

**AS PUBLICAÇÕES ACADÊMICAS DA PESQUISA CONTÁBIL NO
BRASIL, NO ÂMBITO DAS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR¹**

**ACADEMIC PUBLICATIONS OF ACCOUNTING RESEARCH IN BRAZIL IN
THE CONTEXT OF THIRD SECTOR ORGANIZATIONS**

**LAS PUBLICACIONES ACADÉMICAS DE LA PESQUISA CONTABLE
EN BRASIL, EN EL ÁMBITO DE LAS ORGANIZACIONES DEL TERCER
SECTOR¹**

PAULO ARNALDO OLAK

Doutor em Controladoria e Contabilidade

Professor Adjunto da Universidade Estadual de Londrina – UEL

olak@uel.br

VALMOR SLOMSKI

Doutor em Controladoria e Contabilidade

Professor da Universidade de São Paulo – USP

valmor@usp.br

CÁSSIA VANESSA OLAK ALVES

Mestre em Controladoria e Contabilidade

Professora Colaboradora da Universidade Estadual de Londrina – UEL

cassiavanessa@uel.br

RESUMO

As organizações privadas sem fins lucrativos, neste trabalho denominadas de Terceiro Setor, vêm desempenhando funções cada vez mais amplas e relevantes na sociedade moderna. Estas organizações desenvolvem atividades de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, religioso, cultural, educacional, científico, artístico, literário, recreativo, de prote-

ção ao meio ambiente, esportivo, além de outros serviços, objetivando sempre a consecução de fins sociais. Como consequência, o campo de estudos desse setor é, atualmente, uma das áreas que vêm despertando grande interesse de pesquisadores multidisciplinares das chamadas ciências sociais, incluindo áreas aplicadas como as das ciências econômicas, administrativas e contábeis. Nesse sentido, é oportuno questionar a evolução da produção acadêmica contábil no âmbito dessas organizações, sendo este o principal objetivo deste artigo. Para identificar e sistematizar as diferentes produções acadêmicas realizadas sobre essa temática, fez-se, preliminarmente, uma revisão da literatura sobre o Terceiro Setor e, em seguida, levantou-se a produção acadêmica no período de 2000 a 2006, a partir de bases de dados dos programas de doutorado e mestrado em Ciências Contábeis e Controladoria, congressos e revistas especializadas. Ficou evidente, a partir da análise dos resultados, que a produção tem origem, basicamente, em dois programas de mestrado, a disseminação é mais forte em congressos e é inexpressiva a publicação em revista.

Palavras-chave: *Terceiro Setor, Publicação Contábil, Pesquisa Contábil.*

ABSTRACT

Private non-for-profit organizations, called Third Sector organizations in this paper, have been performing increasingly broad and relevant functions in modern society. These organizations develop charitable, philanthropic, religious, cultural, educational, scientific, artistic, literary, recreational, environmental protection and sports activities, besides other services, always aiming for social goals. Hence, nowadays, the area that studies this sector is one of the areas that have been arousing great interest among multidisciplinary researchers in the so-called social sciences, including applied areas like economics, business administration and accountancy. In this sense, the evolution of academic accounting production in the context of these organizations should be investigated, which is the main objective of this paper. In order to identify and systemize the different academic productions on this theme, first, a literature review on the Third Sector was carried out, after which the academic production was surveyed in the period from 2000 to 2006, starting from databases of Master's and PhD programs in Accountancy and Controllershship, congresses and specialized journals. The result analysis evidenced that the production basically originates from two Master's programs and that dissemination is stronger in congresses, with an inexpressive publication in journals.

Keywords: *Third Sector, Accounting Publication, Accounting Research.*

RESUMEN

Las organizaciones privadas sin fines lucrativos, en este trabajo denominadas de Tercer Sector, vienen desempeñando funciones cada vez más amplias y relevantes en la sociedad moderna. Estas organizaciones desarrollan actividades de carácter benéfico, filantrópico, caritativo, religioso, cultural, educacional, científico, artístico, literario, recreativo, de protección al medio ambiente, deportivo, además de otros servicios, objetivando siempre la consecución de fines sociales. Como consecuencia, el campo de estudios de ese sector es, actualmente, una de las áreas que vienen despertando gran interés de investigadores multidisciplinares de las llamadas a ciencias sociales, incluyendo áreas aplicadas como las de las ciencias económicas, administrativas y contables. En ese sentido, es oportuno cuestionar la evolución de la producción académica contable en el ámbito de esas organizaciones, siendo éste el principal objetivo de este artículo. Para identificar y sistematizar las diferentes producciones académicas realizadas sobre esa temática, se hizo, preliminarmente, una revisión de la literatura sobre el Tercer Sector y, enseguida, se levantó la producción académica en el período de 2000 a 2006, desde bases de datos de los programas de doctorado y maestrado en Ciencias Contables y Contraloría, congresos y revistas especializadas. Se puso evidente, a partir del análisis de los resultados, que la producción tiene origen, básicamente, en dos programas de maestrado, la diseminación es más fuerte en congresos y es inexpresiva la publicación en revista.

Palabras-Clave: *Tercer Sector, Publicación Contable, Pesquisa Contable.*

1. INTRODUÇÃO

São recentes, no Brasil, as ações oficiais no sentido de promover o desenvolvimento do segmento privado não lucrativo, comumente denominado de Terceiro Setor. Entretanto, é notório de longa data o crescimento desse setor, e as principais causas podem ser assim resumidas: (a) crise no setor público e conseqüente redução dos recursos destinados às áreas sociais; (b) crescimento do trabalho voluntário, motivado por maior conscientização das pessoas, apoio da mídia e normatização desse serviço; (c) crescimento da violência urbana e rural; (d) maior envolvimento empresarial, buscando “cativar” os consumidores com a política da “cidadania empresarial”. Além disso, novas formas de organização e participação social estão operando mudanças no conceito de democracia e promovendo um rearranjo sem precedentes nas tarefas e atribuições de cada setor. A característica marcante – sem fins lucrativos – é um elemento que impulsiona as relações cada vez mais próximas com o Estado, justificando

assim o repasse de recursos do Poder Público, para que esse setor execute serviços que o Estado, por ineficiência, deixa de prover.

