Estimativa e Contabilização do Trabalho Voluntário em Organizações Filantrópicas

Marco Antonio Figueiredo Milani Filho

Resumo:

O trabalho voluntário viabiliza o desenvolvimento de diversos projetos sociais e a manutenção de milhares de organizações do Terceiro Setor. Mesmo com participação significativa, o serviço voluntário, geralmente, não é estimado monetariamente e, como conseqüência, não é reconhecido e registrado contabilmente. Uma das justificativas para essa situação é a ausência de critérios objetivos para a devida mensuração, particularmente, quando se trata de função não-especializada e sem referência no mercado. Esse fato faz com que a própria dimensão econômica do voluntariado não seja conhecida pelo Governo, pelos mantenedores e pelos próprios gestores das instituições. Esta pesquisa objetivou estimar o valor do trabalho voluntário, sem a distinção entre serviços especializados e não-especializados, nas entidades filantrópicas de São Paulo. Neste estudo, a amostra foi composta por 75 entidades, selecionadas aleatoriamente dentre 273 organizações oficialmente reconhecidas como filantrópicas (portadoras do Certificado de Beneficência e Assistência Social). Após o levantamento do total de voluntários e da quantidade média de horas doadas por mês, estimou-se o valor deste serviço por entidade utilizando-se como referência o valor do rendimento médio das pessoas ocupadas na região metropolitana de São Paulo, conforme divulgado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em fevereiro de 2005.

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas do Terceiro Setor*

Estimativa e Contabilização do Trabalho Voluntário em Organizações Filantrópicas

Marco Antonio Figueiredo Milani Filho (Universidade Presbiteriana Mackenzie - Brasil)
marcomilani@mackenzie.com.br

RESUMO

O trabalho voluntário viabiliza o desenvolvimento de diversos projetos sociais e a manutenção de milhares de organizações do Terceiro Setor. Mesmo com participação significativa, o serviço voluntário, geralmente, não é estimado monetariamente e, como conseqüência, não é reconhecido e registrado contabilmente. Uma das justificativas para essa situação é a ausência de critérios objetivos para a devida mensuração, particularmente, quando se trata de função não-especializada e sem referência no mercado. Esse fato faz com que a própria dimensão econômica do voluntariado não seja conhecida pelo Governo, pelos mantenedores e pelos próprios gestores das instituições. Esta pesquisa objetivou estimar o valor do trabalho voluntário, sem a distinção entre serviços especializados e não-especializados, nas entidades filantrópicas de São Paulo. Neste estudo, a amostra foi composta por 75 entidades, selecionadas aleatoriamente dentre 273 organizações oficialmente reconhecidas como filantrópicas (portadoras do Certificado de Beneficência e Assistência Social). Após o levantamento do total de voluntários e da quantidade média de horas doadas por mês, estimou-se o valor deste serviço por entidade utilizando-se como referência o valor do rendimento médio das pessoas ocupadas na região metropolitana de São Paulo, conforme divulgado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em fevereiro de 2005.

Palavras-Chave: Voluntariado, Contabilidade, Terceiro Setor

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas do Terceiro Setor

1. Introdução

Considerando a heterogeneidade das organizações sem fins lucrativos e seus diferentes campos de atuação, torna-se um verdadeiro exercício taxionômico tentar classificá-las. Não raramente busca-se caracterizá-las por aquilo que elas não são, carecendo de referenciais para que possam ser mais bem entendidas e analisadas. Conforme Fernandes (1994), a reunião dessas organizações, estruturadas formal ou informalmente, constitui o chamado Terceiro Setor, que se diferencia do Primeiro Setor (Governo) e do Segundo Setor (Mercado) ao mobilizarem recursos privados visando prioritariamente ações para o benefício público. Essas organizações visam promover mudanças favoráveis nos indivíduos e no meio ambiente (DRUCKER, 1994).

Para Paes (2001), o Terceiro Setor pode ser entendido como o conjunto de entidades sem fins lucrativos dotadas de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivos principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil visando ao seu aperfeiçoamento.

