

O VOLUNTARIADO NAS ENTIDADES FILANTRÓPICAS PAULISTANAS: O VALOR NÃO REGISTRADO CONTABILMENTE

Marco Antonio Figueiredo Milani Filho,
Luiz João Corrar & Gilberto de Andrade Martins*

INTRODUÇÃO

Os graves problemas sociais encontrados no panorama mundial evidenciam a ausência ou a insuficiência de políticas governamentais eficientes e perenes capazes de proporcionar o bem-estar coletivo. Diante deste quadro, agentes da sociedade civil organizam-se para reduzir ou eliminar estes males, sempre buscando a melhoria da qualidade de vida dos indivíduos numa perspectiva

presente e futura. Ao mobilizarem-se recursos privados visando prioritariamente ações para o benefício público, identificamos as entidades não-governamentais sem fins lucrativos.¹ Essas organizações não visam resultados financeiros para os proprietários ou investidores, como é usual nas sociedades com fins lucrativos, mas promover mudanças favoráveis nos indivíduos e no meio ambiente.² O conjunto dessas or-

* Marco Antonio Figueiredo Milani Filho, mestrando em controladoria e contabilidade pela FEA-USP, e-mail: marcoamilani@aol.com; Luiz João Corrar, professor doutor do Departamento de Controladoria e Contabilidade da FEA-USP, e-mail: ljcorrar@usp.br; Gilberto de Andrade Martins, professor titular do Departamento de Controladoria e Contabilidade da FEA-USP, e-mail: martins@usp.br.

1 Cf. Rubem C. Fernandes, *Privado porém público: O terceiro setor na América Latina*, Rio de Janeiro, Relume Dumará, 1994.

2 Cf. Peter F. Drucker, *Administração de organizações sem fins lucrativos: Princípios e práticas*, São Paulo, Pioneira, 1994.

organizações, estruturado formal ou informalmente, constitui o chamado *terceiro setor*. Para José Eduardo Paes, este setor pode ser entendido como o conjunto de organismos, organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivos principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil visando o seu aperfeiçoamento.³

O avanço das entidades sem fins lucrativos em diferentes países é significativamente afetado pelo favorecimento ou desfavorecimento da respectiva estrutura legal, mas crises políticas e econômicas assim como o desenvolvimento social disparam o seu progresso.⁴ Cada região possui características próprias que devem ser criteriosamente analisadas para uma melhor compreensão dos fatores que contribuem para a expansão ou a redução das atividades destas organizações. Nos países considerados desenvolvidos, a dimensão do terceiro setor é expressiva.

Estima-se que movimente cerca de 4,6% do PIB mundial.⁵

A história de organizações sem fins lucrativos no Brasil não é recente, iniciando-se já nos primeiros séculos de colonização.⁶ Desde este período, verificou-se a forte influência religiosa na criação e manutenção de entidades assistencialistas, prestando serviços públicos com a cooperação e aval do Estado.

Na verdade, de tal maneira estava a administração eclesiástica entrosada com a máquina administrativa do governo civil que seria difícil ao vulgo ver nela não um departamento do Estado, mas um poder autônomo.⁷

Nas últimas décadas, nota-se o aparecimento de muitas organizações com propostas sociais sem vínculos religiosos. Não existem dados estatísticos oficiais que possibilitem conhecer com precisão o tamanho do terceiro setor no Brasil, há apenas estimativas e com grandes variações, dependendo da fonte. Já com relação a um segmento

específico, formado pelas organizações oficialmente reconhecidas como filantrópicas e possuindo isenções tributárias, existem 4.740 entidades registradas, atuando nas áreas de assistência social, educação e saúde.⁸

Por desempenharem função de interesse público, são crescentes as exigências para que essas entidades demonstrem transparência (*disclosure*) e prestem contas (*accountability*) à comunidade, assumindo a contabilidade um papel fundamental neste sentido.

Ainda em busca da melhor forma de controle, o governo tenta normatizar e fiscalizar as atividades organizadas de filantropia, contando também com a contribuição de pesquisadores e de representantes da sociedade civil.

As informações oferecidas à comunidade deveriam proporcionar elementos suficientes para a compreensão efetiva sobre a utilização dos recursos recebidos, sejam como doações, subvenções ou de atividades econômicas das próprias entidades. A simples adaptação dos demonstrativos financeiros característicos das entidades com fins lucrativos pode não oferecer a compreensão desejada. Sob este ângulo, Eldon Hendriksen e Michael Van

Breda salientam a necessidade de informações complementares além das demonstrações financeiras aos respectivos usuários, que, por sua vez, devem munir-se de toda informação útil para a tomada de decisão.⁹ O fluxo de caixa, demonstrativos analíticos de despesas, parcerias estratégicas, projetos sociais em desenvolvimento etc., são exemplos de informações complementares. As demonstrações financeiras são relevantes, porém limitadas e não possuem, exclusivamente, caráter de previsão. Cabe ao usuário selecionar e servir-se de modelo apropriado para a análise das informações e tomada de decisão, conforme interesse e possibilidade.

O objetivo deste estudo é estimar a proporção em que o voluntariado participa nas entidades filantrópicas paulistanas direcionadas à assistência social, a média de horas recebidas como doações e os respectivos valores não registrados contabilmente por estas organizações. Assim, espera-se que esta pesquisa dimensione a atuação do voluntariado nestas instituições e colabore na atual discussão sobre as informações relevantes que as entidades sem fins lucrativos devem comunicar à coletividade.



3 José Eduardo Sabo Paes, *Fundações e entidades de interesse social: Aspectos jurídicos, administrativos e tributários*, Brasília, Brasília Jurídica, 2001.

