

Terceiro setor: um estudo bibliométrico nos congressos brasileiros de custos

Jackeline Lucas Souza (UFC) - jackeline.souza@hotmail.com

Alan Diógenes Góis (UFC) - alandgois@hotmail.com

Tatiana Aquino Almeida (UFC) - tatianaaquino.ufc@gmail.com

Benedita Carvalho de Araújo (UFC) - bebelchior2011@hotmail.com

Resumo:

O presente trabalho se propõe a realizar um levantamento, no período de 1994 a 2012, nos trabalhos aprovados pelo Congresso Brasileiro de Custos (CBCustos) que possuam como foco o Terceiro Setor. A pesquisa é descritiva e qualitativa identificando, em uma população de 150 artigos, a abordagem do tema em questão, com amostra em 56 artigos que tratam diretamente o assunto. Os resultados evidenciaram no perfil do autores uma média de 2,68 autores por artigo, com formação em Ciências Contábeis e titulação de doutor e/ou doutorando em 33% da amostra; as características metodológicas 42,86% em estudos de caso qualitativos e fonte de dados primária; as temáticas do referencial teórico enfatizando o Terceiro Setor e o Sistema de Controle; e, por fim as bases bibliográficas com referências nacionais e internacionais em livros, representando 54,21% das referências utilizadas. Além disto, constatou-se tanto um crescimento na utilização da literatura internacional, quanto na utilização de periódicos e anais de congressos. Portanto, os resultados obtidos neste estudo refletem tendências de crescimento, ao longo dos 13 anos analisados, em trabalhos científicos publicados sobre o Terceiro Setor, servindo como auxílio para novas pesquisas acadêmicas.

Palavras-chave: Terceiro setor. Bibliometria. CBCustos

Área temática: Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor

Terceiro setor: um estudo bibliométrico nos congressos brasileiros de custos

Resumo

O presente trabalho se propõe a realizar um levantamento, no período de 1994 a 2012, nos trabalhos aprovados pelo Congresso Brasileiro de Custos (CBCustos) que possuam como foco o Terceiro Setor. A pesquisa é descritiva e qualitativa identificando, em uma população de 150 artigos, a abordagem do tema em questão, com amostra em 56 artigos que tratam diretamente o assunto. Os resultados evidenciaram no perfil do autores uma média de 2,68 autores por artigo, com formação em Ciências Contábeis e titulação de doutor e/ou doutorando em 33% da amostra; as características metodológicas 42,86% em estudos de caso qualitativos e fonte de dados primária; as temáticas do referencial teórico enfatizando o Terceiro Setor e o Sistema de Controle; e, por fim as bases bibliográficas com referências nacionais e internacionais em livros, representando 54,21% das referências utilizadas. Além disto, constatou-se tanto um crescimento na utilização da literatura internacional, quanto na utilização de periódicos e anais de congressos. Portanto, os resultados obtidos neste estudo refletem tendências de crescimento, ao longo dos 13 anos analisados, em trabalhos científicos publicados sobre o Terceiro Setor, servindo como auxílio para novas pesquisas acadêmicas.

Palavras-chave: Terceiro setor. Bibliometria. CBCustos.

Área Temática: Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor

1. Introdução

Dentre os entes e organizações que atuam na sociedade promovendo mudanças redundam em uma organização destes em três setores: o Primeiro Setor é o setor público (entes governamentais); o Segundo Setor são organizações que atuam no mercado e que visam o lucro; e, por fim, o Terceiro Setor é composto por organizações que atuam em diversos segmentos, contudo, diferenciam-se por não terem o objetivo de auferir lucro (BENTO; PAIVA; CASAGRANDE, 2010).

Atualmente, se tem a visão de que o Terceiro Setor é composto por entidades privadas-que produzem bens e/ou serviços à população, não buscando o lucro e sim em atender às necessidades da sociedade (MAÑAS; MEDEIROS, 2012). Desta forma, as organizações atuam como um importante agente de mudanças na sociedade à medida que realizam ações assistencialistas, buscando também a promoção do crescimento e do desenvolvimento da comunidade.

Com o passar do tempo, a importância dessas organizações aumentou em virtude de fatores impulsionadores, tanto no tipo de atividade realizada, quanto na propagação destas organizações e do crescimento estrutural das mesmas. Isso faz com que vários agentes voltem suas atenções às entidades do Terceiro Setor, com destaque à comunidade, ao governo e à academia. Corroborando com isso, diversos trabalhos evidenciam o aumento de interesse dos pesquisadores quanto à realização de estudos voltados à esta temática (MARTINS; PEDROSA NETO; ARAÚJO, 2008; PARENTE et al., 2012; PIZA et al., 2012; HEINZEN; ROSSETTO; ALTOFF, 2013).

Identificando uma tendência evolutiva de estudos do Terceiro Setor, tanto no meio acadêmico como no cenário mercadológico, a pesquisa foi feita a fim de realizar análise bibliométrica com processo metodológico em investigar a evolução da produção científica sob determinados aspectos, no Terceiro Setor.

A problemática está voltada para responder o seguinte questionamento: Quais autores, tratamentos metodológicos, perspectivas teóricas e bases bibliográficas são pertinentes aos estudos sobre Terceiro Setor nos Congressos Brasileiro de Custos? Para tanto foi traçado como objetivo geral da pesquisa levantar, no período de 1994 a 2012, os trabalhos aprovados pelos Congressos Brasileiro de Custos (CBCustos) que possuam como foco o Terceiro Setor. A fim de alcançar este objetivo foram propostos os objetivos específicos de: a) analisar o perfil dos autores que tiveram trabalhos aprovados no CBCustos com o foco no Terceiro Setor; b) verificar as características metodológicas utilizada nos trabalhos aprovados no CBCustos com o foco no Terceiro Setor; c) investigar as temáticas abordadas no referencial teórico dos trabalhos aprovados no CBCustos com o foco no Terceiro Setor; e d) examinar as bases bibliográficas empregadas para a realização dos trabalhos aprovados no CBCustos com o foco no Terceiro Setor.

Conforme Moraes Júnior, Araújo e Rezende (2010), a pesquisa bibliométrica é comumente utilizada para se fazer um levantamento da quantidade e qualidade de estudos sobre um tema que é considerado relevante para uma determinada área. Neste cenário, o presente estudo se justifica pelo crescimento do Terceiro Setor, tanto nacional quanto internacionalmente, fomentando questionamentos sobre a aplicabilidade do Terceiro Setor nas diversas áreas do conhecimento. Assim, torna-se relevante investigar as principais características das pesquisas que abordam o Terceiro Setor publicados em evento da área contábil.