Paralelamente, o campo de estudos desse segmento vêm despertando grande interesse de pesquisadores multidisciplinares, objetivando, no caso das ciências sociais aplicadas, desenvolver modelos de gestão e otimização dos escassos recursos destinados a esse setor. No meio acadêmico, centros de estudos foram sendo criados nas últimas décadas, objetivando o desenvolvimento da pesquisa na área. Como exemplo, citam-se o Centro de Estudos do Terceiro Setor (Cets), da Escola de Administração de Empresas de São Paulo, da Fundação Getúlio Vargas, criado em 1994; e o Centro de Estudos em Administração do Terceiro Setor (Ceats), do Departamento de Administração da FEA/USP, cujas atividades se iniciaram em 1998. Na área contábil, ao contrário, são poucas as ações que tenham, de fato, esse objetivo.

Diante desse quadro, questiona-se o estágio atual da produção acadêmica contábil na área privada sem fins lucrativos (Terceiro Setor). Assim, este trabalho tem como objetivo principal analisar as origens, características e evolução da produção acadêmica contábil no âmbito do Terceiro Setor no Brasil. Como objetivos específicos, busca-se, a partir da revisão bibliográfica, identificar as características desse setor, seu marco legal, normas e práticas contábeis atuais.

Para alcançar o objetivo principal, a pesquisa verifica alguns bancos de teses e dissertações nacionais, para identificar os trabalhos defendidos em programas *stricto sensu* nas áreas de contabilidade e controladoria, principalmente. Também analisa as disseminações no período 2000 a 2006 em anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, Congresso da Anpad (Enanpad) e duas revistas bastante familiares na área, a *Revista Brasileira de Contabilidade* (RBC) e *Revista Contabilidade e Finanças* (FEA/USP).

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1. Caracterização do Terceiro Setor

As organizações privadas sem fins lucrativos estão inseridas no chamado Terceiro Setor, termo que abrange um amplo leque de entidades e que vem sendo utilizado paralelamente a outras expressões relacionadas, como setor de caridade (*charitable sector*), setor independente (*independent sector*), setor voluntário, setor isento de impostos (*tax exempt sector*), economia social (*economie sociale*), Organizações Não Governamentais (ONGs), setor sem fins lucrativos (*nonprofit sector*), organizações filantrópicas, organizações da sociedade civil, entre outras, o que resulta numa multiplicidade de termos presentes na literatura nacional e internacional (Salamon; Anheier, 1992; Falconer, 1999).

Fischer (2003, p. 23) ensina que a compreensão sobre os papéis desempenhados pelos diversos tipos de organizações existentes é facilitada pela sua representação no mo-

delo tri-setorial, que surge como uma alternativa à dualidade público-privado que, para as economias capitalistas avançadas, tendeu a colocar-se como sinônimo de Estado *versus* Mercado, assim Falconer (1999, p. 34) acrescenta que esta abordagem é criticada por não representar adequadamente toda a natureza do espaço privado.

Dessa forma, no modelo tri-setorial, as organizações existentes são classificadas em três setores autônomos, mas interdependentes: entidades governamentais (Estado ou primeiro setor), empresas comerciais com finalidade de lucro (mercado ou segundo setor) e organizações privadas sem fins lucrativos (Terceiro Setor). Para Falconer (1999, p. 35), essa forma de compreender o Terceiro Setor, ou seja, como uma tipologia de organizações, parece mais adequada e elucidativa, pois mostra-se menos ambiciosa e permite que se explorem as interseções entre os três grupos.

Segundo a definição estrutural/operacional proposta por Salamon e Anheier (1992), o Terceiro Setor é composto por organizações privadas; formais; autônomas; que não distribuem lucros aos seus dirigentes; e que envolvam algum tipo de participação voluntária, seja pela utilização do trabalho voluntário, seja pelo fato de serem expressão da vontade do empreendedor.

Olak e Nascimento (2006, p. 6), após analisarem as contribuições de diversos autores (Freeman e Shoulders, 1993; Summers, 1991; Petri, 1981; Drucker, 1994; Andrade, 1991), identificam como principais as seguintes características fundamentais e específicas das entidades que compõem o Terceiro Setor:

- o lucro não é a sua razão de ser, mas um meio necessário para garantir a continuidade e cumprimento de seus propósitos institucionais;
- seus propósitos institucionais, quaisquer que sejam suas preocupações específicas, objetivam provocar mudanças sociais;
- o patrimônio pertence à sociedade como um todo ou segmento dela, não cabendo aos seus membros ou mantenedores quaisquer parcelas de participação econômica no mesmo;
- as contribuições, doações e subvenções constituem-se, normalmente, nas principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais dessas entidades.

Falou-se da diversidade de entidades que compõem esse Terceiro Setor; quais seriam então os seus principais componentes? Com base em Fernandes (1994), Falconer (1999) e Fischer (2002), torna-se possível identificar os seguintes atores:

- a) Entidades tradicionais religiosas e laicas;
- b) Entidades paraestatais;
- c) Organizações não governamentais;
- d) Entidades associativas;
- e) Entidades de iniciativa empresarial; e

f) Empreendimentos de serviços no Terceiro Setor.

Na esfera das entidades tradicionais religiosas e laicas, encontram-se as igrejas, abrangendo-se aqui não só a estrutura formal ou templos de culto, mas também todas aquelas entidades sem fins lucrativos criadas e mantidas pelas igrejas, como hospitais, universidades, entre outras. A igreja católica teve um papel importante na formação do Terceiro Setor e, segundo Falconer (1999, p. 95), diversos autores consideram as Santas Casas de Misericórdia como as primeiras entidades do Terceiro Setor fundadas no Brasil, como, por exemplo, a Santa Casa de Santos em 1543. No entanto, outras religiões também passaram a integrar esse crescimento do Terceiro Setor.

