

## **A TRADUÇÃO FINANCEIRA NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA ECONOMIA DE RECURSOS OBTIDA POR UMA ENTIDADE SEM FINALIDADES LUCRATIVAS COM A DOAÇÃO DO TRABALHO VOLUNTÁRIO RECEBIDA**

**Maria de Fátima da Silva Serra** - mfsserra@hotmail.com

Mestre em Ciências Contábeis (UERJ) – Professora do Departamento de Contabilidade da UFRG

**RESUMO:** Existem diferentes opiniões sobre a contabilização do trabalho voluntário em uma Entidade sem Finalidade Lucrativa-ESFL, algumas impõem restrições (Arroyo, 1990; AICPA-American Institute of Certified Public Accountants, 1978; FASB-Financial Accounting Standard Board, 1993; Conselho Federal de Contabilidade, 2003), e outras são favoráveis a contabilização (Azañón, 2012; Oficina Internacional del Trabajo, 2011; Gross Jr, McCarthy, & Shelmon, 2005). O objetivo principal deste estudo é apresentar a forma como uma ESFL pode contabilizar todo o trabalho voluntário recebido e traduzir a economia de recursos obtida com a subvenção recebida. E os objetivos específicos: são identificar se as ESFL contabilizam a subvenção de serviço recebida, e relacionar as informações reveladas pela entidade que contabilizarem a subvenção de serviços. Os dados obtidos com a investigação realizada contribuirão para uma proposta que contempla a forma como uma ESFL pode contabilizar o trabalho voluntário recebido. Esta proposta foi aplicada em três entidades, e os resultados traduzem a real economia de recurso obtida com o trabalho voluntário, informam o valor que as entidades deveriam pagar caso não contasse com essa contribuição para conseguir realizar as mesmas atividades, e também traduzem o verdadeiro custo das atividades realizadas pelas entidades.

**PALAVRAS CHAVE:** Contabilidade; Subvenção de serviços; Entidades sem finalidades lucrativas.

**ABSTRACT:** There are different opinions on the accounting of volunteer work at a non-profit entity- NPO, some impose restrictions (Arroyo, 1990; AICPA-American Institute of Certified Public Accountants, 1978; FASB-Financial Accounting Standard Board, 1993; Conselho Federal de Contabilidade, 2003), and others are favorable accounting (Azañón, 2012; Oficina Internacional del Trabajo, 2011; Gross Jr, McCarthy, & Shelmon, 2005). The main objective of this study is to present how a NPO can accounting all volunteer work received and translate the resource savings gained from the subsidy. And the specific objectives: identify whether the NPO is reflect in its accounting the subsidy received of service volunteers, and relate the information revealed by the entity which the accountancy of the subsidy of services volunteers. The data obtained with research contributed to a proposal that includes how a NPO accounting may volunteer work received. This proposal was applied in three entities, and the results reflect the real economy resource obtained with volunteer work, report the value that entities would have to pay should it not have this contribution to accomplish the same activities, and also reflect the true cost the activities carried out by the entities.

**KEYWORDS:** Accounting; Subsidy of Services; Non-profit entities.

## 1. INTRODUÇÃO

Uma entidade sem finalidade lucrativa – ESFL é definida pelas Nações Unidas com uma organização privada, que não distribui lucros, autônoma e não obrigatória (Oficina Internacional del Trabajo, 2011, p. 30). Estas entidades atuam no campo da economia social (concepção europeia), ou no terceiro setor (concepção anglo-saxônica). São classificados como ESFL os hospitais privados, os estabelecimentos educacionais, as agências de serviços sociais, os grupos de apoio, os organismos religiosos, as Organizações não Governamentais-ONGs, as associações, os sindicatos e associações classistas, as fundações, e outras entidades sociais.

Uma ESFL tem uma ampla gama de pessoas interessadas na entidade, estas pessoas são denominadas de partes interessadas (Freeman, 1984; AccountAbility, 2012) ou de usuários da informação (Perdomo, 2007; Anthony, 1978). As ESFL têm muitos atores diferentes para quem devem responder e prestar contas (Brown & Moore, 2001, p. 573). Neste estudo opta-se por utilizar a denominação usuários da informação para todas as pessoas interessadas na situação financeira, patrimonial e de resultados de uma ESFL. Estas pessoas têm interesse na entidade porque podem ser afetadas pelas decisões tomadas pelos gestores da entidade e utilizam a informação para decidir sobre a entidade. São usuários de uma ESFL: associados, fundadores, gerentes, funcionários, beneficiários, instituições financeiras, fornecedores comerciais, governo, outras ESFL que atuam no campo da economia social, e a comunidade em geral.

As ESFL têm responsabilidade com seus usuários que participam de várias maneiras na entidade. A responsabilidade dos que gerenciam uma ESFL com os usuários da entidade é: desempenhar eficientemente as atividades em acordo com os objetivos fundamentais da entidade e prestar contas sobre sua atuação (Ebrahim, 2002; Najam, 1996). A participação dos usuários da entidade pode ser sintetizada em três tipos de atuações: apresentação de contribuição, apoio, e utilização de serviço ou consumo de produtos.

Uma ESFL é responsável com seus usuários quando é sensível as suas expectativas e demandas, e fornece informações sobre seu desempenho (Brown & Moore, 2001, p. 571). A forma como uma entidade se comunica com seus usuários sobre o seu desempenho é através da emissão de relatórios de prestação de contas.

A prestação de contas é formalizada pela emissão de um conjunto de documentos, no Brasil e em Portugal estes documentos são denominados Demonstrações Financeiras, na

Espanha “Cuentas Anuales” e nos EEUU de “Financial Statements”. Com o objetivo de facilitar a análise e comparação da real situação financeira, patrimonial e econômica da entidade à prestação de contas é elaborada em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade- NICs. Estas normas reúnem o conjunto de pronunciamentos de contabilidade internacional publicado e revisado pelo International Accounting Standards Board- IASB, e são adotadas por todos os países. Na União Européia os regulamentos CE nº 1725/2003 e 1126/2008 determinam sobre o conteúdo obrigatório da prestação de contas das demonstrações financeiras em conformidade com as NICs que deve ser cumprido por todas as entidades da União Européia. No Brasil a lei 11.638/07 é a referência legal a ser seguida pelas entidades para elaborarem suas demonstrações financeiras em conformidade com as NICs.

As NICs constituem o lineamento que deve ser seguido pelo profissional contador para elaborar as demonstrações financeiras em acordo com os Princípios de Contabilidade. É este lineamento que permite que os documentos de prestação de contas sejam comparáveis internacionalmente. É dever de toda a entidade que busca a continuidade, e deseja o apoio da sociedade, considerar as necessidades de informação de todos os interessados na entidade, e responder essa demanda nos relatórios de prestação de contas.

O nível de exigência das informações de prestação de contas dos diversos usuários de uma ESFL pode ser diferente (Moore & Gates, 1986). Os Doadores podem criar exigências definidas para as atividades que devem ser executada com a sua contribuição, ou então, podem apenas desejarem que a entidade aplique sua contribuição nas atividades fins executadas pela entidade. Também podem os doadores exigir os procedimentos de prestação de contas de forma detalhada, é o caso da União Européia que requer uma contabilidade em separado ou a utilização de uma codificação contabilística adequada para as transações abrangidas pelas subvenções doadas (Regulamento CE nº1260/1999). Logo, é importante o entendimento que a estrutura inicial do sistema contábil de uma ESFL pode mudar ao longo do tempo, e que o mesmo deve ser construído de forma a emitir as informações demandadas pelos usuários da entidade (Fox & Brown, 1998; Jordan & Van Tuijl, 2000).

Os documentos de prestação de contas são instrumentos de comunicação da real situação financeira, patrimonial e de resultados de ESFL. E estes documentos são utilizados pela entidade para prestar contas da gestão executada aos seus usuários e também para captar novos recursos. Informação confiável e mais transparente cria confiança e atrai investidores (Drosdoff, 2001).

A forma e o conteúdo dos documentos que integram o processo de prestação de contas adotado por uma ESFL seguem os moldes da adotada pela iniciativa privada (Pfeffer & Salancik, 1978). Este modelo de prestação de contas está desenhado para responder as relações de uma entidade com os seus financiadores (Ebrahim, 2003, p. 814). Embora a forma e conteúdo da prestação de contas de uma ESFL sejam iguais ao de uma entidade com fins lucrativos, é importante considerar as características distintas desse tipo de entidade que não distribui lucros, e conta com contribuições de recursos não reembolsáveis.

As contribuições de recursos não reembolsáveis constituem a principal fonte de recursos de uma ESFL, estas contribuições provem de membros da comunidade, empresas privadas e dos agentes governamentais, e são denominadas subvenções. As subvenções podem ser financeiras, de bens, e de serviços, as primeiras são formalizadas por contribuições de recursos financeiros, as segundas por doações de bens, e as terceiras como contribuição de trabalhos voluntários. As subvenções financeiras e de bens são obrigatoriamente contabilizadas por toda a ESFL em acordo com as NICs, porém para as contribuições de serviços não existe essa obrigatoriedade de contabilização.

O trabalho não remunerado ofertado por membros da sociedade a ESFL é denominado de trabalho voluntário. O trabalho do voluntariado em uma ESFL é uma subvenção voluntária de serviços, e representa uma economia de dispêndio de recursos financeiros a entidade. A entidade não paga pelo serviço recebido de forma gratuita, porém teria que pagar no caso de que não recebesse a contribuição e desejasse executar as mesmas atividades realizadas.

Sem a contribuição do voluntariado muitas das atividades executadas pelas ESFL não poderiam ser realizadas (Jiménez, 2009, pág. 94). No que diz respeito aos voluntários e cooperantes, estes constituem uns agentes exclusivos das ESFL, dos que carecem as empresas e os organismos públicos. "Os voluntários são o recurso humano por excelência das organizações não lucrativas. Sem pessoas voluntárias a maioria destas organizações não sobreviveria" (Domenech, et al., 1998, p. 137).

