

RECEITAS SOCIAIS NÃO MONETÁRIAS E A FORMAÇÃO DO VALOR ADICIONADO EM ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCRO

NON-MONETARY SOCIAL INCOMES AND THE FORMATION OF VALUE ADDED TO NON-PROFIT ENTITIES

Ivanir Rufatto

Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECO, SC e União de Ensino do Sudoeste do Paraná – UNISEP, PR, Brasil, rufatto@unochapeco.edu.br

Angela Paula Muchinski Bonetti

Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECO, SC e União de Ensino do Sudoeste do Paraná – UNISEP, PR, Brasil, angelabonetti@unochapeco.com.br

Sady Mazzioni

Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECO, SC, Brasil, sady@unochapeco.edu.br

Recebido em: 12/11/2017

Aceito em: 19/01/2018

Resumo

O objetivo do estudo é investigar o impacto das receitas sociais não tratadas pela contabilidade tradicional na formação do valor adicionado expandido, comparado com o valor adicionado contábil. Para tanto, desenvolveu-se pesquisa exploratória com caráter qualitativo em uma entidade sem fins lucrativos. A entidade analisada foi a Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais, localizada na região Sudoeste do Paraná, com finalidade social e filantrópica, reconhecida como de utilidade pública municipal e estadual, com atendimento diário de 25 alunos portadores de necessidades especiais. Os resultados da pesquisa evidenciam que a Demonstração do Valor Adicionado, elaborada com base nas informações financeiras coletadas na entidade investigada, apresenta como principais beneficiários das riquezas geradas, os funcionários e o governo. Após a incorporação das receitas sociais e serviços voluntários, evidencia-se um acréscimo de 33,80% de valor adicionado sobre os produtos e serviços externos consumidos. Nessa forma de evidenciação, os beneficiários das riquezas geradas expandem-se para além dos empregados e do governo, incluindo a organização (recebedora dos serviços de gestão) e a sociedade (destinatária dos serviços voluntários de atendimento). Pode-se concluir que os conceitos da contabilidade social configuram-se como mecanismo para a compreensão da dinâmica social e econômica dessas organizações.

Palavras-chaves: Entidades do terceiro setor. Receitas sociais não monetárias. Valor adicionado expandido.

Abstract

The objective of the study is to investigate the impact of the social incomes not treated by traditional accounting in the formation of the expanded value added, compared to the book value added. For this purpose, a qualitative exploratory research was developed in a non-profit entity. The entity analyzed was the Association of Parents and Friends of Children with Special Needs, located in the Southwest region of Paraná, with social and philanthropic purpose, recognized as being of municipal and state public utility, with daily attendance of 25 students. The results of the research show that the Value Added Statement, based on the financial information collected by the investigated entity, presents as main beneficiaries of the wealth generated, the employees and the government. After the incorporation of social revenues and voluntary services, there is an increase of 33.80% in value added on the external products and services consumed. In this form of disclosure, the beneficiaries of the wealth generated expand beyond the employees and the government, including the organization

(recipient of management services) and society (recipient of voluntary services). It can be concluded that the concepts of social accounting are configured as a mechanism for understanding the social and economic dynamics of these organizations.

Keywords: Third sector. Non-cash social income. Expanded value added.

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, responsáveis pela criação de riquezas e geração do lucro; e o Terceiro Setor, representado por organizações sem fins lucrativos, cuja finalidade é prestar serviços de carácter público (ARAÚJO, 2005).

O Terceiro Setor constitui um universo que envolve organizações sem fins lucrativos, organizações voluntárias privadas, fundações e entidades filantrópicas, exerce um importante papel social, económico e político (especialmente nas sociedades ocidentais), atuando de forma relevante para o desenvolvimento de países ainda não considerados desenvolvidos (ANHEIER; SIEBEL, 1990; PORTULHAK et al., 2017).

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). Independentemente da área a que determinada entidade sem fins lucrativos se dedicar, é necessário que sejam mobilizados esforços para que seja possível a obtenção de recursos suficientes (a exemplo dos recursos financeiros), para executar as ações desejadas (DEFOURNY; HULGARD; PESTOFF; 2014; PORTULHAK et al., 2017).

Para as entidades sem propósitos lucrativos, a contabilidade pode contribuir na criação de demonstrações que combinem o impacto económico e social, adotando uma abordagem integrada (MOOK; RICHMOND; QUARTER, 2003). Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu a Interpretação Técnica Geral - ITG 2002, estabelecendo critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e das informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas de entidade sem finalidade de lucros (CFC, 2002).

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 económico e social de uma organização, referida como uma abordagem integrada (MOOK; RICHMOND; QUARTER, 2003). Um demonstrativo que possui a capacidade de evidenciar essa combinação de carácter económico e social é a Demonstração do Valor Adicionado (DVA). Santos (2003, p. 35), reconhece a relevância da DVA ao considerar que “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”.

Nas entidades sem finalidade económica, a DVA elaborada por meio das informações contábeis pode não demonstrar a parcela de receitas auferidas por meio dos serviços voluntários, se não considerados no resultado. Para disciplinar tal condição, em 21 de agosto de 2015, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) alterou a Interpretação Técnica Geral - ITG 2002. A normatização retrata que o trabalho voluntário, inclusive de membros integrantes dos órgãos da administração no exercício de suas funções, deve ser reconhecido

pelo valor justo da prestação do serviço, como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro (CFC, 2015).

Estudos anteriores 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 representarem a essência das atividades desempenhadas e a maneira de operar das entidades reportadas. Desta preocupação, sugeriram o uso da *Expanded Value Added Statement* (EVAS) – 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), Pace e Sousa (2011), Mazzioni, Silva e Domenico (2013), Mazzioni, Schulz e Klann (2014) e Herdt e Mazzioni (2017).

Tendo em vista o referido cenário, nesta pesquisa buscou-se responder a seguinte questão de estudo: qual o impacto das receitas sociais não monetárias na formação do valor adicionado expandido de uma entidade sem finalidade de lucro, localizada na região Sudoeste do Paraná?

O objetivo do presente estudo é investigar o impacto das receitas sociais não tratadas pela contabilidade tradicional na formação do valor adicionado expandido, comparado com o valor adicionado contábil, em uma entidade sem finalidade de lucro e de utilidade pública localizada na região Sudoeste do Paraná.

