

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
NÍVEL MESTRADO

DALILA CISCO COLLATTO

ESTUDO SOBRE O NÍVEL DE ADERÊNCIA À NBC T 10.19 DE ENTIDADES  
BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, MANTENEDORAS DE INSTITUIÇÕES  
DE ENSINO SUPERIOR NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL: UM ENFOQUE NA  
EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL

São Leopoldo

2006

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
NÍVEL MESTRADO

DALILA CISCO COLLATTO

ESTUDO SOBRE O NÍVEL DE ADERÊNCIA À NBC T 10.19 DE ENTIDADES  
BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, MANTENEDORAS DE INSTITUIÇÕES  
DE ENSINO SUPERIOR NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL: UM ENFOQUE NA  
EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Ermani Ott

São Leopoldo

2006

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca da  
Universidade do Vale do Rio dos Sinos

C697e Collatto, Dalila Cisco  
Estudo sobre o nível de aderência à NBC T 10.19 de entidades beneficiárias de assistência social, mantidas de instituições ensino superior no Estado Rio Grande do Sul: um enfoque na evidência contábil / por Dalila Cisco Collatto. – 2006.  
170 f. : il. ; 30cm.

Dissertação (mestrado) — Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2006.  
“Orientação: Prof. Dr. Ernani Ott, Centro de Ciências Econômicas.”

1. Demonstração contábil - Evidência contábil. 2. Ensino superior. 3. Norma contábil. 4. Terceiro setor. I. Título.

CDU 657.3

Dissertação *Estudo sobre o nível de aderência à NBC T 10.19 de entidades beneficentes de assistência social, mantenedoras de instituições de ensino no Estado do Rio Grande do Sul: um enfoque na evidenciação contábil*, apresentada ao Programa de Pós-Graduação em CIÊNCIAS CONTÁBEIS – Nível Mestrado da Universidade do Vale do Rio dos Sinos pela aluna *Dalila Cisco Collatto*, e aprovada em 22/09/2006, pela Banca Examinadora.

Prof. Dr. Ernani Ott

Universidade do Vale do Rio dos Sinos

**Visto e permitida a impressão**

São Leopoldo,

Prof. Dr. Ernani Ott

Coordenador Executivo PPG em Ciências Contábeis

*A meu esposo, Marcos  
Pelo apoio constante.  
A minha filha Clarissa.*

## AGRADECIMENTOS

À DEUS, que é luz e guia do meu caminho. Obrigada pela oportunidade de encontrar pessoas tão especiais em minha vida e que me guiaram até aqui.

Ao meu esposo Marcos, que, com seu amor e carinho incondicionais, sempre me entusiasmou, motivou e permitiu a realização deste sonho. À minha filha Clarissa, que, embora pequena, foi amiga e companheira em todos os momentos e soube compreender e esperar (só mais um minutinho... já vou). À minha mãe, pelas orações e por seu exemplo de trabalho e honestidade.

Ao meu orientador, Prof. Ernani Ott, pelo acompanhamento pontual e competente, meus agradecimentos sinceros, com orgulho de ter sido sua aluna na graduação e na pós-graduação. Minha admiração pelo seu profissionalismo, dedicação incansável pelas causas contábeis, pela ética e pela pessoa emotiva, positiva e alegre que é.

Aos professores e colegas do Curso de Pós-Graduação, em especial aos professores Marcos Antonio de Souza e Auster Moreira Nascimento, pelos ensinamentos e pelas valiosas sugestões na banca de qualificação. À minha colega Luciane Reginato, meu muito obrigado por sua força, pelo carinho, pela amizade e pelas conversas e conselhos nos momentos difíceis.

À Universidade do Vale do Rio dos Sinos, à coordenação e à secretaria do Curso de Pós-Graduação pelo apoio e colaboração; especialmente à querida Ana Zilles, pelo seu sorriso, atenção e carinho.

Aos meus colegas de trabalho, pelo incentivo e apoio, em especial aos colegas Ailson Vier e Marineiva T. Manganeli, pela amizade, carinho, colaboração e pelas discussões que tanto me fizeram crescer.

Ao Prof. Célio Pedro Wolfarth, Pró-Reitor de Administração da Universidade do Vale do Rio dos Sinos, pelos ensinamentos na área contábil.

A todas as instituições, por meio de seus colaboradores, pelo envio das publicações das demonstrações contábeis. Agradeço ao colega Roberto Renner, controller da ASAV, pelas informações e troca de experiências.

E a todos os meus amigos, cada um a seu modo, pelo incentivo e colaboração.

*"Se a educação sozinha não transforma a sociedade, sem ela tampouco, a sociedade muda."*

(Paulo Freire)



## RESUMO

As Normas Brasileiras de Contabilidade orientam as instituições sem fins lucrativos a publicarem suas demonstrações contábeis, bem como a complementarem as informações em notas explicativas. Tendo por base esse fato, desenvolveu-se esse estudo que objetivou comprovar o nível de aderência às normas contábeis e às regulamentações específicas da filantropia e do ensino superior por parte das Entidades Beneficentes de Assistência Social - EBAS que atuam na educação superior no Estado do Rio Grande do Sul. O estudo foi realizado por meio da pesquisa exploratória, pois visou proporcionar melhor compreensão do tema estudado. Para tanto, os dados necessários para análise foram coletados nas publicações das demonstrações contábeis do exercício de 2004 e tabulados visando a identificar a evidenciação obrigatória e o número de itens de evidenciação, em conformidade com o item 10.19.3.3 da NBC T 10.19, configurando também uma pesquisa documental. Após a análise dos dados, concluiu-se que: (a) a evidenciação de natureza obrigatória é cumprida por 65% das instituições compreendidas no estudo; (b) há um baixo percentual de adesão ao que preceitua a Norma NBC T 10.19, no item que trata das notas explicativas, o que reduz a qualidade das informações evidenciadas pelas EBAS.

Palavras-chave: Evidenciação Contábil. Ensino Superior. Normas Contábeis. Terceiro Setor.

## ABSTRACT

The Brazilian Accounting Standards suggest that non profit making organizations should publish their account figures and complement these with information in explanatory notes. Working from this fact this study has been developed with the objective of demonstrating the degree of compliance to the accounting standards and the specific regulations concerning philanthropy and higher education of the Social Welfare Providing Entities (*Entidades Benéficas de Assistência Social*) - EBAS that are active in higher education in the state of Rio Grande do Sul. The study required exploratory research, given that its goal was to provide a better understanding of the subject studied. To this end the data required for analysis was collected from the published accounting figures for the year 2004 and tabulated with the intent of identifying the obligatory evidencing conforming to item 10.19.3.3 of the Brazilian Accounting Standards T 10.19, which also constituted documentary research. After the analysis of the data it was concluded that (a) the evidencing of obligatory nature was provided by 65% of the institutions included in the study; (b) there was a low percentage of compliance to the specifications of the standard NBC T 10.19, for the item which deals with explanatory notes, which reduces the quality of the information supplied by the EBAS.

Key Words: Accounting Evidencing. Higher Education. Accounting Standards. Third Sector.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Organograma da Organização Administrativa .....	22
Figura 2 - Visão de <i>Accountability</i> nas IESCEBAS.....	86
Figura 3 - Obrigatoriedade de Prestação de Contas das IESCEBAS .....	88

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Evolução do Número de Instituições de Educação Superior, por Categoria Administrativa - Brasil 1993 - 2003 .....	53
Gráfico 2 - Universo e Amostra da Pesquisa.....	96
Gráfico 3 - Evidenciação das Principais Práticas Contábeis.....	105
Gráfico 4- Evidenciação dos Critérios de Avaliação dos Elementos Patrimoniais.....	107
Gráfico 5 - Evidenciação das Contribuições Previdenciárias.....	109
Gráfico 6 - Evidenciação do Formato de Contribuição Previdenciária.....	112
Gráfico 7 - Evidenciação das Subvenções Recebidas .....	114
Gráfico 8 - Evidenciação dos Fundos de Aplicação Restrita .....	116
Gráfico 9 - Evidenciação de Obrigações a Longo Prazo.....	119
Gráfico 10 - Evidenciação dos Critérios de Avaliação dos Elementos Obrigações a Longo Prazo .....	121
Gráfico 11 - Evidenciação de Seguros Contratados .....	122
Gráfico 12 - Evidenciação da Receita com e sem gratuidade e benefícios fiscais gozados...	125

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Distinção entre Associações e Fundações .....	33
Quadro 2 - Comparativo do Código Tributário Nacional com a Constituição Federal - Aspectos referentes à Imunidade .....	38
Quadro 3 - Modelo de Demonstração do <i>Superávit</i> ou <i>Déficit</i> .....	77
Quadro 4- Modelo de Demonstração do Resultado com CEBAS.....	78
Quadro 5 Proposta de Evidenciação Contábil – Balanço Patrimonial .....	78
Quadro 6 - Proposta de Evidenciação Contábil – Demonstração de <i>Superávit</i> ou <i>Déficit</i> .....	79
Quadro 7 - Modelo de Evidenciação da Demonstração do <i>Superávit</i> ou <i>Déficit</i> .....	80
Quadro 8 - Evidenciação nas IES sem fins Lucrativos .....	84
Quadro 9 - Entidades Benéficas de Assistência Social que atuam no Ensino Superior do RS .....	97

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Número e Percentual de Instituições, por Organização Acadêmica - Brasil - 2004.....	51
Tabela 2 - Número e Percentual de Instituições, por Categoria Administrativa - Brasil - 2004.....	52
Tabela 3 - Número e Percentual de Instituições Privadas - Brasil - 2004.....	52
Tabela 4 - Número de Matrículas em Cursos Presenciais por Categoria Administrativa - Brasil - 2004.....	53
Tabela 5 - Informações Contábeis Obrigatórias Evidenciadas.....	100

## LISTA DE ABREVIATURAS

- ABMES - Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior
- ADIN - Ação Direta de Inconstitucionalidade
- APB - *Accounting Principles Board*
- CEBAS - Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social
- CEF - Centro de Educação Tecnológica
- CFC - Conselho Federal de Contabilidade
- CF/88 - Constituição Federal de 1988
- CNAS - Conselho Nacional de Assistência Social
- CNPJ - Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
- COFINS - Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social
- CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
- CTN - Código Tributário Nacional
- CVM - Comissão de Valores Mobiliários
- DEAES - Diretoria de Estatística e Avaliação da Educação Superior
- DRP - Delegacia da Receita Previdenciária
- EBAS - Entidade Beneficente de Assistência Social
- ENANPAD - Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação  
em Administração
- ENEM - Exame Nacional do Ensino Médio
- FASB - *Financial Accounting Standards Board*
- FEA/USP - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São  
Paulo
- FAT - Faculdades de Tecnologia
- FGV - Fundação Getúlio Vargas
- FIES - Financiamento ao Estudante do Ensino Superior
- FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
- IASB - *International Accounting Standards Board*
- IBASE - Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas
- IES - Instituições de Ensino Superior
- IESCEBAS - Instituições de Ensino Superior com Certificado de Entidade Beneficente de  
Assistência Social

IN - Instrução Normativa

INEP - Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira

INSS - Instituto Nacional do Seguro Social

LDB - Lei das Diretrizes e Bases da Educação Nacional

LOAS - Lei Orgânica da Assistência Social

MEC - Ministério da Educação

MPAS - Ministério da Previdência e Assistência Social

NBC T - Norma Brasileira de Contabilidade – Interpretação Técnica

NE - Nota Explicativa

PROUNI - Programa Universidade para Todos

RITS - Rede de Informações para o Terceiro Setor

S/A - Sociedade Anônima

SAT - Seguro de Acidente do Trabalho

SRP - Secretaria da Receita Previdenciária

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

UARP - Unidade de Atendimento da Receita Previdenciária



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>17</b>
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO .....	17
1.2 PROBLEMA .....	20
1.3 OBJETIVOS .....	20
<b>1.3.1 Objetivo geral.....</b>	<b>20</b>
<b>1.3.2 Objetivos específicos.....</b>	<b>21</b>
1.4 DELIMITAÇÃO DO TEMA .....	21
1.5 RELEVÂNCIA DO ESTUDO .....	23
1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO .....	24
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>25</b>
2.1 TERCEIRO SETOR.....	25
<b>2.1.1 Entidades Beneficentes de Assistência Social e as Instituições de Ensino Superior</b>	<b>29</b>
<b>2.1.2 Tratamento Fiscal.....</b>	<b>37</b>
<b>2.1.3 Ensino Superior no Brasil.....</b>	<b>46</b>
2.2 O PROCESSO CONTÁBIL.....	55
<b>2.2.1 Contabilização nas Instituições de Educação sem Fins Lucrativos .....</b>	<b>58</b>
2.2.1.1 Tratamento da Receita .....	63
2.2.1.2 Contabilização das Atividades Assistenciais, Gratuidades e Benefícios Fiscais .....	66
2.3 EVIDENCIAÇÃO ( <i>DISCLOSURE</i> ) .....	70
<b>2.3.1 Formas de Evidenciação .....</b>	<b>72</b>
<b>2.3.2 A Evidenciação nas Instituições de Ensino Superior com Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social -IESCEBAS .....</b>	<b>74</b>
2.4 PRESTAÇÃO DE CONTAS ( <i>ACCOUNTABILITY</i> ) .....	85
<b>2.4.1 Ministério da Justiça .....</b>	<b>88</b>
<b>2.4.2 Ministério da Previdência Social.....</b>	<b>89</b>
<b>2.4.3 Conselho Nacional de Assistência Social .....</b>	<b>90</b>
<b>2.4.4 Ministério da Educação .....</b>	<b>93</b>
<b>3 MÉTODO DE PESQUISA .....</b>	<b>94</b>
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA .....	94
3.2 UNIVERSO E AMOSTRA DA PESQUISA .....	95
3.3 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS.....	98

3.4 LIMITAÇÃO DO MÉTODO .....	99
<b>4 ANÁLISE DOS DADOS .....</b>	<b>100</b>
4.1 EVIDENCIAÇÕES OBRIGATÓRIAS DAS EBAS QUE ATUAM NO ENSINO SUPERIOR DO ESTADO RIO GRANDE DO SUL .....	100
4.2 EVIDENCIAÇÕES EM NOTAS EXPLICATIVAS RECOMENDADAS NA NBC T 10.19 .....	103
4.3 EVIDENCIAÇÃO DA FILANTROPIA NAS DEMONSTRAÇÕES DE <i>SUPERÁVIT</i> OU <i>DÉFICIT</i> DIVULGADAS PELAS EBAS .....	128
<b>5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>138</b>
5.1 CONCLUSÃO .....	138
5.2 RECOMENDAÇÕES .....	142
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>143</b>
<b>APÊNDICE A – EVIDENCIAÇÃO OBRIGATÓRIA DAS EBAS QUE ATUAM NO ENSINO SUPERIOR DO RS .....</b>	<b>154</b>
<b>APÊNDICE B – EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL COMPLEMENTAR .....</b>	<b>155</b>
<b>APÊNDICE C – ITENS EVIDENCIADOS EM CONFORMIDADE COM A NBC T 10.19, ITEM 10.19.3.3 .....</b>	<b>156</b>
<b>APÊNDICE D – ITENS EVIDENCIADOS EM CONFORMIDADE COM A NBC T 10.19, ITEM 10.19.3.3, ALÍNEA “A” .....</b>	<b>157</b>
<b>APÊNDICE E – ITENS EVIDENCIADOS EM CONFORMIDADE COM A NBC T 10.19, ITEM 10.19.3.3, ALÍNEA “B” .....</b>	<b>158</b>
<b>APÊNDICE F – ITENS EVIDENCIADOS EM CONFORMIDADE COM A NBC T 10.19, ITEM 10.19.3.3, ALÍNEA “C” .....</b>	<b>159</b>
<b>APÊNDICE G– ITENS EVIDENCIADOS EM CONFORMIDADE COM A NBC T 10.19, ITEM 10.19.3.3, ALÍNEA “D” .....</b>	<b>160</b>
<b>APÊNDICE H – ITENS EVIDENCIADOS EM CONFORMIDADE COM A NBC T 10.19, ITEM 10.19.3.3, ALÍNEA “E” .....</b>	<b>161</b>
<b>APÊNDICE I – ITENS EVIDENCIADOS EM CONFORMIDADE COM A NBC T 10.19, ITEM 10.19.3.3, ALÍNEA “F” .....</b>	<b>162</b>
<b>APÊNDICE J – ITENS EVIDENCIADOS EM CONFORMIDADE COM A NBC T 10.19, ITEM 10.19.3.3, ALÍNEA “H” .....</b>	<b>163</b>
<b>APÊNDICE K– ITENS EVIDENCIADOS EM CONFORMIDADE COM A NBC T 10.19, ITEM 10.19.3.3, ALÍNEA “I” .....</b>	<b>164</b>
<b>APÊNDICE L– ITENS EVIDENCIADOS EM CONFORMIDADE COM A NBC T 10.19, ITEM 10.19.3.3, ALÍNEA “K” .....</b>	<b>165</b>
<b>ANEXO A – MODELO DO BALANÇO SOCIAL PARA INSTITUIÇÕES DE ENSINO, FUNDAÇÕES E ORGANIZAÇÕES SOCIAIS .....</b>	<b>166</b>

## 1 INTRODUÇÃO

No presente capítulo, são apresentados: contextualização do tema estudado, problema de pesquisa, objetivos, delimitação do tema e estrutura da Dissertação.

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

O Terceiro Setor é composto por instituições que auxiliam o Estado na missão de suprir a necessidades de bens e serviços nas áreas da saúde, assistência social, ensino, cultura, política, meio ambiente, esporte, entre outras, colaborando assim com ações que visam a atender importantes questões sociais, as quais nem sempre são cumpridas de forma plena pelo Estado. Essas instituições possuem características de natureza privada. Suas receitas provêm da venda de bens e serviços, subvenções governamentais e contribuições do setor privado; contam com serviços voluntários e não têm finalidade de lucro.

Portanto, essas organizações não visam ao lucro com a finalidade de remuneração de capital, mas, sim, a sua continuidade, pois seu *superávit*, se houver, deve ser totalmente reinvestido na manutenção e ampliação de suas atividades. Seu principal foco é a transformação de pessoas a partir do conhecimento, contribuindo para a promoção da formação humana e profissional dos membros da comunidade em que estão inseridas, pois, como menciona Drucker (1994, p. 3), “a organização sem fins lucrativos existe para provocar mudanças nos indivíduos e na sociedade”.

Nesse rol de instituições, encontram-se as associações e fundações que atuam no ensino e que objetivam atender a demanda de ensino no país. A estrutura organizacional dessas instituições é composta por um órgão central comumente denominado de mantenedora e seus diversos estabelecimentos considerados como mantidas, como é o caso das Instituições de Ensino Superior (IES).

Ao se analisar os fatos históricos do ensino superior, percebe-se a preocupação do Estado em seu desenvolvimento e regulamentação, junto com a participação da iniciativa

privada. Nesse sentido, a partir da primeira Constituição Federal do Brasil, o Estado passou a compartilhar com a iniciativa privada a função de atender a demanda por ensino superior no país. Esse fato desencadeou um crescimento acelerado das Instituições Privadas de Ensino Superior (SAMPAIO, 2000).

O crescimento da iniciativa privada é identificado no Censo de 2004, o qual evidencia que as matrículas do setor privado representavam 71,7% de um total de 4.163.733, sendo que 46,5% dessas matrículas são atendidas por instituições classificadas como Comunitárias, Confessionais e Filantrópicas, que representavam, na época, 21,7% do total de IES privadas (Deaes/INEP/MEC). Observa-se que o ensino superior privado estabelece-se como o sistema predominante no país, tanto no que concerne ao número de matrículas como em relação ao número de instituições.

Seguindo os propósitos das regulamentações anteriores e com o intuito de motivar a criação e a existência de instituições a colaborar com o Estado no propósito da educação superior e assistência social, a Constituição Federal de 1988 garantiu a imunidade de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços para as instituições de ensino superior sem fins lucrativos (art. 150), e isenção das contribuições sociais para as Entidades Beneficentes de Assistência Social (EBAS) (§ 7º do art. 195), também conhecidas como entidades filantrópicas.

As associações e fundações que direcionam esforços (recursos) para o acesso da população carente aos serviços essenciais de educação, saúde e assistência social poderão ser reconhecidas como de utilidade pública e certificadas como entidades beneficentes de assistência social, sendo esses alguns dos requisitos exigidos pela legislação para a concessão de isenção das contribuições sociais.

No entanto, o Decreto nº 2.536, de 06 de abril de 1998, que dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), diferentemente da imunidade, prevê uma contraprestação de serviços, devendo as EBAS aplicar, anualmente, pelo menos vinte por cento (20%) da receita bruta em gratuidade.