Diversas abordagens são verificadas nesse sentido, proporcionando, portanto, diferentes olhares e categorizações sobre os mesmos atores sociais. Um fato, porém, é de

reconhecimento comum: para conquistar e fazer por merecer a credibilidade depositada por mantenedores e pela sociedade civil em geral, elas devem oferecer informações adequadas que reflitam os resultados de suas atividades e demonstrem a utilização dos recursos recebidos.

No Brasil, e em diversos países, as empresas privadas, os órgãos governamentais e organizações de fomento social apresentam exigências cada vez maiores com relação às informações prestadas pelas entidades beneficiadas com recursos doados. Esse fato faz com que alguns termos, como transparência *(disclousure)*, prestação de contas *(accountability)*, eqüidade *(fairness)* e conformidade legal *(compliance)*, comecem a fazer parte do vocabulário dos gestores e esses se sintam estimulados a adequarem as respectivas estruturas organizacionais e a demonstrarem, através de relatórios auditáveis, eficiência e eficácia.

Entidades ineficientes tendem a não mais receber recursos num mercado competitivo por doações, uma vez que o doador racional tenderá a optar pela organização que melhor satisfizer seus desejos por informações (GLAESER, 2003).

Light (2002), em pesquisa realizada nos EUA com cerca de 500 executivos e pessoas relacionadas ao Terceiro Setor, buscou identificar fatores que levariam essas entidades a alcançar os seus objetivos sociais. Praticamente todos os respondentes consideraram a entrada de recursos, sejam eles financeiros e não-financeiros, um dos fatores prioritários para o sucesso. Os voluntários podem ser relacionados aos recursos não-financeiros.

A situação que se apresenta às entidades do Terceiro Setor, portanto, evidencia a premente necessidade de um processo de gestão eficiente, capaz de direcionar os esforços da organização ao cumprimento de sua missão e à captação e utilização eficiente de seus recursos.

Segundo o Grupo de Institutos, Fundações e Empresas (GIFE, 2005), há cerca de 276 mil entidades sem fins lucrativos no Brasil**.** Com relação a um segmento específico, formado pelas organizações oficialmente reconhecidas como filantrópicas e que recebem isenções tributárias, existem 4.974 entidades registradas, atuando nas áreas de assistência social, educação e saúde (MPAS, 2005).

Considerando que a mão-de-obra voluntária é recurso vital para muitas entidades, há relevante interesse dos mantenedores, dos gestores, do Governo e da comunidade em geral para se conhecer a representatividade e a dimensão econômica do voluntariado.

2. O Voluntariado

A doação espontânea de tempo, esforço, conhecimento e dedicação de alguém para a realização de determinado trabalho, marca a atuação voluntária.

Segundo Hudson (2004), o voluntariado é um ingrediente essencial nas entidades do Terceiro Setor, representando a força de trabalho que sustenta e revigora as atividades sociais. Atrair, treinar, motivar, administrar e manter voluntários são tarefas que desafiam qualquer gestor.

Para Handy (1990), genericamente existem três grandes tipos de bases contratuais entre qualquer organização e seus integrantes:

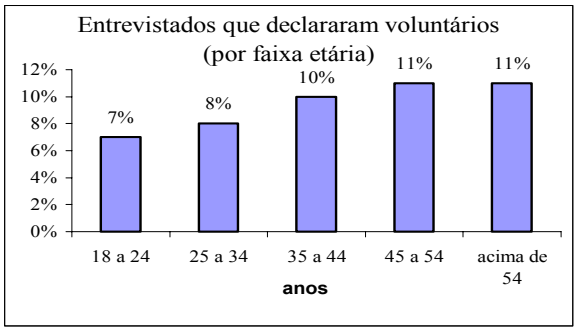
- *Coercitiva*, baseada na autoridade e/ou na força (exemplo: forças armadas, penitenciárias);
- *Calculista*, onde se espera receber determinada remuneração ou benefícios como troca pela atividade desenvolvida (com o trabalhador assalariado em qualquer tipo de entidade – lucrativas ou não);

- *Cooperativa*, baseada na liberdade de escolha em doar seu tempo e esforço, sem expectativa de remuneração ou privilégios (como o trabalhador voluntário);

O trabalho voluntário requer motivações pessoais em torno de uma causa comum e não tem caráter obrigatório.