A justificativa metodológica para o uso do instrumento EVAS decorre do fato de que, embora as entidades sem fins lucrativos não distribuam riqueza a sócios/quotistas, elas contribuem para geração e distribuição de riqueza a inúmeras pessoas, via serviços à sociedade. Adicionalmente, o artefato 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).

Esta pesquisa justifica-se, ainda, pela importância das atividades desempenhadas pela Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais (APAE), a qual carrega um significado forte de “*pais e amigos*”. Assim, a solidariedade é importante para a sobrevivência deste tipo de entidade, pois vai além de uma escola especial, seus alunos tem os mesmos direitos dos demais cidadãos. O fato de serem considerados diferentes, não pode ser fator de exclusão da sociedade. Essas instituições proporcionam às pessoas atendidas um sentido de viver plenamente, de conviver, compartilhar, participar, relacionar e interagir com a sociedade, muitas vezes dificultado para um número significativo de pessoas com problemas de natureza auditiva, física, intelectual, visual e múltipla.

Assim, permitir que a sociedade possa legitimar de maneira mais abrangente a atuação das entidades sem finalidade lucrativa e com objetivos sociais, é conceder a perspectiva de atuação mais plena e com visão de longo prazo.

2 Entidades do terceiro setor

No Brasil e no mundo, o “Terceiro Setor” é um termo considerado recente, utilizado pela primeira vez na década de 1970 por pesquisadores americanos e a partir dos anos 1980 por pesquisadores europeus (COELHO, 2002). Conforme apontam Falconer (1999), Landim (1999) e Montaña (2002), o termo Terceiro Setor teve origem nos Estados Unidos e foi popularizado principalmente pelas pesquisas de Lester Salamon em referência à sustentação

de um tripé na sociedade formado pelo governo (primeiro setor), a economia ou mercados (segundo setor) e o setor social (terceiro setor). Trata-se de um termo considerado como menos político e mais abrangente, já que inclui entidades beneficentes, associações culturais e fundações empresariais.

Os avanços das entidades sem fins lucrativos no Brasil, também ocorreram na esfera legal, onde a Constituição Federal Brasileira de 1988 ampliou os direitos sociais da população. No contexto da reforma do Estado e com o objetivo de fortalecer o Terceiro Setor, foi promulgada a Lei 9.790/99, também conhecida como Lei das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP). Tal lei estabeleceu a possibilidade de realização de parcerias para prestação de serviços em determinadas áreas sociais entre o Estado e as entidades sem fins lucrativos, sendo estas consideradas capazes de gerir projetos sociais e prestar serviços à população, com financiamento oriundo do Estado (STAROSKY et al., 2013).

O Terceiro Setor caracteriza um conjunto de organizações que se apresentam como alternativa às desvantagens apresentadas pelo mercado e pela burocracia do governo, proporcionando maior flexibilidade e eficiência ao mercado com a previsibilidade da burocracia pública (COELHO, 2002; MANAS; MEDEIROS, 2012; PORTULHAK; DELAY, PACHECO, 2015). Nunes (2006, p. 25) define o Terceiro Setor como “[...] um conjunto de organizações de origem privada, dotadas de autonomia, administração própria e finalidade não lucrativa, cujo objetivo é promover o bem estar social através de ações assistenciais, culturais e de promoção da cidadania.”

Apesar de o termo ser amplamente utilizado, Nagai (2012) observa que o mesmo é controverso por apresentar um problema conceitual, sobretudo no que se refere à abrangência. Paes (2006) considera que o termo é vago e residual por pretender abranger um enorme conjunto de organizações sociais e entidades da sociedade civil. Entretanto, Dias (2008) acredita que o esforço e a preservação dessas diferenças formam o elemento de sustentação e fortalecimento da atuação, não buscando a homogeneidade de conceito e tratamento legal.

Um conjunto de atributos foi proposto por Salamon e Anheier (1992) para caracterizar as organizações do Terceiro Setor, as quais deveriam conter os atributos demonstrados no Quadro 1.

Quadro 1: Atributos de organizações do terceiro setor

Características	Atributos
Formais	Institucionalizadas, independentemente de legalizadas ou não e com procedimentos que assegurem sua perpetuação.
Privadas	Podem até receber recursos do governo, mas não devem ter com ele ligação institucional.
Não distribuidoras de lucros	Não devem ter como finalidade o lucro, apesar de poder gerar resultados superavitários.
Autônomas	Devem conter sua própria governança e não ser controladas por agentes externos.
Voluntárias	Devem ter sido criadas de forma voluntária, sem imposição legal ou contratual.
Obter fins públicos	Beneficiar o público externo, extrapolando aos associados da entidade.
Prestação de contas	Prestar contas aos órgãos reguladores, fiscalizadores e a sociedade, em busca da confiabilidade e credibilidade.

Fonte: Adaptado de Salamon e Anheier (1992).

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.

No Terceiro Setor, não se verifica uma relação tão direta, pois o beneficiário, geralmente, não paga pelo serviço. Boa parte da receita das organizações do Terceiro Setor não provém de quem consome o serviço (beneficiário), mas de um terceiro elemento, o financiador. Para compreender essa distinção, é preciso analisar as diferenças existentes nas relações de troca no Terceiro Setor, em comparação com os outros tipos de organizações (HECKERT; SILVA, 2008). Todas as organizações, sejam elas com ou sem fins lucrativos, se estabelecem e se mantêm pelas relações de troca com seus vários mercados e públicos (KOTLER, 1994).

Nesse sentido, Falconer (1999) relaciona os desafios de gestão para organizações do Terceiro Setor como: a) Transparência: necessidade de transparência e responsabilidade da organização em prestar contas perante os diversos públicos que têm interesses legítimos diante delas; b) Sustentabilidade: capacidade de captar recursos – financeiros, materiais e humanos – de maneira suficiente e continuada, e utilizá-los com competência, de maneira a perpetuar a organização e permiti-la alcançar os seus objetivos; c) Qualidade de serviços: uso eficiente dos recursos e avaliação adequada do que deve ser priorizado, em função dos recursos disponíveis, das necessidades do público e das alternativas existentes; d) Capacidade de articulação: formação de redes, fóruns, associações, federações e grupos de trabalho, de forma real ou virtual, permitindo articulação e intercâmbio de informação.

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. É oportuno, portanto, que entidades sem fins lucrativos divulguem relatórios com informações que permitam a avaliação do desempenho organizacional e sirvam como instrumentos de comunicação com a sociedade.

