

Mensuração e reconhecimento contábil do serviço voluntário e doações “in natura” nas entidades de interesse social

***José Antonio de França**

1 – Introdução

As entidades de interesse social são entidades jurídicas denominadas entidades sem fins lucrativos que compõem o terceiro setor na estrutura orgânica da sociedade. Os setores antecedentes, primeiro e segundo, respectivamente, Estado e Mercado, acompanham a evolução do terceiro setor, ora contribuindo, ora indiferentes, na busca das soluções que esses dois primeiros setores não conseguem aportar na intensidade com que são demandadas. As soluções demandadas, inquietações de segmentos da sociedade, que possibilitariam a redução das desigualdades, se atendidas, tem sido a ênfase das entidades do terceiro setor.

Diferentemente dos primeiro e segundo setores, que somente conseguem realizar ações se houver recursos financeiros, o terceiro setor tem conseguido produzir com escassez de recursos e até mesmo sem eles. Isto ocorre em consequência da disponibilidade de voluntários e doadores que se dedicam a outros, abraçando e chamando para si a responsabilidade de contribuir para reduzir as desigualdades e equilibrar o ecossistema, entre outras demandas sociais.

Voluntários, então, são as pessoas que se dedicam a causas individuais e coletivas, contribuindo com seu trabalho pessoal, de forma organizada, tendo como remuneração o prazer de servir ao semelhante e à sociedade, de forma dativa.

Doadores, por sua vez, são pessoas físicas ou jurídicas que destinam parcela de seu patrimônio para contribuir com a causa dos que dependem da solidariedade.

Em ambas as situações, os bens e serviços recebidos de doadores e de voluntários carecem de atribuição de valor, cuja mensuração este trabalho pretende discutir.

Por serem as entidades de interesse social, entidades juridicamente organizadas, os recursos por elas obtidos para serem colocados à disposição dos assistidos, devem ser formalizados como em qualquer outra entidade jurídica. Isto deve ocorrer para segurança dessas entidades, pois na conformidade legal, todos os recursos obtidos devem ter a fonte identificada.

O voluntário deve submeter-se a algumas formalidades necessárias à adequação jurídica do seu trabalho, como por exemplo, assinar um termo de trabalho voluntário, indicando como contribuição, o trabalho que será realizado na condição de voluntário, e por isso, sem remuneração.

O trabalho realizado nestas circunstâncias e os bens recebidos como donativos não tem sido objeto de registro na contabilidade das entidades que os utilizam, ficando na informalidade contábil, sem mensuração e sem evidenciação, carecendo de apreciação por usuários e estudiosos desse segmento da economia.

A informação produzida pela mensuração e divulgação do quantitativo e valor econômico do trabalho voluntário e donativos, por meio das demonstrações contábeis, poderá ser um valioso instrumento de mensuração de solidariedade hipotecada pelos que podem mais

em favor dos que nada têm, bem como da capacidade de sensibilização dos voluntários e dos doadores pelos dirigentes da entidade de interesse social.

No contexto da informação, a contabilidade necessita de prover mecanismos adequados para mensurar e registrar essas transações, que são comuns e às vezes expressivas, imprescindíveis ao financiamento das atividades de muitas das entidades de interesse social.

Assim, de forma objetiva, este estuda os mecanismos de mensuração e as práticas de reconhecimento contábil dos ingressos desses recursos e as aplicações que eles representam, relativamente ao custeio e investimento.

2 - Mensuração e reconhecimento contábil do trabalho voluntário aplicado ao custeio

A mensuração do trabalho voluntário carece de definição de parâmetros para quantificação do valor unitário, seja por hora, por tarefa ou outra medida provida de fundamentação. Uma das formas que pode ser utilizada é a adoção de procedimento empírico, vivenciado na prática de entidades do gênero. Nesse experimento deve-se processar o valor dativo utilizando-se sugestão de parâmetros de profissão organizada, quando o trabalho for de natureza profissional, ou com base no preço de mercado, quando este não for de profissão organizada, ou for mais adequado. Quaisquer que sejam as formas utilizadas para mensuração há necessidade de demonstrar a memória de cálculo.

