

A DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO EXPANDIDO APLICADA EM UMA ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS

Sady Mazzioni

Doutorando em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau, Brasil

Membro da Comissão Científica Permanente de Acompanhamento dos Núcleos de Pesquisa de Iniciação Científica e Grupos de Pesquisa da Unochapecó

sady@unochapeco.edu.br

Sheila Jeane Schulz

Mestranda em Ciências Contábeis pela Universidade Regional De Blumenau, Brasil

sheila.jeane@hotmail.com

Roberto Carlos Klann

Doutor em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau, Brasil

Professor do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis na Universidade Regional de Blumenau, Brasil

rklann@al.furb.br

RESUMO

O objetivo neste estudo é investigar o impacto das entradas sociais não tratadas pela contabilidade tradicional na formação do valor adicionado expandido, comparado com o valor adicionado contábil. Para a consecução do objetivo, desenvolveu-se pesquisa exploratória com caráter qualitativo em uma entidade sem fins lucrativos de Santa Catarina. A entidade analisada foi a Rede Feminina de Combate ao Câncer de Indaial (SC), associação de finalidade social e filantrópica, considerada de utilidade pública municipal e estadual. Os resultados do estudo indicam que a demonstração do valor adicionado, elaborada com base nas informações financeiras coletadas na entidade investigada, apresenta como beneficiários das riquezas geradas, basicamente, os funcionários e o governo. Ao se incorporarem a mensuração e o reconhecimento das entradas sociais decorrentes dos serviços voluntários, há um acréscimo de 82,92% no valor adicionado criado pela entidade. Nessa forma de evidenciação, os beneficiários das riquezas

geradas expandem-se para além dos empregados e do governo, incluindo a organização, que recebe os serviços de gestão e a elaboração de programas de atendimento, além da sociedade, que é a destinatária dos serviços gerados pelas entidades sem fins lucrativos. Pode-se concluir que os conceitos da contabilidade social configuram-se como mecanismo para a compreensão da dinâmica social e econômica dessas organizações.

Palavras-chave: Entidades sem fins lucrativos. Valor adicionado expandido. Criação de valor.

THE EXPANDED VALUE ADDED STATEMENT APPLIED IN A NONPROFIT ENTITY

ABSTRACT

This study aims at investigating the impact of social inputs not considered by traditional accounting in the formation of expanded value added compared to the value added accounting. An exploratory qualitative research in a nonprofit organization of Santa Catarina was carried out to achieve the objective. The analyzed institution was the Women's Network Against Cancer of Indaial (SC), an association of social and philanthropic purpose, considered of municipal and state public utility. The results indicate that the value added statement, based on the financial information gathered in the investigated institution, has basically employees and the government as beneficiaries of the generated wealth. By incorporating the measurement and recognition of social inputs arising from volunteer services, there is an increase of 82.92% in the value added created by the organization. In this form of disclosure, the beneficiaries of the generated wealth extend beyond employees and the government, including the organization itself, that receives management services and the design and development of care programs, and the whole society which is the addressee of the services generated by

nonprofit entities. It can be concluded that the concepts of social accounting work as mechanisms to understanding the social and economic dynamics of these organizations.

Keywords: Nonprofit organizations. Expanded value added. Value creation.

1 INTRODUÇÃO

As organizações sem fins lucrativos têm a capacidade de reforçar a sociedade civil por seu papel de guardiãs dos valores, pela prestação de serviços, pela defesa e construção do capital social, devendo constituir-se no “centro” da sociedade (Salamon, 1997). No argumento de Ben-Ner (1994), as entidades sem fins lucrativos são organizações privadas, não governamentais, que têm como objetivo realizar serviços para os membros, usuários ou outros beneficiários.

A terminologia mais frequentemente utilizada para designar as iniciativas da sociedade voltadas à produção de bens públicos é terceiro setor, contudo, divide a atenção com diversas outras designações, como não governamental, sociedade civil, sem fins lucrativos, filantrópicas, sociais, solidárias, independentes, caridosas, de base, associativas, dentre outras (Falconer, 1999). Para Alves (2002), as diferentes culturas nacionais têm atribuído designações diversas, como setor da caridade, setor independente, setor voluntário, organizações não governamentais, economia social, filantropia e outras.

A criação de valor social pode ser considerada característica permanente das organizações sem fins lucrativos (Quarter & Richmond, 2001) e a contabilidade para esse tipo de entidade pode ser reforçada pela criação de demonstrações financeiras que combinem o impacto econômico e social de uma organização, referida como uma abordagem integrada (Mook, Richmond & Quarter, 2003).

Na criação de um modelo de mensuração do valor adicionado destinado às organizações com atividades voluntárias, a demonstração do valor adicionado tradicional foi considerada restrita, tendo sido adaptada para incluir a contabilização do valor social gerado pela organização. O demonstrativo foi denominado de *Expanded Value Added Statement – EVAS* (Demonstração do Valor Adicionado Expandido). Considerando que a demonstração do valor adicionado restrita (tradicional) é baseada apenas em informações das demonstrações contábeis, a EVAS também inclui entradas sociais – as contribuições voluntárias, por exemplo – que normalmente não envolvem

transações financeiras (Quarter & Richmond, 2001; Mook et al., 2003; Mook, 2007).

Diante do exposto, o problema de pesquisa definido para este estudo é: Qual o impacto dos recursos não tratados pela contabilidade tradicional na formação do valor adicionado expandido, comparado com o valor adicionado contábil em uma entidade sem fins lucrativos de Santa Catarina?

O objetivo no presente estudo é investigar o impacto das entradas sociais não tratadas pela contabilidade tradicional na formação do valor adicionado expandido, comparado com o valor adicionado contábil, em uma entidade sem fins lucrativos de Santa Catarina.

A justificativa metodológica para o uso do instrumento EVAS decorre do fato de ser um artefato que permite ampliar a capacidade de legitimação das entidades que possuem finalidade social. Outra consideração de uso está atrelada à pertinência de analisar as práticas de sistemas de controles gerenciais de interesse contemporâneo, como os controles sociais ou as medidas de desempenho não financeiras (Chenhall, 2007).

A justificativa social do estudo reside na importância das discussões relacionadas à prestação de contas e à avaliação de desempenho, tanto para a sociedade que financia as atividades das entidades sem fins lucrativos (por meio de doações e serviços voluntários), quanto para os gestores dessas organizações. A sociedade está interessada em analisar se a entidade investigada está divulgando adequadamente a utilização dos recursos recebidos e se está gerando valor à sociedade, enquanto os gestores podem verificar a capacidade de atuação da entidade e a importância que o trabalho voluntário constitui no nível de atividades desempenhadas, além de considerar possíveis melhorias que possam ser incorporadas na condução da gestão organizacional.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Para atender ao objetivo do estudo, na revisão de literatura abordam-se basicamente três tópicos: (a) as nuances relacionadas às entidades sem fins lucrativos, concernentes à diversidade de terminologias e à função social dessas

organizações; (b) o desempenho e a prestação de contas nas entidades com essa finalidade, investigando de que forma as instituições mantêm informados o público financiador e as demais partes interessadas; (c) o valor adicionado expandido, em especial, a consideração dos recursos não reconhecidos nas demonstrações contábeis tradicionais.