Em 2005, o governo federal, por meio da Lei nº 11.096, de 28 de junho de 2005, instituiu o PROUNI, permitindo a isenção tributária para as IES que aderirem ao programa, ficando assim atreladas às suas novas regras, e as que não aderiram ficam vinculadas ao

Decreto nº 2.536/98. A nova regra do PROUNI é a aplicação de 20% da receita efetivamente recebida em bolsas de estudo e em programas sociais. Em decorrência dessa obrigatoriedade, essas instituições submetem suas demonstrações contábeis ao exame do poder público, com o intuito de evidenciar a aplicação de parte de sua receita em beneficências.

Nesse contexto, a contabilidade constitui-se numa importante ferramenta para essas instituições, permitindo a contabilização de suas ações e evidenciando-as de forma transparente, além de proporcionar aos usuários das informações o acompanhamento das realizações em prol da coletividade. Por meio da evidenciação, a contabilidade se comunica com seus usuários, internos e externos, permitindo-lhes avaliar a situação econômica e financeira da instituição. Quanto mais transparente for a instituição, mais confiança transmitirá aos usuários da informação e granjeará uma imagem diferenciada no ambiente em que se encontra.

A evidenciação obrigatória das entidades mantenedoras de instituições de ensino, entre elas as EBAS, está condicionada à Lei nº 9.870, de 23 de novembro de 1999, e ao Decreto nº 3.860, de 9 de julho de 2001<sup>1</sup>, que dispõem sobre o valor total das anuidades escolares e sobre a organização do ensino superior, respectivamente. Explicita que as mantenedoras de ensino superior deverão publicar em cada exercício social as demonstrações contábeis, parecer do conselho fiscal e da auditoria independente.

A norma editada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução nº 877, de 18 de abril de 2000, que aprova a norma NBC T 10.19, específica para entidades sem fins lucrativos, regulamenta a contabilização e a evidenciação dessas instituições. O Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998, determina a evidenciação da filantropia em nota explicativa. Conforme orientações da NBC T 10.19, as notas explicativas devem evidenciar o resumo das principais práticas contábeis, o critério de apuração do total de receitas, despesas, gratuidades, doações, subvenções, contribuições de recursos, demonstrar as contribuições previdenciárias devidas como se a entidade não gozasse da isenção, entre outros aspectos inerentes à atividade desenvolvida pelas entidades sem fins lucrativos. Tratando-se especificamente de entidades educacionais, a norma recomenda que, além das notas explicativas, estas devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas

---

<sup>1</sup>Revogado pelo Decreto nº 5.773, de 9 de maio de 2006.

de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional e sua regulamentação.

Lima (2003), em estudos realizados com profissionais da área contábil das IES portadoras de certificado de entidade beneficente de assistência social, constatou não existir uniformidade nos procedimentos de contabilização adotados e que não são observadas, quando da elaboração das demonstrações contábeis, as orientações da NBC T 10.19 e do parágrafo único do art. 4º do Decreto 2.536/98.

No entanto, se os fatos que garantem a isenção das contribuições sociais devem ser evidenciados e fazem parte da prestação de contas das EBAS, supõe-se que, nas demonstrações contábeis que essas elaboram, devem ser observadas as recomendações previstas na norma contábil e na legislação que trata da isenção das contribuições sociais.

## 1.2 PROBLEMA

Considerando as normas contábeis existentes sobre contabilização e evidenciação nas entidades sem fins lucrativos, formulou-se a seguinte questão: As entidades beneficentes de assistência social que atuam no ensino superior no Estado do Rio Grande do Sul, estão cumprindo as normas contábeis e as regulamentações específicas da filantropia e do ensino superior?

## 1.3 OBJETIVOS

### 1.3.1 Objetivo geral

Comprovar o nível de aderência de entidades beneficentes de assistência social, mantenedoras de instituições de ensino superior no Estado do Rio Grande do Sul, às normas contábeis e às regulamentações específicas da filantropia e do ensino superior.

### 1.3.2 Objetivos específicos

Para possibilitar o atendimento do objetivo geral, busca-se atingir os seguintes objetivos específicos:

- Identificar as características das instituições sem fins lucrativos, entre elas as EBAS que atuam no ensino superior, esclarecendo particularidades dessas instituições como: classificação, formato jurídico e legislação;
- Revisar as práticas contábeis dos eventos pertinentes à filantropia, tendo presente a legislação e as normas aplicáveis às IES.
- Identificar a evidenciação compulsória, recomendável e voluntária nas IES, e os modelos de evidenciação propostos por estudiosos e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
- Examinar o tema prestação de contas (*accountability*), como elemento de manutenção dos benefícios fiscais e em atendimento às exigências legais.

### 1.4 DELIMITAÇÃO DO TEMA

A educação superior pode ser confiada à iniciativa privada, desde que observadas as normas gerais de educação nacional e mediante autorização de qualidade concedida pelo Poder Público. Este, do ponto de vista da organização administrativa, classifica as instituições segundo a natureza jurídica de suas mantenedoras, em públicas (criadas por Projetos de Lei de iniciativa do Poder Executivo e aprovados pelo Poder Legislativo) e privadas (criadas por credenciamento junto ao Ministério da Educação).

No âmbito das instituições privadas, identificam-se as instituições privadas com fins lucrativos e sem fins lucrativos, estando as mantidas organizadas, segundo sua vocação, em: privadas em sentido estrito, comunitárias, confessionais e filantrópicas. A figura 1 evidencia a forma de organização do ensino superior:

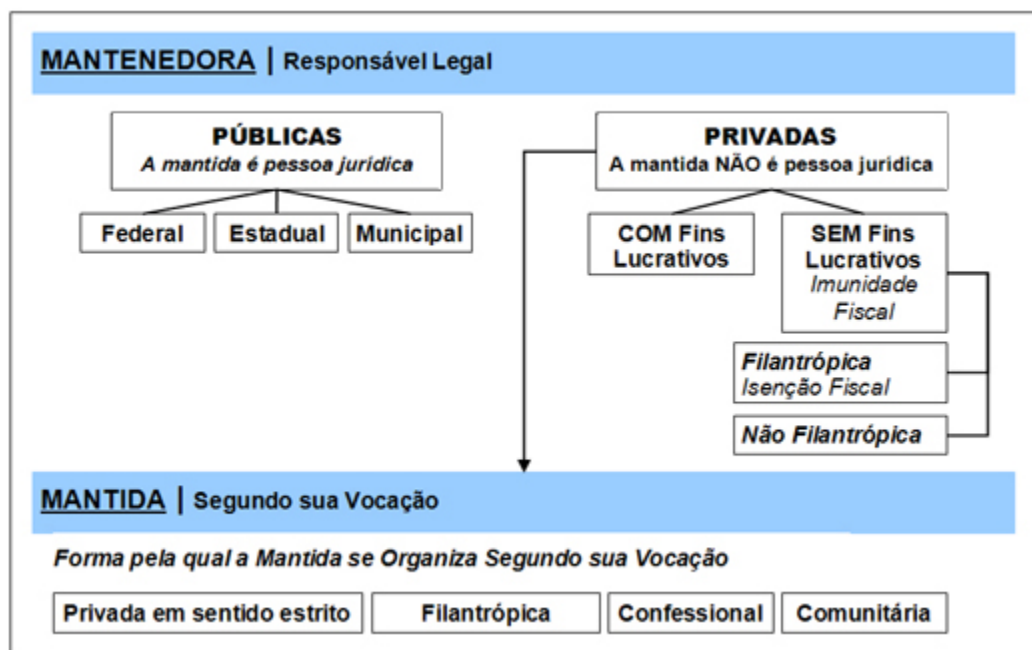


Figura 1 - Organograma da Organização Administrativa

Fonte: BRASIL. MEC. *Sistema federal de educação superior, organização administrativa e acadêmica do ensino superior*, 2006.

As instituições objeto deste estudo são as filantrópicas, cujas mantenedoras, sem fins lucrativos, objetiveram, junto ao Conselho Nacional de Assistência Social, o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social. Nessas condições, tais instituições devem seguir as determinações da legislação do ensino superior e as da filantropia.

Portanto, com vistas a atender ao problema e aos objetivos propostos, realizou-se um exame nas demonstrações contábeis publicadas pelas mantenedoras de instituições filantrópicas sem fins lucrativos com atuação no ensino superior, com o intuito de comprovar o nível de aderências às normas contábeis e às regulamentações específicas da filantropia e do ensino superior.

Dessa forma, a pesquisa não se atém: à evidenciação contábil das mantenedoras de ensino superior que não possuem o certificado de entidade beneficente de assistência social; à evidenciação voluntária; à identificação de vantagens e desvantagens em ser uma instituição filantrópica; e à influência do modelo de gestão dessas instituições.



## 1.5 RELEVÂNCIA DO ESTUDO

A palavra filantropia tem sua origem do grego, *philanthropía*, que significa profundo amor à humanidade, desprendimento, generosidade para com outrem, sinônimo de beneficência (HOUAISS; VILLAR; FRANCO, 2004). Esse amor é traduzido em ações sociais prestadas à comunidade, visando ao seu bem-estar nas áreas da saúde, educação, meio ambiente, cultura, além de outros serviços, sempre objetivando a consecução de fins sociais. Nesse contexto, percebe-se que se tratam de ações paralelas às do Estado, caracterizadas como atividades sem fins lucrativos.

As instituições filantrópicas que atuam nesses segmentos têm sido alvo de estudos realizados por profissionais, pesquisadores, governo e organizações interessadas na identificação clara do significado, da essência e da regulamentação das mesmas. Nesse sentido, dada a relevância dessas instituições na economia nacional, é inegável que estudos mais profundos devam ser realizados, objetivando orientar os seus dirigentes em relação à gestão e prestação de contas (*accountability*) da filantropia.

As instituições sem fins lucrativos que atuam na área educacional se ressentem da ausência de normas que tratem com clareza a incidência dos tributos sobre suas atividades, bem como da falta de normatização governamental para a contabilização das mesmas, o que dificulta aos contadores evidenciarem suas operações. Ciconello (2004, p. 62) reconhece que essas organizações estão regidas por legislação confusa:

As organizações filantrópicas, que também são reconhecidas como de utilidade pública, são regidas por uma legislação extremamente confusa e fragmentada e estão sofrendo, nos últimos anos, fortes críticas (fundamentadas em uma visão fiscalista) contra o benefício fiscal que lhes é constitucionalmente assegurado.

Esses aspectos demonstram a importância desse tema e motivam a realização de estudos como o proposto, em que se identifique que a contabilidade, por meio da evidenciação, tem muito a contribuir nesse segmento que trata de questões tão nobres para a sociedade como são a educação e a assistência social.

## 1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Esta dissertação está estruturada em cinco capítulos, sendo o primeiro de caráter introdutório, no qual são abordados: a contextualização, o problema, os objetivos, a delimitação e a relevância do estudo.

O segundo capítulo trata do referencial teórico, no qual se discorre sobre a caracterização das Instituições de Ensino Sem Fins Lucrativos reconhecidas como EBAS e o seu processo de contabilização, evidenciação e prestação de contas.

No terceiro capítulo, apresenta-se o método de pesquisa utilizado, identificando como o trabalho foi desenvolvido. No capítulo quatro, é apresentado o resultado da pesquisa empírica realizada, que constitui a análise da evidenciação obrigatória e o atendimento às recomendações da NBC T 10.19 e do Decreto nº 2.536/98, por parte das EBAS que atuam no ensino superior do Estado do Rio Grande do Sul.

No capítulo cinco, apresenta-se a conclusão do estudo, com as recomendações para futuros estudos, seguido das referências, apêndices e anexos.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

No presente capítulo, são apresentadas as características do Terceiro Setor, esclarecendo particularidades das EBAS que atuam no ensino superior, processo contábil, evidenciação e prestação de contas dos eventos pertinentes às atividades dessas instituições.

### 2.1 TERCEIRO SETOR

Até pouco tempo atrás, a ordem sociopolítica caracterizava-se, basicamente, pela existência de dois setores: o setor público e o setor privado, cada um com suas características e definições bem distintas. O setor público, identificado como Estado, Administração Pública e sociedade, também classificado como Primeiro Setor; e o setor privado, no qual se identificam o mercado, a iniciativa particular e os indivíduos, classificado como Segundo Setor (FERNANDES, 1997). Mais recentemente, há o surgimento de um novo setor, conhecido como Terceiro Setor, que se caracteriza por reunir organizações privadas, mas com objetivos públicos, ou seja, prestam serviços de interesse social.

As entidades do Terceiro Setor exercem a importante tarefa de complementar a atuação estatal, suprimindo as necessidades sociais que o Estado não tem condições de atender diretamente, seja pela limitação de recursos, seja pela falta de gerenciamento dos recursos existentes (GOULART, 2004).

Para Fernandes (1994, p. 21), a idéia de um Terceiro Setor deriva da combinação entre público e privado, ou seja:

O conceito denota um conjunto de organizações e iniciativas privadas que visam à produção de bens e serviços públicos. Este é o sentido positivo da expressão. Bens e serviços públicos, neste caso, implicam uma dupla qualificação: não geram lucros e respondem a necessidades coletivas [...]. Quaisquer excedentes devem ser reinvestidos nos meios para a produção dos fins estipulados.

Este setor visa a proporcionar o bem-estar da sociedade, atuando nas mais diversas áreas de interesse público, como saúde e educação. Nesse aspecto, identifica-se a existência de entidades que atuam para atender demandas diferenciadas, cabendo a cada uma a definição da área de atuação vinculada à sua capacidade de sustentabilidade ou sobrevivência. Salomon (1997, p. 90) identifica o Terceiro Setor como variado e complexo, pois engloba grandes universidades, cantinas de distribuição de sopa aos sem-teto, respeitáveis instituições culturais, organizações de direitos humanos e associações profissionais, entre muitas outras.

Esse universo tão variado de instituições e a falta de clareza da identidade das entidades que o compõem dificultam o estabelecimento de critérios de classificação e definição de conceitos do Terceiro Setor. Cattani (2003, p. 253) compartilha dessa idéia e salienta a necessidade de classificação conceitual:

Sinal dessa confusão é identificar o terceiro setor ora com aquilo que é público e não-estatal (permitindo corrigir a dicotomia público/privado), ora com a sociedade civil. Ocorre que as associações civis constituem a sociabilidade original, muito antes dos estados e das empresas [...] O significado do terceiro setor, apesar de impreciso, está se impondo, fazendo-se necessário uma rigorosa classificação conceitual.

Todavia, todas as definições possuem alguns parâmetros de classificação semelhantes. Desse modo, algumas características do Terceiro Setor foram elencadas por Mason; Melandri (1999):

- a) natureza de atividades e tipo de serviços ofertados: geralmente são reconhecidas atividades na área da saúde, assistência, ensino, atividades religiosas, cultura, meio ambiente;
- b) extensão e natureza dos destinatários: esses podem ser os mesmos membros da organização, categoria específica de pessoas externas à organização que se encontram em especial situação de necessidade e desvantagem, comunidade local, nacional ou internacional;
- c) não-distribuição de resultados positivos;
- d) natureza privada das organizações sem finalidade de lucro;
- e) estrutura dos componentes da receita: origem pública, privada e de outras fontes mais variadas de receita; e

- f) significativa presença de voluntários, o que se constitui um bom indicador da finalidade não-lucrativa.

Segundo Manson; Melandri (1999), esses critérios são utilizados por vários estudiosos para elaborar a definição geral das organizações sem fins lucrativos, seja para individualizar os subconjuntos ou para proceder à sua classificação.

A maioria dos conceitos que envolvem o Terceiro Setor enfatiza a participação voluntária, porém cabe salientar que ela não é generalizada para todas as instituições que fazem parte do mesmo. Algumas instituições desenvolvem atividades que requerem a contratação de pessoal para a execução de suas atividades, muitas delas necessitando de serviços técnicos, especializados e de assessoria.

Concordando com essa assertiva, Araújo (2005) enfatiza a profissionalização da gestão do Terceiro Setor e destaca que as organizações desse setor passaram a contratar pessoas remuneradas e capacitadas, com o intuito de gerir seus recursos de maneira a conseguirem a manutenção de suas atividades aliadas à possibilidade de crescimento e mobilização de recursos em maior escala.

Ressalta-se que as instituições que fazem parte desse setor atuam de longa data em questões sociais, mas só recentemente começou-se a debater a importância de sua atuação na sociedade e na economia. Cabe destacar a participação da igreja na criação de organizações sem fins lucrativos nas áreas de assistência social, saúde e educação, bem como do Estado, através da concessão de benefícios fiscais.

No Brasil, a igreja exerceu importante papel na configuração do campo social, bem como o Estado no estabelecimento aos benefícios fiscais, conforme salienta Landim (1993, p. 42):

A simbiose inicial e depois a aliança estabelecida com o Estado, solidificada nos anos 30, foi básica na configuração do campo de Obras Sociais Católicas - e de um terceiro setor na sociedade brasileira. Certamente foi, também, tradicionalmente através da Igreja e com os benefícios fiscais estabelecidos pelo Estado, que as doações individuais, da classe senhorial ou empresarial para as entidades filantrópicas se fizeram em grande parte, no decorrer da história do país [...]. A

presença da Igreja assegurou uma continuidade histórica quanto a estilos de atuação e valores em toda uma área das entidades sem fins lucrativos no Brasil.

O Terceiro Setor é responsável pela mobilização de recursos humanos e materiais que visam a atender importantes questões sociais, nas quais nem sempre o Estado consegue atuar de forma satisfatória.

Salomon (1998) destaca que, nos Estados Unidos, os benefícios públicos do setor sem fins lucrativos acabam sendo uma grande força econômica. As 750.000 organizações que fazem parte do setor sem fins lucrativos nos Estados Unidos tiveram despesas operacionais, em 1996, de aproximadamente 433 bilhões de dólares. Se esse conjunto de organizações fosse uma nação, ela seria maior do que as economias da Austrália, da Índia, do México e da Holanda juntas. Se nessa análise fosse considerada a mão-de-obra voluntária que essas organizações utilizam, sua atividade econômica total cresceria mais de 80 a 100 bilhões de dólares.

No Brasil, pouco se tem pesquisado sobre o Terceiro Setor. A Receita Federal não divulga dados sobre as instituições que não pagam imposto de renda, e outros órgãos do governo limitam-se ao controle de atos específicos (REDE DE INFORMAÇÕES PARA O TERCEIRO SETOR, 2005).

As instituições que fazem parte do Terceiro Setor, principalmente as mais dinâmicas, investem na qualificação das suas próprias informações. Esse é o passo mais importante. São informações sobre os fins (o que fazem, para quem, com que resultados) e sobre os meios (como fazem, com que recursos físicos, humanos e financeiros). Ao gerar informações sobre suas atividades, essas instituições se comunicam melhor com o seu público-alvo: potenciais financiadores, os próprios beneficiários, empresas, fundações ou órgãos de governo (REDE DE INFORMAÇÕES PARA O TERCEIRO SETOR, 2005). Nesse sentido, busca-se compreender as características e a regulamentação das instituições sem fins lucrativos reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social que atuam na área educacional e no ensino superior.

### 2.1.1 Entidades Beneficentes de Assistência Social e as Instituições de Ensino Superior

De acordo com o que estabelece o Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998, as EBAS são instituições sem fins lucrativos, registradas no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), que atuam no sentido de proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice, de amparar crianças e adolescentes, de promover ações de prevenção, habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiência, de promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde, e de promover a integração ao mercado de trabalho.

Como o interesse deste estudo está focalizado nessas instituições, utilizou-se como base o conceito do Conselho Federal de Contabilidade, direcionado a entidades de interesse social, buscando-se, assim, compreender as características das entidades beneficentes de assistência social.

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2004, p. 31), consideram-se entidades de interesse social aquelas destinadas a:

- a) promoção de ações voltadas para o bem-estar comum da coletividade;
- b) manutenção de finalidades não-lucrativas;
- c) adoção de personalidade jurídica adequada aos fins sociais (associação ou fundação);
- d) atividades financiadas por subvenções do Primeiro Setor (governamental) e doações do Segundo Setor (empresarial, de fins econômicos) e de particulares;
- e) aplicação do resultado das atividades econômicas que porventura exerça nos fins sociais a que se destina; e
- f) desde que cumpra requisitos específicos, é fomentada por renúncia fiscal do Estado.

Embora as instituições que possuem essas características façam parte do segmento sem fins lucrativos no Brasil, essas características serão analisadas individualmente, de forma a atender as especificidades das entidades beneficentes de assistência social que atuam no ensino superior, foco central desta pesquisa, como já referido anteriormente.

