

Análise da Evidenciação do Trabalho Voluntário Mensurado a Valor Justo em Entidades do Terceiro Setor Brasileiro

Resumo

O estudo tem como objetivo analisar a evidenciação do trabalho voluntário no que diz respeito à mensuração a valor justo em entidades do Terceiro Setor brasileiro; e como objetivo específico evidenciar o uso do valor justo para a contabilização do trabalho voluntário, no que tange ao nível de hierarquia utilizado. Trata-se de estudo descritivo, documental e qualitativo, fundamentado na Teoria do *Disclosure*, cuja população são entidades listadas pelo Instituto DOAR como “As 100 melhores ONGS em 2018”. A amostra não-probabilística é composta por 66 entidades que disponibilizaram dados e apresentaram indícios de trabalho voluntário. Para atingir os objetivos foi elaborado um roteiro de análise com itens da ITG 2002 (R1) (CFC, 2015) e dos Pronunciamentos CPC 46 (CPC, 2012) e CPC PME (CPC, 2009). Os resultados evidenciaram que 44 entidades não destacaram na Demonstração do Resultado do Período informações de trabalhos voluntários; 51 não os divulgaram em Notas Explicativas por tipo de atividade; 34 não apresentaram os seus critérios de mensuração e 32 indicaram em Notas Explicativas os seguintes critérios de mensuração: Valor Justo (11); Valor de Mercado (19), pelo nível de hierarquia 1 do Valor Justo; e Salário Mínimo (2), pelo nível de hierarquia 2 do Valor Justo.

Palavras-chave: Terceiro Setor; Trabalho Voluntário; Valor Justo.

Linha Temática: Contabilidade Pública não Governamental (OSCIPs)

1 INTRODUÇÃO

O setor privado com finalidade pública, também conhecido como Terceiro Setor (TS), é aquele onde se encontram as entidades sem fins lucrativos constituídas, mantidas e ampliadas através de contribuições, doações e subvenções. (Olak & Nascimento, 2008).

Em virtude do recebimento de recursos de terceiros, o *disclosure* contábil tem um papel relevante na contabilidade do TS. Flach e Gonçalves (2013) o apontam como uma ferramenta útil para evitar que as entidades do Terceiro Setor percam a sua finalidade social e passem por gestões fraudulentas.

Com o objetivo de padronizar a avaliação, o reconhecimento das transações e variações patrimoniais e a estruturação das demonstrações contábeis e das notas explicativas dessas entidades, foi criada a Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 (R1) (CFC, 2015).

A ITG 2002 (CFC, 2015) dispõe em seu item 19 que “O trabalho voluntário, inclusive de membros integrantes dos órgãos da administração, no exercício de suas funções, deve ser

Realização:

reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro”.

Por sua vez, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis através do Pronunciamento Técnico CPC 46 (2012, item 9), define o valor justo como “[...] o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração”.

No mundo acadêmico são vários os autores que estudam o uso do valor justo. Sayed e Salotti (2014) verificaram a mensuração a valor justo em bancos listados na BM&FBovespa, na London Stock Exchange (LSE) e na Euronext. Semelhantemente Mendes, Niyama e Silva (2018) “analisaram a percepção dos auditores em relação à mensuração a valor justo em instituições financeiras” (p. 363). Por sua vez Andruchehen e Alberton (2016) investigaram as evidenciações da mensuração a valor justo e alusões em relatórios de auditores independentes de empresas listadas na BM&FBovespa.

A despeito de existir diversas pesquisas elaboradas em torno desse tema, constatou-se que na maioria das vezes elas são realizadas com foco em organizações do Segundo Setor, havendo uma carência de estudos sobre o valor justo em entidades do Terceiro Setor.

Devido à relevância do TS e da mensuração a valor justo, o presente estudo busca responder a seguinte questão de pesquisa: Como as entidades do Terceiro Setor brasileiro evidenciam e mensuram o trabalho voluntário?

Para responder essa questão de pesquisa tem-se como objetivo geral analisar a evidenciação do trabalho voluntário no que diz respeito à mensuração a valor justo em entidades do Terceiro Setor brasileiro.

Como objetivo específico busca-se evidenciar o uso do valor justo para contabilização do trabalho voluntário, no que tange ao nível de hierarquia utilizado por essas entidades.

A pesquisa justifica-se na importância do valor justo na contabilidade e da relevância do trabalho voluntário no Terceiro Setor, sendo importante sua adequação as normas contábeis específicas a essas entidades, visto que quanto maior o nível de adequação maior a qualidade das informações contábeis apresentadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Teoria do *Disclosure*

A Teoria do *Disclosure* é um tema que vem sendo discutido desde a década de 80. Salotti e Yamamoto (2005) apresentam como objetivo dessa linha de pesquisa:

[...] explicar o fenômeno da divulgação de informações financeiras, a partir de diversas perspectivas, como por exemplo, determinar qual é o efeito da divulgação de

Realização:

demonstrações contábeis no preço das ações, explicar quais as razões econômicas para que determinada informação seja divulgada voluntariamente etc. (p. 54)

Um dos principais pesquisadores do tema, Verrecchia (2001, p. 99-160, tradução nossa), propôs três categorias de divulgação na contabilidade: a Divulgação baseada em Associação que “[...] estuda os efeitos da divulgação exógena e como está associada com a mudança nas atividades dos investidores.”, a Divulgação baseada em Eficiência que discute “[...] quais arranjos de divulgação são preferidos na ausência de conhecimento prévio da informação” e a Divulgação baseada em Julgamento que examina “[...] como os gerentes ou firmas exercem poder discricionário em relação à divulgação de informações sobre as quais eles podem ter conhecimento.”