2.1 AS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

O surgimento do terceiro setor representou uma mudança de orientação no que diz respeito ao papel do Estado e do mercado, interferindo na forma de participação do cidadão na esfera pública (Falconer, 1999). Alves (2002) caracteriza o primeiro setor (mercado) como sendo constituído pelos agentes de natureza privada que praticam ações com fins privados (bens privados); no segundo setor (Estado) são integrados os agentes de natureza pública que praticam ações que visam aos fins públicos (bens públicos); e, no terceiro setor, encontram-se aqueles agentes de natureza privada que praticam ações visando aos fins públicos.

O agrupamento e a identificação das organizações privadas, sem fins lucrativos e que possuem como objetivo a produção do bem comum, são dados por distintas terminologias, como organizações beneficentes, filantrópicas, voluntárias, organizações sem fins lucrativos, organizações não governamentais (ONGs), setor de caridade, setor voluntário, setor sem fins lucrativos e, mais recentemente, economia social (Falconer, 1999; Hudson, 1999; Coelho, 2000; Olack, 2000; Alves, 2002). "O que essas denominações possuem em comum é que tentam retratar um universo formado por iniciativas voluntárias da sociedade civil, voltadas para o público e que não têm intenção de lucro" (Maciel, 2005, p. 39).

Ben-Ner (1994) caracteriza as entidades sem fins lucrativos como organizações privadas, não governamentais e que possuem como objetivo a realização de serviços para seus membros, usuários ou outros beneficiários. "O propósito maior destas entidades visa ao auxílio e ao aprimoramento dos indivíduos e, conseqüentemente, da coletividade" (Milani Filho, Corrar & Martins, 2003).

Para Kearns (1994), as organizações privadas sem fins lucrativos compreendem um vasto e crescente setor da economia, constituindo-se em parceiras vitais do governo no fornecimento de serviços sociais e humanos. O crescimento em tamanho e influência desse setor levou ao aumento da visibilidade e do exame público das diversas partes interessadas, incluindo agências de fiscalização do governo, doadores privados e fundações, clientes, a mídia e o público em geral.

O termo "terceiro setor" é, dentre todas as expressões em uso, aquele que encontrou maior aceitação para designar o conjunto de iniciativas provenientes da sociedade, voltadas à produção de bens públicos. Na década de 1990, esse setor surgiu como "portador de uma nova e grande promessa: a renovação do espaço público, o resgate da solidariedade e da cidadania, a humanização do capitalismo e, se possível, a superação da pobreza" (Falconer, 1999, p. 2). Contudo, a promessa estava baseada em atos simples e fórmulas antigas, como o voluntariado e a filantropia, revestida de uma roupagem mais empresarial.

No entendimento de Olak (2000), as entidades sem fins lucrativos desempenham funções amplas e relevantes na sociedade moderna, desenvolvendo atividades de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, religioso, cultural, educacional, artístico, literário, recreativo, de proteção ao meio ambiente e esportivo, no desiderato de atender aos fins sociais para os quais foram constituídas.

O desenvolvimento das atividades pelas entidades sem fins lucrativos está envolto em uma variedade de organizações de diferentes tipos, objetivos, atuações e formas de funcionamento. O universo organizacional pode ser considerado amplo e heterogêneo, pois inclui associações, organizações não governamentais (ONGs), fundações, conselhos comunitários, entidades religiosas, empresas-cidadãs e outras (Almeida & Ferreira, 2007). No cenário nacional, a constituição de uma organização privada sem fins lucrativos na forma jurídica de associações, fundações e organizações religiosas está prevista no art. 43 do Novo Código Civil (Brasil, 2002).

Mook, Handy, Ginieniewicz & Quarter (2007) argumentam que as organizações sem fins lucrativos podem ser classificadas ao longo de um

espectro. Em uma extremidade, há organizações que produzem benefícios em grande parte voltados para seus membros, como as associações profissionais, associações desportivas, sindicatos, lazer e clubes desportivos, congregações religiosas e associações etnoculturais. Na outra extremidade, organizações produzem benefícios para terceiros, tais como hospitais, abrigos, despensas alimentares, escolas e organizações ambientais. Entre as duas extremidades, estão organizações sem fins lucrativos, tais como grupos de advocacia, museus e alguns grupos religiosos ou organizações, que produzem benefícios para seus membros e para terceiros.

Apesar da elevada importância para a população, esse tipo de entidade enfrenta dificuldades ocasionadas pela desconfiança da sociedade sobre sua atuação, decorrente da falta de transparência dos recursos arrecadados e dos resultados alcançados por essas instituições (Assis, Mello & Slomski, 2006). Na interpretação de Olak (2000, p. 1), três elementos caracterizam uma necessária postura gerencial e de controle aplicável às organizações não governamentais, constituídos pela “transparência (*accountability*), relatórios de avaliação (desempenho) e instrumentos de comunicação (relatórios contábeis)”.

O *accountability* refere-se ao cumprimento, à transparência e à responsabilidade das entidades em prestarem contas aos vários envolvidos, como os membros, os voluntários, a clientela e as fontes financiadoras (Almeida & Ferreira, 2007). Na argumentação de Milani Filho, Corrar e Martins (2003), considerando-se que as entidades sem fins lucrativos desempenham função de interesse público, são crescentes as exigências por transparência (*disclosure*) e prestação de contas (*accountability*) à comunidade, nas quais a contabilidade assume um papel fundamental.

Para Keating e Frumkin (2003), a condição para obter informações sobre organizações sem fins lucrativos é limitada, tornando difícil para os usuários determinar se uma entidade está retendo informações relevantes. Essas organizações podem realizar divulgações voluntárias, porém, ainda é difícil para os usuários determinar sua credibilidade. Grandes doadores podem ser capazes de verificar relatórios financeiros, mas expressivo número de pequenos doadores pode não ser capaz de determinar a qualidade da informação ou de usá-la para suportar suas decisões caritativas. Assim, aqueles que estão em posição de apoio

às organizações sem fins lucrativos poderiam receber mais e melhor informação, que melhoraria sua confiança em suas decisões de caridade e, no longo prazo, aumentaria o apoio para o setor. As características fundamentais das organizações sem fins lucrativos sugerem que expandir e melhorar os sistemas de informação e prestação de contas poderia resultar em benefícios financeiros significativos, que não estão sendo realizados (Keating & Frumkin, 2003).

Neste estudo, apresenta-se a demonstração do valor adicionado expandido como um artefato capaz de ampliar o entendimento social da atuação das entidades, de melhorar a prestação de contas e de evidenciar a contribuição dos voluntários na formação do valor adicionado.

