

O IMPACTO DOS RECURSOS SOCIAIS NÃO MONETÁRIOS NA FORMAÇÃO DO VALOR ADICIONADO EXPANDIDO

THE IMPACT OF NON-MONETARY SOCIAL RESOURCES TO THE CREATION OF EXPANDED VALUE ADDED

SADY MAZZIONI¹

MAYARA RODRIGUES DA SILVA²

DANIELA DI DOMENICO³

RESUMO: Este estudo tem por objetivo investigar o impacto das entradas sociais decorrentes de serviços voluntários, não considerados pela contabilidade tradicional na formação do valor adicionado expandido, em uma entidade sem finalidades lucrativas. Para a consecução do objetivo desenvolveu-se pesquisa exploratória com caráter qualitativo em uma entidade sem fins lucrativos, comparando-se o valor adicionado contábil com o valor adicionado expandido. A entidade analisada foi o Grupo de Apoio e Prevenção à AIDS (GAPA), entidade localizada em Chapecó – SC, instituição 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, o governo e terceiros. Ao incorporarem-se a mensuração e o reconhecimento das entradas sociais decorrentes dos serviços voluntários, há um acréscimo de 241,26% no valor adicionado criado pela entidade. Nessa forma de evidenciação, os beneficiários das riquezas geradas incluem também (i) a organização, que recebe os serviços de gestão e elaboração de programas de atendimento social, e (ii) a sociedade, que é a destinatária dos serviços gerados pelas entidades sem fins lucrativos. Pode-se concluir que a demonstração do valor adicionado expandido se configura como mecanismo para a compreensão da dinâmica social e econômica dessas organizações.

Palavras-chave: Entidades sem fins lucrativos. Serviços voluntários. Valor adicionado expandido.

ABSTRACT: This study aims at investigating the impact of social inputs arising from volunteer services, not considered by traditional accounting in the formation of expanded value added in a nonprofit entity. An exploratory qualitative research was carried out in a nonprofit organization, comparing the value added accounting to the value added expanded. The analyzed institution was the Group of Support and HIV Prevention (GAPA), located in Chapecó – SC, an entity 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, the government and third parties as beneficiaries of the wealth generated. By incorporating the measurement and recognition of social inputs arising from volunteer services, there is an increase of 241.26 % in the value added created by the organization. In this form of disclosure, the beneficiaries of the generated wealth also include (i) the organization itself, that receives the management services and the design and development of care programs; and (ii) the whole society which is the addressee of the services generated by nonprofit entities. It can be concluded that the expanded value added statement works as mechanisms for understanding the social and economic dynamics of these organizations.

Keywords: Nonprofit organizations. Volunteer services. Expanded value added.

Sumário: 1 Introdução - 2 Terceiro Setor - 3 Demonstração do valor adicionado - 4 Demonstração do valor adicionado expansivo - 5 Metodologia - 6 Análise e interpretação dos resultados - Considerações finais - Referências.

¹ Doutorando em Ciências Contábeis e Administração - FURB Professor do Curso de Ciências Contábeis da Unochapecó. E-mail: sady@unochapeco.edu.br

² Bacharel em Ciências Contábeis Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ

³ Mestre em Ciências Contábeis – FURB Professora da Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ E-mail: didomenico@unochapeco.edu.br

1 INTRODUÇÃO

A sociedade civil pode ser dividida em três setores, sendo o primeiro setor constituído pelo Governo (Estado), que tem responsabilidade pelas funções públicas essenciais; o segundo setor é representado pelas empresas privadas, tendo por objetivo principal a criação de riquezas e geração do lucro; e o terceiro setor, representado por organizações sem fins lucrativos, cuja finalidade é prestar serviços de caráter público (ARAÚJO, 2005).

Dentro de um contexto econômico, a atuação das entidades pertencentes aos setores se completa, porém com diferenciais quanto ao método particular de trabalho. Enquanto o primeiro e o segundo setor realizam ações assentadas em recursos financeiros, o terceiro setor realiza suas atividades, normalmente, com escassos recursos financeiros, recorrendo ao apoio da comunidade, aos trabalhadores voluntários e com auxílio advindo do governo e de empresas privadas.

O terceiro setor está presente no cotidiano da sociedade, desenvolvendo trabalhos de prevenção de doenças, de incentivo à prática de esportes, de proteção ambiental, fomento às informações de cidadania e direitos universais. De acordo com Silva e Meneses (2008), no Brasil as entidades do terceiro setor surgiram a partir da ditadura militar, com as instituições religiosas católicas, com intuito de solucionar problemas sociais. As instituições religiosas deram o primeiro passo para a grande expansão do terceiro setor, com auxílio da comunidade e do governo.

A contabilidade tem como uma das suas funções o acompanhamento das atividades econômicas e o papel de mensurar e relatar a situação patrimonial e de desempenho das organizações. No caso das entidades sem fins lucrativos, a contabilidade assume também importância na prestação de contas à sociedade, possibilitando o reconhecimento e certificação social da atuação organizacional pretendida.

Para as entidades sem propósitos lucrativos, a contabilidade pode contribuir na criação de demonstrações que combinem o impacto econômico e social, adotando uma abordagem integrada (MOOK; RICHMOND; QUARTER, 2003). Um demonstrativo que possui a capacidade de evidenciar a relação das entidades com as demais partes relacionadas é a Demonstração do Valor Adicionado (DVA).

Para Santos (2003, p. 35), a DVA “deve ser entendida como a forma mais competente criada pela contabilidade para auxiliar na medição e demonstração da capacidade de geração, bem como de distribuição da riqueza de uma entidade”. Contudo, a DVA elaborada com base nas informações da contabilidade tradicional, pode não contemplar uma parte importante das receitas obtidas e dos consumos necessários para os serviços prestados em entidades não lucrativas, a exemplo dos serviços voluntários.