As entidades paraestatais ficam em um terreno nebuloso entre os três setores, seria o caso, por exemplo, dos partidos políticos e sindicatos. Tanto que autores como Fernandes (1994) e Falconer (1999) não as consideram como parte do Terceiro Setor por não atenderem aos requisitos de independência do governo e autonomia de gestão. Entretanto, Fischer (2002, p. 48) ressalta que esse modelo paraestatal “[...] ainda é representado por importantes organizações sindicais brasileiras, que hoje procuram aproximar-se do modelo organizacional do Terceiro Setor, principalmente no que concerne ao maior grau de autonomia.”

Segundo Landim (1993, p. 33), o termo organização não governamental (ONG) começou a ser usado em meados da década de 80. Essas entidades são herdeiras dos movimentos sociais e suas formas de atuação predominantes, de acordo com Falconer (1999, p. 97), são: a defesa dos direitos humanos e as atividades mais bem descritas pelo termo inglês *advocacy*, que significaria mobilização popular, articulação política, conscientização e disseminação de informação. O autor também destaca os acontecimentos mais importantes nesse contexto: a campanha das Diretas Já, por eleições presidenciais diretas em 1984; a campanha pelo *impeachment* do presidente Collor; a campanha do Betinho, denominada “Ação da cidadania contra a fome, miséria e pela vida”; o Movimento Viva Rio, entre outros.

Sobre as entidades associativas, Fischer (2002, p. 49) destaca aquelas que seriam herdeiras naturais dos movimentos sociais e parceiras das ONGs, como as associações dos moradores de bairro, e outras que se caracterizam por atuarem em benefício de associados agregados ou por apoiarem uma causa comum.

O campo das entidades de iniciativa empresarial é constituído, principalmente, por fundações empresariais e pela filantropia individual dos empresários.

O último componente aqui abordado refere-se aos empreendimentos de serviços no Terceiro Setor, sendo destacado por Falconer (1999, p. 99-101) como um segmento que, embora pequeno, tem tido grande impacto na sociedade. Nesse contexto, encontra-se o fenômeno de comercialização que ocorre em clubes de futebol, instituições culturais e nos campos da saúde e educação. O autor chama a atenção para o fato de que essas

entidades passam a cobrar por serviços prestados como estratégia de sustentabilidade organizacional, possuem finalidade social, mas são constituídas em bases empresariais, criadas sob a forma jurídica de associação para valer-se de isenções e incentivos fiscais. O mais interessante e preocupante com relação a essa situação é que “A falta de controle do governo sobre esta realidade representa inúmeras distorções da condição de entidades sem fins lucrativos e um desafio para a delimitação do marco legal do Terceiro Setor” (Falconer, 1999, p. 100).

Diante do exposto, para fins desta pesquisa, não serão considerados na população de estudo trabalhos voltados às entidades paraestatais, como, por exemplo, os sindicatos, bem como os empreendimentos de serviços no Terceiro Setor, como os clubes de futebol, hospitais, entre outros já abordados. Mesmo assim, dois trabalhos dessa lista integraram a amostra da pesquisa, pois tiveram como objeto da investigação temas muito pontuais, aderentes ao foco da investigação.

2.2. Marco Legal do Terceiro Setor no Brasil

No Brasil, medidas que visem estimular o crescimento do Terceiro Setor por meio do fortalecimento da sociedade civil precisam ter em seu bojo a reformulação do arcabouço legal inerente a esse setor, pois essa estrutura deve estar adequadamente construída para sustentar a sua expansão. Além disso, entende-se, neste artigo, que este fato pode estimular a realização de pesquisas voltadas às referidas organizações.

Esforços têm sido somados no sentido desta reformulação legal, culminando, por exemplo, com a promulgação da Lei n.º 9.790/1999, que foi elaborada com o principal objetivo de fortalecer o Terceiro Setor (Presidência da República, 2001, p. 19). Para Szazi (2003, p. 23), apesar das recentes mudanças, a legislação que regula o Terceiro Setor no Brasil ainda carece de modificações, tendo em vista a ampliação, o fortalecimento e a transparência dessas entidades.

Os diversos componentes do Terceiro Setor abordados neste artigo, de acordo com o Novo Código Civil brasileiro, terão as seguintes formas jurídicas quando da sua constituição: associações, fundações, organizações religiosas ou partidos políticos.

A associação é uma pessoa jurídica constituída pela união de pessoas que se organizam em torno de um propósito sem a finalidade lucrativa (Szazi, 2003). O autor também enfatiza que o fato de se criar uma associação não implica necessariamente a criação de uma entidade de cunho social. Portanto, é oportuno distinguir o cunho associativo do cunho social ou ainda, adotando outro critério de separação, aquelas destinadas ao benefício mútuo daquelas destinadas ao benefício público.

Szazi (2003, p. 37) ensina que a fundação pode ser definida “[...] como um patrimônio destinado a servir, sem intuito de lucro, a uma causa de interesse público determinada, que adquire personificação jurídica por iniciativa de seu instituidor.” Essa iniciativa se dará

por escritura pública ou testamento, além disso, o novo código civil (Brasil, 2002a, art. 62) prevê que a fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, culturais ou de assistência. De forma geral, se criada pelo Estado, assume a natureza de pessoa jurídica de direito público (nesse caso, essa fundação comporá o primeiro setor), e se, por indivíduos ou empresas, assume a natureza de pessoa jurídica de direito privado.

Começa a existência legal das entidades do Terceiro Setor com o registro do seu ato constitutivo (estatuto) em um cartório de registro civil das pessoas jurídicas; desse modo, essas organizações adquirem uma das formas jurídicas já descritas: associação, fundação, organização religiosa ou partido político.

Após a sua constituição sob uma dessas formas, a organização poderá requerer diversos títulos, certificados e qualificações em todas as esferas de governo. Os títulos, certificados e qualificações de âmbito federal são:

- título de Utilidade Pública Federal (UPF);
- registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS);
- Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas);
- qualificação como Organização Social (OS); e
- qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip).

2.3. Normas e Práticas Contábeis no Brasil

Olak e Nascimento (2006, p. 55) elucidam que, no Brasil, são embrionárias, ainda, as normas e práticas contábeis que contemplam particularmente as entidades do Terceiro Setor. Além disso, as pesquisas e publicações sobre o tema são raras e apenas recentemente o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) pronunciou-se sobre o assunto, editando normas técnicas aplicáveis às organizações sem fins lucrativos.

