



São Paulo, 21 a 23 de Julho de 2014

**Novas Perspectivas
na Pesquisa Contábil**

**Instrumentos Contábeis e Gerenciais nas Pesquisas Relacionadas a Organizações
do Terceiro Setor**

VANESSA RODRIGUES DE CASTRO

Universidade Federal de Uberlândia

PEDRO HENRIQUE CORRÊA DA COSTA DONEGA

Universidade Federal de Uberlândia

GILVANIA DE SOUSA GOMES

Universidade Federal de Uberlândia

ILIRIO JOSE RECH

Universidade de São Paulo

PATRICIA DE SOUZA COSTA

Universidade Federal de Uberlândia

Instrumentos Contábeis e Gerenciais nas Pesquisas Relacionadas a Organizações do Terceiro Setor

RESUMO

A escassez de recursos públicos, direcionados ao Terceiro Setor, deixa aparente as dificuldades de gestão encontradas por essas entidades para suprir a lacuna permitida pelo Governo no atendimento das questões sociais. Esses impedimentos motivaram os pesquisadores na área de contabilidade e gestão, a realizarem estudos no sentido de contribuir para o aperfeiçoamento do processo gerencial dessas entidades. Para avançar nesse processo investigatório, é importante verificar quais abordagens estão sendo aplicadas nessas pesquisas. Neste sentido, este estudo buscou analisar as características das publicações nacionais e internacionais que discutem o uso da contabilidade nas instituições do Terceiro Setor. Foram considerados artigos de periódicos listados na Qualis Periódicos, da CAPES da área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo, com qualificações A1, A2, B1, B2 e B3, no período de 2004 a 2013. Os assuntos mais abordados na amostra focaram o uso das demonstrações contábeis e a *accountability*. A ferramenta mais analisada nas pesquisas foi a aplicação do *Balanced Scorecard*. Não foi possível identificar predominância da abordagem qualitativa ou quantitativa, sendo que, em alguns países, foram detectadas publicações com apenas uma das duas metodologias e, em outros, ambas. Os resultados mostraram que a maior parte das publicações se concentra em periódicos com estrato B3 e que, no Brasil, os periódicos: Contabilidade Vista & Revista (B1) e Voluntas (A2) estão se tornando o principal canal de divulgação de pesquisas relacionadas ao Terceiro Setor.

Instrumentos Contábeis e Gerenciais nas Pesquisas Relacionadas a Organizações do Terceiro Setor

1 INTRODUÇÃO

O Terceiro Setor surge impulsionado pelo crescimento da sociedade e pela busca por melhorias nas condições sociais, onde grupos de pessoas se unem para a realização de ações em favor do próximo, suprimindo necessidades coletivas (Portes, Dango, Vieira, Araújo & Freitag, 2010). Para Zacarias, Leonardo, Silva e Borineli (2008), a sociedade brasileira tem percebido que não pode esperar o Estado agir, que é preciso exercer atividades para melhorar a qualidade de vida do próximo. O Terceiro Setor é, portanto, o caminho encontrado pela sociedade para a ação e, conseqüentemente, a diminuição dos problemas sociais.

Paes (2006) define o Terceiro Setor como aquele composto por natureza 'privada' (sem o adjetivo do lucro), dedicada à consecução de objetivos sociais ou públicos, embora não seja integrante do Governo. Para Moraes (2008), o Terceiro Setor é a revolução mais eficiente da prática da caridade que ajuda os mais necessitados, atribuindo condições de ter uma carreira profissional e um convívio social saudável.

De acordo com as últimas estatísticas divulgadas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), é notória a evolução desse setor e a importância dele para a sociedade. Em 2001, o Terceiro Setor movimentou, aproximadamente, 1,5% do PIB brasileiro e reuniu 276 mil organizações (BNDES, 2001). Em 2010, dados da pesquisa nacional sobre o Terceiro Setor, divulgada pelo IBGE, revelaram a existência de 556,8 mil entidades sem fins lucrativos, sendo 290,7 mil só de Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos (FASFIL). Esse número representa uma parcela significativa (5,2%) do total de 5,6 milhões de entidades públicas e privadas que compunham o Cadastro Central de Empresas (CEMPRE) do IBGE nesse ano.

Como consequência do crescimento do Terceiro Setor, diversos autores (por exemplo: Bettiol & Varela, 2006, Kisil, 2008) tiveram seu interesse despertado para discutir temas relacionados com o processo de gestão e elaboração das demonstrações contábeis. Tal empenho resultou em considerável aumento de pesquisas e publicações na área. Contudo, foram encontrados poucos estudos que abordam o uso de ferramentas contábeis e gerenciais nesse âmbito.

Olak, Slomski e Alves (2009) identificaram que a produção acadêmica na área do Terceiro Setor, no período de 2000 a 2006, é muito baixa no Brasil, cerca de cinco produções por ano. Já no âmbito internacional, de 2006 a 2010, Dani, Dal Vesco e Scarpin (2011) encontraram apenas sete artigos no total do período que abordavam a contabilidade relacionada a esse setor.

Bettiol e Varela (2006) acreditam que a contabilidade se apresenta como uma ferramenta essencial no processo de gestão e de promoção da transparência das ações desenvolvidas pelas organizações do Terceiro Setor. No entanto, Arruda (2012) afirma que essas organizações não conseguem usar, adequadamente, as informações contábeis, no sentido de obter o máximo de eficiência e eficácia, devido à falta de pessoal qualificado na gestão dos seus recursos.

Essas entidades recebem recursos financeiros e não financeiros da sociedade civil em geral e benefícios fiscais, previstos pela legislação, de diferentes grupos de interesse nas esferas pública e privada, os quais exigem prestação de contas de forma transparente e adequada. Para atender a essa exigência, faz-se necessário um apropriado sistema de planejamento, controle e *accountability*, com o objetivo de subsidiar o processo de tomada de decisões e prestação de contas.

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

As dificuldades encontradas por essas entidades com as ferramentas contábeis motivaram os pesquisadores a verificar os principais problemas que levam à ineficiência do uso da contabilidade e sua aplicação. Olak, Slomski e Alves (2009) verificaram que a maior parte da produção científica, nessa área, tem origem, basicamente, em dois programas de Mestrado e sua disseminação é mais forte em Congressos.

Contudo, os autores não constataram quais eram os temas e instrumentos contábeis investigados pelas pesquisas. Para suprir essa lacuna, a presente pesquisa tem como objetivo identificar os principais temas e instrumentos analisados nas publicações nacionais e internacionais que investigaram o uso da contabilidade e das ferramentas gerenciais no Terceiro Setor.

Para alcançar este objetivo, serão verificados os principais enfoques dos estudos, as ferramentas contábil-gerenciais utilizadas pelas instituições identificadas nas pesquisas, os predominantemente tipos de instituições analisadas e as contribuições das publicações para o setor.