O voluntariado, por seu modo de atuação e volume, necessita dispor de informações detalhadas (Dueñas, 2007). Estas informações estão relacionadas com as atividades desenvolvidas pela entidade e com a contribuição financeira aportada pelo trabalho voluntário.

“As organizações sem finalidades lucrativas devem informar a seus voluntários de aqueles aspectos da atuação e gestão realizada que conectem com as motivações altruístas e solidárias. Cabe pensar que estes necessitam conhecer qual é o impacto que está tendo seu

labor, em certo modo, o reconhecimento de que as tarefas que vão desempenhando estão contribuindo ao logro dos fins de caráter social que constituem a razão de ser da entidade” (Perdomo, 2007, p. 112). O impacto do trabalho do voluntariado em uma ESFL pode ser medido pela economia de recursos financeiros que a entidade obtém com a subvenção de serviços recebida. Esta informação é uma informação de prestação de contas e relata a real economia obtida com a subvenção recebida, e também o real custo dos serviços executados pela entidade quando somada ao valor da mão de obra paga com demais custos relacionados.

A legislação brasileira que trata das demonstrações financeiras que traduzem o processo de prestação de contas de uma entidade (Lei 11.638/07) é omissa quanto a contabilização da subvenção de serviços, porém, o Conselho Federal de Contabilidade-CFC recomenda apenas a contabilização do trabalho especializado recebido por uma ESFL (CFC, 2007). Também o Financial Accounting Standard Board-FASB (1993) e o American Institute of Certified Public Accountants-AICPA (1978) já apresentavam esta mesma recomendação de que apenas o trabalho especializado deve ser contabilizado por uma ESFL.

O problema que se visualiza sobre a subvenção de serviços recebida por uma ESFL é que a contabilização desta subvenção não é obrigatória e sim recomendada apenas para o trabalho voluntário especializado, e que uma ESFL pode contar com trabalhos voluntários que não são especializados, porém são essenciais as atividades desempenhadas pela entidade, e não contabilizar-los. Dado ao caráter facultativo de contabilizar apenas o trabalho especializado, as ESFL pode não estar contabilizando nenhuma das subvenções de serviços recebidas, e conseqüentemente estas entidades não esta produzindo informações nas suas demonstrações financeiras que traduzam o valor do real custo dos serviços executados pela entidade. Neste sentido concorda-se plenamente com a seguinte máxima “o que não se pode contabilizar não se pode gerenciar eficazmente” (Oficina Internacional del Trabajo, 2011, p. 7).

O custo das atividades executadas em uma entidade é a soma dos esforços de mão de obra, gastos gerais e matéria prima empregada. Quando a mão de obra é exercida por empregados remunerados e cidadãos voluntários, e a entidade informa em seu processo de prestação de contas apenas o custo dos salários pagos aos empregados remunerados, o custo informado não traduz o verdadeiro resultado executado pela entidade. O valor real do custo de mão de obra das atividades executadas por uma entidade que recebeu subvenção de serviços, é a soma dos salários pagos e da economia de recursos obtida com o trabalho voluntário.

A prestação de contas da informação da contabilização do valor financeiro do

voluntariado tem caráter de utilidade aos usuários das ESFL que buscam formar uma opinião sobre a entidade baseada na informação do real custo das atividades executadas pela entidade, e aos voluntários que passam a conhecer o impacto financeiro de sua contribuição. Esta contabilização além de revelar aos usuários da entidade a contribuição em termos financeiros dos serviços recebidos pela entidade é uma maneira de agradecer publicamente aos voluntários a contribuição dos serviços recebidos.

Com a informação do real custo dos recursos humanos, pode o usuário do processo de prestação de contas de uma ESFL, avaliar quanto teria a entidade que desembolsar para executar o mesmo grupo de atividades em caso de não receber a contribuição de serviços dos voluntários. A transparência desta informação possibilitará também a avaliação comparativa com outras entidades de mesmo porte da entidade, em termos de custo de atividade com recursos humanos, desde que a entidade comparada contabilize também a subvenção de serviços.

Para contabilizar uma transação se faz necessário primeiramente comprovar a tradução financeira da transação, o problema tratado neste estudo é identificar a maneira como uma ESFL pode quantificar financeiramente a subvenção de serviços recebida. A quantificação financeira da subvenção de serviços servirá de base para a contabilização e publicação nas demonstrações financeiras da informação sobre a economia de recursos obtida pela entidade com a subvenção do trabalho voluntário.

O objetivo principal deste estudo é apresentar a forma como uma ESFL pode contabilizar todo o trabalho voluntário recebido e traduzir a economia de recursos obtida com a subvenção recebida. E os objetivos específicos são: identificar se as ESFL contabilizam a subvenção de serviço recebida, e relacionar as informações reveladas pela entidade que contabilizarem a subvenção de serviços.

Este estudo apresenta: um referencial teórico, o resultado de uma investigação exploratória e de uma investigação descritiva, a forma de contabilizar a subvenção de serviços voluntários, e o resultado da aplicação da contabilização da referida subvenção em três ESFL brasileiras. A investigação exploratória buscou comprovar se as ESFL contabilizam a subvenção do trabalho voluntário. A investigação descritiva contempla a análise dos dados obtidos por uma investigação de campo, e representa a fonte de dados para a aplicação da contabilização proposta neste estudo. Os procedimentos utilizados para coleta de dados foram entrevistas e análises documental.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

As ESFL surgiram como atores importantes tanto a nível nacional como internacional estas entidades tem um grande papel na promoção do desenvolvimento social, econômico e político dos países onde estão operando, empreendem esforços para alívio de desastres ambientais, serviços sociais, desenvolvem habilidades e capacidade das comunidades locais, promovem atividades de auto-sustentação dos pobres, e aumentam a influência política e social da população marginalizada (Clark, 1991; Edwards & Hulme, 1996, Florini, 2000).

O número de ESFL tem substancialmente aumentado ao longo dos anos, no Brasil em 1990 existiam 250 mil organizações não governamentais- ONGs e em 2006 havia 400 mil (Ravache, 2006). Em 1999 existiam mais de 1.230 mil ESFL nos Estados Unidos, em comparação com apenas 12 mil organizações desse tipo em 1940 (Boris, 1999). O setor das ESFL contribui para o produto interno bruto de muitos países em igual medida que os setores financeiros e da construção e sua contribuição é o dobro do setor dos serviços públicos. Dados procedentes dos institutos oficiais de estatística de oito países (Austrália, Bélgica, Canadá, Republica Checa, França, Japão, Nova Zelândia e Estados Unidos) indicam que 5 e 7% do PIB nestes países representa a participação das ESFL na formação do PIB (Johns Hopkins University Report, 2007).

Este novo cenário resultou em termo mundial num aumento de concorrência entre as entidades para obterem doações, onde uma nova geração de doadores surgiu e percebe o terceiro setor como um "grande negócio", que deve ser realizado de forma responsável. Esta geração de doadores prima pela eficácia das operações e serviços realizados pelas ESFL e tem conhecimento que estas entidades gerenciam bilhões de dólares em contribuições monetárias e contam com apoio de horas incalculáveis de voluntários (Blum, 2002; Morley, Vinson, & Hatry, 2001; Gross Jr, McCarthy, & Shelmon, 2005).

Os fatores que motivam um cidadão a contribuir e participarem de uma ESFL estão relacionados com as características pessoais (por exemplo, auto-estima, empatia, culpa), e com as características demográficas (por exemplo, idade, de gênero, educação) dos doadores das ESFL (Bumett & Wood, 1988). Entre as diversas motivações que levam uma pessoa a exercer o voluntariado incluindo as motivações altruístas e motivações pessoais, estão à possibilidade de viver experiências novas e adquirir experiência no mercado de trabalho (Yubero, Larrañaga, & Serna, 2002). Ao contribuir para uma ESFL um cidadão é qualificado como agente doador e agente beneficiário, é doador porque contribui para a entidade e é beneficiário porque esta recebendo o benefício de contribuir para salvar os recursos

ambientais e sociais.

Os doadores são colaboradores das ESFL, as formas de contribuição destes cidadãos são doações não reembolsáveis de tempo, dinheiro, bens ou serviços para a entidade de sua predileção (Venable, et al, 2005). Os gestores das ESFL devem concentrar especial atenção as necessidades informativas de seus doadores atuais e potenciais porque dependem da contribuição desses agentes para continuar existindo.

Uma pesquisa sobre os contribuintes das ESFL nos Estados Unidos, indicou que cerca de 89% de todas as famílias contribuem monetariamente para este tipo de entidade e 44% dos adultos atuam como voluntários e a grande maioria em trabalham de forma gratuita em tempo integral nas ESFL (Weitzman & Jalandoni, 2001).

A razão que leva um indivíduo a exercer a filantropia vem sendo discutida a muito tempo (Wispe, 1978). O conceito de caridade foi examinado em diversas áreas do conhecimento, incluindo a economia, a psicologia clínica e a antropologia. Os fundamentos teóricos do comportamento do indivíduo que pratica a filantropia pode ser entendido como uma forma de intercâmbio social, onde os indivíduos interagem para praticar o bem e conviver com pessoas que fazem a mesma coisa (Bumett & Wood, 1988). A prática da filantropia é natural e inerente ao ser humano esta ligada ao sentimento individual de humanitarismo e espiritualismo de cada pessoa (Arnett, German, & Hunt, 2003; Cermak, File, & Prince, 1994).

A teoria da troca social pode auxiliar o entendimento “do porque” o ser humano doa seus recursos à filantropia (Bumett & Wood, 1988), esta teoria tem por base o entendimento que o ato de dar a uma ESFL tem uma natureza mais social do que econômica (Bagozzi, 1975; Blau, 1964; Homans, 1958). A teoria da troca social pressupõe um intercâmbio entre entidade e doador, por esta operação o doador entrega uma contribuição para ser aplicada em uma atividade que ele apoia e quer ver ser executada por uma entidade que ele confia. A filantropia é uma ação que tem por fundamento a confiança na entidade elegida pelo doador (Moorman, Deshpande, & Zaltman, 1993). A confiança existe quando uma parte (doador) acredita fielmente no parceiro (ESFL), e a troca é realizada baseada na integralidade das partes (Morgan & Hunt, 1994).