2.1 Demonstração do valor adicionado e valor adicionado expandido

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), aprovou em 2008 o pronunciamento contábil nº 09, que apresenta a DVA como um demonstrativo que fornece informações sobre a situação econômica e social das empresas aos usuários e investidores. Apesar de não ser de divulgação obrigatória para as entidades do Terceiro Setor, a DVA pode ser utilizada como um instrumento de transparência para as ações desenvolvidas pelas entidades sem fins lucrativos (STAROSKY et al., 2013).

Com relação à estrutura (forma) da DVA, o CPC 09 propõe três modelos: (a) Modelo I: a ser adotado pelas entidades mercantis (comerciais e industriais) e prestadoras de serviços, aplicável às empresas em geral; (b) Modelo II: destinado a instituições financeiras bancárias; e (c) Modelo III: aplicado às seguradoras, conforme sugerido pela Superintendência de Seguros Privados-Susep (ALMEIDA; SILVA, 2014).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis enfatizou que os modelos apresentados “devem ser entendidos como indicativos, e um maior detalhamento, em nome da maior transparência, poderá ser utilizado” (CPC 09, 2008, p. 16). Não obstante a definição de modelos para a apresentação da DVA, o item 6 do CPC 09 apresenta o detalhamento mínimo a ser adotado na evidenciação da distribuição da riqueza criada: (a) pessoal e encargos; (b)

impostos, taxas e contribuições; (c) juros e aluguéis; (d) juros sobre o capital próprio (JCP) e dividendos; e (e) lucros retidos/prejuízos do exercício (CPC 09, 2008; ALMEIDA; SILVA, 2014).

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; MAZZIONI; SILVA; DOMENICO, 2013). 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 demonstração de valor adicionado (DVA) permite análises que não seriam possíveis de alcançar apenas com as demonstrações tradicionais da contabilidade (SANTOS, 2003), enriquece as informações contábeis ao proporcionar aos usuários que se dedicam a analisar as demonstrações uma visão ampla da movimentação ocorrida na entidade em um determinado período (TINOCO, 2001).

A Interpretação Técnica Geral - ITG 2002, alterada em 2015 pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), traz 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 alterações da ITG 2002, o item 19 disciplina que “o trabalho voluntário, inclusive de membros integrantes dos órgãos da administração, no exercício de suas funções, deve ser reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro” (CFC, 2015).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da ITG 2002 (CFC, 2015) evidencia o rol de demonstrações contábeis as quais as entidades sem fins lucrativos devem divulgar, sendo que a Demonstração do Valor Adicionado (DVA) não está relacionada como demonstrativo obrigatório de divulgação. Mesmo não compulsória para as entidades sem finalidade econômica, a DVA reveste-se de importância ao evidenciar as receitas e despesas que ocorrem no período. Os serviços voluntários acrescentam valor à entidade e beneficia a sociedade onde atua, devendo ser considerados na elaboração da DVA.

Um componente apresentado por Mook, Richmond e Quarter (2003) para atender à necessidade informativa das entidades sem fins lucrativos, caracteriza-se por 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 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 (MAZZIONI; SILVA; DOMENICO, 2013). A DVA é um artefato que possibilita mensurar os valores não monetários de uma entidade, geralmente não considerados 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, 2007).

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).

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 em acordo com o 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 (MAZZIONI; SILVA; DOMENICO, 2013).

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 colunas (MOOK, 2007).

A partir deste contexto, as entidades sem fins lucrativos podem usufruir de mecanismos que a contabilidade proporciona para a mensuração de valores correspondentes às doações recebidas em atividades de voluntariado. Adicionalmente, deve-se elaborar e divulgar essas informações com qualidade e confiabilidade aos membros da entidade e a toda sociedade. A Demonstração do Valor Adicionado Expandido é uma estrutura de controle gerencial que permite a entidade demonstrar a movimentação de recursos não monetários, não mensurados pela contabilidade tradicional.

3 Procedimentos metodológicos

O desenho metodológico adotado no estudo pode ser caracterizado como uma pesquisa exploratória quanto aos objetivos, pois segundo Richardson (2014) os estudos exploratórios são utilizados nos casos em que não se tem (ou tem pouca) informação referente ao tema e se pretende conhecer o fenômeno. Nesse sentido, Köche (2013, p. 123), afirma que “o objetivo fundamental de uma pesquisa exploratória é o de descrever ou caracterizar a natureza das variáveis que se quer conhecer”.

A abordagem do problema se caracteriza como uma pesquisa qualitativa, em função da proximidade dos pesquisadores com o fenômeno a ser estudado, possuindo o ambiente como fonte de informações (BRYMAN, 2011). Para Marconi e Lakatos (2010), esse tipo de estudo formula relações entre características observáveis, ou experimentalmente determináveis, de um objeto de estudo ou classe de fenômenos. Triviños (1987) aduz que a pesquisa qualitativa tem como ambiente natural sua fonte de coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave.

O estudo foi realizado em uma entidade sem fins lucrativos denominada Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais (APAE), localizada na região Sudoeste do Paraná. A pesquisa propõe a elaboração da Demonstração do Valor Adicionado Expandido (EVAS), utilizando o modelo proposto por Mook (2007). Os pesquisadores realizaram acompanhamento das atividades desenvolvidas pela entidade investigada no período de janeiro a dezembro de 2016, com o propósito de identificar o valor adicionado proporcionado pelas atividades sociais, não registrado pela contabilidade tradicional.

Para realizar a pesquisa, foram coletados dados do Balanço Patrimonial (BP) e da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), elaborados sob a responsabilidade de uma organização contábil terceirizada. Essas demonstrações constituem a base para a elaboração da DVA e também fornecem informações para a construção da EVAS (*Expanded Value*

Added Statement). Para a construção da EVAS foram utilizados controles gerenciais com a finalidade de identificar os valores de doações e os trabalhos voluntários realizados no período observado.

Adicionalmente, foram realizadas visitas à entidade com a finalidade de levantar informações complementares necessárias ao estudo, realizando-se entrevistas não estruturadas com os responsáveis pela mesma.