A primeira característica das instituições sem fins lucrativos, que se refere à promoção de ações voltadas para o bem-estar comum da coletividade, identifica a essência dessas instituições, pois seu objetivo primordial é buscar solução para os problemas sociais, através

da minimização das diferenças sociais, da geração de benefícios coletivos, do atendimento às necessidades e reivindicações das comunidades.

Além disso, essas instituições colaboram para as mudanças sociais, ao provocarem transformações nas comunidades e nos indivíduos, proporcionando crescimento através da geração de conhecimento e aumentando a capacidade de empregabilidade via capacitação profissional.

Drucker (1994) coloca que a instituição sem fins lucrativos utiliza um serviço para provocar mudanças em um ser humano. Toma, como exemplo, uma escola que cria hábitos, visão, compromisso, conhecimento, tornando-se assim parte do receptor, ao invés de uma mera fornecedora.

Nesse sentido, as entidades beneficentes de assistência social que atuam no ensino superior executam projetos sociais, atividades culturais, esportivas, educacionais, com o objetivo de melhorar as condições de vida da coletividade e, além disso, possibilitam a inclusão no ensino superior de alunos menos favorecidos, por meio de concessão de bolsas de estudo.

A segunda característica identifica a manutenção de finalidades não-lucrativas, em consonância com a sua constituição jurídica, que não está voltada para a geração de maior retorno para o acionista ou para o proprietário, mas, sim, para a manutenção do propósito a que se destina: resultados eficazes de suas ações junto aos cidadãos e à sociedade. Portanto, as instituições sem fins lucrativos prestam serviços de importância social, sendo seu fim principal a manutenção de suas atividades e não a geração de lucro.

Nesse âmbito, Araújo (2005) salienta que as organizações que fazem parte do Terceiro Setor não distribuem dividendos e não pagam impostos, e que esse fato pode determinar a importância dessas entidades para a sociedade na consecução de seus objetivos, justificada pela aplicação integral de seus recursos em atividades auxiliares do Estado, na busca pelo bem comum e na transformação do ser humano.



Araújo (2005, p. 6) entende que

a expressão sem fins lucrativos está relacionada diretamente à não- distribuição de seus resultados a qualquer título, determinando que não haverá vantagens financeiras a terceiros ligados a essas entidades, sejam pessoas físicas ou jurídicas, mas que há uma sobra financeira denominada *superávit*, que deverá ser aplicada em suas atividades operacionais.

Para Castro (2004), fins não-lucrativos são aqueles cuja realização não envolve exploração de atividade mercantil, nem distribuição de lucros ou participação no resultado. O fato de uma entidade prestar serviços remunerados ou de obter resultados econômicos positivos não enseja a perda da característica de instituição sem fins lucrativos. A instituição também pode aplicar recursos financeiros em determinado negócio ou empresa para obter rendimentos, desde que não signifique desvio da consecução dos seus fins.

A terceira característica trata da adoção de personalidade jurídica adequada aos fins: associação ou fundação.

Conforme Tomazette (2005), as entidades do Terceiro Setor são normalmente dotadas de autonomia; gozam de direitos e obrigações próprias que não se confundem com seus criadores. A personalidade jurídica inicia-se com a sua constituição, a qual pressupõe alguns elementos: vontade humana criadora, finalidade específica, substrato representado por um conjunto de bens ou de pessoas, presença de estatuto e respectivo registro.

O Código Civil Brasileiro, instituído pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, alterado pela Lei nº 10.825 de 22 de dezembro de 2003, no seu art. 44, reconhece como pessoas jurídicas de direito privado as associações, as sociedades, as fundações, as organizações religiosas e os partidos políticos. Os arts. 53 e 62 do Código explicitam as características de associação e fundação:

Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.

Parágrafo único: Não há, entre os associados, direitos e obrigações recíprocos.

Art. 62. Para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la.

Parágrafo único: A fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.

Portanto, as pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos constituem-se sob a forma de associação ou fundação. A escolha da forma jurídica de associação ou fundação depende da sua constituição e da sua forma de manutenção.

Uma associação constitui-se quando um conjunto de pessoas físicas ou jurídicas comunga de um mesmo interesse e pode melhor realizá-lo, unindo seus esforços. A constituição de uma associação oferece mais força a cada uma delas, porque proporciona a estrutura adequada para racionalizar os recursos empregados na realização do objetivo comum (COELHO, 2003).

Podem-se destacar como principais características de uma associação: a) a reunião de pessoas para a obtenção de um fim ideal; e b) a finalidade não-lucrativa e o reconhecimento de sua personalidade por parte da autoridade competente. Cabe ressaltar, porém, que a criação de uma associação não sugere, necessariamente, a criação de uma entidade de cunho social, como é o caso das associações que servem aos seus próprios membros.

Szazi (2000, p. 28) apresenta a seguinte distinção:

Buscando apoio nas ciências exatas, podemos definir as entidades de cunho associativo ou de benefício mútuo como aquelas de natureza endógena, ou seja, que dedicam suas ações ao benefício de seus quadros sociais. Já as entidades de cunho social ou de benefício público são aquelas de natureza exógena, que atuam em favor daqueles que estão fora de seus quadros sociais.

A distinção apontada pelo autor é indispensável na identificação das associações que têm seus objetivos direcionados para fins humanísticos, beneficentes, culturais, etc., colimando, efetiva e exclusivamente, ao bem-estar da coletividade. Essa diferenciação não ocorre com as fundações, pois sua definição prevê um fim público e benefício à coletividade.

As fundações se caracterizam por serem constituídas para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência. O Código Civil (2003), instituído pela Lei nº 10.406, de 10 de

janeiro de 2002, prevê a definição das mesmas em seu art. 62, como mencionado anteriormente.

Para Paes (2001), fundação é uma instituição de fins determinados (finalidade esta que depende da vontade do instituidor), formada pela atribuição de personalidade jurídica a um complexo de bens livres que é o patrimônio, o qual será administrado por órgãos autônomos, de conformidade com as previsões do estatuto.

Szazi (2000, p. 37) entende que fundação é “um patrimônio destinado a servir, sem intuito de lucro, a uma causa de interesse público determinada, que adquire personalidade jurídica por seu instituidor”.

Portanto fundação é sinônimo de patrimônio destinado a um fim em benefício da comunidade, em decorrência de um estatuto e sob vigilância do Ministério Público. De acordo com o art. 66 do Código Civil, o Ministério Público Estadual é responsável pelo controle e fiscalização das fundações.

<b>Associações</b>	<b>Fundações</b>
Constituem reunião de várias pessoas para a realização de objetivos comuns.	Conjunto de bens personificados, segundo a vontade do seu instituidor, que pode ser um particular ou Estado, para um fim, também ideal, visando à utilidade pública.
O patrimônio é constituído pelos associados ou membros.	O patrimônio é fornecido pelo instituidor.
Os fins podem ser alterados pelos associados	Os fins são permanentes e imutáveis, limitando-se os administradores a realizá-los aos poucos.
Os associados deliberam livremente, dizendo-se que seus órgãos são dirigentes ou dominantes.	As resoluções são previstas pelo instituidor.

Quadro 1 - Distinção entre Associações e Fundações

Fonte: Adaptado de MELCHOR, 2004.

Cabe esclarecer que o formato jurídico de uma associação ou fundação, por si só, não está vinculado à idéia de interesse social ou utilidade pública. Para identificar o caráter público, existem leis e regulamentações específicas de cada esfera pública que conferem o título de utilidade pública federal, estadual e municipal.

Na esfera federal, o Decreto nº 50.517, de 2 de maio de 1961, que regulamenta a Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935, dispõe sobre a declaração de utilidade pública. O artigo 2º do referido decreto discorre sobre os requisitos que conferem às instituições o título de utilidade pública federal, como segue:

- a) que se constituiu no país;
  - b) que tem personalidade jurídica;
  - c) que esteve em efetivo e contínuo funcionamento nos três anos imediatamente anteriores, com a exata observância dos estatutos;
  - d) que não são remunerados, por qualquer forma, os cargos de diretoria e que não distribui lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;
  - e) que, comprovadamente, mediante a apresentação de relatórios circunstanciados dos três anos de exercícios anteriores à formulação do pedido, promove a educação ou exerce atividades de pesquisa científica, de cultura, inclusive artísticas, ou filantrópicas, estas de caráter geral ou indiscriminado, predominantemente;
  - f) que seus diretores possuem folha corrida e moralidade comprovada;
  - g) que se obriga a publicar, anualmente, a demonstração da receita e despesa realizadas no período anterior, dede que contemplada com subvenção por parte da União, neste mesmo período (Redação dada pelo Decreto nº 60.931, de 4.7.1967).
- Parágrafo único: A falta de qualquer dos documentos enumerados neste artigo importará no arquivamento do processo.

O título de utilidade pública é um *status* ao qual as instituições sem fins lucrativos podem ter acesso, desde que possuam as características e condições determinadas pela legislação. Esse título é o reconhecimento formal do Estado (União, Estados e Municípios) de que a entidade apresenta qualidades que a tornam de interesse público.

O título de utilidade pública é um dos pré-requisitos exigidos pela legislação para benefícios fiscais, bem como a obtenção de recursos por parte de pessoas físicas e jurídicas. As doações a elas efetuadas podem ser deduzidas da renda bruta do doador para efeitos de cobrança de Imposto de Renda. O Regulamento do Imposto de Renda estabelece os percentuais e montantes a serem abatidos da renda do contribuinte, em função de doações e contribuições realizadas para entidades com reconhecimento de utilidade pública.

A quarta característica, atividades financiadas por subvenções do Primeiro Setor (governamental) e doações do Segundo Setor (empresarial, de fins econômicos) e de particulares, são algumas das modalidades de contratação e transferência de recursos para entidades sem fins lucrativos.

Algumas instituições administram seus gastos alicerçados em subvenções governamentais ou em doações de pessoas físicas ou jurídicas. Outras utilizam esses recursos junto com a geração de recursos da venda de produtos e serviços. A administração dessas instituições é responsável pela adequada utilização dos recursos, pois esse é um comprometimento ético, sobretudo no que diz respeito à integridade, à moralidade, à transparência e ao decoro que os administradores assumem ao receberem subvenções e doações.

Segundo Szazi (2000), as subvenções sociais são concedidas, independentemente da legislação especial, às instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural sem fins lucrativos, que visam à prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional. Para concorrer a uma subvenção, a entidade deverá atender os requisitos fixados em lei (Instrução Normativa nº 1 do STN, e suas alterações, estabelecidas pela Secretaria do Tesouro Nacional). As subvenções governamentais podem ser de caráter habitual ou esporádico e, normalmente, estão vinculadas à prestação de contas ao órgão liberador do recurso.

As doações e contribuições provindas do setor privado também auxiliam na manutenção e continuidade das entidades sem fins lucrativos. Segundo o Código Civil, art. 538, doação é “o contrato em que uma pessoa, por liberdade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra”.

Para o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) (1993), contribuição “é uma transferência incondicional de dinheiro ou de outros ativos ou, ainda, o cancelamento de suas obrigações numa transferência voluntária não recíproca por outra entidade que não seja o proprietário”.

As subvenções governamentais, as doações e as contribuições são fontes de recursos para a manutenção das atividades das entidades sem fins lucrativos, mas isso não significa que todas elas dependam, única e exclusivamente, desses recursos, podendo existir outras formas de aporte para a consecução das suas atividades. De fato, há instituições que fornecem produtos e serviços mediante pagamento, como é o caso de escolas, hospitais, asilos, etc.

As entidades que vendem produtos ou prestam serviços e que, por sua vez, geram resultado em suas operações, não perdem as características de entidades sem fins lucrativos desde que reinvestam o *superávit* na manutenção de suas atividades, não sendo-lhes permitida a distribuição de lucros.

A quinta característica das instituições sem fins lucrativos é a aplicação do resultado das atividades econômicas que porventura exerçam nos fins sociais a que se destinam, identificando, assim, que o lucro não é o seu objetivo primordial, mas, sim, necessário para a sua existência.

Em consonância com o referido, Olak (1996, p. 24) menciona que “o lucro não é o objetivo fundamental; por outro lado estas entidades devem prover retorno suficiente para a sua continuidade, enquanto fornecedoras de bens e serviços à comunidade”.

Barbosa (2004), no mesmo entendimento, ressalta que as entidades sem fins lucrativos não estão proibidas de por meio dos preços de seus produtos e serviços, obterem receitas destinadas à sua expansão e manutenção. O que não é permitido é a distribuição dessas receitas a título de lucros.

Essa característica, muitas vezes, provoca dificuldade de entendimento, causando a impressão de que essas entidades não podem obter resultado positivo nas suas atividades. Legitimamente, a finalidade principal não é gerar resultado, no entanto ele torna-se necessário para a manutenção e a continuidade dessas entidades, que são agentes econômicos e, como tal, devem garantir a sua sustentabilidade e sobrevivência para que seus objetivos e missão sejam cumpridos.

Pereira (2001, p. 49), ao tratar dos aspectos econômicos das empresas, observa que,

se as atividades empresariais não forem capazes de gerar um resultado suficiente para assegurar a reposição do capital investido na empresa, elas estariam consumindo seu próprio potencial de geração de benefícios. Sem dúvida, a manutenção dessa situação ao longo do tempo acabaria por afetar a continuidade da organização.

Essa assertiva é válida para qualquer atividade, pois nenhum tipo de instituição, seja de fins lucrativos ou não, cumprirá sua missão caso não garanta a sua continuidade. Nas instituições sem fins lucrativos que atuam no ensino superior, não é diferente. A sua continuidade depende dos seus resultados, e estes garantem o cumprimento dos seus objetivos.

A última e sexta característica, desde que cumpra os requisitos específicos, é fomentada por renúncia fiscal do Estado e será analisada concomitantemente à legislação.

### **2.1.2 Tratamento Fiscal**

Objetivando a colaboração da sociedade na solução das questões sociais, o Estado concede benefícios às instituições que atuam na área educacional e de assistência social, como a imunidade de impostos e a isenção de contribuições sociais. O art. 150 da Constituição Federal prevê a imunidade de impostos, como segue:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI – instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de ensino e assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

O texto constitucional remete à lei, no caso o Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei Complementar nº 5.172, de 25-10-1966, que, no seu artigo 14, dispõe sobre os requisitos para fruição da imunidade, quais sejam:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título; II – aplicarem integralmente, no País, os recursos na manutenção de seus objetivos institucionais; e III – manterem a escrituração das receitas e despesas em livros revestidos de formalidade capaz de assegurar a sua exatidão.

Costa; Lopes (2004) esclarecem, por meio da comparação do Código Tributário Nacional com a Constituição Federal, algumas expressões relevantes referentes à imunidade.

<b>Código Tributário Nacional</b>	<b>Constituição Federal</b>
Não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título (art. 14, inciso I).	sem fins lucrativos (art. 150, inciso VI, letra c)
Aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais (art. 14, inciso II).	Finalidades essenciais (art. 150, parágrafo 4º)
Manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidade capazes de assegurar sua exatidão (art. 14, inciso III).	Atende a necessidade da disposição constitucional de imunidade (art. 150, inciso VI, letra c).

Quadro 2 - Comparativo do Código Tributário Nacional com a Constituição Federal - Aspectos referentes à Imunidade

Fonte: Adaptado de COSTA, 2004. p. 67-91.

A Constituição Federal de 1988 trata da imunidade dos impostos no inciso VI do art. 150, estabelecendo, entre outros, a imunidade às instituições de ensino. Além da imunidade aos impostos, prevê, ainda, a isenção das contribuições sociais para as EBAS.

Encontram-se nesse preceito constitucional as mantenedoras de instituições de ensino com certificado de entidade beneficente de assistência social, as quais possuem enorme relevância social, pois promovem atividades essenciais ao desenvolvimento do país, além de prestarem serviços, em caráter de beneficência, para atender a população de baixa renda. Esse aspecto justifica a isenção das contribuições sociais a essas entidades, prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal de 1988: “São isentas da contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei”.

Na esfera federal, a normatização encontra-se validada pela Lei Federal nº 8.212/91, com alterações introduzidas pela Lei Federal nº 9.732/98, que trata das contribuições destinadas à seguridade social proveniente das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título (art. 22), e das contribuições provenientes do faturamento e do lucro (art. 23), como consta no artigo 55:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;



- III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;
- IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;
- V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente, ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades;

A Lei Federal nº 9.732/98 modificou o inciso 3º do art. 55, da Lei Federal nº 8.212/91, como também acrescentou os parágrafos 3º, 4º e 5º, conforme segue:

- III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;
- § 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar;
- § 4º O Instituto Nacional do Seguro Social – INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo;
- § 5º Considera-se também assistência social beneficente, para fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.

Essa alteração repercutiu com maior relevância nos requisitos dispostos no inciso III, que retirou o amparo legal das instituições beneficentes de assistência social, que atuam na área da saúde e educação, de obterem a isenção das contribuições previdenciárias.

Em contraponto, o Supremo Tribunal Federal, através da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 2.028/99 suspendeu o inciso III e os parágrafos terceiro, quarto e quinto do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, acrescentados pela Lei nº 9.732/98. Com isso, mantém-se a antiga redação do artigo 55, que trata da isenção das contribuições sociais para entidades beneficentes que promovam a assistência social, inclusive de educação e saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes.

Diante da regulamentação exposta, é importante compreender os objetivos da assistência social. Esses figuram no art. 203 da Constituição Federal e no art. 2º da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, denominada de Lei Orgânica da Assistência Social (LOAS), a saber:

**Art. 2º** A assistência social tem por objetivos:

I – a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; II – o amparo às crianças e adolescentes carentes; III – a promoção da integração ao mercado de trabalho; IV – a habilitação e a reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; V – a garantia de (1) um salário mínimo de benefício mensal às pessoas portadoras de deficiência e aos idosos que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família [...].

As instituições que atuam no atendimento de assistência social também podem ser certificadas como entidades beneficentes de assistência social, desde que sejam reconhecidas pelo CNAS. Para o Ministério da Previdência Social (2005), as EBAS são

instituições e organizações desvinculadas do governo, sem fins lucrativos, que atendem, assessoram, defendem e garantem direitos da população carente. Mantêm atividades voltadas à assistência social, inclusive nas áreas de Educação e Saúde. Entre os contemplados, estão menores, idosos, excepcionais ou pessoas comprovadamente desprovidas de recursos financeiros. Para ser considerada entidade beneficente de assistência social, é preciso que a entidade aplique anualmente parte de sua receita bruta em atendimento, sem custo algum, a carentes.

Diferentemente do conceito do Ministério da Previdência Social, a Lei nº 9.732/98 não é clara quanto às atividades assistenciais efetuadas pelas instituições de educação, gerando confusões e divergências em relação à matéria.

No entendimento de Azevedo (2004), o que identifica a assistência social é o modo pelo qual se presta o serviço e não o serviço em si. A tentativa de enumerar atividades que comporiam essencialmente a assistência social é inócua e, mais do que isso, induz a uma falsa compreensão de seu significado. O provimento do mínimo social de que dispõe o art. 1º da LOAS é algo dinâmico, mudando de acordo com o tempo e o lugar. Quaisquer serviços podem, em princípio, ser caracterizados como assistência social, desde que realizados inequivocamente com os objetivos previstos no art. 203 da Constituição e sob a perspectiva de integrar socialmente aqueles indivíduos que, sem tal assistência, teriam extrema dificuldade de acesso aos direitos sociais relacionados no art. 6º da Constituição como educação, saúde, moradia, lazer, segurança e tantos outros decorrentes.

Leite (1998, p. 106) discorda que assistência social inclua serviços educacionais e de saúde, ao referir que

a discrepância pelo menos indireta com o § 7º do artigo 195 da Constituição começa no seu inciso III (do art. 55 da Lei nº 8.212/91), que estabelece como um dos requisitos previstos: a promoção da assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde. Nenhuma dessas modalidades de assistência social está entre os objetivos desta, previstos nos cinco incisos do artigo 203 da Constituição, que dispõem a respeito. Trata-se de inclusão excessiva, que serve de base para numerosas concessões irregulares de isenção.

Nesse sentido, o próprio Ministério da Previdência Social entende não existir sustentação técnica e doutrinária para a isenção de contribuições sociais às entidades beneficentes de assistência social, não sendo próprio de qualquer princípio previdenciário, inclusive, sem outro precedente relevante no Direito Comparado, tratando-se de um instituto jurídico tipicamente brasileiro, esclarecendo que

isso não quer dizer que essas instituições não devam receber tratamento tributário diferenciado ou aporte de recursos do Estado, porém não convém que incentivos e subsídios fiscais sejam às custas de contribuições previdenciárias, pois a Previdência Social é um seguro e como tal exige de todos o pagamento do prêmio. Nesse sentido, a solução mais adequada seria a vedação constitucional de isenção das contribuições para a Previdência Social. Sendo o caso de se manter algum tratamento privilegiado a entidades beneficentes de assistência social, o incentivo ou subsídio deveria ser expresso decorrente de outros tributos (MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL, 2002, p. 86).

