

Mapeamento das publicações nacionais em contabilidade gerencial aplicada às organizações do Terceiro Setor

Bruna Aguiar Carrijo (UFU) - bruna_carrijo@yahoo.com.br

Edvalda Araujo Leal (UFU) - edvalda@facic.ufu.br

Resumo:

O objetivo deste estudo é mapear e analisar o perfil das publicações nacionais em contabilidade gerencial aplicada às organizações do Terceiro Setor. O período analisado foi o de 2004 a 2013. Para atender a esse objetivo, foi realizado um levantamento bibliométrico nos principais congressos e periódicos nacionais na área de contabilidade. Para a seleção dos periódicos, utilizou-se o QUALIS/CAPES da área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo, com qualificação mínima de B2, bem como em periódicos específicos da área contábil e/ou gestão. No que se refere aos eventos científicos, foram analisados cinco congressos também na área contábil e/ou gestão. Foram identificados 134 artigos que envolviam organizações do Terceiro Setor; desses, foram selecionados 63 trabalhos que trataram da contabilidade gerencial nessas organizações que compõem a amostra do estudo. Os resultados, a partir da análise bibliométrica realizada neste estudo, elucidaram o atual estado da arte sobre o tema.

Palavras-chave: *Terceiro setor. Contabilidade Gerencial. Publicações.*

Área temática: *Abordagens contemporâneas de custos*

Mapeamento das publicações nacionais em contabilidade gerencial aplicada às organizações do Terceiro Setor

Resumo

O objetivo deste estudo é mapear e analisar o perfil das publicações nacionais em contabilidade gerencial aplicada às organizações do Terceiro Setor. O período analisado foi o de 2004 a 2013. Para atender a esse objetivo, foi realizado um levantamento bibliométrico nos principais congressos e periódicos nacionais na área de contabilidade. Para a seleção dos periódicos, utilizou-se o QUALIS/CAPES da área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo, com qualificação mínima de B2, bem como em periódicos específicos da área contábil e/ou gestão. No que se refere aos eventos científicos, foram analisados cinco congressos também na área contábil e/ou gestão. Foram identificados 134 artigos que envolviam organizações do Terceiro Setor; desses, foram selecionados 63 trabalhos que trataram da contabilidade gerencial nessas organizações que compõem a amostra do estudo. Os resultados, a partir da análise bibliométrica realizada neste estudo, elucidaram o atual estado da arte sobre o tema.

Palavras-chave: Terceiro setor. Contabilidade Gerencial. Publicações.

Área Temática: Abordagens Contemporânea de Custos.

1 Introdução

O Terceiro Setor é o conjunto de entidades privadas sem fins lucrativos, que visam ao bem estar-social. Essas organizações são orientadas por valores sociais e alicerçadas em sua missão (HUDSON, 1999). Segundo Tenório (2005), a gestão dessas entidades deve contemplar as funções básicas da administração, incluindo o planejamento, controle e gerenciamento. Tais funções são essenciais para que sejam atingidos os objetivos de beneficiar a sociedade e manter a continuidade da organização ao longo do tempo.

As organizações vinculadas ao Terceiro Setor se diferenciam em relação a vários aspectos estruturais e de operações das demais entidades, como, por exemplo: origem de recursos e o perfil dos *stakeholders*. Para a atuação nesse setor, é primordial a gestão participativa, envolvendo a equipe interna e parceiros externos, além de grande conhecimento da organização, pois as características peculiares às organizações sem fins lucrativos (ONGs) possuem profundas implicações no tipo de gestão nelas praticado (FONTES, 2001).

Nesse contexto, torna-se relevante analisar a utilização das práticas gerenciais, ou seja, o uso da contabilidade gerencial nas organizações do Terceiro Setor. Segundo Horngren, Datar e Foster (2004, p. 2), “a contabilidade gerencial mede e relata informações financeiras e não financeiras que ajudam os administradores a tomar decisões para alcançar os objetivos de uma organização.”

Segundo Pereira et al. (2013) as Organizações Sociais Civis (OSCs), na gestão financeira, ainda não utilizam ferramentas gerenciais, contempladas pela contabilidade gerencial, tais como, orçamentos anuais e contabilização das receitas e despesas separadas por projetos e atividades desenvolvidas. Os autores consideram que tais procedimentos são essenciais para a captação de recursos junto aos financiadores de projetos, que, cada vez, se

tornam mais exigentes de informações na prestação de contas sobre a utilização de recursos e apresentação de resultados de forma transparente.