4 Apresentação e análise dos dados

A entidade investigada foi fundada em 02 de março de 2000, reconhecida pela Lei Municipal nº 004/2001 e Lei Estadual nº 13.496/2002 como de utilidade pública municipal e estadual, com o propósito de associação, finalidade social e filantrópica. Ela possui uma estrutura de gestão composta pelo Conselho Diretor, Presidente, Tesoureiro, Conselho Fiscal e Diretoria Administrativa. O Conselho Diretor é responsável pela promoção de eventos e por articular os voluntários que têm interesse em contribuir na condição de sócio contribuinte, realizando doações de dinheiro, materiais e prestação de serviços, entre outros.

As principais fontes de renda da respectiva APAE são decorrentes de convênios governamentais (Federal, Estadual e Municipal), mensalidade dos sócios contribuintes, doações da comunidade (materiais e prestação de serviços), eventos e promoções (jantares, vendas no bazar, rifas, etc). Toda renda obtida pela entidade é revertida em atendimento diário a 25 alunos portadores de necessidades especiais, com atendimento realizado por professores e profissionais devidamente qualificados de diversas áreas, além do oferecimento de alimentação e transporte.

4.1 Elaboração da DVA e da EVAS

Primeiramente, procedeu-se a elaboração da DVA referente o ano de 2016, com dados financeiros obtidos na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), elaboradas sob a responsabilidade da organização contábil terceirizada e fornecida pela instituição sem fins lucrativos. A DVA é utilizada para prover informações de âmbito econômico e social, demonstrando o valor de riqueza gerado por uma entidade durante um determinado período de tempo, e a forma da sua distribuição.

Ao se elaborar a DVA por meio dos dados econômicos contidos na DRE, é possível constatar-se duas deficiências informativas não disponíveis: (i) o valor dos consumos intermediários; e, (ii) o montante de impostos recuperáveis no período analisado. Contudo, no caso da instituição investigada, a elaboração da DVA por meio dos dados obtidos da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) não é prejudicada, devido a natureza da entidade investigada se tratar de instituição sem fins lucrativos, que não comercializa insumos adquiridos de terceiros e não possui impostos recuperáveis. Portanto, os valores registrados na DRE são suficientes para elaboração a DVA, que está evidenciada na Tabela 1.

Tabela 1: DVA ano de 2016

DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO – DVA		EM R\$	EM %
1	RECEITAS COM CONVÊNIOS	397.718,78	120,95%
1.1	Governo Municipal	39.875,00	12,13%
1.1	Governo Estadual	303.590,18	92,32%
1.1	Governo Federal	54.253,60	16,50%
2	INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS	-75.360,19	-22,92%
2.1	Materiais/Serviços em geral	-75.360,19	-22,92%
3	VALOR ADICIONADO BRUTO	322.358,59	98,03%
4	RETENÇÕES	0,00	0,00%
5	VALOR ADICIONADO PRODUZIDO PELA ENTIDADE	322.358,59	98,03%

DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO – DVA		EM R\$	EM %
6	VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA	6.472,51	1,97%
6.1	Receitas Financeiras	6.472,51	1,97%
7	VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR	328.831,10	100%
8	DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO	328.831,10	100%
8.1	Pessoal	320.804,53	97,56%
8.2	Impostos, Taxas e Contribuições	18.198,38	5,53%
8.3	Remuneração de Capitais de Terceiros	0,00	0,00%
8.4	Remuneração de Capitais Próprios	-10.171,81	-3,09%

Fonte: Elaborada pelos autores com dados da pesquisa.

A Tabela 1 demonstra que as principais fontes de receitas da instituição são constituídas pelos recursos advindos de convênios firmados com a União, Estado e Município, além de ganhos financeiros decorrentes de aplicações. Outra observação é de que a DRE não evidencia os respectivos valores das depreciações ou amortizações de recursos da entidade.

Ao analisar a distribuição do valor adicionado, o grupo (*stakeholders*) com maior representatividade é dos empregados, em virtude dos salários e benefícios recebidos. Na sequência, aparece o governo que é beneficiário dos impostos incidentes dos salários, considerando-se principalmente os valores pagos a título de encargos previdenciários sobre a folha de pagamento (INSS) e o imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos financeiros.

Constata-se, que o total de receitas advindas dos convênios somadas com as receitas financeiras não suportou o total de despesas no ano de 2016, deixando assim o grupo remuneração de capitais próprios a descoberto, ou seja, o montante de receitas não foi suficiente para cobrir as despesas incorridas, sendo necessárias outras fontes de receitas para compensação desse déficit.

A instituição sem fins lucrativos denominada Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais (APAE), possui um cronograma semanal de atividades que segue como padrão no decorrer do ano, pois vários de seus alunos necessitam de acompanhamento de profissional devidamente qualificado devido algumas limitações, de natureza auditiva, física, intelectual, visual e múltipla. De posse do cronograma de atividades semanais disponibilizado pela instituição investigada, elaborou-se a mensuração dos valores do trabalho voluntário conforme demonstrado na Tabela 2, que corresponde ao total mensal e anual dos serviços prestados pelos voluntários.

Após construção da Tabela 2, conhecendo as atividades desenvolvidas pelos voluntários, investigaram-se, nos sítios eletrônicos dos sindicatos e conselhos das respectivas categorias profissionais do estado do Paraná (região sudoeste), os valores em reais do piso salarial de cada função, com intuito de precificar as horas trabalhadas pelos respectivos voluntários (atribuição do valor justo).

Ao se analisar a Tabela 2, verifica-se que são 25 voluntários desempenhando várias atividades na instituição e no atendimento aos alunos, totalizando 155 horas mensais. A partir 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, que totalizou um valor mensal de R\$ 8.352,33, com valor acumulado anual de R\$ 100.227,96 para os serviços voluntários recebidos.

Tabela 2: Informações do voluntariado

Atividade Desenvolvida	Quantidade de Voluntários	Horas Mensais Trabalhadas	Valor por Hora (R\$)	Valor Mensal com Encargos (R\$)	Valor Anual com Encargos (R\$)
Corpo Diretivo	18	92	62,30	5.731,60	68.779,20
Dentista	1	10	38,00	380,00	4.560,00
Fisioterapeuta	2	20	38,02	760,40	9.124,80
Médico	1	11	75,13	826,43	9.917,16
Psicóloga	1	10	46,91	469,10	5.629,20
Serviço de Jardinagem	2	12	15,40	184,80	2.217,60
TOTAL	25	155	-	8.352,33	100.227,96

Fonte: Elaborada pelos autores com dados da pesquisa.

A Tabela 3 demonstra as fontes de receitas constituídas pelas atividades sociais (mensalidades, rifas, doações, vendas de artesanato/bazar e eventos beneficentes).