Desse modo, cabe esclarecer o que é o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, de que trata o segundo requisito do artigo 55 da Lei nº 8.212/91. Esse certificado, também sintetizado pela sigla CEBAS, é conhecido como Certificado de Filantropia, sendo um documento de acreditação expedido pelo CNAS, que reconhece que a instituição sem fins lucrativos atua na área beneficente de assistência social. Por sua vez, o CNAS é um órgão deliberativo criado pela LOAS (Lei nº 8.742, de 1993), vinculado ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, que possui, dentre suas atribuições legais, conceder o registro e certificado de entidade beneficente de assistência social. Ressalta-se que o certificado habilita a entidade apenas e unicamente a requerer, perante o fisco competente, o reconhecimento da isenção. O certificado não confere automaticamente esse benefício, que poderá ser negado se outras exigências legais não forem cumpridas.

Por outro lado, não cabe discutir sobre as divergências de entendimento da matéria de assistência social, mas, sim, estudar as entidades que possuem o certificado de entidade beneficente de assistência social, em específico as educacionais.

Nesse sentido, o Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998, dispõe sobre a concessão do certificado de entidade de fins filantrópicos, alterado posteriormente pelo Decreto nº 3.504, de 13 de junho de 2000, e pelo Decreto nº 4.499, de 4 de dezembro de 2002, que, em seu art. 3º, menciona:

Art. 3º - Faz jus ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social a entidade beneficente de assistência social que demonstre, cumulativamente:

I - estar legalmente constituída no País e em efetivo funcionamento nos três anos anteriores à solicitação do Certificado;

II - estar previamente inscrita no Conselho Municipal de Assistência Social do município de sua sede se houver, ou no Conselho Estadual de Assistência Social, ou Conselho de Assistência Social do Distrito Federal;

III - estar previamente registrada no CNAS;

IV - aplicar suas rendas, seus recursos e eventual resultado operacional integralmente no território nacional e na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

V - aplicar as subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas;

VI - aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeira, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruídas;

VII - não distribuir resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob nenhuma forma ou pretexto;

VIII - não perceberem seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalente remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

IX - destinar, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, o eventual patrimônio remanescente a entidades congêneres registradas no CNAS ou a entidade pública;

X - não constituir patrimônio de indivíduo ou de sociedade sem caráter beneficente de assistência social.

XI - seja declarada de utilidade pública federal.

§ 1º O Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos somente será fornecido a entidade cuja prestação de serviços gratuitos seja permanente e sem qualquer discriminação de clientela, de acordo com o plano de trabalho de assistência social apresentado e aprovado pelo CNAS.

§ 2º O Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos terá validade de três anos, a contar da data da publicação no Diário Oficial da União da resolução de deferimento de sua concessão, permitida sua renovação, sempre por igual período, exceto quando cancelado em virtude de transgressão de norma que regulamenta a sua concessão.

§ 16º Não serão considerados os valores relativos a bolsas custeadas pelo Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior – FIES ou resultantes de acordo ou convenção coletiva de trabalho, para fins de cálculo de gratuidade, de que trata o inciso VI deste artigo.

Com a Lei nº 5.172/66, a Lei nº 8.212/91 e o Decreto nº 2.536/98, que complementam a norma constitucional, tem-se a legislação básica que determina as entidades beneficentes de assistência social para o atendimento de suas finalidades, usufruindo das remissões tributárias

e auxiliando o Estado no seu papel fundamental de atender as necessidades básicas da sociedade.

Além dos benefícios gerados pela legislação da filantropia, em 2004 o Ministério da Educação instituiu o Programa Universidade para Todos (PROUNI), com atuação das instituições com e sem fins lucrativos do ensino superior, assim, compreendidas também as entidades beneficentes de assistência social. O programa visa à inserção de alunos de baixa renda em universidades privadas, em cursos de graduação e seqüenciais de formação específica, em contrapartida a benefícios fiscais para essas instituições.

O Ministério da Educação enfatiza que o PROUNI visa a criar condições para facilitar o acesso de estudantes carentes ao ensino superior, buscando corrigir distorções que têm proporcionado a apenas 9% dos jovens brasileiros, entre 18 e 24 anos, terem esse acesso. Também coloca que a política pública deve pautar-se pela transparência, justiça e impessoalidade. Assim os critérios para a seleção dos bolsistas estão fundamentados em bases merocráticas. A classificação na pré-seleção é feita pelo resultado da média entre os resultados da prova de conhecimento e de redação do candidato no ENEM (MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, 2005).

A inserção acontece pela concessão de bolsas para estudantes que tenham cursado ensino médio completo em escola da rede pública; estudantes de instituições privadas na condição de bolsistas integrais; estudantes portadores de deficiência e professores da rede pública de ensino, para os cursos de licenciatura, normal superior e pedagogia, destinados à formação do magistério da educação básica, independentemente da renda.

O PROUNI prevê a isenção de impostos e contribuições através do artigo 8º da Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005, sendo que a base de cálculo para a isenção será o lucro e a receita auferida pela instituição:

Art. 8º A instituição que aderir ao Prouni ficará isenta dos seguintes impostos e contribuições no período de vigência do termo de adesão:

I - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas;

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei no 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

III - Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991; e

IV - Contribuição para o Programa de Integração Social, instituída pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.

§ 1º A isenção de que trata o *caput* deste artigo recairá sobre o lucro nas hipóteses dos incisos I e II do *caput* deste artigo, e sobre a receita auferida, nas hipóteses dos incisos III e IV do *caput* deste artigo, decorrentes da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos seqüenciais de formação específica.

No entanto, ao tratar das entidades beneficentes de assistência social, a legislação do PROUNI, especificamente no art. 10 e 11 da Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005, prevê tratamento diferenciado para as instituições de ensino superior interessadas em aderir ao programa, em ato de sua mantenedora:

Art. 10 A instituição de ensino superior, ainda que atuem no ensino básico ou em áreas distintas da educação, somente poderá ser considerada entidade beneficente de assistência social se oferecer, no mínimo, 1 (uma) bolsa integral para estudante de curso de graduação ou seqüencial de formação específica, sem diploma de curso superior, enquadrado no § 1º do art. 1º desta lei, para cada 9 (nove) estudantes pagantes de cursos de graduação ou seqüencial de formação específica regulares da instituição, matriculados em cursos efetivamente instalados, e atender às exigências legais.

§ 1º A instituição de que trata o *caput* deste artigo deverá aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos 20% (vinte por cento) da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, respeitadas, quando couber, as normas que disciplinam a atuação das entidades beneficentes de assistência social.

§ 2º Para o cumprimento do que dispõe o § 1º deste artigo, serão contabilizados, além das bolsas integrais de que trata o *caput* deste artigo, as bolsas 50% (cinquenta por cento) ou 25% (vinte e cinco por cento) para estudantes enquadrados no § 2º do art. 1º desta Lei e a assistência social em programas não decorrentes de obrigações curriculares de ensino e pesquisa.

[...]

Art. 11. As entidades beneficentes de assistência social que atuem no ensino superior poderão, mediante assinatura de termo de adesão no Ministério da Educação, adotar as regras do Prouni, contidas nesta Lei, para seleção dos estudantes beneficiados com bolsas integrais e bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento), em especial as regras previstas no art. 3º e no inciso II do *caput* e §§ 1º e 2º do art. 7º desta Lei, comprometendo-se, pelo prazo de vigência do termo de adesão, limitado a 10 (dez) anos, renovável por iguais períodos, e respeitado o disposto no art. 10 desta Lei, ao atendimento das seguintes condições:

I - oferecer 20% (vinte por cento), em gratuidade, de sua receita anual efetivamente recebida nos termos da Lei nº 9.870, de 23 de novembro de 1999, ficando dispensadas do cumprimento da exigência do § 1º do art. 10 desta Lei, desde que sejam respeitadas, quando couber, as normas que disciplinam a atuação das entidades beneficentes de assistência social na área da saúde;

Portanto a legislação do PROUNI classificou as entidades beneficentes de assistência social em duas modalidades, ou seja: as que não aderiram ao programa ficam vinculadas ao Decreto nº 2.536/98, e as que aderiram passam a observar as regras da Lei nº 11.096/2005.

Para as entidades beneficentes de assistência social que atuam no ensino superior, básico ou em área distinta da educação que não aderirem ao PROUNI, a legislação determina a aplicação, em gratuidade, de pelo menos 20% da receita bruta total (proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares), sendo essa a base de cálculo prevista no Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998, que dispõe sobre a concessão do certificado de entidade de fins filantrópicos. Na segunda modalidade, entidades beneficentes de assistência social que atuam no ensino superior que aderirem ao PROUNI, diferentemente da exigência da primeira modalidade, deverão aplicar 20% da receita anual efetivamente recebida em gratuidades.

Outro ponto de que trata a legislação do PROUNI refere-se à prestação de contas ao Poder Público, ou seja, a adequada aplicação do programa pelas instituições de ensino que aderirem ao mesmo será acompanhada por um grupo interministerial, composto pelos Ministérios da Educação, da Fazenda e da Previdência Social. Esse aspecto amplia a complexidade dos controles e prestação de contas das instituições que possuem o certificado de entidade beneficente de assistência social e que aderirem ao PROUNI. Esses fatos instigam a contabilidade na busca de soluções para o registro adequado dos eventos, tanto da filantropia quanto do PROUNI, duas legislações distintas com o mesmo objetivo e alcance social.

Analisando-se a legislação da filantropia, verifica-se que o primeiro passo para a legislação em vigor originou-se a partir da Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959, regulamentada pelo Decreto nº 1.117, de 1º de junho de 1962, que isentou a cobrança de previdência social a entidades filantrópicas desde que reconhecidas como de utilidade pública e certificadas pelo Conselho Nacional do Serviço Social. Muitas das entidades filantrópicas, hoje denominadas entidades beneficentes de assistência social, atuam no ensino superior, dentre outras áreas, como educação básica e fundamental, saúde e assistência social.

Uma análise da retrospectiva histórica dos fatos permite compreender melhor a realidade; portanto aborda-se, resumidamente, a história do ensino superior desde seu surgimento até os dias de hoje, além dos dados do censo de educação no Brasil realizado em 2004.

### **2.1.3 Ensino Superior no Brasil**

Com relação às origens e às características do ensino superior no Brasil, este pode ser considerado um caso atípico no contexto latino-americano, pois, desde o século XVI, os espanhóis fundaram universidades em suas possessões na América, as quais eram instituições religiosas que recebiam autorização do Sumo Pontífice, através de Bula Papal (SOARES, 2002).

O Brasil Colônia, por sua vez, não criou instituições de ensino superior em seu território. Assim os estudantes da elite colonial portuguesa deslocavam-se até Portugal a fim de realizem seus estudos.

A primeira tentativa de criação do ensino superior no Brasil partiu dos jesuítas, que se dedicavam à cristianização dos índios; à formação do clero, em seminários teológicos e à educação dos filhos da classe dominante (SOARES, 2002).

O primeiro período, compreendido entre os primórdios da colonização até 1759, teve início com o trabalho desenvolvido pelos jesuítas nos seus colégios, especialmente o da Bahia, que chegou a conseguir licença da metrópole para conferir o grau de Mestre em Artes. Não lhes foi permitido, contudo, elevar o Colégio da Bahia à categoria de universidade. Comparando, entretanto, o trabalho aqui desenvolvido com o do México e do Peru, à mesma época, é possível concluir que os grandes colégios dos jesuítas funcionavam em moldes universitários (CAVALCANTE, 2000, p. 8).

Somente em 1808, com a vinda da família real portuguesa, teve início a formação do núcleo de ensino superior no país. No entanto, o que prevaleceu nessa época foi a criação de estabelecimentos de ensino superior profissionalizantes, objetivando atender as necessidades da corte (CAVALCANTE, 2000; SAMPAIO, 2000; SOARES, 2002).



Nesse período, foram criadas escolas de ensino superior, entre elas: a Escola de Cirurgia e Anatomia, em Salvador (hoje Faculdade de Medicina da Universidade Federal da Bahia), Escola de Anatomia e Cirurgia do Rio de Janeiro (hoje Faculdade de Medicina da Universidade Federal do Rio de Janeiro) e a Academia da Guarda Marinha. Desse período até a proclamação da República, em 1889, o ensino superior desenvolveu-se lentamente (SAMPAIO, 2000).

A República pode ser considerada como marco histórico do ensino superior privado no Brasil, a partir da Primeira Constituição da República de 1891, que descentralizou o ensino superior até então exclusivo do poder central, delegando-o também para os governos estaduais e permitindo a criação de instituições privadas. Com isso, houve a ampliação e a diferenciação do sistema de ensino superior (CAVALCANTE, 2000; SAMPAIO, 2000).

Nesse período, todas as instituições de ensino superior, inclusive as públicas, cobravam mensalidades e taxa de matrícula de seus alunos, de tal forma que a questão de gratuidade do ensino público não se constituía em um aspecto de diferenciação (SAMPAIO, 2000).

Até 1900, segundo Sampaio (2000), não existiam mais do que 24 escolas de ensino superior no país. A partir dessa data, mediante a possibilidade do novo molde legal disciplinado pela Constituição da República, a iniciativa privada criou seus próprios estabelecimentos de ensino superior. As instituições particulares, dessa época, basicamente, eram de iniciativa confessional católica ou de iniciativa de elites locais que buscavam dotar seus estados com estabelecimentos de ensino superior.

Em 1920, foi criada a primeira Universidade do Brasil no Rio de Janeiro, e, em 1935, a Universidade do Distrito Federal, ambas de iniciativa pública. Em 1946, surgiu a primeira universidade católica do Brasil, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, inaugurando uma série de outras universidades católicas que vieram a ser criadas nessa época (SOARES, 2002).

No período de 1930 a 1980, conforme Sampaio (2000), identifica-se a consolidação e o crescimento do setor privado, por meio da análise dos fatos ocorridos em duas fases distintas: a primeira compreendida entre 1933 e 1965, e a segunda, de 1965 a 1980.

O primeiro período caracteriza-se pela consolidação e estabilidade no crescimento da participação relativa do ensino privado no sistema, destacando-se, nesse período, os Decretos 3.671/31, 2.076/40 e 42/83, da reforma educacional, que estabeleciam que a criação e o funcionamento de cursos de nível superior eram de iniciativa pública e privada, sendo os de iniciativa privada autorizados pelo governo federal (SAMPAIO, 2000).

O segundo corresponde à mudança de patamar no crescimento das matrículas privadas, levando à predominância desse setor no sistema de ensino superior. Destaca-se, nesse período, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB) de 1961, e a Lei nº 5.540, de 11 de novembro de 1968, que instituiu a reforma universitária. Esse período, vigência do regime militar, foi caracterizado por conflitos com representantes estudantis, e as universidades eram vistas como focos de subversão, sendo mantidas sob constante vigilância (SAMPAIO, 2000).

A expansão do setor privado deu-se mediante a proliferação de estabelecimentos isolados, muitos dos quais antigas escolas de nível secundário de pequeno porte que ofereciam número reduzido de cursos. Essas escolas caracterizaram a expansão e a consolidação do setor privado de atendimento à demanda de massa no final de 1960 e durante a década de 1970 (SAMPAIO, 2000).

Após 1968, a pressão pelo aumento de vagas no ensino superior acelerou a expansão do setor privado, que criou inúmeras Faculdades isoladas nas regiões onde havia maior demanda, ou seja, na periferia das grandes metrópoles e nas cidades de médio porte dos estados mais desenvolvidos. Essa expansão ocorreu com o consentimento do governo, sendo que, em 1980, mais da metade dos alunos do terceiro grau estavam matriculados em estabelecimentos isolados de ensino superior (SOARES, 2002).

Entre 1960 e 1974, as instituições de ensino superior cresceram 286%, o número de cursos por elas mantidos, 176%, e o número de alunos, 1.059%. Ainda nesse período, a demanda por ensino superior, considerada em termos do número de inscritos nos concursos vestibulares, cresceu 237%, e a oferta de vagas, 240% (CAVALCANTE, 2000).

A partir de 1980, delineou-se uma situação diferente da conhecida até então, que perdura até os dias atuais. Segundo Sampaio (2000, p. 75), as principais razões são:

a) estabilidade seguida de declínio da participação relativa das matrículas privadas no sistema de ensino superior; b) diminuição do número de estabelecimentos isolados, simultaneamente ao aumento de universidades particulares; c) desconcentração regional e interiorização dos estabelecimentos particulares e de suas matrículas; d) crescimento acelerado do número de cursos e ampliação do leque de carreiras oferecidas pelo setor privado.

Após a identificação de fatos relevantes da história do ensino superior no país, cabe abordar sua atual estrutura e regulamentação.

A Constituição Federal de 1988, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional de 1996, decretos-leis, portarias e regulamentações específicas complementam a legislação do ensino superior em vigor.

Na Constituição Federal de 1988, os artigos 205 a 209 estabelecem que a educação é direito de todos e dever do Estado e da família, e livre à iniciativa privada. Isso enseja que as instituições de ensino assumam formas diferentes de organização.

A Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB), Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, em seu art. 19, classifica as instituições de ensino nas seguintes categorias administrativas: “I - públicas, assim entendidas as criadas ou incorporadas, mantidas e administradas pelo Poder Público; II - privadas, assim entendidas as mantidas e administradas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado”.

As instituições classificadas como privadas, de acordo com o art. 20 da LDB, enquadram-se nas seguintes categorias:

I - particulares em sentido estrito, assim entendidas as que são instituídas e mantidas por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas de direito privado que não apresentem as características dos incisos abaixo;

II - comunitárias, assim entendidas as que são instituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas, inclusive cooperativas de pais, professores e alunos, que incluam em sua entidade mantenedora representantes da comunidade;

III - confessionais, assim entendidas as que são instituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas que atendem à orientação confessional, a ideologias específicas e ao disposto no inciso anterior;

IV - filantrópicas, na forma da lei.

As instituições condizentes com a definição de comunitárias, confessionais ou filantrópicas usufruem de incentivo fiscal, devido à sua característica não-lucrativa. Esse assunto é abordado em capítulo específico.

O capítulo IV da LDB, que trata do Ensino Superior, menciona no art. 45 a existência de variados graus de abrangência ou especificações para as instituições de ensino superior, sejam elas públicas ou privadas, porém não os elege. Nos demais artigos, entretanto, só faz referência explícita às entidades: universidades e instituições não-universitárias (artigos 48, 51, 52, 53 e 54). Já o Decreto nº 3.860, de 9 de julho de 2001<sup>2</sup>, que dispõe sobre a organização do ensino superior, define, para o sistema federal de ensino, a seguinte organização acadêmica das instituições de ensino:

- **Universidades:** são instituições pluridisciplinares caracterizadas pela oferta regular de atividades de ensino, pesquisa e extensão. Às universidades é requerido que mantenham ao menos um terço do corpo docente em regime de dedicação integral, bem como ao menos um terço do corpo docente com titulação acadêmica de mestre ou doutor. As universidades podem criar e fechar cursos, e podem, ainda, criar cursos superiores em municípios fora de sua sede e na mesma unidade da federação;
- **Centros Universitários:** são instituições pluridisciplinares caracterizadas pela excelência do ensino oferecido. Aos centros universitários não são feitas exigências em termos de número de professores com dedicação integral nem com titulação de mestre ou doutor. Além disso, não lhes é exigido que atuem com pesquisa e extensão. Os centros universitários podem criar e fechar cursos, embora não possam criar cursos fora de sua sede;
- **Faculdades Integradas, Faculdades, Institutos Superiores e Escolas Superiores:** não têm exigências em termos de regime de dedicação e titulação do corpo docente nem de realização de pesquisa e extensão. Não têm autonomia para a criação de novos cursos.

O Decreto nº 5.773, de 9 de maio de 2006 revogou o Decreto nº 3.860 de 9 de julho de 2001<sup>3</sup>, assim as instituições de ensino, de acordo com sua organização e respectivas

---

<sup>2</sup>Revogado pelo Decreto nº 5.773, de 9 de maio de 2006.

<sup>3</sup>Revogado pelo Decreto nº 5.773, de 9 de maio de 2006.

prerrogativas acadêmicas poderão credenciar-se como faculdades, centros universitários e universidades.

A partir do entendimento da organização legal do ensino superior no Brasil, torna-se relevante evidenciar uma sinopse estatística realizada em 2004 pelo Ministério da Educação (MEC) e pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP).