Deste modo, a relevância deste estudo reside no fato de apresentar as características das pesquisas do Terceiro Setor que discutem as ferramentas contábeis e gerenciais. Acredita-se que esta análise contribua no sentido de intensificar as discussões acerca do tema, dando ênfase às investigações das publicações sobre esse setor, no âmbito das ferramentas contábeis e gerenciais.

O trabalho está estruturado em cinco seções. Após esta introdução, é apresentado o referencial teórico da pesquisa, onde são expostas as características do Terceiro Setor e as ferramentas contábil-gerenciais. Na terceira seção, é descrita a metodologia da pesquisa. Na quarta, são registrados os resultados da pesquisa. A quinta seção traz as considerações finais da análise.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Nesta seção, são evidenciadas as características do Terceiro Setor e as ferramentas de contabilidade financeira e gerencial que podem servir de aparato ao processo de gestão de organizações não governamentais.

2.1 Terceiro Setor

A expressão Terceiro Setor deriva do inglês *Third Sector* que faz parte do vocabulário sociológico dos Estados Unidos. Naquele país, o termo nasceu na década de 1970 para denominar as inúmeras organizações que estavam surgindo para defender direitos humanos políticos, civis (McKinsey & Company, 2001).

O Terceiro Setor abrange um amplo leque de entidades e várias denominações relacionadas podem ser utilizadas para caracterizá-lo, tais como organizações não governamentais (ONG), setor sem fins lucrativos, Organizações da Sociedade Civil (OSC) e Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), entre outras.

Segundo Carvalho, Ckagnazaroff, Assis e Tescarolo (2007), definir o conceito de Terceiro Setor não é uma tarefa fácil por se constituir de organizações de composição híbrida e de características complexas.

Albuquerque (2007) explica que Terceiro Setor é um conjunto de pessoas jurídicas de direito privado que não visa à obtenção de lucro e não o distribui entre os seus membros, atendendo à sociedade em geral, proporcionando-lhe o bem-estar social.

Para Facin e Lima (2011), o Terceiro Setor pode ser entendido como uma organização que arrecada recursos sem objetivar lucro e auxilia o Estado a realizar seu papel e atender às necessidades da sociedade. Nesse sentido, o Terceiro Setor é “composto por organizações sem

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

fins lucrativos, com um objetivo social bem definido, ou seja, promover benefícios à sociedade” (Araújo, Assaf & Fregonezi, 2006).

Desta forma, verifica-se que, apesar das várias definições do Terceiro Setor, em todas, a finalidade comum é o bem-estar social e sua contribuição é atender às necessidades sociais que o Estado não consegue suprir.

Gimenes (2011) classifica as entidades do Terceiro Setor brasileiras em associações e fundações. Conforme a Lei nº 10.406/02 do Código Civil Brasileiro (CCB), as associações são agrupamentos de pessoas que se organizam para fins não econômicos, não há entre os associados direitos e obrigações recíprocas e todos os associados devem ter iguais direitos, podendo haver exclusões, apenas com justa causa. As fundações, segundo o CCB, devem ser criadas por meio de escrituras públicas e somente poderão constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência e seu estatuto só será projetado, a partir da constituição de seu patrimônio.

De acordo com Olak e Nascimento (2006), Pagoto e Toledo (2011), as principais características das entidades que compõem o Terceiro Setor são: o lucro não é a sua razão de ser, mas é necessário para garantir a continuidade de seus propósitos; essas organizações objetivam provocar mudanças sociais; seu patrimônio pertence à sociedade, não cabendo aos seus membros quaisquer parcelas de participação econômica e suas principais fontes de recursos são as contribuições, doações e subvenções.

Na mesma direção, Salamon e Anheier (1992) destacam cinco características que definem o Terceiro Setor de acordo com a sua formação estrutural/operacional. Para eles, essas entidades podem ser caracterizadas por serem organizações formais e possuírem uma realidade institucional, são privadas, não há distribuição de lucros, são autogovernadas e são voluntárias.

Quanto à classificação das organizações de Terceiro Setor, Mário et al. (2013) as relacionam de acordo com as atividades que exercem, como: cultura e recreação, educação e pesquisa, saúde, serviço social, meio ambiente, desenvolvimento e habitação, entre outros. Tal agrupamento está em conformidade com a classificação internacional para as entidades não lucrativas (*International Classification of Non-profit Organizations-ICNPO*). A ICNPO, criada por Salamon e Anheier (1996), é um sistema de identificação do setor sem fins lucrativos que possibilita comparações sistemáticas do setor.

Rodrigues (1998) identificou as principais categorias de agrupamento do Terceiro Setor no Brasil: as associações; as organizações filantrópicas, beneficentes e de caridade; as organizações não governamentais (ONGs); e as fundações privadas e organizações sociais (OS).

Independente da classificação ou denominação das entidades que atuam no Terceiro Setor, é notório o seu crescimento nas últimas décadas no Brasil e no mundo. Elas atuam tanto em economias industrializadas ou em desenvolvimento, países democráticos ou não democráticos e podem ser encontradas em áreas urbanas ou rurais. De acordo com Hudson (2004), a característica comum entre elas é que são orientadas por valores.

Da mesma forma que essas entidades partilham características, elas também possuem problemas comuns que devem ser enfrentados, adotando estratégias usadas tanto no setor público como no privado. Entre essas estratégias, a de manter um controle efetivo por meio do processo contábil destaca-se como uma das mais necessárias.

Como essas entidades são orientadas por valores, muitos pensam que podem abdicar dessa ferramenta. Mas a contabilidade é indispensável para aumentar a transparência da gestão e ajudar as pessoas a compreenderem melhor as organizações e administrá-las com maior eficiência e eficácia.

2.2 Uso da contabilidade e de seus instrumentos no Terceiro Setor

A adoção e implantação da contabilidade e seus instrumentos contábil e gerencial são muito importantes nas organizações orientadas por valores. O seu uso pode contribuir para que pessoas com aspirações diferentes sejam bem informadas, de modo a partilharem dos mesmos objetivos e metas.

Para Bachmann e Lozecky (2008), a utilização de atributos da contabilidade gerencial e da contabilidade financeira em organizações do Terceiro Setor é fundamental para fornecer, aos gestores, informações para a tomada de decisões e, com isso, possibilitar a continuidade e sustentabilidade de suas atividades.

Além de contribuir para a tomada de decisões e integração das pessoas que atuam nessas entidades, as informações contábeis podem ser usadas para avaliar o desempenho econômico e financeiro do Terceiro Setor. Pereira, Oliveira e Ponte (2008) investigaram a geração de informações para atender a essa finalidade. Segundo esses autores, as entidades devem utilizar mecanismos de gestão que contribuam para o fortalecimento de sua credibilidade e confiança perante os diversos financiadores e usuários. Para esses autores, é necessária a implantação de estratégias de comunicação, de análise de resultados e o desenvolvimento de uma estrutura gerencial altamente confiável, transparente e eficiente.

