

DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO EM ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR CLASSIFICADAS COMO ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO

Lara Fabiana Dallabona
Edson Roberto Macohon
Universidade Regional de Blumenau - FURB

Jorge Eduardo Scarpin
Universidade Federal do Paraná - UFPR

RESUMO:

O estudo objetiva identificar a riqueza gerada e distribuída à sociedade pelas entidades do terceiro setor e a correlação entre as receitas e *superávit/déficit* com a distribuição de valor adicionado. Desenvolveu-se pesquisa descritiva e documental com aplicação de estatística descritiva e correlação canônica. Os resultados a partir da Demonstração do Valor Adicionado (DVA) consolidada demonstram que os gastos com projetos tiveram redução expressiva de 2009 a 2011. As despesas beneficentes e amortizações têm proporção ínfima em relação às receitas. O baixo superávit de 2009 e o déficit de 2011 podem ser explicados pela alta proporção dos gastos administrativos, em ambos os períodos ultrapassaram 50% em relação às receitas. As combinações lineares obtidas por meio da correlação canônica foram significantes ao nível de 0,05 para as entidades analisadas, no decorrer dos anos de 2009 a 2011, demonstrando moderadas e fortes correlações, o que garante uma proximidade dos indicadores analisados, como receita e *superávit/déficit* com despesas administrativas, beneficentes, tributárias, amortizações, funcionários, serviços contratados e projetos. Conclui-se que as entidades do terceiro setor estão distribuindo moderadamente seus valores aos diversos interessados e identificou-se forte correlação entre receitas e *superávit/déficit* com a distribuição de valor adicionado.

PALAVRAS-CHAVE: Demonstração do Valor Adicionado (DVA). Entidades do Terceiro Setor. Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP'S).

ABSTRACT

The study aims to identify the wealth generated and distributed to the company by the third sector entities and the correlation between income and surplus/deficit with the distribution of value added. Developed descriptive and documental application of descriptive statistics and canonical correlation. The results from the statement of added value (DVA) consolidated demonstrate that the project costs had a significant reduction from 2009 to 2011. Charitable expenses and amortization have very small proportion to revenues. The lower surplus in 2009 and 2011 deficit can be explained by the high proportion of administrative expenses in both periods exceeded 50% in revenue. Linear combinations obtained by canonical correlation was significant at the 0.05 level for the entities analyzed, during the years 2009 to 2011, showing moderate to strong correlations, which ensures proximity of the analyzed indicators, such as income and surplus deficit/administrative expenses, charitable, tax, depreciation, staff, contracted services and projects. We conclude that the third sector entities are moderately distributing their values to the various stakeholders and identified a strong correlation between income and surplus/deficit with the distribution of value added.

KEY WORDS: Value Added Statement (DVA). Third Sector entities. Civil Society Organizations of Public Interest (OSCIP).

1. INTRODUÇÃO

As reformas internacionais do terceiro setor resultaram em pressão para muitas organizações sem fins lucrativos a demonstrar se tem havido melhorias no desempenho e se estão sendo alcançadas as metas e objetivos propostos. A mensuração do desempenho é um meio de alcançar melhorias nos serviços e tem sido um elemento chave da reforma do terceiro setor (MOXHAM, 2009).

Têm-se discutido que a contabilidade para entidades sem fins lucrativos pode ser ampliada com a integração das demonstrações financeiras que combinam o impacto econômico e social das organizações. Para ilustrar isso, a DVA pode ser adaptada para demonstrar as variáveis econômicas e sociais. Desta forma, analisa-se o valor adicionado e a distribuição da riqueza gerada pelas entidades sem fins lucrativos (MOOK; RICHMOND; QUARTER, 2003).

Para Moxham (2009), apesar dos apelos para o terceiro setor importar processos de gestão do setor privado, a adoção de modelos de desempenho do setor privado tem sido visto com muito ceticismo. Embora muitos têm apontado as limitações da contabilidade convencional para entidades sem fins lucrativos, Mook, Richmond e Quarter (2003) afirmam que tem havido relativamente poucas tentativas de criar demonstrações contábeis para entidades sem fins lucrativos que levam em consideração os seus impactos econômicos e sociais.

Houve, no entanto, número maior de tentativas de inserções da contabilidade social no setor privado. Mook, Richmond e Quarter (2003) citam as pesquisas de Linowes (1972, 1973) e Estes (1976) como os primeiros trabalhos sobre o funcionamento socioeconômico das empresas; a integração do Balanço Social, Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados foi abordada pela *Abt and Associates, Inc* (1974).

Para Salamon e Anheier (1998) na maioria dos países têm faltado até mesmo informações mais básicas sobre a escala, a estrutura e a composição do setor sem fins lucrativos, os dados que estão disponíveis são dificilmente compatíveis ou comparáveis.

Diante deste contexto, a pergunta de pesquisa é: *Qual a riqueza gerada e distribuída à sociedade pelas entidades do terceiro setor e a correlação entre as receitas e superávit/déficit com a distribuição de valor adicionado?* Para responder a referida argumentação de pesquisa o objetivo geral é identificar a riqueza gerada e distribuída à sociedade pelas entidades do terceiro setor e a correlação entre as receitas e *superávit/déficit* com a distribuição de valor adicionado. Com a finalidade de atingir o objetivo adotou-se pesquisa descritiva e documental com aplicação de correlação canônica em 93 OSCIP'S no ano de 2010, 118 em 2011 e 19 em 2012.

Um dos poucos exemplos da contabilidade social integrada às entidades sem fins lucrativos foi de Belkaoui (1984), que apresentou um modelo adaptado de Seidler (1973). No entanto, entre as tentativas anteriores de integração das demonstrações contábeis sociais, este exemplo foi excepcional (MOOK; RICHMOND; QUARTER, 2003).

O estudo realizado por Yates (2004) constatou que organizações sem fins lucrativos muitas vezes eram particularmente interessadas em demonstrar seu desempenho, pois reconhece que tem papel importante na manutenção da confiança do público em seu trabalho.

Kong (2010) vislumbra o *Balanced Scorecard* (BSC) e Capital Intelectual (CI) como métodos de gestão estratégica que ajudam a identificar os recursos intelectuais nas organizações sem fins lucrativos.