Estudos como os de Quarter e Richmond (2001), Mook, Richmond e Quarter (2003) e Mook (2007), têm defendido a necessidade dos demonstrativos contábeis evidenciarem tais valores, por representar a essência das atividades desempenhadas

e a maneira de operar das entidades reportadas. Desta preocupação, sugerem o uso da *Expanded Value Added Statement* (EVAS) ou a Demonstração do Valor Adicionado Expandido, que tem como objetivo medir a riqueza que uma entidade é capaz de criar, mensurando também os itens que não envolvem transações financeiras, como os serviços voluntários. Este demonstrativo foi utilizado em estudos como os de Pace e Basso (2007), Pace e Sousa (2010) e Pace e Sousa (2011).

É neste contexto que o estudo propõe como problema de pesquisa: qual o impacto dos recursos sociais não monetários na formação do valor adicionado expandido de uma entidade sem finalidade lucrativa de utilidade pública? O objetivo principal é demonstrar o valor adicionado expandido gerado pelo Grupo de Apoio e Prevenção à AIDS (GAPA).

A justificativa do estudo reside na importância das entidades sem fins lucrativos aperfeiçoarem a maneira de evidenciar as atividades realizadas e de prestar contas à sociedade, ampliando o reconhecimento social de sua atuação. A transparência informativa gera mais confiabilidade das partes relacionadas, permitindo: (i) a adesão de mais voluntários nas ações desenvolvidas; (ii) a inclusão de novas empresas financiando atividades em prol da comunidade; (iii) a criação de argumentos para o fortalecimento e/ou manutenção de políticas estatais de financiamento público das operações dessas entidades.

2 TERCEIRO SETOR

De acordo com a Lei 9.790 (BRASIL, 1999) o terceiro setor é composto por pessoas jurídicas de direito privado, caracterizadas independentes do governo, que se fortalecem de doações e contam com voluntários para as realizações dos seus projetos, seu principal foco não é auferir resultado financeiro, mas realizar atividades para reduzir o sofrimento, promover interesses de pessoas carentes, proteger o meio ambiente e ajudar a comunidade.

São várias as denominações para caracterizar as entidades que estão classificadas no terceiro setor, que podem ser chamadas de entidades sem fins lucrativos, fundações, organizações da sociedade civil, entidades beneficentes, organizações filantrópicas, ou organizações não governamentais (ALVES, 2002; FALCONER, 1999). As entidades que compõem o terceiro setor possuem como característica a criação e manutenção baseadas na participação voluntária, em um espectro não governamental, em que o intuito consubstancia-se nas práticas tradicionais da caridade, da filantropia e do mecenato, expandindo o seu sentido para outros domínios e campos de atuação, no sentido da promoção social (FERNANDES, 1997).

O apelo das entidades do terceiro setor reside no combate às mazelas da sociedade e no resgate de valores ambientais, éticos, culturais, de autoestima, entre outros. O fortalecimento das entidades constitutivas do segmento e sua consolidação

busca sanear problemas como fome, miséria, racismo, drogas, danos ambientais, dentre outros. Para Melo Neto e Froes (1999), o crescimento do terceiro setor está relacionado ao:

(a) Crescimento das necessidades; (b) crise no setor público; (c) fracasso das políticas sociais tradicionais; (d) crescimento dos serviços voluntários; (e) degradação ambiental, que ameaça a saúde humana; (f) crescente onda de violência que ameaça a segurança das populações; (g) incremento das organizações religiosas; (h) maior adesão das classes alta e média a iniciativas sociais; (i) maior apoio da mídia; e (j) maior participação das empresas que buscam a cidadania empresarial (MELO NETO; FROES, 1999, p. 9).

No Brasil, o setor ganhou destaque a partir da década de 90 pela forte influência da Igreja, no propósito de ajudar a comunidade com ações beneficentes, na reunião de pessoas para construção de uma sociedade melhor ou para prevenção dos problemas que atingem a população por falta de orientação. Esse crescimento logo se expandiu a outras instituições para suprir a necessidade da sociedade em ritmo de crescimento acelerado (PAES, 1999).

O desenvolvimento do terceiro setor se efetiva pela mudança de atitude das pessoas e também da visão que possuem em relação aos benefícios que as instituições lhes fornecem. De acordo com Tenório (2004), é altamente relevante dar publicidade das causas sociais, levando ao conhecimento do público a causa defendida pela instituição.

Muitas organizações do setor público são vistas como inadequadas para lidar eficientemente com problemas sociais e o terceiro setor exerce um papel mais amplo, pois consegue aliar os princípios da administração com a consciência social (HUDSON, 1999). Na concepção de Marcovitch (1997), as entidades do terceiro setor desempenham função de interesse público, e, deste modo, devem cultivar a transparência quanto ao portfólio de projetos, de resultados obtidos e de recursos alocados.

Nesse sentido, pode-se ressaltar a importância dos relatórios de avaliação de desempenho organizacional como instrumentos de comunicação com a sociedade.

3 DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO

A demonstração do valor adicionado (DVA) constitui-se de um conjunto de informações que evidencia os valores correspondentes à riqueza gerada em um determinado período e para quem foi distribuída essa riqueza (DE LUCA 1998; TINOCO, 2001). Para Santos (2003) a DVA indica quanto de valor uma entidade agrega aos seus produtos em determinado período e de que forma estes valores adicionados são distribuídos entre os diversos agentes participantes no processo.