Tabela 3: Receitas sociais por trimestre de 2016

Entradas Sociais	Primeiro Trimestre	Segundo Trimestre	Terceiro Trimestre	Quarto Trimestre	Anual
Sócio contribuinte	2.495,00	3.025,00	2.665,00	2.307,75	10.492,75
Jantar beneficente			9.793,00		9.793,00
Rifas	4.217,00			2.340,00	6.557,00
Doações	3.500,00	3.000,00	2.250,00	25.005,30	33.755,30
Venda de artesanato	1.600,00	1.400,00	1.249,00	2.850,90	7.099,90
Total de Receitas Sociais	11.812,00	7.425,00	15.957,00	32.503,95	67.697,95

Fonte: Elaborada pelos autores com dados da pesquisa.

Ressalta-se que a entidade apresenta uma variação de valores correspondentes às receitas sociais trimestrais, sendo menor no segundo trimestre (R\$ 7.425,00) e maior no quarto trimestre (R\$ 32.503,95). Justifica-se o valor expressivo em comparação aos demais trimestres, devido a realização de vendas no bazar de produtos (eletrônicos, brinquedos, roupas entre outros) e a venda de um veículo usado, a partir de doações realizadas pela Receita Federal do Brasil.

Após a evidenciação dos valores da DVA (Tabela 1), conhecidas as contribuições sociais decorrentes da atuação do voluntariado (Tabela 2) e o montante das receitas sociais (Tabela 3), tornou-se possível a elaboração da Demonstração de Valor Adicionado Expandido para o ano de 2016. A partir dos conceitos da *Expanded Value Added Statement* (EVAS), discutidos na seção de Revisão da Literatura, na Tabela 4 apresentam-se os valores gerados pela consideração da precificação do trabalho voluntário e receitas sociais, que não são comumente contabilizados pelas entidades sem fins lucrativos (valor justo), embora haja indicação do CFC (2008, 2012) para fazê-lo.

Tabela 4: EVAS do ano de 2016 em R\$

Demonstração do Valor Adicionado	Financeiro	Social	Combinado
RECEITAS COM CONVÊNIOS	397.718,78	-	397.718,78
Governo Municipal	39.875,00	-	39.875,00
Governo Estadual	303.590,18	-	303.590,18
Governo Federal	54.253,60	-	54.253,60
RECEITAS VOLUNTÁRIAS	-	167.925,91	167.925,91
Sócios	-	10.492,75	10.492,75
Doações/Eventos	-	50.105,30	50.105,30
Vendas	-	7.099,90	7.099,90
Serviços Voluntários Recebidos	-	100.227,96	100.227,96
RECEITAS FINANCEIRAS	6.472,51	-	6.472,51
TOTAL DE RECEITAS	404.191,29	167.925,91	572.117,20

Demonstração do Valor Adicionado	Financeiro	Social	Combinado
Menos: Produtos e Serviços Externos	75.360,19	-	75.360,19
Valor Adicionado Criado	328.831,10	167.925,91	496.757,01
Proporção de Valor Adicionado aos Bens e Serviços Externos	4,36	2,23	6,59
Distribuição do Valor Adicionado	-	-	-
Pessoal	320.804,53	-	320.804,53
Salários e Benefícios	320.804,53	-	320.804,53
Impostos, Taxas e Contribuições	18.198,38	-	18.198,38
Federais – Estaduais - Municipais	18.198,38	-	18.198,38
Sociedade	-	57.935,09	57.935,09
Destinatária (das horas dos voluntários)	-	29.231,16	29.231,16
Materiais (utilizados em oficinas)	-	28.703,93	28.703,93
Organização	-10.171,81	109.990,82	109.990,82
Gestão e Coordenação de Programas	-	68.779,20	68.779,20
Aquisição de Materiais/Equipamentos	-	38.994,02	38.994,02
Manutenção das Atividades	-	2.217,60	2.217,60
Resultado Retido	-10.171,81	-	-10.171,81
Valor Adicionado Distribuído	328.831,10	167.925,91	496.757,01

Fonte: Elaborada pelos autores com dados da pesquisa.

Na Tabela 4, que apresenta o *Expanded Value Added Statement* (EVAS) do ano de 2016, observa-se que a coluna de receitas sociais gerou o montante de R\$ 167.925,91, valor da soma entre receitas sociais R\$ 67.697,95 e serviços voluntários R\$ 100.227,96 (R\$ 8.352,33/mês x 12 meses). Os valores referentes às receitas de serviços voluntários foram distribuídos proporcionalmente, conforme as atividades desenvolvidas pelos profissionais. Assim, os valores correspondentes às horas voluntárias do corpo diretivo foram destinados à própria organização (R\$ 5.731,60/mês x 12 meses = R\$ 68.779,20), pois os serviços são prestados com a finalidade de gestão da entidade e coordenação dos programas voltados ao atendimento de pessoas com necessidades especiais.

Dessa forma, os valores correspondentes às atividades-fim da entidade pelos serviços prestados pelos profissionais conforme evidenciado na Tabela 2 (R\$ 2.435,93/mês x 12 meses = R\$ 29.231,16) foram destinadas ao atendimento comunitário (alunos). Já as horas de serviços de jardinagem foram destinadas ao grupo da organização (R\$ 184,80/mês x 12 meses = R\$ 2.217,60), aplicados para manutenção das atividades da instituição.

As receitas sociais foram distribuídas conforme sua aplicação (Tabela 3). O montante de R\$ 28.703,93 foi empregado para aquisição de materiais (utilizados em oficinas), alocados no grupo destinado ao atendimento comunitário (alunos). Já o valor restante das receitas sociais R\$ 38.994,02 foi destinado ao grupo de organização, com aplicação em aquisição de materiais e equipamentos, para melhorar as atividades da instituição. A entidade investigada apresentou valores positivos na relação de valor adicionado criado com os produtos e serviços externos consumidos nas atividades, correspondendo a 4,36 vezes. Isso significa a geração de quatro reais e trinta e seis centavos para cada real de recursos externos consumidos. Já na atividade social, obteve-se valor adicionado criado sobre os produtos e serviços externos correspondentes a 2,23 vezes. No acumulado do ano de 2016, os resultados apontam que a APAE gerou valor adicionado correspondente a 6,59 vezes o valor dos produtos e serviços externos consumidos.