4 Cf. Lester M. Salamon e S. Toepler, "The influence of the legal environment on the development of the nonprofit sector", Baltimore, Center for Civil Society Studies, Working paper series n. 17, The Johns Hopkins University Institute for Policy Studies, 2000.

5 Cf. Lester M. Salamon *et alii*, "Global civil society: Dimensions of the nonprofit sector", Baltimore, The Johns Hopkins Center for Civil Society Studies, 1999.

6 Cf. Leilah Landim, "NGO's and philanthropy in Latin America: the Brazilian case", *International Journal of Voluntary and Nonprofit Organisations*, Voluntas, Vol. 8 n. 4, ISTR, 1997.

7 Sérgio Buarque de Holanda, *História geral da civilização brasileira*, São Paulo, Difel, 1985.

8 Fonte: INSS, dados referentes a junho de 2003.

9 Eldon S. Hendriksen e Michael F. Van Breda, *Teoria da contabilidade*, São Paulo, Atlas, 1999.

CARACTERIZAÇÃO

DAS ENTIDADES SEM FIM LUCRATIVO

Há uma definição simplista e genérica daquilo que uma entidade busca como objetivo principal, considerando-se exclusivamente o propósito do lucro como contraste evidente entre as entidades “com” e “sem” fins lucrativos. Este enfoque não é suficiente para definir as entidades sem fins lucrativos, pois destaca-se apenas o que elas não são. Assim, é importante buscar características essenciais que as afirmem e as diferenciem das demais.

Nesta direção, Regina Herlinzer e Denise Nitterhouse preferem uma abordagem positiva, destacando a relevante contribuição prestada à sociedade por estas entidades, que consideram mais adequada e afirmativa que a simples ausência da motivação pelo lucro.¹⁰ Thomas Wolf afirma que uma diferença essencial concentra-se na concepção de propriedade.¹¹ Não há proprietários pois tem caráter público.

Uma característica relevante destacada por Peter Drucker é a atuação

direta das entidades sem fins lucrativos como agentes de mudanças humanas, cujos resultados são percebidos através de

mudanças de comportamento, condições, visão, saúde, esperanças e, acima de tudo, de sua competência e capacidade.¹²

Desta maneira, o propósito maior destas entidades visa o auxílio e o aprimoramento dos indivíduos e, conseqüentemente, da coletividade.

Jae Shim e Joel Siegel as definem como aquelas que fornecem serviços desejados pela sociedade sem a intenção de lucro, não possuindo ações ou quotas que possam ser negociadas, além de reinvestirem integralmente eventuais superávits.¹³ Desta maneira, não deve haver a distribuição dos resultados a qualquer de seus membros ou colaboradores. Asseveram ainda que estas entidades são financiadas, ao menos parcialmente, por isenção tributária.

Porém, para a manutenção e desenvolvimento de suas atividades, os re-

ursos públicos geralmente são insuficientes e obrigatoriamente devem existir outras fontes de recursos privados permitindo a continuidade das organizações.

Apesar da grande diversidade e diferenças de porte, objetivos específicos, recursos econômicos etc., existentes entre as próprias entidades, é possível identificar características comuns levantadas pelos autores citados:

- suprem parcialmente o papel do Estado no atendimento de determinadas necessidades sociais;
- foram constituídas pelo interesse social e não econômico, portanto sua missão não visa superávits mas a promoção de mudanças sociais;
- apesar de não visarem superávits, precisam obter recursos para a própria sobrevivência e manutenção das atividades (estes recursos podem ser públicos e/ou privados);
- não há qualquer distribuição de resultados aos seus membros ou colaboradores.

RECONHECIMENTO DAS ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS

Conforme o Novo Código Civil Brasileiro, em vigor a partir de 2003, as *associações civis* e as *fundações* são as

duas únicas formas jurídicas para designar as instituições sem fins lucrativos. Ambas são classificadas como pessoas jurídicas de direito privado, apesar de naturezas distintas. O novo texto as difere claramente das entidades com finalidades lucrativas, agora denominadas *sociedades*. Objetivamente, temos:

- a associação é constituída pela união de pessoas que se organizam para fins não econômicos, onde não há direitos e obrigações recíprocos entre os associados (Art. 53);
- a fundação é criada por um instituidor que fará uma dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina; somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência (Art. 62);
- a sociedade é constituída contratualmente por pessoas que se obrigam a contribuir reciprocamente, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados (Art. 981).

Interessante destacar que, nos textos do Código Civil, encontramos a expressão “fins não econômicos” como sinônimo de “sem fins lucrativos”. Conforme José Latorre, Elisa Larroude e Alexandre Ciconello,¹⁴ esta termino-

10 Regina E. Herlinzer e Denise Nitterhouse, *Financial accounting and managerial control for nonprofit organizations*, Cincinnati, South-Western Publishing Co., 1994.

11 Thomas Wolf, *Managing a nonprofit organization*, 3. ed., Nova York, Simon & Schuster Inc., 1999.

12 Peter F. Drucker, op. cit.

13 Jae K. Shim e Joel G. Siegel, *Financial management for nonprofits*, Nova York, McGraw-Hill, 1997.

14 José F. Latorre, Elisa R. Larroude e Alexandre Ciconello, *Novo código civil brasileiro: O que muda para as associações e fundações?*, disponível em <http://www.abong.org.br/novosite/popup.htm>, acessado em 02.07.2003.

logia causou apreensão às associações, particularmente pela dúvida se as mesmas poderiam ser confundidas com as sociedades ao desenvolverem atividades econômicas – comercialização de bens e serviços – como fonte de recursos, descaracterizado o seu formato associativo e perderiam, entre outros, o direito a seus benefícios fiscais – imunidades, isenções e incentivos. A partir da diferenciação entre “fins” e “atividades”, estes mesmos autores afirmam não haver impedimentos desde que a entidade não distribua os resultados decorrentes entre os associados e os destine integralmente à manutenção e ao desenvolvimento dos objetivos sociais. Esta condição também se aplica às fundações.