2.2 O DESEMPENHO E A PRESTAÇÃO DE CONTAS NAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

A literatura sobre entidades sem fins lucrativos não apresenta consenso em relação aos critérios utilizados na medição do desempenho das instituições, havendo limitada pesquisa sobre a concepção de sistemas de medição de desempenho para essas entidades (Moxham, 2009). A partir do crescente número de entidades competindo pela escassez de doadores e pelos financiamentos de fundações e governos, a preocupação com a medição de desempenho e a prestação de contas tem recebido atenção das organizações sem fins lucrativos (Kaplan, 2001).

A precariedade das informações evidenciadas pelas entidades sem fins lucrativos ou a incapacidade das demonstrações tradicionais de contemplar as necessidades informacionais das partes interessadas podem ser constatadas nos estudos de Assis et al. (2006), Almeida e Ferreira (2007), Soldi, Hatz, Santos, Silva e Milani Filho (2007), Brito, Oliveira, Santos, Luca e Oliveira (2008), Milani Filho (2008), Miranda, Oliveira, Feitosa e Rodrigues (2009), Silveira e Borba (2010) e Carneiro, Oliveira e Torres (2011).

Em seu estudo de caso, cujo objetivo foi mensurar o resultado econômico em uma entidade do terceiro setor, Assis et al. (2006) indicaram que a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) não se mostrou a forma mais

adequada para demonstrar os resultados alcançados nesse tipo de entidade. A Demonstração do Resultado Econômico, que tem foco nos serviços prestados por entidades públicas e está centrada na avaliação de desempenho dos serviços prestados, mostrou-se, comparativamente, mais eficiente no processo de prestação de contas, quando se consideram os resultados alcançados a partir das atividades realizadas pela entidade.

Almeida e Ferreira (2007) identificaram que a prestação de contas desenvolvida pelas entidades com subvenções da Prefeitura Municipal de Uberlândia (MG) não se apresentou totalmente separada e bem-definida, em decorrência da simultaneidade das várias partes envolvidas (voluntários, membros, usuários, fontes financiadoras). Os autores salientam que essa pluralidade é positiva para a legitimidade dos trabalhos desenvolvidos e a garantia de uma prestação de contas pública.

O nível de transparência das organizações filantrópicas de São Paulo foi investigado por Soldi et al. (2007), que, a partir de uma amostra de 235 organizações filantrópicas paulistanas, chegaram à conclusão de que 49% delas apresentaram um reduzido nível de transparência, 47% podem ser consideradas parcialmente transparentes e somente 4% foram consideradas transparentes.

A utilização das demonstrações contábeis pelos gestores para tomada de decisão, em dez organizações não governamentais consideradas de maior relevância, pertencentes ao Anuário do Estado do Ceará, foi objeto do estudo de Brito et al. (2008). Os resultados encontrados indicam que, embora as organizações pesquisadas elaborem as demonstrações contábeis obrigatórias, a utilização é apenas como fonte subsidiária. A principal forma de avaliação de desempenho se dá pelas discussões internas dos assuntos relacionados a suas atividades, sem utilizar os dados socioeconômicos e financeiros presentes nos demonstrativos contábeis.

Milani Filho (2008) investigou a disponibilização de relatórios financeiros pelas organizações filantrópicas para permitir o acompanhamento do público externo em relação às posições patrimoniais e de resultado. Na amostra de 85 entidades paulistanas analisadas, 71,8% não divulgam regularmente relatórios contábeis em meios eletrônicos ou em publicações de grande circulação, em que pese o recebimento de benefícios fiscais, a movimentação de recursos públicos e

privados e a obrigatoriedade legal.

Os resultados da investigação de Miranda et al. (2009) apontam que o grau de aderência das demonstrações contábeis às normas definidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 31 ONGs que disponibilizaram algum tipo de prestação de contas é muito baixa. Já Silveira e Borba (2010) encontraram um nível geral de aproximadamente 67% de conformidade das demonstrações contábeis com as normas contábeis estabelecidas, considerando os exercícios de 2004, 2005 e 2006 em 39 fundações da área de Educação e Pesquisa de Santa Catarina. Em seu estudo, apontaram os autores não só a necessidade de aprimorar a transparência, como também a conscientização acerca da utilização das normas específicas relacionadas às fundações.

Carneiro et al. (2011) investigaram a prestação de contas, a transparência e a importância dos demonstrativos contábeis em 32 associações sem fins lucrativos do município de Vilhena (RO). Os resultados apontam que, apesar de as entidades atribuírem elevada importância à transparência e à prestação de contas, é baixo o número de entidades que efetivamente oferecem voluntariamente à sociedade informações que atendam a essa necessidade comunicativa, valendo-se da contabilidade, prioritariamente, como forma de manter e firmar novos convênios e acordos com órgãos governamentais (principal financiador) e de atender à legislação.

A importância e a pertinência de apresentar o valor adicionado (Bettioli Jr., 2005) e de considerar o valor dos trabalhos voluntários no desempenho das organizações sem fins lucrativos podem ser encontrados em estudos como os de Milani Filho et al. (2003), Mook, Sousa, Elgie e Quarter (2005), Mook et al. (2007) e Pace e Basso (2009).

Milani Filho et al. (2003) estimaram a proporção em que o voluntariado participa nas entidades filantrópicas paulistanas direcionadas à assistência social, a média de horas recebidas como doações e os respectivos valores não registrados contabilmente pelas organizações. Na pesquisa, observou-se que as entidades investigadas possuem em média 363 voluntários regulares, com dedicação estimada de 19,3 horas mensais na prestação de serviços. O trabalho do voluntariado representa em torno de 45% do total da mão de obra utilizada

no desenvolvimento das atividades.

Os resultados do estudo de Bettiol Jr. (2005) indicam que os diretores, conselheiros, gerentes e colaboradores da entidade investigada apresentaram percepções diferentes sobre o resultado, dividindo-se entre aqueles que o entendem como advindo das receitas subtraídas das despesas, dando ênfase ao lucro, enquanto outros estariam preocupados com os resultados das atividades-fim da instituição. O estudo propõe como alternativa a apresentação da demonstração do valor adicionado, indicando a geração da riqueza e sua distribuição aos fatores de produção da atividade geradora de recursos e das atividades-fim.

Mook et al. (2005) desenvolveram dois estudos para investigar a contabilização dos valores relativos às contribuições dos voluntários. O primeiro estudo, um levantamento em 156 organizações sem fins lucrativos no Canadá, encontrou que, embora cerca de um terço da amostra mantivesse registros de horas de trabalho voluntários, apenas 3% incluíram um valor relativo às contribuições em suas demonstrações contábeis. O segundo estudo realizado por Mook et al. (2005) abrangeu 49 contabilistas de organizações sem fins lucrativos que discutiram como medir as contribuições voluntárias e como incluí-las em uma declaração de valor adicionado expandido. Apenas 31% da amostra considerou que as demonstrações financeiras refletiam adequadamente o desempenho das organizações sem fins lucrativos e 68% concordaram que, a inclusão do valor das contribuições voluntárias nas demonstrações financeiras, forneceria uma imagem mais completa desse desempenho.

