

CONTABILIDADE NO TERCEIRO SETOR: ESTUDO BILIOMÉTRICO NO PERÍODO DE 2004 A 2014

THIRD SECTOR : BILIOMÉTRICO STUDY BOOK IN 2004-2014 PERIOD

RUBENS CARLOS RODRIGUES

Mestrando em Administração e Controladoria do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria (PPAC) da Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: rubenscarlos@fisica.ufc.br

ANA PAULA ROCHA VIEIRA

Mestranda em Administração e Controladoria do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria (PPAC) da Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: aprvieira@gmail.com

SANDRA MARIA DOS SANTOS

Doutorado em Economia pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Professora do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria (PPAC) da Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: smsantos@ufc.br

AUGUSTO CÉZAR DE AQUINO CABRAL

Doutor em Administração pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Professor do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria (PPAC) da Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: cabral@ufc.br

MARIA NAIÚLA MONTEIRO PESSOA

Mestre em Economia pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Professora titular da Universidade Federal do Ceará. E-mail: naiula@ufc.br

Endereço: Campus do Pici, Bloco 926, Laboratório de Eletricidade, Pici, Fortaleza – CE.

Recebido em: 29.02.2017. Revisado por pares em: 07.03.2017. Aceito em: 14.03.2017. Avaliado pelo sistema *double blind review*.

Resumo: Esta pesquisa tem por objetivo analisar as características da produção científica brasileira, na área contábil, relativo às organizações compreendidas no terceiro setor entre os anos de 2004 a 2014. Mais que catalogar, busca-se identificar as entidades objeto de estudo e assim descobrir nichos a serem pesquisados, bem como qual aspecto contábil está sendo utilizado. Concernente ao período mencionado, foram pesquisadas as publicações efetuadas nos principais congressos e revistas da área contábil, sendo analisados, ao final, um total de 111 artigos. A metodologia desta pesquisa está baseada em estudo do tipo descritivo, por meio de pesquisa bibliométrica e abordagem quantitativa descritiva dos dados. Entre os resultados alcançados, destaca-se uma evolução, em quantidade, das pesquisas na área do Terceiro Setor, em especial nas instituições localizadas no Sul e Sudeste, bem como o tipo de entidade que vem sendo abordada nos estudos refere-se a uma forma genérica das entidades, não permitindo assim um aprofundamento nos diversos tipos agregados sob a égide de “Terceiro Setor”, mesmo possuindo características distintas. Com a descrição do que foi pesquisado tem-se um vislumbre de oportunidades acadêmicas de pesquisa na busca de soluções em um mercado que cresce em importância e financeiramente, no exercício da transparência e do controle social.

Palavras-chave: Terceiro setor. Publicações acadêmicas. Bibliometria. Contabilidade.

Abstract: *The objective of this research is to analyze the characteristics of Brazilian scientific production in the accounting area related to the organizations included in the third sector between the years 2004 and 2014. Rather than cataloging, the aim is to identify the entities under study and thus discover niches As well as which accounting aspect is being used. Regarding the mentioned period, the publications made in the main congresses and journals of the accounting area were searched, and a total of 111 articles were analyzed at the end. The methodology of this research is based on a descriptive study, through bibliometric research and quantitative descriptive approach of the data. Among the results achieved, we highlight a large number of researches in the area of the Third Sector, especially in the institutions located in the South and Southeast, as well as the type of entity that is being addressed in the studies refers to a form Of the entities, thus not allowing a deepening in the various types aggregated under the umbrella of "Third Sector", even having different characteristics. With the description of what was researched, there is a glimpse of academic opportunities for research*

in the search for solutions in a market that grows in importance and financially, in the exercise of transparency and social control.

Keywords: *Non Profit entities. Academic publications. Bibliometry. Accounting.*

1 INTRODUÇÃO

O Terceiro Setor emerge devido a lacunas existentes na sociedade - carente de assistência social, educacional e cultural e não atendidas pelo Estado (primeiro setor) ou pela iniciativa privada (segundo setor). Ele procura suprir, tal necessidade, através de organismos criados por grupos empresariais (Fundações) ou por pessoas que se reúnem para esse fim em defesa de um mesmo ideal (entidades sem fins lucrativos).

Nessas entidades, o objetivo principal não está no lucro, ele se faz necessário para garantir a continuidade do serviço ou a realização da finalidade a que se propõem, e sim na transformação social das pessoas (OLAK; NASCIMENTO, 2009).

A importância da avaliação de resultados, no Terceiro Setor, decorre da necessidade dessas organizações prestarem contas, não só ao governo, mas também à sociedade, que, por diferentes meios, financiam essas entidades.

O crescimento deste setor, bem como da produção acadêmica neste campo, tem sido constatado em estudos bibliométricos anteriores (OLAK; SLOMSKI; ALVES, 2008; CHAGAS *et al.*, 2011; CUSTÓDIO; JACQUES; QUINTANA, 2013; MARQUES *et al.*, 2015). Este estudo distinguiu-se dos demais, pois a amplitude longitudinal abrange o período de 2004 a 2014, bem como busca caracterizar qual o tipo de organização do terceiro setor que está sendo evidenciada.