A origem do demonstrativo é atribuída à Europa, principalmente por influência da Inglaterra, da França e da Alemanha, ampliando sua demanda em âmbito internacional

(MARION, 2002). A partir dos anos 1970, passou a ser considerado em muitos países europeus como um dos instrumentos centrais para a divulgação de informações tidas como relevantes para a sociedade (CUNHA, 2002). No Brasil, por exigência da Lei 11.638/2007, a DVA passou a ser exigida a partir de 01 de janeiro de 2008 para as sociedades de capital aberto, sendo facultativa para as demais entidades.

Com a obrigatoriedade das empresas em publicar a DVA, as informações passam a ser um instrumento de avaliação econômica da entidade, permitindo aos gestores demonstrar seu envolvimento perante a sociedade. Para Marion (2002), a geração deste tipo de informação é tão relevante que alguns países emergentes só aceitam a instalação e a manutenção de uma empresa transnacional se demonstrar o valor adicionado que irá produzir.

A DVA possibilita análises que não poderiam ser alcançadas apenas com as demonstrações tradicionais da contabilidade (SANTOS, 2003) e enriquece as informações contábeis, proporcionando aos usuários que se dedicam a analisar as demonstrações, uma visão ampla da movimentação ocorrida na entidade em um determinado período (TINOCO, 2001).

Para a elaboração da DVA, a Contabilidade baseia-se no regime contábil de competência e apresenta o quanto a entidade agrega de valor aos insumos adquiridos de terceiros e que são vendidos ou consumidos durante determinado período. A distribuição da riqueza criada deve ser detalhada, minimamente, para incluir: (a) pessoal e encargos; (b) impostos, taxas e contribuições; (c) juros e aluguéis; (d) juros sobre o capital próprio (JCP) e dividendos; (e) lucros retidos/prejuízos do exercício (CPC 09, 2008).

A Resolução 1.409/12 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2012) aprovou a ITG 2002 que estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas de entidade sem finalidade de lucros. Dentre as definições, o item 19 da ITG 2002 estabelece que “o trabalho voluntário deve ser reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro”.

Contudo, a ITG 2002 (CFC, 2012) não elenca a demonstração do valor adicionado como demonstrativo obrigatório de divulgação pelas entidades sem fins lucrativos. Desta forma, os serviços voluntários aparecem como um componente da demonstração do resultado do período, ficando oculto como fomentador da geração de valor adicionado à sociedade pelas ações praticadas pela entidade reportada.

4 DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO EXPANDIDO

A Demonstração do Valor Adicionado Expandido é um demonstrativo importante para a sociedade, pois permite que sejam incluídos os itens não monetários das atividades

organizacionais, a exemplo do trabalho voluntário. Assim, o valor adicionado expandido é uma medida ampla da riqueza que uma entidade é capaz de criar.

Mook (2007) descreve que essa demonstração é um artefato que possibilita mensurar os valores não monetários de uma entidade, não explicados pela contabilidade tradicional. Esse método proporciona uma imagem mais clara para a sociedade dos fatores econômicos, sociais e ambientais que interagem com a organização.

Mook, Richmond e Quarter (2003) argumentam que a EVAS proporciona uma maneira de medir os recursos sociais não monetários em uma entidade e descrevem as duas principais partes da elaboração: (i) o cálculo do valor adicionado por uma organização; e (ii) a distribuição aos interessados. Para iniciar, deve-se estabelecer um valor de mercado para o trabalho de cada voluntário desenvolvido na entidade, multiplicado pelas horas trabalhadas. Essas horas trabalhadas pelos voluntários são calculadas pelo serviço prestado na entidade. O controle das atividades tem a função de indicar e registrar as informações para o primeiro passo da elaboração da EVAS.

A EVAS gera uma importante informação para as entidades sem fins lucrativos, ao demonstrar o valor criado e a distribuição entre as partes relacionadas, incluindo os recursos não tratados normalmente pela contabilidade tradicional.

Para elaborar a EVAS, utilizam-se informações principalmente da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). Conforme Mook (2007) no valor adicionado criado são envolvidos todos os trabalhos voluntários, diminuindo os produtos e serviços externos. Em seguida, soma-se a proporção de valor adicionado aos bens e serviços resultantes que será distribuído aos interessados. E à análise do valor adicionado criado pela organização, a demonstração é dividida em três colunas: (i) financeiro (informações das demonstrações financeiras); (ii) contribuições sociais e ambientais para as quais se estima um valor monetário comparado com o valor de mercado; e (iii) combinado (soma das duas primeiras colunas).

A contabilidade disponibiliza artefatos para as entidades sem fins lucrativos mostrarem suas capacidades em termos de qualidade das informações para os usuários e para o escrutínio da sociedade. A EVAS é um mecanismo de controle gerencial que permite esclarecer a movimentação de recursos não monetários, não mensurados pela contabilidade tradicional.

Exemplos de estudos correlatos à temática abordada são os de Pace e Basso (2007), Pace e Sousa (2010) e Pace e Sousa (2011). A pesquisa de Pace e Basso (2007) contemplou entidades cadastradas no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS). No trabalho foi considerada uma amostra de 60 entidades nas cinco regiões do país e em 12 setores de atividades. A inclusão dos aspectos sociais gerou mais valor para os recursos invertidos em cada região e alavancou o crescimento das atividades em: (i) 45% no centro-oeste; (ii) 261% no nordeste; (iii) 78,5% no norte; (iv) 34,5% no sudeste; e, (v) 279% no sul. O estudo observou um crescimento de 43% acima do valor financeiro de forma conjunta, indicando que quanto maior a base dos trabalhos voluntários, maior o

retorno por real aplicado.