Uma das formas de essas entidades alcançarem a tão imprescindível transparência é por meio do uso da contabilidade para a prestação de contas. Neste sentido, Cruz, Soares, Silva e Siqueira (2010) analisaram as prestações de contas das OSCIPs que atuam no Rio de Janeiro. Eles verificaram que essas organizações não têm prestado contas, de forma transparente, dos recursos públicos e privados recebidos e que o nível de atendimento das normas regulamentares de suas prestações de contas é considerado baixo.

Em diagnóstico realizado por Carneiro, Oliveira e Torres (2011) sobre a prestação de contas dos demonstrativos contábeis em organizações do Terceiro Setor, eles identificaram que essas entidades atribuem grande importância à transparência. Porém, os resultados do estudo apontaram para o baixo número de organizações que divulgam suas contas à sociedade.

Desta forma, os autores concluíram que a relevância atribuída pelas entidades do Terceiro Setor ao fornecimento de contas e ao uso da contabilidade é apenas por questão de exigência legal, como forma de firmar novos convênios e acordos e para a manutenção dos já existentes com órgãos governamentais. Essas constatações sinalizam para a possibilidade de comprometimento da captação de recursos por essas organizações.

No que diz respeito à aplicação de métodos e modelos gerenciais e financeiros, Assaf et al. (2006) investigaram a aplicabilidade do modelo de Gestão Baseada em Valor (GBV), por meio do Valor Econômico Adicionado (EVA). A pesquisa mostrou ser possível aplicar a GBV em organizações do Terceiro Setor. Além disso, acrescentam que a mudança de foco (do acionista para a comunidade) não inviabiliza o uso da ferramenta, permitindo a adequação, a esse setor, de uma ferramenta de gestão importante e capaz de melhorar o desempenho dessas organizações e ainda evidenciá-las junto à comunidade.

Essa constatação foi verificada por Pagoto e Toledo (2011), ao aplicaram o modelo GBV por meio do EVA em uma entidade do Terceiro Setor na cidade de Bebedouro (São Paulo). Os autores constataram que a Fundação Educandário Santo Antônio, objeto da pesquisa, gerou um retorno de investimento maior que o custo de capital, criando valor para a comunidade bebedourense.

No entanto, a fim de gerar valor para a comunidade, essas organizações, da mesma forma que as entidades lucrativas, necessitam de pessoal qualificado e comprometido com os valores da entidade. Nesse sentido, Pinho, Guimarães e Leal (2010) investigaram a

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

profissionalização da gestão organizacional nas entidades do Terceiro Setor, por meio do estudo na Fundação Instituto Feminino da Bahia (FIFB).

Os autores constataram que a profissionalização trouxe benefícios para a entidade. Proporcionou mais seriedade e eficiência para a administração das operações, principalmente, no que tange aos mecanismos de arrecadação, planejamento, controle, reestruturação da organização, entre outros. Os autores concluíram que a existência da profissionalização na gestão organizacional contribuirá como instrumento de apoio no crescimento e fortalecimento da organização.

Essa mesma comprovação foi encontrada por Martins, Pedrosa e Araújo (2008), ao analisarem o uso da Gestão Estratégica de Custos (GEC) no processo de tomada de decisão de uma organização do Terceiro Setor do Estado da Paraíba. Os autores observaram que a maior vantagem competitiva se encontrava na fase inicial, que é a captação de pessoal qualificado para a execução dos serviços.

No que diz respeito à GEC, a pesquisa de Martins, Pedrosa e Araújo (2008) verificou que o posicionamento estratégico dessas entidades é feito por meio da redução de custos e otimização dos recursos para ampliar a prestação de serviços à comunidade. A GEC se revelou um indispensável instrumento de auxílio à tomada de decisão na organização, maximizando a utilização de seus recursos e ampliando a oferta de seus serviços.

Contudo, para implantar uma GEC adequada, é necessário o uso de instrumentos da controladoria. Para analisar a aplicação de instrumentos da controladoria, Morgan e Benedicto (2009) estudaram o processo de gestão (planejamento, execução e controle) das organizações do Terceiro Setor. O estudo mostrou que as principais dificuldades enfrentadas pelas organizações se concentram no momento de implantar alguns dos instrumentos de controladoria, como, por exemplo: baixo número de funcionários especializados, ausência de sistemas informatizados e a falta de recursos para tanto.

Outra ferramenta gerencial que encontra grande aplicação na gestão de entidades lucrativas e que pode ser adaptada às entidades do Terceiro Setor é o *Balanced Scorecard* (BSC). De acordo com Fraga e Silva (2010), a implementação do BSC nessas organizações é um pouco mais difícil, porém o BSC representa uma das melhores ferramentas para incorporar as particularidades dessas organizações. Chen (2010) enfatiza que, com a implementação do BSC, a qualidade do produto/serviço pode aumentar e criar vantagens de competitividade organizacional.

Brito, Oliveira, Santos e Luca (2008) investigaram o grau de utilização das demonstrações contábeis no processo de gestão nas organizações não governamentais, com base no argumento de que os gestores tomam decisões fundamentadas em informações contábeis. Os resultados sugerem que, embora as organizações elaborem as demonstrações contábeis obrigatórias, em geral, elas não são utilizadas no processo de gestão. Os autores constataram que as discussões internas acerca dos assuntos relacionados às atividades são sua principal forma de avaliação de desempenho, em detrimento da utilização dos dados socioeconômicos e financeiros, presentes nas informações contábeis.

Miranda, Oliveira, Feitosa e Rodrigues (2009) analisam a terminologia contábil utilizada por organizações não governamentais para prestar contas das suas atividades e o grau de aderência de suas demonstrações contábeis às normas definidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) para tais organizações. Os autores verificaram que a nomenclatura usada nas demonstrações não é padronizada, o que, em alguns casos, pode comprometer a compreensibilidade ou a comparabilidade das informações divulgadas. Além disso, os resultados revelaram que a aderência às normas do CFC é muito baixa, sendo que a maioria das organizações prefere usar a terminologia definida pela legislação para as empresas com fins lucrativos.

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

Essas pesquisas demonstram que, apesar do interesse da academia nas pesquisas relacionadas a esse setor e da aplicação da contabilidade e dos instrumentos contábeis de apoio à gestão, o seu uso nessas entidades ainda é pouco. Como se podem verificar, os estudos apontam que a maioria dessas organizações não utiliza tais ferramentas ou, quando as utilizam, fazem-no apenas por exigência legal.