Sob o aspecto normativo, a Lei nº 9.608, de 18 de fevereiro de 1998, dispõe sobre o serviço voluntário e o considera uma 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. Para regular essa relação, as entidades deverão celebrar um termo de adesão, devendo constar o objeto e as condições do seu exercício. Essa lei também visa preservar de ações trabalhistas tanto o voluntário como a entidade que o recebe, conforme expresso em seu Artigo 1º - Parágrafo único – "O serviço voluntário não gera vínculo empregatício nem obrigação de natureza trabalhista, previdenciária ou afim".

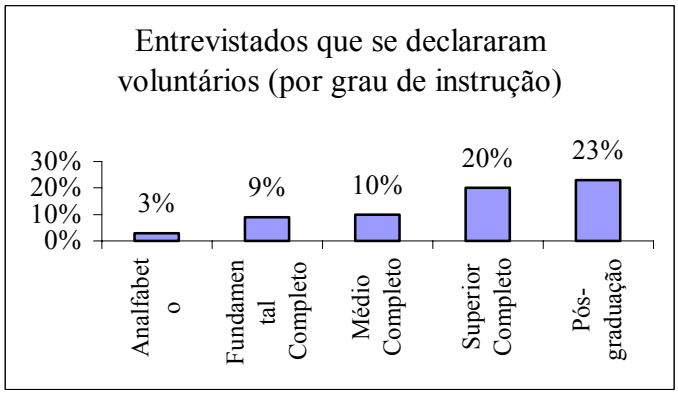
No Brasil, segundo pesquisa realizada pelo Instituto Ipsos-Marplan entre janeiro e dezembro de 2004, com 50.520 pessoas em nove centros urbanos (São Paulo, Rio de Janeiro, Curitiba, Porto Alegre, Belo Horizonte, Brasília, Salvador, Recife e Fortaleza), 9% da população presta algum tipo de serviço voluntário. Destes, 53% são mulheres e 47% são homens (IPSOS-MARPLAN, 2005). Conforme a Figura 1, verifica-se a maior participação das pessoas em faixas etárias elevadas.



Fonte: Ipsos-Marplan (2005)

Figura 1 – Voluntários por faixa etária

Na Figura 2, verifica-se que, quanto maior o grau de instrução, maior é a atuação do indivíduos no trabalho voluntário, destacando-se aqueles que encontram-se em nível de pós-graduação, em que 23% dos entrevistados declararam-se ser voluntários em alguma atividade. Aqueles que apresentam um grau de instrução menor, declaram não participar de atividades voluntárias.



Fonte: Ipsos-Marplan (2005)

Figura 2 – Voluntários por grau de instrução

2.1 Reconhecimento das Organizações Sem Fins Lucrativos

Conforme o Novo Código Civil Brasileiro, em vigor a partir de 2003, as associações civis, as fundações, as organizações religiosas e os partidos políticos são as formas jurídicas para designar as instituições sem fins lucrativos. Todas 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, além de entidades religiosas e partidos políticos, tem-se:

- 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).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica nº. 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".

A definição do CFC deveria ser revista, pois menciona a existência de detentores do patrimônio líquido, mas não existe a figura do proprietário ou acionista em tais entidades.

2.2 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 artigo 18 da Lei nº- 8.742 de 7 de dezembro de 1993 e regulado pela Resolução CNAS nº- 177 de 10 de agosto de 2000.