Inspirados nas pesquisas de Richmond e Mook (2001), Mook, Richmond e Quarter (2003) propõem a DVA Expandida, a qual é baseada na DVA Convencional, que utiliza informações financeiras para calcular o valor adicionado de uma organização sem fins lucrativos, através da transformação das realidades sociais, trabalho e capital, serviços e bens adquiridos externamente. No entanto, para entidades sem fins lucrativos, grande parte do trabalho não é representada pela contabilidade, os trabalhos não pagos, ou seja, trabalho de voluntariado. Portanto, para refletir com mais precisão o valor adicionado dos trabalhos voluntários nas entidades sem fins lucrativos, a DVA precisa incluir itens sociais não monetários.

Dessa forma, estruturou-se o estudo em cinco seções, incluindo a introdução com apresentação do problema, objetivo e justificativa da pesquisa. O referencial teórico aborda conceitos sobre as entidades do terceiro setor e a definição e estrutura da DVA. Na terceira seção apresentam-se os aspectos metodológicos seguidos da descrição e análise dos dados. Por fim, destacam-se as considerações finais da pesquisa.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Essa seção tem por objetivo apresentar os aspectos conceituais envolvendo a temática do estudo, contextualizando inicialmente as entidades do terceiro setor. Na sequência faz-se uma incursão teórica sobre o valor adicionado, caracterizando a DVA para entidades com finalidades lucrativas e entidades do terceiro setor.

2.1. Entidades do terceiro setor

O conceito de sociedade civil tornou-se cada vez mais central nas discussões de políticas públicas e acadêmicas sobre democratização, a qual teve enorme valor político, simbólico e retórico, especialmente antes e depois do desaparecimento dos sistemas comunistas. A maioria dos observadores acredita que uma sociedade pluralista só pode ser bem sucedida como uma democracia, a longo prazo, quando saudáveis organizações independentes (por exemplo, partidos políticos, organizações não-governamentais e associações empresariais) servem como mediação de estruturas entre o governo e os cidadãos (DEHOOG; RACANSKA, 2003).

Calegare (2005) menciona que a história americana foi marcada pela filantropia e pelas associações voluntárias. O autor afirma que a partir da década de 50, as entidades filantrópicas, associações voluntárias e fundações, passam a ser reconhecidas pelo estado americano. Bettiol Junior (2005, p. 25) descreve o desenvolvimento do Terceiro Setor:

Terceiro Setor é um termo com recente utilização no Brasil e no mundo. Foi empregado pela primeira vez na década de 70, por pesquisadores americanos e, a partir dos anos 80, por pesquisadores europeus, com o intuito de caracterizar um conjunto de organizações que se apresentavam como uma alternativa para as desvantagens apresentadas pelo mercado, em relação à maximização do lucro, e pelo governo em relação a sua burocracia.

Para Milani Filho (2009) o início do terceiro setor no Brasil deve-se às Santas Casas de Misericórdia, que são entidades beneficentes mantidas pela Igreja Católica. Gonçalves, et al. (2010, p. 02) ressaltam o papel das entidades sem fins lucrativos:

[...] a utilização do termo Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFL) serve para rotular as organizações que direcionam suas atividades de cunho filantrópico, caritativo e assistencial, e que não tenham como finalidade à obtenção de lucros bem como não configurem dependência dos governos.

A maioria das organizações sem fins lucrativos depende de recursos e doações para fornecer os seus serviços, que muitas vezes servem de sustentação para a confiança do público em seu trabalho (GLYNN; MURPHY, 1996). O terceiro setor deve sustentar esta confiança pública em um cenário de insegurança para financiamentos, requisito para medir os resultados intangíveis e uma infinidade de informações das partes interessadas (MOXHAM, 2009).

As organizações do terceiro setor são caracterizadas sob 6 dimensões, conforme o Quadro 1 a seguir.

Quadro 1. Características das Organizações do Terceiro Setor

<i>Objetivos institucionais</i>	<i>Provocar mudanças sociais</i>
Principais Fontes de Recursos Financeiros e Materiais	Doações, Contribuições, Subvenções e prestação de serviços comunitários.
Lucro	Meio para atingir os objetivos institucionais e não um fim.
Patrimônio/Resultados	Não há participação e distribuição aos Provedores
Aspectos Fiscais e Tributários	Normalmente são imunes ou isentas
Mensuração do Resultado Social	Difícil de ser mensurado monetária e economicamente

Fonte: Adaptado de Olak e Nascimento, 2008.

Falconer (1999, p. 2) discorre sobre o papel atual do terceiro setor e a gestão das organizações sem fins lucrativos:

[...] o terceiro setor surge como portador de uma nova e grande promessa: a renovação do espaço público, o resgate da solidariedade e da cidadania, a humanização do capitalismo e, se possível, a superação da pobreza. Uma promessa realizada através de atos simples e fórmulas antigas, como o voluntariado e filantropia, revestidas de uma roupagem mais empresarial.

Para Kong (2010) as atividades sem fins lucrativos eram tradicionalmente realizadas no contexto do modelo tradicional burocrático da administração pública. Desde o início de 1980 o setor público passou por reformas radicais que enfatizam um estilo de gestão do setor sem fins lucrativos voltados para a eficácia organizacional e eficiência econômica.

Desde então, o mundo sem fins lucrativos tem sido sujeito a uma série de mudanças rápidas e de longo alcance. Estas alterações incluem o uso extensivo da comercialização, concorrência e contratação de prestação de serviços. Técnicas de manejo com fins lucrativos também foram importadas para o setor sem fins lucrativos, na tentativa de aumentar a eficiência e eficácia nas organizações (KONG, 2010).

Sob esta perspectiva Olak e Nascimento (2008, p. 01) enfatizam o posicionamento mercantil das entidades do terceiro setor:

Entidades sem fins lucrativos não são aquelas que não têm rentabilidade. Elas podem gerar recursos através de: atividades de compra e venda, de industrialização e venda de produtos elaborados, e de prestação de serviços, obtendo preço ou retribuição superior aos recursos sacrificados para sua obtenção, sem por isso perderem a característica de sem fins lucrativos. O fato de lhes dá essa característica é o fato de não remunerar seus proprietários (acionistas, sócios ou associados) pelos

recursos por eles investidos em caráter permanente (capital social, fundo social ou patrimônio), com base nos recursos próprios por eles gerados (ganhos ou lucros), e a eles não reverterem o patrimônio (incluindo o resultado) dessa mesma maneira, no caso de descontinuidade.

Organizações sem fins lucrativos são não governamentais no sentido de serem estruturalmente separadas dos instrumentos de governo. Isso não significa que não recebam apoio governamental significativo ou até mesmo que os funcionários do governo não podem ser seus conselheiros (SALAMON; ANHEIER, 1998).