Pace e Sousa (2010) analisaram o real valor social da entidade e dos trabalhos voluntários por meio da demonstração do valor adicionado expandido, investigando a Fundação Nacional da Qualidade (FNQ). Os resultados da pesquisa mostraram que a mão de obra dos voluntários soma 78% e a contratada representa 22%. Os valores não informados das demonstrações contábeis chegam a um índice de 94% contra 6% dos valores informados. Os resultados coletivos obtidos na EVAS são distribuídos à sociedade e aos voluntários.

O estudo de Pace e Sousa (2011) no Grupo de Apoio ao Adolescente e à Criança com Câncer (GRAACC), no ano de 2007, indicou que o valor da mão de obra contratada corresponde, em média, a 74% do total e a mão de obra estimada dos voluntários representa 26%. Os resultados indicam que a capacidade operacional da entidade com os colaboradores informados nas demonstrações tradicionais, não coincide com o trabalho que é desenvolvido com a comunidade e até mesmo com a movimentação financeira que ocorre em determinados períodos.

Os resultados apresentados em estudos anteriores dão vazão à importância do serviço voluntário no impacto social que as entidades causam à sociedade em geral. Evidencia, também, a pertinência da EVAS na prestação de contas à sociedade, realçando a atuação das entidades sem finalidades lucrativas, de forma mais abrangente que as demonstrações tradicionais.

5 METODOLOGIA

Esse estudo propõe a elaboração da demonstração do valor adicionado expandido (EVAS) utilizando o modelo de Mook (2007). Foram feitos acompanhamentos nas atividades desenvolvidas pela entidade investigada durante o quarto trimestre/2012 para identificar o valor adicionado expandido não registrado pela contabilidade tradicional.

As características da investigação permitem conceitua-la como pesquisa exploratória quanto aos objetivos, ao proporcionar maior familiaridade com o problema proposto, com vistas a torná-lo mais explícito, devido a pouca investigação sobre a temática (GIL, 2006). Quanto à abordagem do problema se caracteriza como uma pesquisa qualitativa, que possibilita análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado, destacando as características não observadas por meio de um estudo quantitativo, tendo uso bastante comum na Contabilidade (RAUPP; BEUREN, 2006).

A pesquisa foi realizada no Grupo de Apoio à Prevenção à AIDS (GAPA), localizada em Chapecó. A estrutura de gestão da entidade é composta pelo Conselho Diretor, Conselho Fiscal, Presidência e Diretoria Executiva, a última responsável pela organização dos eventos e por articular os voluntários que têm interesse em contribuir

com a entidade. O GAPA apresenta como principais fontes de rendas, as doações da comunidade e as subvenções governamentais.

O GAPA Chapecó possui 31 projetos em desenvolvimento e aplicados em prol da comunidade, com abrangência em 17 municípios do oeste catarinense, atendendo diretamente 320 pessoas com HIV e 70.000 pessoas são sensibilizadas anualmente por campanhas e ações de prevenção ao HIV/AIDS.

Para o estudo, foram coletados os dados por meio do Balanço Patrimonial (BP) e da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), elaborados pela organização contábil responsável. Essas demonstrações constituem a base para a elaboração da DVA e também fornecem subsídios para a EVAS.

Para a elaboração da EVAS foram utilizados controles gerenciais para identificar as doações e os trabalhos voluntários realizados no período determinado. Adicionalmente, foram feitas visitas na entidade e entrevistas não estruturadas com os responsáveis pela entidade para o levantamento de informações complementares, necessários para a realização do estudo.

6 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Inicialmente procedeu-se a elaboração da DVA referente ao quarto trimestre de 2012, a partir dos dados financeiros constantes da DRE, conforme evidenciado na Tabela 1.

Tabela 1: Demonstração do Valor Adicionado

DESCRIÇÃO	Out/12	nov/12	Dez/12
1 RECEITAS	8.163,10	5.430,25	15.697,40
1.1 Doações e Promoções	8.163,10	5.430,25	15.697,40
2 INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS	-10.875,79	-3.351,43	-1.288,43
2.1 Materiais, energia, serviços de terceiros e outros	-10.875,79	-3.351,43	-1.288,43
3 VALOR ADICIONADO BRUTO (1 -2)	-2.712,69	2.078,82	14.408,97
4 RETENÇÕES	0	0	0
4.1 Depreciação, amortização e exaustão	0	0	0
5 VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3 - 4)	-2.712,69	2.078,82	14.408,97
6 VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA	205,43	19,61	15,85
6.1 Receitas financeiras	205,43	19,61	15,85
7 VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5+6)	-2.507,26	2.098,43	14.424,82
8 DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO	-2.507,26	2.098,43	14.424,82
8.1 Pessoal e encargos	2.848,60	6.143,85	2.954,26
8.2 Impostos, taxas e contribuições	235,22	194,07	277,57
8.3 Juros e aluguéis	293,48	31,46	181,12
8.4 Resultados retidos	-5.884,56	-4.270,95	11.011,87

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 1 demonstra a DVA elaborada com base nos valores financeiros relativos ao trimestre investigado. Nota-se que as receitas advêm de doações e de promoções desenvolvidas pela entidade, cujos valores são inconstantes ao longo do período analisado. Os insumos adquiridos de terceiros referem-se aos materiais consumidos para a realização das atividades. Em relação à distribuição do valor adicionado, os principais beneficiários da riqueza gerada são os funcionários, o governo e os terceiros.

O Gráfico 1 demonstra o valor adicionado a distribuir, em que se pode perceber a inconstância dos valores ao longo do período de análise.