Casos comuns de oferta de trabalho voluntário são os serviços de saúde, contábeis, jurídicos e de limpeza. Nesses segmentos de serviço há parâmetro disponível para valorar o preço da hora de trabalho, pois o médico e o odontólogo cobram por consulta, o advogado, o contador e os profissionais da limpeza estimam seus honorários, em situação normal, em função das horas de trabalho. Assim, os valores de parâmetros de remuneração poderão ser obtidos nos Conselhos e Sindicatos de cada categoria profissional, ou ainda no mercado por meio de pesquisa, e a mensuração poderá ser efetuada conforme demonstrada no quadro 1.

Quadro 1 - Mensuração do trabalho voluntário por hora

Serviço voluntário	Unidade de tempo	Parâmetro unitário	Valor estimado
Serviços médicos	10 horas	100,00	1.000,00
Serviços odontológicos	30 horas	100,00	3.000,00
Serviços contábeis	100 horas	100,00	10.000,00
Serviços de limpeza	120 horas	50,00	6.000,00
Serviços jurídicos	20 horas	100,00	2.000,00
Valor total do trabalho voluntário			,00

Qualquer que seja o parâmetro para quantificação do valor financeiro, se obtido nos Conselhos ou Sindicatos de cada categoria, deve ser utilizado o valor que seria pago se o trabalho fosse remunerado, devendo refletir o valor justo, pois esse seria o valor a ser despendido para obtenção dos serviços.

A partir da mensuração do valor do trabalho deve ser procedido o reconhecimento contábil nas rubricas específicas de cada natureza de serviço, utilizando a titulação e função adequada de cada conta. No caso específico, as contas a serem utilizadas são contas de despesas, pois a natureza dos serviços é de custeio. Considerando que a transação tenha ocorrido no dia 20 de outubro de 2004, em obediência ao Princípio Fundamental de

Contabilidade da Oportunidade, os registros contábeis seriam processados conforme demonstrado no quadro 2.

Quadro 2 - Reconhecimento contábil da despesa e do passivo

Data	Título da conta	Débito	Crédito	Histórico
20102004	Despesa serviços médicos	1.000,00		Serviço voluntário
20102004	Fornecedores de bens e serviços		1.000,00	Serviço voluntário
20102004	Despesa serviços odontológicos	3.000,00		Serviço voluntário
20102004	Fornecedores de bens e serviços		3.000,00	Serviço voluntário
20102004	Despesa serviços contábeis	10.000,00		Serviço voluntário
20102004	Fornecedores de bens e serviços		10.000,00	Serviço voluntário
20102004	Despesa serviços limpeza	6.000,00		Serviço voluntário
20102004	Fornecedores de bens e serviços		6.000,00	Serviço voluntário
20102004	Despesa serviços jurídicos	2.000,00		Serviço voluntário
20102004	Fornecedores de bens e serviços		2.000,00	Serviço voluntário
Soma das transações		22.000,00	22.000,00	

Nesta fase há o reconhecimento da despesa e a formação do passivo. Porém, pelo trabalho ser de natureza dativa, não há desembolso a ser efetuado em favor dos prestadores de serviços, por não haver relação jurídica que torne o passivo exigível. Com essa característica deve ser efetuada a baixa do passivo contra o resultado, no mesmo período em que a despesa foi reconhecida, em obediência ao Princípio Fundamental de Contabilidade da Competência, conforme demonstrado no quadro 3.

Quadro 3 – Reconhecimento da voluntariedade

Data	Título da conta	Débito	Crédito	Histórico
20102004	Fornecedores de bens e serviços	22.000,00		Renúncia voluntário
20102004	Variação patrimonial voluntário		22.000,00	Renúncia voluntário
Soma das transações		22.000,00	22.000,00	

Nesta fase houve crescimento patrimonial da entidade em função da renúncia de recebimento do valor dos serviços prestados pelos voluntários. A conta *Variação patrimonial - voluntários* é uma conta de ganho do grupo de resultado.

