



## **Trabalho Voluntário e Gratuidades no Terceiro Setor: Análise da Evidenciação na Demonstração do Valor Adicionado (DVA) e na DVA Expandido**

Danylo Wallace Mateus  
Universidade Estadual de Londrina  
[danylo.wallace@uel.br](mailto:danylo.wallace@uel.br)

João Felipe Delfino  
Universidade Estadual de Londrina  
[joao.felipe.delfino@uel.br](mailto:joao.felipe.delfino@uel.br)

Milena Mendes Tiago  
Universidade Estadual de Londrina  
[milena.mendes21@uel.br](mailto:milena.mendes21@uel.br)

Cássia Vanessa Olak Ales Cruz  
Universidade Estadual de Londrina  
[cassiavanessa@uel.br](mailto:cassiavanessa@uel.br)

### **Resumo**

O objetivo geral deste estudo foi analisar e comparar a evidenciação do trabalho voluntário e das gratuidades na Demonstração do Valor Adicionado (DVA) e na Demonstração do Valor Adicionado Expandido (EVAS), especificamente, investigou-se a divulgação da DVA por entidades do terceiro setor, e foi elaborada a EVAS para uma organização da área da assistência social. Para tanto, foi realizada uma pesquisa documental e qualitativa de 18 entidades que evidenciaram o uso de trabalho voluntário e gratuidades, além de publicarem seus relatórios contábeis. Verificou-se que 66,66% destas organizações divulgam suas demonstrações contábeis obrigatórias e somente uma organização, assistencial e de grande porte, apresentou também a Demonstração do Valor Adicionado (DVA), indicando que a publicação da DVA ainda é incipiente nesse segmento. O modelo de DVA Expandido (Mook, 2007), elaborado para esta entidade, incorporou as seguintes adaptações: (i) a reclassificação da receita de doações; (ii) a criação de coluna social, específica para a evidenciação do trabalho voluntário; e (iii) a adaptação da distribuição da riqueza, contemplando como beneficiários a sociedade e a organização. A pesquisa pode contribuir para a proposição de um modelo de DVA aplicável ao terceiro setor.

**Linha temática:** contabilidade e finanças públicas e terceiro setor

**Palavras-Chave:** trabalho voluntário; gratuidades; terceiro setor; demonstração do valor adicionado; demonstração do valor adicionado expandido



## 1. Introdução

Hodiernamente, as entidades do terceiro setor estão conquistando maior reconhecimento e desempenhando um papel cada vez mais relevante na sociedade. Com isso, contribuem para que pessoas em situação de vulnerabilidade tenham acesso a serviços de qualidade, que, de outra forma, não estariam ao seu alcance.

No terceiro setor, embora as entidades não tenham finalidade lucrativa, elas dependem de recursos para alcançar seus objetivos. Por isso, a contabilização das operações realizadas, especialmente do trabalho voluntário e das gratuidades concedidas, é fundamental. A correta evidenciação dessas transações permite transparência na gestão e atua como um instrumento essencial de prestação de contas aos seus usuários.

De acordo com Santos (2005), a Demonstração do Valor Adicionado (DVA), elaborada com base nos dados contábeis da empresa, é uma importante ferramenta macroeconômica. Ela permite medir a riqueza gerada pelas atividades empresariais e demonstrar como essa riqueza é distribuída entre os diferentes agentes econômicos que contribuíram para sua criação.

A ITG 2002 (Conselho Federal de Contabilidade [CFC], 2015) destaca a relevância das demonstrações contábeis para as entidades do terceiro setor, estabelecendo que os relatórios obrigatórios incluem o Balanço Patrimonial (BP), a Demonstração do Resultado do Período (DRP), a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) e as Notas Explicativas (NE).

Embora a Demonstração do Valor Adicionado (DVA) não seja obrigatória de acordo com as normas contábeis atuais, ela se apresenta como uma alternativa eficaz para evidenciar o trabalho voluntário e as gratuidades nas entidades do terceiro setor.

Segundo Mazzioni, Schultz e Klann (2014), em seu estudo sobre a Demonstração do Valor Adicionado Expandido aplicada em uma entidade sem fins lucrativos, na criação de um modelo de mensuração do valor adicionado para organizações com atividades voluntárias, a Demonstração do Valor Adicionado tradicional foi considerada limitada. Por isso, Mook (2007) adaptou a DVA para incluir a contabilização do valor social gerado pela entidade, resultando na chamada Expanded Value Added Statement (EVAS), ou Demonstração do Valor Adicionado Expandido.

Enquanto a versão tradicional se baseia exclusivamente nas informações das demonstrações contábeis, a EVAS também incorpora entradas sociais, como as contribuições voluntárias, que geralmente não envolvem transações financeiras (Mook, 2007; Mook, Richmond & Quarter, 2003; Quarter & Richmond, 2001).

Diante do exposto acima, o problema de pesquisa definido para este estudo é: Como evidenciar o trabalho voluntário e as gratuidades na DVA e na DVA Expandido?

Este estudo tem como objetivo geral analisar e comparar a evidenciação do trabalho voluntário e das gratuidades na Demonstração do Valor Adicionado (DVA) e na Demonstração do Valor Adicionado Expandido (EVAS). Como objetivos específicos definem-se: (i) investigar a divulgação da DVA por entidades do terceiro setor; (ii) elaborar a EVAS para uma organização da área da assistência social.

A realização deste estudo se justifica pela crescente demanda por transparência e responsabilidade social das entidades sem fins lucrativos. Embora não estejam obrigadas a publicar a Demonstração do Valor Adicionado, muitas dessas organizações podem se beneficiar da sua adaptação para evidenciar não apenas os aspectos econômicos, mas também os impactos sociais e ambientais de suas atividades.