3 PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Este estudo é do tipo bibliométrico, realizado por meio de pesquisa documental. A população da pesquisa é composta por periódicos nacionais e internacionais, constantes na lista Qualis Periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - CAPES com os estratos A1, A2, B1, B2 e B3 da área de Administração, Contabilidade e Turismo.

A amostra da investigação é composta por 60 artigos, sendo 45 nacionais e 15 internacionais (Tabela 2). O período de análise foi de 2004 a 2013. Os artigos foram coletados, utilizando-se combinações de palavras-chave em português e em inglês (uma para entidade e outra para contabilidade societária ou gerencial), como mostra a Tabela 1.

Tabela 1 - Palavras-chave

Entidades	Contabilidade societária e gerencial
1. ONG	a. Gerencial (ais); Desempenho Gerencial; Indicadores Gerenciais; Ferramentas Gerenciais; Instrumentos Gerenciais
2. Organizações não governamentais	b. Contabilidade Gerencial; Planejamento Estratégico
3. Organizações sem fins lucrativos	c. Orçamento
Terceiro Setor	d. Controle de Custos; Gestão de Custos; Custos
4. OSCIP	e. Contabilidade; Contabilidade Societária; Contabilidade Financeira
5. Organização da Sociedade Civil de Interesse Público	f. Demonstrações contábeis; Relatórios financeiros
	g. Gestão Financeira; Gestão Contábil
	h. Prestação de contas; Auditoria; Evidenciação
	i. Desempenho Financeiro; Fluxo de Caixa
	j. <i>Balanced Scorecard</i>
1. NGO	a. Managerial; Management Performance; Management indicators; Management artifacts; Management Tools; Management instruments
2. Non-governmental organizations	Managerial Accounting
3. Non-profits Organizations	b. Strategic Planning
3. Non for profits Organizations	c. Budget
5. Third Sector	d. Cost Control; Cost Management; Costs
4. OSCIP	e. Accounting; Corporate Accounting; Financial Accounting
5. Civil Society Organization of Public Interest	f. Accounting statements; Financial Reports
	g. Financial Management; Management Accounting
	h. <i>Accountability; Auditing; Disclosure</i>
	i. <i>Financial Performance; Cash Flow</i>
	j. <i>Balanced Scorecard</i>

Após a coleta dos artigos, foram feitas a leitura e a análise dos dados da pesquisa, utilizando um roteiro estruturado que compôs um banco de dados em planilha eletrônica. Os dados coletados foram: autor(es) do(s) artigo(s), origem institucional dos autores, características da publicação, assuntos/tema, ferramentas contábil-gerenciais sugeridas, aspectos metodológicos, objetivos, hipóteses, problema, a amostra, os resultados, conclusões do(s) autor(es) e limitações encontradas, quando divulgados. Para análise conjunta dos dados, elaboraram-se as redes sociais com a utilização do *software* UNICET®, referentes os aspectos gerais e aspectos metodológicos dos artigos analisados.

4 CARACTERÍSTICAS DAS PUBLICAÇÕES

São apresentadas, nesta seção, as principais características das publicações, objeto da amostra desta pesquisa. A Tabela 2 ilustra a classificação dos periódicos que expuseram publicações na área do Terceiro Setor.

Dos sessenta artigos que compõem a pesquisa, três são classificados como A1, quatorze como A2, quatorze como B1, sete como B2 e vinte e dois como B3. Essa classificação está de acordo com a lista Qualis Periódicos da Capes, de dezembro de 2013. Verifica-se que o estrato B3 é o que possui o maior número de publicações com um total de 22 artigos (37% da amostra). Porém, os periódicos que possuem a maior quantidade de artigos são: Contabilidade Vista & Revista (B1) e Voluntas (A2), com cinco publicações cada um deles.

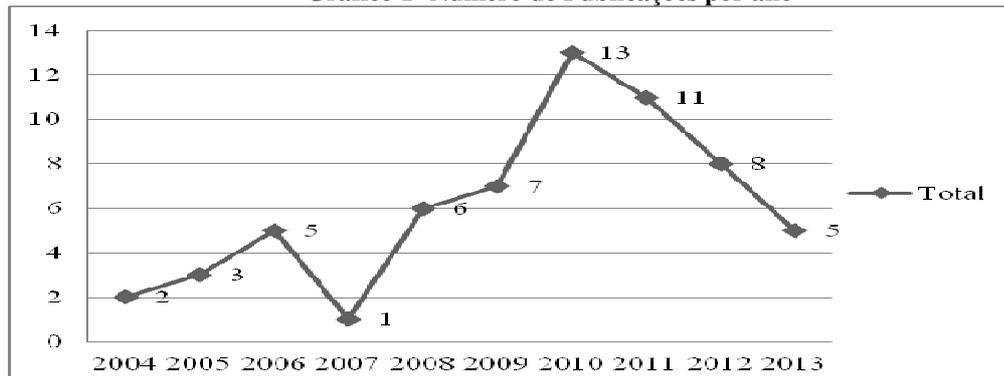
Tabela 2 - Classificação dos Periódicos

Título do Periódico	Qualis	Artigos	
		Nacional	Internacional
Business Strategy and the Environment	A1		1
Journal of Business Ethics	A1		1
Journal of cleaner production	A1		1
African Journal of Business Management	A2		1
Brazilian Administration Review	A2		1
Brazilian Business Review	A2	1	
Corporate Governance	A2		1
Management Research Review	A2		1
Revista Contabilidade & Finanças	A2	3	
Revista de Administração Pública	A2	1	
Voluntas	A2		5
Sub-total - classificação Qualis-Capes "A"		5	12
Contabilidade Vista & Revista	B1	5	
International Journal of Managerial Finance	B1		1
Management Research News	B1		1
Revista Brasileira de Gestão e Negócios	B1	1	
Revista de Administração e Inovação	B1	1	
Revista de Administração Mackenzie	B1	1	
Revista de Contabilidade e Organizações	B1	2	
Revista Universo Contábil	B1	2	
Contabilidade, Gestão e Governança	B2	2	
International Journal of Accounting and Information Management	B2		1
Revista Enfoque Reflexão Contábil	B2	3	
UnB Contábil	B2	1	
ConTexto	B3	2	
Estratégia e Negócios	B3	1	
Pensar Contábil	B3	2	
RC&C – Rev. Cont. e Controladoria	B3	1	
Revista ADMpg Gestão Estratégica	B3	2	
Revista Alcance	B3	1	
Revista Ambiente Contábil	B3	1	
Revista Brasileira de Administração Científica	B3	1	
Revista Cesumar Ciências Humanas e Sociais Aplicadas	B3	1	
Revista Contemporânea de Contabilidade	B3	1	
Revista da Unifebe	B3	1	
Revista de Administração da UNIMEP	B3	1	
Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade	B3	2	
Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade	B3	2	
RIC - Revista de Informação Contábil	B3	1	
Sociedade, Contabilidade e Gestão	B3	2	
Sub-total - classificação Qualis-Capes "B"		40	3
Total - classificação Qualis-Capes "A" e "B"		45	15

**Novas Perspectivas
 na Pesquisa Contábil**

Observa-se na amostra que o maior número de publicações ocorreu no ano de 2010. Nos anos seguintes, houve certa diminuição dos periódicos relacionados ao Terceiro Setor (Gráfico 1). Esse fator pode ser atribuído ao período pós-crise em que os pesquisadores tenham direcionado suas pesquisas para esse assunto. No entanto, verifica-se o crescimento das discussões, considerando o período de 2004 a 2013. A maioria dos autores é unânime em afirmar a importância da continuidade de pesquisas sobre ferramentas contábeis e gerenciais para melhorar o conhecimento de como usá-las adequadamente nessas organizações.