O estudo encontra-se estruturado em quatro seções, além desta introdução. A seção dois compõe o arcabouço teórico e estudos empíricos anteriores que suportam e norteiam a problemática da pesquisa. Na seção três são descritos os aspectos metodológicos da investigação. A quarta seção explicita os resultados e as discussões desenvolvidas em torno da proposta. Na última seção, uma síntese dos principais resultados e as considerações finais como desfecho.

2. Fundamentação Teórica

2.1. Terceiro Setor

O surgimento do Terceiro Setor se deu no fim do século XIX através de instituições criadas por igrejas, a exemplo das Santas Casas de Misericórdia, as quais possuíam o intuito de dar assistência a comunidades carentes. Ainda com o caráter filantrópico, no século XX, outras religiões, em conjunto com o Estado, passaram a atuar nesse âmbito. Contudo, a industrialização e a urbanização provocaram tanto o progresso econômico quanto ao aumento dos problemas sociais, o que provocou nova conjuntura social e econômica pelo surgimento de diversas entidades assistencialistas não estavam necessariamente ligadas ao Estado ou à Igreja (MAÑAS; MEDEIROS, 2012).

A partir da década de 90, o Terceiro Setor passou a ter um novo propósito, sendo este baseado na renovação do espaço público; no resgate da solidariedade e da cidadania; na humanização do capitalismo; e, se possível, na superação da pobreza (NEVES JÚNIOR; LINS, 2007). De acordo com Parente et al. (2012), desde esta década as entidades pertencentes ao Terceiro Setor vêm crescendo e ganhando importância, tanto no âmbito nacional quanto internacional. Nesse contexto, percebe-se que tal importância se deve ao crescimento do número de organizações, bem como ao trabalho que as mesmas realizam perante a sociedade.

O Terceiro Setor é composto por organizações sem fins lucrativos e não governamentais que possuem como objetivo a realização de ações que beneficiem a sociedade (PAES, 2004; BRITO; CARDOSO, 2010). Os entes inseridos no Terceiro Setor buscam suprir as deficiências existentes que o Primeiro Setor (Governo) e o Segundo Setor (empresas) não conseguiram preencher. Complementarmente, Zacarias et al. (2008) preconizam que o Terceiro Setor é um dos caminhos encontrados pela sociedade civil para amenizar os problemas sociais que afetam a coletividade. Portanto, através da realização de programas e projetos, essas organizações dão assistência à sociedade e, desta forma, buscam promover o seu bem-estar.

É importante, ainda, ressaltar que as organizações enquadradas no Terceiro Setor devem possuir certas características estruturais. Salamon e Anheier (1992) propuseram uma estrutura-operacional, que contém espécies de atributos que devem ser atendidos para que haja o enquadramento da entidade, as quais devem ser: formais, privadas, autônomas, voluntárias e, por fim, não podem distribuir lucros.

Os autores Olak e Nascimento (2006) explicitam as principais características das entidades que compõe o Terceiro Setor (Quadro 1).

CARACTERÍSTICAS	SIGNIFICADOS
Objetivos institucionais	Provocar mudanças sociais
Principais fontes de recursos	Doações, contribuições, subvenções e prestação de serviços comunitários
Lucro	Meio de atingir os objetivos institucionais e não um fim
Patrimônio/Resultados	Não há participação/distribuição aos provedores
Aspectos fiscais e tributários	Normalmente são imunes ou isentas
Mensuração do resultado social	Difícil de ser mensurado monetária e economicamente

Fonte: Adaptado de Olak e Nascimento (2006)

Quadro 1 – Principais características das entidades do Terceiro Setor

No Brasil, os entes que compõe o Terceiro Setor podem ser constituídos sob dois formatos: fundação ou associação. Uma associação tem sua composição na vontade de duas ou mais pessoas unidas por um ideal, causa ou objetivos sociais em comum, enquanto uma fundação se origina com base em um patrimônio ou relação de bens destinados a atender os objetivos sociais (GUIMARÃES; PINHO; LEAL, 2010). Contudo há uma vasta terminologia caracterizando essas entidades, tais como: organizações não governamentais, organizações da sociedade civil, instituições filantrópicas ou sociais. As organizações não governamentais (ONGs) são entidades sem fins lucrativos que dentre todos os tipos de entidades são as mais representativas dentro do Terceiro Setor, deste modo, elas arcam com grande parte da função do Terceiro Setor a qual diverge do Estado e das empresas ligadas ao mercado.

Outra característica relevante nas organizações do Terceiro Setor são as fontes de financiamento, em sua maioria, através de doações e financiamentos, realizados tanto pela própria população, quanto pelo governo e instituições e organizações internacionais (AGUIAR; MARTINS, 2006). Diante disto, é imprescindível que essas organizações utilizem seus recursos da forma mais eficiente e eficaz, buscando, assim, a maximização do benefício social.

Apesar desta necessidade, as entidades do Terceiro Setor apresentam certas dificuldades para implementar uma gestão adequada devido à ausência de controles e informações que devem ser geradas ao governo e seus financiadores, bem como da falta de profissionais capacitados, que possuam conhecimentos na área empresarial e que tenham a habilidade de empregar seus conhecimentos em uma organização que não visa o lucro econômico e sim o lucro social (MARTINS; PEDROSA NETO; ARAÚJO, 2008).

Dessa forma, a utilização das informações contábeis como norteador da gestão de uma organização é tida como ferramenta estratégica para que se possa buscar uma maior eficiência nas atividades. Para Martins (2003), a contabilidade de custos passou a ser vista como uma

forma eficiente para dar suporte à gerência, possuindo duas importantes funções: auxiliar o controle e tomada de decisões.

Neste contexto, a contabilidade é tida como um importante instrumento que deve ser utilizado pelos vários tipos de organizações, inclusive àquelas pertencentes ao Terceiro Setor. Nessas organizações a contabilidade insere-se tanto como um meio de prestação de contas, quanto como um instrumento gerencial, no qual se gera a possibilidade de otimizar e melhorar a atuação de tais entidades junto à sociedade.