De forma geral, as demonstrações contábeis elaboradas e publicadas pelas organizações do Terceiro Setor brasileiro seguem os moldes usados pelas entidades com fins lucrativos, pois tanto a contabilidade das empresas (segundo setor) quanto a do Terceiro Setor, que inclui as Oscips, são regulamentadas pela Lei n.º 6.404 (Brasil, 1976), enquanto a do Estado (primeiro setor) é disciplinada pela Lei n.º 4.320 (Brasil, 1964).

Entende-se, neste artigo, que é importante que a contabilidade para entidades do Terceiro Setor tenha regulamentação própria e que atenda às suas peculiaridades. No entanto, isso não significa que os procedimentos adotados por entidades do primeiro e segundo setor não devam ser norteadores desse processo; todavia, inconsistências surgirão na medida em que esses procedimentos são aplicados na sua totalidade às organizações sem fins lucrativos. Sob a ótica do usuário externo, é importante a regulamentação pela objetividade e comparabilidade dos procedimentos contábeis. Entretanto, para o usuário interno (gestores de uma forma geral), a essência deve prevalecer à forma em prol da informação para fins de tomada de decisões.

Sobre esse assunto é importante resgatar as seguintes palavras de Martins (1990, p. 137):

Exatamente por não estarem essas instituições sujeitas às regras fiscais, têm elas condições de fazer sua contabilidade se aproximar mais da forma que melhor atenda às necessidades gerenciais em termos de informação. Isso não significa que devam simplesmente se esquecer da existência dos Princípios Fundamentais de Contabilidade para procederem à escrituração da forma que quiserem. Devem, isso sim, fazer prevalecer na sua plenitude todas as boas normas contábeis para que possam as demonstrações de fato ser representativas da realidade.

As primeiras normas técnicas específicas para esse segmento surgiram, no âmbito do Conselho Federal de Contabilidade, apenas em 1999 com as chamadas NBC - T (Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas). Fica evidente, nesse particular, que houve um despertar para a produção acadêmica a partir dessas normas. Pela pesquisa exploratória realizada, foi a partir do ano 2000 que começaram a aparecer, no Brasil, os primeiros trabalhos acadêmicos abordando aspectos contábeis no Terceiro Setor.

3. METODOLOGIA

Utilizou-se, para a construção deste texto e alcance dos objetivos pretendidos, a pesquisa bibliográfica, especialmente na fundamentação teórica. Para aprofundar e sistematizar os conceitos existentes e compreender os fenômenos, fez-se uma pesquisa exploratória. Quanto à abordagem do problema, na análise dos dados coletados, este artigo utilizou-se da abordagem quantitativa.

3.1. Definição da Amostra

A consulta para definir a amostra desta pesquisa foi realizada, basicamente, por meio eletrônico, tendo em vista a facilidade que este meio proporciona, especialmente com relação à busca às bases de dados das dissertações e teses defendidas no Brasil, congressos e revistas. Inicialmente, fez-se uma pesquisa exploratória ao banco de dados da FEA/USP <<http://www.eac.fea.usp.br/eac/pos/defesas.asp>>, objetivando levantar as teses e dissertações defendidas na área contábil do Terceiro Setor. Entretanto, entre quase 600 defesas ocorridas naquele programa, apenas um trabalho foi identificado na área antes do ano 2000².

2 OLAK, Paulo Arnaldo. **Contabilidade para Entidades Sem Fins Lucrativos**, 1996. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

Pesquisas semelhantes foram feitas à base de dados da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes), Anais do Encontro da Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração (Enanpad) e do Congresso USP de Controladoria. Essas pesquisas exploratórias evidenciaram que não há, nessas bases de dados, produção científica expressiva na área contábil do Terceiro Setor antes do ano 2000, motivo pelo qual utilizou-se o período 2000 a 2006.

A amostra para a realização deste trabalho é composta por 38 trabalhos, entre teses, dissertações e artigos científicos publicados entre janeiro de 2000 a dezembro de 2006 no Brasil, disponíveis em meio magnético ou eletrônico, nas seguintes bases de dados: banco de teses e dissertações da Capes <<http://www.capes.gov.br/servicos/bancoteses.html>>, da FEA/USP <<http://www.eac.fea.usp.br/eac/pos/defesas.asp>>, dos anais do Enanpad <<http://www.anpad.org.br/eventos.php>>, e dos sites dos programas de mestrados em Ciências Contábeis e/ou Controladoria das seguintes instituições de ensino superior: Furb – Universidade Regional de Blumenau, Unifecap – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado e Unisinos – Universidade do Vale do Rio dos Sinos. Essas instituições divulgam nos respectivos sites lista completa dos trabalhos defendidos nos programas. Também foi pesquisada, no mesmo período, a base de dados das seguintes revistas: Revista Contabilidade e Finanças, do Departamento de Contabilidade e Atuaria da FEA/USP e Revista Brasileira de Contabilidade (RBC), do Conselho Federal de Contabilidade.

As consultas às bases de dados mencionadas foram realizadas por meio das seguintes palavras-chaves: Terceiro Setor, Organizações Sociais, Organizações Não-Governamentais, Entidades Sem fins Lucrativos, Entidades Filantrópicas, Entidades Beneficentes e Organizações da Sociedade Civil. Essas palavras foram também conjugadas com o termo “contabilidade”. Mesmo assim, quando era possível visualizar as listas de trabalhos consultados, a verificação foi feita, também, nos respectivos títulos. Como restrição à pesquisa, destaca-se a falta de atualização da base de dados da Capes, o que significa que trabalhos dos programas de mestrado cujas listas de dissertações não estão disponíveis nos sites das respectivas IES podem estar fora da amostra, principalmente nos anos 2005 e 2006.

A seleção da produção acadêmica foi feita com base na análise do título do trabalho (tese, dissertação ou artigo), resumo ou, quando necessário e possível, foram analisadas as principais seções do mesmo. Com isso, foi possível identificar, qualitativamente, se o trabalho deveria ou não integrar a amostra.