O Conselho Federal de Contabilidade – mediante a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC-T) n. 10.19.1.3 – entende que as entidades sem finalidade de lucro

são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit.

ENTIDADES FILANTRÓPICAS

O significado etimológico da palavra filantropia é “amor ao ser humano”, “amor ao próximo”, especialmente no sentido de praticar o bem. Assim, entidade filantrópica é aquela que tem

por missão o desenvolvimento de atividades voltadas ao bem dos indivíduos.

As entidades sem fins lucrativos podem receber títulos e certificados do poder público atestando o seu caráter filantrópico, desde que observadas as exigências legais específicas. A concessão ou renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – Cebas (correspondente ao antigo Certificado de Filantropia) está referida no inciso IV do Art. 18 da Lei n. 8.742, de 7 de dezembro de 1993, obedecendo ao disposto no Decreto n. 2.536, de 6 de abril de 1998, modificado pelo Decreto n. 3.504, de 13 de junho de 2000, e regulado pela Resolução CNAS n. 177, de 10 de agosto de 2000.

O Cebas poderá ser requerido ao Conselho Nacional de Assistência Social apenas pelas entidades que tenham uma das seguintes finalidades:

- a. proteção à família, maternidade, infância, adolescência e velhice;
- b. amparo a crianças e adolescentes;
- c. ações relativas a pessoas portadoras de deficiências;
- d. assistência social ou saúde;
- e. integração de pessoas ao mercado de trabalho;
- f. defesa dos beneficiários da Lei Orgânica de Assistência Social.

Para que a entidade possa gozar de imunidade das contribuições para a seguridade social e da isenção de

CPMF, deve ser apresentado o Cebas juntamente com o título de utilidade pública.

O Conselho Nacional de Assistência Social pode cancelar, a qualquer tempo, o certificado de entidade beneficente de assistência social se verificado o descumprimento dos requisitos estabelecidos. O Cebas terá validade de três anos, sendo permitida sua renovação, sempre por igual período, exceto quando cancelado em virtude de transgressão de norma que originou a concessão.

Nesta pesquisa, foram consideradas somente as entidades detentoras do Cebas.

As entidades filantrópicas brasileiras

Atualmente, existem registradas 4.740 entidades filantrópicas no Brasil detentoras do Cebas. No Quadro 1, verifica-se a participação dos estados com maior representatividade neste total, destacando-se São Paulo com 38,3%, seguido de Minas Gerais com 16,3%. Ambos abrigam mais da metade de todas as organizações filantrópicas nacionais, acumulando 54,7% das mesmas. Na mesma tabela também é possível comparar esta participação com a respectiva população do estado e o total do Brasil, além de ser apresentado o Índice de Desenvolvimento Humano do Estado – IDHE.¹⁵

QUADRO 1
ENTIDADES FILANTRÓPICAS POR UNIDADE FEDERATIVA*

UF	Entidades	Participação %	%	População**	Participação %	IDH estado***
SP	1.817	38,3%	38,3%	37,032	21,8%	0,814
MG	774	16,3%	54,7%	17,891	10,5%	0,766
PR	495	10,4%	65,1%	9,563	5,6%	0,786
RS	449	9,5%	74,6%	10,188	6,0%	0,809
RJ	266	5,6%	80,2%	14,391	8,5%	0,802
SC	255	5,4%	85,6%	5,356	3,2%	0,806
Outros	684	14,4%	100,0%	75,378	44,4%	na
	4.740	100,0%		169,799	100,0%	

* Fonte: Ministério da Previdência e Assistência Social – base: out 2002.

** Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – Censo 2000.

*** Fonte: Pnud/Ipea – “Relatório de desenvolvimento humano”, 2003.

14 O IDHE é uma adaptação do IDH, que foi criado originalmente para medir o nível de desenvolvimento humano dos países a partir de indicadores de educação (alfabetização e taxa de matrícula), longevidade (esperança de vida ao nascer) e renda (PIB *per capita*). O índice varia de zero (nenhum desenvolvimento humano) a 1 (desenvolvimento humano total). Os valores de referência são: até 0,499 (baixo); índices entre 0,500 e 0,799 (médio) e acima de 0,800 (alto). A média brasileira é 0,736.

O município de São Paulo possui 286 organizações devidamente reconhecidas como filantrópicas e com atuação na assistência social. Com exceção dos estados de Minas Gerais, Paraná e Rio Grande do Sul, a cidade de São Paulo congrega mais entidades que todos os demais estados da Federação individualmente, até mesmo que o estado do Rio de Janeiro.

No Quadro 2 é possível comparar esta participação frente às demais entidades brasileiras conforme o foco de atuação. Verifica-se que o estado de São Paulo contém 42% das organizações filantrópicas nacionais que desenvolvem atividades relacionadas à assistência social, e sua capital agrega, isoladamente, 7,8% deste total.