Assim, verificada a importância e utilidade da contabilidade para o Terceiro Setor, e, aliando-se ao crescimento e destaque do mesmo na sociedade, verifica-se a relevância e crescimento deste campo de pesquisa. O aumento de interesse dos pesquisadores quanto a estudos realizados com foco no Terceiro Setor também é exposto em outros trabalhos (MARTINS; PEDROSA NETO; ARAÚJO, 2008; PARENTE et al., 2012; PIZA et al., 2013; HEINZEN; ROSSETTO; ALTOFF, 2013). Apesar de crescente, no Brasil, ainda são poucas as pesquisas voltadas para o Terceiro Setor (LIMONGI; IMETON; LAFFIN, 2007).

2.2. Estudos anteriores em bibliometria

Diversas são as pesquisas voltadas para a análise da produtividade científica na área contábil, tanto brasileira quanto internacional. Esses trabalhos são feitos com o intuito de identificar tendências de pesquisas, e analisar a estrutura e as características dos artigos científicos publicados em congressos e revistas. O Quadro 2 apresenta alguns estudos empíricos anteriores que versam sobre a bibliometria na área de Contabilidade.

AUTORIA (ANO)	OBJETIVO	PRINCIPAIS RESULTADOS
Bento, Paiva e Casagrande (2010)	Verificar o perfil das produções científicas, a respeito de Gestão de Riscos, publicadas nos principais congressos do Brasil no período de 2008 a 2010.	Os resultados revelam que o congresso SEMEAD apresentou o maior número de artigos analisados., com predominância de três autores nos artigos, e de publicações acerca de gestão de riscos operacionais, que trata de riscos ligados a falhas gerencias e ausência de controles internos eficazes.
De Luca et al. (2011)	Analisar a participação feminina na produção científica em contabilidade publicada nos anais dos EnANPAD, dos Congressos USP de Controladoria e Contabilidade e da ANPCONT.	Constatou-se que a participação feminina na produção científica contábil foi significativamente pequena em relação à do gênero masculino, e que sua evolução relativa costuma acompanhar a da quantidade total de autores, sendo que nos últimos anos assinalou uma queda no tocante aos eventos da USP e da ANPAD, e um aumento no que tange ao da ANPCONT.
Chagas et al. (2010)	Investigar a evolução da produção acadêmica em contabilidade com foco no Terceiro Setor nos anos de 2007 a 2009.	Os resultados demonstram uma evolução da produção acadêmica contábil no voltada para esta temática, quando comparada ao período anterior, contudo, observou-se que os artigos publicados em revistas continuam sem grande expressão, mesmo com o aumento do número de revistas na área contábil.
Dani, Dal Vesco e Scarpin (2011)	Analisar a produção científica sobre contabilidade do terceiro setor em oito periódicos internacionais no período de 2006 a 2010.	Os resultados apontaram em um universo de 1.522 publicações analisadas, de oito periódicos internacionais da área contábil, apenas 7 artigos abordam o tema Terceiro Setor, sendo estes artigos foram encontrados em dois periódicos: no <i>Journal of Accounting & Economics</i> e o <i>Journal of Accounting & Research</i> . Assim, observou-se que ainda existe um vasto campo de pesquisa a ser explorado pelos pesquisadores nesta temática.

Paula et al. (2010)	Analisar bibliometricamente a publicação de artigos sobre terceiro setor nos periódicos de administração.	Os resultados mostraram: uma produção realizada por indivíduos isolados; publicada em revistas voltadas à administração pública e preocupação com a sociedade; provenientes das regiões sul e sudeste brasileira; com insuficiente número de pesquisas abrangentes e quantitativas. A análise temática revelou ampla diversidade de temas tratados.
Serra, Figueiredo e Almeida (2013)	Identificar a produção acadêmica relacionada ao campo da estratégia com foco em organizações do Terceiro Setor.	Os resultados apresentaram algumas tendências como uso dos métodos de pesquisa Estudo de Caso e <i>Grouded Theory</i> , e a busca de fundamentação na teoria dos Stakeholders, além da utilização dos trabalhos e autores clássicos de estratégia. Além disso, observou-se um esforço no sentido de desenvolver teorias de gestão e estratégia que contemplem a realidade das organizações do Terceiro Setor.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 2- Estudos empíricos anteriores

Do exposto, diferencia-se esta pesquisa das demais por abordar a temática do Terceiro Setor em um período de 19 anos focado nas publicações realizadas no Congresso Brasileiro de Custos, buscando, assim, trazer contribuição para o meio acadêmico com essa temática pouco abordada.

3. Procedimentos Metodológicos

De acordo com Collis e Hussey (2005) a pesquisa descritiva é utilizada para identificar e obter informações sobre as características de um determinado problema. Deste modo, a presente pesquisa enquadra-se como descritiva, na medida em que leva em consideração a descrição dos principais indicadores da produção científica sobre o tema do Terceiro Setor.

Para se chegar aos objetivos propostos, foram aplicadas técnicas de pesquisa bibliométrica e análise de conteúdo. A análise bibliométrica se desenvolve em quatro etapas básicas: a escolha da literatura a ser analisada, a avaliação dos dados coletados, a análise e interpretação das informações e a apresentação dos resultados (COOPER; LINDSAY, 1998).

Além da bibliometria, realizou-se a análise de conteúdo, que, segundo Bardin (2004), consiste em um conjunto de técnicas de análise de comunicações, a qual procura obter informações relativas às características das mensagens disponibilizadas e utiliza-se de indicadores que permitem a inferência de conhecimentos relativos à percepção dessas mensagens. Destarte, o presente estudo foi desenvolvido com o propósito de verificar as principais características da produção científica relacionada ao Terceiro Setor, na área de Contabilidade.

Quanto à abordagem, a pesquisa é classificada como qualitativa, segundo Creswell (2010), quando analisa o conteúdo das características do estudo.

Para a consecução deste estudo, foram consideradas as produções científicas do período de 1994 a 2012, publicadas nos anais do Congresso Brasileiro de Custos - CBCustos. O período contempla o evento desde a sua primeira edição até a sua 19ª edição, que corresponde à edição mais recente, destarte, a análise compreende 19 anos. A escolha do CBCustos se deu por sua relevância para a área da Contabilidade e pelo mesmo possuir temáticas referentes ao Terceiro Setor.