3.2. Trabalhos e Autores Utilizados na Amostra

A relação completa com os títulos dos trabalhos e os respectivos autores utilizados na amostra desta pesquisa consta do Anexo I. São dois quadros, o primeiro com a relação

de teses e dissertações, incluindo o ano da defesa, autor, instituição de ensino superior e programa. O segundo quadro traz a relação dos trabalhos apresentados nos congressos (Enanpad e Controladoria e Contabilidade da USP) e dos trabalhos publicados nas revistas do Conselho Federal de Contabilidade (RBC) e USP (Contabilidade e Finanças), contendo o ano da apresentação/publicação, título, autor(es) e Evento/Revista.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

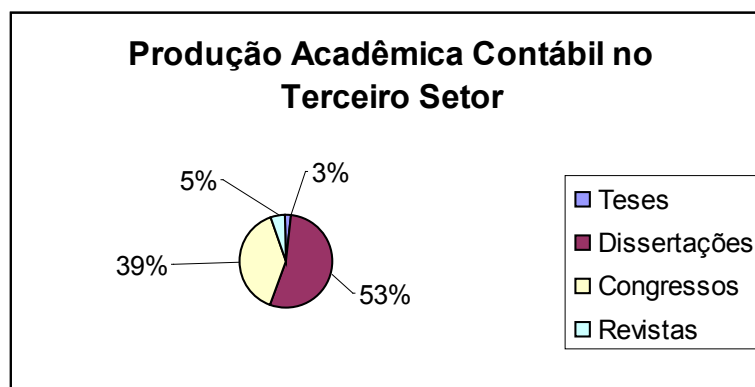
São apresentados nesta seção os principais resultados da pesquisa. O quadro 1 apresenta a produção acadêmica na área do contábil do Terceiro Setor, no período 2000 a 2006. Foram produzidos 38 trabalhos, sendo 1 tese, 20 dissertações, 15 artigos apresentados nos congressos que integraram a amostra e apenas 2 artigos publicados nas revistas analisadas.

Quadro 1 – Produção Acadêmica e sua Divulgação no Período 2000 a 2006

Ano	Teses	Dissertações	Congressos	Revistas	Total
2000	1	1	1	-	3
2001	-	-	-	-	-
2002	-	2	1	-	3
2003	-	6	3	1	10
2004	-	6	2	-	8
2005	-	3	4	-	7
2006	-	2	4	1	7
Total	1	20	15	2	38

O gráfico 1 resume a distribuição da produção acadêmica contábil na área do Terceiro Setor no Brasil, no período 2000 a 2006. Pelo gráfico, 56% da produção tem origem nos programas de pós-graduação *stricto sensu*. Destaca-se, entretanto, que um bom número dos trabalhos apresentados nos congressos é fruto das produções acadêmicas desenvolvidas nos mestrados, o que é natural e muito bom. Chama atenção a inexpressiva quantidade de publicações em revistas (apenas 5% ou 2 artigos). Resumindo, fica evidente que a produção acadêmica contábil nesse setor é insignificante. Além disso, não há tendência de crescimento, tendo em vista que a maior produção foi em 2003 (10 trabalhos), caindo nos anos seguintes. Na média, a produção é de, aproximadamente, 5,4 trabalhos por ano.

Gráfico 1 – Resumo da Produção Acadêmica Contábil



Quanto aos autores, o quadro 2, a seguir, relaciona os seus nomes, classificados por produção total, incluindo os que produziram e publicaram apenas um trabalho. Se esses autores não fossem incluídos, a lista teria apenas 11 autores, dos quais 7 deles com 2 publicações cada um.

Quadro 2 – Autores e a Produção Acadêmica no Período 2000 a 2006

Nº	Autor	Teses e Dissertações	Participação em Artigos (*)	Soma
1	Cássia Vanessa Olak Alves	1	3	4
2	Mariana Simões Ferraz do Amaral Fregonesi	1	2	3
3	Valmor Slomski	-	3	3
4	Marco Antonio F Milani Filho	1	2	3
5	Paulo Arnaldo Olak	1	1	2
6	Adriana Maria Procópio de Araújo	-	2	2
7	Alcides Bettiol Junior	-	2	2
8	Alexandre Assaf Neto	-	2	2
9	Diogo Toledo do Nascimento	-	2	2
10	Gilberto de Andrade Martins	-	2	2
11	Gabriel Moreira Campos	1	1	2
12	Adriana Rodrigues Fragoso	1	-	1
13	Alvaro Luiz Boschi.	1	-	1
14	Alvino Sanches Filho	-	1	1
15	Ana Carolina Miranda da Silva	1	-	1
16	Andson Braga de Aguiar	1	-	1
17	Clarete de Itoz	-	1	1
18	Cleber Zambarda	-	1	1
19	Cristiane Jeremias	1	-	1
20	Cristina Melo	-	1	1
21	Dalila Cisco Collatto	1	-	1
22	Edinício de Oliveira Lima	1	-	1

23	Eduardo Jorge Pyrrho Barbosa	-	1	1
24	Eduardo Sergio Ulrich Pace	-	1	1
25	Eduardo Tadeu Vieira.	1	-	1
26	Emanoel Marcos Lima	1	-	1
27	Érica Andréa Coelho	-	1	1
28	Euvaldo Antonio Ruiz Soares	1	-	1
29	Flávio Donizete Batistella	-	1	1
30	Geraldo Barbieri	-	1	1
31	Gérson Tontini	-	1	1
32	Hiponio Fortes Guilherme	-	1	1
33	Jorge Katsumi Niyama	-	1	1
34	José Carlos de Souza	-	1	1
35	José Geraldo de Albuquerque Pinto	1	-	1
36	José Luis de Castro Neto	-	1	1
37	José Roque Fagundes da Silva	-	1	1
38	Klauber Guedes Cardoso	-	1	1
39	Leonardo Cruz Basso	-	1	1
40	Luiz Joao Corrar	-	1	1
41	Luiz Nelson Guedes de Carvalho	-	1	1
42	Maira Assaf Andere	-	1	1
43	Manuela Santin de Souza	-	1	1
44	Márcio Jonison Souza de Lima	-	1	1
45	Maria Araci de Lima	1	-	1
46	Maria do Carmo Lessa Guimarães	-	1	1
47	Osório Cavalcante Araújo	1	-	1
48	Patrícia Siqueira Varela	-	1	1
49	Regina Célia Nascimento Vilanova	1	-	1
50	Roseli da Silva	-	1	1
51	Rubens Peres Forster	1	-	1
52	Sandra Maria Chaves Santos	-	1	1
53	Sérgio Venício Dragão	1	-	1
Total		21	48	69

(*) Alguns artigos foram escritos por vários autores. A média é de 1,3 autor por artigo (A lista completa consta do Anexo I).