3 - Mensuração e reconhecimento contábil de donativos para custeio “in natura”

Os donativos “in natura” são outra fonte de financiamento de entidade de interesse social e que, às vezes, o doador prefere que o valor dos gêneros não seja identificado. Esses donativos normalmente são compostos por produtos alimentícios. Às vezes, a decisão do doador de não divulgar o valor dos bens doados é de foro íntimo e nestas circunstâncias, para efetuar a mensuração, é necessário estimar com base nos preços cobrados pelo mercado. Assim, se a entidade recebe arroz, feijão, óleo comestível e farinha, por exemplo, deve valorar as quantidades recebidas pelo valor de mercado. O modo natural de obter os preços é pesquisa em supermercado, gênero semelhante, atribuir valor e transformar essa valoração em documento apto de registro, conforme demonstrado no quadro 4.

Quadro 4 - Mensuração de donativos “in natura”

Produtos recebidos	Quantidade	Parâmetro unitário	Valor estimado
Feijão mulatinho	100 kg	2,00	200,00
Arroz tipo 1	200 kg	3,00	600,00
Farinha	10 cx	5,00	50,00
Óleo de soja	20 lt	5,00	100,00
Valor total dos donativos			,00

A contribuição nesta situação não é mais em serviço e sim em alimentos. A precificação desse tipo de bem pode ser mais simples do que a de serviços, contudo é necessário que haja pesquisa de mercado para obtenção do preço dos produtos, caso a doador não entregue nota fiscal à entidade. Porém, a exemplo dos serviços, qualquer que seja o parâmetro para quantificação do valor financeiro, deve ser utilizado o valor que seria pago pela aquisição dos bens, devendo refletir o valor justo, pois esse seria o valor a ser despendido para obtenção dos produtos.

O reconhecimento contábil deve ser procedido nas rubricas específicas de cada natureza de bem, utilizando a titulação e função adequada de cada conta. Neste caso, as contas de aplicação são também contas de despesas, pois a finalidade é o custeio no consumo imediato. Considerando que a transação tenha ocorrido no dia 30 de outubro de 2004, em obediência ao Princípio Fundamental de Contabilidade da Oportunidade, os registros contábeis seriam processados conforme demonstrado no quadro 5.

Quadro 5 - Reconhecimento contábil da despesa e do passivo

Data	Título da conta	Débito	Crédito	Histórico
30102004	Despesa suprimento alimentação	950,00		Donativos alimentos
30102004	Fornecedores de bens e serviços		950,00	Donativos alimentos
Soma das transações		950,00	950,00	

Após o reconhecimento da despesa e do passivo deve-se processar o reconhecimento do ganho em função da renúncia ao crédito pelo fornecedor (doador). Desta forma deve-se efetuar a baixa do passivo contra o resultado, no mesmo período em que a despesa foi reconhecida, em obediência ao Princípio Fundamental de Contabilidade da Competência, conforme demonstrado no quadro 6.

Quadro 6 – Reconhecimento da doação

Data	Título da conta	Débito	Crédito	Histórico
20102004	Fornecedores de bens e serviços	950,00		Renúncia doador
20102004	Varição patrimonial – doadores		950,00	Renúncia doador
Soma das transações		950,00	950,00	

Em função da renúncia do recebimento do valor dos produtos ocorreu aumento da riqueza patrimonial, registrada na conta *Varição patrimonial – doadores*, é uma conta de resultado do grupo de ganho.