Um estudo de caso exploratório em entidades filiadas à Associação de Pesquisa em Organizações Sem Fins Lucrativos e de Ação Voluntária (Arnova), para demonstrar como o trabalho voluntário é valorizado e apresentado dentro de um quadro de contabilidade social, utilizando a Declaração de Valor Adicionado Expandido (EVAS), foi desenvolvido por Mook et al. (2007). Na pesquisa, destaca-se que as entidades dependem de contribuições voluntárias de seus recursos humanos e, sem eles, não poderiam fornecer o mesmo nível de serviços sem um aumento substancial nas taxas. O estudo apontou que, para o ano 2004-2005, a inclusão das contribuições voluntárias no cálculo do valor adicionado ocasionou um aumento de mais de 105%, uma contribuição

significante.

Pace e Basso (2009) avaliaram o retorno dos investimentos e sua capacidade de agregar valor nas entidades do terceiro setor, ampliado pela inclusão de aspectos do trabalho voluntário. A investigação abrangeu 60 entidades brasileiras registradas no Conselho Nacional de Assistência Social e mostrou que o valor adicionado por essa atividade nas entidades pesquisadas soma 67,6% do valor financeiro e social atribuído aos recursos humanos e 15,6% das horas trabalhadas. Os resultados apontam para a necessidade de valorizar a contribuição não evidenciada do trabalho voluntário.

A partir de um estudo de caso, Cruz, Quandt, Martins e Silva (2010) investigaram uma organização do terceiro setor que atua na inclusão social de crianças e adolescentes de comunidades de baixa renda por meio do esporte, em todo o território nacional, com o objetivo de auxiliar possíveis investidores e doadores na análise da organização recebedora de recursos financeiros com base em indicadores de desempenho. Na pesquisa, utilizaram-se as informações constantes nos demonstrativos contábeis para tratar dos índices de liquidez corrente e imediata, do índice de doações de pessoas físicas e jurídicas, do índice de gastos administrativos e de aplicações em projetos sociais, do investimento unitário por projeto e do índice de acumulação de superávit. Como resultado, aponta-se a possibilidade de uma análise completa da organização, permitindo melhor percepção estrutural da organização perante seus *stakeholders*.

A partir dos resultados encontrados nos estudos de Milani Filho et al. (2003), Mook et al. (2005), Mook et al. (2007) e Pace e Basso (2009), neste estudo apresenta-se a participação do voluntariado em uma entidade sem fins lucrativos de Santa Catarina, utilizando conceitos do valor adicionado expandido, proposto por Mook et al. (2003) e Mook (2007).

2.3 O VALOR ADICIONADO EXPANDIDO NAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

A atenção às questões de responsabilidade no setor de entidades sem fins lucrativos não é um fenômeno novo. A partir da década de 1990, houve

renovado interesse em todo esse setor com questões tais como: mensuração do desempenho do valor agregado em termos de resultados reais e seus impactos; garantia de que os curadores e outros voluntários possam entender e cumprir suas responsabilidades legais e profissionais; divulgação pública de práticas do funcionamento relacionadas à angariação de fundos e à remuneração de executivos; e cumprimento das obrigações explícitas ou implícitas, associadas com subsídios públicos (isenções fiscais) das atividades sem fins lucrativos (Kearns, 1994).

No estudo de Mook et al. (2005), verificou-se um consenso entre os profissionais de que os desafios da inclusão de contribuições de voluntários e outros impactos sociais em demonstrações contábeis não são ideológicos nem surgem de uma impossibilidade de percepção dessa tarefa. Em vez disso, os desafios são vistos principalmente como de natureza técnica, havendo um acordo geral de que relatórios de contribuições voluntárias são desejáveis e possíveis, mas há uma falta de métodos adequados e ferramentas de relatórios precisos para elaborá-los.

Para Bettiol Jr. (2005, p. 42), “as instituições do terceiro setor deveriam reportar em suas demonstrações financeiras o valor respectivo ao tempo doado pelos voluntários na execução de suas atividades na entidade, tornando evidente, em termos monetários, essa forma de contribuição recebida da sociedade”. Já Milani Filho et al. (2003, p. 171), argumentando sobre a necessidade de incluir essa condição nas informações produzidas pela contabilidade, assim se manifestam:

considerando que o reconhecimento e a comunicação do valor do serviço voluntário impactam a análise de desempenho das entidades, estas informações deveriam ser evidenciadas em nota explicativa, propiciando aos usuários internos e externos condições para conhecer e analisar a quantidade de voluntários regulares e as respectivas horas de serviços recebidas como doação, além de permitir a utilização de modelos que valorizem estes serviços conforme critérios específicos.

O não reconhecimento do serviço voluntário pela contabilidade decorre da falta de objetividade ou do excesso de conservadorismo, comprometendo a análise de desempenho da instituição (Olak & Nascimento, 2000), ainda que, dentre as doações recebidas, o trabalho voluntário represente um fator relevante para a continuidade das entidades sem fins lucrativos (Milani Filho et al., 2003).

O trabalho voluntário nessas entidades deve ser caracterizado como fonte de recursos, pois representa uma forma de “doação” de recursos para a instituição, dado que os serviços executados por voluntários visam à consecução dos objetivos sociais estabelecidos e, caso não fossem recebidos voluntariamente, constituiriam em ônus financeiro para a contratação de pessoal para executá-los (Bettiol Jr., 2005).

O *Manual de Procedimentos Contábeis e Prestação de Contas das Entidades de Interesse Social* (CFC, 2008), ao orientar sobre a contabilização de serviços voluntários, estabelece que:

configura doação somente quando ocorre a situação em que o serviço prestado é especializado (contadores, médicos, eletricitistas, advogados, enfermeiros, professores, etc.), sendo que a entidade pagaria por este serviço caso não ocorresse o serviço voluntário. Nesses casos, deve-se registrar o fato pelo valor justo; e a tabela de remuneração de serviços utilizada pelas entidades de classe poderá servir de parâmetro na determinação do valor dos serviços prestados.

Conforme Bulgarim et al. (2012), o serviço voluntário recebido pela entidade deve ser reconhecido como receita, tendo sua contrapartida em itens de despesa (quando utilizado na disponibilização de serviços) ou de investimento (quando aplicado em atividades agregadas ao patrimônio), conforme o caso.

Para Mook et al. (2007), uma maneira de pensar sobre a contribuição que uma organização faz a sua comunidade é avaliá-la do ponto de vista do valor adicionado que cria e distribui. Valor adicionado é uma medida da riqueza que uma organização cria, adicionando valor sobre a aquisição de matérias-primas, produtos e serviços, como mão de obra e capital. Corresponde ao valor das saídas menos o custo dos serviços e bens comprados externamente.

O cálculo do valor adicionado pode ser realizado utilizando a Demonstração do Valor Adicionado (DVA), que difere da Demonstração de Resultado em seu ponto focal: em vez de concentrar-se em uma das partes interessadas (acionistas) e no retorno do investimento, a DVA concentra-se em várias partes interessadas (Mook et al., 2003; Mook, 2007).