Optou-se por fazer o estudo somente enfocando a pesquisa contábil, pois no mundo cada vez mais globalizado e onde os recursos são escassos, a transparência e divulgação das informações são fatores que distinguem as entidades e ajudam na arrecadação voluntária de recursos, sendo a contabilidade uma das ferramentas possíveis para isso (CARNEIRO; OLIVEIRA; TORRES, 2011).

Este estudo procura responder a seguinte questão de pesquisa: “Como se caracteriza a produção científica brasileira sobre a temática do Terceiro Setor na área contábil?”. Desta forma tem-se por objetivo geral analisar as características da produção científica na área contábil, no Brasil, relativo às organizações compreendidas no terceiro setor entre os anos de 2004 a 2014. Para atingir esta meta tem como objetivos específicos: a) identificar as instituições e os autores que mais contribuíram com pesquisa nesta área; b) averiguar os tipos de organizações do terceiro setor que estão sendo pesquisadas; c) verificar as principais temáticas abordadas; d) elencar os aspectos metodológicos das pesquisas; e, e) verificar a evolução acadêmica da pesquisa contábil no terceiro setor.

Nesta pesquisa foram elencadas as seguintes hipóteses: a) a produção acadêmica está situada mais na região sudeste; b) todos os tipos de entidades do terceiro setor, conforme Fernandes (1994), são pesquisados; c) as principais temáticas abordadas referem-se à evidenciação contábil; d) há predominância de abordagens empíricas e os nos artigos usam-se mais a pesquisa exploratória; e, e) está havendo uma evolução na produção de artigos na temática do terceiro setor.

A metodologia da pesquisa deste trabalho está baseada em estudo do tipo descritivo por meio de pesquisa bibliométrica e abordagem quantitativa descritiva dos dados. As fontes de dados são os artigos publicados em congressos e revistas da área contábil. A análise dos dados será feita por meio de análise de conteúdo.

Esta pesquisa está estruturada da seguinte forma: além desta introdução, no segundo tópico será apresentada a fundamentação teórica que apresenta o Terceiro Setor, sua ligação com a Contabilidade, bem como alguns estudos empíricos anteriores. No terceiro tópico será descrita a metodologia da pesquisa. A análise dos resultados compreende o quarto tópico, seguida das considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para o desenvolvimento desta pesquisa, utilizou-se como base teórica a caracterização do terceiro setor e sua conexão com a contabilidade, bem como a descrição dos estudos empíricos anteriores.

2.1 TERCEIRO SETOR

O terceiro setor é composto de organizações sem fins lucrativos, criadas e mantidas pela ênfase na participação voluntária, num âmbito governamental, dando continuidade às práticas tradicionais de caridade, da filantropia e do mecenato e expandindo o seu sentido para outros domínios, graças, sobretudo, à incorporação do conceito de cidadania e

de suas múltiplas manifestações na sociedade civil, conforme citado por França *et al.* (2015, p. 36):

- a) Promoção de ações voltadas para o bem-estar comum da coletividade;
- b) Manutenção de finalidades não-lucrativas;
- c) Adoção de personalidade jurídica adequada aos fins sociais (associação ou fundação);
- d) Atividades financiadas por subvenções do Primeiro Setor (governamental) e doações do Segundo Setor (empresarial, de fins econômicos) e de particulares;
- e) Aplicação do resultado das atividades econômicas que porventura exerça nos fins sociais a que se destina;
- f) Desde que cumpra requisitos específicos, é fomentado por renúncia fiscal do Estado.

Notadamente, há o interesse em preencher lacunas existentes das atividades desenvolvidas tanto pelo primeiro como pelo segundo setor, entretanto o legislador preocupa-se para que tais finalidades sejam realmente atendidas e que não haja desvio da essência programática. Ao preencher as lacunas, de maneira alguma, deve-se pensar que a atividade exercida é pertencente ao terceiro setor, pois a finalidade é somente auxiliar para que as demandas existentes na sociedade sejam atendidas, não existindo assim o papel de substituição, mas sim de complementação dos serviços prestados à sociedade.

Fernandes (1994, p. 20-21) observa que ao invés de termos o mundo dividido somente entre interesses privados e públicos, há uma terceira via que surge diante da deficiência das demais, existindo quatro combinações possíveis entre ambas:

- a) Agente público para fins públicos é igual ao Estado, ou Primeiro Setor.
- b) Agente privado para fins privados é igual ao Mercado, ou o Segundo Setor.
- c) Agentes privados para fins públicos é o chamado Terceiro Setor.
- d) Agentes públicos para fins privados é igual a corrupção.

Tais combinações são necessárias para que possa ser entendido o papel dos agentes, quer públicos, quer privados, no desenvolvimento das suas atividades, não em seus cargos explícitos, mas em suas finalidades implícitas.