De acordo com Nascimento e Olak (2010), a prestação de contas no terceiro setor deve contemplar três elementos fundamentais: transparência, relatórios de desempenho e relatórios de comunicação. A utilização correta da DVA Expandido fortalece a confiabilidade das



organizações perante financiadores e doadores, ao mesmo tempo que evidencia a contribuição real de suas ações para a sociedade.

Este estudo também busca avançar as discussões na literatura contábil. Pesquisas anteriores, como as de Mazzioni, Schultz e Klann (2014) e Heardt e Mazzioni (2017), destacam que a sociedade busca avaliar se a entidade investigada está prestando contas de forma adequada sobre o uso dos recursos recebidos e se contribui de maneira significativa para a comunidade, enquanto os gestores podem analisar a eficiência da entidade, a relevância do trabalho voluntário nas atividades realizadas e identificar possíveis melhorias na gestão organizacional.

## **2. Evidenciação e Mensuração do Trabalho Voluntário e Gratuidades no Terceiro Setor**

De acordo com a Lei nº 9.608/1998 (Lei nº 9.608, 1998), que dispõe sobre o serviço voluntário no Brasil, considera-se como tal a atividade não remunerada, prestada por pessoa física a entidade pública de qualquer natureza ou a instituição privada sem fins lucrativos, cujos objetivos sejam cívicos, culturais, educacionais, científicos, recreativos ou de assistência à pessoa.

Segundo Cimino (2018), estudo acerca do trabalho voluntário está se desenvolvendo largamente nas últimas décadas. Reconhecido pela ação em diversos setores da sociedade, o voluntariado vem adquirindo características empreendedoras, pois não mais se restringe ao assistencialismo e à solidariedade, e com isso ocupa cada vez mais espaços de formação, educação, promoção da cultura e profissionalização.

De acordo com a ITG 2002 (CFC, 2015), o trabalho voluntário, até mesmo de quem faz parte da administração, deve ser reconhecido como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro, usando o valor justo do serviço prestado.

Sobre a caracterização do trabalho voluntário como doação de serviço, vale ressaltar: “Configura doação somente quando ocorre a situação em que 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 [CFC], 2008, p. 66).

Além do trabalho voluntário, outro aspecto relevante no contexto contábil do terceiro setor diz respeito à evidenciação das gratuidades — bens ou serviços oferecidos gratuitamente à sociedade. Conforme estabelece a ITG 2002 (CFC, 2015), tais gratuidades devem ser reconhecidas de forma segregada por tipo de atividade e devidamente mensuradas pelo valor efetivamente praticado, sendo preferencialmente divulgadas na Demonstração do Resultado do Período e em notas explicativas.

Para que a entidade receba doações, é fundamental sensibilizar a sociedade civil sobre sua necessidade, especialmente quando suas receitas não são suficientes.

Nesse contexto, a colaboração de profissionais qualificados é essencial para garantir que as ações em benefício dos atendidos sejam realizadas com qualidade. Com o crescimento da população e o aumento da expectativa de vida, a demanda por atendimento se expande continuamente. No entanto, os recursos disponíveis são escassos e a adesão ao voluntariado ainda é baixa. Segundo Salamon (conforme citado por Bose, 2004, p. 26):

As organizações do Terceiro Setor são especialmente equipadas para: mobilizar as energias populares; identificar novos problemas e trazê-los a público; mobilizar recursos humanos e financeiros paralisados; promover mudanças; formar novos líderes; contribuir para legitimar e garantir o apoio popular às políticas exigidas e, dessa forma, implementá-las.



## 2.1 Demonstração do Valor Adicionado e Demonstração do Valor Adicionado Expandido

Segundo Nagai (2012), a prestação de contas das entidades do terceiro setor é fundamental para garantir a transparência na aplicação dos recursos recebidos, sejam eles provenientes de doações, subvenções ou convênios com o poder público. Muitas dessas entidades recebem recursos que pertencem à sociedade, administrados pelo governo, e, por isso, devem demonstrar de forma clara como esses valores foram utilizados. Relatórios administrativos, auditorias independentes e demonstrações contábeis detalhadas são elementos essenciais para conferir credibilidade às informações prestadas.

A Demonstração do Valor Adicionado (DVA), conforme estabelecido pela NBC TG 09 (Conselho Federal de Contabilidade [CFC], 2024), é uma demonstração contábil destinada a evidenciar, de forma concisa, os dados e as informações do valor da riqueza gerada pela entidade em determinado período e sua distribuição.

A elaboração da DVA está calcada em dois procedimentos: definição da riqueza gerada pela empresa e a sua distribuição. Esse demonstrativo permite uma melhor compreensão sobre a formação do resultado das instituições, sendo um importante instrumento na comunicação entre as entidades e a sociedade, especialmente no que se refere à transparência e prestação de contas (Bettioli, 2005).

Visando demonstrações mais eficazes, Mook (2007) propõe um novo modelo de Demonstração do Valor Adicionado, denominado Demonstração do Valor Adicionado Expandido (Expanded Value Added Statement). O autor argumenta que as entidades do terceiro setor possuem características únicas, pois não operam com foco no lucro, mas sim no impacto social. Dessa forma, considerar apenas os resultados financeiros, como ocorre na Demonstração do Resultado do Exercício, não reflete adequadamente o valor gerado por essas organizações para a comunidade.

Mazzioni, Schultz e Klann (2014) aplicaram a Demonstração do Valor Adicionado Expandido (EVAS) em uma entidade sem fins lucrativos, evidenciando o trabalho voluntário de forma diferenciada. Os serviços voluntários recebidos foram registrados no grupo de Receitas da EVAS, dentro da coluna de valor "Social". Já a contrapartida desse trabalho, que normalmente é classificada como custo ou despesa na Demonstração do Resultado do Período, foi apresentada na EVAS como Distribuição do Valor Adicionado, dividida entre dois grupos de beneficiários: "Sociedade", representando os destinatários das horas dos voluntários, e "Organização", correspondente à gestão e coordenação dos programas. Ambos os valores foram alocados na coluna "Social", evidenciando a inclusão de novos beneficiários na distribuição da riqueza dentro do modelo da DVA.