Embora a DVA tenha sido geralmente aplicada às empresas lucrativas, é uma metodologia adequada para organizações sem fins lucrativos. Uma complexidade enfrentada em adaptar a DVA para entidades sem fins lucrativos é que voluntários geram uma parcela de valor para a organização. No entanto,

contribuições voluntárias normalmente não envolvem transações monetárias e, assim, não estão incluídas nas demonstrações financeiras da organização (Mook et al., 2007).

A partir das limitações da contabilidade convencional para organizações sem fins lucrativos (Henke, 1972, 1989; Macintosh, 1995, 2000), houve poucas tentativas para criar demonstrações contábeis para entidades sem fins lucrativos que levem em consideração os impactos econômicos e sociais (Mook et al., 2003).

Um artefato apresentado por Mook et al. (2003) para atender à necessidade informativa das entidades sem fins lucrativos é uma adaptação da DVA para incluir variáveis econômicas e sociais como um valor imputado por contribuições voluntárias. Essa adaptação é referida como Demonstração do Valor Adicionado Expandido (*Expanded Value Added Statement – EVAS*).

A EVAS apresenta a característica importante de considerar que o valor é criado e distribuído a muitas partes interessadas. A força do modelo reside na capacidade de olhar, sob uma perspectiva econômico-social mais ampla (Mook et al., 2003), para a organização e para o papel desempenhado pelos voluntários.

As organizações sem fins lucrativos são diferentes das empresas em alguns aspectos importantes. Um desses aspectos é que elas operam para fins que não objetivam a produção de lucro. Além disso, sua eficiência e eficácia não podem ser determinadas a partir de informações constantes apenas nas demonstrações financeiras. Outra questão envolvida é que as entidades podem receber grandes quantidades de recursos, não esperando benefícios monetários em troca (Razek, Hosch & Ives, 2000). A EVAS reconhece essa singularidade, centrando-se nos impactos econômicos e sociais, em vez de privilegiar apenas a linha final dos déficits ou excedentes financeiros, a exemplo da demonstração de resultado. Também enfatiza o esforço coletivo necessário para uma organização alcançar seus objetivos, exibindo cada interessado como importante para sua viabilidade como uma organização social e economicamente responsável (Mook et al., 2007).

A estrutura da EVAS contém duas partes: o cálculo do valor adicionado por uma organização e sua distribuição aos interessados. Para as organizações sem fins lucrativos, as receitas são vistas como insumos e o termo “saídas”

geralmente é usado para representar os produtos diretos de suas atividades. No entanto, a determinação do valor de mercado para as saídas apresenta desafios únicos e geralmente ignorados, pois são saídas indiretas, tais como o crescimento do trabalho de voluntários, aumentando a segurança nos bairros onde eles estão localizados, e assim por diante. Contudo, é possível olhar para as taxas de mercado prevalecentes para atividades semelhantes e imputar valor para algumas entradas e saídas, como o valor do trabalho fornecido por voluntários fazendo aconselhamento ou o valor de refeições (Mook et al., 2003; Mook et al., 2007; Mook, 2007).

Conforme Mook (2007), a demonstração do valor adicionado expandido é constituída de três colunas de valores: a) financeiro – informações originadas das demonstrações financeiras; b) contribuições sociais e ambientais – para as quais se estima um valor monetário comparado com o valor de mercado; c) combinado – soma das duas primeiras colunas.

Dessa maneira, visualiza-se que as entidades sem fins lucrativos podem valer-se de artefatos disponibilizados pela contabilidade para melhor evidencição dos valores gerados, incluindo as doações recebidas em atividades de voluntariado, já objeto de estudos anteriores. Um fator importante a ser observado é a baixa frequência da utilização dessas tecnologias, conforme verificado nos estudos relatados, ou seu uso de modo inadequado. Considerando-se a crescente cobrança por transparência recebida das partes interessadas, e para melhor explicitar os benefícios sociais que geram, torna-se relevante que as entidades se utilizem de demonstrações mais completas, a exemplo da demonstração de valor adicionado expandido, tema deste estudo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A partir das características presentes no estudo, a investigação pode ser caracterizada como exploratória e de caráter qualitativo. A pesquisa exploratória permite analisar um tema, muitas vezes pouco explorado, em novas perspectivas (Sampieri, Collado & Lucio, 2006), enquanto a abordagem qualitativa permite descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de

certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais (Richardson, 1999).

A entidade do terceiro setor alvo do estudo é a Rede Feminina de Combate ao Câncer (RFCC), situada em Indaial (SC) e que desde 1990 atua na promoção da saúde e no combate ao câncer. A Rede Feminina Nacional possui dezenas de unidades nos estados brasileiros e a cada dois anos é eleita uma presidente nacional, escolhida entre as presidentes das unidades nos estados filiados.

Nacionalmente, a Rede foi fundada em 1946, por Carmen Annes Dias Prudente, esposa do médico Antonio Prudente. O voluntariado e a arrecadação de fundos e donativos ajudaram na criação do Hospital do Câncer, em 1953. Na Itália, em 1980, Carmen Prudente recebeu por unanimidade o Prêmio Saint-Vincent de "Mulher do Ano".

A natureza jurídica da RFCC de Indaial, que conta com aproximadamente 70 voluntários, é de associação de finalidade social e filantrópica, sendo considerada de utilidade pública municipal e estadual. As finalidades constantes no estatuto social são de coordenar, congregar, desenvolver e incentivar programas e atividades de combate ao câncer; apoiar ações governamentais que visem à promoção da saúde; e incentivar a colaboração das voluntárias para a recuperação e bem-estar do beneficiado que esteja doente. Os serviços voluntários recebidos provêm das atividades de médico, psicólogo, fisioterapeuta, secretárias, vendas no brechó mantido pela rede, além de oficinas de trabalhos manuais. Mensalmente são realizados em torno de 400 exames.

A coleta de dados documentais foi realizada nas demonstrações contábeis, nos relatórios administrativos e nos demais documentos de gestão. Informações relacionadas à entidade em geral e sobre as atividades de voluntariado foram coletadas por meio de visitas à sede da entidade, com entrevista não estruturada com sua presidente e pela realização de análise entre o conteúdo do material e os dados coletados. A entrevista não estruturada permitiu compreender as atividades desenvolvidas pela entidade investigada, o tipo de serviços voluntários recebidos e a respectiva quantidade de horas de cada tipo de atividade.

Posteriormente, procedeu-se a descrição das funções e a classificação das categorias profissionais pertencentes aos serviços recebidos pela entidade,

acessando-se os sítios eletrônicos de Sindicatos e Conselhos de Classe, conforme o Quadro 1.