A teoria de troca social tem origem na literatura de marketing de serviços como o pilar base para o desenvolvimento da confiança entre a entidade e o doador (Arnett, German, & Hunt, 2003; Berry & Parasuraman, 1991; Smith & Barclay, 1997). Em marketing a vontade de contar com um parceiro do qual se tem confiança é fundamental para solidificar uma relação, e neste sentido a filantropia é uma relação que exige confiança entre doador e ESFL

para ter continuidade (Moorman, Deshpande, & Zaltman, 1993).

A doação gera aos doadores benefícios fiscais e sociais, os benefícios fiscais são as isenções de impostos, e os benefícios sociais são a satisfação pessoal, e aumento da auto-estima (Arnett, German, & Hunt, 2003; Cermak, File, & Prince, 1994). A filantropia é uma atitude de praticar o bem de forma recíproca, faz bem a quem dá e a quem recebe (Arnould, Price, & Zinkhan, 2004), os doadores têm o poder de escolha de dar o seu tempo, dinheiro ou bens, com a expectativa de fazer a diferença e ajudar aos que necessitam.

É importante assinalar neste estudo que as subvenções de serviços não recebem o mesmo tratamento fiscal que as subvenções em dinheiro. Os que doam contribuições financeiras (em dinheiro) a ESFL têm direito a deduções fiscais no Imposto de Renda Pessoa Física- IRPF e no Imposto Renda Pessoa Jurídica- IRPJ. O mesmo não ocorre com os que aportam contribuições de serviços (trabalho voluntário) a aquelas entidades, estes não têm este direito a benefícios fiscal, e isto ocorre tanto no Brasil como em outros países, como é o caso da Espanha.

No Brasil, por falta de previsão legal as doações financeiras efetuadas diretamente por cidadãos a entidades filantrópicas de educação, pesquisa científica ou cultural não são objetos de dedução fiscal. Porém, a lei faculta ao contribuinte a opção de deduzir do valor do imposto de renda devido, até o limite de 6%, os valores financeiros de incentivos a atividades culturais, artística e doações feitas a fundos controlados pelos Conselhos dos direitos das crianças e adolescentes e controladas pelo Estatuto dos idosos (Decreto nº 3.000/ 1999).

Na Espanha a lei que trata das deduções fiscais é a Lei 49/2002, nesta lei estão definidos os informes que a entidades deve ofertar aos que aportam contribuições financeiras a entidades. A certificação de doação é o documento emitido pela entidade e que servirá de base documental para que o usuário elabore sua declaração de imposto de renda e obtenha os benefícios fiscais.

Para fins fiscais, tanto no Brasil como na Espanha, existe uma distinção das contribuições recebidas pelas ESFL, se estas contribuições forem numerárias o doador terá direito a benefícios fiscais, e se forem na forma de trabalho o doador não terá direito algum a deduções fiscais. No Brasil também existe distinção entre as entidades objetos de dedução fiscal se o doador contribuir a fundos administrados pelo governo tem direito a benefício, se contribuir diretamente a ESFL não tem.

Quiçá a distinção governamental entre os que aportam contribuições financeiras e os que aportam contribuições de serviços as ESFL seja porque estas entidades não traduzem

financeiramente a contribuição dos serviços recebidos, e isto inviabiliza ao governo conhecer a real economia conseguida pela entidade e o valor econômico da doação ofertada. Neste sentido, a contabilização da subvenção de serviços pode ser útil para que os legisladores reconheçam a subvenção de serviço como uma doação e que estenda os direitos de deduções fiscais para as pessoas que doam seu tempo e sua força de trabalho para as ESFL.

A razão para que uma ESFL não contabilizar a subvenção de serviços esta relacionada com a falta de uma determinação legal que obrigue a contabilização do trabalho voluntario. Uma ESFL que não contabiliza a subvenção de serviços recebida não reconhece na sua prestação de contas a importância do voluntario para a entidade. O voluntario é aquela pessoa que colabora com a entidade na execução de programas e atividades que constituem o fim próprio da entidade e não ganham remuneração pelos serviços prestados (Paradís, 2002, p. 112).

Existem diferentes opiniões sobre a contabilização do trabalho voluntário em uma ESFL, algumas impõem restrições (Arroyo, 1990; AICPA-American Institute of Certified Public Accountants, 1978; FASB-Financial Accounting Standard Board, 1993; Conselho Federal de Contabilidade, 2003), e outras são favoráveis a esta contabilização (Azañón, 2012; Oficina Internacional del Trabajo, 2011; Gross Jr, McCarthy, & Shelmon, 2005).

As subvenções de serviços do voluntariado recebidos por uma ESFL apresentam problemas de contabilização e de valorização e somente devem ser contabilizadas quando existirem critérios de valorização adequados (Arroyo, 1990, p. 461).

Em caso de contabilização da subvenção de serviços voluntários para evidenciar nas demonstrações financeiras da ESFL o potencial de serviços executados pela entidade, haveria um reconhecimento de ingressos (valor da subvenção recebida com o serviço) no mesmo valor de um reconhecimento de gastos (valor da mão de obra voluntária), o que não representaria nenhum efeito sobre o valor do resultado final. Porém seria evidenciado nas demonstrações financeiras da ESFL o real valor do gasto com mão de obra das atividades executadas pela entidade, e o valor da tradução financeira da economia de recursos obtida com a doação do trabalho voluntário, informações que possibilitaria a comparação de resultados com outras entidades similares.

Comparando uma ESFL que execute seus trabalhos na sua grande maioria com pessoas voluntárias e não contabiliza a subvenção de serviços, com outra ESFL similar

que execute as mesmas atividades em quantidade e volume, porém, conta com um recurso humano assalariado. As demonstrações financeiras das duas entidades apresentaram grandes diferenças nos resultados, a primeira entidade evidenciara uma demonstração de resultados com um baixo valor do custo de mão de obra e, a segunda com um alto valor de gastos de salário. A falta da informação sobre o valor financeiro da subvenção de serviços em uma ESFL pode induzir a erros de comparação dos resultados porque não permite uma perfeita análise do custo das atividades executadas. Neste exemplo, pode o leitor das demonstrações financeiras entender que a segunda entidade não conseguiu gerenciar seus recursos de forma tão eficiente como a primeira, e não identificar que a primeira entidade recebeu subvenção de serviços e a segunda não recebeu este benefício. Logo a contabilização do serviço voluntário contribuiria para o leitor entendesse a formação dos resultados das duas entidades analisadas e formasse sua opinião sobre o valor deveria a primeira entidade desembolsar para manter o mesmo nível de atividades executadas.

Os problemas de contabilizar a subvenção de serviços recebida por uma ESFL estão relacionados com a valorização financeira desta tão valiosa contrição. A valorização da contribuição do voluntariado sempre gerou controvérsias, porque valorar o trabalho voluntário seria o mesmo que valorar a bondade, o altruísmo e a generosidade, magnitudes que não tem valor (Azañón, 2012). A dificuldade do calculo do valor dos serviços prestados pelo voluntariado e o custo da elaboração, deve ser confrontado com os benefícios da contabilização. Porém é imprescindível o registro das informações da subvenção do trabalho voluntario recebido pela ESFL nas notas explicativas das demonstrações financeiras (Arroyo, 1990, p. 461).

Para o *American Institute of Certified Public Accountants* (1978) somente devem ser contabilizados por uma ESFL as subvenções de serviços voluntários que cumpram as seguintes condições (*Statement of Position 78-10*, parágrafo 67):

- Os serviços prestados forem significativos, e em caso dos voluntários não estarem disponíveis a entidade terá que contratar mão de obra e pagar salários para o serviço executado pelos voluntários.
- A entidade controla o serviço dos voluntários, e pode influir nas atividades de maneira similar a que faria se os mesmos fossem seus empregados com as mesmas responsabilidades, isto inclui controle de horário, localização, natureza e gestão dos serviços doados.

— A entidade tem bases adequadas para calcular o valor que tem que registrar contabilmente a título de subvenção de trabalho voluntário.

— Os serviços realizados pelos voluntários na entidade não estão orientados para beneficiar aos seus membros. Os serviços doados não são registrados por organizações como comunidades religiosas, associações de profissionais ou empresários, sindicatos, partidos políticos, organizações fraternais e clubes sociais.

Os critérios recomendados pela *American Institute of Certified Public Accountants* para contabilização do trabalho voluntário em uma ESFL são similares aos determinados para a contabilização dos materiais recebidos por uma entidade em forma de doação (Douglas, 1995, p. 633). As doações de materiais são contabilizadas quando a quantidade é significativa e existe um critério claro para medir o valor da doação.

Para o FASB-*Financial Accounting Standard Board* (1993) as contribuições de serviço voluntário somente devem ser contabilizadas se criam ou aumentam ativos, ou se o trabalho realizado é por profissionais e as atividades especializadas são necessárias a entidade, porque neste caso a entidade pagaria pela atividade se não recebesse a contribuição. Quando contabilizar os serviços voluntários deve a entidade descrever os programas e atividades que tiveram a contribuição, incluindo a natureza e extensão do serviço recebido durante o período e a quantidade reconhecida como ingresso (FASB, 1993, *Statement of Financial Accounting Standards* nº 116). Os serviços profissionais relacionados pelo FASB são, contador, arquiteto, carpinteiro, médico, eletricitista, advogado, enfermeiro, encanador, professores e outros profissionais.

As recomendações do FASB deixam muita liberdade para a entidade decidir sobre a contabilização do trabalho voluntário e conseqüente pela evidencia da informação nas demonstrações financeiras (Douglas, 1995, p. 633). Entre os limites destas recomendações estão à exclusão dos voluntários que trabalham em atividades de captação de fundos, e o limite das classes profissionais que são consideradas importantes e necessárias (Gross Jr, McCarthy, & Shelmon, 2005). Muitos voluntários atuam nas ESFL desenvolvendo atividades de rotinas, cujo valor financeiro é pequeno, porém sua contribuição é fundamental para o bom andamento das atividades executadas pela entidade, é o caso das pessoas que trabalham de forma voluntária na busca de futuros doadores, e também das que trabalham nas tarefas de limpeza e cuidados das creches e orfanatos. Entende-se que as recomendações do FASB deixam livre o contador da ESFL para classificar estes voluntários na categoria de outros

profissionais que executam atividades necessárias a entidade.