Três modelos diferentes de entidades sem fins lucrativos podem ser vistos nos sistemas democráticos, primeiramente, um saudável setor sem fins lucrativos, o qual desempenha uma oposição independente ao poder do Estado, produzindo um conjunto alternativo de serviços e pareceres; um setor sem fins lucrativos como agente do Estado, como a prestação de serviços em nome do governo e em grande parte regulamentada e controlada por instituições governamentais; e ONG'S (Organizações Não Governamentais) como parceiras do governo, embora não necessariamente igual em poder ou recursos, mas com um elevado nível de cooperação e apoio em políticas públicas e serviços (DEHOOG; RACANSKA, 2003).

Para os autores, o papel da oposição sugere que as ONG'S são "cães de guarda" independentes e críticas do Estado, com poucos benefícios diretos do Estado. Por outro lado, a função de agente do Estado requer comportamento compatível com as diretrizes do governo. O papel de parceiro envolve a comunicação frequente, o diálogo e o engajamento nas questões públicas prioritárias.

Este cenário sugere a pressão para medir o desempenho que está sendo colocada às organizações sem fins lucrativos por uma série de partes interessadas, incluindo organizações governamentais e não governamentais, financiadores, doadores, voluntários, funcionários, usuários e beneficiários (WAINWRIGHT, 2003). Moxham (2009) revela que a pressão do governo está se tornando mais significativa às entidades sem fins lucrativos, devido ao financiamento da prestação de serviços estatais.

O presente estudo tem como objeto de pesquisa o âmbito de atuação das OSCIP'S, as quais são qualificadas pela lei 9.790 de 23/03/99, mais conhecida como a lei do terceiro setor. A referida lei destaca que as OSCIP'S são ONG'S criadas por iniciativa privada, que obtêm um certificado emitido pelo poder público federal ao comprovar o atendimento de certos requisitos, principalmente no que se refere às normas de transparência administrativa. Assim, estão aptas a celebrar com o poder público os termos de parceria, os quais oferecem maior agilidade e eficiência nas prestações de contas.

2.2. Definição e estrutura da Demonstração do Valor Adicionado

Conforme Marion (2007) a DVA surgiu na Europa por influência da Inglaterra, França e Alemanha, diante o aumento da demanda internacional e considerando a recomendação da Organização das Nações Unidas para publicação da respectiva demonstração. A inserção da DVA no Brasil se deu por meio da Lei 11.638/07, tornando obrigatória a elaboração e apresentação da respectiva demonstração por parte das sociedades por ações que negociam ações em bolsa.

Assim, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu em 30 de outubro de 2008, o Pronunciamento Técnico CPC 09, de acordo com as diretrizes da Lei 11.638/07, com finalidade de apresentar os itens que devem ser apresentados e estruturados na DVA. Neste contexto, Ferreira e Cavenaghi (2009, p. 2) citam que "as empresas não podem mais serem analisadas apenas como um agente econômico, mas também como um agente social". Os autores citam ainda que a imposição, por meio da Lei para elaboração da DVA, "pode ser entendido como uma maneira de iniciar-se um processo de comunicação entre o agente econômico e sociedade sobre o duplo papel das empresas".

Valor adicionado representa quanto de valor a empresa agrega aos insumos adquiridos em um determinado período, obtido de forma geral, pela diferença entre as vendas realizadas e o total dos insumos que foram adquiridos de terceiros. Assim, valor é idêntico à soma de todas as remunerações obtidas pelos esforços consumidos nas atividades operacionais da empresa (DE LUCA, 2009).

A DVA é considerada por Santos (2003) a forma mais competente que foi criada pela área contábil, para auxiliar na medição e também na demonstração da capacidade que a empresa tem em gerar e distribuir riqueza da entidade. Neste contexto, a DVA materializa a visualização de todos os benefícios, ou, até mesmo, os malefícios relativos à participação de determinada empresa no contexto social, visto que esse instrumento apresenta uma relação estreita com a responsabilidade social das empresas.

O CPC 09 apresenta modelos específicos para elaboração e estruturação da DVA, porém menciona que tais modelos são indicativos, podendo outras informações ser apresentadas pelas empresas, buscando maior transparência das informações. Basicamente, a DVA está dividida em duas grandes partes, a primeira com toda geração de valor, incluindo receitas, deduzidos os insumos adquiridos de terceiros, e a depreciação, amortização e exaustão para se chegar ao valor adicionado líquido. Após, são inseridos os valores adicionadores recebidos em transferência, obtendo o valor adicionado total a ser distribuído.

A segunda parte da DVA tem por objetivo demonstrar a distribuição de todo valor adicionado, categorizando o valor distribuído ao pessoal, impostos taxas e contribuições (governo), remuneração de capitais de terceiros e remuneração de capitais próprios. Basicamente o CPC apresenta três modelos de estrutura de DVA, sendo uma para empresas em geral, outra para instituições financeiras bancárias e para as empresas seguradoras.

Mook, Richmond e Quarter (2003) enfatizam que o valor adicionado apresentado por meio da DVA, apresenta uma definição mais ampla do que vem a ser riqueza. Tal valor analisa aspectos além da riqueza/lucro criada aos acionistas e envolve a riqueza para um grupo maior de interessados, como, por exemplo, empregados, credores, governos, e próprios membros da organização.

Os estudos identificados na literatura nacional sobre a DVA tiveram como foco principal as empresas privadas, com finalidade lucrativa. Porém, entidades sem fins lucrativos, como, as entidades do terceiro setor, sugerem forte contribuição na análise dos valores adicionados, demonstrando os impactos sociais de suas atividades. Neste sentido, Basso e Pace (2006) citam que o valor adicionado criado pelas entidades sem finalidades lucrativas é integralmente distribuído aos diversos *stakeholders*, podendo variar conforme a entidade e a natureza a que se propõe o serviço prestado. Os *stakeholders* classificados no estudo de Basso e Pace (2006) foram os funcionários, voluntários, sociedade e a organização.

Assim, Mook, Richmond e Quarter (2003) propuseram um modelo de DVA para entidades do terceiro setor, destacando que os dados para cálculo do valor adicionado e respectivos valores distribuídos são obtidos por meio das informações divulgadas em demonstrativos contábeis auditados pelas organizações. O Quadro proposto pelas autoras foi nomeado como EVAS – *Expanded Value Added Statement*, ou seja, expandindo os valores adicionados nas demonstrações. O Quadro 2 apresenta a proposta de Mook, Richmond e Quarter (2003) para o cálculo da DVA para entidades de terceiro setor.