Essa proporção de aumento de valor é considerada essencial para a continuidade das atividades desenvolvidas pela instituição, pois se não fossem os trabalhos voluntários somados às receitas sociais, certamente a instituição precisaria diminuir drasticamente suas atividades devido à falta de orçamento para fazer frente aos valores que seriam demandados

para remunerá-las. Desta forma, para fins de análise e comparativos, a Tabela 5 traz os percentuais de cada item em relação a sua participação no valor adicionado criado.

Tabela 5: EVAS do ano de 2016 em %

Demonstração do Valor Adicionado	Financeiro	Social	Combinado
RECEITAS COM CONVÊNIOS	80,06%	-	80,06%
Governo Municipal	8,03%	-	8,03%
Governo Estadual	61,11%	-	61,11%
Governo Federal	10,92%	-	10,92%
RECEITAS VOLUNTÁRIAS	-	33,80%	33,80%
Sócios	-	2,10%	2,10%
Doações/Eventos	-	10,09%	10,09%
Vendas	-	1,43%	1,43%
Serviços Voluntários Recebidos	-	20,18%	20,18%
RECEITAS FINANCEIRAS	1,31%	-	1,31%
TOTAL DE RECEITAS	81,37%	33,80%	115,17%
Menos: Produtos e Serviços Externos	15,17%		15,17%
Valor Adicionado Criado	66,20%	33,80%	100%
Proporção de Valor Adicionado aos Bens e Serviços Externos	4,36	2,23	6,59
Distribuição do Valor Adicionado	-	-	-
Pessoal	64,58%	-	64,58%
Salários e Benefícios	64,58%	-	64,58%
Impostos, Taxas e Contribuições	3,67%	-	3,67%
Federais – Estaduais – Municipais	3,67%	-	3,67%
Sociedade	-	11,66%	11,66%
Destinatária (das horas dos voluntários)	-	5,88%	5,88%
Materiais (utilizados em oficinas)	-	5,78%	5,78%
Organização	-2,05%	22,14%	20,09%
Gestão e Coordenação de Programas	-	13,85%	13,85%
Aquisição de Materiais/Equipamentos	-	7,85%	7,85%
Manutenção das Atividades	-	0,44%	0,44%
Resultado Retido	-2,05%	-	-2,05%
Valor Adicionado Distribuído	66,20%	33,80%	100%

Fonte: Elaborada pelos autores com dados da pesquisa.

Do ponto de vista da distribuição das riquezas geradas, quando a análise repousa sob o aspecto financeiro, têm-se como beneficiários principais os funcionários (64,58%). Porém, quando são incorporados os valores sociais, outros beneficiários da atuação da instituição sem fins lucrativos são identificados, como a sociedade (alunos) e a própria instituição.

O valor social adicionado produzido pelo trabalho voluntário mais as receitas sociais representam 33,80% do total produzido de forma combinada, que são assim distribuídos: a organização utiliza 22,14% do valor social (13,85% para manutenção da gestão e coordenação de programas, 7,85% para aquisição de materiais e equipamentos e 0,44% para manutenção das atividades da instituição). O restante (11,66%) é consumido pela sociedade no atendimento dos alunos, sendo 5,88% destinados ao atendimento dos alunos por meio das horas dos profissionais voluntários e 5,78% aplicados na aquisição de materiais utilizados em oficinas. Os resultados permitem inferir que 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 atos constitutivos.

4.2 Prestação de contas

Um processo de prestação de contas efetivo e transparente é um dos grandes desafios do milênio para todos os tipos de organização, tendo em vista que cada vez mais há demanda

pela confiabilidade e credibilidade em qualquer que seja o campo de atuação. Para as organizações do Terceiro Setor, este princípio é uma premissa básica a ser cumprida em busca da credibilidade junto à sociedade (MILANI FILHO, 2004).

Falconer (1999, p. 19) afirma que a “*accountability* pode ser um aliado para as instituições sem finalidade de lucros, pois a publicação de relatórios anuais com dados de projetos e informações contábeis, representam uma postura de responsabilidade que se exercita no cotidiano da gestão, frente a públicos internos e externos”. Milani Filho (2004, p. 26) assevera que “[...] o doador raciocina da seguinte forma: se não sabe de que maneira seus recursos foram aplicados, se não se sente capaz de vislumbrar resultados, não tem estímulo para doar mais”. Portanto, é importante que tais entidades demonstrem as aplicações de recursos para aqueles que financiam suas atividades, sejam órgãos governamentais ou a sociedade em geral, e que estão cumprindo sua missão.

A entidade investigada possui como uma de suas principais características a necessidade de transparecer interna e externamente as ações desenvolvidas. E é por meio da prestação de contas que isso de fato se concretiza e concede credibilidade. Então, a divulgação, adaptação e análise das ferramentas para *accountability*, fomentarão a legitimidade e a credibilidade da entidade perante os órgãos governamentais e a sociedade. A instituição procura atender as determinações impostas pelos concedentes das receitas governamentais que estão atreladas por normas e regras instituídas por convênios, consequentemente, apresentar à sociedade a aplicação adequada de tais recursos.

Convênio Municipal: para realização de convênio com instituições sem fins lucrativos, o município em que a entidade investigada possui sede, realiza abertura de processo de chamamento público, com intuito de atender de forma isonômica todas as instituições que necessitam de auxílio, concedendo para aquelas que atenderem as normas e regras determinadas pelo processo administrativo. Após a definição de qual entidade será beneficiada com o recurso, é confeccionado o termo de convênio, ajustando definições como: datas de repasse, finalidades para aplicação do valor repassado, forma de prestação de contas entre outros. No caso da prestação de contas, o município efetua o lançamento do convênio em sistema online do Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR), no Sistema Integrado de Transparência (SIT), no qual a entidade comprovará a cada trimestre se o valor repassado pelo concedente está sendo aplicado, conforme plano de aplicação aprovado pelo órgão governamental, valendo-se dos respectivos documentos fiscais. Ao final de cada exercício, o município emitirá aprovação, reprovação ou solicitação de ajustes, por meio de documento expedido pelo controlador interno municipal.