Ao analisar as demonstrações contábeis requeridas para as organizações sem fins lucrativos, conforme a ITG 2002 (CFC, 2015), verifica-se que a Demonstração do Valor Adicionado (DVA) não faz parte das demonstrações obrigatórias para divulgação. No entanto, a DVA se apresenta como uma alternativa pertinente para a prestação de contas das entidades do terceiro setor brasileiro.

## 2.2 Pesquisas Assemelhadas

Mazzioni, Schultz e Klann (2014) utilizaram o modelo de Demonstração do Valor Adicionado Expandido (EVAS), proposto por Mook (2007), na Rede Feminina de Combate ao Câncer de Indaial (SC). Os estudos evidenciaram que a contabilização dos serviços voluntários e demais gratuidades resultou em um aumento de 82,92% no valor adicionado gerado pela entidade. Além disso, esse modelo ampliou o grupo de beneficiários, incluindo não apenas funcionários e governo, mas também a própria organização e a sociedade, que se beneficiam diretamente dos serviços prestados. Os resultados ressaltam a importância de mensurar e



divulgar corretamente o trabalho voluntário e as gratuidades recebidas, proporcionando uma visão mais transparente do impacto social e econômico dessas entidades no terceiro setor.

Heardt e Mazzioni (2017) investigaram o impacto dos serviços voluntários na formação e distribuição do valor adicionado em uma entidade sem fins lucrativos de Ituporanga – SC. O estudo de caso no Lar de Idosos Abrigo Mão Amigo (AMA) evidenciou que os principais beneficiários da riqueza gerada, na Demonstração do Valor Adicionado (DVA) tradicional, são os empregados e o governo. Após a mensuração dos serviços voluntários, conforme normas contábeis, verificou-se um acréscimo de 3,34% no total das receitas da entidade.

Para evidenciar esse impacto, foi elaborada a Demonstração do Valor Adicionado Expandido (EVAS), incluindo recursos não monetários, o que permitiu identificar a própria entidade e a sociedade como beneficiárias adicionais. O estudo (Heardt & Mazzioni 2017) destacou a relevância da EVAS para a transparência contábil, mas limitou-se a uma entidade da assistência social.

Nagai (2012), em seu estudo, analisou a maneira mais apropriada de evidenciar as receitas das entidades do terceiro setor na Demonstração do Valor Adicionado (DVA), considerando as diversas fontes de arrecadação de recursos.

Os resultados (Nagai, 2012) mostram que nem todas as entidades do terceiro setor geram seu próprio valor agregado. Por exemplo, fundações e institutos empresariais, funcionam como administradores dos recursos recebidos de seus mantenedores, não gerando valor adicionado de forma direta e, portanto, não impactando o cálculo do PIB. De forma equivalente, entidades financiadas por transferências governamentais também não são encaminhadas diretamente para o produto nacional, pois suas receitas são redistribuições secundárias de renda. A pesquisa destaca a necessidade de ajustes na estrutura da DVA para as entidades do terceiro setor, a fim de melhorar a transparência e possibilitar uma análise mais precisa da participação dessas organizações no desenvolvimento econômico.

Assim, o presente estudo buscará ampliar essa abordagem ao analisar a evidenciação do trabalho voluntário e das gratuidades na DVA e na DVA Expandido de uma entidade do Terceiro Setor da área da assistência social, contribuindo para futuras pesquisas sobre mensuração contábil nesse setor.

### 3. Materiais e Métodos

Esta pesquisa é de natureza qualitativa e documental e, para o alcance dos objetivos propostos, analisou-se, em profundidade, a evidenciação do trabalho voluntário e das gratuidades na Demonstração do Valor Adicionado (DVA) e da Demonstração do Valor Adicionado Expandido (EVAS) como instrumento complementar de transparência.

A população deste estudo foi composta pelas 100 melhores ONGs do Brasil em 2024, segundo a lista divulgada pelo Instituto DOAR em 2024, que utiliza critérios como gestão e transparência na divulgação de informações institucionais e contábeis para a premiação. Das 100 organizações inicialmente consideradas, foram excluídas 41 por não apresentarem menções claras sobre a atuação voluntária em seus sites institucionais, relatórios anuais ou documentos contábeis. Das 59 restantes, 41 não possuíam gratuidades. Assim, a amostra final deste trabalho foi composta por 18 ONGs que tinham o trabalho voluntário e as gratuidades e publicaram suas demonstrações contábeis de forma acessível.

A coleta de dados foi realizada entre os dias 9 e 25 de junho de 2025, por meio da análise dos sites institucionais das organizações do terceiro setor selecionadas para o estudo. Foram consultados os Relatórios Institucionais, documentos disponíveis publicamente, e as demonstrações contábeis, incluindo o Balanço Patrimonial (BP), a Demonstração do Resultado do Período (DRP), a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e as Notas Explicativas (NE). Também foram



analisadas peças contábeis de divulgação facultativa, como a Demonstração do Valor Adicionado (DVA) e a Demonstração do Resultado Abrangente (DRA), além dos Relatórios dos Auditores Independentes.

Após a análise inicial dos dados, constatou-se que apenas uma entidade apresentou a Demonstração do Valor Adicionado (DVA) e juntamente com ela, a evidenciação do Trabalho Voluntário e as Gratuidades. Para esta organização, da área de assistência social, foram analisadas, sistematicamente, a DVA e as Notas Explicativas, revisando-se cada informação da Demonstração.

