor compreensão do cenário; e "novos estudos em amostras diferentes" que sugere ao pesquisador que se replique o estudo realizado em amostras diferentes. Nos trabalhos estudados, não foram identificadas sugestões que fossem além das classificações sugeridas na Tabela 12, logo não foi possível realizar a classificação por temas devido a pouca quantidade de trabalhos que apresentaram sugestões para estudos futuros e a dispersão dos temas propostos não permitindo assim, qualquer forma de rol elencando os temas propostos.

A maioria dos estudos sugeriu o aprimoramento de suas pesquisas como sugestão para futuros estudos, no total de 7 indicações dentro das 14 identificadas. Em geral os trabalhos dentro desta classificação apresentaram como sugestão suprir alguns pontos que não foram abordados nos trabalhos finais ou a superação de alguma limitação de pesquisa encontrada. A sugestão de novos estudos com variação da amostra se apresentou como alternativa também para as próximas pesquisas. Para fins de detalhamento, este grupo foi subdividido entre as sugestões que apontavam como melhoria a busca por amostras maiores, com 4 indicações, e de amostras diferentes com 3 no total.

É notável dentro destes grupos de classificações de estudos futuros, uma oportunidade de identificação das necessidades e de conhecimento da pesquisa acerca dos temas propostos pelos trabalhos que alcançaram a publicação em periódicos. É interessante ressaltar que a continuidade dos estudos é de grande relevância para a ciência, pois assim é possível que haja a evolução e crescimento do conhecimento.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A necessidade da busca por conhecimento sobre as organizações que atuam no Terceiro Setor se mostra relevante devido à sua importância para a sociedade, bem como o crescimento deste tipo de organização nos últimos anos. Sendo assim, a presente pesquisa buscou evidenciar a produção científica acerca das organizações sem fins lucrativos nos periódicos de Contabilidade com qualificação Qualis Capes no período de 2006 a 2010. Para isto, de um universo de 1561 trabalhos, foram selecionados os 30 artigos que tratavam com tema alvo desta pesquisa.

A fim de caracterizar a produção científica por meio da quantidade de artigos por ano, por qualificação Qualis Capes, número de autores por artigos, trabalhos por subárea temática e temas abordados, observou-se que durante o período pesquisado, o ano de 2008 apresentou 8 trabalhos sobre o tema sendo este o maior número. A maior parte das publicações se concentraram nos periódicos com classificação B3, com 13 artigos ao todo, sendo que não foram encontrados estudos nos periódicos A1 e A2. Os trabalhos com 3 autores foram a maioria dentro do universo estudado e a temática "Controladoria e Contabilidade Gerencial" foi a que mais apresentou resultados. "Controle gerencial" e "desempenho" foram os temas mais abordados.

Atendendo ao segundo objetivo da pesquisa, foi apontado que os autores que mais publicaram foram Gilberto de Andrade Martins, Ilse Maria Beuren, Paulo Roberto da Cunha e Romualdo Douglas Colauto, sendo cada um com duas publicações. Os tipos de referências mais utilizadas foram livros, que somaram 46,10% do total utilizado e a legislação brasileira foi a mais referenciada, seguida pela legislação contábil.

Quanto à análise das redes de cooperação e o número de laços entre os autores, Cunha foi o autor com mais laços em sua rede, com um total de 6 ligações, seguido de Colauto e Beuren com 4 laços cada. Quanto à rede de cooperação, foi possível notar que houve uma dispersão com uma concentração maior na figura de Cunha como autor central.

Ao se analisar as sugestões para estudos futuros, verificou-se que das 14 pesquisas que apresentaram sugestões, 7 delas propuseram um aprimoramento da pesquisa realizada, enquanto 4 sugeriram novos estudos com amostras maiores e 3 com amostras diferentes. Percebe-se que tem-se nas pesquisas acerca das organizações sem fins lucrativos um campo bastante promissor e pouco explorado, cabendo ao pesquisador explorar e desenvolver futuras pesquisas a fim de contribuir para o crescimento e o conhecimento do Terceiro Setor.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Antônio Carlos Carneiro de. **Terceiro setor**: história e gestão de organizações. São Paulo: Summus, 2006.

ASHOKA EMPREENDEDORES SOCIAIS E MCKINSEY & COMPANY INC. **Empreendimentos sociais sustentáveis:** como elaborar planos de negócios para organizações sociais. São Paulo: Peirópolis, 2001.

BENTO, G. D.; PAIVA, K. S. E.; CASAGRANDE, M. D. H. Contabilidade e gestão no terceiro setor: um estudo bibliométrico em periódicos nacionais Qualis B1 e B2. In: SEMEAD - Seminários em Administração, 13, 2010. Resende. **Anais...**, Resende, 2010.

BRASIL. Lei nº 9.790, de 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. Brasília-DF**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9790.htm>. Acesso em 18 ago 2011.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Brasília-DF.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 22 nov 2011.

CAPES. **Avaliação.** Disponível em: < http://www.capes.gov.br/avaliacao/qualis >. Acesso em 22 nov 2011.

COELHO, S. de C. T. **Terceiro Setor:** um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos. São Paulo, Editora Senac, 2000.