QUADRO 2
ENTIDADES FILANTRÓPICAS BRASILEIRAS

Atuação	Município S. Paulo (a)	a/b	a/d	Estado S. Paulo (b)	b/d	Demais Regiões (c)	c/d	Total Brasil (d)
Assist. Social	222	16,9%	8,1%	1.312	47,7%	1.440	52,3%	2.752
Assist. Social e Educação	40	23,0%	5,8%	174	25,0%	521	75,0%	695
Assist. Social e Saúde	16	55,2%	13,3%	29	24,2%	91	75,8%	120
Assist. Social e Educação e Saúde	8	26,7%	7,1%	30	26,5%	83	73,5%	113
Sub-total (1)	286	18,5%	7,8%	1.545	42,0%	2.135	58,0%	3.680
Educação	28	38,9%	8,6%	72	22,0%	255	78,0%	327
Saúde	15	7,8%	2,1%	192	27,5%	507	72,5%	699
Educação+Saúde	4	50,0%	11,8%	8	23,5%	26	76,5%	34
Sub-total (2)	47	17,3%	4,4%	272	25,7%	788	74,3%	1.060
Total (1)+(2)	333	18,3%	7,0%	1.817	38,3%	2.923	61,7%	4.740

Fonte: Ministério da Previdência e Assistência Social – base: out 2002.



O VOLUNTARIADO

Os recursos humanos representam a essência do terceiro setor, devendo estar profundamente comprometidos com as respectivas causas sociais de suas entidades para, como citam Robert Kaplan

e David Norton, “fazerem a diferença”.¹⁵ Logo, o desafio de atrair, treinar, motivar, administrar e manter pessoas assume feições características deste setor, diferenciando-o da maioria das sociedades que buscam o lucro como

meta. Para permanecerem produtivos, motivados e satisfeitos no longo prazo, empregados e voluntários precisam atingir as metas e ver os resultados. Cada entidade, pautada por sua missão e contando com os recursos disponíveis, estrutura e administra o seu quadro de trabalhadores, assalariados ou não, que, por sua vez, trazem expectativas, desejos e também limitações sobre suas atividades.

Segundo C. Handy, existem três grandes tipos de bases contratuais entre qualquer organização e seus integrantes:

1. coercitiva, baseada na autoridade e/ou na força (exemplo: forças armadas, penitenciárias);
2. calculista, onde se espera receber determinada remuneração ou benefícios como troca pela atividade desenvolvida (com o trabalhador assalariado em qualquer tipo de entidade – lucrativas ou não);
3. cooperativa, baseada na liberdade de escolha em doar seu tempo e esforço, sem expectativa de remuneração ou privilégios (como o trabalhador voluntário).¹⁶

Nesta última, encontram-se todos os dirigentes estatutários de entidades filantrópicas brasileiras e os colaboradores que se enquadram nas respecti-

vas características. Qualquer trabalhador assalariado que deseje estender suas atividades na própria organização por livre escolha doando o seu tempo e esforço atuará como voluntário somente neste período. O trabalho voluntário requer motivações pessoais em torno de uma causa comum e não tem caráter obrigatório.

Sob o aspecto normativo, a Lei n. 9.608, de 18 de fevereiro de 1998, dispõe sobre o serviço voluntário e considera que este é

a atividade não remunerada, prestada por pessoa física a entidade pública de qualquer natureza ou instituição privada de fins não lucrativos, que tenha objetivos cívicos, culturais, educacionais, científicos, recreativos ou de assistência social, inclusive, mutualidade.

Verifica-se, portanto, que o voluntariado legalmente existe somente nas associações e fundações. Para regular esta relação, as entidades deverão celebrar um termo de adesão, devendo constar o objeto e as condições do seu exercício. Esta lei também visa preservar de ações trabalhistas tanto o voluntário como a entidade que o recebe, conforme expresso em seu Art. 1º – Parágrafo único:

O serviço voluntário não gera vínculo empregatício nem obrigação de natureza trabalhista, previdenciária ou afim.

15 Robert S. Kaplan e David P. Norton, *The balance scorecard: Translating strategy into actions*, Boston, Harvard Business School Press, 1996.

16 C. Handy, *Understanding voluntary organizations*, Londres, Penguin Books, 1990.

Uma característica relevante percebida nesta pesquisa através de relatos espontâneos de dirigentes de entidades filantrópicas foi a relação de informalidade que algumas delas possuem com seus voluntários, muitas vezes estabelecendo uma relação de confiança mútua devido a vínculos comuns – como o religioso –, o que faz com que o

termo de adesão do voluntário não seja devidamente firmado. Esta situação é preocupante pois expõem estas entidades a riscos trabalhistas que podem impactar significativamente a situação econômico-financeira futura. Este risco deveria ser mensurado – valor de possíveis ações – e constar das informações da contabilidade gerencial.



ASPECTOS CONTÁBEIS DAS ENTIDADES FILANTRÓPICAS

Conforme Eldon Hendriksen e Michael Van Breda, os teóricos da contabilidade procuram responder questionamentos sob os aspectos normativos e positivos, descobrindo, assim, a melhor maneira de registrar contabilmente uma transação e como os administradores e demais partes interessadas podem conhecer os elementos necessários para a adequada tomada de decisão.¹⁷ Neste sentido, muitos esforços têm sido feitos para que as entidades sem fins lucrativos – ou sem fins superavitários! – espelhem sua real situação do ponto de vista econômico-financeiro e atendam aos critérios de transparência desejados. Contudo, o caráter normativo pode condicionar os

gestores destas organizações a limitarem seus próprios instrumentos de gestão. Como observa Nilton Martin, o modelo utilizado para compreender a realidade e para tomar decisões somente será válido se oferecer as informações necessárias e suficientes às partes interessadas, e nada mais perigoso para um tomador de decisões do que trabalhar com um modelo imperfeito.¹⁸ Este é o cuidado que qualquer entidade deve ter para não prejudicar a avaliação de seu desempenho e o planejamento de suas atividades.

Considerando que as tradicionais peças contábeis fazem parte das exigências legais no processo de renovação do Cebas, naturalmente as entida-

des empenham-se em atender os critérios normativos no formato definido. Além dos relatórios de atividades comprovando estar desenvolvendo plenamente seus objetivos estatutários, a entidade deverá apresentar, referente ao último triênio:

- balanços patrimoniais;
- demonstrativos do resultado;
- demonstração de mutação do patrimônio;
- demonstração das origens e aplicações de recursos;
- notas explicativas evidenciando o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, das despesas, das gratuidades, público-alvo beneficiado com atendimento gratuito, doações, aplicações de recursos, bem como da mensuração das despesas relacionadas com a atividade assistencial.