4 - Mensuração e reconhecimento contábil de trabalho voluntário e donativos para investimentos

Há circunstâncias em que trabalho voluntário e doações são recebidos com a finalidade de serem agregados ao patrimônio da entidade. Situações comuns desse tipo de

ocorrência é a construção de abrigos ou acomodações administrativas e de apoio. O trabalho voluntário típico para dessa ocorrência é o de servente, pedreiro, mestre de obra e de engenheiro. A doação é representada por material de construção, como cimento, ferro, tijolo, areia, brita, etc. A soma desses esforços, material de construção e trabalho, resulta na edificação de unidade imobiliária que é incorporada ao patrimônio da entidade.

Também neste contexto é necessário efetuar a mensuração do trabalho e do material. As formas de obter os preços são as que já foram citadas nos itens precedentes, sempre na condição de à vista. Para este caso consideremos a situação demonstrada no quadro 7, onde trabalho e material foram ofertados para edificação de abrigo para os carentes assistidos pela entidade de interesse social.

Quadro 7 – Mensuração de material e trabalho voluntário para edificação de abrigo

Produtos recebidos	Quantidade	Parâmetro unitário	Valor estimado
Tijolo de 8 furos	2 mil	2000,00	400,00
Ferro de 5/16	500 kg	5,00	2.500,00
Cimento	100 sacos	20,00	2.000,00
Brita	2 caminhões	200,00	400,00
Areia lavada	4 caminhões	200,00	800,00
Serviço de pedreiro	100 horas	30,00	3.000,00
Serviço de servente	100 horas	15,00	1.500,00
Serviço engenheiro	50 horas	100,00	5.000,00
Soma das transações			,00

A mensuração destes itens, a exemplo dos precedentes, é obtida por meio de parâmetros fornecidos pelos Conselhos e Sindicatos de categoria, ou por meio do mercado, sendo importante que referenciem o valor justo, por ser esse o valor a ser despendido para obtenção dos mesmos.

O reconhecimento contábil, neste caso, deve ser processado na conta de construção em andamento, tendo em vista não se tratar de bens de consumo imediato, e sim de um bem permanente que será utilizado ao longo da existência da entidade. Assim, considerando que a transação tenha ocorrido no dia 30 de novembro de 2004, os registros contábeis seriam processados conforme demonstrados no quadro 8.

Quadro 8 – Reconhecimento contábil do investimento e do passivo

Data	Título da conta	Débito	Crédito	Histórico
30112004	Construção em andamento	6.100,00		Material construção
30112004	Fornecedores de bens e serviços		6.100,00	Material construção
30112004	Construção em andamento	9.500,00		Serviço voluntário
30112004	Fornecedores de bens e serviços		9.500,00	Serviço voluntário

Assim como nas transações anteriores, deve-se reconhecer o ganho na transação, em função da renúncia ao crédito pelo fornecedor (doador) e pelos prestadores de serviços (voluntários), conforme demonstrado no quadro 9.

Quadro 9 – Reconhecimento contábil do trabalho voluntário e da doação

Data	Título da conta	Débito	Crédito	Histórico
30112004	Fornecedores de bens e serviços	6.100,00		Renúncia doador
30112004	Doações para investimento		6.100,00	Renúncia doador
30112004	Fornecedores de bens e serviços	9.500,00		Renúncia voluntário
30112004	Doações para investimento		9.500,00	Renúncia voluntário
Soma das transações		15.600,00	15.600,00	

Em função da renúncia do recebimento do valor do material de construção e dos serviços prestados ocorreu aumento da riqueza patrimonial, registrada em conta do Patrimônio Social sob o título *Doações para investimento*. É relevante observar que diferentemente dos itens precedentes, a contrapartida da extinção do passivo não foi registrada em conta de resultado e sim diretamente em conta do patrimônio social. Este procedimento é utilizado em função de previsão de Norma Brasileira de Contabilidade específica NBC T 10.19, que orienta que nos casos de doação para investimento o registro da origem deve ser efetuado diretamente em conta do patrimônio social. Assim como nos itens precedentes, os registros contábeis demonstrados nos quadros 8 e 9, foram efetuados em conformidade com o Princípio Fundamental de Contabilidade da Oportunidade.