Segundo Fernandes (1994), as organizações componentes do terceiro setor são:

1. Entidades tradicionais religiosas e laicas: abrangem não somente os templos de qualquer culto, direito garantido na constituição, mas todas as entidades criadas e mantidas por tais entidades.
2. Entidades paraestatais: como exemplo, temos os partidos políticos e sindicatos.
3. Organizações não governamentais: organizações consideradas herdeiras dos movimentos sociais e que militam a defesa dos direitos humanos e atividades relacionadas à mobilização popular, articulação política, disseminação de informação, entre outros.
4. Entidades associativas: entidades que trabalham tendo em vista o benefício ou uma causa comum dos seus associados, tais como associação de moradores do bairro, de defesa de praça dentre outros.
5. Entidades de iniciativa empresarial: são fundações empresariais ou filantropia dos empresários.
6. Empreendimentos de serviços no terceiro setor: referentes à comercialização que ocorre nos clubes de futebol, instituições culturais e nos campos de saúde e educação.

O terceiro setor é mais do que um agrupamento de associações e entidades sem fins lucrativos, constitui, na realidade, um conjunto de iniciativas da sociedade civil organizada, visando o desenvolvimento social.

2.2 TERCEIRO SETOR E A CONTABILIDADE

Para Niyama e Silva (2011) a contabilidade seria o instrumento necessário para que o doador de recursos pudesse aferir se o trabalho social feito pela entidade está alcançando os objetivos pretendidos. Já, Olak e Nascimento (2009) apresentam algumas características contábeis inerentes a as entidades pertencentes ao Terceiro Setor, tais como:

1. O lucro é utilizado para a manutenção e continuidade de funcionamento das entidades, não constituindo retorno de investimento para quem doou dinheiro; sendo um meio para atingir os objetivos e não um fim.
2. A missão é transformar pessoas, por conseguintes, mudanças sociais;
3. O patrimônio é da sociedade, não podendo ser repartido entre os membros.
4. Principal fonte de recursos é oriunda de contribuições, doações e subvenções.
5. Imunidade tributária referente a impostos;

As instituições do terceiro setor estão diretas ou indiretamente ligadas à sociedade, em virtude dos serviços diretos que prestam a ela como resultado de seu trabalho, isso requer que estas instituições se tornem cada vez mais transparentes quanto as suas atividades e principalmente na sua gestão. Desta forma, a contabilidade possui um papel fundamental nessas entidades, pois ela é responsável por evidenciar aos provedores de recursos e também aos receptores dos resultados a sustentabilidade e a transparência dos demonstrativos contábeis, de forma que expressem como os recursos aplicados permitiram alcançar com êxito os resultados sociais (MÁRIO, 2013).

A evolução das instituições do terceiro setor, com atividades que buscam desenvolver o fortalecimento social nas comunidades, necessita cada vez mais de instrumentos que as tornem uma atividade confiável frente o governo e a sociedade. A Contabilidade como ciência social que é, possui esse instrumento, ou seja, é capaz de fornecer transparência as instituições do terceiro setor, e através dessa credibilidade, essas organizações poderão conseguir mais investimentos para a conquista de seus resultados (MARTINS, 2010).

2.3 ESTUDOS EMPÍRICOS BIBLIOMÉTRICOS ANTERIORES

Além do presente estudo, outros estudos bibliométricos sobre o Terceiro Setor foram realizados no intuito de conhecer como estar sendo realizada a pesquisa deste tema na academia. Neste tópico, será analisado alguns destes estudos no tocante a seus objetivos e resultados alcançados.

A pesquisa de Olak, Slomski e Alves (2008), estudou a origem, características e evolução da produção acadêmica contábil no âmbito das organizações do Terceiro Setor no Brasil, no período de sete anos (2000 a 2006). A revisão bibliográfica foi realizada em bancos de teses e dissertações nacionais, anais de congresso e 2 revistas na área de Contabilidade. Os autores constataram que as pesquisas nessa área são embrionárias, centradas em, basicamente, dois programas *stricto sensu*, e a disseminação ocorre quase que totalmente em congressos, poucas publicações foram encontradas nas revistas pesquisadas.

Chagas *et al.* (2011) fizeram um novo estudo para comparar se houve evolução acadêmica da pesquisa contábil no Brasil das organizações do Terceiro Setor de 2007 a 2009, tendo como parâmetro a pesquisa realizada entre os anos de 2000 a 2006 por de Olak, Slomski e Alves (2008). Pelos resultados obtidos observa-se que quantidade de publicações entre 2007 e 2009, tem-se um número maior de dissertações e teses do que artigos publicados em revistas e congressos, isso demonstra que os autores de teses e dissertações, na sua maioria, não estão publicando em congressos ou revistas. Estes autores também sugerem para realização de novas pesquisas, uma ampliação da amostra, utilizando um número maior de congressos e revistas, assim como uma análise de conteúdo para que se verifiquem quais são os problemas que merecem a maior atenção da parte dos pesquisadores.

Nos seus estudos, Custódio, Jacques e Quintana (2013), investigaram 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 e que não foram encontrados estudos nos periódicos A1 e A2 e “Controle gerencial” e “Desempenho” foram os temas mais abordados.