Atividade	Descrição	Fonte
Ambulatório	Os voluntários nessa seção cumprem funções de secretariado.	Fenassec (2013)
Brechó	A entidade possui um brechó anexo a sua sede, dirigido por voluntárias. Considerou-se a função de vendedora.	Secfloripa (2013)
Médico	Como a entidade atua na área de saúde feminina, é acompanhada por um especialista em Ginecologia e Obstetrícia.	Simesc (2013)
Psicólogo	Há plantão de psicólogo uma vez por semana, para atendimento de mulheres mastectomizadas.	CRPSC (2013)
Fisioterapeuta	Profissionais de fisioterapia também acompanham o trabalho da entidade.	Crefito (2013)
Oficina de trabalhos manuais	Nessa oficina, as voluntárias elaboram trabalhos manuais, para arrecadação de fundos. Considerou-se função de vendedora.	Secfloripa (2013)

Quadro 1: Descrição das atividades voluntárias

Fonte: Elaborado pelos autores - dados da pesquisa

A partir das consultas realizadas nos sítios das entidades de classe, foi possível elaborar a precificação das horas de voluntariado, em observância aos preços praticados no mercado profissional de cada atividade. A mensuração dos valores é demonstrada na Tabela 2, na próxima seção.

4 ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Inicialmente procedeu-se à elaboração da DVA referente ao terceiro trimestre de 2012, a partir dos dados financeiros constantes da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) fornecida pela organização.

A elaboração da DVA a partir da DRE sofre, via de regra, duas deficiências informativas: o valor dos consumos intermediários e o montante de impostos recuperáveis no período investigado. Considerando a natureza da entidade investigada, é possível a elaboração da DVA – em sentido restrito – a partir da Demonstração do Resultado, em razão de a entidade não possuir impostos recuperáveis e não comercializar insumos adquiridos de terceiros. Portanto, os valores consignados na DRE são suficientes para a elaboração da DVA, apresentada na Tabela 1.

Tabela 1: DVA/Terceiro Trimestre 2012

DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO – DVA		EM R\$	%
1	RECEITAS	61.151,24	95,15%
1.1	Receitas das Atividades	61.151,24	95,15%
2	INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS	-22.443,85	-34,92%
2.1	Materiais e Serviços	-22.443,85	-34,92%
3	VALOR ADICIONADO BRUTO	38.707,39	60,23%
4	RETENÇÕES	0,00	0,00%
5	VALOR ADICIONADO PRODUZIDO PELA ENTIDADE	38.707,39	60,23%
6	VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA	25.560,34	39,77%
6.1	Receitas Financeiras	25.560,34	39,77%
7	VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR	64.267,73	100%
8	DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO	64.267,73	100%
8.1	Pessoal	40.770,97	63,44%
8.2	Impostos, Taxas e Contribuições	23.135,87	36,00%
8.3	Remuneração de Capitais de Terceiros	0,00	0,00%
8.4	Remuneração de Capitais Próprios	360,89	0,56%

Fonte: Elaborado pelos autores - dados da pesquisa

A Tabela 1 demonstra que as fontes de receitas são constituídas pelas atividades-fim da entidade (mensalidades, rifas, doações, vendas de bazar e eventos beneficentes), além de ganhos financeiros decorrentes de aplicações. A DRE não identifica valores relativos às depreciações ou amortizações de recursos da entidade.

Quanto à distribuição do valor adicionado, o principal grupo de *stakeholders* contemplado é o dos empregados, em razão dos salários e benefícios devidos. Em seguida, aparece o governo, considerando-se principalmente os valores pagos a título de encargos previdenciários sobre a folha de pagamento e o imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos financeiros. A remuneração de capitais próprios apresenta-se de forma apenas residual, não significativa, correspondendo aos valores de sobras retidas.

A Rede Feminina de Combate ao Câncer possui um cronograma semanal que segue praticamente o mesmo padrão no decorrer do ano, pois, como instituição com foco na área da saúde, necessita contar com uma programação antecipada para todas as suas atividades. A partir do relatório de atividades semanais fornecido pela instituição, elaborou-se a mensuração dos valores do trabalho voluntário conforme demonstrado na Tabela 2, correspondente a um período mensal.

De posse dos tipos de atividades efetuadas pelos voluntários descritos no Quadro 1, investigou-se, nos sítios eletrônicos dos sindicatos e conselhos das

respectivas categorias profissionais, os valores em reais do piso salarial de cada função, para precificar as horas trabalhadas dos voluntários. A Tabela 2 permite verificar que são 40 voluntários desempenhando atividades, totalizando 534 horas mensais.

Tabela 2: Informações do voluntariado

Atividade Praticada	Quantidade de Voluntários	Horas Mensais Trabalhadas	Valor por Hora (R\$)	Valor Total com Encargos (R\$)
Corpo Diretivo	11	78	74,70	10.056,13
Ambulatório	10	193	3,75	1.249,44
Brechó	10	129	3,88	860,73
Médico (Ginecologia/Obstetrícia)	1	13	81,78	1.816,41
Psicólogo	1	9	81,62	1.208,65
Fisioterapeuta	2	26	45,00	1.999,11
Oficina de Trabalhos Manuais	5	86	3,88	573,82
TOTAL	40	534	-	17.764,29

Fonte: Elaborado pelos autores - dados da pesquisa

A partir do registro das horas mensais trabalhadas pelos voluntários na RFCC e da identificação do valor-hora sugerido para cada categoria, acrescentaram-se os encargos que seriam devidos sobre a folha de pagamento e encontrou-se o valor mensal correspondente ao trabalho voluntário.

Com os valores da DVA (Tabela 1) e conhecidas as contribuições sociais decorrentes da atuação do voluntariado (Tabela 2), torna-se possível a elaboração da Demonstração de Valor Adicionado Expandido para o terceiro trimestre de 2012 (julho, agosto e setembro).

A partir dos conceitos da *Expanded Value Added Statement* (EVAS), discutidos na seção de Revisão da Literatura, na Tabela 3 apresentam-se os valores gerados pela consideração da precificação do trabalho voluntário, que não é comumente contabilizado pelas entidades sem fins lucrativos, embora haja indicação do CFC (2008, 2012) para fazê-lo.