Quadro 2. Ilustração gráfica do valor adicionado para entidades do terceiro setor

Receitas (valor de mercado das principais saídas)	Bens e serviços externos	V A L O R A D I C I O N A D O
	Funcionário e Voluntários	
	Investidores	
	Governo	
	Amortização	
	Lucro excedente	

Fonte: Adaptado de Mook, Richmond e Quarter (2003, p. 287).

Conforme observa-se por meio do Quadro 2, as informações relativas a DVA envolvendo o terceiro setor, aponta os valores de bens e serviços externos, bem como o valor adicionado e distribuído aos funcionários e voluntários, investidores, governo, amortização e o lucro/*superávit* excedente.

Assim, torna-se relevante as informações divulgadas pelas entidades sem finalidades lucrativas no contexto do valor adicionado, visto que as informações evidenciadas nesse demonstrativo, ou, até mesmo, diante o cálculo efetuado com base nas demais demonstrações contábeis, beneficiam as entidades, combinando o impacto econômico e social da organização (MOOK; RICHMOND; QUARTER, 2003).

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

Considerando o objetivo de identificar a riqueza gerada e distribuída à sociedade pelas entidades do terceiro setor e a correlação entre as receitas e *superávit/déficit* com a distribuição de valor adicionado, essa pesquisa caracteriza-se como descritiva conduzida por meio de levantamento documental e análise quantitativa dos dados, com aplicação de estatística descritiva e correlação canônica.

Em pesquisas descritivas, objetivo é descrever determinadas características de uma população, estabelecendo também, determinadas relações entre os fatos e as variáveis que incorrem do desenvolvimento das mesmas (MARTINS, 2007). Já em relação ao levantamento documental, Martins e Theóphilo (2009) caracterizam pesquisas documentais àquelas que utilizam documentos como fonte de dados, informações, conceitos e evidências.

Dessa forma, a pesquisa caracteriza-se como descritiva e documental por fazer uso da análise de conteúdo nos demonstrativos contábeis divulgados pelas entidades do terceiro setor, descrevendo as principais informações evidenciadas pelas entidades para elaboração da DVA. Quanto à análise de dados, esta será quantitativa, que de acordo com Martins e Theóphilo (2009), esse tipo de pesquisa busca organizar, caracterizar e interpretar os dados coletados, para aplicação de métodos estatísticos. A população e amostra utilizada para o desenvolvimento do estudo, bem como os procedimentos de coleta e análise dos dados são descritas a seguir.

3.1. População e amostra

O estudo utilizou como população todas as entidades classificadas como OSCIP que prestam contas anualmente ao Ministério da Justiça, no período de 1º de janeiro a 31 de maio. Conforme dados obtidos no Ministério da Justiça, desde 2007, todas as OSCIP'S precisam realizar, anualmente, a prestação de contas eletrônica, por meio do Cadastro Nacional de Entidades de Utilidade Pública do Ministério da Justiça (CNEs/MJ). Não sendo feita a respectiva prestação de contas, ambas podem perder a Certidão de Regularidade, e tal certidão é prova de transparência da instituição, além de ser exigida pelos órgãos governamentais para os repasses de recursos públicos e/ou doações (MINISTÉRIO DA JUSTIÇA, 2012).

Destaca-se que entidades do terceiro setor não são obrigadas a divulgar a DVA, o que justifica a relevância do estudo, haja vista a necessidade da estruturação da DVA consolidada de todas as entidades analisadas, identificando valores distribuídos aos diferentes usuários (internos e externos) no período definido de 2009 a 2011.

Para definição intencional da amostra, foi necessário identificar as entidades que prestaram contas anualmente ao Ministério da Justiça, buscando maior transparência diante as atividades desenvolvidas, totalizando 230 entidades, conforme demonstra a Tabela 1.

Tabela 1. Amostra de pesquisa por região geográfica

Região Geográfica	2009	2010	2011	Total
Amazonas	-	1	1	3
Bahia	4	6	1	11
Ceará	2	2	-	4
Distrito Federal	18	17	9	44
Espírito Santo	4	4	-	8
Goiás	7	10	-	17
Maranhão	1	2	1	4
Minas Gerais	11	11	1	23
Mato Grosso	2	2	-	4
Pará	-	1	-	1
Pernambuco	2	3	-	5
Paraná	11	12	3	26
Rio de Janeiro	12	15	-	27
Rondônia	2	1	-	3
Rio Grande do Sul	7	11	-	18
Santa Catarina	8	12	-	20
Sergipe	1	1	1	3
São Paulo	-	7	2	9
Total	93	118	19	230

Fonte: dados da pesquisa.

É possível observar que o estado brasileiro que se destacou em maior número de entidades publicando seus demonstrativos contábeis por meio do site do Ministério da Justiça foi o Distrito Federal com 44 entidades. Na sequência tem-se o Rio de Janeiro, Paraná, Minas Gerais e Santa Catarina com 27, 26, 23 e 20 entidades respectivamente. É relevante destacar que as informações foram obtidas diretamente na *web site* do Ministério da Justiça, assim, as entidades que não divulgaram os respectivos valores, não foram objeto de estudo para essa pesquisa.

3.2. Procedimentos de coleta e análise dos dados

A coleta de dados se deu no mês de agosto/2012 acessando os demonstrativos contábeis publicados pelas entidades do terceiro setor, classificadas como OSCIP'S, das quais prestaram contas divulgando seus relatórios na *web site* do Ministério da Justiça (<http://portal.mj.gov.br>).

Considerando que as entidades do terceiro setor não estão obrigadas a divulgar a DVA, foi necessário baixar os demonstrativos contábeis para estruturar e apresentar este demonstrativo. O Quadro 3 apresenta os dados obtidos por meio das demonstrações contábeis a fim de estruturar e elaborar a DVA para as entidades que compõem a amostra.