A entidade ainda deverá demonstrar que aplica anualmente, em gratuidade, pelo menos 20% da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do

ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruídas.

O CNAS somente apreciará as demonstrações contábeis e financeiras que tiverem sido devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade.¹⁹

A Resolução do CNAS n. 66, de 16 de abril de 2003, dispõe sobre os critérios de análise das demonstrações contábeis apresentadas pelas entidades filantrópicas ressaltando a completa responsabilidade do Conselho Federal de Contabilidade nesta regulamentação, por intermédio de suas próprias resoluções, seguindo especialmente os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

O TRATAMENTO CONTÁBIL DO SERVIÇO VOLUNTÁRIO

Não reconhecer contabilmente uma característica essencial das entidades filantrópicas pode parecer estranho, mas, como observam Paulo Olak e Diogo Nascimento,²⁰ a contabilidade não

17 Eldon Hendriksen e Michael Van Breda, op. cit.

18 Nilton C. Martin, "Da controladoria à contabilidade: A evolução necessária", *Revista Contabilidade e Finanças*, São Paulo, Fipecafi e FEA/USP, n. 28, jan-abr 2002, pp. 7-28.

19 Está desobrigada da auditoria contábil a entidade que tenha auferido, em cada um dos três exercícios financeiros, receita bruta igual ou inferior a determinado valor definido pelo CNAS. Atualmente R\$ 1,2 milhão.

20 Paulo A. Olak e Diogo T. Nascimento, "Mensuração e reconhecimento do resultado econômico nas entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)", XXIV ENANPAD, 2000.

reconhece o serviço voluntário, seja por falta de objetividade ou também devido a um excesso de conservadorismo, comprometendo a análise de desempenho da instituição. Segundo Regina Herlinzer e Denise Nitterhouse, a omissão de valores significativos doados através de serviços ou bens materiais poderia subestimar o custo das atividades desenvolvidas, também prejudicando a avaliação de desempenho da organização. Sob o aspecto normativo, as autoras citam o FASB 12, § 5º, o qual recomenda que, se significativas, as doações de serviços deveriam ser registradas quando todas as circunstâncias abaixo ocorressem simultaneamente:

- a. os serviços prestados são necessários à entidade visando atender seus objetivos sociais e também poderiam ser prestados por pessoal assalariado;
- b. a entidade exerce total controle sobre as atividades dos voluntários;
- c. a entidade possui uma base objetiva para mensurar os serviços doados.

O FASB 116 novamente aborda o reconhecimento dos serviços doados como receita quando este for especia-

lizado e precisar ser contratado caso não o fosse obtido por doação, mas também reafirma que os mesmos não serão reconhecidos caso não existam critérios objetivos de mensuração. A entidade ainda deverá explicitar a natureza, a finalidade e a extensão das contribuições de serviços recebidos no período e a quantia reconhecida como receita. Esta diretriz ainda incentiva as entidades a divulgar em notas explicativas o verdadeiro valor das contribuições de serviços não reconhecidas como receitas.

No Brasil, como existe um forte condicionamento para a adoção de critérios pertinentes às empresas lucrativas, percebe-se certa dificuldade das entidades filantrópicas para atenderem adequadamente as necessidades dos usuários de suas informações.

Paulo Olak levanta duas situações hipotéticas em que são registrados os serviços de mão-de-obra especializada – ou não – prestados gratuitamente.²² A primeira refere-se à execução das atividades regulares e operacionais da entidade, onde não haverá qualquer alteração, em termos financeiros, do valor do Patrimônio Líquido Social.²³

21 Regina E. Herlinzer e Denise Nitterhouse, op. cit.

22 Paulo A. Olak, "Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais", São Paulo, Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP, São Paulo, 1996, dissertação de mestrado, mimeo.

23 A NBC T 3 orienta a substituição do nome da conta Capital por Patrimônio Social, por isto a utilização da denominação Patrimônio Líquido Social.

Neste caso, reconhece-se a receita pelo serviço prestado voluntariamente, utilizando-se como referência o valor de mercado caso este serviço fosse contratado. Nesta operação, não haverá o efetivo ingresso financeiro e o mesmo valor poderá ser lançado como des-

pesa de mão-de-obra. Supondo que um contador atue como voluntário em determinada instituição filantrópica e não cobre por seus serviços especializados cujo preço de mercado seria \$ 1.000. Os seguintes registros seriam adequados:

QUADRO 3

EXEMPLO 1 – REGISTRO DE DOAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS*

Demonstração das Atividades do Exercício	
RECEITA DE DOAÇÕES	
Doação de serviços profissionais	\$ 1.000
DESPESAS GERAIS E ADMINISTRATIVAS	
Honorários contábeis	(\$ 1.000)

* Fonte: Adaptado de Paulo A. Olak, "Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais", op. cit.

No exemplo acima o Patrimônio Líquido Social permaneceria inalterado.

A segunda situação refere-se ao serviço voluntário que agregue valor diretamente no ativo imobilizado. Tam-

bém considerando o valor de mercado deste serviço e supondo que um edifício da organização filantrópica tenha sido construído ou ampliado através de voluntários, teríamos:

QUADRO 4

EXEMPLO 2 – REGISTRO DE DOAÇÃO DE SERVIÇOS (MÃO-DE-OBRA)*

Balço Patrimonial	
ATIVO	
IMOBILIZADO	
Edifícios	\$ 10.000
PATRIMÔNIO LÍQUIDO SOCIAL	
DOAÇÕES	
Serviços de mão-de-obra	\$ 10.000

* Fonte: Adaptado de Paulo A. Olak, "Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais", op. cit.