Nessa perspectiva, o problema de pesquisa que motivou este estudo foi: Qual é o perfil das publicações nacionais sobre a contabilidade gerencial aplicada às organizações do Terceiro Setor? Assim, o objetivo geral foi mapear e analisar o perfil das publicações nacionais em contabilidade gerencial aplicada às organizações do Terceiro Setor. Para atingir o objetivo, foram analisadas as publicações em periódicos e principais eventos científicos na área de Administração e Ciências Contábeis, no período de 2004 a 2013.

A principal justificativa para a realização deste estudo decorre da importância para a sociedade das organizações componentes do Terceiro Setor, alicerçado em dois fatores: o crescimento da participação relativa dessas organizações na economia brasileira e o aumento absoluto do número de OSCs no Brasil. Segundo dados da pesquisa do IBGE (2007), o Terceiro Setor representou 1,4% do PIB de 2006, e o crescimento do número de organizações no período de 2002 a 2005 chegou a 23%, atingindo 338 mil OSCs, no Brasil, em 2005 (IBGE, 2014).

Tais fatos sugerem a relevância do setor e a consequente necessidade de informações contábeis gerenciais para atender aos diversos usuários das OSCs. A principal contribuição do trabalho é ilustrar o atual estado da arte sobre a aplicação da contabilidade gerencial e suas lacunas nessas organizações.

A estrutura deste trabalho é composta por cinco seções, sendo, primeiramente, esta introdução; na sequência, tem-se a revisão de literatura para a fundamentação do estudo. A terceira seção traz a apresentação dos procedimentos metodológicos adotados no estudo, A quarta seção evidencia a análise dos resultados e, por último, as considerações finais referentes aos resultados alcançados.

2 Revisão de Literatura

2.1 Caracterizações do Terceiro Setor

O termo "Terceiro Setor" passou a ser utilizado no Brasil no início dos anos 90, referindo-se às OSCs, sem fins lucrativos, com o foco na participação voluntária, e que atuam na área social com o objetivo de solucionar problemas sociais (ASHOKA; MCKINSEY, 2001).

Nesse contexto, Ashoka e McKinsey (2001) explica que, em um panorama tri-setorial, o Primeiro Setor representa o Estado, o Segundo Setor representa o Mercado, logo, o Terceiro Setor, por exclusão, representa todas as organizações que não pertencem aos demais setores. Segundo Olak e Nascimento (2009), o Terceiro Setor é composto por organizações sem fins lucrativos, privadas, com propósitos específicos que visam aos benefícios coletivos, os quais provocam mudanças sociais e não econômicas.

Andion (2005) propõe a divisão do Terceiro Setor em três categorias de organizações: (i) as de economia social, voltadas à produção, geração de emprego e renda; (ii) as financiadoras, que têm por objetivo arrecadar e distribuir recursos, como é o caso das fundações de empresas; (iii) as de economia solidária, criadas a partir da movimentação de grupos de indivíduos, sem finalidade lucrativa, para promover ações de cunho social.

As Organizações do Terceiro Setor (OTS) são responsáveis por se autogerenciarem e por possuírem alto grau de autonomia interna, bem como um nível significativo de participação voluntária (HUDSON, 1999). Olak e Nascimento (2009) complementam que, nas OTS, o patrimônio é constituído, mantido e ampliado a partir de contribuições, doações e subvenções e que, de modo algum, se revertem para os seus membros ou mantenedores.

Assim, segundo Moraes (2002), a captação de recursos nas OSCs é uma das principais fontes para obtenção das condições materiais para a continuidade de atuação, exigindo do gestor maior atenção para a gestão dos recursos recebidos por doação e das respectivas prestações de contas financeiras, correlacionando os recursos investidos com os respectivos resultados obtidos.

Pereira et al. (2013) abordam que a função financeira nas OTS visa a uma administração de resultados para atender a causas sociais relevantes, ampliando o desempenho na captação e aplicação de recursos. Mesmo sem finalidade de lucro, as OTS necessitam de saldo financeiro positivo para os novos investimentos em projetos e para manter suas atividades.

O Quadro 1 apresenta um resumo das características comuns presentes nas OTS, as quais envolvem sua constituição e gestão.

Quadro 1: Caracterização das Organizações do Terceiro Setor

Organizações do Terceiro Setor – OTS
Características Comuns <ul style="list-style-type: none">- Não há proprietários;- São organizações não governamentais dotadas de autonomia diretiva;- Suprem parcialmente o papel do Estado no atendimento a determinadas necessidades sociais;- Possuem estrutura e presença institucionais;- São constituídas pelo interesse social, portanto visam a proporcionar benefícios sociais;- São unidades econômicas;- Precisam obter recursos para a própria sobrevivência e manutenção das atividades (esses recursos podem ser públicos e/ou privados);- Não deve haver qualquer distribuição de resultados aos seus membros ou colaboradores, reinvestindo-se os <i>superávits</i> obtidos;- Podem gozar de privilégios fiscais, conforme a legislação vigente.