Os estudos de Marques *et al.* (2015) tiveram por objetivo identificar as características dos artigos científicos sobre o Terceiro Setor publicados em congressos e periódicos nacionais nos anos de 1998 a 2013. Como resultados observou-se que os artigos sobre este tema são predominantemente exploratórios, com estudos de caso e são qualitativos; a principal fonte de coleta de dados foi secundária, sendo a técnica mais utilizada para coletá-los a pesquisa documental e análise de conteúdo; a maioria dos artigos se destina aos usuários internos; em relação aos principais resultados identificados nas pesquisas parece existir dificuldades por parte das entidades do terceiro setor, especialmente na consolidação de modelos de gestão.

Com a apresentação deste arcabouço teórico e resultados das pesquisas anteriores que abordaram este tema, este estudo distingue-se dos demais devido ao lapso temporal abranger os anos de 2004 a 2014, bem como a busca pela identificação das entidades abordadas nos artigos publicados.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A tipologia da pesquisa, quanto aos objetivos é descritiva, que é utilizada quando o objetivo do pesquisador consiste em descrever situações, acontecimentos e feitos, ou seja, dizer como é que se comporta um fenômeno (SAMPLERI; COLLADO; LUCIO, 2013).

Em resposta à questão de pesquisa, foi efetuada uma análise de conteúdo a partir dos artigos elencados na coleta. Conforme Cunha, Yokomizo e Bonacim (2010), a análise de conteúdo é uma técnica que pode ser aplicada na análise de documentos sendo realizada com a intenção de sistematizar de forma objetiva os dados desestruturados encontrados no documento de maneira a quantificá-los, podendo ter cunho quantitativo quando privilegia as frequências de determinados termos e palavras-chave.

A coleta dos dados foi realizada entre os dias 20 a 27 de novembro de 2015, respeitando as seguintes etapas. Em primeiro lugar foi feita uma seleção dos periódicos no portal CAPES que tinham como foco ou escopo a divulgação de produção científica na área contábil e foram selecionadas 36 diferentes periódicos, dos quais somente em 19 foram encontrados artigos para esta pesquisa. Também foram selecionados como fontes da pesquisa os quatro principais congressos com publicações na área contábil: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD), Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação e Ciências Contábeis (ANPCONT), Congresso Brasileiro de Custos (CBC) e Congresso USP de Controladoria e Contabilidade.

Em seguida foi realizada uma busca eletrônica em cada periódico utilizando as seguintes palavras chaves: terceiro setor, entidade sem fins lucrativos, entidades filantrópicas, fundação, associação, ONG, organização social, organização religiosa, religião, partido político, sindicato e entidade sindical. Como a base de dados tem como foco a contabilidade, não foi necessário associar as palavras “contabilidade” ou “controladoria” às palavras-chave acima. A seleção da amostra deu-se com base na análise exploratória dos trabalhos, verificando se o trabalho atendia ao objetivo deste artigo.

Por fim, foi feito um download de todos os artigos encontrados na busca que permitiu a criação de banco de dados em Microsoft Excel, contendo os seguintes campos: título do artigo, autores, instituições vinculadas dos autores, ano de publicação, base de dados, classificação Qualis, metodologia, palavra-chave.

Para a análise dos dados coletados utilizou-se a ferramenta “Tabela dinâmica” do Microsoft Excel.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Conforme descrito na abordagem metodológica, foram examinados revistas e anais de congresso com foco em contabilidade no Brasil. Os periódicos a seguir também foram pesquisados, no entanto não foram encontrados artigos com a temática proposta, são os seguintes: Texto & Contexto Enfermagem (UFSC.Impresso), Contextus (Fortaleza), Registro Contábil - RECONT, Reunir: Revista de Administração, Ciências Contábeis e Sustentabilidade, Revista Catarinense da Ciência Contábil, Revista de Contabilidade e Finanças, Revista Pensamento Contemporâneo em Administração (UFF), Sociedade, Contabilidade e Gestão (UFRJ), Contabilidade, Gestão e Governança, Práticas em Contabilidade e Gestão, Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade, Revista de Contabilidade, Ciência da Gestão e Finanças, Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI, Revista Evidenciacao Contabil & Financas, Revista Mineira de Contabilidade, Tecnologias de Administração e Contabilidade, Revista de Administração, Base (UNISINOS).

A investigação iniciou-se com a coleta de 111 artigos conforme demonstrados nas Tabelas 1 e 2. Na Tabela 1, são apresentados os resultados obtidos após a busca nos sítios eletrônicos das revistas escolhidas, sendo que foram encontrados artigos em somente 19 revistas das 36 pesquisadas.