Convênio Estadual: a Secretaria de Estado da Educação (SEED) possui convênio com todas as instituições sem fins lucrativos constituídas sob a forma de APAE do estado do Paraná, repassando valores para o pagamento de professores, aquisição de materiais e gêneros alimentícios. O convênio da SEED é registrado no sistema online do TCE-PR, no Sistema Integrado de Transparência (SIT), no qual a entidade comprovará trimestralmente o desembolso do valor repassado, via documentos fiscais e documentos de registro de funcionários. Ao final do exercício, a SEED emitirá aprovação, reprovação ou solicitação de ajustes, por meio de documento expedido pelo controlador interno da secretaria do Estado.

Convênio Federal: no caso do repasse do governo Federal para a APAE, o mesmo é descentralizado, ou seja, o governo Federal transfere o montante destinado para a entidade ao Município, que efetua o repasse à entidade. Mas, para que isso ocorra o concedente e conveniente realizam termo de convênio com normas e regras a serem seguidas pela instituição favorecida. Nesse caso, para acompanhamento e prestação de contas, o conveniente efetua a emissão do convênio no sistema online do TCE-PR, Sistema Integrado de

Transparência (SIT), no qual a entidade irá prestar contas dos valores repassados, utilizando os correspondentes documentos fiscais. Ao final do ano, o município emitirá aprovação, reprovação ou solicitação de ajustes, via documento expedido pelo controlador interno municipal. Posteriormente, o município prestará contas para União dos valores repassados, atestando o cumprimento das metas estabelecidas para a entidade.

Sócios Contribuintes e Sociedade: a prestação de contas aos sócios (contribuintes) e para sociedade é realizada em reuniões semestrais específicas para esse fim, ou seja, a entidade emite convocação aos seus funcionários e corpo diretivo (Presidente, Tesoureiro, Conselhos Administrativo e Fiscal), encaminha convite para todos os sócios contribuintes e pais de alunos atendidos. Ainda para divulgar a prestação de contas à sociedade, é realizada fixação de aviso no mural da entidade, em murais da prefeitura municipal, da câmara municipal e do pronto atendimento de saúde (onde há grande circulação de pessoas). Também é publicado em jornal de circulação municipal e via internet na página da prefeitura municipal, pois a entidade não possui homepage. A finalidade da reunião é a prestação de contas semestral de todas as ações desenvolvidas, programas e investimentos que são realizados pela entidade naquele período, demonstrando os valores arrecadados e confrontando com as despesas realizadas, estimando as metas para o próximo semestre.

Por isso, é importante que a entidade tenha a preocupação em manter a transparência em suas atividades e em suas prestações de contas, a fim de garantir a idoneidade perante os órgãos governamentais e a sociedade.

Na entrevista com os responsáveis pela entidade, os mesmos relataram a importância das receitas constituídas pelas atividades sociais: “Essas receitas representam parte indispensável para manutenção da escola, sendo que muitas atividades proporcionadas aos alunos, não estão previstas no plano de trabalho dos convênios, sendo necessárias outras fontes de receitas para realiza-las. Esses convênios garantem a manutenção básica da escola, porém não é suficiente para atender as especificidades devido atendimento integral em alguns casos de alunos com necessidades tão diferenciadas, dessa forma garantem o atendimento de qualidade aos alunos. Caso não houvesse essas receitas, certamente a instituição finalizaria o período com déficit, ou teria que priorizar alguns atendimentos”.

5 Considerações finais

O estudo teve o propósito de investigar o impacto das receitas sociais não tratadas pela contabilidade tradicional na formação do valor adicionado expandido, comparando-o com o valor adicionado contábil, em uma instituição sem fins lucrativos denominada Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais (APAE), instituição de utilidade pública localizada na região Sudoeste do Paraná. Para atendimento ao objetivo proposto na instituição investigada, desenvolveu-se pesquisa exploratória e com caráter qualitativo.

Primeiramente, procedeu-se à elaboração da DVA referente o ano de 2016, com dados econômicos obtidos na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), que apresentou como beneficiários das riquezas geradas os funcionários (salários/benefícios) e o governo (recolhimento de impostos, taxas e contribuições de melhorias).

Posteriormente, após entrevistas não estruturadas com os responsáveis pela entidade, obteve-se o cronograma de serviços voluntários prestados por 25 voluntários, desempenhando várias atividades na instituição e no atendimento aos alunos, totalizando 155 horas mensais, em favor da instituição. Em seguida analisou-se as atas (semestrais) de prestação de contas do ano de 2016, referente as receitas que são constituídas pela atividade social (mensalidades, rifas, doações, vendas de artesanato/bazar e eventos beneficentes). Tais receitas demonstraram-se relevantes para a manutenção das atividades da instituição.

Mediante as informações coletadas, foi construída a demonstração *Expanded Value Added Statement (EVAS)*, que incorporou as entradas sociais decorrentes dos serviços voluntários e as receitas sociais provenientes de mensalidades, rifas, doações, vendas de artesanato/bazar e eventos beneficentes. A incorporação dos serviços voluntários e das receitas sociais gerou valor equivalente a 2,23 vezes o consumo externo de produtos e serviços, correspondendo a um acréscimo de 33,80% (mais de um terço) do total da proporção do valor adicionado sobre os bens e serviços externos.

Na Demonstração do Valor Adicionado Expandido (*EVAS*), os beneficiários das riquezas geradas vão além dos empregados e do governo, incluindo a própria organização e a sociedade. A organização é a principal destinatária dos serviços voluntários e das receitas sociais, que contribuem na manutenção da gestão, na coordenação de programas e no atendimento comunitário. O restante das receitas sociais e serviços voluntários são absorvidos pela sociedade, considerando-se as horas de profissionais voluntários destinadas ao atendimento dos alunos e a aquisição de materiais utilizados em oficinas da entidade. A apresentação da Demonstração do Valor Adicionado Expandido (*Expanded Value Added Statement – EVAS*), permite considerar os dados econômicos combinados com as entradas e saídas sociais, reforçando a importância dos itens sociais e conferindo-lhe significado no contexto das finanças da organização e da prestação de contas da entidade aos seus diversos públicos de relacionamento.

Para futuros estudos sobre o tema, recomenda-se a análise do nível de evidenciação dos serviços voluntários em entidades sem finalidades lucrativas, por meio de levantamento, permitindo a comparação na adoção dos procedimentos contábeis, de gestão e de atendimento em um conjunto amplo de organizações.

Referências

ALMEIDA, R. L.; SILVA, A. H. C. Demonstração do Valor Adicionado (DVA): Uma análise de sua comparabilidade após tornar-se obrigatória no Brasil. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v.19, n.1, p. 95-110, 2014.