Após este processo de revisão das contas, foi elaborada a Demonstração do Valor Adicionado Expandido (EVAS), para fins de melhor evidenciação do trabalho voluntário, além da análise crítica de informações relativas às receitas de doações e das gratuidades.

## 4. Análise dos Resultados

### 4.1 Porte das Entidades e Divulgação das Demonstrações Contábeis

Para identificar o porte econômico das entidades analisadas, foram utilizados os critérios definidos no art. 3º da Lei nº 11.638/2007 (Lei nº 11.638, 2007) para grandes empresas, e no item 5 da ITG 1000 (Conselho Federal de Contabilidade [CFC], 2022) para micro, pequenas e médias empresas. A Tabela 1 apresenta a distribuição das 18 entidades com base nesses parâmetros.

**Tabela 1**  
*Porte das entidades*

Item analisado	Quantidade	%
Grande porte (faturamento > 300 ou ativo > 240 M)	1	5,56%
Médio porte (faturamento de 78 e R\$ 300 M)	1	5,56%
Pequeno porte (faturamento de 4,8 e 78M)	16	88,89%
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100%</b>

Fonte: Os autores.

Verifica-se que a maioria (88,89%) das organizações é classificada como de pequeno porte, conforme critérios definidos pela legislação vigente. Apenas uma entidade (5,56%) enquadra-se como de grande porte, com base no valor do ativo total, uma vez que nenhuma ultrapassou o limite de R\$ 300 milhões em faturamento anual, ademais identificou-se uma organização de médio porte (5,56%).

A ITG 2002 (CFC, 2015) determina que entidades sem fins lucrativos devem divulgar, no mínimo, as seguintes demonstrações: BP, DRP, DMPL, DFC e Notas Explicativas (NE). A Tabela 2 apresenta a frequência da publicação desses demonstrativos e de relatórios facultativas como DRA e DVA.



**Tabela 2**

*Publicação das Demonstrações Contábeis*

Item Analisado	Quantidade	%
BP, DRP, DRA, DVA, DMPL, DFC e NE	1	5,56%
BP, DRP, DRA, DMPL, DFC e NE	4	22,21%
BP, DRP, DRA, DFC e NE	1	5,56%
BP, DRP, DMPL, DFC e NE	7	38,89%
BP, DRP, DMPL e DFC	2	11,11%
BP, DFC, DMPL e NE	2	11,11%
BP, DRP e NE	1	5,56%
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100%</b>

Fonte: Os autores.

Constata-se que 66,66% das entidades analisadas divulgam suas demonstrações contábeis obrigatórias de acordo com a ITG 2002 (CFC, 2015), ou seja, 38,89% apresentaram o Balanço Patrimonial (BP), a Demonstração do Resultado do Período (DRP), a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e Notas Explicativas (NE), sendo que quatro entidades incluíram, voluntariamente, nesta divulgação a Demonstração do Resultado Abrangente (DRA) (22,21%), e apenas uma organização (5,56%) apresentou também, além da DRA, a Demonstração do Valor Adicionado (DVA), evidenciando, de forma completa, todas as demonstrações exigidas e facultativas para ela. No entanto, 33,33% das instituições analisadas não evidenciaram, ao menos, as demonstrações obrigatórias.

Além disso, a baixa incidência da publicação da DVA entre estas organizações evidencia a escassez desse tipo de informação no terceiro setor, ainda que se trate de um relatório relevante para demonstrar a geração e distribuição da riqueza social. Essa realidade reforça a necessidade de modelos adaptados às especificidades das entidades sem fins lucrativos, pois mesmo não sendo obrigatória, essa demonstração é capaz de ampliar a transparência e a prestação de contas à sociedade.

#### **4.2 Evidenciação do Trabalho Voluntário e das Gratuidades na Demonstração do Valor Adicionado (DVA)**

Como exposto na seção anterior, constatou-se que apenas uma entidade do terceiro setor apresentou a DVA com reconhecimento do trabalho voluntário, mensurado a valor justo, e das gratuidades, em conformidade com a ITG 2002 (CFC, 2015).

Esta entidade é de grande porte e sua atividade é na área da assistência social, com ampla atuação nacional e reconhecida relevância social, cuja estrutura de governança e volume de recursos a colocam entre as principais organizações do país.

As Demonstrações Contábeis da entidade analisada foram auditadas e, especificamente, com relação à DVA, o relatório de auditoria independente emitiu parecer favorável quanto à adequação formal da demonstração aos critérios técnicos estabelecidos pelo Pronunciamento CPC 09 ou NBC TG 09 (CFC, 2024). No entanto, ressaltou que a DVA deve ser compreendida como informação suplementar às demonstrações contábeis, não compondo o conjunto das demonstrações obrigatórias.



A Tabela 3 apresenta a DVA publicada pela entidade analisada, doravante denominada de associação de assistência social.

**Tabela 3**

*Demonstração do Valor Adicionado da Associação de Assistência Social*

<b>DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO</b>	
<b>Exercícios Findos em 31 de dezembro em 2023</b>	
<b>Em milhares de reais</b>	
<b>RECEITAS</b>	<b>9.919</b>
Convênios e parcerias	8.898
Serviços de atendimento do idoso de longa permanência	180
Variação valor justo das propriedades para investimento	21
Outras Receitas	820
<b>INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui os valores dos impostos – ICMS, IPI, PIS e COFINS)</b>	<b>(4.749)</b>
Materiais de energia, serviço de terceiros e outros operacionais	(4.709)
Provisão para créditos de liquidação duvidosa	(11)
Provisão para contingência	(29)
<b>VALOR ADICIONADO BRUTO</b>	<b>5.170</b>
<b>DEPRECIACÃO, AMORTIZACÃO E EXAUSTÃO</b>	<b>(805)</b>
<b>VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE</b>	<b>4.365</b>
<b>VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA</b>	<b>4.208</b>
Aluguéis	128
Doações	4.038
Receitas financeiras	42
<b>VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR</b>	<b>8.573</b>
<b>DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO</b>	<b>8.573</b>
<b><i>Pessoal</i></b>	<b><i>9.048</i></b>
Salários e encargos	9.048
<b><i>Impostos, taxas e contribuições</i></b>	<b><i>28</i></b>
Municipais	28
<b><i>Remuneração de capitais de terceiros -</i></b>	<b><i>90</i></b>
Juros	28
Aluguéis	62
<b><i>Remuneração de capitais próprios</i></b>	<b><i>(593)</i></b>
Lucros retidos/prejuízo do exercício	(593)