Fonte: Adaptado de Milani Filho (2004).

Segundo Ashoka e Mickinsey (2001), estima-se a existência de milhares OTS no Brasil, movimentando tais entidades um percentual considerável do PIB brasileiro. Hudson (1999) aborda que esse setor tem crescido e ganhado confiança por exercer um papel amplo e conseguir unificar administração e consciência social, que são justamente o que países, industrializados e em desenvolvimento, necessitam para enfrentar alguns problemas sociais mais profundamente enraizados. Ao mesmo tempo, muitas organizações do setor público são vistas como inadequadas e ineficientes para lidar com os problemas sociais, o que favorece ainda mais o crescimento do Terceiro Setor.

2.2 Contabilidade Gerencial e a Gestão nas Organizações do Terceiro Setor

Segundo Atkinson et al (2000), a contabilidade gerencial é o meio utilizado para identificar, mensurar, reportar e analisar as informações a respeito dos eventos econômicos da empresa. A informação gerencial contábil é composta por dados financeiros e operacionais referente às atividades, processos, unidades operacionais, produtos, serviços e clientes. Ainda, é uma fonte primária de informação para a tomada de decisão e controle dos usuários internos nas organizações.

A contabilidade gerencial está voltada para a administração da empresa, procurando suprir informações que se aplicam de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador, e esse leva em conta o futuro da empresa, de maneira que as informações de situações passadas ou presentes serão de valor para o modelo decisório apenas enquanto forem estimadores válidos do que poderá acontecer no futuro, em situações semelhantes às já ocorridas (IUDÍCIBUS, 2008).

Entretanto, de acordo com o mesmo autor, certos relatórios, cúpula do processo contábil-financeiro, tais como o Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultados e a Demonstração de Fontes e Usos de Capital de Giro Líquido, por mais que sirvam predominantemente aos usuários externos à empresa, não deixam de serem importantes, pelo menos como ponto de partida, para a contabilidade gerencial e para a administração, sendo utilizados como indicador válido de desempenho da empresa, mesmo que em largos traços.

A informação gerencial contábil é fundamental e participa de diversas funções organizacionais, podendo-se citar, como exemplo: (a) **Controle operacional**, que é essencial para o fornecimento de *feedback* a respeito da eficiência e qualidade das tarefas executadas; (b) **Custeio do produto** e do cliente, responsável por mensurar os custos dos recursos utilizados para atender às necessidades dos clientes, desde a produção até a entrega; (c) **Controle administrativo**, que vem para informar o desempenho de gerentes e de unidades organizacionais; e (d) **Controle estratégico**, que disponibiliza informação no que diz respeito ao desempenho competitivo completo do negócio (ATKINSON et al, 2000).

Importante destacar que, devido à relevância do papel desempenhado pelas OTS no país, justifica-se a necessidade da contabilidade para controlar o patrimônio e transmitir informações sobre a gestão contábil, a fim de gerenciar controles e tomar decisões nessas entidades (CAMELO; CAMELO; PAULINO, 2006). As informações contábeis gerenciais orientam as entidades do Terceiro Setor na captação, controle, gestão dos recursos e evidenciação das informações (SANT'ANNA, 2011).

Segundo Ashoka e Mckinsey (2001), o gerenciamento nas OSCs é fundamental, pois, geralmente, grande parte dos gestores dessas organizações não conhece ou não domina as ferramentas gerenciais de administração, o que poderá afetar a análise de desempenho ou promover melhores resultados.

Considerando a relevância da temática que envolve a gestão de OTS, Olak, Slomski e Alves (2008) analisaram as origens, características e evolução da produção acadêmica contábil no âmbito do Terceiro Setor no Brasil, no período de 2000 a 2006. Os resultados evidenciaram que as pesquisas na área do Terceiro Setor são embrionárias. Os autores concluíram que não havia indícios de crescimento, uma vez que a pesquisa acerca desse setor está diminuindo nos últimos anos, conforme análise feita na pesquisa.

Chagas et al. (2010) avaliaram a evolução acadêmica da pesquisa contábil no Brasil nas OTS, no período de 2007 a 2009. Os resultados demonstraram um crescimento representativo das publicações envolvendo a gestão no Terceiro Setor. Os autores verificaram com o estudo que as publicações em periódicos continuam inexpressivas, e a maior representatividade da produção acadêmica fica por conta de dissertações dos programas de pós-graduação *stricto sensu*.