Gráfico 1- Número de Publicações por ano



Na Tabela 3, são apresentados os países de origem da amostra. Percebe-se que as discussões sobre o Terceiro Setor acontecem em vários países, mas a maioria dos autores é do Brasil com um total de quarenta e sete artigos, seguidos de três dos Estados Unidos e dois da Alemanha. Contudo, não se pode ignorar o viés dos pesquisadores e a facilidade de identificar, no Brasil, as pesquisas nessa área. Como destacado, essas entidades existem em todos os países, seja de economias desenvolvidas ou não, democracias ou não, e o mesmo ocorre com as pesquisas na área.

Tabela 3 - Origem dos autores da pesquisa

País	Quantidade de
Alemanha	2
Austrália	1
Brasil	47
Estados Unidos	3
Grécia	1
Itália	1
Líbano	1
Nova Zelândia	1
Palestina	1
Taiwan	1
Uganda	1
Total	60

Na Tabela 4, são exibidos os nomes dos autores que mais publicaram artigos sobre a temática pesquisada no período deste estudo e os periódicos nos quais suas obras foram divulgadas. Verifica-se que os autores mencionados divulgaram, em média, três artigos. Outros autores também se expressaram sobre o assunto em menores quantidades, porém não foram considerados nesta Tabela.

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

Tabela 4 - Autoria dos artigos

Nome dos autores	Quant. de artigos	Periódicos
Adriana Maria P. de Araújo	3	UnB Contábil (1); Revista Contabilidade & Finanças (2)
Alexandre Assaf Neto	3	UnB Contábil (1); Revista Contabilidade & Finanças (2)
Aneide Oliveira Araújo	3	Contabilidade Vista & Revista (1); Revista Ambiente Contábil (1); Contexto (1)
Jorge Eduardo Scarpin	3	Contabilidade Vista & Revista (1); Revista de Contabilidade e Organizações (1); Contabilidade Gestão e Governança (1)
Mariana S. F.do Amaral Fregonesi	3	UnB Contábil (1); Revista Contabilidade & Finanças (2)
Paulo Roberto da Cunha	3	Revista de Contabilidade e Organizações (1); Revista Enfoque Reflexão Contábil (1); Contabilidade Gestão e Governança (1)
Poueri do Carmo Mário	3	Contabilidade Vista & Revista (1); Pensar Contábil (1); Sociedade, Contabilidade e Gestão (1)

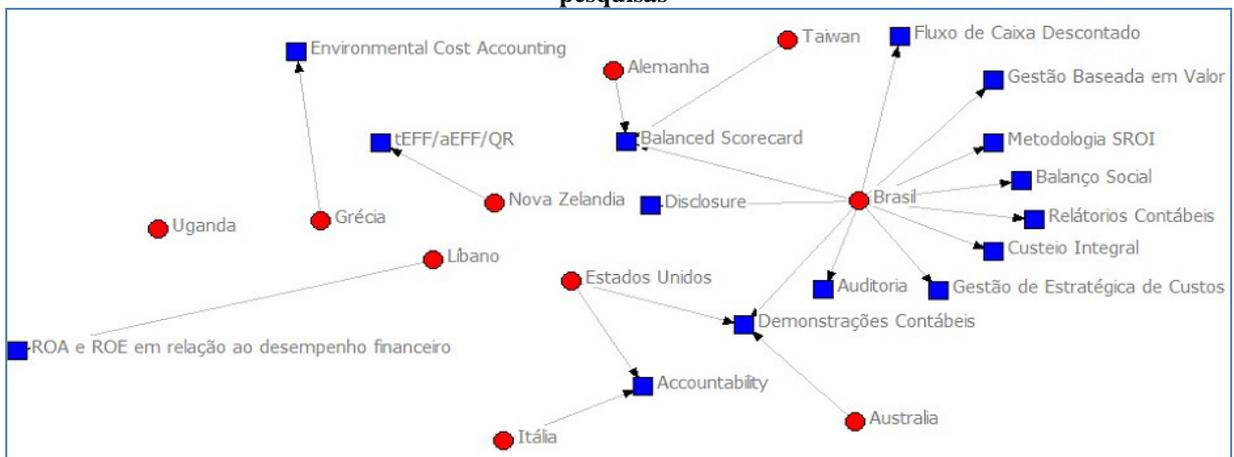
Na Tabela 5, encontram-se as palavras-chave mais repetidas na amostra da pesquisa. Verifica-se que as mais frequentes foram terceiro setor (49%) e *accountability* (22%), sendo citadas 34 vezes nos periódicos nacionais e 15 vezes nos periódicos internacionais. Outras palavras-chave ocorreram em menores frequências, como, por exemplo, entidades sem fins lucrativos, custos e terminologia contábil.

Tabela 5 - Palavras-chave

Palavras-chave	Repetições	Frequência
<i>Accountability</i>	15	22%
<i>Balanced Scorecard</i>	5	7%
Contabilidade	6	9%
Evidenciação	4	6%
Planejamento Estratégico	5	7%
Terceiro setor	34	49%
Total	69	100%

Na Figura 1, mostra-se uma análise da associação entre a origem dos autores que compõem a amostra e os assuntos ou instrumentos contábeis sugeridos nos estudos. Os países de origem foram representados por círculos. Quanto aos assuntos e instrumentos contábeis utilizados, estes foram simulados por quadrados.

Figura 1 - Relações entre os países de origem dos autores e os assuntos ou instrumentos contábeis das pesquisas



Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

As pesquisas brasileiras sobre as organizações do Terceiro Setor analisaram um volume maior de assuntos ou uso dos mecanismos de contabilidade e gestão. Porém, é importante ressaltar que as publicações do Brasil representam 75% da amostra o que pode sugerir viés nessa interpretação. Em segundo lugar, as pesquisas nos Estados Unidos da América analisaram apenas dois assuntos relacionados à contabilidade e ao Terceiro Setor.