Por sua vez Lima (2007) apresentou em seus estudos dois tipos de *disclosure*: o compulsório e o voluntário. Segundo o autor, o compulsório abrange “[...] os requerimentos de informações para registro das companhias abertas e as demais informações periódicas expedidas pelas comissões de valores mobiliários ou associações de cada país.” e o voluntário abrange “[...] informações que não são obrigatórias por lei, mas que oferecem maior transparência [...]”. (p.13)

O mesmo autor afirma que no *disclosure* de uma empresa não está contido apenas informações exigidas por lei, mas também informações úteis para tomada de decisões de usuários externos; devendo fazer parte dessa divulgação tanto informações positivas quanto negativas. (Lima, 2007)

Da mesma forma, Salotti e Yamamoto (2005) afirmam que junto a divulgação financeira obrigatória de relatórios e demonstrações os gerentes podem obter informações úteis aos usuários, mas que não possuem caráter de divulgação obrigatório; assim sendo, surge o questionamento sobre as circunstâncias em que o gerente divulgará ou não essa informação.

No âmbito do Terceiro Setor, o *disclosure* contábil tem um papel significativo. Rabelo (2016) afirma que a divulgação das demonstrações contábeis no TS é relevante visto que ela gera informações úteis aos usuários externos, como por exemplo aos doadores, que se interessam em conhecer a aplicação dos recursos destinados a essas organizações.

Deste modo a presente pesquisa estuda o *disclosure* de informações relativas ao trabalho voluntário, se enquadrando na categoria da Divulgação baseada em Julgamento e no *disclosure* compulsório e voluntário, com ênfase no compulsório.

2.2 Entidades do Terceiro Setor e o Trabalho Voluntário

O Terceiro Setor é destacado por Silva, Vasconcelos e Normanha Filho (2011) como aquele que atua nas áreas de atribuições do poder público onde há lacunas, em virtude de diversas razões e acontecimentos. Nessa perspectiva, os autores afirmam que o TS possui um objetivo social, podendo prestar ou não serviços voluntários a uma parcela carente da sociedade.

Realização:

Cabral (2011) considera o trabalho voluntário como uma das diferentes fontes de recursos financeiros e sociais do TS. Por sua vez, Duarte, Cavalcante e Marques (2017) afirmam que “[...] um entendimento maior sobre o fenômeno do trabalho voluntário é fundamental, visto que se trata de uma característica indispensável ao funcionamento de instituições de Terceiro Setor”. (p. 102)

Em vista disso a Lei n. 9608 (1998), que no âmbito legal é a responsável por dispor sobre o serviço voluntário, o apresenta como uma atividade que não é remunerada, que não gera vínculo empregatício e nem obrigação de natureza previdenciária ou afim. Além disso ela assegura que ele que é realizado por pessoa física a uma entidade pública ou privada sem fins lucrativos e que visa atingir objetivos cívicos, culturais, educacionais, científicos, recreativos, ou de assistência à pessoa.

Em relação as entidades privadas sem fins lucrativos a ITG 2002 (R1) dispõe que o trabalho voluntário “[...] deve ser reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro.” (CFC, 2015, item 19).

2.3 O Valor Justo

No Terceiro Setor o acesso a informações confiáveis e precisas são fundamentais, tanto para prestar contas quanto para atrair mantenedores. Diante disso, Pimentel e Vasconcelos (2016) asseguram que o voluntariado deve ser reconhecido conforme orienta a ITG 2002 (R1) (CFC, 2015), ou seja, a valor justo, em virtude da fidedignidade gerada por ele.

Semelhantemente Zyla (2009 como citado em Andruchehen & Alberton, 2016, p. 192) afirma que “[...] o valor justo representa a posição financeira e fornece maior relevância para os usuários destas informações financeiras e patrimoniais.”

A fim de definir e orientar a mensuração e divulgação a valor justo, o International Accounting Standards Board (IASB), órgão responsável pela emissão das normas contábeis internacionais, publicou o IFRS 13 – Fair Value Measurement.

Como uma correlação a essa norma o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), responsável pela emissão dos procedimentos contábeis brasileiros, publicou em dezembro de 2012 o Pronunciamento Técnico CPC 46 (2012), com o objetivo de padronizar a mensuração a valor justo do Brasil junto aos padrões internacionais.

Além do CPC 46 (2012), o Comitê de Pronunciamentos Contábeis também apresenta conceitos de valor justo para as empresas de pequeno e médio porte que não são obrigadas a fazer prestação pública de suas contas, no Pronunciamento Técnico PME (2009). As duas normas definem o valor justo de forma semelhante, conforme a correlação apresentada na figura 1:

Definição de Valor Justo pelo CPC 46	Definição de Valor Justo pelo CPC PME
Item 9: O preço que seria recebido pela venda de um	Item 2.34: O montante pelo qual um ativo poderia ser

Realização:

ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.

trocado, ou um passivo liquidado, entre partes independentes com conhecimento do negócio e interesse em realizá-lo, em uma transação em que não há favorecidos.