Tabela 1 - Produção acadêmica – Revistas

Revista	Qde	%
Enfoque: Reflexão Contábil	7	12,50%
ConTexto	6	10,71%
Contabilidade Vista & Revista	5	8,93%
Revista Contemporânea de Contabilidade	4	7,14%
Revista de Contabilidade da UFBA	4	7,14%
RC&C - Revista de Contabilidade e Controladoria	4	7,14%
Revista Ambiente Contábil	3	5,36%
Revista Contabilidade & Finanças	3	5,36%
Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade	3	5,36%
Revista de Informação Contábil (UFPE)	3	5,36%
Revista Gestão Contemporânea	3	5,36%
Reunir Revista de Administração, Ciências Contábeis e Sustentabilidade	2	3,57%
Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (Online)	2	3,57%
Revista Organizações em Contexto (Online)	2	3,57%
RACE - Revista de Administração, Contabilidade e Economia (Online)	1	1,79%
RACI - Revista de Administração e Ciências Contábeis do IDEAU	1	1,79%
Revista de Contabilidade e Organizações	1	1,79%
Revista UNEMAT de Contabilidade	1	1,79%
Revista Universo Contábil	1	1,79%
Total geral	56	100,00%

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

Em 17 artigos, ou seja, 30,36%, publicados em revistas são classificadas, conforme Qualis Capes 2015, como B3, tal qual os resultados encontrados por Custódio, Jacques e Quintana (2013), em dissonância com a pesquisa deles, que não encontrou nenhuma publicação em revistas classificadas como A1 ou A2, foram encontrados, nesta pesquisa, 09 artigos publicados em revista A2. Em revistas classificadas como B1, 12 artigos, em B2, 4 artigos, em B4, 10 artigos e 4 artigos em revistas classificadas como C.

Na Tabela 2 é apresentado o resultado obtido após a pesquisa nos anais de congressos contábeis mencionados na metodologia, especificando a quantidade em cada um e a sua frequência em relação ao total de artigos publicados nesses eventos. Não mais existe classificação Qualis Capes 2015 para este tipo de divulgação científica.

Tabela 2 - Produção acadêmica – Congressos

Congresso	Frequência	%
CBC	31	56,36%
ENANPAD	9	16,36%
USP	8	14,55%
ANPCONT	7	12,73%
Total geral	55	100%

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

O meio mais utilizado para divulgar a produção técnico-científica foi o Congresso Brasileiro de Custos com 56,36%, embora o foco seja custos neste evento, somente 22,58% dos artigos referiam-se a custos no terceiro setor.

Na Tabela 3, apresenta-se o quadro de distribuição de autores por artigo.

Tabela 3 - Autores por artigo

Quantidade de autores por artigo	Total	%
Um autor	9	8,11%
Dois autores	32	28,83%
Três autores	39	35,14%
Quatro autores	26	23,42%
Cinco autores	4	3,60%
Seis autores	1	0,90%
Total de artigos	111	100%
Total de autores envolvidos	250	
Média de autores por artigo	2,25	

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

Na quantidade de autores por artigo, tem-se que 72,07% dos artigos apresentam até três autores, somente um artigo de toda a amostra teve seis autores. Em 67,57% dos artigos, todos os autores pertenciam à mesma instituição de ensino. A média encontrada nesta pesquisa de 2,25 autores por artigo publicado é divergente da pesquisa de Chagas *et al.* (2010) que encontrou 1,0 autor por artigo publicado, tal divergência deve-se ao universo amostral e o intervalo temporal deste trabalho serem maiores.

Na Tabela 4 há a relação dos 11 autores mais prolíficos neste período, considerou-se a participação na elaboração do artigo, independente da quantidade de autores por artigo, sendo assim 250 pesquisadores distintos foram encontrados.

Tabela 4 - Autores mais prolíficos

Autor	Frequência	%
Jorge Eduardo Scarpin	5	1,56%
Paulo Roberto da Cunha	4	1,25%
Marco Antonio Figueiredo Milani Filho	4	1,25%
Simone Bernardes Voese	4	1,25%
Aneide Oliveira Araújo	4	1,25%
Orleans Silva Martins	4	1,25%
Cássia Vanessa Olak Alves Cruz	4	1,25%
Romualdo Douglas Colauto	4	1,25%
Ilse Maria Beuren	4	1,25%
Valmor Slomski	4	1,25%
Adriana Maria Procópio de Araújo	4	1,25%
Outros	275	85,94%
Total geral	320	100%

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

O total de 320 representa a participação dos 250 autores distintos nos 111 artigos publicados, considerando a quantidade de autores em cada artigo.

Referente aos demais autores, 208 autores, 83,20%, publicaram um único artigo durante todo este período e corrobora o resultado de Marques *et al.* (2015) de 89,02%, dos chamados *one-timers* e a não continuidade das pesquisas. Enquanto 5 autores participaram de 3 artigos e 26 autores em 2 artigos distintos.

Na Tabela 5, é apresentada a lista com 11 instituições de ensino superior com mais artigos vinculados a esta área de Terceiro Setor.

Tabela 5 - Instituições mais prolíficas

Instituição	Frequência	%
Universidade de São Paulo - USP	17	11,11%
Fundação Universidade Regional de Blumenau - FURB	16	10,46%
Universidade Federal do Paraná - UFPR	13	8,50%
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC	10	6,54%
UNB/UFRN/UFPB	8	5,23%
Universidade Presbiteriana Mackenzie	6	3,92%
Universidade Estadual de Londrina - UEL	4	2,61%
Universidade Federal da Paraíba - UFPB	4	2,61%
Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG	4	2,61%
Universidade Federal de Uberlândia - UFU	4	2,61%
Universidade Federal do Ceará- UFC	4	2,61%
Outras	63	41,18%
Total geral	153	100%

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

O total de 153 representa a participação das 61 instituições nos 111 artigos publicados, considerando a quantidade de publicações em cada artigo.