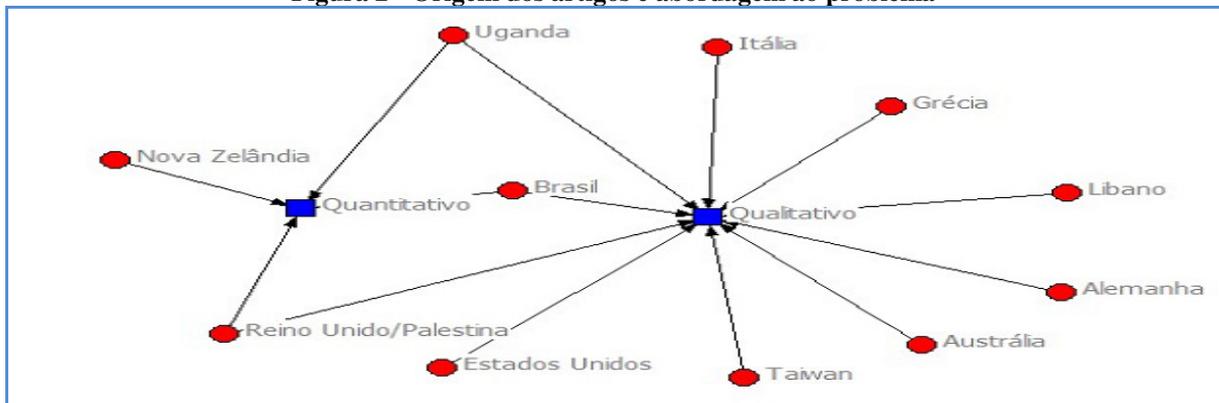
Os demais países apresentaram uma publicação cada, com análise de um único instrumento ou assunto contábil gerencial por pesquisa. A exceção encontrada foi Uganda cuja pesquisa identificada pelos termos chave não estava associada à contabilidade ou a seus instrumentos.

Cabe ressaltar que esta pesquisa não tinha como objetivo segregar os estudos que analisaram assuntos contábeis ou ferramentas contábeis e gerenciais. Assim, os tópicos discutidos como "prestação de contas", "evidenciação", "accountability" e "disclosure" foram incluídos na pesquisa da mesma forma que custeio integral, auditoria etc. por serem partes do processo contábil e de gestão das organizações estudadas. Mesmo assim, verifica-se que os assuntos mais observados foram demonstrações contábeis e *accountability* e a ferramenta mais estudada foi o *balanced scorecard*.

No que diz respeito à metodologia usada nas pesquisas, foram incluídos, na amostra, estudos quantitativos e qualitativos. Percebe-se a predominância de pesquisas qualitativas (85% da amostra). Na análise da estratégia adotada na pesquisa, verifica-se certo equilíbrio entre as táticas empregadas. 43% dos artigos da amostra foram desenvolvidos por meio de levantamento, 38% utilizando estudo de caso e 18% por meio de pesquisa documental.

Para verificar se a origem dos autores apresentava alguma associação com a metodologia usada, foi elaborada a Figura 2, que objetiva demonstrar os tipos de abordagem das pesquisas da amostra relacionados com a origem dos autores.

Figura 2 - Origem dos artigos e abordagem ao problema



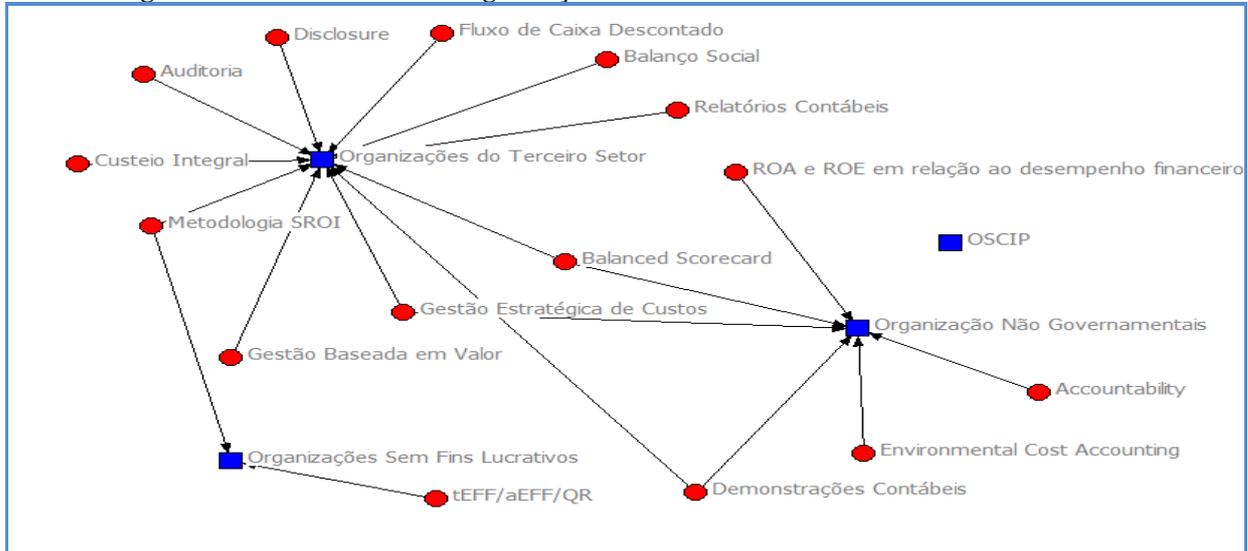
Verificou-se que os autores do Brasil, Uganda, Reino Unido e Palestina produziram artigos quantitativos e qualitativos. Já a Nova Zelândia apresentou somente publicações quantitativas. Por sua vez, Itália, Grécia, Líbano, Alemanha, Austrália, Taiwan e Estados Unidos expuseram somente pesquisas qualitativas.

Como destacado no referencial teórico, uma série de nomenclaturas é usada para identificar entidades caracterizadas como Terceiro Setor. Neste sentido, a Figura 3 evidencia os relacionamentos entre os termos empregados para reconhecer as organizações estudadas com os assuntos ou ferramentas contábeis gerenciais encontrados nos estudos da amostra.

Assim, os artigos que denominaram as organizações, simplesmente, como Terceiro Setor apresentam volume maior de assuntos e instrumentos contábeis analisados. Isso se deve

ao fato de esta ser uma nomenclatura mais popular e reconhecida nos mais diversos idiomas, em função da inclusão do termo no vocabulário sociológico em língua inglesa.

Figura 3 – Nomenclatura das organizações relacionadas com os assuntos e ferramentas



Por outro lado, os estudos que usaram o termo organizações não governamentais analisaram o uso de ferramenta como o *Balanced Scorecard*, assuntos como *accountability*, *environmental cost accounting*, demonstrações contábeis e a gestão estratégica de custos e o uso de índices como o ROA e ROE.