Tabela 3: EVAS do 3º trimestre/2012 – em R\$

Demonstração do Valor Adicionado	Financeiro	Social	Combinado
Receitas das Atividades	61.151,24	-	61.151,24
Serviços Voluntários Recebidos	-	53.292,87	53.292,87
Receitas Financeiras	25.560,34	-	25.560,34
Total de Receitas	86.711,58	53.292,87	140.004,45
Menos: Produtos e Serviços Externos	22.443,85	-	22.443,85
Valor Adicionado Criado	64.267,73	53.292,87	117.560,60
Proporção de Valor Adicionado aos Bens e Serviços Externos	2,86	2,37	5,24
Distribuição do Valor Adicionado			
Empregados	40.770,97		40.770,97
Salários e Benefícios	40.770,97		40.770,97
Governo	23.135,87		23.135,87
Impostos, Taxas e Contribuições	23.135,87		23.135,87
Sociedade		23.124,48	23.124,48
Destinatária (das horas dos voluntários)		23.124,48	23.124,48
Organização	360,89	30.168,39	30.529,28
Gestão e Coordenação de Programas	-	30.168,39	30.168,39
Resultado Retido	360,89	-	360,89
Valor Adicionado Distribuído	64.267,73	53.292,87	117.560,60

Fonte: Elaborado pelos autores - dados da pesquisa

Na Tabela 3, observa-se que, no trimestre avaliado, os serviços voluntários geraram R\$ 53.292,87 para a entidade investigada (R\$ 17.764,29/mês x 3 meses). Esses valores foram distribuídos proporcionalmente às atividades desenvolvidas pelos voluntários, conforme ilustrado na Tabela 2. Assim, os valores correspondentes às horas voluntárias do corpo diretivo foram destinadas à própria organização (R\$ 10.056,13 x 3 meses = R\$ 30.168,39), utilizadas para gestão da entidade e para coordenação dos programas destinados ao atendimento da comunidade. Os valores correspondentes às atividades-fim da entidade (R\$ 7.708,16 x 3 meses = 23.124,48) foram destinadas ao atendimento comunitário.

No período analisado de um trimestre de 2012, a entidade gerou valores sociais e ambientais equivalentes a 2,37 vezes o valor dos produtos e serviços externos consumidos. O valor adicionado expandido, considerando a participação precificada dos voluntários, corresponde a um acréscimo de 82,92% em relação ao valor adicionado financeiro. Esse aumento pode ser considerado relevante, pois, se não fosse a presença desses trabalhos voluntários, a entidade precisaria diminuir consistentemente suas atividades sociais, devido à falta de orçamento para fazer frente aos valores que seriam exigidos para remunerá-las. Para fins

comparativos, a Tabela 4 apresenta os resultados em forma de participação percentual de cada item em relação ao valor adicionado criado.

Tabela 4: EVAS do 3º trimestre/2012 – em %

Demonstração do Valor Adicionado	Financeiro	Social	Combinado
Receitas das Atividades	52,02	-	52,02
Serviços Voluntários Recebidos	-	45,33	45,33
Receitas Financeiras	21,74	-	21,74
Total de Receitas	73,76	45,33	119,09
Menos: Produtos e Serviços Externos	19,09	-	19,09
Valor Adicionado Criado	54,67	45,33	100
Proporção de Valor Adicionado aos Bens e Serviços Externos	2,86	2,37	5,24
Distribuição do Valor Adicionado			
Empregados	34,68	-	34,68
Salários e Benefícios	34,68	-	34,68
Governo	19,68	-	19,68
Impostos, Taxas e Contribuições	19,68	-	19,68
Sociedade	-	19,67	19,67
Destinatária (das horas dos voluntários)	-	19,67	19,67
Organização	0,31	25,66	25,97
Gestão e Coordenação de Programas	-	25,66	25,66
Resultado Retido	0,31	-	0,31
Valor Adicionado Distribuído	54,67	45,33	100

Fonte: Elaborado pelos autores - dados da pesquisa

Na Tabela 4, demonstra-se que o valor social adicionado pelo trabalho voluntário representa 45,33% do montante total produzido de forma combinada. A distribuição do valor adicionado expandido evidencia que os principais beneficiários dos serviços voluntários recebidos são a própria organização e a sociedade, usuária das atividades desenvolvidas pela entidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E PESQUISAS FUTURAS

O intuito neste estudo foi investigar o impacto das entradas sociais não tratadas pela contabilidade tradicional na formação do valor adicionado expandido, comparado com o valor adicionado contábil. Para consecução do objetivo, desenvolveu-se pesquisa exploratória com caráter qualitativo em uma entidade sem fins lucrativos de Santa Catarina.

A demonstração do valor adicionado tradicional elaborada com base nas informações financeiras coletadas na entidade em estudo apresenta como

beneficiários das riquezas geradas os funcionários (que auferem os salários e benefícios) e o governo (pelo recolhimento de impostos, taxas e contribuições).

Ao se incorporarem a mensuração e o reconhecimento das entradas sociais decorrentes dos serviços voluntários, há um aumento de 82,92% no valor adicionado criado pela entidade. Nessa forma de evidenciação expandida, os beneficiários das riquezas geradas expandem-se para além dos empregados e do governo, incluindo a sociedade como principal destinatária dos serviços gerados pela entidade sem fins lucrativos. Além disso, a própria organização é beneficiária, pois recebe serviços voluntários que contribuem na elaboração e coordenação dos programas de atendimento comunitário.

Para muitas organizações, optar por uma instrução de contabilidade social pode parecer proibitivo, pois exige o comprometimento de recursos e tempo para desenvolver sistemas de contabilidade a fim de coletar também os dados sociais. Além disso, há determinadas restrições conceituais envolvidas ao se proporem comparações com o mercado e o estabelecimento de indicadores sociais relacionados à atuação das entidades sem fins lucrativos.

Entretanto, os conceitos da contabilidade social extrapolam o procedimento para elaboração de demonstrações contábeis e configuram-se como mecanismo para compreensão da dinâmica social e econômica das organizações. A apresentação da Demonstração do Valor Adicionado Expandido permite considerar os dados financeiros combinados com as entradas e saídas sociais, reforçando a importância dos itens sociais e confere-lhes significado dentro do contexto das finanças da organização.

Pesquisas futuras poderão investigar o nível de adoção dos procedimentos contábeis aplicáveis às entidades do terceiro setor. De modo mais específico, poderão identificar a evidenciação dos serviços voluntários e sua representatividade no valor adicionado total criado pelas entidades que têm por finalidade a prática de atividades de interesse social.

REFERÊNCIAS

Almeida, M. C. & Ferreira, E. S. (2007). Terceiro setor: prestação de contas e suas implicações. *Horizonte Científico*, 1(1), 1-22.

- Alves, M. A. (2002). Terceiro setor: as origens do conceito. *Anais do Encontro Nacional da Anpad*, 26, Salvador, BA, Brasil.
- Assis, M. S., Mello, G. R. & Slomski, V. (2006). Transparência nas entidades do terceiro setor: a demonstração do resultado econômico como instrumento de mensuração de desempenho. *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, 6, São Paulo, SP, Brasil.
- Ben-Ner, A. (1994). Who benefits from the nonprofit sector? Reforming law and public policy towards nonprofit organizations. *Yale Law Journal*, 104(3), 731-762.
- Bettiol Júnior, A. (2005). *Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor: um estudo de caso*. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo: SP.
- Brasil. (2002). *Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Recuperado em 13 de outubro, 2012, de http://ww.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm.
- Brito, P. P., Oliveira, M. C., Santos, S. M., Luca, M. M. M. & Oliveira, B. C. (2008). A utilização dos demonstrativos contábeis como instrumento de apoio a gestão nas organizações não governamentais: um estudo de caso no estado do Ceará. *Alcance*, 15(1), 61-80.
- Bulgarim, M. C. C., Carvalho, G. M. B., Andrade, A. P., Cruz, C. V. O. A., França, J. A., Oliveira, J. A., Olak, P. A. & Slomski, V. (2012). *Caderno de procedimentos aplicáveis à prestação de contas das entidades do terceiro setor (fundações)* (2a ed.). Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade.
- Carneiro, A. F., Oliveira, D. V. & Torres, L. C. (2011). *Accountability* e prestação de contas das organizações do terceiro setor: uma abordagem à relevância da contabilidade. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 6(2), 90-105.
- Chenhall, R. H. (2007). Theorizing contingencies in management control systems research. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood & M. D. Shields (Eds.), *Handbook of management accounting research* (v.1, pp. 163-205). Oxford: Elsevier.
- Coelho, S. C. T. (2000). *Terceiro setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos*. São Paulo: Senac.
- Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (2008). *Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social* (2a ed.). Brasília: CFC.
- Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (2012). *Resolução CFC n. 1.409/12*. Aprova a ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros. Recuperado em 17 de setembro, 2013, de <http://www.cfc.org.br>.