Já Castro et al. (2014) realizaram um estudo sobre 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, no período de 2004 a 2013. Os resultados obtidos por meio da pesquisa apontaram que os estudos relacionados ao Terceiro Setor, apesar de apresentarem um declínio após o ano de 2010, mostraram crescimento durante o período analisado. A pesquisa ainda sugere que o Brasil é o país que apresenta maior índice de artigos publicados sobre os instrumentos contábil e gerencial referentes às OTS.

Nesse mesmo sentido, Camelo, Camelo e Paulino (2006) pesquisaram sobre a importância do gerenciamento contábil para as OTS, com o objetivo de conscientizar as instituições sobre a relevância de escriturar seus fatos administrativos de forma legal, eficiente e segura, observando a documentação competente para tais finalidades e favorecendo uma divulgação real e transparente dos seus dados a toda a sociedade.

O desafio da gestão nas OTS é foco de debate em várias pesquisas, como a de Longo, Leal e Medeiros (2009), que desenvolveram um estudo referente à gestão de custos nessas organizações, evidenciando que a falta de controle de custos afeta a determinação do preço e, conseqüentemente, o gerenciamento de resultados, o que poderá influenciar no processo decisório.

O estudo realizado por Santos, Luz e Scarpin (2009) foi motivado pelo fato de haver poucas pesquisas sobre a temática. Os autores realizaram um estudo de caso referente à aplicação da contabilidade gerencial em OTS no município de Passo Fundo. Em seu estudo, os autores concluíram que as organizações investigadas apresentaram boas práticas de contabilidade gerencial, mas precisariam melhorar ao que se refere à prestação de contas aos doadores e à comunidade, aperfeiçoando também os modelos de gestão para medir seu desempenho. Os autores destacaram ainda que estudos relativos às OTS necessitam de amadurecimento científico.

Santos e Leal (2012) analisaram o uso dos atributos da contabilidade gerencial em uma fundação de grande porte sem fins lucrativos. Os resultados da pesquisa concluíram que, apesar de a instituição analisada atender a alguns atributos da contabilidade, ela apresenta a ausência em atributos relevantes para a elaboração dos relatórios gerenciais. E destacaram que os sistemas de informação utilizados na fundação não são totalmente integrados, o que afeta diretamente no processo decisório.

3 Procedimentos Metodológicos

A presente pesquisa pretendeu descrever os dados encontrados referente à produção acadêmica nacional sobre as práticas de contabilidade gerencial no âmbito do Terceiro Setor, publicada no período de 2004 a 2013. Com base no objetivo proposto, este trabalho almejou realizar uma pesquisa descritiva, uma vez que esse tipo de pesquisa busca observar, registrar, analisar, classificar e interpretar os fatos sem a manipulação do pesquisador (ANDRADE, 2004). Para a realização da pesquisa, a abordagem predominantemente utilizada foi a qualitativa, pois a pesquisadora participou ativamente na coleta e interpretação dos dados investigados (COOPER; SCHINDLER, 2011).

Os procedimentos de coleta de dados da pesquisa foram documentais. O objetivo da análise documental é desenvolver a pesquisa de maneira imparcial, evitando preferências pessoais (SILVA, 2006). Para o mapeamento da pesquisa sobre a produção acadêmica nacional referente às práticas de contabilidade gerencial no âmbito do Terceiro Setor, utilizou-se o estudo bibliométrico. Segundo Cardoso et al. (2005), este método tem o objetivo de quantificar e avaliar a produção científica e propiciar a reflexão desses estudos e da área em questão.

O universo da pesquisa é composto por periódicos e anais de eventos publicados no Brasil nas áreas de Contabilidade e Administração. Para amostragem, selecionaram-se, da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), quarenta e oito periódicos com classificação Qualis A1, A2, B1 ou B2 relacionados à área de Administração e Ciências Contábeis e Turismo. Quanto aos anais de eventos, foram selecionados cinco, considerando aqueles com maior relevância para a área em estudo, sendo: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade; Congresso Brasileiro de Custos (CBC); Encontro Nacional de Administração (EnAnpad); Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (AnpCONT); e Seminários em Administração/ FEA/USP (SemeAd). O período analisado foi o de 2004 a 2013. Para a coleta dos trabalhos publicados na temática em estudo, utilizou-se os seguintes termos: “contabilidade gerencial”, “custos para decisão”, “gestão de custos”, “processo decisório”, “gerenciamento”, “controladoria”, “contabilidade para decisão”, e “informações contábeis”, “terceiro setor”, “entidades sem fins lucrativos” e

“filantrópicas”. Quanto aos periódicos, as buscas se deram online pelo site da revista e nos anais de eventos nos sítios específicos e por meio dos CD-ROMs disponibilizados por esses eventos. Importante ressaltar que a pesquisa somente contemplou os artigos que apresentavam os termos citados no título, resumo e/ou palavras-chave.