5 - Demonstração da riqueza patrimonial da entidade

Os registros processados nas rubricas de ganho, nas situações precedentes, seguem a regra geral da teoria contábil, de que ganho é um incremento da riqueza patrimonial, sem que tenha havido esforço para produzi-lo (despesa) e nas situações demonstradas o ganho foi obtido pela renúncia dos credores (doadores de bens e voluntários na prestação de serviços). As transações de aquisição de material e serviço para custeio, de maneira geral, impactam na redução da riqueza patrimonial. Porém, quando se trata doação de bens e trabalho voluntário, e para consumo imediato, a equação patrimonial não se altera, em função do registro nas contas de Variação Patrimonial de igual valor levado a débito das contas de custeio.

Quando as doações e o trabalho voluntário recebidos são aplicados em investimento, a riqueza patrimonial da entidade aumenta, considerando que para o valor do acréscimo patrimonial não houve desembolso. Assim, a comunidade tem participação direta na formação da riqueza patrimonial das entidades de interesse social de que participa e isto pode ser observado na leitura do balancete demonstrado no quadro 10.

Quadro 10 - Balancete das transações de trabalho voluntário e doações

Aplicação dos recursos em Real (R\$)	
Despesa com serviços profissionais	16.000,00
Despesa com serviços de limpeza	6.000,00
Despesa com suprimento alimentação	950,00
Construção em andamento – serviço profissional	9.500,00
Construção em andamento – material de construção	6.100,00
Soma das transações de aplicação	,00
Origem dos recursos em Real (R\$)	
Ganho variação patrimonial – doadores	950,00
Ganho variação patrimonial - voluntários	22.000,00
Doação para investimento – serviço profissional	9.500,00
Doação para investimento – material de construção	6.100,00
Soma das transações de origem	,00

Do total das aplicações de R\$ 38.550,00, parte representada pelas despesas com serviços profissionais, serviços de limpeza e suprimento alimentação, totalizando R\$ 22.950,00 impactaram na redução da riqueza patrimonial. Por outro lado, todo o ganho de R\$ 38.550,00 impactou no aumento da riqueza patrimonial. Desta forma, a diferença entre os dois valores, R\$ 15.600,00, representada pelo acréscimo ao investimento, resultou no aumento líquido dessa riqueza. Este valor da diferença corresponde às doações e ao trabalho voluntário aplicado na edificação do abrigo registrado na rubrica Construção em andamento, conforme demonstrado no quadro 11.

Quadro 11 – Impacto do trabalho voluntário e doações no patrimônio social

Ativo imobilizado = patrimônio	Valor	Patrimônio social=riqueza	Valor
Construção em andamento – serviço	9.500,00	Doações para investimento	15.600,00
Construção em andamento – material	6.100,00		
Soma	,00	Soma	,00

Desta forma, tanto em teoria quanto em prática, as doações e trabalho voluntário recebidos para aplicação no custeio, tem efeito permutativo na riqueza patrimonial, e os recebidos para investimento, tem efeito aumentativo.

6 – Conclusão

O estudo desenvolvido neste trabalho proporcionou uma visão da prática de mensuração, por meio da precificação de serviço e material, recebidos de voluntários e doadores. Abordou que os preços poderão ser coletados nas entidades de classe de cada categoria profissional quando se referirem a trabalho de profissão organizada, ou no mercado quando não houver parâmetro sugestivo, ou ainda quando for o preço representativo praticado nas circunstâncias, nas ocorrências em que não for fornecido o preço do bem ou serviço diretamente pelo doador ou voluntário. Enfatizou que o valor a ser utilizado na precificação de serviço e material deve ser o valor justo levando em consideração o valor que seria despendido se houvesse desembolso. No processo contábil fundamentou o uso dos Princípios Fundamentais de Contabilidade aplicáveis no reconhecimento das transações e na extinção do passivo. Por fim, demonstrou as mutações patrimoniais oriundas das transações com bens e serviços oriundos de doadores e de voluntários.

* Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UnB