Também o Conselho Federal do Brasil-CFC recomenda a contabilização do trabalho voluntário nas ESFL (Conselho Federal de Contabilidade- CFC, 2007, pág. 66), esta recomendação segue o mesmo modelo do FASB, ou seja, somente os trabalhos voluntários especializados devem ser considerados como doações. O Conselho federal entende que o serviço voluntário “configura-se doação somente quando o serviço prestado é especializado (contadores, médicos, eletricitas, advogados, enfermeiros, professores, etc.), sendo que a entidade pagaria por este serviço caso não ocorresse o serviço voluntário”. (Conselho Federal de Contabilidade, 2003, p. 66).

As ESFL que não contabilizam os serviços dos voluntários recebidos estão produzindo demonstrações financeiras menos valoradas e não contem os fatos econômicos destas entidades (Azañón, 2012). Entende-se que toda a atividade desenvolvida por um voluntário é necessária e agrega valor econômico e financeiro a entidade, e que as recomendações de contabilização do trabalho voluntário do FASB, AICPA e do CFC não constituem uma obrigatoriedade, logo, cabe aos gestores da entidade decidir sobre revelar ou não a informação da real economia conseguida com a subvenção de trabalho voluntario.

Todo o trabalho voluntário recebido por uma ESFL deve ser contabilizado (Oficina Internacional del Trabajo, 2011; Azañón, 2012; Malvern J Gross, McCarthy, & Shelmon, 2005). O voluntariado forma parte da realidade econômica e financeira das ESFL, muitas entidades existem graças ao apoio dos voluntários, é o caso, por exemplo, das pequenas associações (Azañón, 2012).

A contabilização da subvenção de serviços recebida por uma ESFL retrata nas demonstrações financeiras da entidade a imagem fiel da situação econômica, financeira, patrimonial e de resultados da entidade. A imagem fiel não é um principio de contabilidade e sim uma máxima de consenso das academias e órgãos reguladores da profissão contábil, esta relacionada com a situação real da entidade, ou seja, os documentos de prestação de contas de uma entidade devem refletir a imagem fiel da entidade.

O conceito de imagem fiel é interpretado como: sinônimo de exatidão, objetividade e veracidade, cumprimento da regulamentação legal dos princípios contábeis, preferência do fundo sobre a forma, e sinônimo de informação útil (Torres, 1993, pág. 157).

A ESFL que conta com trabalho voluntário e não informa nas demonstrações financeiras o valor da contribuição financeira recebida pela atuação dos voluntários não está

demonstrando a imagem fiel da entidade. E se for uma entidade brasileira não esta cumprindo com a recomendação do Conselho Federal de Contabilidade que determina que “na aplicação dos Princípios de Contabilidade há situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais” (CFC Resolução nº 750, art. 1º, § 2º).

Os princípios de contabilidade geralmente aceitos não determinam sobre a contabilização do trabalho voluntario, quiçá esta omissão seja porque os princípios são aplicados a todos os tipos de entidades, e esta subvenção ocorre apenas nas ESFL, porém é importante assinalar que também não existe nenhum principio proibindo tal contabilização. Também esta contabilização não é determinada por nenhuma Norma Internacional de Contabilidade- NICs, não existe NICs que trate do tema. E neste sentido cabe observar o que determina a NIC-08 sobre como deve ser o procedimento quando não exista uma norma para uma transação considerada relevante.

*“Na ausência de uma Norma ou Interpretação que seja aplicável especificamente a uma transação, outros feitos ou condições, a direção deverá usar seu juízo no desenvolvimento e aplicação de uma política contábil, com o fim de evidenciar informações que sejam:*

*(a) relevante para as necessidades de tomada de decisão econômicas dos usuários; e*

*(b) fiável, no sentido de que os estados financeiros:*

*(i) apresentem de forma fidedigna a situação financeira, o rendimento financeiro e os fluxos de efetivo das entidades;*

*(ii) reflitam o fundo econômico das transações, outros eventos e condições, e não simplesmente sua forma legal;*

*(iii) sejam neutrais, é dizer, livres de prejuízos ou riscos;*

*(iv) sejam prudentes;e*

*(v) estejam completos em todos seus aspectos significativos” (NIC 08, parágrafo 10).*

A NIC 08 ressalta a importância da análise do fator materialidade das transações realizadas em uma entidade de forma que as Demonstrações Financeiras emitidas viabilizem aos usuários fazer comparações de resultado de exercícios anteriores e com outras entidades. “As omissões ou erros de registros são materiais (ou tem importância relativa) quando podem individualmente ou em seu conjunto, influir nas decisões econômicas tomadas por seus usuários com base nas demonstrações financeiras. A materialidade dependerá da magnitude e da natureza da omissão ou erro, de juízo em função das circunstancias particulares em que se hajam produzido. A magnitude ou a natureza da operação ou uma combinação de ambas,

pode ser o fator determinante” (NIC 08)

A contabilização da subvenção de serviços voluntários recebido por uma ESFL é uma informação material e tem importância reativa porque a omissão da informação leva a erros de compreensão do real custo das atividades executadas pelas entidades. E quanto a sua magnitude o valor recebido com esta subvenção pode ser significativo e variar de exercício para exercício, logo, a falta desta informação é um fator que compromete também a comparação de resultados de exercícios anteriores da entidade e também a comparação dos resultados com outras entidades similares.

Para contabilizar a subvenção financeira do trabalho voluntário, primeiramente é necessário atribuir um valor financeiro a esta contribuição de serviços recebida, e este valor deverá ser um valor razoável. O valor razoável é “o importe pelo qual pode ser intercambiado um ativo entre um comprador e um vendedor interessados e devidamente informados, em uma transação livre” NIC 20 (parágrafo 3). O valor razoável aplicado neste estudo para traduzir financeiramente a subvenção de serviço será o valor pago aos funcionários da entidade que exerçam atividades similares as executadas pelos voluntários.

A subvenção de serviço voluntário recebida por uma ESFL pode não ser contínua e depende de vários fatores. É verdade que as pessoas somente contribuem com uma entidade quando dispõem de tempo e habilidade para executar uma tarefa, e que os voluntários são distintos dos empregados e podem deixar de aportar contribuições a entidades por motivos pessoais a qualquer momento. Logo, as atividades desenvolvidas por voluntários podem ser interrompidas, e por esta razão representam riscos e incertezas.

Entende-se que a subvenção de serviços recebida por uma ESFL tem o caráter de incertezas de continuidade no tempo, e por esta razão podem afetar resultados futuros da entidade, logo devem ser tratadas pela contabilidade das entidades e informadas nas Demonstrações Financeiras da mesma em obediência ao princípio contábil da prudência.

O princípio contábil da prudência tem caráter preferencial sobre os demais princípios de contabilidade, e determina que a entidade deva ser prudente nas estimações e valorações a realizar em condições de incerteza. O referido princípio estabelece que a entidade deve contabilizar todos os benefícios, riscos previsíveis e perdas eventuais.

“Prudência é a inclusão de certo grau de precaução, ao realizar os juízos necessários nas estimações requeridas baixo condições de incertezas, de maneira que os ativos e os ingressos não sejam sobrevalorizados e que as obrigações ou os gastos não sejam desvalorizados. Em fim, o exercício da prudência não permite, por exemplo, a criação de

reservas ocultas ou provisões excessiva, a sub-valorização deliberada de ativos ou ingressos nem a super valorização consciente de obrigações ou gastos, porque do contrario os informes contábeis não resultariam neutrais e por tanto não teriam a qualidade de fiabilidade” (Alexander & Archer, 2006).

A aplicação do principio da prudência na contabilidade dos fatos contábeis tem efeitos desde uma posição conservadora (Pastor, 1993, pág. 169), um caráter patrimonialista e preferencial (Espanha, Real Decreto 1515/2007) e pressupõe o emprego de precaução no exercício de julgamento das incertezas e riscos que afetam o podem afetar o patrimônio da entidade (Resolução CFC nº750).

A posição conservadora do principio contábil da prudência está relacionada a evidenciar nas demonstrações financeiras todos os riscos conhecidos, o caráter patrimonialista, orienta a salvaguardar os interesses de terceiros, e o caráter preferencial determina que no caso de conflito entre princípios, prevalece o principio da prudência. O principio prudência dos resultados implica em informar a imagem fiel da entidade nas demonstrações financeiras, e configura-se como um instrumento de responsabilidade da entidade frente a sociedade, onde a entidades tem o dever de oferecer informações de riscos e incertezas conhecidas, aos seus usuários. Em suma a evidencia das informações de subvenção de serviços recebidos nas demonstrações financeiras de uma ESFL esta em acordo com o principio da prudência, porque apresenta informações que traduzem o real resultado executado pelas entidades e risco e incertezas.

Em síntese, a contabilização de todo o trabalho voluntário recebido por uma ESFL esta de acordo com o principio da prudência porque revela riscos e incertezas e também retrata a imagem fiel da entidade nas demonstrações financeiras. Esta contabilização é recomendada pela Oficina Internacional do Trabalho e pelos autores Azañón, Gross Jr, McCarthy e Shelmon. E neste estudo apresenta-se a forma como uma ESFL pode valorar e contabilizar esta subvenção de serviços recebida.

### **3. INVESTIGAÇÃO INICIAL**

A investigação inicial é exploratória e tem por objetivo identificar se as ESFL divulgam a informação da contribuição financeira recebida pela subvenção de serviços voluntários. A amostra de investigação reúne 40 ESFL sendo 20 entidades que atuam no Brasil e 20 entidades que atuam na Espanha. Optou-se por eleger dois países que apresentem diferenças na legislação contábil, no Brasil a Lei não determina sobre a função e o

funcionamento do plano de contas a ser adotado pelas entidades, e na Espanha existe essa determinação legal. Observe que tanto a legislação brasileira (Lei 11.638/2008) como a legislação espanhola (Real Decreto 1491/2011) não determinam sobre a contabilização da contribuição voluntária de serviços.