- Conselho Regional de Fisioterapia e Terapia Ocupacional - Crefito. (2013). *Tabela salarial*. Recuperado em 20 de janeiro, 2013, de <http://www.crefito10.org.br>.
- Conselho Regional de Psicologia - CRPSC. (2013). *Tabela salarial*. Recuperado em 20 de janeiro, 2013, de <http://www.crpesc.org.br>.
- Cruz, J. A. W., Quandt, C. O., Martins, T. S. & Silva, V. (2010). Performance no terceiro setor – uma abordagem de *accountability*: estudo de caso em uma organização não governamental brasileira. *Revista de Administração da UFSM*, 3(1), 58-75.
- Falconer, A. P. (1999). *A promessa do terceiro setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão*. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo: SP.
- Federação Nacional das Secretárias e Secretários – Fenassec. (2013). *Tabela salarial*. Recuperado em 20 de janeiro, 2013, de <http://www.fenassec.com.br>.
- Henke, E. O. (1972, June). Performance evaluation for not-for-profit organizations. *The Journal of Accountancy*, 133(6), 51-55.
- Henke, E. O. (1989). *Accounting for nonprofit organizations* (2. ed.). Boston: PWS-Kent Publishing.
- Hudson, M. (1999). *Administrando organizações do terceiro setor: o desafio de administrar sem receita*. São Paulo: Pearson.
- Kaplan, R. S. (2001). Strategic performance measurement and management in nonprofit organizations. *Nonprofit Management & Leadership*, 11(3), 353-370.
- Kearns, K. (1994). The strategic management of accountability in nonprofit organizations: an analytical framework. *Public Administration Review*, 54(2), 185-192.
- Keating, E. K. & Frumkin, P. (2003). Reengineering nonprofit financial accountability: toward a more reliable foundation for regulation. *Public Administration Review*, 63(1), 3-15.
- Maciel, W. L. S. (2005). *Estratégias adotadas por organizações do terceiro setor numa perspectiva de accountability sob a abordagem de orientação: o caso AEBAS*. Dissertação de Mestrado, Universidade do Estado de Santa Catarina: SC.
- Macintosh, J. (1995). Finding the right fit. *CA Magazine*, 128(2), 34-38.
- Macintosh, J. (2000). *Accounting for nonprofit organizations in Canada*. Atkinson Faculty of Liberal and Professional Studies, York University, Toronto.

- Milani Filho, M. A. F., Corrar, L. J. & Martins, G. A. (2003). O voluntariado nas entidades filantrópicas paulistanas: o valor não registrado contabilmente. *UnB Contábil*, 6(1), 153-172.
- Milani Filho, M. A. F. (2008). Transparência e opacidade no terceiro setor: a divulgação financeira de organizações filantrópicas. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, 15, Curitiba, PR, Brasil.
- Miranda, R. C., Oliveira, I. M. S., Feitosa, A. B. & Rodrigues, R. N. (2009). Prestação de contas das organizações não governamentais brasileiras: uma investigação sobre terminologia contábil. *Revista Universo Contábil*, 5(1), 22-37.
- Mook, L., Richmond, B. J., Quarter, J. (2003). Integrated social accounting for nonprofits: a case from Canada. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 14(3), 283-297.
- Mook, L., Sousa, J., Elgie, S. & Quarter, J. (2005). Accounting for the value of volunteer contributions. *Nonprofit Management & Leadership*, 15(4), 401-415.
- Mook, L., Handy, F., Ginieniewicz, J. & Quarter, J. (2007). The value of volunteering for a nonprofit membership association: the case of Arnova. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 36(3), 504-520.
- Mook, L. I. (2007). *Social and environmental accounting: the expanded value added statement*. Thesis (Doctor of Philosophy), University of Toronto: CA.
- Moxham, C. (2009). Performance measurement: examining the applicability of the existing body of knowledge to nonprofit organizations. *International Journal of Operations & Production Management*, 29(7), 740-763.
- Olak, P. A. (2000). *Bases para a eficácia na aplicação do contrato de gestão nas organizações sociais brasileiras*. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo: SP.
- Olak, P. A. & Nascimento, D. T. (2000). Mensuração e reconhecimento do resultado econômico nas entidades sem fins lucrativos (terceiro setor). *Anais do Encontro da EnANPAD*, 24, Florianópolis, SC, Brasil.
- Pace, E. S. U. & Basso, L. F. C. (2009). Social return on investment, value added and volunteer work. *Journal of Academy of Business and Economics*, 9(3), 42-58.
- Quarter, J. & Richmond, B. J. (2001). Accounting for social value in nonprofits and for-profits. *Nonprofit Management and Leadership*, 12(2), 75-85.
- Razek, J. R., Hosch, G. A. & Ives, M. (2000). *Introduction to governmental and not-for-profit accounting* (4th ed.). Upper Saddle River: Prentice Hall.

- Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa social* (3. ed.). São Paulo: Atlas.
- Salamon, L. M. (1997). *Holding the center: America's nonprofit sector at a crossroads*. New York: Nathan Cummings Foundation.
- Sampieri, R. H., Collado, C. F. & Lucio, P. B. (2006). *Metodologia de pesquisa* (3. ed.). São Paulo: McGraw-Hill.
- Sindicato dos Empregados no Comércio de Florianópolis - Secfloripa. (2010). *Tabela salarial*. Recuperado em 20 de janeiro, 2013, de <http://www.secfloripa.org.br>.
- Silveira, D. & Borba, J. A. (2010). Evidenciação contábil de fundações privadas de educação e pesquisa: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis de entidades de Santa Catarina. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 21(1), 41-68.
- Sindicato dos Médicos do Estado de Santa Catarina – Simesc. (2013). *Tabela salarial*. Recuperado em 20 de janeiro, 2013, de <http://www.simesc.org.br>.
- Soldi, A. R., Hatz, C. R., Santos, G. R., Silva, M. M. & Milani Filho, M. A. F. (2007). Transparência no terceiro setor: um estudo sobre as organizações filantrópicas. *Jovens Pesquisadores*, 4(1), 1-13.