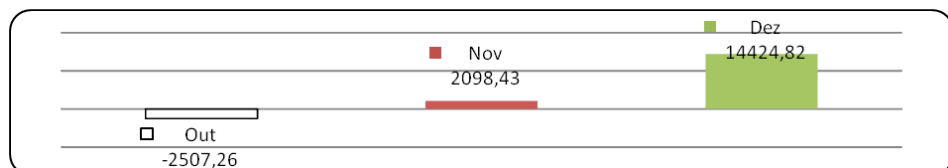


Gráfico 1: Valor adicionado a distribuir

Fonte: Dados da pesquisa

O Gráfico 2 apresenta a distribuição do valor adicionado aos funcionários, em que constata-se a disparidade nos valores distribuídos no período analisado.

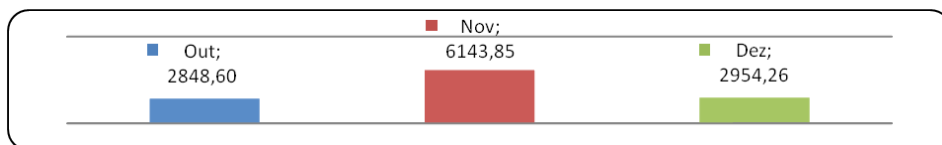


Gráfico 2: Distribuição do valor adicionado aos funcionários

Fonte: Dados da pesquisa

No Gráfico 3 pode-se observar os montantes distribuídos para o governo. Esses valores correspondem ao recolhimento dos impostos, na esfera federal, estadual ou municipal. Os valores são bastante diminutos, devido à natureza da entidade.

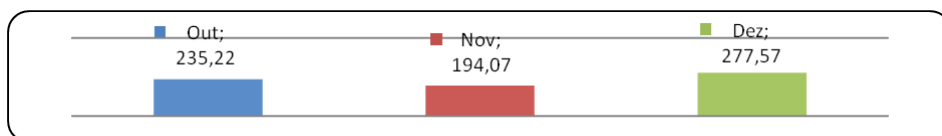


Gráfico 3: Valores distribuídos ao governo

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 2 demonstra o valor adicionado contábil distribuído, de forma acumulada no trimestre analisado.

Tabela 2: Distribuição do valor adicionado/4º trimestre de 2012

8 - DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO	14.015,99	100%
8.1) Pessoal e encargos	11.946,71	85,24%
8.2) Impostos, taxas e contribuições	706,86	5,04%
8.3) Juros e aluguéis	506,06	3,61%
8.4) Resultados retidos	856,36	6,11%

Fonte: Dados da pesquisa

Em uma visão ampla, pode-se observar pela Tabela 2 que a DVA trimestral concentra sua maior parte da distribuição da riqueza gerada aos colaboradores, com um percentual de 85,24%. A distribuição para o governo no trimestre foi de 5,04%, já os terceiros correspondem a um percentual de 3,61%. Outro item importante para a sociedade são resultados retidos, pois geraram possibilidade de reinvestimento nas atividades organizacionais, e corresponde a um percentual de 6,11% da distribuição.

Para a elaboração da demonstração do valor adicionado expandido, deve-se realizar uma análise das funções exercidas pelos voluntários na entidade. Essas informações são importantes para se atribuir valores às atividades desenvolvidas.

Na entidade investigada, os voluntários estão divididos em três grupos. O Conselho Fiscal tem a função de fiscalizar a organização da entidade e colaborar com as atividades desenvolvidas, pontuando regras para o bom andamento da instituição.

O segundo grupo é constituído pelas diretorias responsáveis pelo planejamento e direcionamento dos projetos; e o terceiro grupo é formado pelos profissionais que prestam atendimento aos portadores do vírus HIV.

Os valores da remuneração correspondentes às horas do trabalho voluntário foram atribuídos de acordo com o valor estipulado pelas categorias profissionais regulamentadas, correspondente a cada atividade desempenhada na entidade investigada. Além de atribuir valores às horas trabalhadas dos voluntários é preciso considerar os encargos que seriam devidos sobre os valores que seriam pagos a título salarial, conforme Tabela 3.

Tabela 3: Informações dos voluntários em outubro

Atividade Praticada	Quantidade de Voluntários	Horas Mensais Trabalhadas	Valor por Hora (R\$)	Valor Total com Encargos (R\$)
Corpo Diretivo	05	60	74,70	7.735,48
Psicóloga	02	16	81,62	2.253,89
TOTAL	07	76	-	9.989,37

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 4 estão apresentadas as informações sobre os trabalhos desenvolvidos, as horas dedicadas à entidade e a remuneração desses trabalhos realizados no mês de novembro de 2012.

Tabela 4: Informações dos voluntários em novembro

Atividade Praticada	Quantidade de Voluntários	Horas Mensais Trabalhadas	Valor por Hora (R\$)	Valor Total com Encargos (R\$)
Corpo Diretivo	05	55	74,70	7.090,86
Psicóloga	02	16	81,62	2.253,89
Conselho Fiscal	05	31	74,70	3.996,67
TOTAL	12	102	-	13.341,42

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 5 estão apresentadas as informações sobre os trabalhos desenvolvidos, as horas dedicadas à entidade e a remuneração desses trabalhos realizados no mês de dezembro de 2012.