É importante destacar, na análise que se faz do quadro 2 (conforme nota de rodapé), que a média é de 1,3 autor por artigo publicado. A maior produção é da autora Cássia Vanessa Olak Alves, com 4 trabalhos (autora de 1 dissertação e de três artigos) produzidos.

Quando se analisa a origem da produção acadêmica de teses e dissertações, o programa de pós-graduação *stricto sensu* da FEA/USP (Controladoria e Contabilidade) foi o que mais contribuiu, perfazendo, no período analisado, 10 trabalhos (1 tese e 9 dissertações) na área contábil do Terceiro Setor, com cerca de 48% de toda produção. Em seguida vem o programa multiinstitucional, envolvendo UnB/UFPA/UFPE/UFRN (Ciências Contábeis), com 6 trabalhos. Em terceiro lugar vem o programa de mestrado em Ciências Contábeis da Unisinos/RS, com 2 dissertações. Os demais programas produziram apenas um trabalho na área contábil do Terceiro Setor.

Quadro 3 – Produção Acadêmica de Teses e Dissertações no Período 2000 a 2006, por Instituição/Programa

Instituição/Programa	Teses	Dissertações	Total
FEA/USP (Controladoria e Contabilidade)	1	9	10
UnB/UFPA/UFPE/UFRN (Ciências Contábeis)	-	6	6
PUC/SP (Ciências Contábeis)	-	1	1
Unisinos/RS (Ciências Contábeis)	-	2	2
UnB (Administração)	-	1	1
UFSC (Administração)	-	1	1
Total	1	20	21

O quadro 4 dimensiona a produção acadêmica publicada em anais de congressos e revistas na área contábil do Terceiro Setor. Foram 17 artigos ao todo, sendo que 9 foram apresentados no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e 6 no encontro da Anpad. Destaca-se a insignificante publicação nas revistas analisadas.

Quadro 4 – Produção Acadêmica de Artigos no Período 2000 a 2006, por Evento/Revista

Congressos/Revistas	Artigos
USP (Controladoria e Contabilidade)	9
Anpad (Enanpad)	6
Contabilidade e Finanças (USP)	1
Revista Brasileira de Contabilidade (CFC)	1
Total	17

Por fim, o quadro 5 mostra as produções acadêmicas por área temática. Fica evidente a preferência dos pesquisadores pela área de Contabilidade Gerencial e Controladoria, perfazendo 61% de toda a produção. Esperava-se, entretanto, um volume maior de trabalhos na área Contabilidade para Usuários Externos, isso porque o Conselho Federal de Contabilidade, conforme revisão bibliográfica, normatizou aspectos contábeis aplicados às entidades do Terceiro Setor, sendo natural, como ocorre em outros setores empresariais, produções acadêmicas objetivando contribuir com os profissionais do mercado.

Quadro 5 – Áreas Temáticas da Produção Acadêmica no Período 2000 a 2006

Áreas Temáticas	Teses e Dissertações	Congressos	Revistas	Total
Auditoria	2	-	-	2
Balanço Social	3	-	-	3
Contabilidade Gerencial/ Controladoria	12	10	1	23
Contabilidade para Usuários Externos	4	5	1	10
Total	21	15	2	38

Resumindo, a produção acadêmica contábil na área do Terceiro Setor é muito incipiente no Brasil. Considerando o período analisado (7 anos), a média é muito baixa, em torno de 5 produções por ano. Além disso, conforme já enfatizado anteriormente, a maioria dos artigos apresentados nos congressos ou publicados nas revistas é fruto das dissertações e teses, limitando ainda mais essa estatística.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este texto analisou, conforme problema da pesquisa e seus objetivos, 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). Pelos resultados apresentados, ficou evidente que as pesquisas nessa área são embrionárias, centradas em, basicamente, dois programas *stricto sensu*, e a disseminação ocorre quase que totalmente em congressos. Outra particularidade que merece destaque é que existem apenas duas publicações nas revistas pesquisadas.

Quanto aos autores, dos 53 nomes identificados, o que mais produziu limitou-se a quatro textos (uma dissertação e três artigos). A grande maioria, entretanto, produziu apenas um texto acadêmico ao longo desse período. Isso mostra a falta de consistência da pesquisa na área.

Sobre as áreas temáticas de pesquisa, a Contabilidade Gerencial e Controladoria é destaque, mostrando que o grande interesse da produção está voltada para atender usuários internos (gestores em geral). A normalização contábil específica para o setor, especialmente pelo Conselho Federal de Contabilidade, não foi objeto preponderante nos trabalhos desenvolvidos, mesmo quando se analisou a revista técnica editada por esse Conselho.

Com relação a pesquisas futuras sobre o tema, seria útil analisar o currículo *lattes* dos pesquisados identificados no quadro 2, com o objetivo de verificar se continu-

am ou não produzindo na área e quais veículos têm utilizado para disseminar a respectiva produção. Outra recomendação seria ampliar as bases de dados da investigação para outras revistas e programas *sctricto sensu* novos, cujos trabalhos não estão nas bases investigadas.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Guy Almeida. *Contabilidade de entidades sem fins lucrativos*. Cursos sobre temas contábeis. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. V. 4. São Paulo: Atlas, 1991.

BRASIL. Lei n. 4.320, de 17/03/1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15/10/2005.