Segundo o Censo da Educação Superior de 2004, realizado pelo MEC e INEP, identificaram-se 2.013 instituições que atuam no ensino superior, sendo 169 universidades e 1.844 instituições não-universitárias, nos termos da legislação vigente, em especial, nos termos do artigo 207 da Constituição Federal, que atribui às universidades autonomia didática, administrativa, gestão financeira e patrimonial, devendo realizar atividades de ensino, pesquisa e extensão de forma indissociável. A Tabela 1 revela a distribuição de instituições do ensino superior por organização acadêmica:

Tabela 1- Número e Percentual de Instituições, por Organização Acadêmica - Brasil - 2004

<b>Instituições</b>	<b>Número</b>	<b>%</b>
Universidades	169	8,4
Centros Universitários	107	5,32
Faculdades Integradas	119	5,91
Faculdades, Escolas e Institutos	1.474	73,22
Centros de Educação Tecnológica	144	7,15
<b>Total</b>	<b>2.013</b>	<b>100</b>

Fonte: Deaes/INEP/MEC (2004)

Desse conjunto de 2.013 instituições de educação superior, 1.789, ou seja, 88,9% são privadas. Esse percentual, segundo dados do *World Education Indicators*, coloca o sistema educacional superior brasileiro entre os mais privatizados do mundo (Deas/INEP/MEC, 2003). A Tabela 2 reflete esses dados.

Tabela 2 - Número e Percentual de Instituições, por Categoria Administrativa - Brasil - 2004

<b>Instituições</b>	<b>Número</b>	<b>%</b>
Públicas	224	11,1
Privadas	1.789	88,9
<b>Total</b>	<b>2.013</b>	<b>100</b>

Fonte: Deaes/INEP/MEC (2004)

O mesmo censo classificou as instituições privadas em dois grupos: 1) as particulares, com fins lucrativos; e 2) as comunitárias, filantrópicas ou confessionais, sem fins lucrativos.

Sob essa perspectiva, identificam-se 1.401 (78,3%) instituições particulares com fins lucrativos, e 388 (21,7%) comunitárias, confessionais ou filantrópicas, sem fins lucrativos, conforme Tabela 3

Tabela 3 - Número e Percentual de Instituições Privadas - Brasil - 2004

<b>Instituições</b>	<b>Número</b>	<b>%</b>
Particulares	1.401	78,3
Comunitárias, Confessionais, Filantrópicas	388	21,7
<b>Total</b>	<b>1.789</b>	<b>100</b>

Fonte: Deaes/INEP/MEC (2004)

Cabe destacar que o Censo de 2004 mostra que as matrículas do setor privado representam 71,7% de um total de 4.163.733 matrículas, ou seja, 2.985.405 alunos matriculados. É interessante observar que, apesar de se encontrarem em menor número, as instituições Comunitárias, Confessionais e Filantrópicas abarcam 46,5% (1.388.511 de 2.985.405) das matrículas do ensino superior privado (Deas/INEP/MEC, 2004). Além da supremacia no número de instituições, a Tabela 4 evidencia que o setor de ensino superior privado é o sistema predominante também no que concerne ao número de matrículas.

Tabela 4 - Número de Matrículas em Cursos Presenciais por Categoria Administrativa - Brasil - 2004

<b>Categoria Administrativa</b>	<b>Número</b>	<b>%</b>
<b>Pública</b>	<b>1.178.328</b>	<b>28,3</b>
<b>Privada</b>	<b>2.985.405</b>	<b>71,7</b>
Particular	1.596.894	38,4
Comunitárias, Confessionais, Filantrópicas	1.388.511	33,3
<b>Total</b>	<b>4.163.733</b>	<b>100</b>

Fonte: Deaes/INEP/MEC (2004)

Conforme Sampaio (2000), essa posição majoritária do ensino privado evidencia-se desde meados dos anos 1960, quando passou a atender a demanda da clientela estudantil por ensino.

O Gráfico 1 evidencia o crescimento do número de instituições de ensino superior do país, no período de 1993 a 2003, identificando maior crescimento do número de instituições privadas e estagnação no setor público.

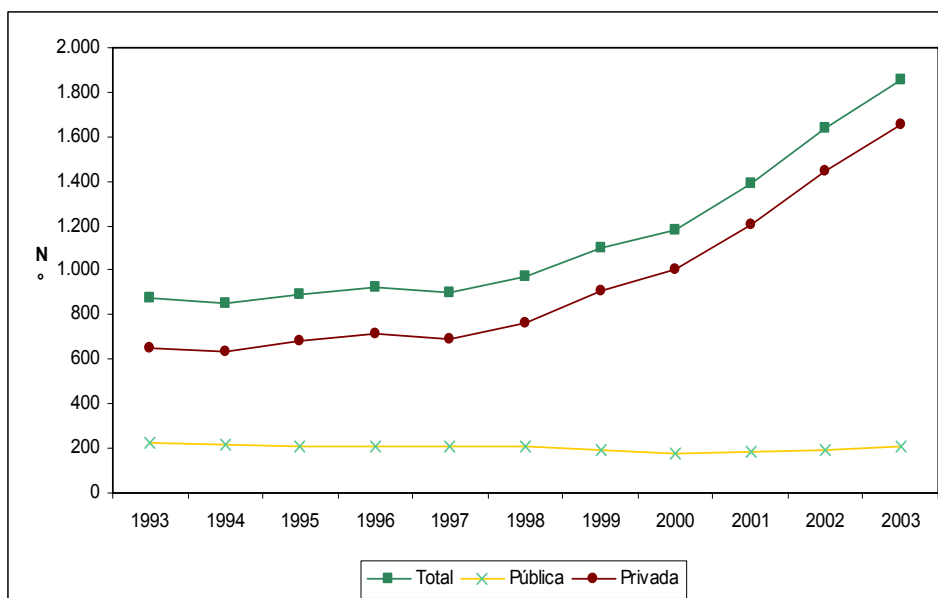


Gráfico 1 - Evolução do Número de Instituições de Educação Superior, por Categoria Administrativa - Brasil 1993/2003

Fonte: MEC/INEP/DAES, 2003.

Observa-se a participação do ensino privado superior na formação acadêmica e profissional de mais de 70% de jovens universitários do país, fazendo com que a educação superior brasileira seja predominantemente de cunho privado.

A predominância de um ou de outro setor de ensino superior refere-se à escolha entre as duas alternativas, público ou privado, as quais permitem atender à demanda de massa por ensino superior, aliada aos fatores históricos e às conjunturas políticas que, evidentemente, intervêm nesse processo (SAMPAIO, 2000).

O estudante do ensino público conta com o total financiamento do Estado, o que não ocorre no setor privado. Neste, porém, o estudante pode concorrer a financiamento e bolsa de estudo desde que atenda os requisitos estabelecidos pela legislação. Pode-se destacar como modalidade de financiamento o Financiamento ao Estudante do Ensino Superior (FIES) e a isenção fiscal (bolsa filantropia e PROUNI).

O FIES é um programa do Ministério da Educação (MEC), destinado a financiar a graduação no ensino superior, aos estudantes que não têm condições de arcar integralmente com os custos de sua formação. Os alunos devem estar regularmente matriculados em instituições não-gratuitas, cadastradas no programa e com avaliação positiva nos processos conduzidos pelo MEC. O FIES é operacionalizado pela Caixa Econômica Federal.

A isenção fiscal aplica-se às instituições privadas reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social ou que tenham aderido ao PROUNI. Em contrapartida à isenção fiscal, as Instituições de Ensino Superior (IES) deverão destinar bolsas de estudo a alunos, conforme determinação legal.

A Associação Brasileira de Mantenedoras do Ensino Superior (ABMES) realizou, em 2005, uma pesquisa descritiva junto às IES particulares ativas em 2004, identificando que, das 211 IES que responderam a pesquisa, 190 (91%) ofereceram algum tipo de bolsa-auxílio ou desconto para seus alunos. Além das bolsas, 34.068 alunos matriculados nas IES que responderam a pesquisa participavam do FIES. Em nível nacional, estima-se que 210.631 alunos foram beneficiados com o financiamento em 2004. Também foram identificadas informações relativas ao PROUNI, apontando que 58% das IES aderiram ao programa, disponibilizando 19.217 vagas. Extrapolando esses resultados para o universo das IES, estima-se que 1.102 IES aderiram ao programa, disponibilizando 128.489 vagas (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE MANTENEDORAS DO ENSINO SUPERIOR, 2005).



Identificadas as características das EBAS que atuam no ensino superior, cabe tratar da contabilização dos atos e fatos que envolvem essas entidades. Para isso, o processo contábil se torna relevante e indispensável para permitir a adequada evidenciação e prestação de contas dessas entidades.

## 2.2 O PROCESSO CONTÁBIL

Desde o seu surgimento, a contabilidade focaliza o controle do patrimônio e sua variação, buscando a geração de informações relevantes aos mais diversos usuários. Assim disponibiliza elementos importantes para a gestão, além de atender a demanda de informações legais das instituições.

Nesse sentido, a Resolução nº 774, de 16 de dezembro de 1994, do CFC, estabelece que na contabilidade o objeto é sempre o patrimônio de uma entidade, definido como

um conjunto de bens, direitos e obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física; a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais; ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independentemente da sua finalidade, que pode ou não incluir lucro.

A forma encontrada para o controle do patrimônio é o registro de todos os atos administrativos segregados em contas, conforme a natureza da operação: direitos, obrigações, receitas e despesas. Para o efetivo registro, a contabilidade utiliza a técnica denominada de Método das Partidas Dobradas, cujo produto final é a estruturação dos livros contábeis (diário e razão), do balancete de verificação e da construção dos relatórios contábeis (demonstrações contábeis).

A Contabilidade, na sua condição de ciência social, cujo objeto é o patrimônio, busca, por meio da apreensão, da quantificação, da classificação, do registro, da eventual sumarização, da demonstração, da análise e relato das mutações sofridas pelo patrimônio da entidade particularizada, a geração de informações quantitativas e qualitativas sobre ela, expressas tanto em termos físicos, quanto monetários (Resolução CFC 785/95).

De forma simplificada, pode-se conceituar a contabilidade como a ciência que examina, registra, resume e interpreta os fatos financeiros e econômicos que afetam a situação patrimonial de determinada pessoa física ou jurídica.

Iudícibus; Marion (2002), ao abordarem o objeto da contabilidade, colocam que ela é a ciência do patrimônio e se destina a evidenciar as variações quantitativas e qualitativas do mesmo. Em uma visão macro, é a ciência que registra e analisa como e quão bem a entidade utilizou os recursos a ela confiados. O seu estudo objetiva o entendimento da técnica e da prática contábil existentes, ou seja, busca o entendimento teórico e prático da ciência contábil.

Segundo Hendriksen; Breda (1999), a teoria contábil tem sido definida como um conjunto de princípios lógicos que proporciona melhor compreensão das práticas existentes, oferece um referencial conceitual para avaliação de práticas contábeis existentes e orienta o desenvolvimento de novas práticas e novos procedimentos.

Iudícibus; Martins; Gelbcke (2003, p. 48), referindo-se à Deliberação nº 29/86 da CVM, assinalam que

a contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

Entende-se como ‘usuários’ as pessoas físicas ou jurídicas que tenham interesse na situação patrimonial da organização, seja ela uma entidade com ou sem fins lucrativos, ou mesmo, de direito público, como Estados, Municípios, União, Autarquias, etc.

Segundo Hendriksen; Breda (1999), algumas pessoas afirmam que o usuário principal deve ser a administração; outras defendem que devem ser os empregados, clientes ou o público em geral. Os autores mencionam que o *Financial Accounting Standards Board (FASB)* sustenta que os acionistas, investidores e credores são os principais usuários da contabilidade. Portanto a divulgação das demonstrações contábeis deve ser útil ao grupo de usuários externos para a tomada de decisão de investimento e demais decisões, mas é,

sobretudo, a fonte provedora de informações para a tomada de decisões operacionais por parte dos gestores das empresas.

Segundo Iudícibus (2000, p. 19), faz-se necessária a

construção de um arquivo básico de informação contábil que possa ser utilizado, de forma flexível, por vários usuários, cada um com ênfases diferentes neste ou naquele tipo de informação, neste ou naquele princípio de avaliação, porém extraídos todos os informes do arquivo básico ou data base estabelecido pela Contabilidade.

Com o intuito de gerar informações que possam atender a uma gama maior de usuários, a contabilidade se vale de postulados, princípios e convenções, que são o arcabouço e o alicerce da sua estrutura conceitual básica, ou seja, as regras básicas de aplicação da estrutura teórica que buscam harmonizar a escrituração e a análise contábil das instituições.

Iudícibus; Martins; Gelbcke (2003) explicam que os postulados enunciam condições sociais, econômicas e institucionais dentro das quais a contabilidade atua. Os princípios representam o núcleo central da estrutura contábil e orientam como a profissão deve se posicionar diante da realidade social, econômica e institucional. Por último, as convenções representam as restrições, ou seja, representam certos condicionamentos de aplicação dos princípios em situação prática.

A regulamentação da contabilidade objetiva a sua uniformização e padronização, servindo os postulados, os princípios e as convenções de guia desse processo, tanto que sua concepção está direcionada a atender a toda a gama de negócios, sejam eles focados na geração de lucro ou não.

Desse modo, a regulamentação da contabilidade vem auxiliar também a contabilidade das instituições que atuam na área educacional sem fins lucrativos. Além desse fato, destacam-se as Normas Brasileiras de Contabilidade, que tratam dos aspectos específicos dessas instituições.

### 2.2.1 Contabilização nas Instituições de Educação sem Fins Lucrativos

- **Contabilidade Financeira**

A contabilidade nas Instituições de Educação sem Fins Lucrativos, como das demais instituições, é orientada pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade; pelas Normas Brasileiras de Contabilidade e pela Lei nº 6.404/76, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, ou seja, adotam-se os mesmos moldes de contabilização usados nas empresas com fins lucrativos.

Araújo (2005), ao tratar dos aspectos legais das organizações do Terceiro Setor, menciona que a Lei nº 6.404/76, apesar de estar caracterizada para as sociedades anônimas, pode ser aplicada às demais sociedades ou organizações que utilizam recursos escassos no cumprimento de seus objetivos. Dessa forma, entende que as organizações do terceiro setor podem fazer uso de partes da Lei das S/A que se referem à escrituração de suas operações, servindo de base legal para a preparação e a divulgação das demonstrações contábeis.

Destaca-se que eventos específicos devem ser analisados e tratados por meio de instruções específicas, como por exemplo, a norma técnica de contabilidade para entidades sem finalidade de lucro.

Para entidades sem fins lucrativos, o CFC editou a Norma Brasileira de Contabilidade - Técnica 10.19 - NBC T 10.19, Resolução CFC nº 877/00, detalhando os vários itens que a compõem, visando a evidenciar os aspectos relacionados ao registro de operações e ao formato das demonstrações contábeis que se lhes aplicam.

No item 1.4 da norma 10.19, são apontadas as entidades contempladas pela norma, entre elas: as entidades sem fins lucrativos que atuam em atividades assistenciais, de saúde, educacionais, técnico-científicas, esportivas, religiosas, políticas, culturais, beneficentes, sociais, de conselho de classe e outras.

A NBC T 10.19 estabelece critérios e procedimentos de avaliação, de registro dos componentes e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e das

informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas. Destina-se a orientar o atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis a serem cumpridos pelas pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucro, contemplando as entidades beneficentes de assistência social e seus quesitos para a emissão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, de competência do CNAS.

Desse modo, reconhece que as entidades sem fins lucrativos possuem algumas particularidades inerentes à sua atividade e recomenda a adoção de terminologia específica para as contas de Lucro e Capital. A Norma orienta a utilização das denominações *superávit* ou *déficit* ao invés de lucros ou prejuízos, de Patrimônio Social e não Capital Social, reconhecendo que o resultado destina-se para a manutenção da atividade.

A referida Norma, no item 2, trata do registro contábil, orientando para que as receitas e despesas sejam reconhecidas, mensalmente, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os da Oportunidade e da Competência. Também trata de características de registros referentes às doações, subvenções e contribuições, tanto para custeio como patrimoniais.

Em consonância com a legislação que trata da filantropia, a NBC T 10.19, em seu item 2.5, destaca a necessidade de sua contabilização em contas segregadas, facilitando assim a prestação de contas dessas instituições, ao enunciar:

Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, superávit ou déficit, de forma segregada, quando identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social, técnico-científica e outras, bem como comercial, industrial ou prestação de serviços.

Nesse aspecto, o elenco de contas que representa a espinha dorsal da estrutura contábil de qualquer entidade jurídica vem a contribuir com a adequada segregação das contas (Conselho Federal de Contabilidade, 2004). Um elenco de contas bem estruturado e adequado às necessidades da entidade contempla as contas que registram as transações inerentes às atividades desenvolvidas, atividades essas previstas no documento de formalização da pessoa jurídica, ou seja, em seu estatuto.

Segundo Sá (1998), elenco de contas é a relação de título das contas, enfatizando que este deve ser flexível, permitindo inserir novas contas, a fim de dar-lhe a maleabilidade necessária.

Portanto, o elenco de contas auxilia na adequada segregação das contas, permitindo que os registros contábeis evidenciem as receitas e despesas em conformidade com as atividades desenvolvidas pela instituição.

A adequada segregação das contas e a regulamentação da contabilidade financeira também são apontadas pela Associação Nacional de Mantenedoras de Escolas Católicas do Brasil (2003), que, ao abordar a contabilização das instituições de ensino, destaca alguns pontos de controle que interferem na qualidade da informação contábil:

- a) a escrituração deverá ter como suporte legal o Estatuto Social, que trata das linhas mestras de operacionalidade;
- b) o plano de contas deve apresentar perfeita consonância com o Estatuto Social, suas atividades e as normas técnicas;
- c) devem-se observar, na estruturação e nas demonstrações contábeis, as normas Brasileiras de Contabilidade emanadas do Conselho Federal de Contabilidade, bem como legislação específica, entre elas, a Legislação Societária (Lei nº 6.404/76), naquilo que for pertinente; observar também as normas do CNAS, INSS e outras decorrentes de Convênio;
- d) deve-se ter planejamento e controle das atividades sociais desenvolvidas e sua integração com a contabilidade da entidade, para demonstrar as peças contábeis consoante projetos e de forma segregada.

Com o intuito de buscar o detalhamento das informações relacionadas às atividades desenvolvidas pelas instituições, a contabilidade financeira utiliza-se de técnicas usadas pela contabilidade e custos.

- **Contabilidade de custos**

Em sintonia com o processo descrito anteriormente, a contabilidade de custos contribui ao gerar informações detalhadas das atividades assistenciais desenvolvidas pelas instituições.

Importa também notar que durante muito tempo se pensou que a contabilidade de custos se referia apenas ao custeamento dos produtos e que servia somente às empresas industriais. Todavia, atualmente, esse ramo da contabilidade é constituído de técnicas que podem ser aplicadas a muitas atividades, inclusive, e principalmente, aos serviços públicos e, ainda, às empresas não-lucrativas (LEONE, 2001, p. 9).

As IES sem fins lucrativos disponibilizam serviços educacionais, de saúde e assistenciais à comunidade, e para isso incorrem em custos. “Custos são gastos relativos a bens e serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços” (MARTINS, 2003, p. 25).

Com o suporte da contabilidade de custos, por meio do método de custeio por absorção, é possível identificar os custos diretos, indiretos, fixos e variáveis das gratuidades e beneficências desenvolvidas pela entidade.

A filosofia do custeio por absorção, aceita pela legislação tributária, está estruturada na sistemática de apropriação de todos os custos diretos e indiretos aos produtos (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000; LEONE, 2001; MARTINS, 2003). Essa filosofia está alinhada com os Princípios Fundamentais de Contabilidade; portanto é válida para fins de demonstrações contábeis, auditoria e prestações de contas ao fisco.

Martins (2003, p. 38) contribui nesse ponto, ao mencionar que o custeio por absorção

não é um princípio contábil propriamente dito, mas uma metodologia decorrente deles, nascida com a própria Contabilidade de Custos. Outros critérios diferentes têm surgido através dos tempos, mas este é ainda o adotado pela Contabilidade Financeira; portanto, válido para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados como, também, na maioria dos países, para Balanço e Lucros Fiscais.

Levando-se em consideração que a contabilidade tem como finalidade prestar informações aos usuários, o método de custeio por absorção atende bem ao fisco e às auditorias independentes, pois segue todos os princípios válidos para a elaboração das Demonstrações Contábeis, servindo de base para a evidenciação e prestação de contas das IES sem fins lucrativos.

O fundamental para estabelecer um sistema de custos nas IES é a segregação das atividades em meio e fim, ou seja, a atividade meio (de apoio), responsável pelo suporte administrativo das atividades principais da instituição, e a atividade fim (principal), responsável pelas atividades principais: ensino, pesquisa e extensão.