Foram identificados 134 artigos que envolviam OTS; desses foram selecionados 63 trabalhos que trataram da contabilidade gerencial nessas organizações que compõem a amostra do estudo.

Para a análise e a classificação dos temas pesquisados em Contabilidade Gerencial no âmbito do Terceiro Setor, utilizou-se a tipologia proposta por Faro (2007), conforme apresentado no Quadro 2.

Quadro 2 – Classificação da Tipologia

Pesquisa em contabilidade gerencial	
Tipologia	Sub tipologia
Sistema de Controle Gerencial	Incentivos
	Orçamento
	Avaliação de desempenho
	Preço de transferência
	Contabilidade por centro de responsabilidade
	Controle internacional
Contabilidade de Custos	Contabilidade de custos geral
	Alocação de custos
	ABC
	Custo de produto
	Variação de custos
Gerenciamento de custos	Qualidade
	Just in time
	Custos na tomada de decisão
	Benchmarking
	História
Gerador de custos	
Informações e sistemas de Contabilidade Gerencial	Método de pesquisa
Orçamento de capital e decisão de investimento	

Fonte: Faro (2007, p.47)

No próximo tópico, apresenta-se a análise dos resultados, conforme proposta metodológica evidenciada.

4 Análise dos Resultados

Primeiramente, apresenta-se a caracterização da amostra analisada. As publicações foram classificadas anualmente por congressos e periódicos investigados. A Tabela 1 apresenta os trabalhos selecionados em anais de congresso.

Tabela 1: Número de publicações anuais em congresso

Congressos	Ano										
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Total
ANPCONT	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	2
CBC	0	4	2	4	3	3	2	2	0	2	22
ENANPAD	1	2	0	1	0	1	1	0	0	0	6
SEMEAD	0	0	0	1	0	2	0	0	1	0	4
USP	0	1	2	0	0	0	3	0	4	0	10

Total	1	7	4	6	3	6	7	2	5	3	44
--------------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	-----------

Fonte: Dados da pesquisa

O evento científico que apresentou maior número de publicações com tema de Contabilidade Gerencial no Terceiro Setor foi o Congresso de Custos, com 22 artigos publicados no período de 2004 a 2013, representando 50% das publicações em relação aos eventos analisados. Na Tabela 2 apresenta-se as publicações identificadas nos periódicos analisados.

Tabela 2: Número de publicações anuais em periódicos

Periódicos	Classificação	Ano										Total
		2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	
Contabilidade Vista & Revista	B1	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	2
Contabilidade, Gestão e Governança	B2	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	2
Enfoque: Reflexão Contábil	B2	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1
Gestão e Planejamento	B2	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
Organizações em Contexto	B2	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
Pretexto	B2	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1
Revista Eletrônica do Alto Vale do Itajaí	B1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	2
Revista de Gestão	B2	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
Revista Contabilidade & Finanças	A2	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	2
Revista Contemporânea de Contabilidade	B1	1	0	0	0	1	0	0	0	1	0	3
Revista de administração da Unimep	B1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	2
Sociedade, Contabilidade e Gestão	B2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
Total		1	1	3	0	4	3	0	1	4	2	19

Fonte: Dados da pesquisa

É oportuno informar que não foram encontrados trabalhos publicados em eventos e posteriormente em periódicos com o mesmo título. Percebe-se também que os periódicos da amostra possui classificação máxima A2, pois não foi encontrada nenhuma publicação referente ao tema analisado em periódico com classificação A1.

Verifica-se que as publicações com o tema de contabilidade gerencial aplicada nas OTS apresentam maior frequência de publicação em congressos na área do que em periódicos. Tais resultados são convergentes com o estudo realizado por Chagas et al. (2010), que analisaram a evolução acadêmica da pesquisa contábil no Brasil, nas OTS, no período de 2007 a 2009. Os autores identificaram que as publicações em periódicos continuam inexpressivas comparadas com eventos, assim como foram os achados deste trabalho, que analisou especificamente a aplicação da contabilidade gerencial em OTS.