A amostra foi definida levando-se em consideração todos os artigos publicados nos anais do referido evento, ou seja, a seleção dos artigos não foi limitada apenas às áreas temáticas

voltadas para o Terceiro Setor. Isso foi feito com o objetivo de não excluir possíveis artigos que por ventura não foram enquadrados nesta área temática.

Os artigos foram obtidos por meio de acesso ao sítio do congresso, selecionando-os através de duas análises: a primeira análise por meio da identificação de palavras-chave (Terceiro Setor, sem fins lucrativos e organização não governamental-ONG), e suas respectivas traduções, nos títulos e nos resumos dos trabalhos, e a segunda análise pela seleção de amostra final na análise de conteúdo dos artigos com o fim de enquadrá-los no tema Terceiro Setor, sendo excluídos aqueles que, em essência, não condiziam com o tema.

O CBCustos, deste a sua primeira edição até a mais recente (CBCustos XIX), é composto por 3.286 artigos de diversas áreas temáticas. Os artigos que apresentaram as características acima mencionadas totalizam em 56 artigos, pela análise mais detalhada, os quais estão inseridos em diversas áreas temáticas, não se limitando às áreas temáticas do Terceiro Setor. A Tabela 1 mostra a distribuição da amostra no período 1994 a 2012.

Tabela 1 – Distribuição da amostra no período 1994 a 2012.

ANO	CBCustos			
	POPULAÇÃO	1ª ANÁLISE	2ª ANÁLISE	PROPORÇÃO
1994	27	-	-	0,00%
1995	98	2	-	0,00%
1996	46	-	-	0,00%
1997	51	-	-	0,00%
1998	79	1	1	1,26%
1999	113	2	2	1,77%
2000	166	3	3	1,81%
2001	143	4	4	2,80%
2002	200	6	4	2,00%
2003	140	1	1	0,71%
2004	244	3	1	0,41%
2005	350	9	9	4,00%
2006	180	6	5	2,78%
2007	238	4	4	1,68%
2008	267	7	7	2,62%
2009	253	3	3	1,19%
2010	270	6	5	1,85%
2011	192	9	7	3,06%
2012	229	1	-	0,00%
TOTAL	3.286	67	56	1,70%

Fonte: Dados da pesquisa

Percebe-se, na Tabela 1, baixa representatividade dos artigos publicados nos anais do CBCustos que possuem como tema o Terceiro Setor, ou seja, a amostra corresponde a 1,70% da população total. Além disso, observa-se que, devido à inexistência de artigos que se enquadrassem aos objetivos da pesquisa em determinados nos demais anos dos congressos realizados, o presente estudo analisará efetivamente apenas aqueles presentes no período de 1998 a 2011.

Uma vez definido os artigos da amostra, a análise levou em conta quatro categorias (Quadro 3): (i) perfil dos autores, (ii) características metodológicas da pesquisa, (iii) temáticas do referencial teórico da pesquisa e (iv) base bibliográfica da pesquisa.

CATEGORIA	DESCRIÇÃO
Perfil dos autores	Quantidade de autores; Nomes dos autores; Gênero; Titulação; Formação do autor; Cooperação entre IES; Nome da IES; Estado da IES.
Características metodológicas	Abordagem da pesquisa; Procedimentos da pesquisa; Objetivo da Pesquisa; Fonte dos dados.
Temáticas do referencial teórico	Abordagens, temas expostos no referencial teórico.
Base bibliográfica	Literatura utilizada; nacional e internacional (permanentes e não permanentes).

Fonte: Adaptado de Cardoso, Vasconcelos e Pontes (2012).

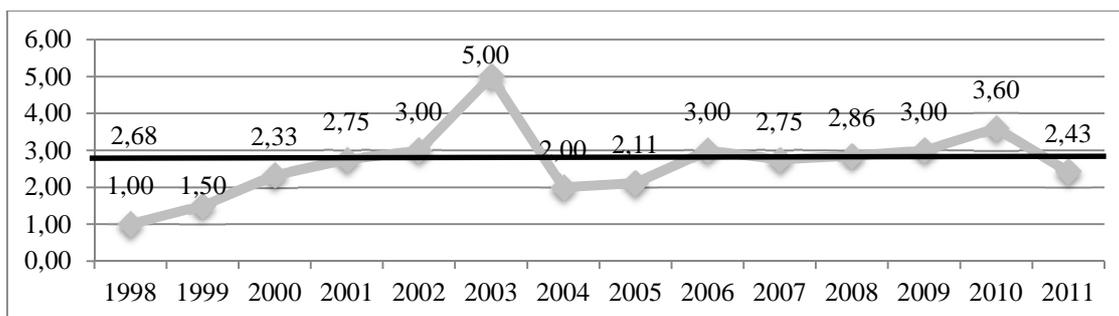
Quadro 3 – Categorias de análise do estudo

A partir das categorias expostas acima, foi realizada uma análise qualitativa dos artigos, assim como a análise bibliométrica.

4. Análise dos Resultados

4.1 Perfil dos autores

Esta seção remete-se ao primeiro objetivo específico de analisar o perfil dos autores que tiveram trabalhos aprovados no CBCustos com o foco no Terceiro Setor, demonstrado na Figura 1 a média de autores por ano.



Fonte: Dados da pesquisa

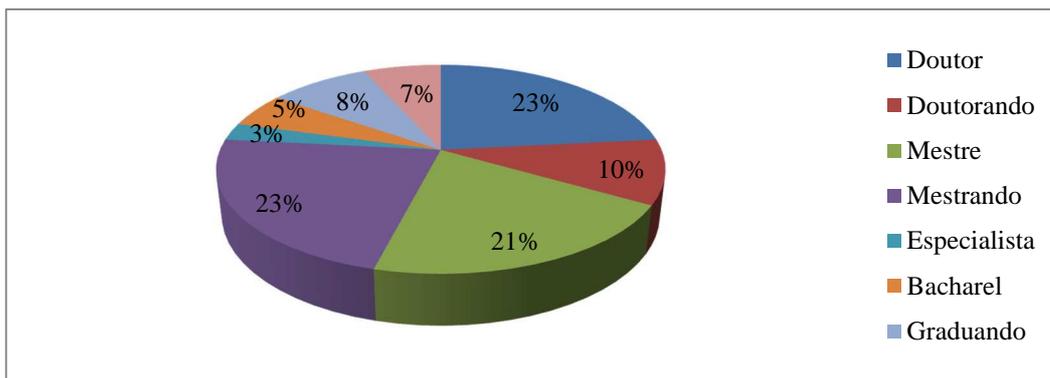
Figura 1 – Média de autores em artigos por ano

Observa-se na Figura 1 que o ano de 1999 a média de artigo por autor foi de um, representando a menor média de todos os anos analisados. Já a máxima média de autores deu-se no ano de 2003, o qual apresentou cinco autores por artigo.