Legalmente, o CEBAS poderá ser requerido ao Conselho Nacional de Assistência Social apenas pelas entidades que tenham uma das seguintes finalidades:

- Proteção à família, maternidade, infância, adolescência e velhice;
- Amparo às crianças e adolescentes;
- Ações relativas a pessoas portadoras de deficiências;
- Assistência social ou saúde;
- Integração de pessoas ao mercado de trabalho;
- 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.

2.2.1. As Entidades Filantrópicas Brasileiras

Conforme o Ministério da Previdência e Assistência Social (2005), existem registradas 4.974 entidades filantrópicas no Brasil detentoras do CEBAS. Na Tabela 1, verifica-se a participação dos Estados com maior representatividade nesse total, destacando-se São Paulo com 39,5%, seguido de Minas Gerais com 14,8%. Ambos abrigam mais da metade de todas as organizações filantrópicas nacionais, acumulando 54,3% das mesmas.Na mesma tabela, também é possível relacionar a população e a quantidade de organizações por Estado. Sob essa perspectiva, São Paulo apresenta a menor relação, com 18.846 habitantes por entidade, seguido pelo Estado do Rio Grande do Sul, com 19.295 habitantes por entidade.

UF	No. Entidades*	Part.%	Acum%	População** (mil pessoas)	Part.%	Habitantes/ entidade
SP	1.965	39,5%	39,5%	37.032	21,8%	18.846
MG	737	14,8%	54,3%	17.891	10,5%	24.275
RS	528	10,6%	64,9%	10.188	6,0%	19.295
PR	462	9,3%	74,2%	9.563	5,6%	20.699
SC	241	4,8%	79,0%	5.356	3,2%	22.224
RJ	240	4,8%	83,8%	14.391	8,5%	59.963
Outros	801	16,2%	100,0%	75.378	44,4%	94.105
	4.974	**100,0%**		**169.799**	**100,0%**	**34.137**

Fontes: *MPAS - base: abr/05 (2005); ** IBGE - Censo (2000)

Tabela 1 – Entidades filantrópicas por unidade federativa

Conforme a Tabela 2, o município de São Paulo possui 273 organizações devidamente reconhecidas como filantrópicas e com atuação na assistência social e é possível comparar essa participação frente às demais entidades brasileiras conforme o foco de atuação. Verifica-se que o Estado de São Paulo contém 42,7% das organizações filantrópicas nacionais que desenvolvem atividades relacionadas à assistência social, e sua capital agrega, isoladamente, 7,6% deste total.

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	220	15,9%	7,6%	1.386	47,8%	1.511	52,2%	2.897
Assist. Social e Educação	37	19,5%	5,4%	190	27,9%	490	72,1%	680
Assist. Social e Saúde	11	31,4%	7,7%	35	24,5%	108	75,5%	143
Assist. Social e Educ. e Saúde	5	14,3%	3,6%	35	25,5%	102	74,5%	137
Sub-total (1)	**273**	**16,6%**	**7,1%**	**1.646**	**42,7%**	**2.211**	**57,3%**	**3.857**
Educação	28	37,8%	8,1%	74	21,4%	271	78,6%	345
Saúde	19	8,0%	2,6%	237	31,9%	507	68,1%	744
Educação+Saúde	5	62,5%	17,9%	8	28,6%	20	71,4%	28
Sub-total (2)	**52**	**16,3%**	**4,7%**	**319**	**28,6%**	**798**	**71,4%**	**1.117**
Total (1)+(2)	**325**	**16,5%**	**6,5%**	**1.965**	**39,5%**	**3.009**	**60,5%**	**4.974**

Fonte: MPAS - base: abr/05 (2005)

Tabela 2 – Entidades filantrópicas brasileiras

3. Aspectos Contábeis das Entidades Filantrópicas

Conforme Hendriksen e Van Breda (1999), 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. 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 porém o caráter normativo pode condicionar os gestores dessas organizações a limitarem seus próprios instrumentos de gestão. Como observa Martin (2002), 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. 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 entidades 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.