As técnicas metodológicas utilizadas neste estudo foram umas análises de conteúdo, onde se investigou as Demonstrações Financeiras e informes de gestão das entidades selecionadas aleatoriamente. A investigação foi realizada para responder a três questões chaves, estas perguntas são:

1) A entidade divulga informações de quantitativo de voluntários que trabalharam na entidade?

2) A entidades divulga as funções e atividades exercidas pelos voluntários?

3) A entidades divulga o valor financeiro da subvenção de serviços recebida?

O resultado obtenido con a investigación exploratoria realizada fue:

1) apenas 05 entidades divulgam o quantitativo de voluntários que trabalharam na entidades nos seus informe de gestão;

2) apenas 01 entidade das investigadas divulga a função exercida pelos voluntários;

3) nenhuma das entidades investigadas evidencia informações sobre o valor financeiro da subvenção de serviços recebida.

4) apenas 07 entidades apresentam relatório de atividades e não informam neste documento o quantitativo dos trabalhadores voluntários.

A investigação revela que a maioria das entidades não apresenta o relatório de atividades, este documento tem por objetivo prestar contas da gestão executada de forma detalhada. No Brasil o Relatório de Atividades deve “ter uma linguagem acessível e conter elementos que possibilitem ao usuário verificar a atuação da entidade de acordo com seus fins estatutários. Deve-se mencionar, por exemplo, os programas realizados pela entidade, o número de pessoas beneficiadas, os meios utilizados para atingir as finalidades, como, por exemplo, os valores gastos, o número de voluntários, etc” (Conselho Federal de Contabilidade, 2003, p. 69).

Quando uma ESFL não apresenta o Relatório de Atividades não esta facilitando ao usuário leitor informações que possibilitem o entendimento da gestão executada. Nesta investigação se constatou que para a amostra de 40 entidades, 33 não apresentam o Relatório de Atividades, sendo que destas 18 são brasileiras que estão descumprindo a determinação do

Conselho Federal de Contabilidade.

A conclusão da investigação exploratória realizada é que nenhuma das ESFL investigada contabiliza a subvenção de serviços recebida, e conseqüentemente não traduzem ao voluntariado a economia de recursos oriunda de sua contribuição. Esta investigação foi à motivação inicial do referido estudo que tem por objetivo evidenciar a forma como uma ESFL pode contabilizar a subvenção de serviços recebida.

#### Contabilização do trabalho voluntário

Neste estudo propõe-se que todo o trabalho voluntário recebido por uma entidade seja contabilizado, independente de ser especializado ou não, porque se entende que toda a força de trabalho que a entidade recebeu de forma gratuita representa uma doação de serviços e é uma economia de recursos que a entidade obtém para a execução de suas atividades.

Todo o trabalho exercido pelo voluntário em uma ESFL representa uma doação e tem utilidade para a entidade, reconhecer apenas o trabalho especializado como doação é não reconhecer a utilidade dos trabalhos de função de meios para uma entidade. Por exemplo, uma entidade pode contar com voluntários para os trabalhos de limpeza, conservação e captação de fundos, e em caso de não receber a contribuição deverá arcar com o custo de salários de funcionários para exercerem estas atividades que são essenciais ao funcionamento da mesma.

A contabilização do trabalho do voluntariado proposta neste estudo reconhece todo o trabalho voluntário recebido por uma ESFL como uma subvenção de serviços, e traduz em termos financeiros esta subvenção no processo de prestação de contas da entidade. Esta contabilização tem por objetivo informar nas Demonstrações Financeiras da ESFL o valor da economia de recursos que a entidades obteve com a subvenção de serviços recebida, e evidenciar o real custo dos serviços realizados pela entidade.

Para contabilizar a subvenção de serviços em uma ESFL primeiramente é necessário valorar financeiramente o trabalho voluntário, e num segundo momento contabilizar a subvenção e subministrar a informação nas Demonstrações Financeiras.

#### Valorização do trabalho do voluntário

A valorização da contribuição do voluntário é necessária e imprescindível para uma ESFL que deseje apresentar o valor da contribuição dos voluntários e refletir uma magnitude mais real nas suas demonstrações financeiras. Os método de valorização deste trabalho adotado pela ESFL devem ser consiste permitir a comparação entre períodos (Azañón, 2012).

O critério de valoração da subvenção de serviços voluntários recebido por uma ESFL adotado neste estudo é custo de reposição, este critério é o recomendado pela Oficina

Internacional del Trabajo (2011, p. 36) que consiste em atribuir as horas trabalhadas pelos voluntários o valor que a entidade deveria pagar a alguém para fazer o mesmo trabalho que o voluntário realizou sem remuneração.

A valorização financeira do trabalho voluntário recebida por uma ESFL proposta neste estudo é a adoção do valor de salários pagos pela entidade aos seus funcionários. E quando não existir no quadro funcional da entidade a função executada pelo voluntário, será definido um valor que pagaria a entidade como salário no caso de que contratasse um servidor para a função executada pelo voluntário.

Não é raro que um trabalhador voluntário não cumpra a mesma jornada diária de trabalho dos funcionários efetivos da entidade. É comum que este trabalho voluntário seja exercido por algumas horas semanais de acordo com a disposição de tempo do voluntário. Para o cálculo da valorização financeira da contribuição do trabalho voluntário são necessárias algumas anotações do registro deste trabalho na entidade beneficiária. O quadro 01 apresenta as anotações que servirão de base para o registro na contabilidade da contribuição de serviços recebidos pela entidade em termos de tempo e função exercida pelos voluntários.

#### **Quadro 01 Registro do Trabalho Voluntário**

Nome do voluntario	
Atividade vinculada	
Função	
Horas trabalhas	
Valor da hora trabalhada	
Valor Financeiro do trabalho executado	

Fonte: elaboração própria

É delicado traduzir financeiramente quanto representa o esforço do voluntário em sacrificar seu tempo livre em favor de uma atividade social de maneira totalmente gratuita. É uma tarefa difícil e um tanto subjetiva, porque não tem como valorar em termos financeiros tal dedicação em favor da sociedade. O registro contábil do valor do trabalho voluntário em uma entidade é apenas uma forma de evidenciar o valor que a entidade deveria pagar em termos de salário se não tivesse recebido de forma gratuita esta ajuda incalculável, e também o meio de traduzir financeiramente quanto representou a ajuda recebida pelos voluntários.

Não se utiliza como base para a valorização do trabalho voluntário a base do valor do salário pago pelo mercado, porque resultaria um cálculo muito trabalhoso determinar o preço de mercado pago para o recurso humano de uma ESFL. Se esta base fosse utilizada seria

necessário fazer o cálculo de uma média aritmética dos salários pagos pelas entidades que exerçam a mesma atividade e que fossem do mesmo porte, e tudo isso resultaria em uma tarefa um pouco difícil para conseguir os dados, tendo em conta que as entidades não publicam dados de pagamentos detalhados de salários por função exercida.

Neste estudo, opta-se por utilizar a base do salário pago na própria entidade para uma função similar para o cálculo da contribuição financeira do trabalho voluntário. Esta base pode ser considerada um pouco subjetiva, porém é válida para contabilizar os custos dos salários dos voluntários porque traduz o quanto deveria a entidade pagar se não tivesse recebido tal contribuição, além de retratar a política de salários por função praticada pela entidade.

A contabilização do trabalho voluntariado executado em uma ESFL implicaria no registro contábil de duas contas de resultado. As contas objeto de registro seriam: a conta de despesas “Salários de voluntários” e a conta de receitas “Subvenções, de serviços recebidas”. O lançamento contábil da contabilização do trabalho voluntário está apresentado no quadro 02.

Considerando que a demonstração financeira “Demonstração do Resultado do Exercício-DRE” evidencia o valor do resultado executado no exercício pela entidade, e que este resultado é traduzido pela diferença dos ingressos e gastos executados no exercício. Considerando também que a conta contábil “salários de voluntários” é uma conta de gastos que registra o valor dos salários de custo de mão de obra voluntária, e que a conta contábil “subvenções de serviços recebidas” é uma conta de receita que registra o valor dos ingressos recebidos a título de trabalho voluntário. Opina-se que o registro contábil do trabalho voluntário em uma ESFL não interfere no valor de resultado executado pela entidade porque o valor registrado como despesas (registro do custo de salários dos voluntários) é igual ao valor registrado como receita (registro da subvenção de serviços recebidos). Também esta contabilização informa na DRE da entidade o detalhe do valor da mão de obra das atividades executadas (mão de obra efetiva e mão de obra voluntária).

#### Quadro 02 Contabilização do Trabalho Voluntário

<b>Lançamento</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
Data:.....		
Conta de Despesa-Salários de Voluntários		
Conta de Receita- Subvenções de Serviços Recebidas		
Registro da subvenção de serviço recebida de trabalho voluntário conforme ficha de registro de trabalho voluntário e avaliação financeira desta subvenção.		

Para que o usuário entenda o detalhe do valor da subvenção de serviços é necessário consultar as Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras da entidade onde deve a entidade mencionar a contabilização do trabalho voluntario e detalhar os aspectos relacionados a participação dos voluntários, tais como quantitativo de voluntários, função exercidas e horas trabalhadas na entidade.

“As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares e/ou suplementares aquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas Demonstrações Contábeis propriamente ditas” (NBC T 6.2, item 6.2.2)

Neste estudo recomenda-se que seja informado nas Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras das ESFL a informação dos trabalhadores voluntários em termos de: relação nominal, função e horas trabalhadas, e valor financeiro contabilizado de custos de salários recebidos pelo trabalho do voluntariado por função executada.

A informação nominal dos voluntários que aportarão contribuição de serviços a entidade quando revelada nas Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras é uma forma de agradecimento e reconhecimento público dos serviços recebidos a todos que contribuíram com sua força de trabalho de forma gratuita a entidades, devendo a entidade proteger anonimatos quando assim desejar o voluntário.