Fonte: Relatório Contábil publicado pela organização analisada

Na DVA, reproduzida na Tabela 3, o trabalho voluntário, mensurado e reconhecido pela organização, foi incluso nas seguintes rubricas: “Outras receitas”, no grupo de Receitas; e simultaneamente em “Materiais, energia, serviços de terceiros e outros operacionais”, no grupo de Insumos adquiridos de terceiros. Já as gratuidades, que representam a prestação de serviços gratuitos e que foram reconhecidas pelo valor efetivamente praticado, estão distribuídas dentro dos diversos grupos da DVA, por exemplo, em “Insumos adquiridos de terceiros” e “Pessoal e encargos” (Distribuição do valor adicionado).

Assim, inicialmente, verifica-se que estas informações não podem ser diretamente visualizadas na DVA publicada pela entidade analisada, apresentando limitações significativas em sua forma de evidenciação, especialmente quando confrontada com as particularidades do



terceiro setor. Algumas linhas de grande relevância para a mensuração da riqueza social, como aquelas relacionadas ao trabalho voluntário e às gratuidades, não foram devidamente destacadas, permanecendo agregadas a outras rubricas contábeis. Esse tratamento reduz a transparência e dificulta a compreensão da real contribuição social da organização. Tal constatação corrobora as observações de Nagai (2012) e Mazzioni, Schulz e Klann (2014), que ressaltam que a aplicação do modelo tradicional da DVA (CFC, 2024), concebido originalmente para empresas com fins lucrativos, não contempla de forma satisfatória a complexidade das organizações sem fins lucrativos, resultando em relatórios que não conseguem refletir integralmente a geração e distribuição da riqueza social.

Destaca-se, ainda, que a NBC TG 09 (CFC, 2024), norma que disciplina a Demonstração do Valor Adicionado no Brasil, não contempla um modelo específico para organizações do terceiro setor, dispondo apenas de modelos aplicáveis a empresas em geral, instituições financeiras e seguradoras. Tal lacuna normativa dificulta a elaboração da DVA por organizações sem fins lucrativos, pois não considera adequadamente elementos essenciais da realidade dessas entidades, como a evidenciação do trabalho voluntário, das gratuidades e das receitas de doação. Dessa forma, a demonstração tradicional acaba por não refletir, de maneira fidedigna, a real dimensão da riqueza social criada e distribuída pelas organizações do terceiro setor, limitando sua utilidade enquanto instrumento de transparência e prestação de contas.

Nesse contexto, a aplicação do modelo de DVA Expandido (Mazzioni, Schulz & Klann 2014; Mook, 2007) apresenta-se como uma alternativa para suprir parte dessas limitações. Assim, procedeu-se à elaboração de um modelo de DVA Expandido para a associação de assistência social examinada, com o fim de contribuir no processo de adequação da DVA às características próprias das entidades sem fins lucrativos. Com base em Mook (2007) e Mazzioni, Schulz e Klann (2014), entende-se que essa adaptação é fundamental para que a demonstração cumpra sua finalidade de mensurar não apenas os aspectos financeiros, mas também os sociais, fornecendo um retrato mais fidedigno do valor adicionado pela organização à sociedade.

### **4.3 Demonstração do Valor Adicionado Expandido (Evas) Aplicada à Associação de Assistência Social**

A partir dos dados coletados da associação de assistência social examinada, elaborou-se a Demonstração do Valor Adicionado Expandido (EVAS) para a entidade, apresentada na Tabela 4.



**Tabela 4**

*Demonstração do Valor Adicionado Expandido da Associação de Assistência Social*

<b>DEMONSTRAÇÃO DE VALOR ADICIONADO EXPANDIDO-EVAS</b>	<b>FINANCEIRO SOCIAL COMBINADO</b>		
<b>Em milhares de reais</b>			
<b>RECEITAS</b>	<b>13.707</b>	<b>250</b>	<b>13.957</b>
Convênios e parcerias	8.898		8.898
Doações	4.038		4.038
Serviços de atendimento do idoso de longa permanência	180		180
Variação valor justo das propriedades para investimento	21		21
Outras Receitas	570		570
Serviços Voluntários Recebidos		250	250
<b>INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui os valores dos impostos – ICMS, IPI, PIS e COFINS)</b>	<b>4.499</b>		<b>4.499</b>
Materiais, energia, serviço de terceiros e outros operacionais	4.459		4.459
Provisão para créditos de liquidação duvidosa	11		11
Provisão para contingência	29		29
<b>VALOR ADICIONADO BRUTO</b>	<b>9.208</b>	<b>250</b>	<b>9.458</b>
<b>DEPRECIACÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO</b>	<b>805</b>		<b>805</b>
<b>VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE</b>	<b>8.403</b>	<b>250</b>	<b>8.653</b>
<b>VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA</b>	<b>170</b>		<b>170</b>
Aluguéis	128		128
Receitas financeiras	42		42
<b>VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR</b>	<b>8.573</b>	<b>250</b>	<b>8.823</b>
<b>DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO</b>	<b>8.573</b>		<b>8.823</b>
<i><b>Sociedade</b></i>			
Trabalho Voluntário		214	214
<i><b>Pessoal</b></i>	<b>9.048</b>	-	<b>9.048</b>
Salários e encargos	9.048		9.048
<i><b>Impostos, taxas e contribuições</b></i>	<b>28</b>	-	<b>28</b>
Municipais	28		28
<i><b>Remuneração de capitais de terceiros</b></i>	<b>90</b>	-	<b>90</b>
Juros	28		28
Aluguéis	62		62
<i><b>Organização</b></i>	<b>-593</b>	-	<b>-557</b>
Gestão e programas		36	36
Superávits retidos/déficit do exercício	-593		-593

Fonte: Os autores.