A Resolução do CNAS nº 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 nessa regulamentação, através suas próprias resoluções, seguindo especialmente os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

3.1. O Tratamento Contábil do Serviço Voluntário

Não reconhecer contabilmente uma característica essencial das entidades filantrópicas pode parecer estranho, mas como observam Olak e Nascimento (2000) a Contabilidade, via de regra, não 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 Herzlinger e Nitterhouse (1994), 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, parágrafo 5, o qual recomenda que, se significativas, as doações de serviços deveriam ser registradas quando todas as circunstâncias abaixo ocorressem simultaneamente:

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

A normativa FASB 116 novamente aborda o reconhecimento dos serviços doados como receita quando este for especializado 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. Essa diretriz ainda incentiva as entidades a divulgar em notas explicativas o verdadeiro valor das contribuições de serviços não reconhecidas como receitas.

O Conselho Federal de Contabilidade (2003), através do Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social, orienta que o registro do trabalho

voluntário seja realizado simultaneamente em conta de despesa, correspondente à natureza do serviço consumido, e em conta de receita, correspondente à gratuidade obtida.

Olak (1996) levanta duas situações hipotéticas em que são registrados os serviços de mão-de-obra especializada (ou não-especializada) prestados gratuitamente. A primeira se refere à execução das atividades regulares e operacionais da entidade, em que não haverá qualquer alteração, em termos financeiros, do valor do Patrimônio Social. Neste caso, reconhece-se a receita pelo serviço prestado voluntariamente, utilizando-se como referência o valor de mercado caso este serviço fosse contratado. Nessa operação não haverá o efetivo ingresso financeiro e o mesmo valor poderá ser lançado como despesa 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:

Demonstração do Resultado do Exercício	
RECEITA DE DOAÇÕES	
Doação de serviços profissionais	$ 1.000
DESPESAS GERAIS E ADMINISTRATIVAS	
Honorários profissionais	($ 1.000)

Fonte: Adaptado de Olak (1996)

Quadro 1 – Exemplo 1 – Registro de doação de serviços profissionais

No exemplo acima o Patrimônio Social permanece inalterado.

A segunda situação refere-se ao serviço voluntário que agregue valor diretamente no ativo imobilizado. Também considerando o valor de mercado deste serviço e supondo que um edifício da organização filantrópica tenha sido construído ou ampliado através de voluntários, teríamos:

Balanço Patrimonial	
ATIVO	
IMOBILIZADO	
Edificios	$ 10.000
PATRIMÔNIO SOCIAL	
DOAÇÕES	
Serviços de mão-de-obra	$ 10.000

Fonte: Adaptado de Olak (1996)

Quadro 2 – Exemplo 2 – Registro de doação de serviços (mão-de-obra)

Nesse último exemplo, há o aumento do Ativo Imobilizado pelo mesmo valor caso o serviço fosse contratado no mercado assim ocorrendo no Patrimônio Social.

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

O gestor de uma entidade filantrópica que deseje conhecer o custo dos serviços prestados deve, necessariamente, considerar a mão-de-obra voluntária utilizada, seja essa especializada ou não. Questões envolvendo o nível ótimo do voluntariado, o desempenho do voluntário ou a comparação entre duas entidades que prestam o mesmo serviço mas apresentam relações diferentes entre a mão-de-obra voluntária e assalariada, exigem que informações básicas sobre os voluntários estejam disponíveis. Simplesmente não reconhecê-las ou não divulgá-las aos usuários externos prejudica a análise da organização.

4. Procedimentos Metodológicos

Esta pesquisa quantitativa considerou uma população de 273 entidades filantrópicas paulistanas voltadas à assistência social, conforme cadastro do Ministério da Previdência e Assistência Social (2005). Somente as entidades detentoras do CEBAS, dessa maneira, foram consideradas.

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. Adotou-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. Treze 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 através de contato telefônico seguindo um roteiro estruturado ou através de correio eletrônico, para as entidades que assim solicitaram. As informações solicitadas foram: a) média de horas doadas semanalmente em serviços voluntários; b) média de voluntários por instituição.