Nesta pesquisa foram levantadas, no total, 61 instituições, dos quais 78,29% estão concentradas na região sul e sudeste e a região norte não possui nenhuma instituição com artigo publico no período abordando este tema; 75% dos pesquisadores estão vinculados a instituições públicas; 63,93% das instituições têm somente 1 autor correlacionado e 9,84% são faculdades. O programa multiinstitucional em pós-graduação em Ciências Contábeis reúne três instituições de ensino federal UNB/UFRN/UFPB.

Na Tabela 6 são apresentadas as entidades do terceiro setor que são pesquisadas nos artigos amostrais, conforme critérios estabelecidos por Fernandes (1994).

Tabela 6 - Entidades do terceiro setor

Tipo de Entidade	Frequência	%
Geral	35	31,53%
Entidades tradicionais religiosas e laicas	2	1,80%
Entidades paraestatais	1	0,90%
Organizações não governamentais	24	21,62%
Entidades associativas	20	18,02%
Entidades de iniciativa empresarial	20	18,02%
Empreendimentos de serviços no terceiro	9	8,11%
Total geral	111	100%

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

Em 31,53% dos artigos é feita uma abordagem genérica sobre o Terceiro Setor, às vezes exemplificando com uma das entidades componentes. Foi evidenciado que a maior parte dos tipos de entidades do Terceiro Setor foi pesquisada por estes artigos.

Em tempo, a Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) e a Organização Social (OS) foram consideradas como Organizações Não Governamentais (ONG's). As Instituições de Ensino Superior e Hospitais foram considerados empreendimentos de serviços no terceiro setor. Fundações e Instituições filantrópicas como Entidades de Iniciativa empresarial. Cooperativas e Associações como Entidades Associativas.

Embora tenha crescido muito a quantidade de igrejas em funcionamento, convida-se o leitor a analisar esta assertiva no próprio bairro onde reside, esta entidade foi tema somente de dois artigos, um nicho a ser explorado.

Para analisar os temas abordados nos artigos, elaborou-se a Tabela 7 utilizando-se como parâmetro de classificação as áreas temáticas do congresso EnANPAD a fim de haver uma uniformização dos resultados.

Tabela 7 – Artigos por áreas temáticas

Temática	Artigos	%
Contabilidade financeira	35	31,53%
Governança Corporativa	23	20,72%
Ensino e pesquisa	21	18,92%
Contabilidade de Custos	12	10,81%
Controladoria	7	6,31%
Contabilidade Gerencial	4	5,40%
Auditoria	2	1,80%
Governamental	2	1,80%
Abordagens Comportamentais	2	1,80%
Contabilidade tributária	1	0,90%
Total geral	111	100%

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

Em 31,53% dos artigos referiam-se a temas relacionados ao processo de evidenciação dos eventos econômicos que ocorrem no âmbito das organizações e a elaboração/divulgação das demonstrações contábeis para usuários externos às entidades.

Na Tabela 8 há a caracterização da tipologia da pesquisa quanto aos objetivos, observa-se que em 44 artigos não foi evidenciada esta informação.

Tabela 8 - Tipologia da pesquisa quanto aos objetivos

Objetivo	Frequência	%
Não informaram	44	39,64%
Descritiva	30	27,03%
Exploratório	27	24,32%
Exploratória/descritiva	7	6,31%
Explicativo	2	1,80%
Empírico -analítico	1	0,90%
Total geral	111	100%

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

Em 30 artigos a pesquisa foi considerada descritiva, enquanto em 27, foi exploratória. Nos outros 10 artigos, a pesquisa foi considerada exploratória/descritiva, explicativa ou empírico-analítico.

Os autores consideram a Pesquisa quanto à tipologia, conforme a Tabela 9.

Tabela 9 - Pesquisa quanto à tipologia

Tipologia	Frequência	%
Empírico	92	82,88%
Teórico	17	15,32%
Teórico-empírica	2	1,80%
Total geral	111	100%

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

Observa-se que em 92 artigos a pesquisa foi considerada empírica, enquanto em 17, foi teórico. Apenas em 2 artigos a pesquisa foi tipificada como teórico-empírico. Os artigos publicados no congresso USP, em sua maioria, contribuíram com

a pesquisa teórica neste segmento.

Na Tabela 10 estão discriminadas as técnicas de coleta de dados utilizadas pelos autores em suas pesquisas.