Neste último exemplo, expresso no Quadro 4, há o aumento do ativo imobilizado pelo mesmo valor caso o ser-

viço fosse contratado no mercado, assim ocorrendo no patrimônio líquido social.

Assim, o reconhecimento do serviço voluntário não altera o resultado do exercício.

O *controller* de uma entidade filantrópica que deseje conhecer o custo dos serviços prestados deve, necessariamente, considerar a mão-de-obra utilizada, ainda que voluntária. Qual deve ser o nível ótimo do voluntariado? Como avaliar o desempenho do voluntário? Como a comunidade acompanha a participação de seus

membros na doação de serviços? Como comparar duas entidades que prestam o mesmo serviço mas apresentam relações diferentes entre a mão-de-obra voluntária e assalariada? Todos estes questionamentos exigem que informações básicas sobre os voluntários estejam disponíveis. Simplesmente não reconhecê-las ou não divulgá-las aos usuários externos prejudica qualquer análise da organização.



METODOLOGIA

A pesquisa considerou uma população de 286 entidades filantrópicas paulistanas, prestadoras de serviços sociais, conforme relação disponibilizada pelo Ministério da Previdência e Assistência Social em sua página na Internet.²⁴

Inicialmente foi calculado o tamanho necessário da amostra para a análise probabilística, visando conhecer a verdadeira média das horas de trabalho doadas semanalmente. Como o desvio padrão da população não era conhecido, foi utilizado o de uma amostra-piloto de 16 entidades como estimativa. Definiu-se um intervalo de confiança de 95% e um erro amostral de 0,9075 hora. O cálculo considerou o

fator de correção finito, resultando em 75 observações para o tamanho da amostra, que foram selecionadas aleatoriamente. Dezesesseis organizações foram substituídas devido à ausência de dados suficientes para contato. O processo de substituição também seguiu o critério da aleatoriedade para as novas entidades.

A coleta de dados pôde ser realizada mediante contato telefônico seguindo um roteiro estruturado ou por correio eletrônico, para as entidades que assim solicitaram. As informações solicitadas foram:

- média de horas doadas semanalmente em serviços voluntários;
- média de voluntários por instituição;

c. rendimento médio da região metropolitana de São Paulo.

As respostas foram registradas em planilha específica, também identificando a instituição e o responsável pelas informações. Não é o objetivo desta pesquisa divulgar isoladamente os dados destas organizações.



ANÁLISE DOS DADOS

Após a conclusão da fase de coleta de dados, foram calculados as respectivas médias,

Somente os indivíduos que desenvolviam atividade regular e freqüente nas instituições, de maneira gratuita, foram considerados voluntários.

Para o cálculo da quantidade mensal de horas doadas foi adotada como premissa a existência de 52 semanas no ano, ou seja, cada mês possuindo 4,33 semanas.

os desvios-padrões e os intervalos de confiança. O quadro a seguir oferece o resumo dos valores estimados.

QUADRO 5
SERVIÇO VOLUNTÁRIO NAS ENTIDADES FILANTRÓPICAS PAULISTANAS

	Média	Desvio Padrão	Erro Padrão	Intervalo de Confiança 95%	
(a) Proporção do voluntariado	45,1%	29,7%	9,7%	35,4%	a 54,8%
(b) Horas semanais/voluntário	4,5	4,6	0,9	3,6	a 5,4
(c) Horas mensais/voluntário	19,3	20,1	3,9	15,4	a 23,2
(d) Voluntários/entidade	363	964	188	176	a 551
(e) Valor do serviço/entidade*	R\$ 36,3	R\$ 113,9	R\$ 22,2	R\$ 14,2	a R\$ 58,5

* em R\$ mil

A pesquisa indica que o voluntariado representa, em média, 45,1% (a) da força de trabalho total das entidades destacando-se, desta maneira, a presença significativa do pessoal assalariado, com o restante dos postos.

Observa-se em (b) que a média amostral de dedicação ao serviço voluntário é de 4,5 horas por semana, indicando com 95% de confiança, que

o intervalo de 3,6 a 5,4 horas semanais contém o verdadeiro parâmetro populacional. Conseqüentemente, a dedicação média no mês é de 19,3 horas (c), com o respectivo parâmetro populacional encontrando-se entre 15,4 horas e 23,2 horas mensais.

Em média, cada organização possui 363 voluntários (d) e recebem cerca de R\$ 36,3 mil por mês em serviços

24 MPAS. [http://www020.dataprev.gov.br/pls/filantro/filan\\$.startup](http://www020.dataprev.gov.br/pls/filantro/filan$.startup).

prestados gratuitamente (e). Considerando todas as 286 instituições, pode-se afirmar que o valor mensal destes serviços situa-se entre R\$ 4,0 e R\$ 16,8 milhões, com uma média de R\$ 10,4 milhões.

PROJEÇÃO DOS RESULTADOS

Visando obter uma simples projeção dos resultados alcançados com base nas observações amostrais, as organizações consultadas foram estratificadas conforme a quantidade de voluntários informada (faixas de voluntários). Para este exercício, manteve-se apenas uma observação em determinados estratos, conforme a frequência constatada.

Uma vez conhecida a distribuição das 75 observações amostrais, utilizou-se o mesmo percentual verificado por estrato – frequência amostral – para distribuir a população de 286 entidades. Assim, a população foi distribuída em 16 estratos.