Quadro 3. Estrutura da DVA para entidades do terceiro setor no Brasil

Dados Analisados	Informações Coletadas
Receitas	Receitas operacionais; Receitas financeiras; Receitas não operacionais.
Despesas Administrativas	Soma das despesas gerais e administrativas; despesas financeiras; outras despesas operacionais; despesas não operacionais, <i>deduzidos</i> os salários de funcionários; encargos sociais; despesas diversas com pessoal; remuneração dos dirigentes; encargos sociais dirigentes; outros encargos sociais compulsórios; outras despesas com pessoal; ensino fundamental; curso superior; estagiários; mestrados, doutorados, pós-doutorados; outras despesas bolsa de estudos; doações de alimentos; doações de roupas e agasalhos; doações de medicamentos; outras despesas beneficentes; serviços contratados; recursos humanos externos (pessoa física e jurídica); INSS (Instituto Nacional de Seguridade Social) sobre serviços prestados de terceiros; outras despesas com serviços contratados; custos de projetos; despesas com amortização; despesas com <i>leasing</i> .
Funcionários	Salários de funcionários; encargos sociais; despesas diversas com pessoal; remuneração dos dirigentes; encargos sociais dirigentes; outros encargos sociais compulsórios; outras despesas com pessoal; ensino fundamental; curso superior; estagiários; mestrados, doutorados, pós-doutorados; outras despesas e bolsas de estudos.
Serviços Contratados	Recursos humanos externos – pessoa física; recursos humanos externos – pessoa jurídica; INSS sobre serviços prestados por terceiros; outras despesas com serviços contratados.
Projetos	Custos de projetos.
Despesas Beneficentes	Doações de alimentos; doação de roupas e agasalhos; doação de medicamentos; outras despesas beneficentes.
Despesas Tributárias	Imposto sobre a receita; despesas tributárias; Provisão para Imposto de renda e CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).
Depreciações/Amortizações	Despesas com amortização; despesas com <i>leasing</i> .
Superávit/Déficit	Superávit ou Déficit do exercício.

Fonte: elaborado a partir do estudo de Mook, Richmond e Quarter (2003)

Conforme observa-se no Quadro 3, os dados foram extraídos da Demonstração do Resultado do Exercício e da Demonstração dos *Superávits ou Déficits* Acumulados do período de 2009-2011. Os dados foram categorizados e estruturados com o auxílio de planilhas eletrônicas do Microsoft Excel.

Assim foi possível elaborar a DVA para cada entidade analisada, no decorrer dos três períodos analisados (2009-2011). Após foi estruturada a DVA consolidada de todas as entidades do terceiro setor que compõem a amostra, a fim de identificar e analisar os valores distribuídos aos usuários externos e internos.

Na sequência, foram calculadas as correlações canônicas com as possíveis combinações objetivando analisar a correlação das distribuições de valores adicionados aos diferentes usuários. Os resultados esperados é que o estudo contribua, além de outras informações, para mensuração do desempenho das OSCIP's analisadas.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Nessa seção busca-se responder à pergunta de pesquisa, resgatando-a para melhor entendimento: *Qual a riqueza gerada e distribuída à sociedade pelas entidades do terceiro setor e a correlação entre as receitas e superávit/déficit com a distribuição de valor adicionado?*

Para tanto, apresentam-se a DVA consolidada das OSCIP'S brasileiras que fizeram parte da amostra de pesquisa, com os respectivos valores distribuídos. Na sequência demonstram-se a correlação entre a receita e *superávit/déficit* com as despesas administrativas, despesas beneficentes, despesas tributárias, amortizações, funcionários, serviços contratados e projetos.

4.1. DVA consolidada das OSCIP'S brasileiras

As entidades do terceiro setor não estão obrigadas a elaborar e apresentar a DVA. Assim, para identificar a riqueza criada e o valor distribuído destas entidades classificadas como OSCIP'S, consultou-se a demonstração do resultado, pela qual se pode identificar a parcela de riqueza criada que permanece na entidade em forma de *superávit*, possibilitando assim, o cálculo do valor agregado conforme sugerido por Mook, Richmond e Quarter (2003). De outro lado, a distribuição desta riqueza aos diversos *stakeholders*, conforme Neves, Viceconti (2002), Mook, Richmond e Quarter (2003), Basso e Pace (2006) e Smith e Cia (2007). Este contexto corrobora com a afirmação de Salamon e Anheier (1998) que os dados que estão disponíveis das entidades do terceiro setor são dificilmente compatíveis ou comparáveis.

A Tabela 2 apresenta os dados consolidados da DVA das OSCIP'S participantes da amostra da pesquisa. Os dados foram segregados por ano de observação, sendo 2009, 2010 e 2011.

Tabela 2. DVA consolidada das OSCIP'S brasileiras

Descrição	2009 (R\$)	%	2010 (R\$)	%	2011 (R\$)	%
Receitas	31.948.652,39	100,00	175.017.733,39	100,00	4.414.008,10	100,00
Despesas Administrativas	16.891.287,85	52,87	42.199.405,64	24,11	2.410.785,56	54,62
Funcionários	6.119.781,85	19,16	19.447.425,18	11,11	1.528.026,50	34,62
Serviços Contratados	3.409.932,25	10,67	36.673.732,52	20,95	659.425,86	14,94
Projetos	1.689.657,93	5,29	4.151.515,06	2,37	6.800,00	0,15
Despesas Beneficentes	57.134,93	0,18	463.969,06	0,27	11.898,00	0,27
Despesas Tributárias	694.488,65	2,17	1.896.880,80	1,08	251.211,58	5,69
Amortizações	21.590,08	0,07	58.664,78	0,03	-	-
Superávit/Déficit	3.064.779,41	9,59	70.126.140,35	40,07	-454.139,40	-10,29

Fonte: dados da pesquisa.

A estrutura da Tabela 2 foi adaptada do modelo de DVA para entidades sem fins lucrativos de Mook, Richmond e Quarter (2003). A carência de informações contábeis no terceiro setor foi mencionada também por Belkaoui (1984), que apresentou um modelo adaptado de Seidler (1973).

Os valores das receitas são superiores no ano de 2010 devido ao fato do maior número de entidades que prestaram contas junto ao Ministério da Justiça. No entanto, percebe-se que a porcentagem das despesas administrativas em relação às receitas é menor neste ano em relação a 2009 e 2011, proporcionando no ano de 2010 *superávit* de 40,07%. Salienta-se que isto pode ser um efeito da deficiência das demonstrações financeiras do terceiro setor, que não concebem o valor adicionado dos trabalhos voluntários, para Mook, Richmond e Quarter (2003) a DVA precisa incluir itens sociais não monetários.