A inclusão da coluna social na Demonstração do Valor Adicionado Expandido (EVAS), baseada em Mook (2007), Mazzioni, Schulz e Klann (2014) e Herdt e Mazzioni (2017), permite registrar e evidenciar os recursos não monetários recebidos pela entidade, especialmente aqueles oriundos do trabalho voluntário. No modelo aplicado, essas doações de serviços foram destacadas e apresentadas em separado das receitas financeiras, evitando que fossem confundidas com ingressos monetários. Essa evidenciação amplia a capacidade informativa da demonstração, uma vez que explicita a riqueza gerada pela organização para além dos fluxos financeiros tradicionais. Assim, a coluna social funciona como instrumento de transparência ao



tornar visível a participação da sociedade civil na sustentação da entidade e ao reforçar a importância de integrar dimensões econômicas e sociais na prestação de contas.

A seguir, detalham-se as alterações propostas neste modelo (EVAS) em relação a DVA tradicional.

#### **4.3.1 Reclassificação das Receitas de Doações**

Na Demonstração do Valor Adicionado (DVA) da entidade de assistência social analisada, observou-se que as receitas de doações haviam sido inicialmente evidenciadas no grupo “Valor adicionado recebido em transferência” (Tabela 3). Essa classificação segue, em parte, a orientação da NBC TG 09 (CFC, 2024), que define esse grupo como a riqueza não produzida pela própria entidade, mas transferida por terceiros (Ex.: equivalência patrimonial, receitas financeiras, dividendos, aluguéis e royalties).

Entretanto, considerando a natureza das entidades sem fins lucrativos, em que as doações representam uma das principais fontes de recursos e financiamento das atividades sociais, ao demonstrar na Demonstração do Valor Adicionado Expandido (EVAS) reclassificou-se tal valor dentro do grupo “Receitas”, em conformidade com a literatura (Herdt & Mazzioni, 2017; Mazzioni, Schulz & Klann, 2014; Mook, 2007). Nesse caso específico, o montante de R\$ 4.038 (Tabela 4) foi reclassificado, buscando evidenciar de forma mais clara a representatividade das doações na geração de recursos da entidade. Além disso, se a doação de serviço (serviços voluntários recebidos) está classificada no grupo “Receitas”, a doação monetária também deveria estar.

Essa adequação foi feita para melhor refletir a realidade operacional e a essência econômica da organização, uma vez que, diferentemente de empresas mercantis, o terceiro setor depende diretamente dessas contribuições para sua manutenção. Importa destacar que a NBC TG 09 apresenta modelos aplicáveis a empresas em geral, instituições financeiras e seguradoras, mas não contempla modelo específico para entidades do terceiro setor. Nesse contexto, a adaptação realizada busca alinhar a demonstração às particularidades da atividade social, garantindo maior transparência e relevância da informação contábil.

#### **4.3.2 Alteração na Evidenciação do Trabalho Voluntário (Coluna Social)**

Na Demonstração do Valor Adicionado Expandido (EVAS), passou a ser possível incluir o serviço voluntário recebido de maneira estruturada em uma coluna social, distinguindo-as das receitas financeiras. Essa opção metodológica não é obrigatória, mas reflete uma melhoria significativa no processo de prestação de contas, pois amplia a compreensão da riqueza gerada pela entidade. Herdt e Mazzioni (2017) destacam que a evidenciação dos serviços voluntários na DVA expandido fortalece a transparência, ao tornar visível a contribuição da sociedade na atividade institucional.

Na DVA publicada pela associação investigada (Tabela 3), o trabalho voluntário foi contabilmente registrado em “Outras Receitas Operacionais” e em “Insumos adquiridos de terceiros”, comprometendo a essência da transação e a transparência da informação contábil.

Essa forma de evidenciação dificulta a identificação do real impacto das contribuições voluntárias, uma vez que não se evidencia, de maneira segregada, a participação desse recurso na formação da riqueza da entidade. Como apontam Mook, Richmond e Quarter (2003), o trabalho voluntário possui natureza distinta dos fluxos financeiros, devendo ser tratado como um recurso social com valor econômico. Ao reclassificar esses valores para a coluna “Social”, no grupo de “Serviços voluntários recebidos” da EVAS, assegura-se maior qualidade e comparabilidade da informação contábil, reforçando seu caráter de insumo essencial à atividade da organização.

Observa-se, por meio da Tabela 4, que na EVAS da organização, o trabalho voluntário totalizou R\$ 250 mil, sendo R\$ 214 mil oriundos de voluntariado externo e R\$ 36 mil de



integrantes dos órgãos de administração. Estes valores foram apresentados nos grupos de “Receitas” (250 mil em serviços voluntários recebidos) e “Distribuição do valor adicionado” para a Sociedade (214 mil em trabalho voluntário) e para a Organização (36 mil em gestão de programas), sendo que estes valores foram lançados, de forma específica, na Coluna Social.