Em análise complementar, é importante evidenciar a pesquisa de Olak, Slomski e Alves (2008), que também analisou as características e evolução da produção acadêmica contábil no âmbito do Terceiro Setor no Brasil. Os autores identificaram que de 36 publicações, apenas 2 (6%) se deram em periódico. A análise foi feita no período de 2000 a 2006 (7 anos), a partir de bases de dados dos programas de doutorado e mestrado em Ciências Contábeis e Controladoria, congressos e revistas especializadas.

Os resultados deste estudo apresentam um crescimento nas publicações em periódicos, tendo em vista que, em se tratando de OTS e da contabilidade gerencial, foram identificadas 19 pesquisas publicadas em revistas especializadas na área contábil. A revista com maior frequência, em número de publicações com a temática em estudo, foi a Revista Contemporânea de Contabilidade, com 3 artigos publicados no período analisado, representando 15,8% das publicações em periódicos.

Os trabalhos selecionados foram analisados e separados por abordagens metodológicas, considerando-se: características, objetivos, abordagens, procedimentos e estratégias. Na Tabela 3 é apresentada a classificação da metodologia adotada nos trabalhos analisados.

Tabela 3: Classificação Metodológica dos Artigos

Metodologias	Artigos	Percentual
Características		
Não apresentou	36	57,14%
Empírico	25	39,68%
Teórico	1	1,59%
Design research	1	1,59%
Total	63	100,00%
Objetivo		
Exploratória	26	41,27%
Não apresentou	19	30,16%
Descritiva	17	26,98%
Explicativa	1	1,59%
Total	63	100,00%
Abordagem		
Qualitativa	29	46,03%
Não apresentou	15	23,81%
Quantitativa	13	20,63%
Quali/Quanti	6	9,52%
Total	63	100,00%
Procedimentos		
Entrevista e Análise documental	20	31,75%
Pesquisa Documental	11	17,46%
Questionário	11	17,46%
Entrevista	8	12,70%
Pesquisa Bibliográfica	5	7,94%
Entrevista e Questionário	4	6,35%
Questionário e Pesquisa documental	2	3,17%
Entrevista e Aplicação de formulário	1	1,59%
Não apresentou	1	1,59%
Total	63	100,00%
Estratégias		
Estudo de Caso	30	47,62%
Pesquisa de campo	17	26,98%
Estudo de Caso Múltiplo	5	7,94%
Estudo Teórico	3	4,76%
Pesquisa de campo e Levantamento	3	4,76%
Estudo de Caso e Pesquisa de Campo	2	3,17%
Bibliométrico	1	1,59%
Empírico descritivo	1	1,59%
Levantamento de dados	1	1,59%
Total	63	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que, em relação aos 63 artigos analisados, 57,14% dos autores não apresentaram a característica metodológica utilizada. É oportuno destacar que a classificação

foi feita pela indicação dos autores dos trabalhos analisados, pois, considerando-se as estratégias adotadas nos estudos, como, por exemplo, o estudo de caso, o trabalho de campo, dentre outras, é possível identificar a utilização da pesquisa empírica.

Quanto aos objetivos, a classificação com o maior percentual foi de 41,27% para pesquisas exploratórias, seguidas por 30,16 % que não apresentaram classificação e 26,98% de pesquisas descritivas.

Na análise das abordagens utilizadas, observou-se um percentual significativo de 46,03% de pesquisas qualitativas. Tal fato se justifica pelo percentual de 32% de artigos que utilizaram, nos procedimentos metodológicos, a entrevista, seguida da análise documental, juntamente com a escolha das estratégias, utilizando 48% o estudo de caso, seguidas de 27% de pesquisa de campo.

Para complementar a análise, os artigos selecionados foram classificados de acordo com os temas pesquisados na área de Contabilidade Gerencial, conforme descrito na metodologia, utilizando-se a tipologia proposta por Faro (2007). A Tabela 4 apresenta a distribuição dos artigos por tipologias, descritas como ferramentas gerenciais nesta pesquisa.

Tabela 4: Classificação quanto às ferramentas gerenciais

Ferramentas Gerenciais	Total de Artigos	%
Sistema de Controle Gerencial	32	50,79%
Contabilidade de Custos	18	28,57%
Gerenciamento de Custos	8	12,70%
Informações e Sistemas de Contabilidade Gerencial	5	7,94%
Total	63	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que a tipologia preferencial tratada nos estudos investigados foi o Sistema de Controle Gerencial, com um percentual de 50,79% do total. Nessa tipologia, abarcam-se os temas: orçamento, avaliação de desempenho, incentivos, preço de transferência e contabilidade por centro de responsabilidade, conforme indicação de Faro (2007). A tipologia classificada em segundo lugar foi a Contabilidade de Custos, que abrange trabalhos que trataram de alocação de custos, custos para controle, contabilidade de custos no geral e a análise de variação de custos. Verifica-se que não foi encontrado nenhum trabalho que abordasse as ferramentas ‘Gerador de Custos’ e ‘Orçamento de capital e decisão de investimento’ indicadas no estudo organizado por Faro (2007).