Por estrato também foram calculadas a proporção de mão-de-obra voluntária atuante nas entidades e a média de horas doadas por mês. Desta maneira, projetou-se o valor doado pelo voluntariado mensalmente, por estrato, como segue:

D = valor projetado doado pelo voluntariado;

E = quantidade média de entidades;
 V = quantidade média de voluntários por entidade;
 H = quantidade média de horas doadas mensalmente por voluntário;
 VR = valor-referência da hora doada por voluntário;
 i = estrato.

$$D_i = E_i * V_i * H_i * VR \quad (1)$$

Assim, o total desta projeção (TD) é:

$$TD = \sum D_i \quad (2)$$

O valor utilizado como referência foi o rendimento médio do assalariado da região metropolitana de São Paulo,²⁵ que, em maio de 2003, era de R\$ 913,00 por 44 horas mensais, equivalentes a R\$ 5,1875 por hora.

Considerando-se tratar de ponderação, a proporção do voluntariado sobre o total de colaboradores (45,1%), a média de voluntários por organização (363) e a média de horas mensais doadas (19,3) já foram indicadas no Quadro 5, porém a análise estratificada propicia informações de interesse.

Sobre a participação da mão-de-obra voluntária, na primeira faixa, verifica-se que 9% das organizações detentoras do Cebas não informaram a presença freqüente de voluntários,

QUADRO 6

VALOR PROJETADO DO SERVIÇO VOLUNTÁRIO UTILIZANDO OS DADOS AMOISTRAIS

Faixas de voluntários	Distribuição	Frequência	Distribuição	Proporção do	Média de	Média de	Total doado	Participação	
	amostral	amostral	estimada	voluntariado	Voluntários	horas doadas	R\$ mil**	%	
*		%	(população)	%	(mensal)	semanal	(mensal)	%	
0	7	9%	26,7	0,0%	-	-	-	0%	
1-50	27	36%	103,0	34,3%	23	27,0	334,3	3%	
51-100	11	15%	41,9	48,1%	69	19,3	288,3	3%	
101-150	9	12%	34,3	52,0%	126	14,4	69,7	3%	
151-200	5	7%	19,1	56,2%	186	16,5	70,1	3%	
201-250	1	1%	3,8	54,0%	235	17,3	16,0	80,6	1%
251-300	3	4%	11,4	76,6%	286	18,8	73,5	318,7	3%
301-350	1	1%	3,8	36,0%	328	26,0	68,8	168,7	2%
351-400	2	3%	7,6	56,5%	381	17,3	60,2	260,9	2%
451-500	1	1%	3,8	89,4%	500	13,0	29,7	128,6	1%
501-1000	1	1%	3,8	92,1%	700	17,3	55,4	240,0	2%
1001-1500	1	1%	3,8	50,9%	1.450	17,3	114,7	497,2	5%
1501-2500	3	4%	11,4	82,3%	2.275	16,6	382,6	2.243,0	21%
2501-3000	2	3%	7,6	88,1%	2.773	17,3	438,8	1.901,3	18%
3001-7000	1	1%	3,8	89,3%	6.603	26,0	783,7	3.396,1	32%
TOTAL	75	100%	286				2.303,2	10.484,7	100%
MÉDIA				45,1%***	363***	19,3***		36,7	

* as faixas sem frequências foram omitidas.
 ** rendimento médio mensal utilizado = R\$ 5,1875/hora.
 *** média ponderada.

nem mesmo a de seus dirigentes estatutários – que, por lei, devem ser voluntários –, cujo comparecimento mostrou-se ocasional. Das sete entidades consultadas na amostra que compõem esta faixa, duas são fundações e as demais são associações que prestam assistência social mas com o predomínio de atividades na área de saúde. Nas demais faixas, confirmou-se esta característica de menor proporção do voluntariado nas entidades que incluíam atividades ligadas diretamente à área de saúde. As que acusaram maior participação de voluntários fo-

ram as entidades que também envolveram a área educacional. A faixa seguinte, entre 1 e 50 voluntários, é a que reúne a maior quantidade de entidades, 36% do total, e também onde mais horas são doadas mensalmente (27,0). Nela, o voluntariado representa cerca de 34,3% do quadro total de trabalhadores. O valor total dos serviços doados chega a R\$ 334,3 mil, equivalente a apenas R\$ 3,2 mil por entidade. A faixa com média de 69 voluntários e concentração de 15% do total das entidades apresenta uma relação entre voluntários e total de colabora-

dores de 48,1%, já superando a média ponderada do conjunto. As doações de serviços por entidade chegam a R\$ 6,9 mil. Acumulando esta faixa com as anteriores, ou seja, contemplando todas as organizações que possuem entre 0 e 100 voluntários, encontram-se 60% do total das observações mas apenas 6% do valor total doado.

Neste mesmo sentido, as entidades que possuem de 0 a 250 voluntários representam 80% do total das observações, mas representam somente 13% do valor total dos serviços doados.

Cerca de 9% das entidades, contidas nas faixas que possuem em seus

quadros de colaboradores uma média superior a 1.000 voluntários, concentram cerca de 72% do valor total dos serviços prestados gratuitamente, totalizando R\$ 8,0 milhões. Na projeção, a última faixa contém 1% das entidades com cerca de 6,6 mil voluntários e representa 32% do valor total das doações em serviços com R\$ 3,4 milhões.

O total projetado de R\$ 10,5 milhões equivale a média de R\$ 36,7 por entidade, portanto um valor bastante próximo à média estatística calculada de R\$ 36,3 mil e dentro do intervalo de confiança com nível de 95% onde situa-se o verdadeiro parâmetro populacional.