_____. Lei n. 6.404, de 15/12/1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15/10/2005.

_____. Lei n. 10.406, de 10/01/2002a. Institui o código civil. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 23/03/2005.

DRUCKER, Peter Ferdinand. *Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas*. São Paulo: Pioneira, 1994.

FALCONER, Andrés Pablo. *A promessa do terceiro setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão*. São Paulo, 1999. Dissertação (Mestrado em Administração). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

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

FISCHER, Rosa Maria. *Alianças estratégicas intersetoriais para atuação social – relatório técnico*. São Paulo: CEATS-FIA/USP, 2003.

_____. *O desafio da colaboração: práticas e responsabilidade social entre empresas e terceiro setor*. São Paulo: Gente, 2002.

FREEMAN, Robert J.; SHOULDERS, Craig D. *Governmental and nonprofit accounting: theory and practice*. 4. ed. New Jersey: Prentice Hall, 1993.

LANDIM, Leilah. O “setor” sem fins lucrativos no Brasil: História, Tendência e Debates Recentes. *In: Para além do Estado e do mercado? Filantropia e Cidadania no Brasil*. Rio de Janeiro: ISER, 1993.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Entidades de Fins Não Lucrativos*. Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços. Bol.17/90. São Paulo, 1990.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo. *Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)*. São Paulo: Atlas, 2006.

PETRI, Nelson. *A lei 4.320/64 e os princípios de contabilidade geralmente aceitos*. São Paulo, 1981. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. *Organização da sociedade civil de interesse público – OSCIP: a lei 9.790 como alternativa para o terceiro setor*. 2. ed. Brasília: Comunidade Solidária, 2001.

SALAMON, Lester M.; ANHEIER, Helmut. *In Search of the nonprofit sector I: the question of definitions*. *Voluntas*. n. 2, v. 3, 1992.

SUMMERS, Edward Lee. *Accounting information system*. 2. ed. New Jersey, Illinois, 1991.

SZAZI, Eduardo. *Terceiro setor: regulação no Brasil*. 3. ed. São Paulo: Peirópolis, 2003.

ANEXO I

Parte A – Teses e Dissertações

Ano	Título do Trabalho	Autor	IES/Programa
2000	Um Estudo das Formas de Contabilização dos Recursos Econômico-Financeiros em Entidades Sem Fins Lucrativos Não Governamentais.	Cristiane Jeremias	UFSC/SC Mestrado em Administração
2000	Bases para Eficácia na Avaliação do Desempenho das Organizações Sociais Brasileiras	Paulo Arnaldo Olak	USP/SP - Mestrado em Controladoria e Contabilidade
2002	Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação Contábil Das Gratuidades Nas Entidades Beneficentes de Assistência Social - Uma Pesquisa Empírica no Âmbito do Distrito Federal	Eduardo Tadeu Vieira.	UnB/Brasília Mestrado em Administração
2002	A Utilização de Informações Contábeis para o Processo de Gestão de Organizações do Terceiro Setor Situadas no Estado do Ceará	Osório Cavalcante Araújo	USP/SP - Mestrado em Controladoria e Contabilidade
2003	Sistema de Informação Contábil e de Custeio para Entidades Hospitalares, Sem Fins Lucrativos	Sérgio Venício Dragão	PUC/SP Mestrado em Ciências Contábeis
2003	A associação balanço social - marketing social e as implicações na comunicação da organização não governamental	Edinício de Oliveira Lima	UnB/UFPE/UFPA/ UFRN-M
2003	Balanço Social: A Contribuição da Contabilidade Na Evidenciação das Ações Sociais das Empresas do Rio Grande do Sul	Alvaro Luiz Boschi.	UNISINOS/RS Mestrado em Ciências Contábeis
2003	A Realidade Contábil-gerencial de uma organização do Terceiro Setor: O Caso da Fundação Otacílio Coser	Gabriel Moreira Campos	USP/SP - Mestrado em Controladoria e Contabilidade
2003	Uma Contribuição ao Estudo sobre o Balanço Social em Entidades do Terceiro Setor: Um Estudo de Caso	Maria Araci de Lima	USP/SP - Mestrado em Controladoria e Contabilidade

2003	Contribuição para Apuração e Evidenciação dos Resultados de Instituições de Ensino Superior Portadoras do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social	Emanoel Marcos Lima	USP/SP – Mestrado em Controladoria e Contabilidade
2004	Percepções de representantes de organizações não-governamentais (ONGs) dos Estados da Paraíba, Pernambuco e Rio Grande do Norte sobre a aplicabilidade de padrões de governança corporativa em processos de gestão organizacional	Adriana Rodrigues Fragoso	UnB/UFPE/UFPA/ UFRN-M
2004	Adequação de controles internos em exames de auditoria para validação de certificados de filantropia: um estudo de caso em hospital filantrópico	José Geraldo de Albuquerque Pinto	UnB/UFPE/UFPA/ UFRN-M
2004	Contribuição à Elaboração de um Modelo de Resultado Aplicado às Organizações do Terceiro Setor: Uma Abordagem da Gestão Econômica	Regina Célia Nascimento Vilanova	USP/SP - Mestrado em Controladoria e Contabilidade
2004	Relação entre Estruturas Organizacionais e Indicadores de Desempenho das Organizações Não-Governamentais do Estado de São Paulo	Andson Braga de Aguiar	USP/SP - Mestrado em Controladoria e Contabilidade
2004	A Função Controladoria em Entidades Filantrópicas: Uma Contribuição para a Avaliação de Desempenho	Marco Antonio F Milani Filho	USP/SP - Mestrado em Controladoria e Contabilidade
2004	Estudo sobre o Nível de Aderência à NBC T 10.19 de Entidades Beneficentes de Ensino Superior no Estado do Rio Grande do Sul: Um Enfoque na Evidenciação Contábil	Dalila Cisco Collatto	UNISINOS/RS – Mestrado em Ciências Contábeis
2005	Práticas de Contabilidade Gerencial em Organizações do Terceiro Setor: Um Estudo na Região Metropolitana do Recife-PE.	Ana Carolina Miranda da Silva	UnB/UFPE/UFPA/ UFRN-M