A análise total dos artigos por autores evidenciou: 9 artigos com 1 autor, 20 artigos com 2 autores, 12 artigos com 3 autores, 10 artigos com 4 autores, e 5 artigos com 5 autores. Destarte, a média de autores geral é de 2,68 corroborando com os achados de Bento, Paiva e Casagrande (2010), em que a concentração de autores por artigo estava entre dois e três.

Os dados revelam que há predominância do gênero masculino na autoria dos artigos, correspondendo a 58% da amostra, evidenciando os resultados de De Luca et al. (2011), onde foi verificada uma pequena participação feminina na produção científica publicada em eventos nacionais no período de 2004 a 2009.

A Figura 2 mostra a titulação dos autores que tiveram artigos aprovados no CBCustos no período em estudo.



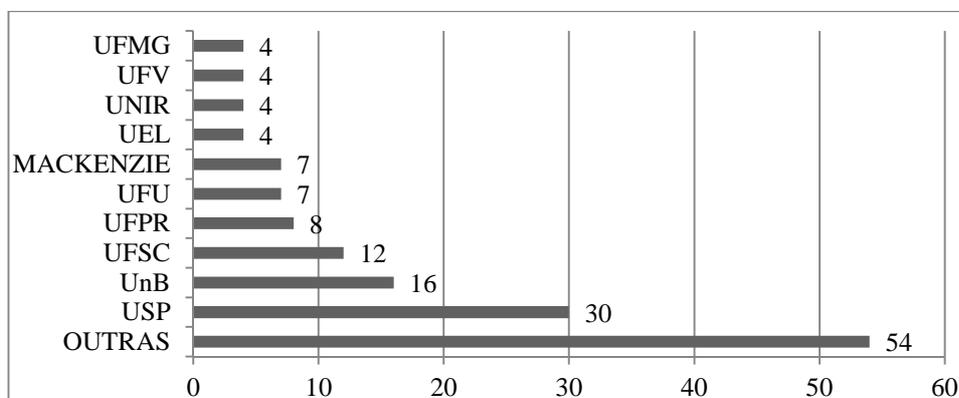
Fonte: Dados da pesquisa

Figura 2 – Titulação dos autores dos artigos

Observa-se, na Figura 2, que os doutores e mestrandos são os mais presentes, cada um correspondendo a 23% da amostra, e que os especialistas são os menos presentes com 3% da amostra. Atenta-se ainda, que mais da metade (77%) dos autores possuem titulação vinculada ao *strictu sensu*, ratificando os resultados de Cardoso, Vasconcelos e Pontes (2012).

Os resultados, ainda, demonstram que a principal formação dos autores é em Ciências Contábeis (34%), seguido de Controladoria e Contabilidade (23%), Administração (15%), e demais áreas (28%). Este resultado é efeito do CBCustos ser um congresso que engloba principalmente áreas como Contabilidade e Administração, em uma abordagem da Gestão Estratégica de Custos.

A Figura 3 demonstra as principais formações dos autores que tiveram artigos aprovados no CBCustos no período em estudo.



Fonte: Dados da pesquisa

Figura 3 – Instituições de Ensino dos autores dos artigos

A partir da Figura 3, observa-se nos 150 artigos, inicialmente analisados, que a USP (20%) é a principal instituição de ensino em que os autores são vinculados, ratificando os resultados de Paula et al. (2010), seguido da UnB (10%) e da UFSC (8%), nota-se que a maioria dos autores (36%) representa diversas instituições de ensino. Pode-se ainda inferir que houve pouca colaboração entre os autores de instituições de ensino diferentes, uma vez que mais da metade dos artigos (66%) foi feita por autores da mesma instituição.

4.2. Características Metodológicas

Quanto à caracterização metodológica buscou-se coletar informações sobre os procedimentos, a abordagem, o objetivo e a fonte de dados das pesquisas. Devido ao estado inicial da produção científica que versa sobre o Terceiro Setor, os estudos realizados ainda são

limitados, assim, para obter maiores informações e conhecimentos sobre o tema, é natural que a maior parte dos trabalhos científicos que analisem pontos mais específicos, que forneçam informações mais detalhadas sobre o tema. Dessa forma, são apresentados na Tabela 2 os procedimentos utilizados nos artigos em análise.

Tabela 2 – Procedimentos metodológicos dos artigos

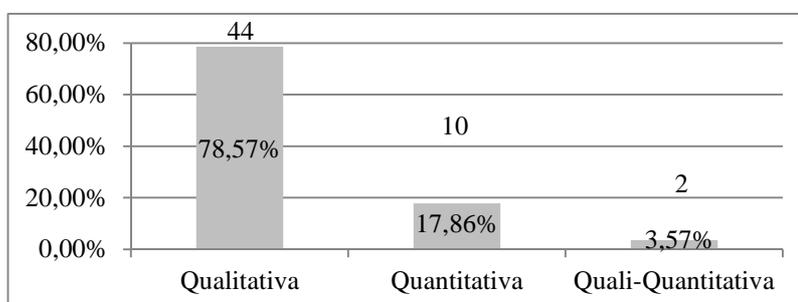
PROCEDIMENTOS	TOTAL	PROPORÇÃO (%)
Estudo de caso	24	42,86%
Teórico/Conceitual	10	17,86%
Documental/Bibliográfico	8	14,29%
Pesquisa de campo	7	12,50%
Bibliométrico	2	3,57%
Documental	2	3,57%
Survey	2	3,57%
Pesquisa-ação	1	1,79%
Total	56	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa

Através da Tabela 2 observa-se que o principal procedimento metodológico utilizado nos estudos é o estudo de caso (42,86%), sendo este procedimento caracterizado como investigação de um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real quando não estão definidos os limites entre o fenômeno e o contexto (YIN, 2005). Além disso, seguem-se como mais utilizados os procedimentos teóricos/conceituais (17,86%), documentais/bibliográficos (14,29%) e pesquisas de campo (12,50%). Desta forma, os procedimentos mais recorrentes são aqueles que geram uma análise aprofundada do assunto e, apesar de examinar situações específicas, possibilita a agregação de conhecimento a temas pouco explorados, no qual se enquadra o Terceiro Setor.