Para as análises que utilizaram a nomenclatura organizações sem fins lucrativos, estavam relacionadas a estudos de ferramentas como SROI e o tEFF/aEFF/QR. Destacam-se as pesquisas que usaram a nomenclatura OSCIP por terem considerado assuntos ou ferramentas contábeis aplicadas a essas entidades.

Quanto aos objetivos das pesquisas da amostra, verificou-se que a maioria dos artigos (43%) objetivava avaliar o uso de ferramentas da contabilidade gerencial, como análise do controle orçamentário, do custo estratégico, da análise de desempenho, da utilização do planejamento estratégico e a aplicabilidade do *Balanced Scorecard* no Terceiro Setor. No que diz respeito aos assuntos, a maior parte das pesquisas (38%) tencionava analisar a prestação de contas de entidades desse setor. Os demais estudos (20%) tinham por objetivo investigar os assuntos relacionados às demonstrações contábeis, à evidência contábil e ao uso da auditoria no Terceiro Setor. A Tabela 6 expõe esses resultados.

Tabela 6 - Objetivo das Pesquisas

Objetivos	Nacional		Internacional		Total	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Investigar uso de ferramentas da contabilidade gerencial	20	44%	6	40%	26	43%
Analisar a prestação de contas de entidades do Terceiro Setor	13	29%	9	60%	22	37%
Analisar as demonstrações contábeis, a evidênciação e o uso da auditoria no Terceiro Setor	12	27%			12	20%
Total	45	100%	15	100%	60	100%

Em relação às conclusões dos artigos mencionados na Tabela 6, foi constatado que a sua maioria (43%) concluiu que as ferramentas contábil e gerencial são importantes para organizações sem fins lucrativos, auxiliando em sua tomada de decisão. O percentual de 37%

dos estudos verificou que o nível de prestação de contas do Terceiro Setor é muito baixo e que isso pode comprometer a captação de recursos por essas entidades. As demais publicações (20%) finalizaram seus estudos aconselhando que as entidades desse setor, ao divulgarem suas demonstrações financeiras, precisam se adequar melhor às Normas Brasileiras de Contabilidade, especificamente, as criadas para atender às suas especificidades, contribuindo para o aumento do poder informativo dos relatórios gerados e da transparência dessas organizações.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os estudos relacionados ao Terceiro Setor, apesar de seu declínio após o ano de 2010, apresentaram crescimento durante o período analisado. Isso demonstra ter proporcionado significativo apelo aos pesquisadores e um campo muito fértil para pesquisas científicas na área de contabilidade.

Os resultados obtidos por meio de pesquisa bibliométrica sugerem que o Brasil é o país que apresenta maior índice de artigos publicados sobre os instrumentos contábil e gerencial, referentes às organizações de Terceiro Setor, seguido pelos Estados Unidos e Alemanha. Não foi objeto desta pesquisa verificar se esses países possuem número maior dessas entidades, o que justificaria número maior de pesquisas.

Os periódicos que mais publicaram foram os classificados no estrato B3, com um total de 22 artigos. Já os periódicos que mais possuem artigos são Contabilidade Vista & Revista (B1) e Voluntas (A2). Com base nesses resultados, infere-se que um artigo que explore essa temática tem maior probabilidade de ser publicado em periódico dessa categoria. Além disso, pode-se concluir que os periódicos Contabilidade Vista & Revista (B1) e Voluntas (A2) estão se tornando o principal canal de divulgação de pesquisas relacionadas ao Terceiro Setor. É possível que tais resultados sirvam de direcionadores para o envio de pesquisas sobre o setor.

Em relação às ferramentas de gestão, observa-se que a maioria dos autores sugere a utilização da contabilidade para aplicá-las. Verifica-se que as pesquisas abordaram assuntos relacionados à importância das demonstrações contábeis e seu uso para aumentar a transparência e prestação de contas por parte do Terceiro Setor. O assunto *accountability* mereceu destaque, tendo em vista que essas entidades são orientadas por valores e isso remete à responsabilidade dos gestores a prestar contas, tanto para as pessoas envolvidas internamente quanto aos financiadores dos diversos projetos e à sociedade em geral. A ferramenta *Balanced Scorecard* também ganhou destaque nas pesquisas por se tratar de um instrumento que encontra boa aceitação nesse setor.

Quanto à metodologia aplicada, verificou-se que, de modo geral, a amostra não ofereceu um método com predominância. Contudo, constatou-se que alguns países adotam tanto abordagens quantitativas quanto qualitativas. Todavia, alguns países apresentaram supremacia de uma ou outra abordagem. Esses resultados surpreendem, pois, dada a ausência de base de dados que facilitem as pesquisas, era de se esperar maior volume de pesquisas qualitativas.

Observou-se que, na área de Administração, Contabilidade e Turismo, da lista Qualis Periódicos da CAPES, encontram-se poucos artigos a tratarem do assunto da pesquisa. Confirmou-se que, apesar da importância dada à utilização de instrumentos contábeis e gerenciais nas entidades de Terceiro Setor, os resultados das pesquisas apontam que a maioria dessas entidades não utiliza tais ferramentas ou, quando utilizam, fazem-no apenas por exigência legal.

Como limitação desta pesquisa, destaca-se a impossibilidade de generalização dos resultados, o tamanho da amostra e a não realização de uma análise qualitativa mais profunda a fim de investigar as razões do baixo emprego de instrumentos contábeis e gerenciais.

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

Sugere-se, para futuras pesquisas bibliométricas sobre Terceiro Setor, analisar a relação dos artigos publicados com o número de entidade do setor no país de origem da pesquisa e ampliação do número de artigos e do horizonte temporal. Indica-se, também, a inclusão de eventos de outras áreas do conhecimento, investigando a multidisciplinaridade existente nesse setor, bem como o aprofundamento das análises dos artigos, empregando técnicas de diagnóstico de conteúdo ou outras ferramentas de pesquisa mais robustas a fim de detectar outras tendências das publicações na área do Terceiro Setor.