Herdt e Mazzioni (2017) destacam que tal mudança metodológica contribui para atribuir relevância e visibilidade ao voluntariado, que se encontra diluído nas demonstrações contábeis atuais. Essa prática também está em consonância com a ITG 2002 (CFC, 2015), que exige o reconhecimento do trabalho voluntário pelo valor justo, refletindo tanto a receita quanto a despesa de forma equivalente, ainda que não envolva desembolso financeiro.

Assim, a adaptação realizada não apenas atende aos requisitos normativos, mas também reforça a perspectiva da contabilidade social, oferecendo maior transparência e utilidade às informações para usuários externos, em linha com os princípios da evidenciação contábil aplicáveis ao terceiro setor.

Na DVA Expandido (EVAS), a distribuição da riqueza também é moldada para evidenciar as especificidades das organizações do terceiro setor. A DVA tradicional foi concebida com foco em entidades empresariais, evidenciando a distribuição da riqueza entre empregados, governo, financiadores e sócios. Entretanto, no âmbito das entidades sem finalidade de lucro, esse modelo precisa ser adequado, pois tais organizações não visam ao lucro e tampouco possuem sócios a quem distribuir resultados.

Nesse contexto, a EVAS apresenta avanços importantes, ao incluir a sociedade e a própria entidade como beneficiárias da riqueza gerada, de forma a refletir com maior fidelidade a realidade do terceiro setor. Herdt e Mazzioni (2017) destacam que, após a mensuração do trabalho voluntário e de outros recursos sociais, torna-se possível atribuir a essas dimensões um papel central na distribuição do valor adicionado. Além disso, estudos anteriores, como o de Mazzioni, Schulz e Klann (2014), já haviam demonstrado que a inclusão do trabalho voluntário pode aumentar significativamente o valor adicionado, alterando de forma relevante a compreensão sobre a distribuição de riquezas. Assim, a adaptação da DVA para o terceiro setor não se limita a um aspecto técnico, mas corresponde a um avanço metodológico que reforça a contabilidade social e a transparência organizacional, ao reconhecer o papel coletivo da sociedade na manutenção dessas entidades.

### 4.3.3 Distribuição das Gratuidades na DVA

De acordo com a ITG 2002 (CFC, 2015), as gratuidades devem ser reconhecidas de forma individualizada por tipo de atividade e mensuradas pelo valor efetivamente incorrido, devendo ser divulgadas, preferencialmente, na Demonstração do Resultado do Exercício e em Notas Explicativas.

Nas Notas Explicativas da entidade analisada, verificou-se que os custos referentes aos programas sociais gratuitos são registrados como custos e despesas pelo montante real despendido na manutenção das atividades.

Constatou-se que na DVA da associação examinada (Tabela 3) os valores relacionados às gratuidades concedidas foram alocados entre diferentes contas, como Insumos adquiridos de terceiros, Depreciação, Pessoal, Impostos e Aluguéis pagos. Diante disso, na EVAS, elaborada para a instituição, estas gratuidades continuam lançadas nos mesmos grupos da DVA tradicional, não sendo contemplada de forma segregada no modelo utilizado como base para este estudo (Herdt & Mazzioni, 2017; Mazzioni, Schulz & Klann, 2014; Mook, 2007).

Na entidade analisada todo serviço de assistência social é gratuito, entretanto, existem organizações onde as gratuidades englobam apenas parte do serviço prestado. Pode-se refletir se a prestação de serviços gratuitos a sociedade não poderia ser apresentada separadamente na EVAS.



## 5. Considerações Finais

A presente pesquisa buscou compreender de que forma o trabalho voluntário e as gratuidades podem ser evidenciados na Demonstração do Valor Adicionado (DVA) e na versão da Demonstração do Valor Adicionado Expandido (EVAS). De forma específica, analisou-se a forma de apresentação dessas informações na DVA e na DVAE de uma organização do terceiro setor atuante na área de assistência social.

Partindo da investigação das cem maiores Organizações não Governamentais (ONGs) do Brasil em 2024, a amostra final deste estudo foi composta por 18 ONGs que tinham o trabalho voluntário e as gratuidades e publicaram seus relatórios contábeis. Verificou-se que 66,66% destas entidades divulgam suas demonstrações contábeis obrigatórias (BP, DRP, DMPL, DFC e NE) de acordo com a ITG 2002 (CFC, 2015), sendo que quatro entidades incluíram, voluntariamente, nesta divulgação a DRA, e somente uma organização, assistencial e de grande porte, apresentou também, além da DRA, a Demonstração do Valor Adicionado (DVA), indicando que a publicação da DVA ainda é incipiente nesse segmento.

A análise da DVA publicada por esta entidade revelou que, embora estivesse formalmente em conformidade com a NBC TG 09 (CFC, 2024), sua estrutura não contemplava adequadamente elementos fundamentais do terceiro setor, como as doações, as gratuidades concedidas e o trabalho voluntário. Esses itens, quando evidenciados de forma agregada ou implícita em outras rubricas, podem perder sua relevância informativa e comprometer a transparência do relatório. Tal limitação está alinhada às observações de Nagai (2012) e Mazzioni, Schulz e Klann (2014), que destacam a insuficiência da DVA tradicional para capturar a complexidade social das organizações do setor, uma vez que essa norma foi concebida sob a ótica empresarial.

Para suprir essas lacunas, foi aplicado um modelo de DVA Expandido, que incorporou ajustes estruturais e metodológicos que refletem a realidade do terceiro setor. Entre as alterações, destacam-se: (i) a reclassificação da receita de doações; (ii) a criação de coluna social, específica para a evidenciação do trabalho voluntário; e (iii) a adaptação da distribuição da riqueza, contemplando como beneficiários a sociedade e a organização. Essas mudanças permitiram ampliar a visibilidade de recursos não monetários essenciais para o funcionamento das organizações e ofereceram uma apresentação do impacto social. Conforme ressalta Mook (2007) e Herdt e Mazzioni (2017), a inclusão desses elementos favorece não apenas a transparência, mas também a accountability, e fortalecendo o papel das organizações perante a sociedade.