O valor do rendimento médio da região metropolitana de São Paulo, base fevereiro de 2005, foi obtido através da Pesquisa Mensal de Emprego divulgada pelo IBGE (2005). O referido valor mensal situou-se em R$ 1.076,10.

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. Considerando 44 horas semanais de trabalho, o valor do rendimento médio foi de R$ 5,6503 por hora.

As respostas foram registradas em planilha específica identificando-se a instituição e o responsável pelas informações. Nesta pesquisa não se objetivou divulgar isoladamente os dados das organizações estudadas.

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

Para este estudo, a dimensão do serviço voluntário nas organizações filantrópicas paulistanas foi estimada utilizando-se o valor do rendimento médio para o trabalho voluntário especializado e não-especializado.

5. Análise dos Dados

Após a conclusão da fase de coleta de dados, foram calculados as respectivas médias, os desvios-padrões e os intervalos de confiança. O quadro a seguir oferece o resumo dos valores estimados.

	Média	Desvio Padrão	Intervalo de Confiança 95%
(a) Proporção do voluntariado	45,3%	29,7%	35,7% a 54,9%
(b) Horas semanais/voluntário	4,5	1,6	4,2 a 4,8
(c) Horas mensais/voluntário	19,3	7,0	18,0 a 20,7
(d) Voluntários/entidade	188,4	11,1	186,2 a 190,5
(e) Valor do serviço/entidade (R$ mil)	R$ 17,4	R$ 35,0	R$ 10,7 a R$ 24,2

Tabela 3 – Serviço voluntário nas entidades filantrópicas paulistanas

Os resultados da pesquisa indicam que o voluntariado (a) representa, em média, 45,3% da força de trabalho total das entidades destacando-se, dessa maneira, a presença significativa do pessoal assalariado, com 54,7% dos postos restantes.

Observa-se em (b) que a média amostral de dedicação ao serviço voluntário é de 4,5 horas por semana, sinalizando, com 95% de confiança, que o intervalo de 4,2 a 4,8 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 18,0 e 20,7 horas mensais.

Em média, cada organização possui 188,4 voluntários (d) e recebe cerca de R$ 17,4 mil por mês em serviços prestados gratuitamente (e). Considerando todas as 273 instituições, pode-se estimar que o valor mensal desses serviços aproxima-se de R$ 4,8 milhões.

5.1. 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 freqüência constatada.

Uma vez conhecida a distribuição das 75 observações amostrais, utilizou-se o mesmo percentual verificado por estrato (freqüência amostral) para distribuir a população de 273 entidades. Assim, a população foi distribuída em 12 estratos.

Igualmente, foram calculadas a proporção de mão-de-obra voluntária das entidades e a média de horas doadas por mês, projetando-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

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

Assim, o total dessa projeção (*TD*) é:

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

O valor utilizado como referência foi o rendimento médio mensal do assalariado da região metropolitana de São Paulo divulgado pelo IBGE (2005), que no mês de fevereiro de 2005 era de R$ 1.076,50, equivalentes a R$ 5,6503 por hora.

Faixas de voluntários *	Distribuição amostral	Freqüência amostral %	Distribuição estimada (população)	Proporção do voluntariado %	Média de voluntários	Média de horas doadas (mensal)	Total doado R$ mil** (mensal)
0	10	13%	36,4	0,0%	-	-	-
1-50	28	37%	101,9	42,5%	14,8	29,1	248,0
51-100	4	5%	14,6	46,2%	82,3	21,0	142,2
101-150	6	8%	21,8	49,5%	121,7	16,5	247,2
151-200	2	3%	7,3	53,7%	174,5	23,3	167,5
201-300	7	9%	25,5	62,5%	232,0	18,8	627,2
301-350	3	4%	10,9	44,1%	318,7	12,7	248,9
351-400	4	5%	14,6	55,3%	367,3	17,3	523,7
451-500	5	7%	18,2	71,9%	480,3	15,2	752,1
501-1000	3	4%	10,9	82,2%	693,0	16,5	707,4
1001-1500	2	3%	7,3	65,9%	1.163,5	14,9	711,9
Acima de 1000	1	1%	3,6	88,5%	1.450,0	12,7	377,6
TOTAL	**75**	**100%**	**273**				**4.753,6**
MÉDIA PONDERADA				**45,3%**	**188,4**	**19,3**	**17,4**