Tabela 10 - Técnica de coleta de dados

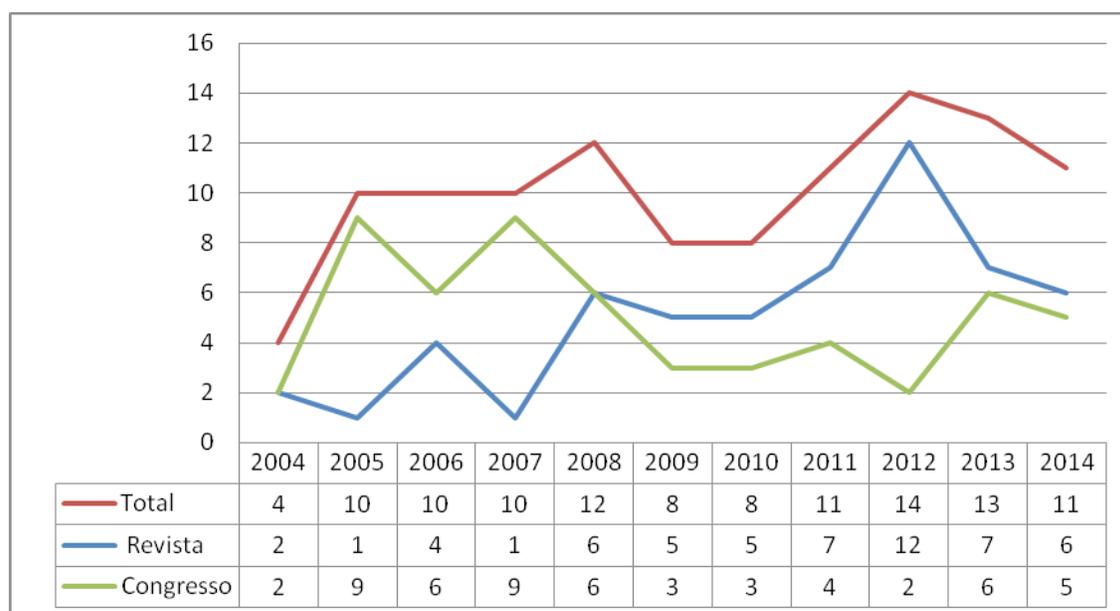
Procedimento	Frequência	%
Não informaram	27	24,32%
Análise documental	25	22,52%
Questionário	24	21,62%
Entrevista	15	13,51%
Entrevista/questionário	8	7,21%
Bibliométrico	4	3,60%
Entrevistas/observação	3	2,70%
Análise de conteúdo	2	1,80%
Análise de conteúdo/observação direta	1	0,90%
Bibliométrico / sociométrica	1	0,90%
Questionário/observação	1	0,90%
Total geral	111	100%

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

Em 27 artigos não foi evidenciada esta informação. Em 25 artigos, a técnica mais utilizada foi a análise documental, seguida do uso de questionário, em 24 artigos. Em 15 artigos, foi feito uso da entrevista, enquanto em 8 artigos foram utilizados conjuntamente entrevista e questionário. Outras técnicas utilizadas nos artigos, de forma individualizada ou conjuntamente com as técnicas já apresentadas.

Referente à quantidade de artigos publicados anualmente, o Gráfico 1 apresenta a evolução da produção acadêmica no período de 2004 a 2014.

Gráfico 1 - Produção acadêmica anual de 2004 a 2014



Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

Houve um incremento da pesquisa nesta temática, tendo em vista o ano inicial de 2004. Durante os anos de 2013 e 2014, houve um decréscimo da quantidade de artigos publicados, em números absolutos, entretanto a produção vem mantendo um quantitativo em geral superior ao dobro do ano inicial da pesquisa.

Referente as publicações, tem-se que nos congressos foram 55 artigos e em revistas a quantidade de 56, um empate técnico, por assim dizer.

Por fim, esta pesquisa buscou demonstrar que embora a quantidade de artigos abordando este tema seja diminuto, mais pesquisadores tem-se dedicado a estudá-lo, haja vista a grande variedade de entidades classificadas como pertencentes ao Terceiro Setor tem-se grandes oportunidades para efetuar pesquisas nesta temática e ajudar a aprimorar o funcionamento e os controles necessários para que haja a transparência suficiente na correta aplicação dos recursos recebidos e fortalecer a relação e confiança entre doadores e gestores. Com o aumento da amostra e a identificação das entidades pesquisadas, este artigo atendeu uma das sugestões feitas por Chagas *et al.* (2011). Tal qual na pesquisa de Marques *et al.* (2015) não é possível afirmar se houve evolução ou não na quantidade de artigos publicados devido a variação ocorrida nos anos de 2004 a 2014.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Buscando caracterizar a produção científica brasileira em contabilidade abordando como temática o Terceiro Setor, esta pesquisa teve como base os objetivos específicos abaixo descritos e os seguintes achados.

Em relação ao primeiro objetivo específico, identificar as instituições e os autores que mais contribuíram com pesquisa nesta área, foi constatado que a maioria das instituições de ensino superior, das quais os artigos foram associados, estão concentradas na região Sul e Sudeste, assim, a hipótese associada a este objetivo foi corroborada. Também foi evidenciado que a maior parte dos autores elencados nesta pesquisa publicou um único artigo.