Em suma, o registro nas Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras do custo dos salários total dos servidores do quadro efetivo da entidade, do valor do salário contabilizado como subvenção de serviço voluntários, do número de trabalhadores por função e valor de salários do quadro efetivo, do nome de voluntários e valor financeiro da doação de serviços, é uma informação complementar que possibilita ao leitor das Demonstrações Financeiras da entidade entender a força de recursos humanos frente às atividades realizadas pela entidade, e o real custo das atividades executadas pela entidade.

#### **4. APLICAÇÕES DA CONTABILIDADE DAS SUBVENÇÕES DE SERVIÇOS VOLUNTÁRIOS EM TRÊS ESFL BRASILEIRAS**

A contabilização da subvenção de serviços proposta neste estudo foi aplicada em três ESFL brasileiras. O objetivo de aplicar esta proposta foi analisar as informações que seriam evidenciadas por estas entidades caso a entidade optasse por esta proposta.

#### 4.1 Metodologia

Com o objetivo de aplicar a proposta de contabilização da subvenção de serviços recebida por uma ESFL realizou-se uma investigação em três entidades para obter os dados de execução de resultados que serão objetos de tratamento e análises.

As entidades investigadas são duas associações e um sindicato, as três entidades não dispõem de página web, de forma que os dados foram obtidos na própria entidade. As entidades investigadas são uma associação, um centro de pais e mestres de uma escola pública, e um sindicato. Estas entidades são:

- Sindicato Rural do Rio Grande
- Associação dos Policiais Federais de Rio Grande – APOFERG
- Centro de Pais e Mestres da Escola Municipal de Ensino Fundamental – Professora Wanda Rocha Martins

A fonte de dados utilizada para análises dos resultados de aplicação da proposta apresentada neste estudo foi uma investigação do tipo descritiva, apoiada em uma investigação de campo. A investigação descritiva consiste “na caracterização de um fato, fenômeno, grupo ou indivíduo, com o fim de estabelecer sua estrutura ou comportamento” (Arias, 1999, p. 23). Este tipo de investigação descreve “algumas características fundamentais de conjuntos homogêneos de fenômenos, utilizando critérios sistemáticos que permitam manifestar sua estrutura ou comportamento” (Sabino, 2003, p. 60).

Esta investigação obteve dados de execução de resultados de entidades selecionadas, estas entidades não adotam a contabilidade proposta neste estudo. Os dados obtidos foram à base para a aplicação da proposta de quantificação e tradução financeira da subvenção de serviços voluntários defendida neste estudo. Os procedimentos utilizados para obtenção dos dados foram entrevista, e análises documentais obtidos por meio de uma investigação de campo.

A investigação de campo é aquela que permite obter os informes por meio de fontes documentais (Balestrini, 2001, p. 119). E neste tipo de investigação o investigador obtém a informação, porém não altera as condições existentes (Arias, 1999, p. 146).

A investigação de campo baseia-se nos dados reais, a fonte documental utilizada por este estudo são as demonstrações financeiras e relatório de atividade das entidades selecionadas, e respostas a entrevistas realizadas com os diretores e voluntários das entidades.

## 4.2 Questões investigadas

A investigação de campo foi orientada para coletar dados para aplicação da proposta deste estudo, que é a contabilização da subvenção de trabalho voluntario. A investigação realizada buscou resposta as seguintes perguntas:

- 1) A entidade recebe contribuições de trabalho voluntario?
- 2) Quais são as contribuições de trabalho voluntario recebidas pela entidade?
- 3) Quais atividades são exercidas pelos voluntários na entidade?
- 4) Quantas horas são empreendidas pelas atividades de voluntários à entidade?
- 5) Qual o valor do salário pago por função exercida na entidade?
- 6) Qual foi o valor dos custos total executado nos dois últimos anos?
- 7) Qual foi o valor dos ingressos total executado nos dois últimos anos?
- 8) Qual foi o valor dos custos com salários executados nos dois últimos anos?
- 9) Qual foi o valor de saldo em caixa nos últimos dois anos?
- 10) A entidade apresenta uma contabilidade geral para os gastos e ingressos?
- 11) A entidade apresenta uma contabilidade em separado por atividade realizada?

## 5. RESULTADOS

Em respeito à proteção de dados e acordo firmado entre investigadora e direção das entidades não será revelado os valores executados por nome da entidade, as entidades serão tratadas como entidades 1,2 e 3.

As entidades investigadas não contabilizam a subvenção de serviço voluntario recebida, e por esta razão a resposta para as questões 1 a 5 foram obtida por meio de uma entrevista com a direção e com as pessoas que realizam o trabalho voluntario na entidade. A resposta para as questionones 6 a 11 resulta da análise dos informes anuais de prestação de contas das entidades investigadas.

O valor do salário adotado para a quantificação do trabalho voluntário foi o valor pago pela entidades 3 ao seu quadro administrativo, foi necessário optar por uma base para definir o valor dos salários, porque tanto a entidade 1 como a entidade 2 não tem funcionários empregados, estas duas entidades somente contam com voluntários para realização de suas atividades. Este valor foi de R\$ 1.200,00, e a forma de contratação do voluntariado seria de trabalhador autônomo, a mesma que seria adotada caso as entidades não contassem com a força dos voluntários. Em média a jornada dos trabalhadores voluntários nas entidades

investigadas é de 16 horas mensais para os trabalhadores administrativos e de 2 horas para o profissional contábil.

No Brasil os trabalhadores autônomos pagam 20% (vinte por cento) de impostos sobre os valores recebidos. Observe que se fosse utilizado um funcionário contratado pela entidade seria necessário quantificar os impostos salariais e as gratificações de natal e de férias para mensurar a real economia obtida com a subvenção dos serviços. No caso específico das entidades 1 e 2 não foi considerado estas gratificações porque a remuneração utilizada foi para pagamento de trabalhador autônomo, e esta decisão teve por base o tempo empregado pelos voluntários no mês.

Os resultados obtidos estão evidenciados nos quadros 03, 04 y 05. O quadro 03 apresenta as horas trabalhadas pelos voluntario em cada entidade, e a fonte de dados desta informação foi a entrevista com os voluntários. O quadro 04 apresenta o valor da quantificação financeira do trabalho voluntário, e o quadro 05 apresenta os resultados da contabilização da subvenção de serviços nas três entidades investigadas.

**Quadro 03 Atividades Executada pelo Voluntariado x Horas Trabalhadas**

Entidades	Administrativo	Contabilidade	Captação de Recurso
Entidades 1	200 hs	20 hs	
Entidades 2	400 hs	20 hs	
Entidades 3	1000 hs		200 hs

**Quadro 04 Quantificação Financeira do trabalho Voluntario**

Entidades	Administrativo R\$	Contabilidade R\$	Captação de Recurso R\$	Total R\$
Entidades 1	1.200,00	120,00		1.320,00
Entidades 2	2.400,00	120,00		2.520,00
Entidades 3	6.000,00		1.200,00	7.200,00

### 5.1 Resultados da investigação realizada

1) A contabilização do trabalho voluntário recebido por uma ESFL não altera o valor do resultado executado pela entidade, porque contabiliza o mesmo valor em ingressos (registro da subvenção) e em despesas (custo de salários do voluntariado).

2) A contabilização do trabalho voluntário evidencia o valor dos serviços recebidos por membros da comunidade a ESFL, e este valor representa uma economia de recursos e é revelado quando a entidade contabiliza e divulga a informação nas demonstrações financeiras.

3) As entidades 1 y 2 (ver quadro 05) dependem fundamentalmente do trabalho realizado pelos voluntários porque não tem empregados e todas as atividades executadas nas entidades são exercidas por voluntários. Ambas as entidades executaram os recursos recebidos com gastos de manutenção considerados essenciais pela direção da entidade, logo, no caso da entidade não contar com a força do voluntariado teria que deixar de executar parte dessas atividades o que comprometeriam de forma significativa as realizações da entidade.

**Quadro 05 Comparativo do impacto no resultado da contabilização da subvenção de serviços recebida**

<b>ENTIDADES 1</b>	<b>R\$</b>
Valor das receitas executadas (A)	23.461,00
Valor da subvenção de serviços (B)	1.320,00
Valor total das receitas (C)= A+B	24.781,00
Valor dos custos executados (D)	22.800,00
Valor dos custos de salários e encargos com subvenção de serviço (E)	1.320,00
Valor total dos Custos (F)= D+E	24.120,00
Valor do resultado sem a contabilização do trabalho voluntario (G)=(A-D)	Superávit 661,00
Valor do resultado com a contabilização do trabalho voluntario (H)=(C-F)	Superávit 661,00
Valor em Caixa	66,00
<b>ENTIDADES 2</b>	<b>R\$</b>
Valor das receitas executadas (A)	35.239,40
Valor da subvenção de serviços (B)	2.520,00
Valor total das receitas (C)= A+B	37.759,40
Valor dos custos executados (D)	35.239,40
Valor dos custos de salários e encargos com subvenção de serviço (E)	2.520,00
Valor total dos Custos (F)= D+E	35.759,40
Valor do resultado sem a contabilização do trabalho voluntario (G)=(A-D)	-0-
Valor do resultado com a contabilização do trabalho voluntario (H)=(C-F)	-0-
Valor em Caixa	-0-
<b>ENTIDADES 3</b>	<b>R\$</b>
Valor das receitas executadas (A)	93.700,00
Valor da subvenção de serviços (B)	7.200,00
Valor total das receitas (C)= A+B	100.900,00
Valor dos custos executados (D)	92.320,00
Valor dos custos de salários e encargos com subvenção de serviço (E)	7.200,00
Valor total dos Custos (F)= D+E	99.520,00
Valor do resultado sem a contabilização do trabalho voluntario (G)=(A-D)	Superávit 1.380,00
Valor do resultado com a contabilização do trabalho voluntario (H)=(C-F)	Superávit 1.380,00
Valor em Caixa	2.520,00

4) A contabilização do trabalho voluntário coloca em evidencia o montante que a entidade deveria pagar pelos serviços recebidos em forma de subvenção. E considerando que estes serviços sejam considerados essenciais, e que a subvenção não tem obrigação de continuidade no tempo, esta informação tem utilidade para que os usuários da entidade tenham conhecimento do quanto deverá a entidade pagar pelos serviços que recebeu de forma gratuita.