ANHEIER, H. K.; SEIBEL, W. **The third sector: comparative studies of nonprofit organizations**. Berlim: Walter de Gruyter, 1990.

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

BEN-NER, A. Who benefits from the nonprofit sector? Reforming law and public policy towards nonprofit organizations. **Yale Law Journal**, v.104, n.3, p. 731-762, 1994.

BRYMAN, A. **Social research methods**. Oxford: Oxford University Press, 2011.

CHENHALL, R. H. Theorizing contingencies in management control systems research. **Handbooks of management accounting research**, v.1, p. 163-205, 2006.

COELHO, S. C. T. **Terceiro setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos**. 2.ed. São Paulo: SENAC, 2002.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 09: demonstração do valor adicionado**. 2008. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 27 maio. 2017.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. **Resolução CFC n. 1.409/12**. Aprova a ITG 2002: entidade sem finalidade de lucros. Disponível em:<<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 27 maio. 2017.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. **Resolução CFC n. ITG2002(R1)**. Altera a ITG 2002: entidade sem finalidade de lucros. Disponível em:<<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 27 maio. 2017.

DEFOURNY, J.; HULGÅRD, L.; PESTOFF, V. **Social enterprise and the third sector: changing European landscapes in a comparative perspective**. New York: Routledge, 2014.

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

DIAS, M. T. F. **Terceiro setor e estado: legitimidade e regulação: por um novo marco jurídico**. Belo Horizonte: Forum, 2008.

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 atuação. 1999. 153 f. **Dissertação**. USP, São Paulo, 1999.

HERDT, J. A. MAZZIONI, S. Distribuição de riquezas e o impacto social do trabalho voluntário das entidades sem finalidade de lucros. **Ágora: Revista de Divulgação Científica**, v.22, n.1, p. 47-63, 2017.

HECKERT, C. R.; SILVA, M. T. Qualidade de serviços nas organizações do terceiro setor. **Produção**, v.18, n.2, p. 319-330, 2008.

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

KEARNS, K. The strategic management of accountability in nonprofit organizations: an analytical framework. **Public Administration Review**, v.54, n.2, p. 185-192, 1994.

KÖCHE, J. C. **Fundamentos da metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa**. 32.ed. Petrópolis/RJ: Vozes, 2013.

LANDIM, L. **Defining the Nonprofit Sector: Brazil**. Working Papers of the Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, no. 9. Baltimore: The Johns Hopkins Institute for Policy Studies, 1993.

MAÑAS, A. V.; MEDEIROS, E. E. Terceiro setor: um estudo sobre a sua importância no processo de desenvolvimento socio-econômico. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, v.2, n.2, p. 15-29, 2012.

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.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MAZZIONI, S.; SILVA, M. R.; DOMENICO, D. O impacto dos recursos sociais não monetários na formação do valor adicionado expandido. **Ciências Sociais Aplicadas em Revista**, v.13, n.25, p. 119-136, 2013.

MAZZIONI, S.; SCHULZ, S.J.; KLANN, R.C. A demonstração do valor adicionado expandido aplicada em uma entidade sem fins lucrativos. **Future Studies Research Journal**, v.6, n.1, p. 83-110, 2014.

MILANI FILHO, M. A. F. A função controladoria em entidades filantrópicas: uma contribuição para a avaliação de desempenho. 2004. 140 f. **Dissertação**. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

MILANI FILHO, M. A. F., CORRAR, L. J.; MARTINS, G. A. O voluntariado nas entidades filantrópicas paulistanas: o valor não registrado contabilmente. **UnB Contábil**, v.6, n.1, p. 153-172, 2003.

MONTAÑO, C. **Terceiro setor e questão social**: crítica ao padrão emergente de intervenção social. São Paulo: Cortez, 2002.

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. Social and environmental accounting: the expanded value added statement. **Thesis** (DoctorofPhilosophy) - Universityof Toronto. Toronto, 2007.

MOOK, L.; HANDY, F.; GINIENIEWICZ, J.; QUARTER, J. The value of volunteering for a nonprofit membership association: the case of Arnova. **Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly**, v.36, n.3, p.504-520, 2007.

NAGAI, C. A demonstração do valor adicionado como instrumento de transparência nas entidades do terceiro setor. 2012. 48 f. **Dissertação**. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

NUNES, A. **Terceiro setor**: controle e fiscalização. 2 ed. São Paulo: Método, 2006.

PAES, J. E. S. **Fundações, associações e entidades de interesse social**: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários. 6.ed. Brasília: Jurídica, 2006.

PACE, E. S. U.; BASSO, L. F. C. Voluntariado, retorno social do investimento e valor adicionado. *In: Anais do VI CONFERENCIA REGIONAL DE ISTR PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE*, 6, 2007, Salvador.

PACE, E. S. U.; SOUSA, A. F. Estudo de caso junto à fundação nacional da qualidade (FNQ). *In: Anais do Encontro de Estudos Organizacionais da ANPAD*, 6, 2010, Florianópolis.

PACE, E. S. U.; SOUSA, A. F. A mensuração de valor na ação das organizações sem fins lucrativos (OSFL). *In: Anais do SemeAd Seminários em Administração*, 14, 2011, São Paulo.

PORTULHAK, H; DELAY, A. J.; PACHECO, V. Prestação de contas por entidades do terceiro setor e seus impactos na obtenção de recursos: um olhar sobre o comportamento dos doadores individuais. **Pensar Contábil**, v.17, n.64, p. 39 -47, 2015.

PORTULHAK, H.; VAZ, P. V. C.; DELAY, A. J.; PACHECO, V. A qualidade da prestação de contas das entidades do terceiro setor: Uma análise a partir de sua relação com o comportamento dos doadores individuais. **Enfoque**, v.36, n.1, p. 45, 2017.

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.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SALAMON, L. M. **Holding the center: America's nonprofit sector at a crossroads**. New York: Nathan Cummings Foundation, 1997.

SALAMON, L. M.; ANHEIER, H. K. In search of the nonprofit sector: the question of definitions. **Voluntas**, v.3, n.2, p. 125-151,1992.

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

STAROSKY F. L.; DAL MAGRO, C. B.; VARELA, P. S.; TOLEDO F. J. R. Geração e distribuição de riqueza em entidades sem fins lucrativos de assistência social de Blumenau. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v.32, n.2, p. 53-65, 2013.

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

TRIVINOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.