Referências

- Albuquerque, L. S. (2007). *O Nível de Evidenciação das informações contábeis geradas pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP do Estado da Paraíba*. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis das UnB, UFPB e UFRN, Brasil.
- Araújo, A. M., Assaf Neto, A., & Fregonezi, M. S. F. A. (2006). Gestão baseada em valor aplicada ao terceiro setor. *Revista Contabilidade e Finanças*. São Paulo, Edição Comemorativa FEA/USP 60 Anos, 105-118.
- Arruda, L. L. (2012). *Ferramentas de contabilidade gerencial no terceiro setor: um estudo comparativo entre as WWF Brasil e Itália*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, UFPR, Curitiba.
- Mckinsey & Company (2001). *Empreendimentos sociais sustentáveis: como elaborar planos de negócio para organizações sociais*. São Paulo: Peirópolis.
- Bachmann, S. A., & Lozecky, J. (2008). A utilização de ferramentas gerenciais pelo terceiro setor: um estudo em entidades dos municípios de Coronel Vivida e Chopinzinho, Estado do Paraná. *Revista Eletrônica Lato Sensu* 3(1).
- Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social [BNDES] (2001). *Terceiro setor e desenvolvimento social*. Relato setorial (3). Recuperado em 20 fevereiro 2014, de www.bndes.gov.br
- Bettioli, A., & Jr. Varela, P. S. (2006). Demonstrações contábeis para instituições do terceiro setor: um estudo do Statement of Financial Accounting Standards nº. 117 (FAS 117). In: *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, FEA/USP, São Paulo.
- Lei n. 10.406, 10 de janeiro de 2002* (2002). Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Recuperado em 21 novembro, 2013, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406compilada.htm.
- Brito, P. P., Oliveira, M. C., Santos, S. M., & Luca, M. M. M. (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), 61-80.
- Carneiro, A. F., Oliveira, D. L., & Torres, L. C. (2011). *Accountability e Prestação de Contas das Organizações do Terceiro Setor: Uma Abordagem à Relevância da Contabilidade*. *Sociedade, contabilidade e gestão*, 6(2).
- Chen, S. H. (2010). The establishment and comparison of the balanced scorecard for profit and non-profit organizations. *Afr. J. Bus. Manage*, 4(14), 3005-3012.

- Cruz, C. F., Soares, R. P., Jr. Silva, A. F., & Siqueira, J. R. M. (2010). Uma Análise das Prestações de Contas das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público do Estado do Rio de Janeiro. *Pensar Contábil*, 12(49), 31 - 41.
- Dani, A. C., Dalvesco, D. G., & Scarpin, J. E. (2011). Contabilidade do Terceiro Setor: um estudo bibliométrico em periódicos internacionais no período de 2006 a 2010. *CAP accounting and management (UFSC)*, 5, 1-15.
- Carvalho, D. N., Ckagnazaroff, I. B., de Assis, L. B., & Tescarolo, F. S. (2007). Gestão e sustentabilidade: um estudo multicasos em ONGs ambientalistas em Minas Gerais. *Revista de Gestão Social e Ambiental*, 1(2).
- Facin, C. L., & Lima, E. M. (2011). Efeitos da divulgação da prestação de contas sobre as doações individuais para entidades do Terceiro Setor: Um estudo de caso experimental com alunos de ciências contábeis. In: *4º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade*. Recuperado em 21 outubro 2013, de <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/4CCF/20110112161754.pdf>.
- Fraga, R. V., & Silva, C. E. (2010). *Balanced Scorecard*: planejamento estratégico no contexto das organizações do Terceiro Setor. *Revista Brasileira de Administração Científica*, 1(1), 5-31.
- Gimenes, E. R. (2011). Perfil Atual das Entidades Sociais no Brasil: Conceituação e Legislação do Terceiro Setor. *Revista Cesumar–Ciências Humanas e Sociais Aplicadas*, 16(2).
- Hudson, M. (2004). *Administrando organizações do terceiro setor*. Pearson Makron Books. São Paulo.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística [IBGE] (2010). As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil: 2010. Recuperado em 20 novembro 2013, de http://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes_Privadas_e_Associacoes/2010/fasfil.pdf.
- Kisil, R. (2008). *A aderência entre o constructo sustentabilidade e a prática das ONGs*. 2008. Dissertação de Mestrado em Administração de Empresas. Escola de Administração de Empresas de São Paulo. Fundação Getúlio Vargas. São Paulo.
- Mário, P. C., Alves, A. D. F., Carmo, J. P. S., & Silva, A. P. B. (2013). A Utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 8(1).
- Martins, O. S., Pedrosa, C., & Araujo, A. O. (2008). A Gestão estratégica de custos nas organizações do terceiro setor: um estudo de caso no Estado da Paraíba. *Contabilidade Vista & Revista*, 19(2), 61-84.
- Miranda, L. C., Oliveira, I. M. S., Feitosa, A. B., & Rodrigues, R. N. (2009). Prestação de contas das organizações não governamentais brasileiras: uma investigação sobre terminologia contábil. *Revista Universo Contábil*, 5(1), 22-37.
- Morgan, L. M., Benedicto, G. C. (2009). Um estudo sobre a controladoria em organizações do terceiro setor na Região Metropolitana de Campinas. *Revista de Administração da UNIMEP*, 7(3), 111.
- Moraes, A. (2008). Assistencialismo, promoção social e terceiro setor. 2008. Recuperado em 09 dezembro 2013, de http://www.gers.com.br/pag_artigos/artigos/filantropia_promocao_terceiro.pdf.

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

- Olak, P. A., & Nascimento, D. T. (2006). Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor). *Atlas*.
- Olak, P. A., Slomski, V., & Alves, C. V. O. (2009). As publicações acadêmicas da pesquisa contábil no Brasil, no âmbito das organizações do Terceiro Setor. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 2(1), 29-59.
- Paes, J. E. S. (2006). Fundações, associações e entidades de interesse social: Aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários. *Brasília Jurídica*.
- Pagoto, E. M., & Toledo, R. R. S. (2011). Gestão Baseada em Valor aplicada ao terceiro setor. In: *4º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade*. Recuperado em 21 outubro 2013, de <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/4CCF/20110114105706.pdf>.
- Pereira, H. K. S., Oliveira, M. C., & Ponte, V. M. R. (2008). Informações para prestação de contas e avaliação de desempenho de Oscips que operam com microcrédito: um estudo multicaso. *Brazilian Business Review*, 5(1), 55-71.
- Pinho, L. A., Guimarães, I. P., & Leal, R. S. (2010). Profissionalização da gestão organizacional no terceiro setor: um estudo de caso na fundação instituto feminino da Bahia. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 13, 132-148.
- Portes, C. K., Dango, L. A., Vieira, R. A., Arruda, L. L., & Freitag, V. C. (2010). A contabilidade aplicada ao Terceiro Setor: aspectos relevantes na visão dos acadêmicos. *Revista ADMpg Gestão Estratégica*, Ponta Grossa, 3(2), 15-23.
- Rodrigues, M. C. P. (1998). Demandas sociais versus crise de financiamento: o papel do terceiro setor no Brasil. *Revista de Administração Pública*, 32(5), 25-67.
- Salamon, L. M., & Anheier, H. K. (1992) In search of the non-profit sector. I: The question of definitions. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 3(2), 125-151.
- Salamon, L. M., & Anheier, H. K. (1996). The international classification of nonprofit organizations: ICNPO-Revision 1, 1996. *Johns Hopkins University Institute for Policy Studies*.
- Zacarias, F. L. B., Leonardo, V. S., Silva, A. T., & Borineli, M. L. (2009). 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. *Contabilidade Vista & Revista*, 19(4), 85-106.