Do ponto de vista prático, o modelo expandido pode favorecer a comunicação com financiadores, órgãos reguladores e sociedade em geral. As análises realizadas podem contribuir para a proposição de um modelo de DVA aplicável ao terceiro setor no âmbito da lacuna normativa identificada na NBC TG 09 (CFC, 2024) no que se refere a estas organizações.

Ainda assim, é importante reconhecer que a aplicação da DVA Expandido enfrenta limitações e desafios. A mensuração de recursos não monetários, como o trabalho voluntário, depende de critérios de valoração que podem variar entre entidades e contextos, dificultando a padronização dos demonstrativos. Além disso, a baixa adesão das organizações à publicação da DVA demonstra que a cultura da transparência contábil ainda precisa ser incentivada e consolidada no terceiro setor. Deste modo, recomenda-se que futuras pesquisas aprofundem a discussão sobre metodologias de mensuração social, bem como avaliem a adoção do modelo expandido em diferentes tipos de entidades, a fim de validar sua aplicabilidade e promover sua disseminação. Espera-se, portanto, que este estudo contribua tanto para a literatura acadêmica



quanto para a prática profissional, auxiliando no desenvolvimento de relatórios mais completos e representativos da riqueza social gerada pelas organizações do terceiro setor.

## Referências

- Bettioli, A., Jr. (2005). *Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor: um estudo de caso* (Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo).  
<https://doi.org/10.11606/D.12.2005.tde-08062005-100309>
- Bose, M. (2004). *Gestão de pessoas no Terceiro Setor* (Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo).  
[https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-02032005-000942/publico/Gestao\\_de\\_Pessoas\\_no\\_Terceiro\\_Setor.pdf](https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-02032005-000942/publico/Gestao_de_Pessoas_no_Terceiro_Setor.pdf)
- Cimino, V. (2018). O valor do trabalho voluntário: um estudo sobre o valor do trabalho do voluntário da associação viva e deixe viver. *Revista Eletrônica Gestão e Serviços*, 9(1),2147-2163. <https://doi.org/10.15603/2177-7284/regs.v9n1p2147-2163>
- Conselho Federal de Contabilidade. (2008). *Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social*. Brasília: CFC. [https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/1\\_Manual\\_procedimentos2008.pdf](https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/1_Manual_procedimentos2008.pdf)
- Conselho Federal de Contabilidade. (2015). *2015/ITG2002(R1)*. Altera ITG 2002 trata de entidades sem finalidade de lucros.  
[https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002\(R1\)&arquivo=ITG2002\(R1\).doc](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002(R1)&arquivo=ITG2002(R1).doc)
- Conselho Federal de Contabilidade. (2022). *ITG 1000: Aprova a ITG 1000*. Normas aplicáveis e modelos de plano de contas e demonstrações contábeis para microentidade e pequena empresa. <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2023/01/ITG-1000.pdf>
- Conselho Federal de Contabilidade. (2024). *2024/NBCTG09(R1)*. Aprova a NBC TG 09 (R1) Demonstração do Valor Adicionado.  
[https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2024/NBCTG09\(R1\)](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2024/NBCTG09(R1))
- Herd, J. A., & Mazzioni, S. (2017). Distribuição de riquezas e o impacto social do trabalho voluntário das entidades sem finalidade de lucros. *Ágora: revista de divulgação científica*, 22(1),47-63. <https://doi.org/10.24302/agora.v22i1.1422>
- Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. (2007). Altera e revoga dispositivos das Leis nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e 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. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2007-2010/2007/lei/11638.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/lei/11638.htm)
- Lei nº 9.608, de 18 de fevereiro de 1998. (1998). Dispõe sobre o serviço voluntário e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1998.  
[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19608compilado.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.608%2C%20DE%2018,volunt%C3%A1rio%20e%20d%C3%A1%20outras](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19608compilado.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.608%2C%20DE%2018,volunt%C3%A1rio%20e%20d%C3%A1%20outras)



[%20provid%C3%A2ncias.&text=Par%C3%A1grafo%20%C3%BAnico.,natureza%20tributária%20previenci%C3%A1ria%20ou%20afim](#)

Mazzioni, S., Schulz, S. J., & Klann, R. C. (2014). A demonstração do valor adicionado expandido aplicada em uma entidade sem Fins lucrativos. *Future Studies Research Journal: Trends and Strategies*, 6(1), 83-110. <https://doi.org/10.7444/fsrj.v6i1.152>

Mook, L., Richmond, B. J., & Quarter, J. (2003). Integrated social accounting for nonprofits: a case from Canada. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 14, 283-297. <https://doi.org/10.1023/A:1025614619742>

Mook, L. (2007). *Social and environmental accounting: the expanded value added statement* (Thesis of Doctor, University of Toronto, Toronto). <https://doi.org/10.13140/RG.2.1.3572.6888>

Nagai, C. (2012). *A demonstração do valor adicionado como instrumento de transparência nas entidades do terceiro setor* (Dissertação Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo). <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-03122012-153633/publico/CristianeNagaiVC.pdf>

Nascimento, D., & Olak, P. A. (2010). *Contabilidade para entidades sem fins lucrativos* (3. ed.). São Paulo: Atlas.

Quarter, J., & Richmond, B. J. (2001). Accounting for social value in nonprofits and for-profits. *Nonprofit management and leadership*, 12(1), 75-85. <https://doi.org/10.1002/nml.12106>

Santos, A. (2005). DVA-Uma demonstração que veio para ficar. *Revista Contabilidade & Finanças*, 16, 3-3. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772005000200001>