COLAUTO, R. D; AVELINO, B.C. Identificação do capital intelectual não adquirido em entidades do terceiro setor. **Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 3, n. 3, p. 72-93, Jul-Set/2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social.** Brasília: CFC, 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC N.º 877/00.** Aprova da NBC T 10 – Dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas, o item NBC T 10.19 – Entidades sem finalidade de lucros. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_877.doc>. Acesso em 18 ago 2011.

CRUZ, C. V. O. A. A Relevância da Informação Contábil para os Investidores Sociais Privados de Entidades do Terceiro Setor no Brasil: uma investigação empírica. **Tese** (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010.

EBSEN, K. S; LAFFIN, M. Terceiro Setor e Contabilidade: compilações de uma pesquisa. **Revista Contemporânea de Contabilidade,** Florianópolis, v. 1, n. 1, p.11-28, jan./jun. 2004.

FALCONER, A. P**. A promessa do terceiro setor.** São Paulo: Centro de Estudos em Administração do Terceiro Setor, 1999.

FERRARENZI, E. REZENDE, V. **OSCIP — Organização da sociedade civil de interesse público**: a lei 9.790/99 como alternativa para o terceiro setor. Brasília: Com Solidária, 2002.

FILHO, G. A. L. Padrões de produtividade de autores em periódicos e congressos na área de contabilidade no Brasil: um estudo bibliométrico. In: Congresso USP de Iniciação Científica, 6, 2009. São Paulo. **Anais…**, São Paulo, 2008. CD-ROM.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

HECKERT, C. R. **Qualidade de serviços nas organizações do terceiro setor**. 2001. Tese (Mestrado em Engenharia) Escola Politécnica da Universidade de São Paulo,São Paulo. 2001.

HORNGREN, C. T; SUNDEM, G. L; STRATTON, W. O. **Contabilidade gerencial.** São Paulo: Prentice Hall, 2004.

KAWASHIMA, N. The emerging nonprofit sector in Japan: recent changes and prospect. **The Nonprofit Review**, Osaka, v.1, n. 1, p. 5-14. 2001.

LIMA, E. M. **Análise comparativa entre o índice disclosure e a importância atribuída por stakeholders a informações consideradas relevantes para fins de divulgação em instituições de ensino superior filantrópicas do Brasil**: uma abordagem da teoria da divulgação. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009.

LONGARAY, A. A.; BEUREN, I. M. Caracterização da pesquisa em contabilidade. In: BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARCONI, M. D. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, O. S. Gestão Contábil-Administrativa nas Organizações do Terceiro Setor. **QUALIT@S Revista Eletrônica**, João Pessoa, v. 6, n. 2, jan./jun. 2007.

MARTINS, P. L; NERY, K. P; BORGES, K; SOUZA, M. E; BORGES, R. O. A Contabilidade do Terceiro Setor: o Caso Anália Franco. In: Simpósio de Excelência em Gestão e Técnilogia SEGeT, 8, 2011. Resende. **Anais...,** Resende, 2011.

MEREGE, L. C. **Censo do terceiro setor do Pará**: Região Metropolitana De Belém. Parceria: CETS/FGV-EAESP. Belém, 2005.

MORETTI, S. L. A.; CAMPANARIO, M. A. A Produção Intelectual Brasileira em Responsabilidade Social Empresarial – RSE sob a Ótica da Bibliometria. **RAC**, Curitiba, v. 13, Edição Especial, art. 5, p. 68-86, Jun 2009.

MURARO, P; LIMA, J.E. S. Terceiro setor, qualidade ética e riqueza das organizações. **Revista da FAE,** Curitiba, v. 6, n. 1, p. 79-88, jan./abr. 2003.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva (Coord.). **Métodos e técnicas de Pesquisa em Contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

PLATAS, A. A; RAUFFLET, E. Desviación positiva y responsabilidad social empresarial. La experiencia de Ethos en Brasil. **Revista Innovar**, Bogotá, v.20, n.37, p.21-32. 2010.

QUINTAS, T. T.; CUNHA, J. V. A. Harmonização contábil: uma abordagem bibliométrica sobre os principais periódicos internacionais. In: Congresso Brasileiro de Custos, 15., 2008. Curitiba. **Anais...,** Curitiba, 2008. CD-ROM.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2009.

SALAZAR, J. N. A.; BENEDICTO, G. C. **Contabilidade financeira.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

SANTOS, S. R. O; SOUZA, M. J. B; FALKEMBACH, J. R. Responsabilidade Social Corporativa: um estudo bibliométrico da produção dos EnANPADs na última década. In: Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia SEGeT, 5, 2008. Resende. **Anais...,** Resende, 2008.

SILVA, A. C. M. Praticas de contabilidade gerencial no terceiro setor: um estudo na região metropolitana do Recife. In: Congresso Brasileiro de Custos, 14, 2007. João Pessoa. **Anais...**, João Pessoa, 2007.

SILVEIRA, D; BORBA, J. A evidenciação contábil de fundações privadas de educação e pesquisa: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis de entidades de Santa Catarina. **Revista Contabilidade Vista & Revista,** Belo Horizonte, v. 21, n. 1, p. 41-68, jan./mar. 2010.

ZAPE, K. L. Terceiro setor: algumas reflexões sobre a intensa corrida pela sustentabilidade. In: Conferencia Regional de ISTR para América Latina y el Caribe, 6, 2007. Salvador. **Anais...,** Salvador, 2007.