5) Para contabilizar a subvenção de serviços será necessário que as entidades mantenham controle de horário dos voluntários, este controle pode ser o proposto no quadro 01.

6) Nenhuma das entidades investigadas contabiliza os gastos por atividades executadas, os gastos e ingressos são informados por valores total de execução.

## **6. CONCLUSÃO**

As ESFL investigadas neste estudo não contabilizam a subvenção de serviços, recebida por trabalho voluntario e não relatam o valor financeiro desta contribuição em seu processo de prestação de contas. Estas entidades elaboram sua contabilidade em conformidade com as normas e princípios de contabilidade. Não existe nenhuma NICs e nenhum principio de contabilidade geralmente aceito que determine sobre a contabilização das subvenções de serviços aportada por voluntários a ESFL, logo, não existe proibição ou autorização expressa para que as entidades contabilizem a referida subvenção. O que existe são recomendações para que estas entidades reconheçam e contabilizem a contribuição financeira de serviços profissionais especializados, recomendam esta contabilização o FASB, o CFC e o AICPA.

A subvenção de serviços é um ingresso de força de trabalho voluntario a uma entidade, e ocorre exclusivamente nas ESFL. A entidade que conta com esta contribuição de serviços realiza algumas atividades sem custo algum, e quando opta por contabilizar esta contribuição esta traduzindo o verdadeiro resultado executado na entidade em suas Demonstrações Financeiras.

As Demonstrações Financeiras são os documentos emitidos pela contabilidade e evidenciam as informações da situação econômica, financeira e patrimonial de una entidades ao termino de período de tempo (exercício financeiro). O custo total executado com as atividades realizadas pela entidade é detalhado nestes documentos pela soma dos gastos de mão de obra, matéria prima e gastos gerais de prestação de serviços ou fabricação de produtos. Quando a entidades recebe a contribuição de serviço voluntário e não contabiliza esta subvenção esta informando um valor de custo realizado em valores inferiores ao que seria necessário para realizar o mesmo nível de atividades executadas.

As ESFL que optarem por contabilizar a subvenção de serviços evidenciaram em seu processo de prestação de contas informações úteis aos que tenham interesse em conhecer a economia obtida pela entidade com a subvenção recebida e que queiram avaliar o real custo

das atividades executadas pelas entidades.

A contabilização da subvenção dos serviços voluntários por uma ESFL e conseqüente tradução da informação financeira da subvenção recebida nos documentos de Demonstrações Financeiras é uma informação útil que traduz riscos e incertezas e permite comparações com outras entidades. É uma informação útil porque revela com veracidade o resultado executado pela entidade que contou com voluntários para executar suas atividades, e torna público quanto seria o valor que a entidades deveria desembolsar com mão de obra caso tivesse que arcar totalmente com este custo. Os riscos e incertezas desta informação estão relacionados a condição de caráter não obrigatório de continuidade das contribuições de serviços voluntários. E a comparação de resultados é possibilitada porque o usuário tem a informação do verdadeiro custo executado pela entidade e pode comparar os resultados executados com exercícios passados. A comparação de resultados com outras entidades somente será possível se as duas entidades informarem a real contribuição obtida com os serviços voluntários.

A contabilização da subvenção do trabalho voluntário proposta neste estudo passa por três etapas que são: registro detalhado dos serviços executados, tradução financeira da subvenção e contabilização da subvenção.

O registro do trabalho voluntário será a base para calculo do valor financeiro recebido pela subvenção de serviço, em este registro deve constar o nome dos voluntários, quantidade de horas trabalhadas e atividades realizadas.

O valor razoável utilizado para a tradução financeira da subvenção de serviços recebida tem por base o critério de custo de reposição, e representa o valor pago a titulo de salário pela entidade a empregados que executam função similar. E em caso da entidade não possuir em seu quadro funcional empregado que exerça a mesma função, será utilizado o valor que a entidades pagaria no caso de que contratasse um empregado para a função executada pelo voluntario.

A contabilização da subvenção do trabalho voluntário será a través do registro nas contas de despesa “Salários de Voluntários” que traduzirá o valor do custo de salários das atividades exercidas pelos voluntários, e na contrapartida da conta de receita “Subvenções de Serviços Recebidos”. Esta contabilização evidenciará a informação de quanto representou a contribuição financeira dos serviços recebidos pela entidade a titulo de trabalho voluntario no documento “Demonstração do Resultado do Exercício” e nas Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras da entidade.

O registro nas Notas Explicativas detalha o valor da tradução financeira do trabalho

voluntario, e evidencia o valor dos salários pagos pelas entidades. Também se propõem que a entidades relacione a nomina dos voluntários que doaram contribuições de serviços a entidades, e esta seria uma demonstração pública de agradecimento que a entidade estaria fazendo a todos os que contribuem na realização de suas atividades.

E por fim, a diferença de tratamento de incentivos fiscais pelos governos entre as subvenções financeiras e de serviços, é consequência direta da não adoção da contabilização das subvenções de serviços pelas ESFL e do não reconhecimento público destas subvenções como uma doação. A contabilização da subvenção dos serviços é uma forma de chamar atenção para que os legisladores incentivem esta participação tão essencial as ESFL e que criem incentivos fiscais aos que trabalham como voluntários nestas entidades.

## REFERÊNCIAS

- American Accounting Association-AAA. (1966). *A statement of basic accounting theory*. Evanston: Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory.
- AccountAbility. (2012). Acesso em 15 de maio de 2012, disponível em AccountAbility: <http://www.accountability.org/about-us/index.html>
- AccountAbility. (1999). *Setting the Standard for Corporate Responsibility and Sustainable Development*. Acesso em 18 de 04 de 2012, disponível em: <http://www.accountability.org/services/program.html>
- American Institute of Certified Public Accountants-AICPA. (1978). *Statement of Position 78-10: Accounting Principles and Reporting Practices for Certain Nonprofit Organizations*. Acesso em 18 de 2012 de 12, disponível em <http://www.aicpa.org>
- Alexander, D., & Archer, S. (2006). *Miller Guía de NIC-NIIF*. México: Red contable.
- Anthony, R. N. (1978). *Financial Accounting in Nonbusiness Organization. An Exploratory Study of Conceptual Issues*, Financial Accounting Standards Board Stamford. Connecticut: FASB.
- Arias, F. G. (1999). *El proyecto de Investigación. Guía para su elaboración*. Caracas: Oriol Ediciones.
- Armiñana, T. M. (2003). *La gestión en las empresas constructoras: Análisis, diseño y desarrollo de un modelo de control*. Valencia: Universitat Politècnica de Valencia.
- Arnett, D. B., German, S. D., & Hunt, S. D. (2003). The Identity Salience Model of Relationship Marketing Success: The Case of Nonprofit Marketing. *Journal of Marketing* 67 (2) , 89-106.
- Arnould, E., Price, L., & Zinkhan, G. (2004). *Consumers* (2d ed ed.). Boston: McGraw-Hill/Irwin.
- Arroyo, G. S. (1990). *La contabilidad de las entidades sin finalidad lucrativa*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas. Ministerio de Economía y Hacienda.
- Azañón, J. J. (2012). *Valoración económica del voluntariado*. Acesso em 19 de 12 de 2012, disponível em Juan Jesús Donoso Azañón: <http://www.donosos.es>
- Bagozzi, R. P. (1975). Marketing as Exchange. *Journal of Marketing* , 32-39.
- Balestrini, M. (2001). *Como se Elabora un Proyecto de Investigación*. Caracas: Editorial Consultores asociados. .

- Bergareche, B. (10 de Noviembre de 2009). El Gobierno tendrá una Ley de Acceso a la Información antes de fin de año. *ABC, Madrid*.
- Berry, L., & Parasuraman, A. (1991). *Marketing Services*. New York: Free Press.
- Bestraten, M., & Pujol, L. (2004). *La responsabilidad social de las empresas (I): conceptos generales. Documentación NTP, N. 643 (I): conceptos generales. Documentación NTP, n. 643.* (M. d. empresas, Ed.) Instituto Nacional de Seguridad e Higiene en el Trabajo.
- Blau, P. M. (1964). *Exchange and Power in Social Life*. New York : John Wiley.
- Blum, D. E. (2002). Ties That Bind. *The Chronicle of Philanthropy* 14 (11) , 7-10.
- Boris, E. T. (1999). *Nonprofit Organizations in a Democracy: Varied Roles and Responsibilities. In Nonprofit and Government* (Elizabeth T. Boris and Eugene Steuerle. ed.). Washington, DC: Urban Institute Press.
- BRASIL. (1999). *Decreto nº 3.000, de 26 de março. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e proventos de qualquer natureza e administração do imposto sobre a renda.* Diário Oficial de 29/03/1999.
- BRASIL. (28 de dez. 2007). *Lei nº 11.638/2008. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.* DOU, edição extra, Poder Executivo, Brasília, DF.
- Brown, L. D., & Moore, M. H. (2001). Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly . *Moore Accountability, Strategy, and International Nongovernmental Organizations*, 30 , 569-587.
- Bumett, J. J., & Wood, V. R. (1988). A Proposed Model of the Donation Decision Process. *Research in Consumer Behavior* 3 , 1-47.
- Cañibano Calvo, L. (1997). *Teoría actual de la contabilidad: Técnicas analíticas y problemas metodológicos.* Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas.
- Cermak, D. S., File, K. M., & Prince, R. A. (1994). A Benefit Segmentation of the Major Donor Market. *Journal of Business Research* 29 , 121-130.
- Cheney, G., Roper, J., & May, S. (2007). *The Debate over Corporate Social Responsibility.* New York: Oxford University Press.
- Clark, J. (1991). *Democratizing development: The role of voluntary organizations.* Hartford, CT: Kumarian.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2009). *Resolução CFC Nº 1.185-2009, que aprova a NBC TG 26.* Disponível em <http://www.cfc.org.br> Acesso em 13 out de 2012.
- Conselho Federal de Contabilidade- CFC. (2007). *Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social.* Brasília: CFC.
- Conselho Federal de Contabilidade-CFC. (2003). *Manual De Procedimentos Contábeis para Fundações e entidades de Interesse Social* . Brasília-DF : CFC.
- Conselho Federal de Contabilidade-CFC. (29 de dezembro de 1993). *Resolução CFC nº 750. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.* Disponível em <http://www.cfc.org.br> Acesso em 13 out de 2012: CFC.
- Conselho Federal de Contabilidade-CFC. *Resolução CFC nº 920, de 19-12-01. Aprova, da NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item: NBC T 10.8 – Entidades Cooperativas.* Disponível em <http://www.cfc.org.br> Acesso em 15 out de 2012.
- Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. (setembro, 2012). *Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade - Princípios de contabilidade NBCs – NBCs T 10 – NBC T 15 – NBCs T 16.* Porto Alegre: CRCRS.
- Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. (2011). *Terceiro Setor: Guia de Orientação para o Profissional da Contabilidade.* Porto Alegre-RS: CRCRS.
- Domenech, A. V., Pie, M. I., Corella, B. S., Romagosa, M. S., Ibanez, J. U., & Garcia, P. V. (2. semestre 1998). La gestión de las organizaciones no lucrativas. *Review* , 84, 76-82.