No tocante ao segundo objetivo específico, averiguar os tipos de organizações do terceiro setor que estão sendo pesquisadas, observa-se que na maior parte dos artigos o terceiro setor foi abordado de forma genérica não se fixando num tipo de organização, embora a maior parte dos tipos de entidades foi pesquisada por estes artigos. Assim, também se pode dizer que a hipótese associada foi corroborada pelos resultados.

No que diz respeito ao terceiro objetivo específico, verificar as principais temáticas abordadas, sobressaem os temas relacionados ao processo de evidenciação dos eventos econômicos que ocorrem no âmbito das organizações e a elaboração/divulgação das demonstrações contábeis para usuários externos às entidades. Neste caso, também se pode dizer que a hipótese associada foi corroborada pelos resultados.

Em relação ao quarto objetivo específico, elencar os aspectos metodológicos das pesquisas, observou-se na maioria dos artigos a pesquisa foi considerada empírica e descritiva. Desta forma, a hipótese foi parcialmente aceita, pois esperava-se ser empírica e exploratória.

E por fim, em relação ao quinto objetivo específico, verificar a evolução acadêmica da pesquisa contábil no Terceiro Setor, constatou-se que houve um incremento da pesquisa nesta temática, tendo em vista o ano inicial de 2004. A hipótese associada foi considerada aceita embora tenha decréscimo da quantidade de artigos publicados em números absolutos nos últimos dois anos.

Desta forma, esta pesquisa traçou um panorama dos artigos que vêm sendo publicados sobre o Terceiro Setor na área contábil, durante os anos de 2004 a 2014, e espera-se que tenha contribuído para ampliação do tema e servindo como ponto de partida para estudos sobre as diversas entidades existentes e que estão em desenvolvimento de suas atividades. Embora a pesquisa não tenha abordada a dimensão econômica deste setor, notícias facilmente encontradas através de sítios eletrônicos atestam o grande crescimento em quantidade de entidades e em volume de recursos, situação esta não condizente com o Gráfico 01, onde as pesquisas nos anos de 2013 e 2014 diminuíram, comparando ao ano de 2012.

Como limitação deste trabalho teve-se a não abrangência do Congresso Brasileiro de Contabilidade, bem como o uso de softwares para a análise qualitativa dos dados.

Como sugestão para trabalhos futuros recomenda-se estudo das entidades participantes do terceiro setor na busca de identificar as principais dificuldades encontradas na contabilização dos fatos para que a pesquisa teórica possa suprir as demandas empíricas.

REFERÊNCIAS

CARNEIRO, A. F.; OLIVEIRA, D. L.; TORRES, L. C. Accountability e prestação de contas das organizações do terceiro setor: uma abordagem à relevância da contabilidade. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, v. 6, n. 2, p. 90-103, 2011.

CHAGAS, M. J. R. *et al.* Publicações acadêmicas de pesquisas em contabilidade sobre terceiro setor no Brasil: análise do período de 2007 a 2009. *Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, Paraíba, v. 1, n. 1, p. 1-17, maio/ago. 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. *Aspectos contábeis específicos em entidades diversas*. Resolução CFC nº 1409/12, de 21 de setembro de 2012. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2012/001409>. Acesso em: 22 out. 2015.

CUNHA, J. A. C.; YOKOMIZO, C. A.; BONACIM, C. A. G. Miopias de uma lente de aumento: as limitações da análise de documentos no estudo das organizações. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 34., 2010, Rio de Janeiro, *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2010.

CUSTÓDIO, E. B.; JACQUES, F. V. S.; QUINTANA, A. C. Organizações sem fins lucrativos: um estudo bibliométrico. *Revista Ambiente Contábil*, v. 5, n. 2, p. 107-127, jul./dez. 2013.

FALCÃO, J. *Democracia, direito e terceiro setor*. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006

FERNANDES, R. C. *Privado porém público: o terceiro setor na América Latina*. 2. ed. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1994.

FRANÇA, J. A. (Coord.); ANDRADE, A. P. *et al.* *Manual de procedimentos para o terceiro setor: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social*. Brasília, DF: CFC; FBC; Profis, 2015.

MÁRIO, P. C. *et al.* A utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, Rio de Janeiro, v. 8, n. 1, jan./abr. 2013.

MARQUES, B. A. *et al.* Terceiro setor: panorama das tendências de 1998 a 2013 por meio de um estudo bibliométrico. *Enfoque: Reflexão Contábil*, v. 34, p. 71-89, 2015.

MARTINS, P. L. *et al.* A contabilidade do terceiro setor: o caso Anália Franco. In: SIMPOSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 8., 2011, Rio de Janeiro, *Anais...* Rio de Janeiro: SEGeT, 2011.

NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T. *Teoria da Contabilidade*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. *Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLAK, P. A.; SLOMSKI, V.; ALVES, C. V. O. As publicações acadêmicas da pesquisa contábil no Brasil, no âmbito das organizações do Terceiro Setor. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, DF, v.2, n. 1, art. 2, p. 24-46, jan./abr. 2008.

PAES, J. E. S. *Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários*. 3. ed. Brasília, DF: Brasília Jurídica, 2001.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. *Metodologia de pesquisa*. 5. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2013.