Nesse aspecto, Vantorini (2001) contribui com um estudo sobre a Departamentalização Aplicada à Educação, propondo um modelo de Mapa de Rateio segregado em Departamento de Prestação de Serviço e Departamento de Apoio, o qual tem por finalidade o mapeamento dos custos das instituições de ensino e, em consequência, a mensuração do custo de seus produtos.

Ao abordar a contabilização de custos, o Conselho Federal de Contabilidade (2004) destaca que a contabilidade de custos é importante na segregação destes, sugerindo que as atividades desenvolvidas pela entidade sejam classificadas em atividades-fim e atividades-meio, procurando, assim, a adequada alocação dos custos. Também coloca que a contabilidade deve determinar os critérios a serem utilizados na alocação, de maneira clara e consistente, temporalmente.

A partir dessa base estrutural inicial, a instituição organiza seu agrupamento de custos de acordo com as necessidades, visando a contemplar o atendimento aos órgãos fiscais e às necessidades da administração. Como salienta Leone (2001, p. 9), “a idéia básica, atualmente, é que eles devem ser determinados tendo em vista o uso a que se destinam”.

Nesse contexto, ressalta-se a importância de contemplar na estrutura de custos as áreas temáticas objetivadas pela LOAS, que alcança também as IES sem fins lucrativos, reconhecidas como EBAS:

- a) proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;



- b) amparo às crianças e adolescentes carentes;
- c) promoção da integração ao mercado de trabalho;
- d) habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária.

Por meio dessa segregação, pode a contabilidade buscar um maior grau de detalhamento, o qual tende a facilitar a rastreabilidade da informação e a transparência das atividades, contribuindo para a prestação de contas aos órgãos fiscalizadores.

#### 2.2.1.1 Tratamento da Receita

A análise do conceito de receita, sob o prisma da teoria da contabilidade, dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, surge da necessidade de entendimento quanto ao reconhecimento da receita mencionado na legislação específica das IES sem fins lucrativos.

Em 2005, as IES depararam-se com a oportunidade de adesão ao PROUNI, implementado pelo Ministério da Educação. As instituições que não optaram pela adesão ao programa ficaram vinculadas à Legislação anterior, ou seja, ao Decreto nº 2.536/98, que prevê a aplicação de 20% (vinte por cento) da **receita anual bruta** (proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares) em gratuidade. Já as que aderiram ao programa passaram a atender os requisitos exigidos na Lei nº 11.096/2005, que prevê a destinação de 20% (vinte por cento) de sua **receita anual efetivamente recebida** em gratuidade.

Diante das regras estabelecidas pela legislação, entre outros requisitos, as IES defrontam-se com eventos que provocam alterações em sua situação patrimonial, sendo objeto da contabilidade a sua mensuração e evidenciação.

Lima (2003), em pesquisa realizada com Instituições de Ensino Superior com Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (IESCEBAS), constatou que, na

maioria destas instituições, as gratuidades oferecidas (bolsa de estudo) não estão sendo contabilizadas como receita e, conseqüentemente, não fazem parte da Demonstração de Resultados como Receita Operacional Bruta, sendo seu registro efetuado em conta do grupo compensado. Por outro lado, as despesas com gratuidades estão sendo contabilizadas em contas de resultado, indicando que essas instituições não observam os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Segundo Domiciano (2003), os auditores fiscais do INSS e analistas do CEAS têm verificado que as instituições sem fins lucrativos valem-se de critérios de registro e de demonstrações contábeis muitas vezes não condizentes com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e com as normas existentes. Destaca que entidades com finalidades e objetivos semelhantes vêm adotando critérios distintos, os quais resultam em demonstrações contábeis que não guardam uniformidade e comparabilidade entre si.

A NBC T 10.19, em seu item 2.1, recomenda o reconhecimento das receitas e das despesas mensais, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os Princípios da Oportunidade e da Competência. O Princípio da Oportunidade refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro das mutações patrimoniais, e o Princípio da Competência alude ao reconhecimento das receitas, custos e despesas, que devem ser contabilizados como tais no período da ocorrência do fato gerador, independentemente de seu recebimento ou pagamento. Iudicibus; Martins; Gelbcke (2003) esclarecem que o princípio da realização da receita e de confrontação das despesas são, em conjunto, conhecidos como Regime de Competência.

O Princípio da Competência é abordado na Resolução nº 750/93 do CFC, que trata dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. O aspecto da realização da receita é destacado no inciso 3º do art. 9º da referida resolução:

§ 3º - As receitas consideram-se realizadas:

- I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidora na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;
- II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitantemente de um ativo de valor igual ou maior;
- III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;
- IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

E o aspecto de efetivação das despesas consta no inciso 4º, do art. 9º:

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

- I – quando deixar de existir o correspondente valor do ativo, por transferência de sua propriedade para terceiros;
- II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;
- III – pelo surgimento de um passivo, sem correspondente ativo.

Levando-se em consideração o reconhecimento das gratuidades, observa-se que não há entrada de caixa, ou seja, não há por parte de quem recebe os serviços de educação (bolsas de estudo) qualquer compromisso de pagamento. Assim não existe a entrada de elementos para o ativo, seja via caixa ou contas a receber, correspondente, normalmente, à venda de serviços.

Iudícibus (2000, p. 119) entende que a receita

é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período de tempo e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita.

O conceito do FASB (*apud* HENDRIKSEN; BREDA, 1999, p. 224) traz à baila outro aspecto da receita: a liquidação de passivos decorrentes da entrega da prestação de serviços.

Receita são entradas ou outros aumentos de ativos de uma entidade, ou liquidações de seus passivos (ou ambos) decorrentes da entrega ou produção de bens, prestação de serviços, ou outras atividades correspondentes a operações normais ou principais da entidade.

Esse conceito, segundo Lima (2003), considera aspectos pertinentes à legislação da Filantropia, ou seja, a contabilização das receitas a partir da liquidação de passivos, que, no caso das IESCEBAS, é a liquidação da obrigatoriedade de atendimento a alunos carentes por meio de gratuidades.

Lima (2003) destaca o conceito do FASB, mencionando que ele deixa claro que as beneficências (gratuidades) são receitas para as IESCEBAS, devido ao aumento de ativo que será compensado através da liquidação de seus passivos representados pelas contribuições para a seguridade social, ou seja, o benefício de isenção das contribuições sociais.

A receita, independentemente de como seja definida, deve ser medida, em termos ideais, pelo valor de troca do produto ou serviço da empresa (HENDRIKSEN; BREDA, 1999).

Em decorrência do reconhecimento da receita, as despesas com gratuidade ocorrerão simultaneamente, atendendo, assim, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

#### 2.2.1.2 Contabilização das Atividades Assistenciais, Gratuidades e Benefícios Fiscais

As IES sem fins lucrativos possuem o compromisso de prestar contas de suas atividades assistenciais, especificamente as determinadas pela legislação da filantropia e do PROUNI.

A contabilização da receita, das gratuidades e dos benefícios fiscais evidencia o cumprimento da legislação. Esse aspecto se faz presente no Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998 e no NBC T 10.19, item 3.3, que orientam no sentido da evidenciação em notas explicativas do resumo das principais práticas contábeis e critérios de apuração do total das receitas, das despesas, das gratuidades, das doações, das subvenções e das aplicações de recursos, bem como da mensuração dos gastos relacionados com as atividades assistenciais, da segregação da receita com e sem gratuidade e dos benefícios fiscais gozados, e demonstradas as contribuições previdenciárias devidas, como se a entidade não gozasse da isenção.

Nesse aspecto, identificam-se entendimentos divergentes sobre o registro contábil e a evidenciação, na medida em que um grupo entende que devem ser seguidas as determinações do Decreto e da norma evidenciando somente em notas explicativas, e outro grupo

argumentando que devem ser registradas no sistema contábil da instituição as despesas do tributo pelo reconhecimento da existência dos mesmos como se devidos fossem, em contrapartida à receita gerada pela isenção e a obrigação de aplicar em gratuidades o percentual mínimo exigido pela legislação, ou seja, os vinte por cento da receita.

Araújo (2005) entende que reconhecer os tributos como se devidos fossem deve ser evitado, posto que não existe passivo nem despesa, muito menos receita, pois a instituição é isenta. O autor salienta que

se não há obrigação de pagar, não há que se falar em registrar passivos. Se o Estado não cobra tributos, não há de se falar em despesas do tributo, muito menos em receitas com tributos não cobrados, pois não há elementos caracterizadores da receita, nesse caso (ARAÚJO, 2005, p. 84).

Araújo (2005) acredita que evidenciar essa gratuidade é importante para a gestão da instituição, para o controle social, para o controle governamental sobre os tributos que deixam de ser cobrados, e a sua evidenciação em nota explicativa permite adequada compreensão dos efeitos de uma provável tributação. Sugere a apresentação de quadros e tabelas comparativas, as quais tendem a facilitar a compreensão dos efeitos de uma provável tributação por uma variedade de categoria de usuários.

O autor explica que a isenção não provoca impactos patrimoniais, pois não podem ser consideradas receitas nem despesas de tributo. Sugere cautela nos casos que se faça a opção por elaborar o registro no sistema contábil, haja vista a possibilidade de estar distorcendo os números da instituição pela inclusão de receita, despesas e passivos, onde não há efetivamente esses elementos. Porém o autor não adentra nas questões de obrigatoriedade de aplicar parte da receita em gratuidades, gerando assim uma obrigação para a instituição.

Conclui o assunto ensejando maior aprofundamento e discussão dos conceitos aplicados à luz da teoria da contabilidade e enfatiza o conservadorismo quando não existem regras oficiais para o registro de eventos que possam provocar avaliações errôneas por parte dos usuários das informações contábeis.

Em consonância com o segundo grupo e em contraponto a Araújo 2005, destacam-se os estudos de Lima (2003), do Conselho Federal de Contabilidade (2004) e de Bosio; Giollo, (2005).

Lima (2003) parte da premissa de que as beneficências ou gratuidades são serviços que a instituição possuidora do CEBAS está obrigada a prestar à comunidade carente, como forma de compensar os valores a título de contribuições sociais não repassadas ao Tesouro Nacional. Para que esses serviços ocorram, são necessários sacrifícios de recursos por parte da instituição.

O autor entende que, para a contabilização da filantropia, é necessário demonstrar as receitas e os custos incorridos em determinado período, em função de a instituição possuir o CEBAS, o reconhecimento dos benefícios fiscais como se devido fosse e a obrigação de aplicar 20% da receita em gratuidades ou beneficências.

Portanto a proposta apresentada por Lima (2003) permite o acompanhamento por parte dos usuários da contabilidade de como está a situação da instituição, comparando-se os benefícios usufruídos com as beneficências realizadas, bem como se a instituição está atendendo o percentual estabelecido em lei.

Os aspectos de contabilização da filantropia também são tratados no Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social, editado pelo CFC em 2004, o qual dedica um capítulo específico para gestão contábil. O tratamento contábil adotado pelo manual segue os preceitos do segundo grupo.

O Conselho Federal de Contabilidade (2004) parte do princípio de que as demonstrações contábeis devem orientar o usuário sobre o impacto da gratuidade na capacidade de sobrevivência de longo prazo da entidade. Assim faz-se necessário identificar os componentes da gratuidade para sua correta classificação:

Um é o consumo do ativo na geração do benefício a ser concedido gratuitamente. Outro é a quantificação monetária do serviço ofertado. Para os dois componentes, uma das alternativas de registro contábil é a classificação como despesa do exercício. Entretanto, essa classificação pode não ser confortável, em função do entendimento conceitual corrente de que despesa está diretamente associada ao

esforço de geração de receita. Entretanto, assumindo que a gratuidade concedida é uma renúncia de receita e, por isso, assemelha-se ao consumo de ativo (Conselho Federal de Contabilidade, 2004, p. 89).

O Conselho Federal de Contabilidade (2004), ao assumir que a gratuidade concedida é uma renúncia de receita e que, portanto, se assemelha ao consumo de ativo, entende que, para a contabilização, é necessário contemplar esse fato, assim como a obtenção da renúncia fiscal de tributos como se devidos fossem. Reconhece os impostos e as contribuições em contas do passivo e da despesa, e a imunidade e a isenção por meio da baixa do passivo contra conta de receita (benefícios obtidos – impostos, taxas e contribuições). Para gerar o resultado entre os benefícios fiscais e as gratuidades, sugere a criação de um grupo denominado Variação Patrimonial, o qual está inserido nas contas de resultado. Porém não há a preocupação de registrar a obrigatoriedade das instituições reconhecidas como EBAS de aplicar uma parte da receita em assistência social, ou seja, aplicar 20% da receita em gratuidades.

Na mesma linha de pensamento, Bosio; Giollo (2005) entendem que a opção das instituições de possuírem o CEBAS provoca modificações relevantes no seu processo, e destacam o fato de passar a administrar os recursos que deixam de recolher aos cofres públicos sob a forma de tributos, aplicando-os na região, município ou comunidade em que se encontram inseridas. Explicam que opção pelo certificado gera modificações patrimoniais na entidade, à medida que ela fica obrigada a aplicar um percentual de sua receita bruta em gratuidades a pessoas carentes.

Dessa forma, os autores entendem que as instituições, ao reconhecerem suas receitas, devem, simultaneamente, reconhecer a obrigação de aplicar o mínimo de vinte por cento dessas receitas em gratuidades. Também entendem que se deve reconhecer como receita e como despesa as contribuições sociais que a instituição deixa de recolher, mensalmente, aos cofres públicos por possuir o CEBAS. Assim as demonstrações contábeis dessas instituições evidenciam o montante das isenções usufruídas (Cota Patronal, SAT), segregadas por tipo conforme determinado em lei.

Em síntese, Bosio; Giollo (2005) entendem que uma instituição que possui o CEBAS deve evidenciar, em seus demonstrativos contábeis, as seguintes informações: a) o valor das gratuidades a aplicar, evidenciando o cumprimento do mínimo esperado, ou seja, vinte por

cento da receita bruta definido pela legislação; b) o montante aplicado em gratuidade, segregado por tipo, em conformidade com a legislação; c) o montante das isenções usufruídas segregadas por espécie de tributo; e d) o resultado gerado pelo certificado, por meio do confronto dos valores aplicados em gratuidade e os valores das isenções tributárias.

Constata-se, nas pesquisas apresentadas, entendimentos contraditórios no processo de contabilização das IESCEBAS, talvez por falta de normatização adequada ou por falta de transparência das instituições na divulgação das demonstrações contábeis. No entanto, a transparência deveria nortear as operações dessas instituições, pois atuam no desenvolvimento de uma sociedade melhor, utilizando recursos não recolhidos ao Tesouro Nacional.

### 2.3 EVIDENCIAÇÃO (*DISCLOSURE*)

O FASB, segundo Hendriksen; Breda (1999), sintetizou os objetivos da contabilidade com base no pronunciamento número 4 da APB (*Accounting Principles Board*). Entre os objetivos enfatiza-se a divulgação de informações aos usuários da contabilidade ao fornecer informações sobre os recursos econômicos de uma empresa, os direitos sobre os recursos, bem como os efeitos de transações, eventos e circunstâncias que alterem seus recursos e os direitos sobre tais recursos.

Iudícibus (2000, p. 121) sintetiza o papel da evidenciação, ao afirmar que ela

[...] é um compromisso inalienável da Contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos. As formas de evidenciação podem variar, mas a essência é sempre a mesma: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, deixando o menos possível para ficar de fora dos demonstrativos formais, a fim de propiciar uma base adequada de informação para o usuário.

De acordo com Carneiro; Araújo; Araújo (2000), uma boa divulgação não é assim considerada por possuir apenas estrutura adequada, mas também por utilizar títulos e terminologias claros, proporcionando entendimento e esclarecimento das informações.



Dessa forma, entende-se que, para uma melhor evidenciação, devem ser utilizados todos os métodos de divulgação possíveis; valer-se de linguagem compreensível, com menos termos técnicos, e de riqueza de descrição nos relatórios.

Através da evidenciação, a contabilidade auxilia os usuários internos ou externos a avaliar a situação econômica e financeira da entidade. Esses usuários podem ser compradores, clientes, fornecedores, entidades financeiras, governamentais, empregados, fisco, sociedade, enfim, todos os que nela tiverem interesse. Quanto mais transparente for a organização, mais confiança passará aos usuários da informação, alcançando imagem diferenciada no ambiente em que atua.

Dantas; Zendersky; Niyama (2004) enfatizam a similaridade entre a abrangência da evidenciação e a definição de transparência, deixando claro que evidenciação não significa apenas divulgar, mas divulgar com qualidade, oportunidade e clareza. Para alcançar a transparência desejada com a evidenciação, devem-se divulgar informações qualitativas e quantitativas que permitam ao usuário compreender as atividades desenvolvidas e os seus riscos, observando aspectos como a tempestividade, o detalhamento e a relevância.

Com isso, o desafio da contabilidade é proporcionar informações claras e compreensíveis que sejam entendidas pelos usuários, e a quantidade a ser divulgada depende da sofisticação do leitor que as recebe. O FASB, segundo Hendriksen; Breda (1999, p. 515), menciona que a informação divulgada em relatórios contábeis deve ser “compreensível para os que possuem um conhecimento razoável de negócios e atividades econômicas e estão dispostos a estudar a informação com diligência razoável”.

Nesse aspecto, os autores esclarecem que o nível de divulgação também depende do padrão considerado mais desejável: a divulgação adequada, que pressupõe um volume mínimo de divulgação compatível com o objetivo de evitar que as demonstrações sejam enganosas; a divulgação justa, que se refere ao objetivo ético de tratamento equitativo de todos os leitores em potencial; e a divulgação completa, que significa a apresentação de toda a informação relevante. Portanto as informações devem ser claras, não abusando de termos técnicos e de subjetividade, de forma a se tornarem relevantes e confiáveis.

Além dos dados quantitativos apresentados nas demonstrações contábeis clássicas previstas nas normas contábeis, considera-se importante a apresentação de maiores detalhamentos no que diz respeito a especificidades da empresa e informações relevantes, as quais merecem destaque na evidenciação. Para tal, existem formas pelas quais as informações podem ser evidenciadas.

### **2.3.1 Formas de Evidenciação**

Para proporcionar informações aos usuários, a contabilidade utiliza formas distintas de divulgação. Hendriksen; Breda (1999) mencionam que há muitas formas por meio das quais os administradores podem divulgar informações aos usuários, sendo a mais tradicional as demonstrações contábeis. Destacam que as notas explicativas, demonstrações complementares e discussões narrativas também são elementos-chave da evidenciação.

Nesse aspecto, Gonçalves; Ott (2002, p. 3) contribuem, ao ampliarem a abrangência das formas de divulgação disponíveis:

Os métodos de divulgação não se resumem apenas às demonstrações contábeis, mas informações relevantes podem ser disseminadas através do relatório da administração, em notas explicativas, boletins, reuniões com analistas de mercado/acionistas, entre outros.

Tanto para Hendriksen; Breda (1999), quanto para Iudicibus (2000), podem ser destacadas as seguintes formas de divulgação:

- formato e apresentação das demonstrações contábeis;
- terminologias e apresentações detalhadas;
- informações entre parênteses;
- notas de rodapé (explicativas);
- quadros e demonstrativos suplementares;
- parecer da auditoria;
- relatório da administração.

Hendriksen; Breda (1999) indicam que as informações mais relevantes e significativas devem sempre aparecer no corpo de uma ou mais demonstrações, caso seja possível incluí-las. Referindo-se ao formato e disposição das demonstrações, estes podem ser substancialmente alterados para ressaltar certos tipos de informação que não são diretamente divulgadas por meio de demonstrações tradicionais.

Também destacam a importância das descrições usadas nas demonstrações, e o grau de detalhamento empregado deve estar vinculado aos objetivos dos relatórios e à relevância dos itens escolhidos.

Com relação às informações entre parênteses, os autores ressaltam que podem ser apresentados entre parênteses dados não quantitativos, como explicações adicionais ou definições. Porém essas notas não devem ser longas ou acabarão reduzindo a importância dos dados principais sintetizados na demonstração.

Referindo-se às notas de rodapé (explicativas), abordam que elas têm por objetivo fornecer informações que não podem ser apresentadas adequadamente no corpo de uma demonstração sem reduzir a sua clareza. Contudo, não devem ser utilizadas como substituto de classificação, avaliação e descrição apropriadas nas demonstrações.

Quadros e demonstrativos suplementares buscam detalhar ou complementar as informações apresentadas de forma sintética nas demonstrações contábeis. Os quadros aparecem entre as notas explicativas ou em seção após as demonstrações e as notas explicativas. Algumas vezes podem ser apresentados em seção separada do relatório com o título de “destaques financeiros”, ou em alguma seção semelhante no relatório que precede as demonstrações contábeis formais (HENDRIKSEN; BREDA, 1999).