* as faixas sem freqüências foram omitidas

** rendimento médio mensal utilizado = R$ 5,6503/hora

Tabela 4 – Valor projetado do serviço voluntário utilizando os dados amostrais

Considerando-se tratar de ponderação, a proporção do voluntariado sobre o total de colaboradores (45,3%), a média de voluntários por organização (188,4), a média de horas mensais doadas (19,3) e o valor médio do serviço voluntário por entidade já foram indicados na Tabela 3, porém a análise estratificada propicia informações de interesse.

Sobre a participação da mão-de-obra voluntária, no primeiro estrato, verifica-se que 13% das organizações detentoras do CEBAS não informaram a presença de voluntários regulares, nem mesmo a de seus dirigentes estatutários (que por lei devem ser voluntários), cujo comparecimento mostrou-se ocasional. Das 10 entidades consultadas na amostra que compõem esse estrato, 3 são fundações e as demais são associações que prestam assistência social mas com o predomínio de atividades na área de saúde. Nos demais estratos, confirmou-se essa característica de menor proporção do voluntariado nas entidades que incluíam atividades ligadas à área de saúde. As que acusaram maior participação de voluntários foram as entidades que, além da assistência social, também envolviam a área educacional.

O estrato seguinte, entre 1 e 50 voluntários, é o que reúne a maior quantidade de entidades, 37% do total, e também onde mais horas são doadas mensalmente (29,1). Nele, o voluntariado representa cerca de 42,5% do quadro de trabalhadores. O valor total dos serviços doados chega a R$ 248,0 mil, equivalente a apenas R$ 2,4 mil por entidade.

O estrato com média de 82,3 voluntários e concentração de 14,6% do total das entidades, apresenta uma relação entre voluntários e total de colaboradores de 46,2%, já superando a média ponderada do conjunto. As doações totais somam R$ 142,2 mil, equivalentes a R$ 6,9 mil por entidade. Acumulando-se a participação desse estrato com os anteriores, ou seja, contemplando todas as organizações que possuem entre 0 e 100 voluntários, encontram-se 55% do total das observações, mas apenas 8% do valor total do serviço voluntário.

Nesse mesmo sentido, as entidades que possuem de 0 a 300 voluntários representam 76% do total das observações, mas representam 30% do valor total dos serviços doados.

Cerca de 9% das entidades, contidas nos estratos que possuem em seus quadros de colaboradores uma média superior a 500 voluntários, concentram cerca de 38% do valor total dos serviços prestados gratuitamente, totalizando R$ 1,8 milhão por mês. Na projeção, a última faixa contém 1% das entidades com cerca de 1.450 voluntários e representa 8% do valor total das doações em serviços com R$ 103,7 mil por entidade.

O total projetado de R$ 4,8 milhões equivale a R$ 17,4 mil mensais por entidade.

6. Considerações Finais

As entidades filantrópicas desenvolvem relevantes atividades visando ao bem-estar social num ambiente em que as políticas e ações governamentais não suprem adequadamente as necessidades coletivas. Para manterem-se atuantes, essas 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 concentra a maior quantidade de organizações filantrópicas do Brasil com atuação na assistência social (7,1% do total nacional) tornando-se representativo neste aspecto.

O resultado da pesquisa apontou que as entidades filantrópicas paulistanas possuem, em média, 188,4 voluntários regulares que dedicam cerca de 19,3 horas mensais na prestação de serviços e que representam cerca de 45,3% 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 R$ 17,4 mil, equivalente a R$ 4,8 milhões para todas as 273 organizações registradas. Anualmente, portanto, este valor é de, aproximadamente, R$ 57,5 milhões.