2005	Gestão Baseada Em Valor Aplicada Ao Terceiro Setor: Um Estudo Prático	Mariana Simões Ferraz do Amaral Fregonesi	USP/SP - Mestrado em Controladoria e Contabilidade
2005	Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público e Termos de Parceria: Um Estudo sobre o Processo de Avaliação de Resultados dos Projetos Sociais Desenvolvidos com Recursos Governamentais no Brasil	Cássia Vanessa Olak Alves	USP/SP - Mestrado em Controladoria e Contabilidade
2006	Entidades Beneficentes de Assistência Social Educacionais: Uma Investigação Sobre a Medição de Desempenho Organizacional.	Euvaldo Antonio Ruiz Soares	UnB/UFPE/UFPA/ UFRN-M
2006	Auditoria Contábil em Entidades do Terceiro Setor: Uma Aplicação da Lei <i>Newcomb-Benford</i>	Rubens Peres Forster	UnB/UFPE/UFPA/ UFRN-Mestrado em Contabilidade

Parte B – Produção Acadêmica Publicada em Congressos e Revistas

Ano	Título do Trabalho	Identificação do(S) Autor(Es)		Evento (*)
		Nomes	IES de Origem	
2000	Mensuração e Reconhecimento do Resultado Econômico nas Entidades sem Fins Lucrativos - Terceiro Setor	(1) Paulo Arnaldo Olak (2) Diogo Toledo do Nascimento	(1) UEL/Londrina (2) USP/SP	ENANPAD
2002	Uma Contribuição à Contabilidade das Entidades Sem Fins Lucrativos Não Governamentais	(1) Hiponio Fortes Guilherme (2) Eduardo Jorge Pyrrho Barbosa (3) José Roque Fagundes da Silva (4) Jorge Katsumi Niyama	(1) UFRN/RN (2) UFPE/PE (3) UFPE/PE (4) UnB/Brasília	USP

2003	Indicadores para Avaliar a Capacidade de Gestão de Organizações Sociais: Resultados de um Estudo Piloto	Maria do Carmo Lessa Guimarães Alvino Sanches Filho Cristina Melo Sandra Maria Chaves Santos	Todos da Universidade Federal da Bahia - NPGA/UFBA	ENANPAD
2003	A Demonstração do Resultado Econômico Como Instrumento de Avaliação de Desempenho em Entidades do Terceiro Setor: Um Estudo de Caso	(1) Érica Andréa Coelho (2) Cleber Zambarda (3) Flávio Donizete Batistella	(1) USP/SP (2) USP/SP (3) USP/SP	USP
2003	O Voluntariado Nas Entidades Filantrópicas Paulistas: O Valor Não Registrado Contabilmente	Marco Antonio F Milani Filho Luiz Joao Corrar Gilberto de Andrade Martins	Todos USP/SP	USP
2004	O Uso de Indicadores de Desempenho pelo Terceiro Setor	Eduardo Sergio Ulrich Pace Leonardo Cruz Basso Roseli da Silva	Todos Mackenzie/SP	ENANPAD
2004	O Reconhecimento das Contribuições, Doações e Subvenções nas Entidades do Terceiro Setor: Uma Comparação entre os Us-GAAP, Normas Do IASB e do CFC	(1) Cássia Vanessa Olak Alves (2) Luiz Nelson Guedes de Carvalho (3) Valmor Slomski	(1) UEL/Londrina (2) USP/SP (3) USP/SP	USP
2005	A Mensuração do Resultado Econômico em Entidades do Terceiro Setor: O Caso do Grupo Primavera	(1) Cássia Vanessa Olak Alves (1) Valmor Slomski	(1) UEL/Londrina (2) USP/SP	ENANAD

2005	Formação e Evidenciação do Resultado de Entidades do Terceiro Setor: Um Estudo de Caso	Alcides Bettiol Junior Geraldo Barbieri Gilberto de Andrade Martins	Todos USP/SP	ENANPAD
2005	Metodologia SROI: Uma Proposta para Cálculo do Valor Socioeconômico das Organizações do Terceiro Setor	(1) Adriana Maria Procópio de Araújo (2) Alexandre Assaf Neto (3) Maira Assaf Andere (4) Mariana Simões Ferraz do Amaral Fregonesi	(1) USP/RP (2) USP/RP (1) NÃO CONSTA (1) NÃO COSNTA	ENANPAD
2006	Gestão Baseada em Valor Aplicada ao Terceiro Setor	Alexandre Assaf Neto Adriana Maria Procópio de Araújo Mariana Simões Ferraz do Amaral Fregonesi	USP/FEA/RP	Revista Contabilidade e Finanças
2006	Resultado Econômico em Organizações do Terceiro Setor: Um Estudo Exploratório sobre a Avaliação de Desempenho	Marco Antonio F Milani Filho	USP/SP	USP
2006	Demonstrações Contábeis para Instituições do Terceiro Setor: Um Estudo do <i>Statement Of Financial Accounting Standards N.º. 117 (Fas 117)</i>	(1) Alcides Bettiol Junior (2) Patrícia Siqueira Varela	(1) USP/SP (2) Mackenzie/SP	USP

2006	Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público E Termos de Parceria: Um Estudo Sobre o Processo de Avaliação de Resultados dos Projetos Sociais Desenvolvidos Com Recursos Governamentais no Brasil	(1) Cássia Vanessa Olak Alves (2) Manuela Santin de Souza (3) Valmor Slomski	(1) UEL/Londrina (2) USP/SP (2) USP/SP	USP
2006	Proposta de Evidenciação da Contribuição Das Entidades de Ensino Superior Detentoras Do Certificado De Entidade Beneficente De Assistência Social (CEBAS)	(1) José Luis de Castro Neto (2) Clarete de Itoz (3) Gérson Tontini (4) José Carlos de Souza	(1) FURB/SC (2) FUR/Gurupi/GO (3) FURB/SC	USP
2003	Classificação contábil dos convênios no Balanço Patrimonial das entidades do Terceiro Setor	Klauber Guedes Cardoso Márcio Jonison Souza de Lima	Sem Identificação	RBC

USP: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade.

ENANPAD: Encontro da Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração