



## **Impacto da contabilização do trabalho voluntário nas Demonstrações Contábeis e no Valor Adicionado de uma Entidade do Terceiro Setor**

**Resumo:** Este estudo teve como objetivo avaliar o impacto da contabilização do trabalho voluntário nas Demonstrações Contábeis de uma entidade do terceiro setor, em especial na formação e distribuição do valor adicionado. Para isso, através de um estudo de caso, foi pesquisada uma instituição do terceiro setor referência na região Norte do Paraná. Esta organização, de médio porte, se caracteriza por prestar apoio à crianças e adolescentes com câncer desde sua fundação, no ano de 2001, contando com o trabalho voluntário para manutenção de suas atividades, mas não o contabilizando em discordância com as Normas Brasileiras de Contabilidade. Para a coleta de dados primários utilizou-se a entrevista não estruturada com o gestor e a coordenadora da entidade. Além disso, foi realizada uma pesquisa documental onde foram analisadas Demonstrações Contábeis analíticas, sendo elas o Balanço Patrimonial (BP) e a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), relativas ao ano de 2017, que foram base para a elaboração da Demonstração do Valor Adicionado Expandido (DVAE). Após o processo de mensuração e reconhecimento contábil do trabalho voluntário, verificou-se, na DRE, acréscimo de 8,41% no total da receita e de 14,33% no total dos custos operacionais da organização estudada, evidenciando que melhora o potencial informacional da referida Demonstração, uma vez que fornece ao usuário informações sobre as doações de serviços. Na DVAE, foram evidenciados aumentos no Valor Adicionado criado pela organização bem como alterações nos valores distribuídos para o Pessoal e para o Governo, ou seja, verificou-se que a não contabilização dos serviços voluntários implica em uma evidência inadequada da real riqueza gerada pela organização.

**Palavras-chave:** Contabilidade do Terceiro Setor; Trabalho Voluntário; Demonstrações Contábeis; Valor Adicionado.

**Linha Temática:** Contabilidade Pública Não Governamental (OSCIPs).



## 1 INTRODUÇÃO

O terceiro setor tem desempenhado uma importante missão na sociedade, proporcionando benefícios sociais à comunidade externa, como por exemplo, na área da saúde, atividades educacionais e beneficentes, filantropia, dentre outras, fazendo com que o bem comum entre como foco sem a intervenção do Estado.

Esta área se caracteriza por não distribuir lucros, mas sim retornar esse valor para a própria entidade, podendo ter “superávits” e utilizando-os na manutenção ou ampliação das atividades das mesmas. Olak e Nascimento (2008, p. 6) determinam que as entidades do terceiro setor “[...] são instituições privadas com propósitos específicos de provocar mudanças sociais e cujo patrimônio é constituído, mantido e ampliado a partir de contribuições, doações e subvenções e que, de modo algum, se reverte para os seus membros e mantenedores [...]”, sendo importantes fontes de receitas para essas instituições.

Assim, dentro dessas organizações, a doação de serviços, ou seja, o trabalho voluntário, também constitui relevante contribuição para as atividades exercidas, pois beneficia os interessados de forma gratuita, proporcionando benefícios e bem-estar aos mesmos. Sajardo e Serra (2011) apontam que, quando o voluntário aceita realizar um trabalho não remunerado, este está beneficiando a comunidade, contribuindo com o desenvolvimento de projetos e sociedades democráticas. Krause (2015) define o voluntariado como a prestação não remunerada de serviços diretamente para pessoas que estão em necessidade.

Rodrigues (2016) expõe que o trabalho exercido nestas entidades não tem sido escriturado na contabilidade, tornando tais informações desconhecidas de usuários e gestores, consequentemente dificultando a evidenciação contábil e controle, devido à falta de registro e mensuração. Além disto, os serviços voluntários têm estado ausentes em análises micro e macroeconômicas, em registros contábeis e em fatores agregados ao PIB, dificultando a medição do valor social adicionado para o trabalho voluntário, como evidenciado no estudo de Sajardo e Serra (2011).

Sendo assim, é de extrema importância a contabilização do trabalho voluntário tanto para a entidade quanto para os gestores. Desta forma, a questão de pesquisa deste trabalho é: qual o impacto da contabilização do trabalho voluntário nas Demonstrações Contábeis, em especial na formação e distribuição do valor adicionado, em uma entidade do terceiro setor?

O objetivo desta pesquisa é avaliar o impacto da contabilização do trabalho voluntário nas Demonstrações Contábeis de uma entidade do terceiro setor, em especial na formação e distribuição do valor adicionado.

Este estudo justifica-se pela importância da contabilização do trabalho voluntário nas entidades sem fins lucrativos, de modo que a efetiva mensuração contribua com os resultados de desempenho dessas instituições, evidenciando a prestação de contas de acordo com as normas contábeis de forma transparente e como gera valor à sociedade, através das doações e dos serviços voluntários, e a importância que os voluntários desempenham na mesma.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

Esta seção traz os principais conceitos que fundamentam o trabalho, como as definições do terceiro setor e sua relação direta com a contabilidade, o trabalho voluntário e a contabilização deste serviço, além das pesquisas assemelhadas que embasaram o estudo.

### 2.1 O Terceiro Setor

O termo “terceiro setor” foi utilizado pela primeira vez na década de 70 por pesquisadores nos Estados Unidos (Marques et al., 2015). Para Lima Filho, Bruni e Cordeiro



Filho (2010) o terceiro setor compreende um conjunto de entidades filantrópicas sem fins lucrativos, que englobam recursos particulares em defesa de interesses coletivos ou públicos.

As organizações são classificadas em três setores de atividades, sendo que o primeiro é representado pelo Estado, destacando as instituições governamentais, no segundo setor identificam-se as empresas privadas com a finalidade de lucro (Cruz, 2010), e no terceiro setor as entidades privadas sem fins lucrativos. Segundo a Norma Brasileira de Contabilidade ITG 2002 (CFC, 2015), que diz respeito às entidades sem fins lucrativos, o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit.

Nos últimos anos o terceiro setor tem recebido considerável atenção, tanto da mídia quanto de inúmeros pesquisadores, por conta de sua expansão e importância social, principalmente no sentido de preencher certas lacunas deixadas pelo governo (Pimenta, Saraiva, & Corrêa, 2006). Essas entidades, mantidas principalmente por meio de participações voluntárias buscam a cada dia suprir necessidades da sociedade, sendo categorizadas geralmente conforme as atividades exercidas, como associações, organizações filantrópicas, beneficentes e de caridade, organizações não governamentais (ONGs), fundações privadas e organizações sociais (Olak & Nascimento, 2008).

Assim, segundo Salamon e Anheier (1992, *apud* Machado; 2015), as entidades do terceiro setor são classificadas através de cinco princípios a fim de verificar suas principais características: se as entidades são formalmente constituídas, privadas, se não distribuem lucros, autogovernadas e se comportam participação de trabalho voluntário.

Conforme Chagas, Araújo e Damascena (2011) a captação de recursos destas entidades é advinda por meio de doadores que não têm a intenção de obter vantagem financeira, mas desejam apoiar determinada causa social. Custódio, Jacques e Quintana (2013) evidenciam a dependência mesmo que parcial de doações de pessoas físicas ou jurídicas para sua sustentabilidade, não sendo essa a única maneira de captação de recursos, podendo se dar também através de subvenções ou venda de serviços.

O apoio do Estado também é crucial para o desenvolvimento das entidades. Por meio das subvenções ocorre a transferência de recursos financeiros públicos, podendo assim destinar a cobrir as despesas e fazer manutenções das atividades. Zittei, Politelo e Scarpin (2016) ressaltam que a partir do momento em que as entidades sem fins lucrativos obtêm esses recursos, surge a necessidade de uma gestão adequada, chamada de *accountability*.

## 2.2 Contabilidade nas Entidades do Terceiro Setor

As entidades do primeiro, segundo e terceiro setor fazem uso da contabilidade tanto internamente na tomada de decisões como para divulgação aos usuários externos, utilizando da transparência ao demonstrar para os voluntários, investidores e o governo o destino de recursos obtidos para suas finalidades principais.

Ademais, o item 17 da norma técnica ITG 2002 (CFC, 2015), aplicada às instituições do terceiro setor, esclarece que os registros contábeis feitos pela entidade devem ser desmembrados de forma que seja possível a apuração das informações para a devida prestação de contas exigidas pelos usuários externos.

A execução da transparência dentro dessas entidades é advinda de uma ferramenta relevante chamada de *accountability*, um termo sem definição certa para o português, mas que pode ser compreendida como ato de prestação de contas de forma responsável. De acordo com Carneiro, Oliveira e Torres (2011, p. 94) “[...] pode ser entendido, nas organizações sem fins lucrativos, como ato de demonstrar que cumpriu a sua missão, ou seja, demonstrar que utilizou corretamente os recursos recebidos de doações.”.





As demonstrações contábeis que as entidades devem apresentar, segundo a ITG 2002 (CFC, 2015), são o Balanço Patrimonial, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração do Resultado do Período, Demonstração dos Fluxos de Caixa, além das Notas Explicativas, importante item de divulgação, sendo que estas devem ser elaboradas de forma analítica, clara e detalhada, ou seja, de fácil compreensão.

Para as entidades do terceiro setor a Demonstração do Valor Adicionado não é obrigatória, no entanto Mazzioni, Schulz e Klann (2014) aplicaram a Demonstração do Valor Adicionado Expandido (*Expanded Value Added Statement – EVAS*) em uma entidade do terceiro setor, apresentando o valor criado e distribuído a várias partes interessadas, uma vez que o valor adicionado se caracteriza por ser uma medida de riqueza que uma entidade pode criar.

Essa demonstração se assemelha à Demonstração do Valor Adicionado, obrigatória para as empresas de capital aberto e outras entidades que a lei estabelecer conforme NBC TG 09 (CFC, 2008), no entanto se diferenciam pelo fato da Demonstração do Valor Adicionado Expandido agregar o valor gerado pelo trabalho voluntário.

Segundo Slomski et al (2017), as demonstrações contábeis formuladas e publicadas por organizações sem finalidades lucrativas, acompanham os modelos utilizados pelas entidades com fins lucrativos, porém com adaptações.

## 2.3 Trabalho Voluntário

A trajetória do trabalho voluntário no Brasil, segundo Figueiredo (2005), está relacionada com a caridade e a motivação religiosa, tendo seu início em 1543, a partir da primeira Santa Casa de Misericórdia. O trabalho voluntário é uma forma de participação social que vem crescendo constantemente. Souza e Lautert (2008) definem o trabalho voluntário como sendo qualquer atividade onde a pessoa oferta, livremente, o seu tempo para beneficiar outras pessoas, grupos ou organizações, sem retribuição monetária.

No Brasil, o trabalho voluntário é legislado pela Lei nº 9.608 (1998), também denominada Lei do Voluntariado, a qual no art. 1º o considera como “[...] atividade não remunerada prestada por pessoa física a entidade pública de qualquer natureza ou a instituição privada de fins não lucrativos que tenha objetivos cívicos, culturais, educacionais, científicos, recreativos ou de assistência à pessoa”.

Milani Filho (2005), em relação ao art. 2º da referida lei, dispõe que para regular essa relação, as entidades deverão celebrar um termo de adesão, devendo constar o objeto e as condições do seu exercício. Ademais, conforme art. 3º da lei do voluntariado, o prestador do serviço voluntário poderá ser ressarcido pelas despesas que comprovadamente realizar no desempenho das atividades voluntárias.

Barbosa e Oliveira (2011) ressaltam que essa lei pode ser considerada um marco importante e é por si mesma um indicador da crescente importância atribuída pelo governo ao Terceiro Setor.

Segundo Szazi (2006) para ser enquadrado no conceito desta lei, o serviço deve ter as seguintes características: 1. Ser voluntário, ou seja, não pode ser imposto ou exigido como contrapartida de algum benefício concedido pela entidade ao prestador de serviço ou sua família; 2. Ser gratuito; 3. Ser prestado por um indivíduo isoladamente, e não por uma organização da qual o indivíduo faça parte e, portanto, pela mesma submetendo a prestá-lo; e 4. Ser prestado para entidade governamental ou privada, sendo que estas devem ter fim não lucrativo e voltado para objetivos públicos.

Bareli e Lima (2010) discorrem que, conforme o preceito legal o trabalho voluntário presume a ausência de remuneração. Assim, o trabalhador voluntário não pode ser considerado empregado da entidade, associação, instituição, ou organização para a qual,



## Contabilidade e Perspectivas Futuras

Florianópolis, SC, Brasil  
Centro de Eventos da UFSC  
12 a 14 de agosto de 2018

voluntariamente, presta o serviço proposto. Petrovski, Dencker e Holm (2017) referem-se ao trabalho voluntário como uma forma não remunerada que beneficia os outros em um ambiente organizacional.

Funcionários comprometidos com ações sociais, normalmente carentes de capital e recursos, desenvolvem habilidades hoje fundamentais no mundo do empreendedorismo, onde Fossá e Sartoretto (2002) especifica comunicação, criatividade, capacidade de alocar recursos e de trabalho em equipe. Ainda assim, conforme os autores, a participação dos funcionários em programas de voluntariado constitui-se em benefício para todas as partes envolvidas, ressaltando ainda que essa prática desenvolve nos empregados valores e habilidades importantes, promovendo o reconhecimento e a satisfação pessoal.

### 2.3.1 Contabilização do Trabalho Voluntário

O item 19 da norma contábil ITG 2002 (CFC, 2015) estabelece que o trabalho voluntário deve ser reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço, ou seja, a mensuração deve ocorrer com base no mercado e não específica da própria entidade, como se a mesma desembolsasse a atividades dos seus recursos. Da mesma forma, Grazioli et al. (2015) explanam que para a devida mensuração do trabalho voluntário é necessário, por exemplo, obter o valor pelo qual seria pago caso fosse um funcionário normal da entidade.

Assim, se faz necessária uma forma de estabelecer a base de cálculo do serviço a ser prestado pelo voluntário, podendo ser adotados procedimentos das empresas do mercado.

Rodrigues (2016) trata que para a definição dos parâmetros a serem utilizados no valor base para quantificar o trabalho, deve-se usar o procedimento empírico, não deixando de demonstrar as formas utilizadas para o cálculo. Uma das formas de estabelecer o valor, é que o voluntário informe quanto receberia no mercado pelo seu serviço, ou então o valor médio cobrado pelos profissionais da área (Grazioli et al., 2015).

Após a mensuração para ser realizado o lançamento contábil, o serviço voluntário deve ser “[...] classificado como receita, pelo recebimento do serviço gratuitamente, e despesa, pela execução do serviço que o mesmo prestar.” (Araújo, 2005). Além disso, o item 10 da ITG 2002 (CFC, 2015) estabelece que os registros da contabilização de receitas e despesas devem ser de forma segregada e identificável por atividade.

Olak e Nascimento (2008) propõem duas formas de contabilização. A primeira seria não segregando contabilmente as despesas condizentes, e a segunda seria segregando-as de forma que as despesas específicas do voluntariado seriam identificadas e contabilizadas em grupo próprio de “Resultado com Trabalho Voluntário”.

Desta forma, o reconhecimento do trabalho voluntário não altera os resultados da entidade. Porém, é de suma importância a contabilização dos serviços recebidos, de forma que os dados sejam apresentados nas demonstrações contábeis da entidade, objetivando a evidenciação dessas informações de forma transparente e observação dos impactos sobre os valores do período.

### 2.4 Pesquisas Assemelhadas

Esta seção aborda estudos realizados anteriormente sobre a mensuração do trabalho voluntário em entidades do terceiro setor, de antecedentes que fundamentam a realização desta pesquisa.

O estudo de Rodrigues (2016), abordou a falta de escrituração contábil do trabalho voluntário em uma entidade do terceiro setor, realizando assim um estudo de caso nesta instituição, coletando informações de trezentos voluntariados que doaram 20.520,84 horas de



seus trabalhos. Para o valor da hora foi utilizado o rendimento médio dos trabalhadores de Fortaleza, Ceará, por uma pesquisa divulgada pelo IBGE.

Feita a contabilização das horas, foram analisadas as mutações das demonstrações contábeis com o trabalho voluntário, apurando que após a inserção desta informação 35,96% das receitas operacionais referem-se à contribuição de mão de obra voluntária, e houve acréscimo de 197,65% de despesas operacionais relativas a esta atividade.

Assim, o autor concluiu que a contabilidade é um ótimo mecanismo de evidenciação dos fatos relevantes da entidade, tornando possível um melhor controle pelos gestores e envolvidos, posto que as demonstrações contábeis servem de instrumento de transparência e prestação de contas em conformidade com as normas.

O estudo de Mazzioni, Schulz e Klann (2014) investigou o impacto da mensuração do trabalho voluntário na formação do valor adicionado expandido comparado com a demonstração do valor adicionado apresentada pelas empresas. A pesquisa abordou de forma qualitativa uma entidade de combate ao câncer de Indaial (SC), de finalidade social e filantrópica.

Os resultados mostraram que na distribuição das riquezas geradas os beneficiários foram praticamente os funcionários e o governo, apontando um acréscimo de 82,92% no valor adicionado após a entradas sociais resultadas dos serviços voluntários.

No mesmo âmbito, a pesquisa realizada por Herdt e Mazzioni (2017) também investigou o resultado do trabalho voluntário na formação e distribuição do valor adicionado em uma entidade do terceiro setor voltada para acolhimento de idosos, situada em Ituporanga (SC). Houve aumento de 3,34% no total de receitas da entidade após a contabilização do trabalho voluntário, atribuindo a riqueza gerada à sociedade e a própria entidade.

Ambas pesquisas se assemelharam nos resultados, indicando que a elaboração da Demonstração do Valor Adicionado Expandido contribui na compreensão das atividades econômicas e sociais das entidades sem fins lucrativos por considerar valores sociais em sua composição.

### 3 METODOLOGIA

O alcance do objetivo deste estudo se deu através de pesquisa de campo, de caso único, em uma entidade do terceiro setor situada na região Norte do Paraná. O nome da instituição não será divulgado a pedido dos responsáveis.

O objetivo social desta organização é prestar apoio a crianças e adolescentes com câncer, através de alimentação, hospedagem, doação de roupas, calçados, brinquedos, suplementos nutricionais, além de medicação fora do internamento, auxílio para próteses, exames não cobertos pelo Sistema Único de Saúde (SUS) e acompanhamentos odontológico, psicológico e atividades socioeducativas.

Esta entidade foi fundada no ano de 2001 e conta com o trabalho voluntário para manutenção de suas atividades, sendo referência pelos serviços prestados e pela representatividade que conta na região, além de ser uma instituição de médio porte.

Yin (2010) define o estudo de caso como uma metodologia capaz de compreender um fenômeno real em sua profundidade, não se limitando apenas em ser uma técnica para coleta de dados isolados, mas podendo abranger as situações contextuais a sua volta. O autor ainda completa que para a realização da pesquisa em caso único, é necessário um protocolo de estudo, onde deve conter os procedimentos a serem percorridos no decorrer da pesquisa, como os dados a serem coletados, um esboço do relatório de estudo de caso, as questões a serem respondidas e uma avaliação sobre os dados ao final da coleta.

Tendo como base o protocolo proposto por Yin (2010), a coleta de dados primários foi realizada através de uma entrevista não estruturada com o gestor administrativo e com a





coordenadora do voluntariado da entidade, onde Beuren (2014, p.133) cita que esse método “[...] possibilita ao entrevistado a liberdade de desenvolver cada situação na direção que considera mais adequada”, podendo assim explorar profundamente as questões discutidas. O período de coleta dos dados se deu entre os meses de dezembro de 2017 a abril de 2018. As questões foram elaboradas de acordo com a necessidade de informações relevantes da entidade, como o objetivo central, “público-alvo”, quantidade de voluntários atuantes, setores abrangidos pelo voluntariado, relação com a contabilidade, projetos e seus custos dentro da instituição.

Para a coleta de dados secundários, foi realizada uma pesquisa documental, sendo fornecidas as Demonstrações Contábeis da entidade estudada através do seu contador, sendo elas o Balanço Patrimonial e Demonstração do Déficit/Superávit do Exercício encerradas em 31 de dezembro de 2017, de forma analítica, ou seja, com todas as contas detalhadas, que foram a base para a elaboração da Demonstração do Valor Adicionado Expandido, demonstração não elaborada pela entidade.

Este artigo segue uma abordagem quantitativa e qualitativa, pois busca quantificar determinadas informações, buscando a representatividade dos dados obtidos, no entanto, não emprega instrumentos estatísticos para a análise dos resultados, mas também se caracteriza por observar as relações de possíveis variáveis, podendo fazer uma análise mais profunda do fenômeno estudado, como especificado por Richardson (*apud* Beuren, 2014).

Ademais, esta pesquisa tem por característica ser descritiva, pois através dos resultados encontrados, pode-se evidenciar o impacto que a contabilização do trabalho voluntário trará à entidade, de forma que através deste fenômeno possam-se descrever e especificar suas propriedades (Sampieri, Collado, & Lucio, 2006).

#### 4 RESULTADOS E ANÁLISE DOS DADOS

Os voluntários da entidade pesquisada atuam em diversos setores para o bom atendimento da comunidade externa. A tabela 1 destaca as principais características das atividades executadas pelos voluntários, de acordo com o que foi informado pela coordenadoria do voluntariado da instituição estudada.

Tabela 1 – Atividades dos voluntários

Atividade	Descrição
Artesanato	Confecções de trabalhos manuais, solicitados pela Diretoria para comercialização ou doação para possíveis colaboradores, organizar bazares, atender e instruir mães e pacientes interessados nas atividades.
Capelania	Preparar atividades espirituais, organizar atividades de acolhimento e orientações a pacientes e acompanhantes, atuar como conselheiro espiritual, prestar auxílio aos familiares no momento do óbito.
Cesta Básica	Encaminhar doações recebidas para a dispensa, armazenando-os conforme espécie e vencimento, dar entrada dos alimentos em livro específico do setor de nutrição, montar cestas básicas de acordo com orientações do responsável.
Cozinha	Preparar alimentos para as refeições conforme orientações da nutricionista, auxiliar na limpeza e organização dos utensílios e da cozinha, manter organizada a mesa das refeições e balcão térmico.
Eventos	Responder solicitações por e-mail, apresentar-se em dia solicitado com camiseta e crachá da instituição.
Nota PR	Cadastrar os locais com urnas e respectivos responsáveis, mantendo o cadastro atualizado, planejar e definir estratégias para o cumprimento das metas estabelecidas, emitir relatórios mensais e quando solicitado pela entidade.



## Contabilidade e Perspectivas Futuras

Projetos	Elaboração de novos projetos para a instituição e para as crianças.
Recreação	Planejar previamente atividades que serão oferecidas às crianças, estar disponível para atender pacientes e familiares, organizar o material utilizado pela recreação, organizar os armários, gavetas, prateleiras, brinquedos, jogos e demais materiais, realizando triagem dos mesmos mensalmente.

Fonte: Os próprios autores.

Como visto na revisão da literatura, apesar de a contabilização do trabalho voluntário ser uma exigência nas entidades do terceiro setor, conforme a ITG 2002 (CFC, 2015), a organização estudada não contabilizava esses serviços e, portanto, não evidenciava nas suas Demonstrações Contábeis.

Diante disso, procedeu-se a mensuração das horas do voluntariado, através de planilha fornecida pela entidade pesquisada com os dados de cada setor e horas doadas por 73 voluntários no ano de 2017. Assim, foi elaborada a tabela 2 com o valor por hora e o total do ano que seriam pagos aos voluntariados caso estes fossem empregados.

Tabela 2 - Mensuração do trabalho voluntário

Sector	Quantidade de Voluntários	Valor por hora com encargos R\$	Total de horas em 2017	Valor total anual R\$
Artesanato	10	10,08	1.596	16.090,03
Capelania	4	10,08	16	161,30
Cesta Básica	1	10,08	92	927,50
Cozinha	3	12,27	568	6.966,87
Eventos	31	13,75	472	6.491,15
Nota PR	6	10,08	516	5.202,04
Projetos	1	10,08	4	40,33
Recreação	17	13,40	2.992	40.091,72
Total	73	89,83	6.256	75.970,92

Fonte: Os próprios autores.

Conforme exposto na tabela 2, caso os voluntários fossem remunerados como trabalhadores formais, em 2017 teriam custado R\$ 75.970,92 para a entidade. Para encontrar o valor base de cada setor, pesquisou-se os salários de cada atividade nos sites dos respectivos sindicatos das categorias, sendo que foram encontrados os valores base para cozinha, eventos e recreação, em consonância com a ITG 2002 (2015, item 19) que determina o reconhecimento do trabalho voluntário “[...] pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro.”, e com o que Grazioli et al. (2015) estabeleceram para a identificação desse valor justo.

Para as demais atividades cujo salário base não pode ser obtido através das Convenções Coletivas de Trabalho, utilizou-se o valor do salário mínimo nacional vigente em 2017 de R\$ 937,00. Sobre cada salário base foram acrescidos os encargos trabalhistas obrigatórios para as empresas, como o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) e o Programa de Integração Social (PIS) sobre a folha, além da provisão de Férias e 13º Salário. O INSS patronal não foi considerado nos cálculos, pois a entidade pesquisada é isenta dessa contribuição.

Após esse processo de mensuração, a contabilização do trabalho voluntário está demonstrada na tabela 3 a seguir, em conformidade com o item 10 da ITG 2002 (CFC, 2015), que determina a contabilização de forma segregada e identificável por tipo de atividade. Os serviços prestados pelos voluntários foram contabilizados como custos das atividades, pois estão diretamente relacionados com a manutenção do objetivo social da entidade. Este lançamento contábil não terá impacto no Patrimônio Líquido Social da instituição, do Balanço





Patrimonial, posto que as contas de Despesas e Receitas de Trabalho Voluntário servem para o registro e evidênciação desta doação, não afetando os resultados da organização.

Tabela 3 - Contabilização do trabalho voluntário

Conta	Valor em R\$
D - Custo/Trabalho Voluntário - Artesanato	16.090,03
D - Custo/Trabalho Voluntário - Capelania	161,30
D - Custo/Trabalho Voluntário - Cesta Básica	927,50
D - Custo/Trabalho Voluntário - Cozinha	6.966,87
D - Custo/Trabalho Voluntário - Eventos	6.491,15
D - Custo/Trabalho Voluntário - Nota PR	5.202,04
D - Custo/Trabalho Voluntário - Projetos	40,33
D - Custo/Trabalho Voluntário - Recreação	40.091,72
C - Receita do Trabalho Voluntário	75.970,92

Fonte: Os próprios autores.

Após o levantamento das horas trabalhadas e feita a contabilização do trabalho voluntário, têm-se os dados necessários para a evidênciação das informações na Demonstração do Déficit/Superávit do Exercício, conforme a ITG 2002 (CFC, 2015), e para a elaboração da Demonstração do Valor Adicionado Expandido (Mazzioni, Schulz & Klann, 2014), que representa a distribuição da riqueza gerada na entidade.

Na tabela 4 tem-se a Demonstração do Superávit do Exercício referente ao ano de 2017, elaborada com base na Demonstração do Resultado fornecida pelo contador da entidade, no entanto, esta não se encontrava no padrão contábil exigido pela ITG 2002 e demais normas de contabilidade. Frente a isso, foram feitas as devidas alterações na estrutura dessa Demonstração para ser apresentada neste estudo, com base na NBC TG 26 (R5) (CFC, 2017), norma de apresentação das Demonstrações Contábeis. Assim, é possível verificar a necessidade que as entidades do terceiro setor têm em manter a contabilidade dentro das Normas Contábeis Brasileiras.

A tabela 4 é composta por três colunas, sendo que na primeira constam os valores obtidos no ano de 2017, representando o valor econômico, na segunda infere-se a inserção do valor do trabalho voluntário obtido após a contabilização refletindo, portanto, o valor social, e a terceira coluna representa o somatório das duas colunas. Não foi colocado coluna comparativa dos resultados do ano de 2016, posto que o foco do trabalho é apenas pertinente à 2017.

Tabela 4 – Demonstração do Resultado do Período

DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT EM 31/12/2017 EM R\$			
	ECONÔMICO	SOCIAL	TOTAL
<b>RECEITA BRUTA</b>	<b>903.629,58</b>	<b>75.970,92</b>	<b>979.600,50</b>
Doações Voluntárias - Ong	320.790,95		320.790,95
Receitas Promocionais de Vendas	141.080,13		141.080,13
Doações Voluntárias - Telemarketing	441.758,50		441.758,50
Receita do Trabalho Voluntário		75.970,92	75.970,92
<b>DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>RECEITA LÍQUIDA</b>	<b>903.629,58</b>	<b>75.970,92</b>	<b>979.600,50</b>
<b>CUSTOS OPERACIONAIS</b>	<b>(530.004,54)</b>	<b>(75.970,92)</b>	<b>(605.975,46)</b>
Custos com Vendas de Mercadorias	(27.742,05)		(27.742,05)
Custos com Eventos e Promoções	(504,69)		(504,69)
Empregados	(435.280,48)		(435.280,48)
Trabalho Voluntário		(75.970,92)	(75.970,92)



### Contabilidade e Perspectivas Futuras

Depreciação - Bens com Restrição	(48.466,77)		(48.466,77)
Custos da Gratuidade - Doações e Assistências	(18.010,55)		(18.010,55)
<b>SUPERÁVIT BRUTO</b>	<b>373.625,04</b>	<b>0,00</b>	<b>373.625,04</b>
<b>DESPESAS OPERACIONAIS</b>	<b>(216.913,56)</b>	<b>(0,00)</b>	<b>(216.913,56)</b>
Despesas Administrativas	(125.595,56)		(125.595,56)
Despesas com Locomoção e Alimentação	(17.215,90)		(17.215,90)
Despesas Tributárias	(11.946,46)		(11.946,46)
Serviços de Terceiros	(99.842,10)		(99.842,10)
Depreciações - Bens sem Restrição	(17.707,48)		(17.707,48)
Outras Receitas e Despesas Operacionais	55.393,94		55.393,94
<b>SUPERÁVIT ANTES DO RESULTADO FINANCEIRO</b>	<b>156.711,48</b>	<b>0,00</b>	<b>156.711,48</b>
<b>RESULTADO FINANCEIRO</b>	<b>38.445,47</b>		<b>38.445,47</b>
Receitas Financeiras	58.478,55		58.478,55
Despesas Financeiras	(20.033,08)		(20.033,08)
<b>SUPERÁVIT LÍQUIDO DO EXERCÍCIO</b>	<b>195.156,95</b>	<b>0,00</b>	<b>195.156,95</b>

Fonte: Os próprios autores.

Verifica-se através da tabela 4, que com a inclusão da receita do trabalho voluntário de R\$ 75.970,92 houve aumento de 8,41% no total da Receita. Em relação ao total dos Custos Operacionais, houve um acréscimo de 14,33% com a contabilização dos custos dos serviços prestados pelo voluntariado, já que as atividades desenvolvidas pelos voluntários desta entidade são diretamente ligadas ao objetivo da organização. Não houve impacto no superávit do exercício, posto que a contabilização serve para registro e evidencição do trabalho voluntário.

Vale ressaltar ainda que a instituição pesquisada não segregava as despesas das atividades, denominadas neste estudo de custos operacionais, das despesas administrativas e demais tipos de despesas. Ademais, a entidade não apurava o superávit antes do resultado financeiro.

Na tabela 5 é apresentada a Demonstração do Valor Adicionado Expandido, elaborada com os dados da Demonstração do Superávit do Exercício analítica fornecida pelo contador da entidade, incluindo o trabalho voluntário, conforme detalhado nas tabelas 2 a 4. Essa Demonstração não é obrigatória para as instituições do terceiro setor e, portanto, não era elaborada pela organização investigada nesta pesquisa.

Tabela 5 – Demonstração do Valor Adicionado Expandido

DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO EXPANDIDO EM 31/12/2017 EM R\$			
	ECONÔMICO	SOCIAL	TOTAL
<b>1 RECEITAS</b>	<b>959.023,52</b>	<b>75.970,92</b>	<b>1.034.994,44</b>
Doações Voluntárias ONG	320.790,95		320.790,95
Receitas Promocionais de Vendas	141.080,13		141.080,13
Doações Voluntárias com Telemarketing	441.758,50		441.758,50
Outras Receitas	55.393,94		55.393,94
Receita de Trabalho Voluntário		75.970,92	75.970,92
<b>2 INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS</b>	<b>(281.254,85)</b>		<b>(281.254,85)</b>
Custo das Vendas e Eventos	(46.257,29)		(46.257,29)
Materiais, Energia, Serviços de Terceiros e Outros	(234.997,56)		(234.997,56)
<b>3 VALOR ADICIONADO BRUTO (1-2)</b>	<b>677.768,67</b>	<b>75.970,92</b>	<b>753.739,59</b>
<b>4 DEPRECIÇÃO</b>	<b>(66.174,25)</b>		<b>(66.174,25)</b>
<b>5 VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3-4)</b>	<b>611.594,42</b>	<b>75.970,92</b>	<b>687.565,34</b>
<b>6 VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM</b>	<b>58.478,55</b>		<b>58.478,55</b>



## Contabilidade e Perspectivas Futuras

<b>TRANSFERÊNCIA</b>			
Receitas Financeiras	58.478,55		58.478,55
<b>7 VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5+6)</b>	<b>670.072,97</b>	<b>75.970,92</b>	<b>746.043,89</b>
<b>8 DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO</b>	<b>670.072,97</b>	<b>75.970,92</b>	<b>746.043,89</b>
<b>8.1 Pessoal</b>	<b>442.812,06</b>	<b>70.407,10</b>	<b>513.219,16</b>
Trabalho Voluntário		55.997,51	55.997,51
Remuneração direta	372.112,57		372.112,57
Benefícios	39.917,94		39.917,94
F.G.T.S	30.781,55	17.409,59	48.191,14
<b>8.2 Impostos, Taxas e Contribuições</b>	<b>12.070,88</b>	<b>5.563,82</b>	<b>17.634,70</b>
Federais	6.372,17	5.563,82	11.935,99
Estaduais	5.598,50		5.598,50
Municipais	100,21		100,21
<b>8.3 Remuneração de capitais de terceiros</b>	<b>20.033,08</b>		<b>20.033,08</b>
Juros	20.033,08		20.033,08
<b>8.4 Remuneração de Capital Próprio</b>	<b>195.156,95</b>		<b>195.156,95</b>
Superávits retidos/déficit do exercício	195.156,95		195.156,95

Fonte: Os próprios autores.

Na tabela 5, pode-se observar que o trabalho voluntário gerou uma receita de R\$ 75.970,92 na entidade. Além disso, verifica-se que no ano de 2017 com a inclusão da contabilização do trabalho voluntário, houve aumento de 11,21% no Valor Adicionado Bruto Produzido pela Entidade e de 12,42% no Valor Adicionado Líquido.

Em relação à distribuição das riquezas, o total do valor distribuído pelos serviços voluntários foi segregado, conforme sua natureza, em Trabalho Voluntário, FGTS e PIS sobre a folha. Desta forma, com a inclusão do valor do voluntariado houve aumento de 15,90% na distribuição de pessoal (8.1) e 46,09% foram acrescidos na distribuição de impostos, taxas e contribuições ao governo (8.2).

O aumento total pode ser considerado relevante na entidade, pois com a contabilização dos trabalhos voluntários, é possível perceber que se estes realmente fossem remunerados resultaria em menor superávit, e consequentemente, em menos recursos para a entidade.

Além disso, observa-se através da DVA Expandido que a não contabilização dos serviços voluntários implica em uma evidenciação inadequada da real riqueza gerada pela organização.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A finalidade do presente estudo foi avaliar o impacto da contabilização do trabalho voluntário nas Demonstrações Contábeis de uma entidade do terceiro setor, em especial na formação e distribuição do valor adicionado. Para êxito deste objetivo, realizou-se um estudo de caso em uma organização privada sem fins lucrativos da região Norte do Paraná, sendo coletados dados relativos ao ano de 2017.

Após o processo de mensuração e reconhecimento do trabalho voluntário, na Demonstração do Superávit do Exercício verificou-se acréscimo de 8,41% no total da receita e de 14,33% no total dos custos operacionais da organização estudada. Ademais, essa evidenciação melhora o potencial informacional da Demonstração do Superávit do Exercício, uma vez que comunica ao usuário não apenas as doações monetárias, mas também as doações não monetárias, explicitando ainda os benefícios econômicos/financeiros gerados para a entidade.





Na Demonstração do Valor Adicionado Expandido, elaborada com base nas informações coletadas da Demonstração do Superávit do Período da entidade e pela entrada da contabilização do trabalho voluntário, foram evidenciados aumentos no Valor Adicionado criado pela organização bem como alterações nos valores distribuídos para o Pessoal e para o Governo, demonstrando ainda a economia para a organização em função da doação de serviços.

Além disso, foi possível verificar que a contabilidade da entidade pesquisada não se encontrava nos parâmetros estabelecidos pela ITG 2002 (CFC, 2015), posto que não contabilizavam o trabalho voluntário em suas Demonstrações Contábeis, especialmente a Demonstração do Resultado do Período, que não estava estruturada em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Para pesquisas futuras sugere-se a mensuração e contabilização do trabalho voluntário em entidades do terceiro setor com outras atividades e para um período maior, de modo a ser comparado com as pesquisas já realizadas, com intuito de acrescentar maior conhecimento e, também, auxiliar na gestão de voluntariado nas organizações estudadas. Além disso, estudos futuros podem investigar os motivos da não mensuração e contabilização do trabalho voluntário em organizações privadas sem fins lucrativos.

## REFERÊNCIAS

- Araújo, O. C. (2005). *Contabilidade para Organizações do Terceiro Setor*. São Paulo: Atlas.
- Barbosa, M. N. L., & Oliveira, C. F. d. (2011). *Manual de ONGS Guia Prático de Orientação Jurídica* (5 ed). Rio de Janeiro: Editora FGV.
- Beuren, I. M. (2014). *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade* (3 ed). São Paulo: Atlas.
- Bareli, P., & Lima, A. J. F. d. S. (2010). A importância social no desenvolvimento do trabalho voluntário. *Revista de Ciências Gerais*, 14(20), p. 173-184. Recuperado em 26 de Fev. 2018, de <http://www.pgsskroton.com.br/seer/index.php/rcger/article/viewFile/2280/2179>.
- Lei n. 9.608, de 18 de fevereiro de 1998*. Dispõe sobre o serviço voluntário e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado em 24 fevereiro, 2018, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9608.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9608.htm).
- Carneiro, A. d. F., Oliveira, D. d. L., & Torres, L. C. (2011). Accountability e Prestação de Contas das Organizações do Terceiro Setor: Uma Abordagem à Relevância da Contabilidade. *Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 6(2), p. 90-105. Recuperado em 26 de Fev. 2018, de <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/ufrj/article/view/1206/1142>.
- Chagas, M. J. R., Araújo, A. d. O., & Damascena, L. G. (2011). Evidenciação das Subvenções e Assistências Governamentais recebidas pelas Oscips: Uma análise empírica nos estados da Paraíba e do Rio Grande do Norte. *Revista Ambiente Contábil*, 3(2), p. 100-115. Recuperado em 2 de Nov. 2017 de <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/1359/1062>.
- Custódio, E. B., Jacques, F. V. S., & Quintana, A. C. (2013). Organizações Sem Fins Lucrativos: um estudo bibliométrico. *Revista Ambiente Contábil*, 5(2) p. 107-127.



Recuperado em 3 de Nov. de 2017  
<https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/4157/3393>.

- Conselho Federal de Contabilidade (2015). *Norma Brasileira de Contabilidade ITG 2002 (R1)*. Altera a ITG 2002 que trata de entidades sem finalidade de lucros. Recuperado em 26 de Out. 2017, de [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2002\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2002(R1).pdf).
- Conselho Federal de Contabilidade (2008). *Norma Brasileira de Contabilidade NBG TG 09 – Demonstração do Valor Adicionado*. Recuperado em 23 de Abr. 2018, de [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1138.pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1138.pdf)
- Conselho Federal de Contabilidade (2017). *Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 26 (R5)*. Apresentação das Demonstrações Contábeis. Recuperado em 21 de Abr. 2018, de [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG26\(R5\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG26(R5).pdf).
- Cruz, C. V. O. A. (2010). *A relevância da informação contábil para os investidores sociais privados de entidades do terceiro setor no Brasil: uma investigação empírica*. Tese (Doutorado em Contabilidade) - Universidade de São Paulo - SP.
- Figueiredo, N. C. M. d. (2005). *Interfaces do trabalho voluntário na aposentadoria*. Dissertação (Mestrado em Psicologia Social e Institucional) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul - RS.
- Fossá, M. I. T., & Sartoretto, P. M. (2002). Trabalho voluntário e responsabilidade social – Um novo modelo de gestão empresarial. In *Congresso Brasileiro de Ciências da Comunicação*. Salvador: Intercom.
- Grazzioli, Airton, et. al. (2015). *Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor*. Aspectos de Gestão e de Contabilidade para Entidades de Interesse Social. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade.
- Herd, J. A., & Mazzioni, S. (2017). Distribuição de riquezas e o impacto social do trabalho voluntário das entidades sem finalidade de lucros. *Ágora Revista de Divulgação Científica*, 22, 1, p. 47-63. Recuperado em 13 de Mar. 2018, de <http://www.periodicos.unc.br/index.php/agora/article/view/1422/751>.
- Krause, N. (2015). Assessing the Religious Roots of Volunteer Work in Middle and Late Life. *Sage Journals*, 37(5), p. 439-463. Recuperado em 25 de Mar. 2018, de <http://journals.sagepub.com.ez78.periodicos.capes.gov.br/doi/abs/10.1177/0164027514541703>.
- Lima Filho, R. N., Bruni, A. L., & Cordeiro Filho, J. B. (2010). Planejamento estratégico em Entidades do Terceiro Setor: Uma análise na Região Metropolitana de Salvador. *ReAC Revista de Administração e Contabilidade*, 2(2), p. 4-19. Recuperado em 4 de Nov. 2017, de <http://www.fat.edu.br/reacfat.com.br/index.php/reac/article/view/27>.
- Machado, M. E. G. (2015). *Social Return on Investment (SROI): Uma metodologia para a medição do impacto social dos projetos e justificação dos investimentos*. Dissertação (Mestrado em Gestão de Projetos) - Lisboa School of Economics & Management - LX.



- Marques, B. A., Rody, P. H. A., Reina, D. & Campos, G. M. (2015). Terceiro Setor: panorama das tendências de 1998 a 2013 por meio de um estudo bibliométrico. *Revista Enfoque Reflexão Contábil*, 34(2), p. 83-110. Recuperado em 4 de Nov. 2017 de [http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/23439/pdf\\_14](http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/23439/pdf_14).
- Mazzioni, S., Schulz, S. J., & Klann, R. C. (2014). A demonstração do valor adicionado expandido aplicada em uma entidade sem fins lucrativos. *Future Studies Research Journal*, 6(1) p. 83-110. Recuperado em 13 de Mar. 2018 de <https://www.revistafuture.org/FSRJ/article/view/152>.
- Milani Filho, M. A. F. (2005). Estimativa e Contabilização do Trabalho Voluntário em Organizações Filantrópicas. In *IX Congresso Brasileiro de Custos*. Florianópolis: ABC.
- Olak, P. A., & Nascimento, D. T. d. (2008). *Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)*. (2 ed.). São Paulo: Atlas.
- Petrovski, E., Dencker, S. L., Holm, A. (2017). The Effect of Volunteer Work on Employability: A Study with Danish Survey and Administrative Register Data. *Oxford Academy*, 33, 3, p. 349-367. Recuperado em 25 de Mar. 2018 de <https://academic-oup-com.ez78.periodicos.capes.gov.br/esr/article/33/3/349/3858046>.
- Pimenta, S. M., Saraiva, L. A. S., & Corrêa, M. L. (2006). *Terceiro Setor: dilemas e polêmicas*. São Paulo: Saraiva.
- Rodrigues, R. C., (2016). Mensuração e evidenciação do trabalho voluntário nas demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor. In *Congresso Brasileiro de Contabilidade*. Fortaleza: CFC.
- Sajardo, A., & Serra, I. (2011). The Economic Value of Volunteer Work Methodological Analysis and Application to Spain. *Sage Journals*, 40(5), p. 873-895. Recuperado em 25 de Mar. 2018 de <http://journals.sagepub.com.ez78.periodicos.capes.gov.br/doi/abs/10.1177/0899764010371233>.
- Sampieri, R. H., Collado, C. F., & Lucio, P. B. (2006). *Metodologia de Pesquisa* (3 ed.) São Paulo: McGraw-Hill.
- Slomski, V., Rezende, A. J., Cruz, C. V. O. A., & Olak, P. A. (2017). *Contabilidade do Terceiro Setor: Uma abordagem operacional* (2 ed.). São Paulo: Atlas.
- Souza, L. M. d; & Lautert, L. (2008). Trabalho voluntário: uma alternativa para a promoção da saúde de idosos. *Revista da Escola de Enfermagem da USP*, 42(2). Recuperado em 26 de Fev. 2018, em [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0080-62342008000200022](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0080-62342008000200022).
- Szazi, E. (2006). *Terceiro Setor Regulação no Brasil* (4 ed.) São Paulo: Peirópolis.
- Yin, R. K. (2010). *Estudo de Caso Planejamentos e Métodos* (4 ed.). Porto Alegre: Bookman.





Zittei, M. V. M., Politelo, L., & Scarpin, J. E. (2016). Nível de Evidenciação Contábil de Organizações do Terceiro Setor. *Revista Administração Pública e Gestão Social*, 8(2), p. 85-94. Recuperado em 29 de Out. 2017, de <http://www.apgs.ufv.br/index.php/apgs/article/view/892#.Wf5YimhSzIU>.