Figura 1. Correlação do CPC 46 e do CPC PME.

Fonte: Os próprios autores a partir dos Pronunciamentos Técnicos CPC 46 (CPC, 2012) e CPC PME (CPC, 2009).

Em contrapartida alguns autores criticam o uso do valor justo. A principal crítica de acordo com Bolivar e Galera (2012) é a dificuldade encontrada para mensurar o valor justo de alguns ativos com estimativas objetivas e verificáveis quando não há um mercado ativo. Moura e Dantas (2015) acrescentam que nos casos em que o valor justo é mensurado de forma subjetiva e com alto grau julgamento profissional, a confiabilidade da informação divulgada fica comprometida.

Como solução a subjetividade e a falta de confiabilidade desse processo, Moura e Dantas (2015) atestam que o IASB estabeleceu a “Hierarquia do Valor Justo”, divididos em três níveis de confiabilidade, apresentados na figura 2:

Nível 1	Nível 2	Nível 3
É o maior nível de confiabilidade. São preços cotados em mercados ativos para ativos ou passivos idênticos a que a entidade possa ter acesso na data de mensuração.	Informações que são observáveis para o ativo ou passivo, seja direta ou indiretamente, exceto preços cotados incluídos no Nível 1.	É o menor nível de confiabilidade. É utilizado quando não há dados observáveis para o ativo ou passivo. São situações em que há pouca ou nenhuma atividade de mercado para o ativo ou passivo na data de mensuração.

Figura 2. Níveis de Hierarquia do Valor Justo.

Fonte: Os próprios autores a partir do Pronunciamento Técnico CPC 46 (CPC, 2012).

Entretanto, quando se trata de trabalho voluntário a subjetividade de avaliar um ativo ou um passivo a valor justo se reduz, visto que para maior parte de serviços existem mercados ativos e serviços idênticos para serem usados como base na determinação desse valor. França (2019) cita exemplos de prestações de serviços voluntários de saúde, contábeis, jurídicos e de limpeza, afirmando que para todos esses serviços é possível obter parâmetros de remuneração no mercado.

Desta forma, espera-se que seja utilizado o Nível de Hierarquia 1 para a mensuração do trabalho voluntário nas entidades do TS.

2.4 Pesquisas Assemelhadas

O *disclosure* se torna necessário quando se trata do Terceiro Setor, pois há a necessidade da divulgação de informações sobre a origem e aplicação dos seus recursos para os seus

Realização:

mantenedores. Diante disso, Rabelo (2016) averiguou o nível de divulgação obrigatória e voluntária de informações de responsabilidade social das cem maiores organizações do Terceiro Setor do estado do Ceará e concluiu que há um baixo nível de divulgação, tanto dos itens obrigatórios quanto dos itens voluntários.

Já Pimentel e Vasconcelos (2016) ao mensurarem os serviços prestados voluntariamente na Instituição Grupo de Ajuda à Criança Carente com Câncer de Pernambuco (GAC-PE) como se fossem remunerados a profissionais que exercem as mesmas atividades no mercado de trabalho, concluíram que a entidade teria um déficit financeiro caso os serviços não fossem prestados voluntariamente. Dessa forma, a pesquisa revela a importância do trabalho voluntário para saúde financeira das entidades do Terceiro Setor, visto que estas necessitam de um superávit para realizar a manutenção de suas atividades e o cumprimento de sua missão. (Pimentel & Vasconcelos, 2016)

Por sua vez, autores como Andruchehen e Alberton (2016) asseguraram que as empresas de construção e engenharia listadas na BM&FBovespa ainda estão em processo de adequação ao CPC 46 no que se trata da evidenciação a valor justo.

Assim sendo, torna-se importante a análise da mensuração a valor justo do trabalho voluntário nas entidades do TS brasileiro para averiguar se elas também estão em processo de adequação às normas, gerando ou não informações objetivas e consistentes.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Considerando o objetivo de detectar como as entidades do Terceiro Setor brasileiro evidenciam e mensuram o trabalho voluntário, no que diz respeito à mensuração a valor justo, a pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois busca descrever características de determinado fenômeno, ou estabelecer relações entre variáveis (Gil, 2008); e documental, uma vez que utiliza materiais que não foram investigados de maneira profunda (Otani & Fialho, 2011). Os documentos analisados serão os relatórios contábeis das entidades do TS, especificamente o Balanço Patrimonial (BP), as Demonstrações do Resultado do Período (DRP), as Notas Explicativas (NE) e os Relatórios de Atividades.

Em relação à abordagem do problema, Otani e Fialho (2011) consideram que as pesquisas da atualidade, em geral, têm uma combinação de qualitativa e quantitativa, e nunca somente uma delas. Sendo assim, a presente pesquisa possui uma ênfase na abordagem qualitativa.

A respeito da população do estudo foram selecionadas as entidades divulgadas como as mais transparentes e bem estruturadas do Terceiro Setor, intituladas pelo instituto DOAR como “As 100 melhores ONGS em 2018”.

A escolha dessa população decorreu do sucesso do selo na primeira edição em 2017, que segundo o Instituto teve como intuito (re)conhecer o Terceiro Setor. Em 2018 essa seleção contou com mais de 1000 instituições inscritas, das quais 200 foram classificadas para a final. Através de

uma análise de processos administrativos, contábeis e financeiros, chegou-se nas 100 melhores ONGs. (Instituto DOAR, 2019)

A partir dessas 100 entidades foram descartadas 30, das quais não se teve acesso ao BP, a DRP e as NE, sendo essa a documentação mínima necessária para a realização da análise dos resultados. Para a análise foram utilizados o BP para determinar o porte da entidade, a DRP para verificar o reconhecimento do trabalho voluntário e as NE para verificar a divulgação de informações referentes a sua mensuração.

As demonstrações foram obtidas através da publicação nos *websites* das respectivas entidades e através de e-mails encaminhados no período de 7 de janeiro a 6 de março de 2019, considerando respostas recebidas até o dia 11 de abril de 2019.

Na sequência, foram descartadas das 70 entidades 4 que não mencionaram a existência de trabalho voluntário em nenhuma demonstração contábil, nota explicativa, relatório de atividades e nem nos *websites* em abas de “voluntariado” e afins.

Desse modo, chegou-se nas 66 entidades integrantes da amostra não probabilística do presente estudo, que segundo Corrar (2008) é aquela que não envolve aleatoriedade na escolha em razão de não ser obtida por meios que envolvem o acaso.

Vale ressaltar que para a obtenção dos resultados não foi realizada uma análise temporal, ou seja, da evolução dos resultados ao longo do tempo; e sim uma análise *cross-section*, de um único ano. O foco do trabalho foi o ano de 2017, com a análise das demonstrações de 57 entidades. Todavia, a fim de ampliar a amostra, foram analisados os dados de mais 7 entidades que divulgaram apenas as demonstrações de 2016 e de 2 entidades que divulgaram apenas as demonstrações de 2015.

Assim sendo, foi realizado um roteiro de análise para averiguar a conformidade do reconhecimento e da mensuração do trabalho voluntário com itens relacionados a ITG 2002 (R1) (CFC, 2015), ao Pronunciamento CPC 46 (2012) e ao Pronunciamento CPC PME (2009), conforme apresentado na figura 3:

Norma	Itens	Descrição
ITG 2002 (R1)	22	Demonstrações a serem elaboradas por entidades do Terceiro Setor.
ITG 2002 (R1)	24	Divulgação de informações do trabalho voluntário na DRP e nas NE.
ITG 2002 (R1)	27	Divulgação dos critérios de apuração das receitas e despesas nas NE.
ITG 2002 (R1)	19	Mensuração do trabalho voluntário.
CPC 46	76, 81 e 86	Níveis de hierarquia do valor justo para entidades de grande porte.
CPC PME	11.27	Níveis de hierarquia do valor justo para entidades de pequeno ou médio porte.

Figura 3. Roteiro de Análise dos Resultados.

Realização:

Fonte: Os próprios autores a partir da ITG 2002 (R1) (CFC, 2015), do Pronunciamento CPC 46 (CPC, 2012) e do Pronunciamento CPC PME (CPC, 2009).

Cabe informar que toda a análise de resultados foi tabulada no Microsoft® Excel®.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1 Perfil das Entidades

De acordo com o art. 3º da Lei nº 11.638 (2007) as entidades de grande porte são aquelas que possuem no exercício social anterior, um ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

Diante disso o Pronunciamento CPC PME (2009) define em seu item 1.3 que as entidades que não se enquadram como grande porte pela Lei n. 11.638 (2007) são tidas como pequeno e médio porte, podendo ser elas sociedades por ações fechadas, mesmo que obrigadas a publicação de suas demonstrações contábeis, sociedades limitadas e outras sociedades comerciais.

Das 66 entidades analisadas, 5 (7,58%) se enquadram como grande porte em consonância a Lei n. 11.638 (2007), e 61 (92,42%) se enquadram como pequeno ou médio porte em consonância ao item 1.3 do Pronunciamento CPC PME (2009).

As entidades analisadas no estudo estão espalhadas em doze estados diferentes: Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo e no Distrito Federal; com destaque para São Paulo (51,5%), Rio de Janeiro (10,6%), Rio Grande do Sul (10,6%) e Minas Gerais (9,1%).

Além disso, elas se distribuem nas áreas de atuação de Assistência Social (31,8%), Criança e Adolescente (25,8%), Saúde (16,8%), Meio Ambiente (6,1%), Desenvolvimento Local (4,5%), Direitos Humanos (4,5%), Cultura (4,5%), e outras (6%).

4.2 Reconhecimento do Trabalho Voluntário

O item 22 da ITG 2002 (R1) (CFC, 2015) aponta as demonstrações que devem ser elaboradas por entidades do Terceiro Setor, sendo elas o Balanço Patrimonial (BP), a Demonstração do Resultado do Período (DRP), a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e as Notas Explicativas (NE). A conformidade da amostra com o item 22 é apresentada na tabela 1:

Tabela 1
Item 22 da ITG 2002 (R1)

Realização:

Item analisado	Quantidade	%
Publicou o BP, a DRP, a DMPL, a DFC e as NE	61	92,42
Publicou o BP, a DRP, a DMPL e as NE	1	1,52
Publicou o BP, a DRP e as NE	4	6,06
Total	66	100

Fonte: Os próprios autores.

Observou-se que 61 entidades (92,42%) publicaram todas as demonstrações exigidas, 1 entidade (1,52%) deixou de publicar apenas a DFC e 4 entidades (6,06%) deixaram de publicar a DFC e a DMPL.

O alto nível de *disclosure* das demonstrações contábeis pode ser explicado pelo fato de a amostra advir das instituições listadas como “As 100 melhores ONGs em 2018”, que passaram previamente por uma seleção envolvendo critérios como a publicação de relatórios e demonstrativos. (Instituto DOAR, 2019)

Além disso, cabe destacar que as demonstrações foram obtidas exclusivamente em plataformas online, nos websites das entidades e através de e-mails. Flach, La Rosa e Stüpp(2014) afirmam que a utilização do meio online para as publicações é facilitada por fatores como o baixo custo, a disponibilidade e a facilidade para atualizar informações.

Por sua vez, o item 24 da ITG 2002 (R1) (CFC, 2015) estabelece que a Demonstração do Resultado do Período (DRP) deve destacar as informações de serviços voluntários obtidos, além de divulgá-los em notas explicativas (NE) por tipo de atividade. A conformidade da amostra com o item 24 é apresentada tabela 2:

Tabela 2

Item 24 da ITG 2002 (R1)

Item analisado	Sim		Não		Total	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Destacou na DRP informações de serviço voluntários obtidos?	22	33,33	44	66,67	66	100,00
Divulgou os serviços voluntários em NE por tipo de atividade?	15	22,73	51	77,27	66	100,00

Fonte: Os próprios autores.

Identificou-se que 22 entidades (33,33%) da amostra destacaram na DRP informações de serviços voluntários obtidos enquanto 44 entidades (66,67%) não destacaram.

Das 22 entidades que destacaram essa informação, 19 a destacaram em contas de “Receitas” e “Custos e Despesas”, enquanto 3 a destacaram apenas em contas de “Receitas”. As nomenclaturas das contas de receitas utilizadas para a sua evidenciação na DRP foram: receitas operacionais com restrição, receitas operacionais sem restrição, outras receitas operacionais,

Realização:



receitas ordinárias, receitas próprias, receitas sociais, receitas das atividades e receitas gratuitas. Já as nomenclaturas das contas de custos e despesas foram: custos e despesas operacionais, despesas das atividades assistenciais, custos e destinações, custo com programas e custos com projetos.

O destaque dessas informações se torna relevante devido a representatividade que os serviços voluntários podem ter nas receitas do TS. Pimentel e Vasconcelos (2016) constata que uma entidade pode sair de uma posição de superávit financeiro para uma posição de déficit caso seja necessário pagar pelos serviços que são prestados voluntariamente.

Verificou-se também que apenas 15 entidades (22,73%) divulgaram o trabalho voluntário em nota explicativa por tipo de atividade, enquanto 51 entidades (77,27%) não divulgaram.

O alto nível de entidades que não divulgam essa informação pode ser o resultado de diversos fatores. Piza, Parisi, Megliori e Gallo (2012) afirmam que essa dificuldade pode decorrer da instabilidade na frequência do voluntariado ou até mesmo da falta de motivação para realizar essa medição, visto que essa informação é aparentemente inócua para a administração das entidades.

Já o item 27 da ITG 2002 (R1) (CFC, 2015) indica que as demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham informações sobre os critérios de apuração das receitas e das despesas. A conformidade da amostra com o item 27 é apresentada na tabela 3:

Tabela 3
Item 27 da ITG 2002 (R1)

Item analisado	Quantidade	%
As NE apresentam os critérios de apuração das receitas e despesas com serviços voluntários	32	48,48
As NE não apresentam os critérios de apuração das receitas e despesas com serviços voluntários	34	51,52
Total	66	100

Fonte: Os próprios autores.

Assim sendo, contatou-se que 32 entidades (48,48%) divulgaram em nota explicativa os critérios de apuração das receitas e despesas com trabalho voluntário enquanto 34 entidades (51,52%) não divulgaram.

A apresentação desses critérios por apenas 48,48% das entidades aponta uma falta de detalhamento das NE. Rabelo (2016) constata que a baixa importância dada ao *disclosure* de itens obrigatórios em entidade do TS é preocupante, e supõe que isso ocorra pela falta de pessoal ou de seu treinamento adequado para atender as demandas necessárias. Entretanto para confirmar tal hipótese seria necessário que as entidades divulgassem informações dessas deficiências em relatórios ou notas explicativas. (Rabelo, 2016)

Isto posto, observou-se quatro casos possíveis de entidades, que são apresentadas na figura 4:

	Entidades que apresentam os critérios de mensuração do voluntariado em NE	Entidades que não apresentam os critérios de mensuração do voluntariado em NE
Entidades que destacam na DRP informações de voluntariado	17	5
Entidades que não destacam na DRP informações de voluntariado	15	29
Total	32	34

Figura 4. Reconhecimento do trabalho voluntário na DRP e evidenciação nas NE.

Fonte: Os próprios autores.

Das 34 entidades que não apresentaram os critérios de mensuração do trabalho voluntário, 8 destacaram informações de trabalho voluntário nas NE, apenas não indicaram o seu critério de mensuração; 24 não destacaram nenhuma informação de trabalho voluntário nas NE; 1 destacou em NE que não foi realizada mensuração e reconhecimento do trabalho voluntário, tendo em vista que o custo para gerar essa informação seria superior ao seu benefício; e 1 destacou em NE que o trabalho de colaboradores voluntários não foram mensurados por ser necessário a definição de parâmetros claros para o estabelecimento do valor a ser utilizado para quantificar tal trabalho. Ou seja, apenas 2 entidades justificaram a não mensuração das receitas com o voluntariado.

Para fins de análise da mensuração descartou-se as 34 organizações que não apresentaram os critérios de mensuração do trabalho voluntário, considerando apenas as 32 organizações que apresentaram.

4.3 Mensuração do Trabalho Voluntário

O item 19 da ITG 2002 (R1) (CFC, 2015) dispõe que “O trabalho voluntário, inclusive de membros integrantes dos órgãos da administração, no exercício de suas funções, deve ser reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro”. Os critérios indicados nas NE das 32 entidades para mensuração do trabalho voluntário são apresentados na tabela 4:

Tabela 4

CrITÉRIOS de Mensuração do Trabalho Voluntário

CrITÉRIOS de Mensuração do Trabalho Voluntário Indicados nas NE	Quantidade	%
Mensurado pelo Valor Justo.	11	34,38
Mensurado pelo Valor de Mercado.	19	59,38

Realização:

Mensurado pelo Salário Mínimo.	2	6,25
Total	32	100,00

Fonte: Os próprios autores.

Diante disso, observa-se que 11 entidades (34,38%) indicaram que a mensuração do trabalho voluntário foi realizada a Valor Justo, apresentando em NE somente o que a ITG 2002 (R1) (CFC, 2015) determina, que a mensuração do trabalho voluntário seja feita a Valor Justo como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro. Dessas 11 entidades 2 são consideradas de grande porte e as 9 restantes são consideradas de pequeno ou médio porte.

Cabe destacar que essas 11 entidades não apresentaram detalhes para tal medição, como por exemplo informações do nível de hierarquia utilizado. Dessa forma não é possível analisar a conformidade da mensuração com o Pronunciamento CPC 46 (2012), aplicável às entidades de grande porte, e nem com o Pronunciamento CPC PME (2009), aplicável às entidades de pequeno ou médio porte.

Por sua vez, 19 entidades (59,38%) indicaram que a mensuração do trabalho voluntário foi realizada a Valor de Mercado; sendo todas de pequeno ou médio porte. Elas apresentaram em NE os métodos utilizados para tal medição, conforme aponta a figura 5.

Informação divulgada em Nota Explicativa	Quantidade	%
Mensurou o trabalho voluntário pelo Valor de Mercado sem apresentar informações mais detalhadas como, por exemplo, os métodos utilizados para tal medição.	2	10,53
Mensurou o trabalho voluntário levando em consideração os montantes que a entidade haveria de pagar caso contratasse estes serviços em Mercado Similar.	9	47,37
Mensurou o trabalho voluntário multiplicando o número de horas trabalhadas pelos honorários do Mercado.	4	21,05
Mensurou o trabalho voluntário com base em informações concedidas pelo prestador do serviço, uma vez que ele também presta o mesmo serviço com remuneração para a sociedade.	3	15,79
Mensurou o trabalho voluntário através de tabelas de convenções coletivas.	1	5,26
Total	19	100,00

Figura 5. Métodos utilizados para medição do Valor de Mercado.

Fonte: Os próprios autores.

Esses métodos estão em consonância com o recomendado pelo Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (CFC, 2015), que aponta que “Para mensuração do trabalho voluntário contratado, é preciso obter o valor pelo qual o trabalho seria pago, caso não fosse voluntário. Nesse contexto, a sugestão é o trabalhador voluntário informar quanto receberia pela prestação do serviço no mercado.” (p.166-167)

Realização:

O Capítulo 5.2 ainda aborda que a mensuração do trabalho voluntário deve ser feita através da identificação da função, do tempo despendido e do preço unitário por hora de serviço prestado no mercado. (CFC, 2015)

Além disso, França (2019) assegura que é possível valorar o trabalho voluntário por meio de parâmetros de remuneração disponíveis em Conselhos e Sindicatos e através de pesquisas simples no mercado.

Vale ressaltar que a mensuração a Valor de Mercado ocorreu com base em mercados ativos para serviços idênticos, referindo-se ao nível 1 de hierarquia do Valor Justo apresentado no item 11.27 do Pronunciamento CPC PME (2009), sendo considerado esse o nível de maior confiabilidade.

No mais, 2 entidades (6,25%) indicaram que a mensuração do trabalho voluntário foi realizada pelo Salário Mínimo; sendo ambas de pequeno ou médio porte. Alguns autores como Cimino (2018) criticam o uso desse critério para mensuração do voluntariado ao expressar que esse não representa o real valor dos serviços prestados, não podendo ser um indexador desses “salários não desembolsados”.

Essas 2 entidades não apresentaram informações detalhadas dos serviços prestados, indicando apenas que são atividades de assistência social, da saúde, de educação, de manutenção, de costura, telemarketing, entre outras. Dessa forma, é presumível que a mensuração pelo Salário Mínimo utilize como base serviços não idênticos, porém cotados em mercados ativos. Esse corresponde ao nível de hierarquia 2 do Valor Justo apresentado no item 11.27 do Pronunciamento CPC PME (2009).

5 CONCLUSÃO

O objetivo geral desse estudo foi analisar a evidenciação do trabalho voluntário no que diz respeito à mensuração a valor justo em 66 entidades do Terceiro Setor (TS) brasileiro, pertencentes a população listada pelo Instituto DOAR como “As 100 melhores ONGs em 2018”. A amostra foi selecionada pela disponibilidade de dados e/ou existência de trabalho voluntário.

Analisando os dados verificou-se que 61 entidades publicaram o BP, a DRP, a DMPL, a DFC e a NE, sendo essas as demonstrações exigidas pela ITG 2002 (R1) (CFC, 2015). Em contrapartida 44 entidades não destacaram informações dos serviços voluntários obtidos, 51 não os divulgaram em NE por tipo de atividade e 34 não apresentaram os seus critérios de mensuração. Com isso é plausível afirmar que há um alto nível de *disclosure* das demonstrações contábeis e notas explicativas e um baixo nível de *disclosure* de informações relativas ao voluntariado.

O presente estudo também buscava responder a seguinte questão de pesquisa: Como as entidades do terceiro setor brasileiro, evidenciam e mensuram o trabalho voluntário?

Da análise dos resultados foi observado que 34 entidades não divulgaram em Notas Explicativas os critérios utilizados para a mensuração do trabalho voluntário, e 32 entidades divulgaram esses critérios, sendo eles o Valor Justo (11), o Valor de Mercado (19) e o Salário Mínimo (2).

Das 34 entidades que não apresentaram os critérios de mensuração verificou-se que apenas 2 explicaram os motivos da não mensuração do trabalho voluntário, sendo estes: o custo para gerar a informação superior ao seu benefício e a falta de parâmetros claros para o estabelecimento desse valor. As outras 32 entidades, apesar de destacarem outras informações de voluntariado nas NE, Relatórios de Atividades ou websites, não divulgaram nenhuma informação referente ao seu critério de mensuração.

No decorrer da pesquisa, buscou-se averiguar a existência de dificuldades relacionadas a mensuração a valor justo em entidades do Terceiro Setor, visto que essa dificuldade foi encontrada em pesquisas assemelhadas do Segundo Setor. Entretanto não foi possível confirmar a sua existência, visto que das 32 entidades que divulgaram os critérios de mensuração todos se enquadravam no valor justo, mesmo que em níveis de hierarquia distintos. O que se pode observar em relação a isso é a falta de *disclosure* em NE dos critérios de mensuração das receitas com voluntariado, visto que mais de metade da amostra (51,52%) não apresentou essa informação.

Como objetivo específico buscou-se evidenciar o nível de hierarquia do valor justo utilizado por essas entidades. Em relação a isso era esperado que a mensuração do trabalho voluntário fosse realizada pelo nível de hierarquia 1, uma vez que para a grande parte desses serviços existem parâmetros no mercado (França, 2019). Da análise das informações, conclui-se que apenas 19 utilizaram o nível de hierarquia 1, 2 entidades utilizaram o nível de hierarquia 2 e outras 11 não divulgaram o nível de hierarquia utilizado.

Como limitação da pesquisa destaca-se o período de análise dos resultados ser *cross-section*, não indicando a sua evolução ao longo do tempo. E sugere-se para pesquisas futuras uma investigação mais profunda dos motivos que levam as entidades a não contabilizarem o trabalho voluntário.

Referências

- Andruchehen, A.P.B. & Alberton, L. (2016). Evidenciação da Mensuração do Valor Justo e Alusão no Relatório do Auditor Independente. Revista Ambiente Contábil, 8(1), 187-204. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/6836>. Acesso em: 20 jun. 2018.
- Bolivar, M.P.R. & Galera, A.N. (2012). The Role of Fair Value Accounting in Promoting Government Accountability. ABACUS, 48(3), 348-386. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/pdf/10.1111/j.1467-6281.2011.00352.x>. Acesso em: 06 nov. 2018.

Cabral, E.H.S. (2011). Valores e espaço público: referenciais e instrumentos para a avaliação de projetos sociais. *Revista de Administração Pública*, 45(6), 1915-1941. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7065/5622>. Acesso em: 06 nov. 2018.

Cimino, V. (2018). O Valor do Trabalho Voluntário: Um Estudo sobre o Valor do Trabalho do Voluntário da Associação Viva e Deixe Viver. *Revista Eletrônica Gestão e Serviços*, 9(1), 2147-2163. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/50218/o-valor-do-trabalho-voluntario--um-estudo-sobre-o-valor-do-trabalho-do-voluntario-da-associacao-viva-e-deixe-viver/i/pt-br>. Acesso em: 19 abr. 2019.

Conselho Federal De Contabilidade de 02 de setembro de 2015. ITG 2002 (R1). Entidades sem Finalidade de Lucros. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2002\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2002(R1).pdf). Acesso em: 14 fev. 2019.

Comitê De Pronunciamentos Contábeis (2012). Pronunciamento Técnico CPC 46 - Mensuração do Valor Justo. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=78>. Acesso em: 28 ago. 2018.

Comitê De Pronunciamentos Contábeis (2009). Pronunciamento Técnico CPC PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=79>. Acesso em: 05 nov. 2018.

Corrar, L.J & Theóphilo, C.R. (2008). *Pesquisa Operacional para Decisão em Contabilidade e Administração*. (2 ed.). São Paulo/SP: Editora Atlas.

Duarte, I.G, Cavalcante, C.E & Marques, R.R.R. (2017). Gestão de Pessoas no Terceiro Setor: motivações dos voluntários da Fundação Cidade Viva. *Revista do Programa de Pós-graduação em Administração*, 13(25), 99-120. Disponível em: <https://www.metodista.br/revistas/revistas-ims/index.php/OC/article/view/6320/pdf>. Acesso em: 11 ago. 2018.