- Douglas, P. (1995). *Governmental and Nonprofit Accounting*. Orlando: Harcourt Brace and Company.
- Drosdoff, D. (2001). Normas internacionales de contabilidad y auditoria: una buena inversión. <http://www.iadb.org/idbamerica/spanish/may01s/may01s5-b.html>.
- Dueñas, M. d. (2007). *Un sistema de gestión para las entidades sin finalidad lucrativa*. Madrid: Escuela Superior de Gestión Comercial y Marketing - ESIC.
- Ebrahim, A. (2003). Accountability In Practice: Mechanisms for NGOs. *World Development* , 31, N.5, 813-829.
- Ebrahim, A. (2002). Information struggles: the role of information in the reproduction of NGO-funder relations. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 31(1) , 85-113.
- Edwards, M. (2000). *NGO rights and responsibilities: A new deal for global governance*. London: The Foreign Policy Centre.
- Edwards, M., & Hulme, D. (1996). *Beyond the magic bullet:NGO performance and accountability in the post-cold war world*. Hartford, CT: Kumarian.
- Edwards, M., & Hulme, D. (1996). Too close for comfort? the impact of official aid on nongovernmental organizations. *World Development*, 24(6) , 961-973.
- ESPAÑA. (2011). *Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos*. BOE Núm. 283.
- ESPAÑA. (2007). *Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, Boletín Oficial del Estado, número 278 de 20/11/2007, páginas 47402 a 47407*. Disponível em <http://www.boe.es> Acesso em 03 out de 2012.
- ESPAÑA. (2007). *Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas*. Disponível em <http://www.boe.es> Acesso em 03 out de 2012: Boletín Oficial del Estado, número 279 de 21/11/2007 páginas 47560 a 47566.
- ESPAÑA. *Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, Boletín Oficial del Estado, núm. 307 Martes 24 diciembre 2002, páginas 45229 a 45243*. Disponível em <http://www.boe.es> Acesso em 03 out de 2012.
- FASB-Financial Accounting Standard Board. (1993). Statement of Financial Accounting Standards nº 116. Accounting for Contributions Received and Contributions Made. *Financial Accounting Foundation. Junio. Norwalk, Connecticut*.
- Florini, A. (2000). *The third force: The rise of transnational civil society*. Tokyo: Japan Center for International Exchange.
- Fox, J., & Brown, L. D. (1998). *The struggle for accountability: NGOs, social movements, and the World Bank*. Cambridge, MA: MIT Press.
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic management: a stakeholder approach*. Boston: Pitman.
- Fundación Lealtad. *Acuerdo de Colaboración* . Disponível em <http://www.fundacionlealtad.org> Acesso em 13 out de 2012.
- Fundación Lealtad. (2009). *Guía de la Transparencia ONG y las buenas prácticas de las ONG*. Disponível em <http://www.fundacionlealtad.org> Acesso em 13 out de 2012.
- Gross Jr, M. J., McCarthy, J. H., & Shelmon, N. E. (2005). *Financial and Accounting guide for Not-For-Profit Organizations*. Hoboken, New Jersey: Seventh Edition. Ed: John Wiley & Sons, Inc.
- Hendriksen, E. S., & Breda, M. F. (1999). *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Homans, G. C. (1958). Social Behavior and Exchange. *American Journal of Sociology* , 63 (May), 597-606.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público-NIC-SP 01 Presentación de Estados Financieros*. New

York: IFA.

ISO/TMB/WG/SR. (2006). *Participating in the Future International Standard ISO 26000 on Social Responsibility*. Geneva: International Organization for Standardization.

ISO-International Organization for Standardization. (30 de April de 2004). Working Report on Social Responsibility. *ISO Advisory Group on Social Responsibility, Stockholm*.

Jiménez, C. (2009). A falta de indicadores que evalúen la actuación política de los órganos de gobierno, las ONL se centran en promover sistemas organizativos que les hagan aparecer como verdaderos empresarios. *Cuadernos de debate 5, Madrid: Fundación Luis Vives*, págs. 93-95.

Johns Hopkins University Report. (25 de setembro de 2007). *Measuring Civil Society and Volunteering*. Acesso em 11 de 2012 de 10, disponível em [www.jhu.edu/ccss](http://www.jhu.edu/ccss)

Jordan, L., & Van Tuijl, P. (2000). Political responsibility in transnational NGO advocacy. *World Development, 28*, 2051-2065.

Light, P. C. (2002). The Content of Their Character: The State of the Nonprofit Workforce. *The Nonprofit Quarterly 8 (3)*, 6-19.

Moore, M. H., & Gates, M. (1986). *Inspectors-general: Junkyard dogs or man's best friend?* New York: Russell Sage.

Moorman, C., Deshpande, R., & Zaltman, G. (1993). Factors Affecting Trust in Market Research Relationships. *Journal of Marketing (January)*, 57, 81-101.

Morgan, R. M., & Hunt, S. D. (1994). The Commitment-Trust Theory of Relationship Marketing. *Journal of Marketing 58 (3)*, 20-38.

Morley, E., Vinson, E., & Hatry, H. P. (2001). *Outcome Measurement in Nonprofit Organizations: Current Practices and Recommendations. In Independent Sector*. Washington, DC: Urban Institute.

Najam, A. (1996). NGO accountability: A conceptual framework. *Development Policy Review, 4*, 339-353.

OFICINA INTERNACIONAL DEL TRABAJO. (2011). *Manual de medición del trabajo voluntario*. Ginebra: OIT.

Paradís, A. A. (2002). *La contabilidad de las entidades Sin finalidad lucrativa: Especial referencia a las Fundaciones* (Tesis Doctoral ed.). Castellón: Universitat Jaume I - Facultat de Ciències Jurídiques I Econòmiques Departament de Finances I Comptabilitat.

Pastor, M. V. (1993). El principio de prudencia: concepto y efectos en el Plan general de Contabilidad. En I. d. cuentas, *Comentarios sobre el Nuevo Plan General de Contabilidad* (págs. 165-174). Madrid: ICAC.

Perdomo, J. F. (mayo-agosto de 2007). Las Organizaciones no Lucrativas: necesidades de los usuarios de la información financiera. *Revista Española del Tercer Sector, n°6*, pp. 91- 118.

Pfeffer, J., & Salancik, G. R. (1978). *The external control of organizations: a resource dependence perspective*. New York: Harper and Row.

Ravache, G. (2006). O empreendedor social. *Revista Época, Edição n° 427, 21/07/2006*.

Ron, E. Á. (2009). V Foro Tercer Sector La Transparencia y la Rendición de Cuentas en el Tercer Sector. *Cuadernos de Debate 5* (Fundación Luis Vives), 89-90.

Sá, A. L. (1998). *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.

Sabino, C. (2003). *El Proceso de Investigación*. Caracas: Editorial Panapo.

Sanchez, M. R. (2006). Breves consideraciones sobre los mecanismos de participación de las ONGs en la OMC. Sur, Rev. int. direitos human. *Revista Internacional de Direitos Humanos*, vol.3, n.4, 102-125.

Smith, J. B., & Barclay, D. W. (1997). The Effects of Organizational Differences and Trust on the Effectiveness of Selling Partner Relationships. *Journal of Marketing 61 (1)*, 3-22.

Tapp, A. (1996). Charity Brands: A Qualitative Study of Current Practice. *Journal of Nonprofit and Voluntary Sector Marketing 1 (4)*, 327-336.

- Torres, P. R. (1993). *"El concepto de imagen fiel y el Plan General Contable"*, dentro de la publicación colectiva *"Comentarios sobre el Nuevo Plan General Contable"*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC.
- UNIÃO EUROPEA. (2008). *Reglamento (CE) 1126/2008 de la Comisión, de 3 de noviembre de 2008 , por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n o 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo*. Diario Oficial n° L 320 de 29/11/2008 p. 0001 – 0481.
- UNIÃO EUROPÉIA. (1999). *Regulamento (CE) N° 1260/1999 do Conselho de 21 de Junho de 1999 que estabelece disposições gerais sobre os Fundos estruturais*. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:1999:161:0001:0001:PT:PDF>.
- Vallerand, R. J., & Ratelle, C. E. (2004). *Intrinsic and Extrinsic Motivation: A Hierarchical Model*. In *Handbook of Self-Determination Research*. (E. L. Ryan, Ed.) Rochester, NY: University of Rochester Press.
- Venable, B. T., Rose, G. M., Bush, V. D., & Gilbert, F. W. (2005). The Role of Brand Personality in Charitable Giving: An Assessment and Validation. *Journal of the Academy of Marketing Science* , 33, 295-312.
- Weitzman, M. S., & Jalandoni, N. T. (2001). *The Nonprofit Almanac and Desk Reference, Independent Sector*. San Francisco: Jossey-Bass.
- Wispe, L. (1978). *Integrity, Sympathy and Helping*. New York: Academic.