CONCLUSÃO

As entidades filantrópicas desenvolvem relevantes atividades visando o bem-estar social num ambiente onde as políticas e ações governamentais não suprem adequadamente as necessidades coletivas. Para manterem-se atuantes, estas entidades são financiadas por recursos privados e públicos. Entre as doações recebidas, o trabalho voluntário representa um fator relevante para a continuidade das mesmas, apesar de geralmente não ser reconhecido contabilmente considerando as dificuldades atuais de mensuração, principalmente pela ausência de objetividade. O município de São Paulo con-

centra a maior quantidade de organizações filantrópicas do Brasil com atuação na assistência social (7,8% do total nacional) tornando-se representativo neste aspecto. A pesquisa apontou que estas entidades possuem em média 363 voluntários regulares que dedicam cerca de 19,3 horas mensais na prestação de serviços e que representam aproximadamente 45% do total da mão-de-obra utilizada para a manutenção de suas atividades. Utilizando como referência o valor do rendimento médio da região metropolitana de São Paulo, o valor mensal estimado dos serviços voluntários por entidade é de aproximada-

mente R\$ 36,3 mil, equivalente a R\$ 10,4 milhões para todas as 286 organizações registradas. Anualmente, portanto, este valor está em torno de R\$ 124,7 milhões. Considerando que o reconhecimento e a comunicação do valor do serviço voluntário impactam a análise de desempenho das entidades, estas informações deveriam

ser evidenciadas em nota explicativa, propiciando aos usuários internos e externos condições para conhecer e analisar a quantidade de voluntários regulares e as respectivas horas de serviços recebidas como doação, além de permitir a utilização de modelos que valorizarem estes serviços conforme critérios específicos.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Brasil. Conselho Federal de Contabilidade. NBC T 10.19 – Entidades sem finalidades de lucro.
- . Conselho Nacional de Assistência Social. Resolução CNAS n. 66, de 16 de abril de 2003.
- . Conselho Nacional de Assistência Social. Resolução CNAS n. 177, de 10 de agosto de 2000.
- . Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Censo 2000.
- . Lei n. 8.742, de 7 de dezembro de 1993. Lei da Organização da Assistência Social.
- . Lei n. 9.608, de 18 de fevereiro de 1998. Lei do Serviço Voluntário.
- . Ministério da Previdência e Assistência Social. Disponível em [http://www.020.dataprev.gov.br/pls/filantro/filan\\$.startup](http://www.020.dataprev.gov.br/pls/filantro/filan$.startup), acessado em 27.06.2003.
- . Novo Código Civil, 2003.
- Dieese. Tabela 12. Disponível em <http://www.dieese.org.br/ped/bd/mercado trab.html>, acessado em 07.07.2003.
- DRUCKER, Peter F. *Administração de organizações sem fins lucrativos: Princípios e práticas*, São Paulo, Pioneira, 1994.
- FASB. *Statement of Financial Accounting Standards n. 12, Accounting for certain marketable securities*, 1975.
- FASB. *Statement of Financial Accounting Standards n. 116, Accounting for contributions received and contributions made*, 1993.
- FERNANDES, Rubem C. *Privado porém público: O terceiro setor na América Latina*, Rio de Janeiro, Relume Dumará, 1994.
- HANDY, C. *Understanding voluntary organizations*, Londres, Penguin Books, 1990.

- HENDRIKSEN, Eldon S. & VAN BRED, Michael F. *Teoria da contabilidade*, São Paulo, Atlas, 1999.
- HERLINZER, Regina E. & NITTERHOUSE, Denise. *Financial accounting and managerial control for nonprofit organizations*, Cincinnati, South-Western Publishing Co., 1994.
- HOLANDA, Sérgio Buarque de. *História geral da civilização brasileira*, São Paulo, Difel, 1985.
- KAPLAN, Robert S. & NORTON, David P. *The balance scorecard: Translating strategy into actions*, Boston, Harvard Business School Press, 1996.
- LANDIM, Leilah. "NGO's and philanthropy in Latin America: the Brazilian case", *International Journal of Voluntary and Nonprofit Organisations*. *Voluntas*, Vol. 8 n. 4, ISTR, 1997.
- LATORRE, JOSÉ F.; LARROUDÉ, Elisa R. & CICONELLO, Alexandre. *Novo código civil brasileiro: O que muda para as associações e fundações?*, disponível em <http://www.abong.org.br/novosite/popup.htm>, acessado em 02.07.2003.
- MARTIN, Nilton C. "Da controladoria à contabilidade: A evolução necessária", *Revista Contabilidade e Finanças*, São Paulo, Fipecafi e FEA/USP, n. 28, jan-abr 2002, pp. 7-28.
- OLAK, Paulo A. "Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais", São Paulo, Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP, São Paulo, 1996, dissertação de mestrado, mimeo.
- OLAK, Paulo A. & NASCIMENTO, Diogo T. "Mensuração e reconhecimento do resultado econômico nas entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)", XXIV ENANPAD, 2000.
- PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações e entidades de interesse social: Aspectos jurídicos, administrativos e tributários*, Brasília, Brasília Jurídica, 2001.
- Pnud/Ipea. *Relatório sobre o desenvolvimento humano no Brasil*, Brasília, 2003.
- SALAMON, Lester M. *et alii*, "Global civil society: Dimensions of the nonprofit sector", Baltimore, The Johns Hopkins Center for Civil Society Studies, 1999.
- SALAMON, Lester M. & TOEPLER, S. "The influence of the legal environment on the development of the nonprofit sector", Baltimore, Center for Civil Society Studies, Working paper series n. 17, The Johns Hopkins University Institute for Policy Studies, 2000.
- SHIM, Jae K. & SIEGEL, Joel G. *Financial management for nonprofits*, Nova York, McGraw-Hill, 1997.
- WOLF, Thomas. *Managing a nonprofit organization*, 3. ed., Nova York, Simon & Schuster Inc., 1999.