Vale ressaltar que a pesquisa bibliográfica constitui-se como algo inerente a todas as pesquisas científicas, as quais devem trazer aos leitores uma prévia sobre o assunto a ser abordado, utilizando-se, assim, de pesquisa bibliográfica para tal (FONSECA, 2002). Dessa forma, os artigos classificados como documentais/bibliográficos são aqueles que incluíram em sua descrição metodológica a caracterização da pesquisa como bibliográfica, além daqueles que foram classificados como documentais.

Na Figura 4 são apresentados os resultados referentes à abordagem metodológica dos artigos da amostra analisada.



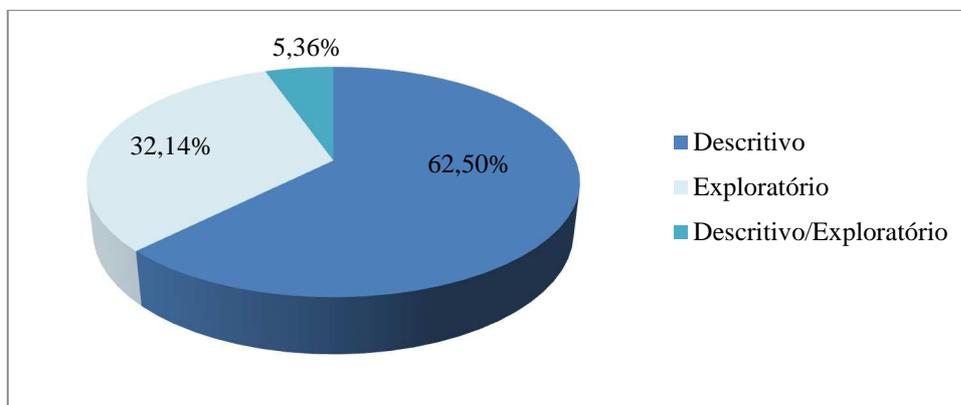
Fonte: Dados da pesquisa

Figura 4 – Abordagem metodológica dos artigos

A Figura 4 evidencia que a maior parte dos artigos apresenta abordagem qualitativa (78,57%), assim, demonstra-se que esta temática ainda apresenta uma insuficiência de trabalhos

que se utilizam de práticas quantitativas. Portanto, tais resultados indicam que a temática sobre o Terceiro Setor ainda não apresenta bases teóricas mais consolidadas e robustas a fim de possibilitar o fomento mais intenso de trabalhos que possuam abordagem quantitativa.

Verificou-se, ainda, a caracterização da amostra no que diz respeito ao objetivo empregado nesses estudos, as quais se encontram demonstradas na Figura 5.



Fonte: Dados da pesquisa

Figura 5 – Objetivos empregados nos artigos

A Figura 5 demonstra a composição dos artigos quanto aos objetivos empregados nos trabalhos analisados. Constata-se que 35 artigos (62,50%) caracterizam-se como descritivos, 18 artigos (32,14%) como exploratórios e, por fim, 3 artigos (5,36%) são classificados como descritivo e exploratório, totalizando os 56 artigos referentes à amostra em análise.

Verificou-se que, apesar de os trabalhos descritivos representarem a maioria, aqueles apresentados de caráter exploratório correspondem, ainda, a uma grande parte dos trabalhos publicados no CBCustos. Este resultado que diverge com áreas já consolidadas no meio acadêmico, as quais apresentam número bastante reduzido de publicações exploratórias, corroborando para afirmar que as pesquisas voltadas para o Terceiro Setor possuem temas pouco explorados.

Foi realizada, por fim, análise sobre as fontes de dados utilizadas para a realização dos trabalhos em análise, assim, essas fontes dividiram-se em: primária, secundária e primária/secundária. Essa caracterização diz respeito, apenas, aos artigos que realizaram aplicação de algum instrumento como fonte de coleta de dados. Dessa forma, 10 artigos não se enquadravam nesta análise por serem estritamente teóricos e, portanto, não possuíam fonte de coleta de dados.

Evidenciou-se que a fonte primária de dados é a mais utilizada, com certa homogeneidade quanto à utilização dos três tipos de fonte de coleta de dados. Destaca-se, ainda, a utilização de ambas as fontes, caracterizada como fonte primária/secundária, indicando que quase um terço dos artigos se utilizam tanto de fontes de coletas diretas, tais como questionários, entrevistas e análises diretas das entidades, quanto de fontes de coleta indiretas, como, por exemplo, documentos e demonstrativos das entidades.

4.3. Temáticas do Referencial Teórico

No que tange ao objetivo específico de investigar as temáticas abordadas no referencial teórico dos trabalhos com o foco no Terceiro Setor, aprovados no CBCustos, a Tabela 3 evidencia as temáticas mais abordadas.

Tabela 3 – Principais temáticas abordadas no Referencial Teórico

TEMÁTICAS	N	%	TEMÁTICAS	N	%
Terceiro Setor	31	32,29	Voluntariado	2	2,08
Sistema de Controle	7	7,29	Ensino em Ciências Contábeis	2	2,08
Entidades sem Fins Lucrativos	6	6,25	Custos da qualidade	2	2,08
Contabilidade por Fundos	4	4,17	Cadeia Produtiva	1	1,04
Desempenho Econômico-financeiro	4	4,17	Hospitais Universitários	1	1,04
Responsabilidade Social	4	4,17	Empresas Júniores	1	1,04
Entidades Filantrópicas	4	4,17	Planejamento Estratégico	1	1,04
Sistema de Custeio	3	3,13	Orçamento	1	1,04
Balanced Scorecard	3	3,13	Teoria de Mintzberg	1	1,04
Sociedades Cooperativas	3	3,13	Teoria da Entidade	1	1,04
Mensuração e Divulgação	3	3,13	Teoria da Agência	1	1,04
Capital Intelectual	3	3,13	Previdência Complementar	1	1,04
GECON	2	2,08	Custo de oportunidade	1	1,04
Formação de Preço	2	2,08	Marketing	1	1,04

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que as principais temáticas abordadas nos artigos são sobre o Terceiro Setor (32,29%), seguido de Sistema de Controle (7,29%) e Entidades sem Fins Lucrativos (6,25%). Verificou-se que as temáticas são muito diversificadas, de acordo com os resultados apresentados no estudo de Paula et al. (2010).