Tabela 5: Informações dos voluntários em dezembro

Atividade Praticada	Quantidade de Voluntários	Horas Mensais Trabalhadas	Valor por Hora (R\$)	Valor Total com Encargos (R\$)
Corpo Diretivo	05	40	74,70	5.156,99
Psicóloga	02	16	81,62	2.253,89
Conselho Fiscal	03	18	74,70	2.320,65
TOTAL	10	74	-	9.731,53

Fonte: Dados da pesquisa

As informações contidas nas Tabelas 3, 4 e 5 auxiliam na elaboração da *Expanded*

ValueAddedStatement, apresentada na Tabela 6. Com essa demonstração é possível proporcionar à sociedade uma maneira de evidenciar os recursos sociais, sejam eles representados por valores monetários (mensalidades, doações e recursos repassados pelo governo) e pelo trabalho voluntário.

Tabela 6: EVAS de outubro 2012

Demonstração do Valor Adicionado Expandido	Financeiro	Social	Combinado
Receitas das Atividades	8.163,10	-	8.163,10
Serviços Voluntários Recebidos	-	9.989,37	9.989,37
Receitas Financeiras	205,43	-	205,43
Total de Receitas	8.368,53	9.989,37	18.357,90
Menos: Produtos e Serviços Externos	-10.875,79	-	-10.875,79
Valor Adicionado Criado	-2.507,26	9.989,37	7.482,11
Proporção de Valor Adicionado aos Bens e Serviços Externos	-0,23	0,92	0,69
Distribuição do Valor Adicionado			
Empregados	2.848,60	-	2.848,60
Salários e Benefícios	2.848,60	-	2.848,60
Governo	235,22	-	235,22
Impostos, Taxas e Contribuições	235,22	-	235,22
Sociedade	-	2.253,89	2.253,89
Destinatária (das horas dos voluntários)	-	2.253,89	2.253,89
Organização	- 5.591,08	7.735,48	2.144,40
Programas	293,48	7.735,48	8.028,96
Resultado do Período	-5.884,56	-	-5.884,56
Valor Adicionado Distribuído	-2.507,26	9.989,37	7.482,11

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 6 demonstra as atividades realizadas no mês de outubro de 2012. A entidade apresentou valores negativos em relação ao valor adicionado criado com os produtos e serviços externos consumidos nas atividades, correspondendo a 0,23. Isso significa um déficit de vinte e três centavos para cada real de receita. Na atividade social obteve-se como valor adicionado criado com os produtos e serviços externos de 0,92. No acumulado do mês, os resultados indicam que o GAPA gerou 0,69 vezes o valor dos produtos e serviços externos consumidos.

O valor adicionado contábil das atividades com registros monetários corresponde a um valor de R\$ -2.507,26. Já as atividades sociais decorrentes dos serviços voluntários recebidos geraram um valor adicionado de R\$ 9.989,37. Essa diferença é relevante, pois o trabalho voluntário acrescenta valores significativos à entidade. Sem o trabalho voluntário a entidade teria dificuldades em continuar com o nível de atendimentos, pois

somente as despesas administrativas e as utilidades consumidas pelos serviços somaram R\$ 10.875,79, ou seja, maior que as receitas.

A Tabela 7 apresenta a situação do mês de novembro/2012.

Tabela 7: EVAS de novembro 2012

Demonstração do Valor Adicionado Expandido	Financeiro	Social	Combinado
Receitas das Atividades	5.430,25	-	5.430,25
Serviços Voluntários Recebidos	-	13.341,42	13.341,42
Receitas Financeiras	19,61	-	19,61
Total de Receitas	5.448,86	13.341,42	18.791,28
Menos: Produtos e Serviços Externos	-3.351,43	-	-3.351,43
Valor Adicionado Criado	2.098,43	13.341,42	15.439,85
Proporção de Valor Adicionado aos Bens e Serviços Externos	0,63	3,98	4,61
Distribuição do Valor Adicionado			
Empregados	6.143,85	-	6.143,85
Salários e Benefícios	6.143,85	-	6.143,85
Governo	194,07	-	194,07
Impostos, Taxas e Contribuições	194,07	-	194,07
Sociedade	-	2.253,89	2.253,89
Destinatária (das horas dos voluntários)	-	2.253,89	2.253,89
Organização	-4.239,49	11.087,53	6.848,04
Programas	31,46	11.087,53	11.118,99
Resultado do Período	-4.270,95	-	-4.270,95
Valor Adicionado Distribuído	2.098,43	13.341,42	15.439,85

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 7, no mês de novembro a situação das atividades financeiras e as sociais juntas geraram a entidade 4,61 vezes o valor dos produtos e serviços externos consumidos. O resultado social corresponde a 635,78% do resultado financeiro do mês, ficando evidente a relevância social da divulgação de tais informações.

A Tabela 8 apresenta a situação do mês de dezembro/2012.

Tabela 8: EVAS de dezembro 2012

Demonstração do Valor Adicionado Expandido	Financeiro	Social	Combinado
Receitas das Atividades	15.697,40	-	15.697,40
Serviços Voluntários Recebidos	-	9.731,53	9.731,53
Receitas Financeiras	15,85	-	15,85
Total de Receitas	15.713,25	9.731,53	25.444,78
Menos: Produtos e Serviços Externos	-1.288,43	-	-1.288,43
Valor Adicionado Criado	14.424,82	9.731,53	24.156,35
Proporção de Valor Adicionado aos Bens e Serviços Externos	11,20	7,55	18,75
Distribuição do Valor Adicionado			
Empregados	2.954,26	-	2.954,26
Salários e Benefícios	2.954,26	-	2.954,26
Governo	277,57	-	277,57
Impostos, Taxas e Contribuições	277,57	-	277,57
Sociedade	-	2.253,89	2.253,89
Destinatária (das horas dos voluntários)	-	2.253,89	2.253,89
Organização	11.192,99	7.477,64	18.670,63
Programas	181,12	7.477,64	7.658,76
Resultado do Período	11.011,87	-	11.011,87
Valor Adicionado Distribuído	14.424,82	9.731,53	24.156,35

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 8 demonstra o resultado das atividades realizadas no mês de dezembro

de 2012. Nesse período a situação conjunta das atividades financeiras e sociais gerou à entidade 18,75 vezes o valor dos produtos e serviços externos consumidos. A atividade social gerou um percentual de 67,46% em relação ao valor adicionado criado pela atividade financeira.