A Tabela 2 vislumbra também a variabilidade dos gastos com funcionários, 19,16% em 2009; 11,11% no ano de 2010 e 34,62% em 2011. Da mesma forma, houve variação das porcentagens em relação aos serviços contratados. Basso e Pace (2006) alertam que pode ocorrer variação destes gastos conforme a entidade e a natureza a que se propõe o serviço prestado.

Os gastos com projetos tiveram redução expressiva de 2009 a 2011. As despesas beneficentes e amortizações apresentaram proporção ínfima em relação às receitas. Estas informações contradizem o contexto analisado por Yates (2004), o qual constatou que organizações sem fins lucrativos são interessadas em demonstrar seu desempenho, pois reconhece que tem papel importante na manutenção da confiança do público em seu trabalho. Constatou-se aumento da porcentagem das despesas tributárias no ano de 2011.

O baixo *superávit* de 2009 e o *déficit* de 2011 podem ser explicados pela alta proporção dos gastos administrativos, em ambos os períodos ultrapassaram 50% em relação às receitas. Os resultados da pesquisa de Mook, Richmond e Quarter (2003) vislumbram que o valor adicionado criado pela organização é distribuído em sua totalidade para seus principais *stakeholders*. No Brasil, no entanto, revela-se que a maior parte da riqueza gerada pelas organizações sem fins lucrativos é dispendida nas despesas administrativas.

4.2. Correlação canônica entre as receitas e *superávit/déficit* com a distribuição de valor

A correlação canônica tem por objetivo quantificar a força de uma relação existente entre dois vetores de variáveis (conjunto de variáveis) calculadas por meio de combinações lineares entre variáveis e grupos de análise (FÁVERO et al., 2009). Para esse estudo algumas combinações foram testadas para identificar a melhor combinação possível dos dados distribuídos pelas entidades do terceiro setor à sociedade por meio da DVA.

A primeira combinação relaciona todas as variáveis obtidas no cálculo da DVA. Para essa combinação foram utilizadas como primeiro conjunto de variáveis o valor da receita e do *superávit/déficit* de todas as entidades do terceiro setor analisadas. Como segundo conjunto de variáveis foram utilizadas os valores das despesas administrativas, despesas beneficentes, despesas tributárias, amortizações, funcionários, serviços contratados e projetos.

Para o cálculo das correlações canônicas, é relevante destacar que o teste Qui-quadrado analisa a significância das combinações lineares obtidas, sendo que os valores do *Wilks lambda* determinam a matriz de covariância de cada variável analisada. Os dados para a combinação geral, referente ao exercício findo de 2009, 2010 e 2011 estão expostos na Tabela 3.

Tabela 3. Combinações lineares possíveis

Ano	Combinação linear	Autovalor	Correlação Canônica	Wilks Lambda	Qui-Quadrado	Grau de Liberdade	P-Value
2009	1	1.0	1.0	4.18491E-15			
	2	0.361113	0.600927	0.638887	38.9785	6	0.0000
2010	1	1.0	1.0	5.50904E-16			
	2	0.172983	0.415912	0.827017	21.2721	6	0.0016
2011	1	1.0	1.0	5.28426E-17			
	2	0.966003	0.982854	0.0339974	43.9591	6	0.0000

Fonte: dados da pesquisa.

Por meio da Tabela 3 é possível identificar que no ano de 2009 os dados da combinação apresentaram correlação existente de 60,09%, podendo ser considerada uma correlação boa frente às variáveis analisadas, demonstrando que as variáveis do primeiro conjunto sofrem influência sobre as

variáveis do segundo conjunto analisadas. Já no decorrer do ano de 2010 os dados apresentaram baixa influência das variáveis do primeiro conjunto em relação às variáveis do segundo conjunto, sendo que apresentou uma correlação moderada de 41,59%.

Observa-se que no ano de 2011 há uma forte correlação das variáveis analisadas, sendo de 98,28%. Comparando esses coeficientes ao ano de 2009 e 2010, percebe-se que as combinações analisadas apresentaram maior influência entre si. Isso demonstra confiabilidade diante os dados analisados.

Assim, os dados sugerem que há influência entre a receita e o *superávit/déficit* das entidades do terceiro setor com o valor distribuído para despesas administrativas, despesas beneficentes, despesas tributárias, amortizações, funcionários, serviços contratados e projetos. Fato este que é comprovado com os valores de *P-value*, os quais apresentaram significância para as combinações lineares, tanto para 2009, quanto 2010 e 2011.

Dessa forma as informações apresentadas pelas entidades do terceiro setor, por meio da estrutura da DVA, objetivam demonstrar a capacidade de geração de riqueza e a respectiva distribuição em relação a toda remuneração destinada aos colaboradores, bem como o destino do valor adicionado ao governo, credores de financiamentos, e demais valores destinados ao autofinanciamento das atividades econômica e sociais das entidades (SANTOS, 2003; MARION, 2007), visto que os dados demonstram que as organizações estão distribuindo de forma homogênea os respectivos valores obtidos por meio das receitas proferidas.

Após o cálculo da combinação envolvendo todas as variáveis obtidas por meio da DVA para as entidades do terceiro setor, outras duas combinações foram testadas e apresentadas nas Tabelas subsequentes. A combinação apresentada por meio da Tabela 4 envolve como no primeiro conjunto de variáveis, as receitas e *superávit/déficit* com o segundo conjunto de variáveis as despesas administrativas, despesas beneficentes, despesas tributárias e amortizações.

Tabela 4. Correlação canônica da combinação 1

Ano	Combinação linear	Autovalor	Correlação Canônica	Wilks Lambda	Qui-Quadrado	Grau de Liberdade	P-Value
2009	1	0.935198	0.967056	0.043061	278.344	8	0.0000
	2	0.335499	0.579223	0.664501	36.1716	3	0.0000
2010	1	0.451984	0.672297	0.524417	73.2607	8	0.0000
	2	0.043063	0.207518	0.956936	4.99608	3	0.1721
2011	1	0.997709	0.998854	0.000247	120.402	8	0.0000
	2	0.891928	0.944419	0.108072	32.2618	3	0.0000

Fonte: dados da pesquisa.

Das informações dispostas na Tabela 4, observa-se que as combinações lineares 1 demonstraram significância para os três anos analisados, haja vista ter demonstrado um *P-value* ao nível de 0,05, com exceção da segunda combinação referente ao ano de 2010. Percebe-se que tanto o ano de 2011 como 2009 apresentaram forte correlação, sendo de 99,88%, e 96,70% respectivamente. Isso demonstra uma forte influência das variáveis do primeiro conjunto em relação as variáveis do segundo conjunto analisado.