Tais resultados são convergentes com a pesquisa de Faro (2007), que analisou a temática de contabilidade gerencial em publicações internacionais envolvendo organizações de todos os setores. Os estudos realizados por Longo, Leal e Medeiros (2009) e Santos, Luz e Scarpin (2009) trataram da gestão de custos e a aplicação da contabilidade gerencial nas OTS. Os resultados evidenciaram que tais organizações possuem carência dos controles gerenciais, principalmente, relacionados aos modelos de gestão (sistemas de controle gerencial), para medir o seu desempenho.

5 Considerações Finais

Este estudo teve como objetivo mapear e analisar o perfil das publicações nacionais em contabilidade gerencial aplicada às OTS. Para atingir o objetivo, foram analisadas as publicações em periódicos e principais eventos científicos na área de Administração e Ciências Contábeis, no período de 2004 a 2013.

Verificou-se que a pesquisa científica, envolvendo OTS e a aplicação da contabilidade gerencial, aumentou as publicações em periódicos, corroborado com os estudos de Olak, Slomski e Alves (2008) e Chagas et al. (2010), que investigaram a produção acadêmica da pesquisa contábil no Brasil.

Quanto à classificação metodológica apresentada nos estudos analisados, verificou-se, principalmente, o tipo exploratório e a abordagem qualitativa. Para a coleta de dados, os principais instrumentos foram as entrevistas e análise documental, bem como a aplicação do estudo de caso. Essas são as características metodológicas adotadas com maior frequência pelos pesquisadores nos estudos que trataram da contabilidade gerencial aplicada às OTS.

Por meio da análise das tipologias da contabilidade gerencial, propostas por Faro (2007) e analisadas neste estudo, percebeu-se a convergência para as publicações internacionais, ou seja, a maioria das pesquisas tratam de ferramentas gerenciais ligadas ao Sistema de Controle Gerencial, seguido da Contabilidade de Custos. Nesse sentido, é importante destacar que as informações contábeis gerenciais orientam os gestores das entidades do Terceiro Setor para a captação e gestão de recursos, controle e evidênciação das informações (SANT'ANNA, 2011).

Considerando a análise bibliométrica realizada neste estudo, a principal contribuição do trabalho é elucidar o atual estado da arte sobre o tema. A pesquisa científica no Terceiro Setor é relevante devido ao crescimento desse setor e sua participação na economia do país. Nesse sentido, o presente estudo contribui com a área de conhecimento pela evidênciação das publicações sobre a contabilidade gerencial aplicada às OTS, bem como para evidenciar, aos pesquisadores interessados, as peculiaridades dessas organizações, com a finalidade de desenvolver uma abordagem mais específica acerca do tema.

A limitação deste estudo refere-se à análise e interpretação qualitativa realizada pela autora. Para pesquisas futuras, sugere-se ampliar a amostra e incluir publicações internacionais, com o propósito de complementar o estado da arte sobre a temática, proporcionando uma comparabilidade com as publicações nacionais, bem como para analisar a tendência referente a pesquisas na temática em estudo.

REFERÊNCIAS

ANDION, Carolina. Gestão no Campo da Economia Solidária: Particularidades e Desafios. **Revista de Administração Contemporânea (RAC)**, v. 9, n. 1, p. 79-101, jan./mar. 2005.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ASHOKA, Empreendedores Sociais; MCKINSEY, & Company. **Empreendimentos sociais sustentáveis**: como elaborar planos de negócios para organizações sociais. São Paulo: Peirópolis, 2001. 142 p.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. Tradução de André Olímpio M. D. C. Castro. Revisão técnica de Rubens Famá. São Paulo: Atlas, 2000. 812 p.

CAMELO, Augusto C. O.; CAMELO, Érika P. de S. M.; PAULINO, Tatiana C. de B. A importância do gerenciamento contábil para as organizações do terceiro setor. **Enfoque Reflexão Contábil**. Maringá, v. 25, nº2, p. 41-54. Maio/Ago. – 2006. Disponível em:

<http://eduem.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/3493/3160>. Acesso em 13/12/2013.

CARDOSO, R. L. et al. Pesquisa científica em contabilidade entre 1990 e 2003. **Revista de Administração de Empresas**, v. 45, n. 2, p. 14-25, 2005.