Na Tabela 9 é apresentado o resultado acumulado do 4º trimestre de 2012. Com esses valores pode-se ter uma visão conjunta do que ocorreu nos três meses nas atividades financeira e social do Grupo de Apoio a Prevenção da AIDS – GAPA.

Tabela 9: EVAS 4º trimestre de 2012

Demonstração do Valor Adicionado Expandido	Financeiro	Social	Combinado
Receitas das Atividades	29.290,75		29.290,75
Serviços Voluntários Recebidos		33.062,32	33.062,32
Receitas Financeiras	240,89		240,89
Total de Receitas	29.531,64	33.062,32	62.593,86
Menos: Produtos e Serviços Externos	-15.515,65		-15.515,65
Valor Adicionado Criado	14.015,99	33.062,32	47.078,31
Proporção de Valor Adicionado aos Bens e Serviços Externos	0,90	2,13	3,03
Distribuição do Valor Adicionado			
Empregados	11.946,71		11.946,71
Salários e Benefícios	11.946,71		11.946,71
Governo	706,86		706,86
Impostos, Taxas e Contribuições	706,86		706,86
Sociedade	-	6.761,67	6.761,67
Destinatária (das horas dos voluntários)	-	6.761,67	6.761,67
Organização	1.362,42	26.300,65	27.663,07
Programas	506,06	26.300,65	26.806,71
Resultado do Período	856,36	-	856,36
Valor Adicionado Distribuído	14.015,99	33.062,32	47.078,31

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados da Tabela 9 mostram que no 4º trimestre/2012, o levantamento dos valores monetários corresponde a um percentual de 29,77% do total, ou R\$ 14.015,99. Já os valores sociais correspondem a R\$ 33.062,32 ou 70,23%. A partir dessa evidenciação, ressalta-se a relevância do trabalho voluntário para a entidade poder prestar o montante de serviços à comunidade. Nota-se, por exemplo, que os valores correspondentes aos serviços voluntários são superiores ao total de receitas auferidas no período.

Para dimensionar os resultados da demonstração do valor adicionado expandido no quarto trimestre de 2012, elaborou-se em forma de percentual para melhor visualizar a representatividade de cada componente, conforme Tabela 10.

Tabela 10 - Demonstração do valor adicionado expandido em %

Demonstração do Valor Adicionado Expandido	Financeiro	Social	Combinado
Receitas das Atividades	62,23	-	62,23
Serviços Voluntários Recebidos	-	70,23	70,23
Total de Receitas	62,23	70,23	132,96
Menos: Produtos e Serviços Externos	-32,96	-	-32,96
Valor Adicionado Criado	29,77	70,23	100
Proporção de Valor Adicionado aos Bens e Serviços Externos	0,9	2,13	3,03
Distribuição do Valor Adicionado			
Empregados	25,38	-	25,38
Salários e Benefícios	25,38	-	25,38
Governo	1,50	-	1,50
Impostos, Taxas e Contribuições	1,50	-	1,50
Sociedade	-	14,36	14,36
Destinatária (das horas dos voluntários)	-	14,36	14,36
Organização	2,89	55,87	58,76
Programas	1,07	55,87	56,94
Resultado do Período	1,82	-	1,82
Valor Adicionado Distribuído	29,77	70,23	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Na proporção valor adicionado, observa-se que no trimestre analisado, a situação do resultado financeiro e social gerou a entidade 3,03 vezes o valor dos produtos e serviços externos consumidos. Porém, se a análise considerar apenas o resultado financeiro tem-se 0,90 vezes o valor dos produtos e serviços externos consumidos. Desta forma, o principal resultado está no aspecto social que gerou para a entidade 2,13 vezes o valor dos produtos e serviços externos consumidos.

Do ponto de vista da distribuição das riquezas geradas, quando a análise repousa sob o aspecto financeiro, têm-se como beneficiários principais os funcionários. Residualmente, o governo e a instituição ficam com os demais valores. Porém, quando são incorporados os valores sociais, outros beneficiários da atuação organizacional são identificados, como a sociedade que é a destinatária dos serviços prestados pela entidade. Ademais, nota-se que a própria instituição é beneficiada ao receber a contribuição dos voluntários na elaboração e execução de programas e ações que serão disponibilizados à sociedade.

A demonstração do valor adicionado expandido pode se constituir em um instrumento adequado para relatar à sociedade o compromisso e a atuação proposta em seus pressupostos constitutivos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em todo o contexto desse estudo, frisou-se a importância do terceiro setor à sociedade. O GAPA desenvolve atividades como palestras educativas, reuniões aos portadores do vírus HVI, cursos, oficinas nas escolas e empresas, seminários com os profissionais na área da saúde, entre outros. E para desenvolver todas essas atividades, conta com o trabalho dos voluntários.

Esta pesquisa demonstrou a relevância de se considerar o trabalho voluntário na constituição do valor adicionado expandido e sua representatividade nas ações da entidade investigada.