Ainda na Tabela 4 é possível observar que no ano de 2010 a correlação foi moderada 67,22%. Isso demonstra uma influência moderada entre as variáveis analisadas. Assim, para 2009 e 2011 os dados sugerem que há forte influência entre a receita e o *superávit/déficit* com as despesas administrativas, beneficentes, tributárias e amortizações, demonstrando que as entidades do terceiro setor estão distribuindo o valor adicionado aos respectivos agentes colaboradores.

Na sequência apresenta-se a Tabela 5 com a correlação da segunda combinação envolvendo as entidades do terceiro setor, classificadas no Brasil como OSCIP'S.

Tabela 5. Correlação canônica da combinação 2

Ano	Combinação linear	Autovalor	Correlação Canônica	Wilks Lambda	Qui-Quadrado	Grau de Liberdade	P-Value
2009	1	0.470348	0.685819	0.521188	57.9964	6	0.0000
	2	0.015980	0.126414	0.984019	1.43375	2	0.4883
2010	1	0.681597	0.825589	0.271569	148.604	6	0.0000
	2	0.147091	0.383524	0.852909	18.1377	2	0.0001
2011	1	0.978096	0.988987	0.011205	67.3703	6	0.0000
	2	0.488424	0.698874	0.511576	10.0539	2	0.0066

Fonte: dados da pesquisa.

A correlação canônica para essa combinação envolveu como primeiro conjunto de variáveis a receita obtida pelas entidades do terceiro setor no decorrer do ano de 2009, 2010 e 2011, assim como o *superávit/déficit* desse período. Para as variáveis do segundo conjunto, utilizou-se da distribuição do valor adicionado aos funcionários, serviços contratados e projetos.

Os dados apresentados na Tabela 5 demonstram que as combinações analisadas apresentaram significância ao nível de 0,05 para a combinação 1 do ano de 2009, combinações 1 e 2 referente ao período de 2010 e 2011, sugerindo uma correlação estatisticamente significativa ao nível de 95%. Os dados são condizentes com o estudo de Basso e Pace (2006) quando mencionam que o valor adicionado criado pelas entidades sem fins lucrativos são distribuídos integralmente entre os diferentes *stakeholders*, como os funcionários, voluntários, sociedades e a própria organização.

Em 2011 a correlação canônica foi de 98,89% para a combinação linear 1, podendo ser considerada uma forte correlação, seguido de 2010 com uma correlação forte de 82,55% e em 2009 uma moderada correlação de 68,58%. Ambos os períodos demonstram influência das variáveis do primeiro conjunto de variáveis (receitas e *superávit/déficit*) com o segundo conjunto (funcionários, serviços contratados e projetos).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo objetivou identificar a riqueza gerada e distribuída à sociedade pelas entidades do terceiro setor e a correlação entre as receitas e *superávit/déficit* com a distribuição do valor adicionado. Buscando atingir o objetivo, a pesquisa se caracterizou como descritiva, sendo conduzida por meio de levantamento documental, com análise de conteúdo.

Para a descrição e análise dos dados, optou-se por pesquisa quantitativa, com estatística descritiva e correlação canônica. Assim, resgata-se a indagação exposta para o desenvolvimento do estudo: *Qual a riqueza gerada e distribuída à sociedade pelas entidades do terceiro setor e a correlação entre as receitas e superávit/déficit com a distribuição de valor adicionado?*

Em resposta a esse questionamento foi possível constatar que três combinações foram testadas, a primeira envolveu as variáveis receita e *superávit/déficit* (primeiro conjunto de variáveis), com as despesas administrativas, despesas beneficentes, despesas tributárias, amortizações, funcionários, serviços contratados e projetos (segundo conjunto de variáveis). Nesta correlação foi possível identificar que as variáveis do primeiro conjunto sofrem influência sobre as variáveis do segundo conjunto analisadas, demonstrando confiabilidade diante os dados analisados. Assim, os resultados corroboram os achados de Mook, Richmond e Quarter (2003), o valor adicionado criado pela organização é distribuído em sua totalidade para seus principais *stakeholders*.

A segunda combinação envolveu no primeiro conjunto de variáveis a receita e *superávit/déficit* e no segundo conjunto as despesas administrativas, beneficentes, tributárias e amortizações. Assim, constatou-se significância para 2009 e 2011, indicando que há forte influência das variáveis do primeiro conjunto com as variáveis do segundo conjunto. Esta informação não corrobora com Yates (2004), o qual constatou que organizações sem fins lucrativos são interessadas em demonstrar bons desempenhos, pois reconhecem que têm papel importante na manutenção da confiança do público em seu trabalho. No Brasil, ao contrário, a maior parte das OSCIP'S não divulga seus demonstrativos financeiros, e a partir da prestação de contas junto ao Ministério da Justiça, vislumbrou-se uma expressiva proporção de desembolsos às despesas administrativas, perspectiva que contradiz o objeto social das referidas entidades.

Os dados confirmam que as entidades do terceiro setor do Brasil distribuem de forma correlacionada, o valor da receita e *superávit/déficit* com os agentes colaboradores representados pelos funcionários, serviços contratados, projetos, assim como os valores distribuídos por meio de despesas administrativas, despesas beneficentes, despesas tributárias e amortizações.

Algumas limitações são destaque no desenvolvimento do estudo, sendo que a primeira limitação é o acesso aos dados financeiros, visto que muitas entidades do terceiro setor não publicam os relatórios completos para análise e desenvolvimento de pesquisas científicas.

Outra limitação decorre da não obrigatoriedade por parte das entidades do terceiro setor em divulgar a DVA, dificultando a elaboração e acesso aos dados quando se pretende identificar os valores distribuídos ao governo, funcionários, agências financiadoras etc. E, por fim, o curto período de tempo analisado que também se apresentou como fator limitador.

Como sugestão para pesquisas futuras, no sentido de tentar suprir as principais lacunas do presente estudo, investigar empiricamente, por meio de estudo de caso, a mensuração dos itens sociais não monetários das entidades do terceiro setor. Outra sugestão corresponde à pesquisa participante, verificar a forma de contabilização das origens e aplicações de recursos das entidades do terceiro setor. Desta forma, vislumbriaria se o plano de contas, bem como os lançamentos contábeis estão corretamente registrados, evitando distorções nos demonstrativos contábeis.

REFERÊNCIAS

- BASSO, L.; PACE, E. S. U. (2006): Uma análise do valor agregado pelo trabalho voluntário no terceiro setor. In: SEMINÁRIOS DE ADMINISTRAÇÃO – SEMEAD, 9, São Paulo. Anais... São Paulo.
- BETTIOL JUNIOR, A. (2005): *Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor: Um estudo de caso*. São Paulo. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Disponível em <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-08062005-100309/> Acesso em 08/08/2012.
- BRASIL, Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2010): *CPC 09 – Demonstração do Valor Adicionado*. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 18 set. 2010.
- _____, *Lei nº 9.790 de 23 de março de 1999*. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9790.htm> Acesso em: 27 de mar de 2014.
- _____, *Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em: 20 set. 2010.
- _____, Ministério da Justiça (2012): *Certidão de regularidade*. Disponível em: <http://portal.mj.gov.br>. Acesso em 02 de agosto de 2012.

- CALEGARE, M.G.A. (2005): *A transformação social no discurso de uma organização do terceiro setor*. Dissertação apresentada no Instituto de Psicologia da Universidade de São Paulo. São Paulo. Disponível em: < <http://www.teses.usp.br/> > Acessado em 10/08/2012.
- DE LUCA, M.M.M. (2009): *Demonstração do valor adicionado: Do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- DEHOOG, R.H.; RACANSKA, L. (2003): “The role of the nonprofit sector amid political change: Contrasting approaches to slovakian civil society”. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*. V. 14, nº 3, p. 263-282.
- FALCONER, A.P. (1999): “A promessa do terceiro setor: Um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão”. São Paulo. Disponível em: <<http://empreende.org.br/pdf/ONG%27s,%20OSCIP%27S%20e%20Terceiro%20Setor/A%20promessa%20do%20terceiro%20setor2-%201.pdf>>. Acesso em: 10/07/2012.
- FÁVERO, L.P.; BELFIORE, P.; SILVA, F.L.; CHAN, B.L. (2009): *Análise de dados: Modelagem multivariada para tomada de decisões*. Rio de Janeiro, Elsevier.
- FERREIRA, F.M.; CAVENAGHI, V. (2009): “A riqueza criada pelas empresas: Evidenciação por meio da Demonstração de Valor Adicionado (DVA)”. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16, 2009, Fortaleza. Anais... Fortaleza.
- GLYNN, J.J.; MURPHY, M.P. (1996): “Public management: Failing accountabilities and failing performance review”. *International Journal of Public Sector Management*, V. 9, nº 5/6, p. 125-137.
- GONÇALVES, L.S.; ALBUQUERQUE, L.S.; LIMA, D.H.S.; MARTINS, J.D.M (2010): “Orçamento como ferramenta de gestão de recursos financeiros no terceiro setor: Um estudo nas OSCIP do semiárido da Paraíba”. São Paulo. Disponível em <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos92009/135.pdf>> Acesso em 22/07/2012.
- KONG, E. (2010): “Analyzing BSC and IC's usefulness in nonprofit organizations”. *Journal of Intellectual Capital*. V. 11, nº 3, p. 284-304.
- MARION, J.C. (2007): *Análise das demonstrações contábeis: Contabilidade empresarial*. 3. ed. São Paulo: Atlas.
- MARTINS, G.A. (2007): *Manual para elaboração de monografias e dissertações*. 3º ed. São Paulo: Atlas.
- _____; THEÓFILO, C.R. (2009): *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 2º ed. São Paulo: Atlas.
- MILANI FILHO, M.A.F. (2009): *Eficiência produtiva no terceiro setor: Um estudo comparativo de desempenho entre organizações filantrópicas asilares*. Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/>> Acesso em: 31/07/2012.
- MOOK, L.; RICHMOND, B.J.; QUARTER, J. (2003): “Integrated social accounting for nonprofits: A case from Canada”. *International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*. V. 14, nº 3.
- MOXHAM, C. (2009): “Performance measurement: Examining the applicability of the existing body of knowledge to nonprofit organizations”. *International Journal of Operations & Production Management*, V. 29, nº 7, p. 740-763.
- NEVES, S.; VICECONTI, P.E.V. (2002): *Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras*. 11º ed. São Paulo: Frase Editora.
- OLAK, P.A.; NASCIMENTO, D.T. (2008): *Contabilidade para entidades sem fins lucrativos. (Terceiro Setor)*. 2º ed. São Paulo; Editora Atlas.
- RICHMOND, B.J.; MOOK, L. (2001): *Social audit for Waterloo Cooperative Residence Incorporated (WCRI)*. Report to WCRI, Toronto.
- SALAMON, L.M.; ANHEIER, H.K. (1998): “Social origins of civil society: Explaining the nonprofit sector cross-nationally”. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*. V. 9, nº 3, p. 213-248.

SANTOS, A. (2003): *Demonstração do valor adicionado*. São Paulo: Atlas.

SMITH, M.S.J.; CIA, J.N.S. (2007): “DVA como instrumento de mensuração do valor adicionado perdido pela transferência de empresas para outros municípios: O caso do setor calçadista de Franca”. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14, 2007, João Pessoa. Anais... João Pessoa.

WAINWRIGHT, S. (2003): *Measuring impact: a guide to resources*. NVCO, London.

YATES, H. (2004): “The impact of impact assessment: The experience of rural voluntary and community organizations in evaluating change”. NCVO, London.



Lara Fabiana Dallabona

Possui graduação em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Regional de Blumenau (2009) e mestrado em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Regional de Blumenau (2011). Atualmente é professora efetiva da Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC/CEAVI). Doutorado em andamento em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau, FURB, Brasil. Tem experiência nas áreas de Contabilidade Gerencial, Financeira e Administração de Empresas.



Edson Macohon

Possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Centro-Oeste (2000) e mestrado em Administração pela Fundação Universidade Regional de Blumenau (2008). Atualmente é professor assistente B da Universidade Estadual do Centro-Oeste (UNICENTRO). Doutorado em andamento em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau, FURB, Brasil. Tem experiência nas áreas de Contabilidade Gerencial e Administração de Empresas, com ênfase em Administração Pública.



Jorge Eduardo Scarpin

Possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo (1995), mestrado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (2002) e doutorado em Contabilidade e Controladoria pela Universidade de São Paulo (2006). Atualmente é professor adjunto da Universidade Federal do Paraná (UFPR). Tem experiência nas áreas de Contabilidade Gerencial, Finanças e Gestão Pública.