CASTRO, Vanessa Rodrigues de. et al. Instrumentos contábeis e gerenciais nas pesquisas relacionadas a organizações do terceiro setor. In: XI USP. **Anais...**São Paulo: USP, 2014. Disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos142014/352.pdf> . Acesso em: 13/01/2014.

CHAGAS, M. J. R.; LUZ, J. R. de M.; CAVALCANTE, P. R. N.; QUEIROZ, D. B. De.

Publicações acadêmicas de pesquisas em contabilidade sobre Terceiro Setor no Brasil: análise do período de 2007 a 2009. In: XVII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, **Anais...**Belo Horizonte: CBC, 2010.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração.** Tradução de Iuri Duquia Abreu. Revisão técnica de Fátima Cristina Trindade Bacellar. 10. ed. Porto Alegre: Bookman, 2011.

FARO, M.S.C. **Contabilidade Gerencial:** análise bibliométrica de 1997 a 2007. Rio de Janeiro, 2007. Tese (Mestrado). Programa de Pós-graduação e Pesquisa em Administração e Economia, Faculdade de Economia e Finanças IBMEC, Rio de Janeiro, 2007.

FONTES, M. **Marketing Social Revisado:** Novos paradigmas do Mercado Social. Florianópolis: Cidade Futura, 2001.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de custos:** uma abordagem gerencial. Tradução Robert Brian Taylor; revisão técnica Arthur Ridolfo Neto, Antonieta E. Magalhães Oliveira, Fábio Gallo Garcia. v. 1. 11 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

HUDSON, Mike. **Administrando organizações do terceiro setor:** o desafio de administrar sem receita. Tradução de James F. Sunderland Cook. Revisão técnica de Luiz C. Meregé. São Paulo: Makron Books, 1999. 309 p.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, IBGE. **Pesquisa das Entidades de Assistência Social Privadas sem Fins Lucrativos – PEAS,** 2007. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/peas/2006/comentarios.pdf>. Acesso em 01.11.2014.

IUDÍCIBUS, Sergio de .**Contabilidade gerencial.**6.ed. São Paulo: Atlas, 2008. 332 p.

LONGO, Caroline F. de Paula; LEAL, Edvalda Araújo; MEDEIROS, Cintia R. de Oliveira. A gestão de custos no terceiro setor: um estudo de caso. In: XII SemeAd. **Anais...** São Paulo: SemeAd 2009. Disponível em: http://www.ead.fea.usp.br/semead/12semead/resultado/an_resumo.asp?cod_trabalho=797. Acesso em: 17/06/2014

MILANI FILHO, Marco Antonio F. **A função controladoria em entidades filantrópicas:** uma contribuição para a avaliação de desempenho. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2004.

MORAES, F. C. **Um estudo sobre a autosustentação financeira das organizações não governamentais.** Dissertação apresentada à Escola Brasileira de Administração Pública da

Fundação Getúlio Vargas como condição para obtenção do título de Mestre em Administração. Rio de Janeiro: 2002; 417p. Disponível em: http://www.tangramsocial.com.br/banco_conhecimentos/Dissertacao_-_rev_11D_-_leitura.pdf. Acesso em: 04/01/2015.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo. **Contabilidade para Entidades Sem Fins Lucrativos (Terceiro Setor)**. 2.ed. 2.reimpr. 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, v.2, n° 1, art. 2, p. 24-46, jan/abr.2008.

PEREIRA, R. S.; MORAES, F.C.C.; MATTOS JUNIOR, A.B.; PALMISAN, A. Especificidades da Gestão no Terceiro Setor. **Organizações em contexto**, São Bernardo do Campo, v. 9, n. 18, jul.-dez. 2013.

SANT'ANNA, Tiago M. **Uma apresentação da contabilidade como ferramenta essencial às entidades do terceiro setor**. 2011. 57f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Contabilidade) – Universidade Estadual do Paráíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, 2011. Disponível em: <http://dspace.bc.uepb.edu.br:8080/xmlui/handle/123456789/1380/>. Acesso em: 17/06/2014.

SANTOS, Danilo V.; LEAL, Edvalda Araújo. Atributos da contabilidade gerencial: Um estudo de caso em uma organização hospitalar sem fins lucrativos. In: 9 Congresso USP de Iniciação científica em contabilidade. **Anais...** São Paulo: USP, 2012.

SANTOS, Vanderlei dos; LUZ, Rodrigo M. da ; SCARPIN, Jorge E. Práticas de contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor do município de Passo Fundo – RS. In: XII SemeAd. **Anais...** São Paulo: SemeAd, 2009.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudo, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

TENÓRIO, F. G. (org.). **Gestão de ONGs: principais funções gerenciais**. 9. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005.