Flach, L & Gonçalves, C.V. (2013). Accountability e Análise da Conformidade das Demonstrações Financeiras de Uma Organização do Terceiro Setor de Florianópolis. *Revista de Gestão do Unilasalle*, 2(2), 69-88. Disponível em: <https://revistas.unilasalle.edu.br/index.php/desenvolve/article/viewFile/1191/923>. Acesso em: 07 nov. 2018.

Flach, L. & La Rosa, N. N. & Stüpp, D. R. (2014) Transparência Online das Informações de Organizações do Terceiro Setor. In: *5º Congresso UFSC De Controladoria E Finanças & Iniciação Científica Em Contabilidade*. (pp. 1 – 17), Florianópolis. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/5CCF/20140421110643.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2019

França, J.A. (coord.) (2015) *Manual de procedimentos para o terceiro setor: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social*. Brasília. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Miolo_MTS_web.pdf. Acesso em: 09 mai. 2019.

França, J.A. Mensuração e reconhecimento contábil do serviço voluntário e doações “in natura” nas entidades de interesse social. Disponível em:

<http://www.itecon.com.br/artigos/trabalhoterceirosetor.pdf>. Acesso em: 30 abr. 2019.

Gil, A.C. (2008). Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. (6 ed.). São Paulo/SP: Editora Atlas.

Instituto DOAR. (2019). Guia as 100 Melhores Ongs de 2018. Disponível em:

https://www.institutodoar.org/wp-content/uploads/2019/01/Guia_100_melhores_ONGs_completo.pdf. Acesso em: 13 mai. 2019.

Lei nº 9.608 de 18 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre o serviço voluntário e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília.

Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Diário Oficial da União, Brasília.

Lima, G. A. S. F. de. (2007) *Utilização da teoria da divulgação para avaliação da relação do nível de disclosure com o custo da dívida das empresas brasileiras* (Tese de Doutorado).

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo. Disponível em:

<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-26112007-165145/pt-br.php>. Acesso em: 04 nov. 2018.

Mendes, P. Niyama, J & Silva, C. (2018). The Perception of Auditors in the Measurement of Instruments Financial Institutions at Fair Value in Financial Institutions. *Brazilian Business Review*, 15(4), 393-381. Disponível em:

<http://www.bbronline.com.br/index.php/bbr/article/view/217>. Acesso em: 11 set. 2018.

Moura, E.G & Dantas, J.A. (2015). Nível de Confiabilidade do Valor Justo dos Instrumentos Financeiros nas Instituições Bancárias Brasileiras. *Revista Ambiente Contábil*, 7(2), 171-189.

Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/5680>. Acesso em: 18 out. 2018.

Olak, P.A & Nascimento, D.T. (2008). Contabilidade para Entidades sem Fins Lucrativos. (2 ed.). São Paulo/SP: Editora Atlas.

Otani, N & Fialho, F.A.P. (2011). TCC: Métodos e técnicas. (2ed.). Florianópolis/SC: Editora Visual Books.

Pimentel, V.V & Vasconcelos, A.L.F.S. (2016). Mensuração a valor justo das atividades do voluntariado em conformidade com a ITG 2002 e NBC TG 46. *Práticas em Contabilidade e Gestão*, 4(1), 153-200. Disponível em:

<http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/pcg/article/view/10158>. Acesso em: 06 nov. 2018.

Piza, S., Parisi, C., Megliori, E., & Gallo, M. (2012). A Aderência Das Práticas Contábeis Das Entidades Do Terceiro Setor Às Normas Brasileiras De Contabilidade: Um Estudo Multicaso De Entidades Do Município De São Paulo - Sp. *Revista De Contabilidade Do Mestrado Em Ciências*

Contábeis Da Uerj, 17(3). Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/UERJ/article/view/1426/1291>. Acesso em 8 ago. 2018.

Rabelo, M. M. S. (2016) *O nível de disclosure em Organizações do Terceiro Setor (OTS) no Estado do Ceará*. (Trabalho de Conclusão de Curso) Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Fortaleza. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/30728>. Acesso em: 03 mai. 2019.

Salotti, B.M & Yamamoto, M.M. (2005). Ensaio Sobre a Teoria da Divulgação. *Brazilian Business Review*, 2(1), 53-70. Disponível em: <http://ucsj.redalyc.org/articulo.oa?id=123016184004>. Acesso em: 10 mar. 2019.

Sayed, S & Salotti, B.M. (2014). O Uso do Valor Justo e suas Relações com os Valores de Mercado das Instituições Financeiras. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 25(3), 15-37. Disponível em: http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/2085/pdf_82. Acesso em: 20 jun. 2018.

Silva, E.P.C, Vasconcelos, S.S & Normanha filho, N.A. (2011). Organizações do terceiro setor: desafios na captação de recursos. *Caderno da Escola de Negócios*, 1(9), 38-48. Disponível em: <http://revistas.unibrasil.com.br/cadernosnegocios/index.php/negocios/article/view/92/85>. Acesso em: 06 nov. 2018.

Verrecchia, R.E. (2001). Essays on disclosure. *Journal Of Accounting And Economics*, 32(1-3), 97-180. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00025-8](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00025-8). Acesso em: 06 nov. 2018.