O parecer da auditoria, por sua vez, funciona como uma forma de divulgação por apresentar informações do tipo: efeito significativo decorrente da utilização de métodos contábeis distintos dos métodos geralmente aceitos, substituição de um método contábil por outro e diferença de opinião entre auditores e clientes a respeito da aceitabilidade de um ou mais métodos contábeis utilizados.

Por último, o relatório da administração deve apresentar informações qualitativas acerca dos planos da diretoria para expansão da empresa, informações sobre pesquisa e desenvolvimento, indicadores de produtividade, vendas, expectativa em relação ao futuro, desempenho em relação ao concorrente; em suma, refletir os fatos relevantes ocorridos no negócio e em suas tendências futuras.

Como se depreende, há muitas formas pelas quais podem ser divulgadas as informações aos usuários; no entanto, não existe teoria abrangente e amplamente aceita que determine qual é a ferramenta mais apropriada de divulgação. Os profissionais que atuam na área contábil vêm buscando novas formas de evidenciação que proporcionem bem informar os seus usuários (HENDRIKSEN; BREDA, 1999).

### **2.3.2 A Evidenciação nas Instituições de Ensino Superior com Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social -IESCEBAS**

Olak; Nascimento (2000) enfatizam que o desafio da contabilidade é buscar respostas convincentes a partir de informações contábeis, que permitam avaliar se determinada entidade está ou não sendo eficaz. Desse modo, a evidenciação das ações sociais e das exigências legais nas IESCEBAS constitui um importante instrumento de comunicação com seus usuários. O usuário dessas instituições pode ser formado pelo seu público interno (administração, acadêmicos, professores e funcionários) e público externo (comunidade, governo, bancos, prestadores de serviços, colaboradores, doadores).

- **Demonstrações Contábeis**

Primeiramente, aborda-se a divulgação compulsória, ou seja, a divulgação obrigatória, que, no caso dessas instituições, está regulada por órgãos governamentais. Esses aspectos são tratados em Leis e Decretos Governamentais, os quais objetivam o cumprimento das exigências estabelecidas em lei, a identificação da transparência e idoneidade da instituição e a adequada utilização dos recursos.

Esses aspectos legais estão ligados aos próprios objetivos da contabilidade, de permitir, a cada grupo de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer interferências sobre suas tendências futuras (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2003).

As Instituições de Ensino sem Fins Lucrativos, entre elas as IESCEBAS, por meio de suas mantenedoras, têm a obrigação de publicar suas demonstrações contábeis em decorrência da Lei nº 9.870, de 23 de novembro de 1999, que dispõe sobre o valor total das anuidades escolares e dá outras providências. O artigo 9º da referida Lei incorporou o artigo 7º-B da Lei nº 9.131, de 24 de novembro de 1995:

As entidades mantenedoras de instituições de ensino superior, sem finalidade lucrativa, deverão:

I - elaborar e publicar em cada exercício social demonstrações financeiras, com o parecer do conselho fiscal, ou órgão similar;

Parágrafo único. A comprovação do disposto neste artigo é indispensável, para fins de credenciamento e recredenciamento da instituição de ensino superior.

Ainda no âmbito legal, destaca-se o Decreto nº 3.860, de 9 de julho de 2001<sup>4</sup>, que dispõe sobre a organização do ensino superior e a avaliação de cursos e instituições. Em seu art. 5º, também coloca como obrigatória a publicação das demonstrações contábeis, do parecer da auditoria independente e do parecer do conselho fiscal, e o Decreto nº 50.517, de 2 de maio de 1961, que dispõe sobre a declaração de utilidade pública e, em seu art. 2º, apresenta entre os requisitos para a obtenção do título a publicação semestral das demonstrações de receita e despesa. Porém a legislação não explicita a continuidade dessa divulgação, restringindo-se à entrega anual ao Ministério da Justiça de relatório circunstanciado dos serviços prestados à coletividade no ano anterior.

A contabilidade das IESCEBAS vem se apoiando nos parâmetros de contabilização estabelecidos pela Lei nº 6.404/76, que dispõe sobre as Sociedades por Ações. Dessa forma, são orientadas a preparar um conjunto mínimo de informações que devem ser disponibilizadas ao final de cada exercício social: Balanço Patrimonial, Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados, Demonstração do Resultado do Exercício e Demonstração das Origens e

---

<sup>4</sup>Revogado pelo Decreto nº 5.773, de 9 de maio de 2006.

Aplicações de Recursos, Notas Explicativas, Parecer dos Auditores Independentes, Parecer do Conselho Fiscal (se existir) e Relatório da Administração.

Em contribuição à legislação e focalizando aspectos das entidades sem fins lucrativos, a NBC T 10.19 trata da evidenciação das demonstrações contábeis em seu item 3.1, a partir da orientação da NBC T 3, que aborda Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis de natureza geral, estabelecendo o conjunto das demonstrações capazes de propiciar aos usuários um grau de revelação suficiente para o entendimento da situação econômica e financeira da Entidade, do resultado apurado, das origens e aplicações de seus recursos e das mutações do seu patrimônio líquido num determinado período.

A NBC T 10.19 acrescenta que a conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido, e a Conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados por *Superávit* ou *Déficit* do Exercício. O valor do *superávit* ou *déficit* do exercício deve ser registrado na conta *Superávit* ou *Déficit* do Exercício, enquanto não aprovado pela assembleia dos associados e, após a sua aprovação, deve ser transferido para a conta Patrimônio Social. Esse aspecto da norma busca evidenciar a finalidade não-lucrativa dessas entidades e a não-distribuição dos resultados entre os seus associados e/ou fundadores.

O mesmo item da norma trata da divulgação das demonstrações contábeis, orientando para a observância da NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis:

- a) a publicação das demonstrações contábeis na imprensa, oficial ou privada, em qualquer das suas modalidades;
  - b) a remessa das demonstrações contábeis a titulares do capital, associados, credores, órgãos fiscalizadores ou reguladores, bolsas de valores, associações de classe, entidades de ensino e pesquisa, e outros interessados;
  - c) a comunicação de que as demonstrações contábeis estão à disposição dos titulares do capital, associados e demais interessados, em local ou locais identificados.
- 6.1.1.2.1 – Os meios de divulgação referidos nos itens a, b e c podem decorrer tanto de disposições legais, regulamentares ou regimentais, como de iniciativa da própria Entidade.
- 6.1.1.3 – A forma de apresentação das demonstrações contábeis para divulgação obedecerá aos modelos definidos em interpretações técnicas.

A norma explicita várias formas de divulgação: a publicação pela imprensa, a remessa aos usuários e a comunicação de que as demonstrações estão à disposição. Também esclarece

que as formas podem decorrer de disposições legais, regulamentos ou regimentos, bem como da própria iniciativa da Entidade.

Nesse sentido, alguns autores apresentam formas de evidenciação para as EBAS, que contemplam informações relacionadas com filantropia. A evidenciação nas demonstrações contábeis dos benefícios gerados pela isenção (receita e custo do certificado) é acatada por Lima (2003), que apresenta um modelo de evidenciação que contempla esses fatos. Apresenta-se, no Quadro 3, o modelo de Demonstração do *Superávit* ou *Déficit* e, no Quadro 4, a Demonstração do Resultado gerado pelo CEBAS.

<b>DEMONSTRAÇÃO DE SUPERÁVIT OU DÉFICIT</b>	
Grupos de Contas	Especificações
Receita Operacional Bruta	Mensalidades escolares, taxas diversas, bolsas de estudos, serviços assistenciais e outros serviços prestados à sociedade.
Deduções da Receita	Contribuições sociais incidentes sobre as prestações de serviços – Cofins.
Receita Operacional Líquida	Receita Operacional Bruta diminuídas as deduções da receita
Custos dos Serviços Prestados	Salários, encargos sociais, capacitação, atividades de extensão e demais gastos relacionados à docência.
Lucro Bruto	Receita Operacional Líquida menos o Custo dos Serviços Prestados.
Despesas Operacionais	Despesas administrativas, resultado financeiro e despesas com provisão.
Outras Receitas e Despesas Operacionais	Receitas e despesas que não são objeto da instituição, mas que, em função da atividade, ocorrem constantemente. Exemplo: alugueis.
Resultado Operacional	Resultado da atividade principal, comparando-se as receitas com os custos e despesas operacionais.
Resultado Não-Operacional	Doações para custeio, resultado da alienação do ativo imobilizado.
Resultado Antes da C. Social	Resultado apurado antes do cálculo da Contribuição Social.
Contribuição Social	Contribuições para a seguridade social de acordo com Art. 23 da Lei nº 8.212.
Resultado Antes do Certificado	Resultado apurado sem os impactos do certificado.
Resultado com o Certificado	Resultado apurado com o certificado de entidade beneficente de assistência social, comparando-se as receitas (benefícios recebidos) com os custos (beneficências realizadas).
Resultado do Exercício	Resultado do período, com os impactos do certificado.

Quadro 3 - Modelo de Demonstração do *Superávit* ou *Déficit*

Fonte: LIMA, 2003, p. 85.

<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO COM O CEBAS</b>	
Receita do Certificado	São considerados como receitas para fins de apuração do resultado com o certificado as contribuições para a seguridade social (INSS, COFINS e CSLL).
Custos do Certificado	As bolsas de estudo e a assistência social prestada pelas IESCEBAS à sociedade são consideradas como custos.
Resultado do Exercício	Resultado apurado entre as receitas (benefícios) e os custos (beneficências).

Quadro 4- Modelo de Demonstração do Resultado com CEBAS

Fonte: LIMA, 2003, p. 87.

Lima (2003) e Bosio; Giollo (2005) sugerem a introdução de novos grupos de contas no Balanço Patrimonial e na Demonstração de *Superávit* ou *Déficit*. A idéia dos autores é evidenciar os fatos que envolvem as instituições filantrópicas. Desse modo, as características próprias dessas instituições passam a ser classificadas na estrutura básica das peças contábeis.

Os quadros 5 e 6 evidenciam a proposta de evidenciação do Balanço Patrimonial e Demonstração de *Superávit* ou *Déficit* apresentada pelos autores:

<b>BALANÇO PATRIMONIAL</b>	
Ativo	Passivo
Circulante	Circulante
(...)	(...)
<b>Gratuidades - Renúncia da Receita</b>	<b>Gratuidade a Realizar</b>
(...)	( - ) Amparo ao Idoso
<b>Gratuidades Realizadas Antecipadamente</b>	( - ) Assisência Médica
(...)	( - ) Outras
Realizável a Longo Prazo	(...)
(...)	Exigível a Longo Prazo
Permanente	(...)
(...)	Patrimônio Social

Quadro 5 Proposta de Evidenciação Contábil – Balanço Patrimonial

Fonte: BOSIO, 2005, p. 10.



<b>DEMONSTRAÇÃO DE <i>SUPERÁVIT/DÉFICIT</i> DO EXERCÍCIO</b>	
Receitas Operacionais	
	Receita de Serviços, Vendas
	<b>Receita de Serviços, Vendas – Gratuidades</b>
(...)	
Dedução da Receita	
	<b>Cofins sobre o Faturamento</b>
Custos dos Serviços Prestados	
(...)	
	<b>Cota Patronal – INSS</b>
(...)	
Demais Despesas	
(...)	
=	Resultado Antes do Certificado – CEAS
	<b>Resultado do Certificado</b>
	<b>Isenções Usufruídas - (Receitas do certificado)</b>
	<b>Custos com o Certificado (Despesas com Gratuidades)</b>
=	Resultado após o Certificado – CEAS

Quadro 6 - Proposta de Evidenciação Contábil – Demonstração de *Superávit* ou *Déficit*

Fonte: BOSIO, 2005, p. 11.

O CFC, por meio do Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social (2003), sugere um modelo de Demonstração de Resultados que evidencie os benefícios fiscais e os benefícios concedidos, o qual demonstra as variações patrimoniais geradas pela imunidade e isenção de tributos.

<b>DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT/DÉFICIT DO EXERCÍCIO</b>
<u>Atividades Ordinárias não-Vinculadas</u>
Receitas Operacionais não-Vinculadas
Custos e Despesas Gerais não-Vinculados
<b><i>Superávit ou Déficit Ordinário não-Vinculado</i></b>
<u>Atividades Ordinárias Vinculadas</u>
Receita de Atividades Educacionais
Despesa de Atividades Educacionais
<b>Superávit ou Déficit de Atividade Educacional</b>
Receita de Atividade Assistência Social
Despesa de Atividade Assistência Social
<b><i>Superávit ou Déficit de Atividade Assistência Social</i></b>
<b><i>Superávit ou Déficit Atividades Ordinárias Vinculadas</i></b>
Resultado Financeiro
Provisão e Perdas Líquidas
Outras Receitas Líquidas
<b>Superávit ou Déficit antes da gratuidade e renúncia fiscal</b>
<u>Variações Patrimoniais Líquidas</u>
Benefícios Obtidos - Renúncia Fiscal
Benefícios Concedidos - Gratuidades
Tributos incidentes sobre o Superávit
<b>= Superávit ou Déficit do Exercício</b>

Quadro 7 - Modelo de Evidenciação da Demonstração do *Superávit* ou *Déficit*  
 Fonte: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2004, p. 75.

Ressalta-se que, para as IESCEBAS, a obrigatoriedade é a publicação das demonstrações contábeis, parecer da auditoria independente e do parecer do conselho fiscal. No entanto, podem disponibilizar voluntariamente informações adicionais em nota explicativa, quadro e demonstrações suplementares e relatório de atividade, entre eles os aspectos ligados à filantropia.

- **Notas explicativas**

Com relação à evidenciação da filantropia, a NBC T 10.19 e o Decreto nº 2.536, de 06 de abril de 1998, orientam a evidenciação, em notas explicativas, dos critérios da receita, despesa, das gratuidades, da mensuração dos custos relacionadas com a atividade assistencial e das contribuições sociais, como se a entidade não gozasse de isenção.

Parágrafo único. Nas notas explicativas, deverão estar evidenciados o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, das despesas, das gratuidades, das doações, das subvenções e das aplicações de recursos, bem como da mensuração dos gastos e despesas relacionados com a atividade assistencial, especialmente daqueles necessários à comprovação do disposto no inciso VI do art. 3º, e demonstradas as contribuições previdenciárias devidas, como se a entidade não gozasse da isenção (parágrafo único, artigo 4º do Decreto 2.536 de 06 de abril de 1998).

As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

- a) o resumo das principais práticas contábeis;
- b) os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;
- c) as contribuições previdenciárias, relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);
- d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- e) os fundos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes desses fundos;
- f) evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;
- g) eventos subseqüentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;
- h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- i) informações sobre os tipos de seguros contratados;
- j) as entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação.
- k) as entidades beneficiadas com a isenção de tributos e contribuições devem evidenciar, em Notas Explicativas, suas receitas com e sem gratuidade, de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados (NBC T 10.19, item 3.3).

Segundo Hendriksen; Breda (1999) e Iudícibus (2000), as notas explicativas têm por objetivo evidenciar informações que não podem ser apresentadas no corpo das demonstrações contábeis. Alertam que as “notas explicativas não devem ser usadas como substituto de classificação, avaliação e descrição das demonstrações, tampouco devem contradizer ou repetir informações já contidas nas demonstrações” (HENDRIKSEN; BREDAS, 1999, p. 525).

Nesse aspecto, Lima (2003) constatou, em pesquisa realizada junto as IESCEBAS, que 83% das instituições pesquisadas demonstram em notas explicativas os benefícios gerados pela isenção das contribuições sociais.

A norma técnica e a legislação da filantropia orientam para evidenciar em nota explicativa os benefícios gerados pela isenção das contribuições e aplicação desse montante

em assistência social, porém o objetivo de evidenciar em nota explicativa é complementar às demonstrações contábeis.

Araújo (2005) recomenda que as IESCEBAS divulguem as informações pertinentes à filantropia em notas explicativas, pois essas são parte integrante das demonstrações contábeis e permitem uma adequada compreensão dos efeitos da isenção e da imunidade. O autor recomenda a apresentação de quadros e tabelas comparativas, as quais auxiliam na compreensão dos fatos pertinentes à filantropia.

As IESCEBAS precisam enfatizar a evidenciação de todas as informações que permitem a avaliação da sua situação patrimonial, inclusive as de cumprimento obrigatório, pois a não-observância desse aspecto poderá interferir na continuidade de algumas atividades da instituição ou, até mesmo, de sua continuidade. Ao evidenciar os fatos, a instituição estará sendo transparente com seus usuários. As notas explicativas, por outro lado, devem ser utilizadas para divulgar informações complementares e não passíveis de apresentação explícita nas demonstrações contábeis propriamente ditas (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2003).

Olak (1996) adverte para não confundir as notas explicativas às demonstrações contábeis com a prestação de contas à comunidade. Conforme o autor, o objetivo das notas explicativas é fazer com que os usuários entendam, de forma clara e objetiva, as demonstrações contábeis, destacando as principais práticas contábeis adotadas na elaboração e divulgação das demonstrações contábeis e ajustes efetuados em exercícios anteriores. Já na prestação de contas à comunidade, o rol de informações é muito maior e inclui, também, as próprias demonstrações contábeis com respectivas notas explicativas.

- **Balanco Social**

Outra forma de evidenciação pertinente às instituições sem fins lucrativos, entre elas as IESCEBAS, é o Balanço Social, por demonstrar o resultado da interação das mesmas com o meio em que estão inseridas. Segundo Iudícibus; Martins; Gelbcke (2003), o Balanço Social possui quatro vertentes: o Balanço Ambiental, o Balanço de Recursos Humanos, a Demonstração do Valor adicionado e os Benefícios e Contribuições Sociais em Geral. No

Brasil, o Balanço Social, apesar de não ser obrigatório, é recomendado para evidenciar a atuação social das empresas, sejam elas com ou sem fins lucrativos.

Para o Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (IBASE) (2005), o Balanço Social é um demonstrativo publicado anualmente pela empresa, reunindo um conjunto de informações sobre os projetos, benefícios e ações sociais dirigidas aos empregados, investidores, analistas de mercado, acionistas e à comunidade.

De Luca (1998, p. 23) define Balanço Social como “um instrumento de medida que permite verificar a situação da empresa no campo social, registrar as realizações efetuadas neste campo e, principalmente, avaliar as relações ocorridas entre o resultado da empresa e da sociedade”.

Buscando atender as especificidades das entidades que atuam no Terceiro Setor, o IBASE disponibilizou um Modelo de Balanço Social (Anexo A) para instituições de ensino, fundações e organizações. Evidencia por meio dele a origem e aplicação de recursos, os indicadores sociais internos e de projetos, as ações e contribuições para a sociedade. Sua estrutura contempla um grupo denominado “outros indicadores”, contendo número de alunos, bolsas integrais e parciais, bolsa de iniciação científica, número detalhado de beneficiados, bem como o valor monetário envolvido.

Torres (2004) explicita que a finalidade de todos os modelos do Balanço Social é uma só: a transparência. Destaca que o modelo do IBASE tem uma essência relativamente simples: de onde vêm os recursos, como são gastos, quem são as pessoas beneficiadas e como a instituição trata seus funcionários.

Percebe-se que o Balanço Social evidencia as ações sociais dessas instituições e, entre elas, as informações ligadas à própria filantropia, sendo, assim, um instrumento relevante para a evidenciação das ações sociais das IESCEBAS.

Aquino; Santana (1992) colocam que, numa abordagem mais moderna da contabilidade, verifica-se uma tendência de divulgação de outras informações e não somente as direcionadas para a tomada de decisão de natureza financeira ou econômica. Enfatizam que diversos países, principalmente europeus, fazem uso das informações contábeis para prestação

de contas à sociedade como um todo, indo além daqueles que têm interesse econômico-financeiro na empresa, ou seja, divulgam informações sobre como a vida das pessoas pode ser afetada pela existência, continuidade ou descontinuidade da empresa.

Ressalta-se que a importância de as IESCEBAS evidenciarem informações a seus usuários não decorre somente da obrigatoriedade ou recomendação, mas, também, da voluntariedade, pois o reconhecimento de utilidade pública está fundamentado na prestação de serviços essenciais oferecidos à sociedade, nesse caso a educação e a assistência social.

Devido a esse fato, os usuários dos serviços educacionais e a sociedade em geral têm o direito de serem informados sobre a utilização dos recursos disponibilizados (isenção das contribuições) a essas instituições. Da mesma forma, cabe informar a comunidade onde a instituição está inserida, seus fornecedores, colaboradores, doadores e os próprios órgãos fiscalizados responsáveis pela auditoria de suas contas.