Considerando que o reconhecimento e a comunicação do valor do serviço voluntário impactam a análise de custos e de desempenho das entidades, essas informações deveriam ser evidenciadas nas demonstrações financeiras, ainda que em nota explicativa, para propiciar aos usuários internos e externos condições de 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 esses serviços conforme critérios específicos.

Referências

BRASIL. (2003) - Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993. Lei da Organização da Assistência Social.

BRASIL. (1998) - Lei nº 9.608, de 18 de fevereiro de 1998. Lei do Serviço Voluntário.

BRASIL. (2003) - Novo Código Civil. Brasília: Senado Federal.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. (2000) - NBC T 10.19 - Entidades sem finalidades de lucro. Brasília: CFC.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. (2003) - Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social. Brasília: CFC.

CONSELHO NACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CNAS. (2003) - Resolução nº- 66 de 16 de abril de 2003. Critérios de análise das demonstrações contábeis apresentadas perante o CNAS. Brasília: CNAS.

CONSELHO NACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CNAS. (2000) - Resolução nº- 177 de 10 de agosto de 2000. A concessão ou renovação do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos. Brasília: CNAS.

DRUCKER, Peter F. (1994) - Administração de organizações sem fins lucrativos: Princípios e práticas. São Paulo: Pioneira.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - FASB. (1975) - Statement of Financial Accounting Standards Nº 12, *Accounting for certain marketable securities*. Illinois: FASB.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - FASB. (1993) - Statement of Financial Accounting Standards Nº 116, *Accounting for contributions received and contributions made.* Illinois: FASB.

FERNANDES, Rubem C. (1994) - Privado porém público: o terceiro setor na América Latina. Rio de Janeiro: Relume Dumará.

GRUPO DE INSTITUTOS, FUNDAÇÕES E EMPRESAS. (2005) - Pesquisa sobre o Terceiro Setor no Brasil. Disponível em <www.abong.org.br>. Acessado em: 14 de abril de 2005.

GLAESER, Edward (Org.). (2003) - *The governance of not-for-profit organizations.* Chicago: The University of Chicago Press.

HANDY, C. *Understanding voluntary organizations*. London: Penguin Books, 1990.

HENDRIKSEN, Eldon S. & VAN BREDA, Michael F. (1999) - Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas.

HUDSON, Mike. (2004) - Administrando organizações do terceiro setor. São Paulo: Pearson.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. (2001) - Censo 2000. Brasília: IBGE.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. (2005) - Pesquisa mensal de emprego. Brasília: IBGE.

IPSOS-MARPLAN. (2005) - O perfil do voluntariado. Disponível em <www.ipsos.com.br>. Acessado em: 10 de abril de 2005.

LIGHT, Paul C. (2002) - *Pathways to nonprofit excellence*. Washington, DC: Brookings Institution Press.

MARTIN, Nilton C. (2002) - Da controladoria à contabilidade: a evolução necessária. Revista Contabilidade e Finanças, São Paulo: Fipecafi e FEA/USP, n.28, p. 7-28, jan./abr.

MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA SOCIAL - MPAS. (2005) - Cadastro das entidades isentas. Disponível em <www020.dataprev.gov.br/pls/filantro/filan$.startup>. Acessado em: 18 de abril 2005.

OLAK, Paulo A. (1996) - Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. Dissertação (Mestrado) – Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP. São Paulo.

OLAK, Paulo A. & NASCIMENTO, Diogo T. (2000) - Mensuração e reconhecimento do resultado econômico nas entidades sem fins lucrativos (terceiro setor). XXIV ENANPAD.

PAES, José E. S. (2001) - Fundações e Entidades de Interesse Social: Aspectos Jurídicos, Administrativos e Tributários. Brasília: Brasília Jurídica.