O estudo foi realizado nos meses de outubro a dezembro de 2012, na entidade Grupo de Apoio à Prevenção à AIDS (GAPA Chapecó). Os resultados da pesquisa apontam que os trabalhos voluntários são significativos e sua ausência imputaria uma redução de 73,46% na sua capacidade de prestação de serviços comunitários.

Outra contribuição apresentada pelo estudo na elaboração da EVAS é o resultado realmente significativo para a entidade, afinal a atividade social gera para a entidade 2,13 vezes o valor dos produtos e serviços externos consumidos.

Do ponto de vista teórico, a contribuição reside na viabilidade de aplicação do modelo utilizado. Além de permitir às entidades reportadas utilizar um artefato diferenciado de prestação de contas à sociedade usuária dos serviços, oferece às fontes financiadoras de suas atividades uma fotografia mais real da sua atuação, importância e abrangência, na busca do reconhecimento social.

Estudos posteriores poderiam investigar, de forma quantitativa, o nível de evidenciação dos serviços voluntários em entidades sem finalidades lucrativas, conforme recomendam as normativas contábeis brasileiras. Adicionalmente, as investigações podem identificar a representatividade dos serviços voluntários nas atividades das entidades.

REFERÊNCIAS

ALVES, M. A. Terceiro setor: as origens do conceito. In: Encontro Nacional da Anpad, 26, 2002, Salvador. **Anais** ... Salvador: ANPAD, 2002.

ARAÚJO, O. C. **Contabilidade para organizações do terceiro setor**. São Paulo: Atlas, 2005.

BRASIL. **Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999**. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9790.htm>. Acesso em: 8 nov. 2012.

_____. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976 [...]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 15 fev. 2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 09 - Demonstração do valor adicionado**. 2008. Disponível em: <http://www.cpc.org.br>. Acesso em: 11 nov. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC nº 1.409/12**. Aprova a ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros. Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em: 17 fev. 2013.

CUNHA, J. V. A. **Demonstração contábil do valor adicionado – DVA**: um instrumento de mensuração da distribuição da riqueza das empresas para os funcionários. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia e Contabilidade da Universidade de São Paulo – São Paulo, 2002.

DE LUCA, M. M. M. **Demonstração do valor adicionado**: do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB. São Paulo: Atlas, 1998.

FALCONER, A. P. **A promessa do terceiro setor**: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão. 1999. Dissertação (Mestrado em Administração). Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade de São Paulo. São Paulo: FEA/USP, 1999.

FERNANDES, R.C. O que é o Terceiro Setor? In: IOSCHPE, E. B. (Org.). **Terceiro Setor**: desenvolvimento social sustentado. 2. ed. Rio de Janeiro: GIFE; Paz e Terra, 1997.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HUDSON, M. **Administrando organizações do terceiro setor**: o desafio de administrar sem receita. São Paulo: Pearson, 1999.

MARCOVITCH, J. Da exclusão à coesão social: profissionalização do terceiro setor. In: IOSCHPE, E. B. (Org.). **Terceiro Setor**: desenvolvimento social sustentado. 2. ed. Rio de Janeiro: GIFE; Paz e Terra, 1997, p. 121-130.

MARION, J. C. **Análise das demonstrações contábeis**: contabilidade empresarial. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MELO NETO, F. P; FROES, C. **Responsabilidade social e cidadania empresarial**: a administração do terceiro setor. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999.

MOOK, L.; RICHMOND, B.J.; QUARTER, J. Integrated social accounting for nonprofits: a case from Canada. **Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations**, v. 14, n. 3, p. 283-97, 2003.

MOOK, L.I. **Social and environmental accounting**: the expanded value added statement. Thesis (Doctor of Philosophy) - University of Toronto. Toronto, 2007.

PACE, E. S. U.; BASSO, L. F. C. Voluntariado, retorno social do investimento e valor

adicionado. In: VI CONFERENCIA REGIONAL DE ISTR PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE, 6, 2007, Salvador. **Anais...** Salvador: 2007. Disponível em: <http://lasociedadcivil.org/docs/ciberteca/004.pdf>. Acesso em: 04 nov. 2012.

_____.; SOUSA, A. F. A inadequação das informações financeiras tradicionais: um estudo de caso junto à fundação nacional da qualidade (FNQ). In: Encontro de Estudos Organizacionais da ANPAD, 6, 2010, Florianópolis. **Anais...** ANPAD, Florianópolis: 2010. Disponível em: http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnEO/eneo_2010/ENE081.pdf. Acesso em: 12 abr. 2013.

_____.; _____. A mensuração de valor na ação das organizações sem fins lucrativos (OSFL). In: SemeAd Seminários em Administração, 14, 2011, São Paulo. **Anais...** SemeAd, São Paulo: 2011. Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/semead/14semead/resultado/trabalhosPDF/406.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2013.

PAES, J. E. S. **Fundações e entidades de interesse social**: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários. Brasília: Jurídica, 1999.

QUARTER, J.; RICHMOND, B. J. Accounting for social value in nonprofits and for-profits. **Nonprofit Management and Leadership**, v. 12, n. 2, p. 75-85, 2001.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 76-97.

SANTOS, A. **Demonstração do valor adicionado**: como elaborar e analisar a DVA. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, M. S.; MENESES, V. D. O uso da comunicação social nas organizações do terceiro setor. **Anagrama: Revista Científica Interdisciplinar da Graduação**, v. 1, n. 4, p. 1-12, 2008.

TENÓRIO, F. G. **Gestão de ONGs**: principais funções gerenciais. 8.ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2004.

TINOCO, J. E. P. **Balanco social**: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações. São Paulo: Atlas, 2001.

Artigo recebido em: Dezembro/2013

Aceito em: Junho/2014