4.4. Bases Bibliográficas

Esta seção remete-se ao objetivo específico de examinar as bases bibliográficas empregadas para a realização dos trabalhos com o foco no Terceiro Setor, aprovados no CBCustos. A Tabela 4 apresenta bases bibliográficas nacionais (N) e estrangeiras (E).

Tabela 4 – Base bibliográfica nacional e estrangeira

Ano	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Total
Livro (N)	5	11	18	30	41	16	16	63	38	58	61	55	33	49	494
Livro (E)	4	4	5	4	4	1	4	41	2	16	13	4	1	8	111
Periódicos (N)	0	1	1	6	1	1	1	8	4	15	10	5	5	24	82
Periódicos (E)	0	0	1	0	0	0	0	28	2	2	7	4	2	3	49
Tese (N)	1	1	0	0	0	0	1	4	1	0	2	2	2	2	16
Tese (E)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dissertação (N)	1	1	0	2	8	0	1	8	5	2	10	4	9	1	52
Dissertação (E)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1
Monografia (N)	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	2	0	0	3
Monografia (E)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Congressos (N)	2	0	2	3	4	4	3	4	5	7	6	12	11	1	64
Congressos (E)	0	2	0	0	0	0	0	2	0	0	4	9	1	0	18
Outros (N)	0	5	10	3	19	8	5	25	26	18	25	6	25	26	201
Outros (E)	0	0	4	0	0	0	0	8	1	0	5	0	0	7	25
Total	13	25	41	48	78	30	31	191	84	118	143	104	89	121	1116

Fonte: Dados da pesquisa

Com base na Tabela 4, nota-se que os autores, quanto a base bibliográfica nacional, utilizaram-se principalmente de livros (54%), seguido de periódicos (9%) e anais de congressos (7%), e quanto a base bibliográfica estrangeira, observou-se a mesma tendência, livros (54%), periódicos (24%) e anais de congresso (9%).

Percebe-se que, com o passar do tempo, houve utilização de um maior número de livros, periódicos e anais de congressos nos artigos, tanto nacionais como estrangeiros. Porém os resultados mostram que há poucos meios de pesquisa, fixando-se praticamente em livros, o que torna o tema obsoleto. Esse resultado diverge com o encontrado por Dani, Dal Vesco, e Scarpin (2011), os quais identificaram nos trabalhos realizados com tema Terceiro Setor utilizavam-se principalmente de periódicos tanto nacionais como estrangeiros. Contudo, verifica-se que a partir de 2005 houve uma maior inserção de referências estrangeiras nos artigos e crescimento na utilização de periódicos e anais de congresso nas referências dos artigos sobre o Terceiro Setor da amostra analisada. Portanto, pode-se inferir que, mesmo ainda utilizando-se de livros como referência, os autores estão buscando fontes mais dinâmicas e atuais, que trazem atualização ao tema.

5. Considerações Finais

A pesquisa teve como objetivo realizar um levantamento, no período de 1994 a 2012, nos trabalhos aprovados no Congresso Brasileiro de Custos (CBCustos) enfocando o Terceiro Setor. Para tanto, procurou-se analisar as características da autoria dos artigos selecionados e os procedimentos metodológicos utilizados nesses estudos, identificando as temáticas expostas no referencial teórico dos trabalhos, e verificando suas bases bibliográficas.

Os resultados obtidos possibilitaram verificar que ainda há poucos artigos inseridos na temática do Terceiro Setor, dessa forma, esse tema ainda carece de pesquisas.

Dentre os resultados encontrados quanto à autoria dos artigos analisados, verifica-se um aumento na média de autores por artigos, sendo que os artigos, em sua grande maioria, são realizados entre autores de mesma instituição de ensino, predominando o gênero masculino. Em complemento a esta análise, identificou-se que os autores possuem alto nível de titulação e a maioria com formação em Ciências Contábeis, sendo a USP a principal instituição de ensino de vínculo destes autores.

Quanto aos aspectos metodológicos observou-se a maioria dos artigos evidencia estudos de caso, com predominância de abordagem qualitativa. Pôde-se ainda inferir que os artigos são em maior parte descritivos e em fonte de dados primária.

Em relação às temáticas abordadas no referencial teórico dos artigos analisados, percebeu-se preponderante diversidade, sendo a temática do Terceiro Setor predominante, onde são expostos conceitos e características.

Sobre as bases bibliográficas utilizadas nos artigos analisados, verificou-se que os livros, tanto nacionais quanto estrangeiros, são predominantes. Observou-se ainda que houve um crescimento na utilização da literatura internacional, como também um crescimento na utilização de periódicos e anais de congressos.

Portanto, os resultados obtidos neste estudo refletem algumas tendências e perspectivas quanto aos trabalhos sobre o Terceiro Setor, auxiliando novas pesquisas acadêmicas, além de tornar-se referência para pesquisadores que venham a se interessar pela visão geral da produção científica nesse tema.

Considerando as limitações relacionadas à base de coleta da investigação, em que utilizou-se de somente um evento (CBCustos), recomenda-se que o estudo seja expandido para outros eventos e em periódicos com Qualis Capes que abordem o Terceiro Setor, com o fim de

fomentar pesquisas sobre o presente tema e atualizar os pesquisadores quanto às temáticas abordadas em conjunto ao Terceiro Setor, assim como, as características metodológicas da produção científica.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, A. B.; MARTINS, G. A. A teoria das estruturas das organizações de Mintzberg e a gestão estratégica de custos: um estudo nas ONGs paulistas. *Revista de Contabilidade e Finanças*, ed. Comemorativa, p. 51-64, set., 2006.
- BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. 3. ed. Lisboa: Edições 70, 2004.
- 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: Seminários em Administração - SEMEAD, 13., 2010, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2010.
- BRITO, C. A. O.; CARDOSO, K. C. R. M. Gestão de custos: uma ferramenta administrativa nas entidades do terceiro setor. *Sitientibus*, n. 43, p. 113-123, jul./dez., 2010.
- CARDOSO, V. I. C.; VASCONCELOS, A. C.; PONTES, A. B. Estudo longitudinal da produção científica e perspectivas teóricas em administração direcionadas à sustentabilidade. In: Encontro Nacional sobre Gestão Empresarial e Meio Ambiente – ENGEMA, 14, 2012, São Paulo. *Anais...* São Paulo: 2012.
- CHAGAS, M. J. R.; LUZ, J. R. M.; CAVALCANTE, P. R. N.; QUEIROZ, D. B. Publicações acadêmicas de pesquisas em contabilidade sobre terceiro setor no Brasil: análise do período de 2007 a 2009. In: Congresso Brasileiro de Custos, XVII, 2010, Belo Horizonte. *Anais...* XVII Congresso Brasileiro de Custos, 2010.
- COLLIS, J.; HUSSEY, R. *Pesquisa em administração: um guia prático para os alunos de graduação e pós-graduação*. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- COOPER, H. M.; LINDSAY, J. J. *Research synthesis and meta-analysis*. In: Bickman, L.; Rog, D. J. *Handbook of applied social research methods*, p. 315-342. Thousand Oaks: SagePublications, 1998.
- CRESWELL, J. W. *Projeto de pesquisa: métodos qualitativo e quantitativo*. 3 ed., Porto Alegre: Artmed, 2010.
- DANI, A. C.; VESCO, D. G. D.; SCARPIN, J. E. Contabilidade do Terceiro Setor: Um Estudo Bibliométrico em Periódicos Internacionais no Período de 2006 a 2010. *Revista CAP*, Ano 5, vol. 5 , n. 5, 2011.
- DE LUCA, M. M. M.; GOMES, C. A. S.; CORRÊA, D. M. M.; DOMINGOS, S. R. M. Participação feminina na produção científica em contabilidade publicada nos anais dos eventos Enanpad, Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e Congresso Anpcont. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 5, n. 11, p. 145-164, 2011.
- FONSECA, J. J. S. *Metodologia da pesquisa científica*. Fortaleza: UECE, 2002.
- GUIMARÃES, I. P.; PINHO, L. A; LEAL, R. S. Profissionalização da gestão organizacional no terceiro setor: um estudo de caso na Fundação Instituto Feminino da Bahia. *Revista de Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 13, n. 3, p. 132 – 148, set./dez. 2010.
- HEINZEN, D. A.M.; ROSSETTO, C. R.; ALTOFF, J. R. *Revista Ibero-Americana de Estratégia - RIAE*, v. 12, n. 1, p. 154-180, jan./mar. 2013.

- LIMONGI, B.; IMETON, L. S.; LAFFIN, M. Sistemas de custeio utilizados por organizações do terceiro setor: estudo de multicase em cidades catarinenses. In: XIV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. 2007, João Pessoa. *Anais...* João Pessoa, 2007.
- MAÑAS, A. V.; MEDEIROS, E. E. Terceiro Setor: Um Estudo sobre a sua Importância no Processo de Desenvolvimento Sócio-Econômico. *Perspectivas em Gestão & Conhecimento*, João Pessoa, v. 2, n. 2, p. 15-29, jul./dez. 2012.
- MARTINS, E. *Contabilidade de Custos*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, O. S.; PEDROSA NETO, C.; ARAÚJO, A. O. A Gestão Estratégica de Custos nas Organizações do Terceiro Setor: um estudo de caso no Estado da Paraíba. *Revista Contabilidade Vista e Revista*, Minas Gerais, v. 19, n. 2, p. 61-84, abr./jun. 2008.
- MORAES JÚNIOR, V. F.; ARAÚJO, A. O.; REZENDE, I. C. Estudo bibliométrico da área ensino e pesquisa em gestão de custos: triênio 2007-2009 do Congresso Brasileiro de Custos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2010, Belo Horizonte – MG. *Anais...* Belo Horizonte: UFMG, 2010.
- NEVES JÚNIOR, I. J.; LINS, A. A Contribuição do Contador para a Gestão das Empresas do Terceiro Setor – Uma Pesquisa de Campo no Distrito Federal. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, v. 9, n. 23, p. 28-41, jan./abr. 2007.
- OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. *Contabilidade para entidades sem fins lucrativos: terceiro setor*. Atlas: São Paulo, 2006.
- PAES, J. E. S. *Fundações e Entidades de Interesse Social: Aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários*. 5ª Ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2004.
- PARENTE, T. C.; TISCOSKI, G. P.; ROSOLEN, T.; SILVA, M. R. F.; CAMPOS, A. C. A.; SAKAMUTO, D. A. Gestão de mudanças nas organizações do terceiro setor: O desafio da sustentabilidade financeira. *Revista Gestão & Regionalidade*, v. 28, n. 84, p. 89-102, set./dez. 2012.
- PAULA, M. B.; OLIVERO, S. M.; MURITIBA, P. M.; MURITIBA, S. N. Produção sobre Terceiro Setor no Brasil: pontualidade, dispersão e lacunas teóricas. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 2010, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2010.
- PIZA, S. C. T.; MEGLIORINI, E.; PARISE, C.; GALLO, M. F. A aderência das práticas contábeis das entidades do terceiro setor às normas brasileiras de contabilidade: um estudo multicase de entidades do município de São Paulo – SP. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v. 17, n.3, p. 78 - p. 97, 2012.
- SALAMON, L.; ANHEIER, H. *In search of Non Profit Sector II: The problem of classification* Working Papers of the John Hopkins Comparative Non Profit Sector Project n 3 Baltimore The John Hopkins Institute for Policies Studies, 1992. Disponível em: <http://ccss.jhu.edu/wp-content/uploads/downloads/2011/09/CNP_WP3_1993.pdf>. Acesso em: 19 jun. 2013.
- SERRA, B. P. C.; FIGUEIREDO, F. C.; ALMEIDA, M. I. R. Estratégia no terceiro setor: uma análise bibliométrica e de correlação sobre a abordagem acadêmica do tema. *Revista Eletrônica de Estratégia e Negócios*, Florianópolis, v.6, n.1, p. 229-251, 2013.
- YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZACARIAS, F. L. B.; LEONARDO, V. S.; BORINELLI, M. L.; SILVA, A. T. Proposta de apuração e evidenciação de custos em entidades do terceiro setor: aplicação do custeio integral em uma instituição de longa permanência de idosos. In: XV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. 2008. Curitiba. *Anais...* Curitiba, 2008.