O quadro 8 identifica a evidenciação das EBAS que atuam no ensino superior, sob a perspectiva obrigatória, recomendável e voluntária.

<b>Natureza</b>	<b>Método de Evidenciação</b>	<b>Competência</b>
Obrigatória	Demonstrações Contábeis Parecer da Auditoria Independente Parecer do Conselho Fiscal	Lei nº 9.870 de 23 de novembro de 1999 Decreto nº 3.860, de 09 de julho de 2001 <sup>5</sup>
Recomendável	Relatório de Atividades Conteúdo das Notas Explicativas	Decreto nº 2.536, de 06 de abril de 1998 NBC T 10.19 Lei nº 6.404/76
Voluntária	Balanco Social Quadros Complementares	Não há

Quadro 8 - Evidenciação nas IES sem fins Lucrativos

A classificação da natureza da evidenciação apresentada no Quadro 8, identifica a evidenciação obrigatória como a de natureza legal, sendo compulsória a publicação das demonstrações contábeis, do parecer da auditoria independente e do conselho fiscal. A evidenciação recomendável, apesar de sua natureza legal e normativa, não exige publicação, mas sua apresentação é obrigatória para fins de prestação de contas ao fisco. Cabe esclarecer que as notas explicativas também fazem parte da evidenciação obrigatória, porém existem

<sup>5</sup>Revogado pelo Decreto nº 5.773, de 9 de maio de 2006.

orientações do que deve ser evidenciado em nota explicativa, não se configurando, assim, todo o seu conteúdo como evidenciação obrigatória. A evidenciação voluntária, por seu turno, é identificada como complementar às informações obrigatórias e recomendáveis; assim, não são exigidas por lei ou recomendadas em normas.

Constata-se que a evidenciação vem ao encontro dos objetivos da contabilidade, que é a divulgação das informações, buscando assim proporcionar maior transparência na aplicação dos recursos das IES sem fins lucrativos, além de servir de base para a prestação de contas à comunidade e aos órgãos fiscalizadores.

## 2.4 PRESTAÇÃO DE CONTAS (*ACCOUNTABILITY*)

Nakagawa (1993, p. 17) define o termo *accountability* como “a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poderes”. A visão de *accountability* está representada na Figura 2, onde se identifica a sociedade, o governo e outras instituições como agentes responsáveis pelo fornecimento de recursos e que, portanto, delegam poderes para a gestão de tais recursos à administração das IESCEBAS, e as mesmas possuem a obrigação de prestar contas da aplicação desses recursos.

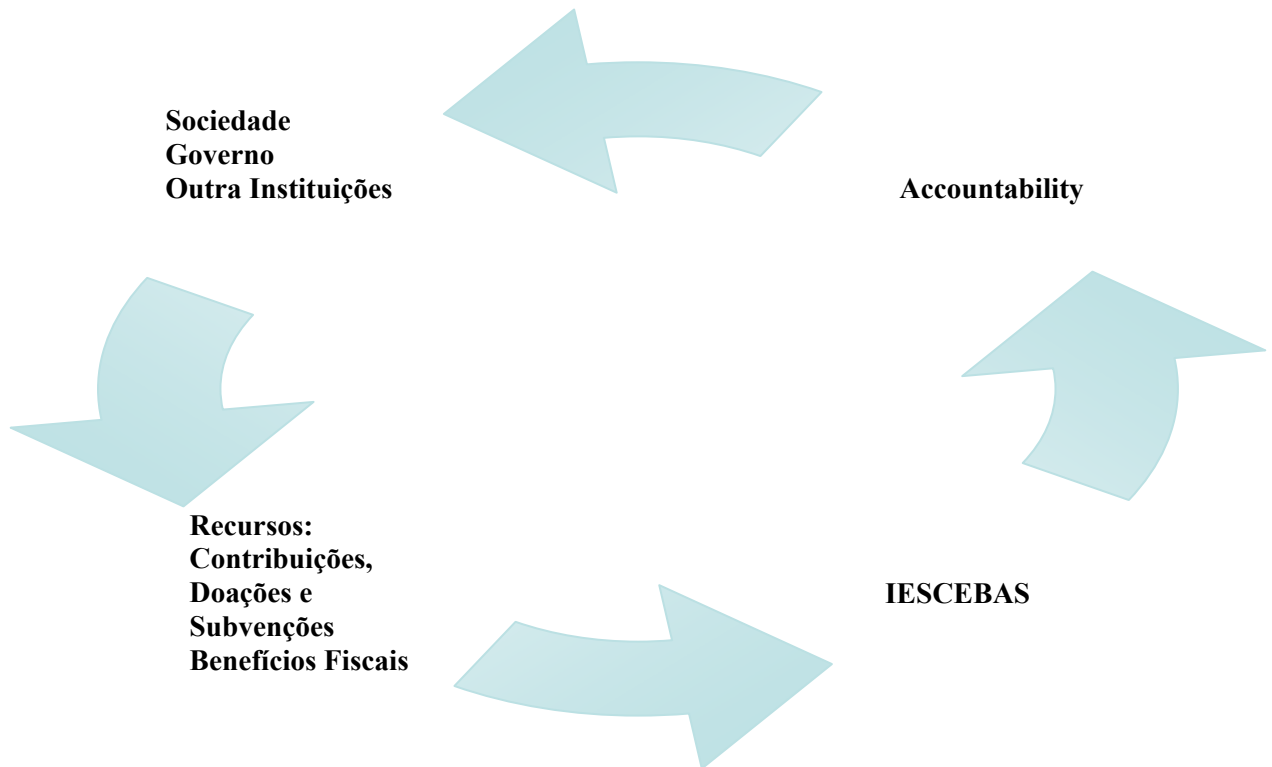


Figura 2 - Visão de *Accountability* nas IESCEBAS  
 Fonte: Adaptado de OLAK, 1996, p. 100.

A este relacionamento de autoridade e responsabilidade, Olak (1996) denomina de *accountability*. Explica que associados, membros, contribuintes, colaboradores, doadores e subventores, responsáveis pelo fornecimento dos recursos, delegam poderes da gestão de recursos à administração da instituição.

As EBAS, devido à concessão de benefícios, por meio da imunidade e da isenção, a rigor prestam contas aos associados, membros, colaboradores, doadores, subventores, poder público e comunidade. A prestação de contas ao poder público, associados, membros e subventores ocorre devido à obrigatoriedade legal. Já à comunidade, aos doadores e aos colaboradores, não há essa obrigatoriedade, assim a prestação de contas pode ocorrer de forma voluntária. Parece óbvio que esse último grupo se interesse pela prestação de contas dessas entidades, já que recebe serviços de forma gratuita ou colabora para a manutenção desses serviços. Especificamente, no que se refere à prestação de contas à comunidade, Olak (1996, p. 102), de forma contrária, afirma que “a comunidade, via de regra, pouco se interessa pela prestação de contas que os gestores apresentam”.

No entanto, em decorrência da isenção das contribuições sociais, a prestação de contas perante o poder público é uma das principais obrigações das instituições filantrópicas, estando



essa obrigatoriedade prevista na legislação. O Conselho Federal de Contabilidade (2004, p. 103) define prestação de contas como o

conjunto de documentos e informações disponibilizados pelos dirigentes das entidades aos órgãos interessados e autoridades, de forma a possibilitar a apreciação, conhecimento e julgamento das contas e da gestão dos administradores das entidades, segundo as competências de cada órgão e autoridade, na periodicidade estabelecida no estatuto social ou na lei.

A forma e a estruturação da prestação de contas obedecem às exigências do poder público, que é responsável por sua fiscalização. Fiscalizar, controlar e emitir parecer é, também, responsabilidade dos órgãos deliberativos dessas instituições. Portanto, cabe aos seus dirigentes prestarem contas também a esses órgãos.

As instituições deverão disponibilizar aos gestores e órgãos fiscalizadores relatório e documentos que permitam avaliar sua situação financeira e econômica, demonstrando a utilização dos recursos e o cumprimento das obrigações.

As demonstrações contábeis, parecer da auditoria independente, relatório de atividades, estatuto, ata de eleição dos membros da diretoria, entre outros, são relatórios e documentos utilizados na prestação de contas.

Podem-se mencionar como órgãos governamentais que exigem prestação de contas das IESCEBAS: o Ministério da Justiça, o Ministério da Previdência Social, o Ministério da Educação e o Conselho Nacional de Assistência Social. A Figura 3 ilustra os órgãos governamentais que exigem prestação de contas das IESCEBAS:

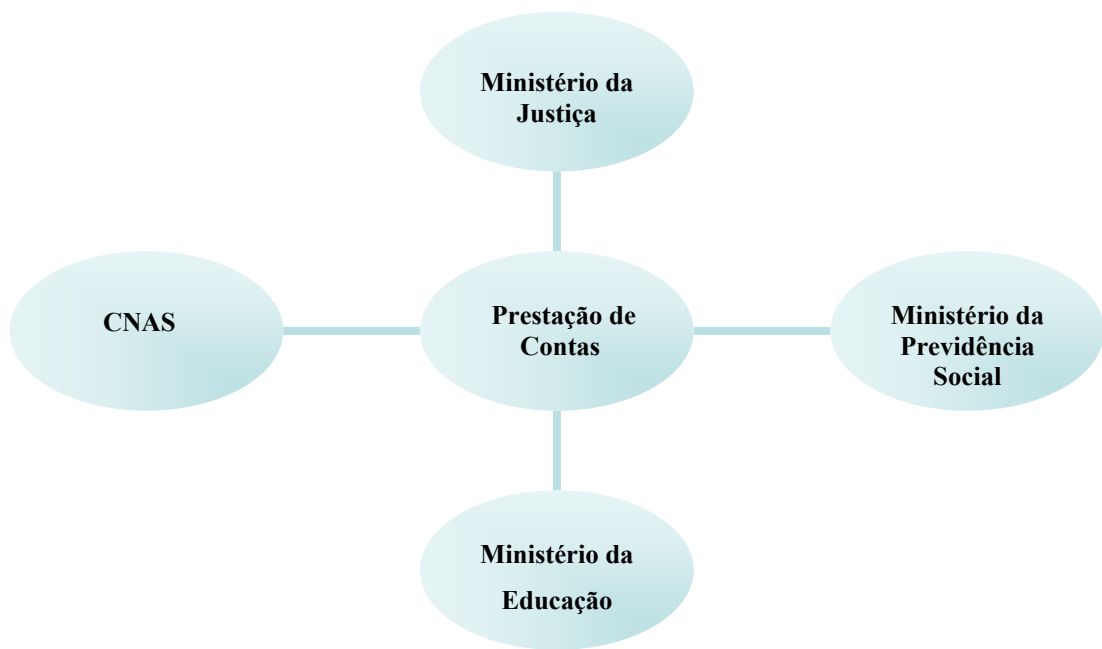


Figura 3 - Obrigatoriedade de Prestação de Contas das IESCEBAS

#### 2.4.1 Ministério da Justiça

Para o Ministério da Justiça, a exigência da prestação de contas, até o dia 30 de abril de cada ano, traduz-se na apresentação do relatório dos serviços prestados à população. O não-cumprimento dos dispositivos da Lei nº 91/35 e do Decreto nº 50.517/61 poderá ocasionar a perda do título de utilidade pública, sendo considerado como motivo o fato de a entidade deixar de apresentar, durante 3 anos consecutivos, o relatório de atividades, negar-se a prestar o serviço compreendido em seus fins estatutários e distribuir lucro, bonificação ou vantagens a seus dirigentes.

A Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935, em seu artigo 4º, determina a obrigatoriedade de relatório dos serviços prestados:

Art. 4º As sociedades, associações e fundações declaradas de utilidade pública ficam obrigadas a apresentar todos os anos, exceto por motivo de ordem superior reconhecido, a critério do ministério de Estado da Justiça e Negócios Interiores, relação circunstanciada dos serviços que houverem prestado à coletividade.  
Parágrafo único. Será cassada a declaração de utilidade pública, no caso de infração deste dispositivo, ou se, por qualquer motivo, a declaração exigida não for apresentada em três anos consecutivos.

O Decreto nº 50.517, de 02 de maio de 1961, que regulamenta a Lei nº 91/35, em seu artigo 5º, determina a apresentação do relatório circunstanciado dos serviços prestados à coletividade no ano anterior. No entanto, a expressão “relatório circunstanciado dos serviços prestados à coletividade”, utilizado na legislação que concede o título de utilidade pública, é muito abrangente, causando dúvidas quanto à geração das informações contábeis. Os serviços prestados à coletividade seriam os mesmos gerados pelos benefícios fiscais ou seriam de todas as atividades exercidas pela entidade. Azevedo (2005, p. 6) compartilha dessa dúvida originada pela legislação, ao mencionar que

a única obrigação determinada à pessoa jurídica detentora do título é a de apresentar todos os anos um relatório circunstanciado dos serviços prestados à coletividade (art. 4º). Contudo, não se estabelece quais informações devem estar contidas no relatório. Não se determina como os serviços devem ser prestados e nem os critérios de conferência das informações prestadas.

Deve-se ressaltar que as entidades reconhecidas como filantrópicas, ou seja, que possuem o CEBAS, devem apresentar, nos termos da Lei nº 8.212/91, além do título de utilidade pública federal, outro título de utilidade pública, seja estadual, distrital ou municipal, podendo estar sujeitas ao cumprimento de outros requisitos, além dos previstos na Lei nº 91/35 (GOULART, 2004).

Contudo a prestação de contas ao Ministério da Justiça é a exigência legal para a manutenção do título de utilidade pública e, por sua vez, esse é um pré-requisito para os benefícios fiscais previdenciários, previstos no art. 55 da Lei Orgânica da Seguridade Social (Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991).

#### **2.4.2 Ministério da Previdência Social**

Para o Ministério da Previdência Social, a pessoa jurídica de direito privado beneficiada com a isenção das contribuições previdenciárias deverá apresentar, anualmente, até 30 de abril, à Unidade de Atendimento da Receita Previdenciária (UARP) circunscricionante de sua sede, relatório das atividades desenvolvidas no exercício anterior, em que constem: informações cadastrais, resumo de informações de assistência social e

descrição pormenorizada dos serviços assistenciais prestados (Decreto nº 3.048/99 e IN SRP nº 03/05).

Ao abordar o resumo de informações de assistência social, a instrução orienta para que seja utilizado modelo estabelecido pela Secretaria da Receita Previdenciária. No resumo de informações de assistência social (Anexo XVII da IN SRP nº 03/05), entre as diversas informações, destacam-se os valores da isenção usufruída (cota patronal e SAT), a descrição dos serviços assistenciais nas áreas de assistência social, de educação e de saúde, a quantidade de atendimentos prestados, custos e receitas dos atendimentos gratuitos e pagos.

Na área de educação, são informados dados quantitativos e valores de bolsas parciais e integrais (inclusive PROUNI), descrição dos serviços prestados com recursos próprios e com recursos de terceiros e a descrição dos serviços educacionais pagos com sua respectiva receita.

Além das informações citadas, deverá fazer parte do relatório de atividades: cópia dos CEBAS, cópia de regularidade da entidade com o Ministério da Justiça e com órgão gestor de Assistência Social, cópia de acordo coletivo ou convenção coletiva de trabalho, cópia das Demonstrações Contábeis, cópia da planilha de custos do valor das mensalidades exigidas pela Lei nº 9.870/99, relação nominal dos alunos bolsistas e cópia da certidão ou documento expedido pelo Ministério da Educação que comprovem o cumprimento das obrigações assumidas em razão da adesão ao PROUNI (art. 310, IN SRP nº 03/05).

Outra exigência legal do Ministério da Previdência Social é a apresentação, em qualquer UARP da Delegacia da Receita Previdenciária (DRP) circunscricionante de seu estabelecimento, até 31 de janeiro de cada ano, o plano de ação das atividades a serem desenvolvidas durante o ano em curso (art. 317, I, IN SRP nº 03/05).

### **2.4.3 Conselho Nacional de Assistência Social**

O Conselho Nacional de Assistência Social é o órgão governamental responsável pela análise da atuação das entidades no âmbito da assistência social. Com isso, é de sua

competência conceder o registro e o certificado de entidade filantrópica, atualmente denominado Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS).

A concessão ou renovação do CEBAS a que se refere o inciso IV do artigo 18 da Lei nº 8.742/93 obedecerá ao disposto na Resolução MPAS/CNAS nº 177/2000, com base do Decreto nº 2.536/98 e nas alterações contidas no Decreto nº 3.504/00.

O Decreto nº 2.536/98, que regulamenta a concessão do CEBAS, prevê o que as entidades devem apresentar ao CNAS:

Art. 4º - Para fins do cumprimento do disposto neste Decreto, a pessoa jurídica deverá apresentar ao CNAS, além do relatório de execução de plano de trabalho aprovado, pelo menos, as seguintes demonstrações contábeis e financeiras, relativas aos três últimos exercícios:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração do resultado do exercício;

III - demonstração de mutação do patrimônio;

IV - demonstração das origens e aplicações de recursos;

V - notas explicativas.

Parágrafo único. Nas notas explicativas, deverão estar evidenciados o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, das despesas, das gratuidades, das doações, das subvenções e das aplicações de recursos, bem como da mensuração dos gastos e despesas relacionados com a atividade assistencial, especialmente daqueles necessários à comprovação do disposto no inciso VI do art. 3º, e demonstradas as contribuições previdenciárias devidas, como se a entidade não gozasse da isenção.

As demonstrações contábeis e financeiras previstas no Decreto nº 2.536/98, ao serem encaminhadas ao CNAS, devem ser acompanhadas do relatório de auditoria realizada por auditores independentes legalmente habilitados junto ao Conselho Regional de Contabilidade e com registro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM); dependendo do porte, as instituições estarão desobrigadas da auditoria (art. 4º, §§ 2º e 3º, Decreto nº 2.536/98). O mesmo Decreto determina que a auditoria observe as Normas Brasileiras de Contabilidade, em particular os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas de Auditoria.

A Resolução MPAS/CNAS nº 177, de 17 de agosto de 2000, no art. 4º, relaciona os documentos necessários ao exame e julgamento da concessão ou renovação do CEBAS:

- Documentos Contábeis: Demonstrações Contábeis dos três exercícios anteriores ao da solicitação, devendo as notas explicativas evidenciar o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, das despesas, da gratuidade, tipo de clientela beneficiada com atendimento gratuito, bolsas de estudo, doações, subvenções e aplicações de recursos, bem como mensuração dos gastos e despesas relacionadas com a atividade assistencial;
- Relatório de Atividades: relatório das atividades dos três últimos exercícios anteriores ao da solicitação, assinados pelo representante legal da entidade, comprovando estar desenvolvendo plenamente seus objetivos; e
- Demais documentos: requerimento/formulário fornecido pelo CNAS, cópia do estatuto com o devido registro, cópia da ata de eleição dos membros da diretoria, declaração de pleno e regular funcionamento, comprovante de inscrição no Conselho de Assistência Social, municipal, estadual ou distrital, cópia autenticada e atualizada do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), cópia da declaração de utilidade pública e respectiva certidão atualizada.

A prestação de contas ao CNAS ocorre a cada três anos. Dessa forma, o CEBAS tem validade por igual período, exceto quando cancelado em virtude de transgressão de norma que originou a concessão. Esse quesito exige planejamento das instituições, principalmente no que tange aos aspectos contábeis, sendo necessária a utilização dos mesmos parâmetros de lançamento e classificação contábil, buscando-se, assim, harmonização das Demonstrações Contábeis.

O Balanço Patrimonial, a Demonstração de *Superávit/Déficit*, a Demonstração de Mutações do Patrimônio, a Demonstração da Origem e Aplicação de Recursos e as Notas Explicativas são os elementos básicos através dos quais cada instituição deve comprovar suas atividades de assistência social, habilitando-as a manter a isenção das contribuições previdenciárias e a imunidade dos tributos.

#### 2.4.4 Ministério da Educação

Com o advento do PROUNI, lançado pelo Ministério da Educação, através da Lei Federal nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005, as entidades beneficentes que aderirem ao programa passam a prestar contas também a esse Ministério, conforme previsto no Decreto nº 5.493, de 18 de julho de 2005.

Art. 14º A instituição de ensino superior que aderir ao PROUNI apresentará ao Ministério da Educação, semestralmente, de acordo com o respectivo regime curricular acadêmico:

I - o controle de frequência mínima obrigatória do bolsista, correspondente a setenta e cinco por cento da carga horária do curso;

II - o aproveitamento do bolsista no curso, considerando-se, especialmente, o desempenho acadêmico, a média ponderada ou índice equivalente obtido a partir da relação entre matéria e crédito, além de outros critérios de avaliação adotados pela instituição de ensino superior; e

III - a evasão de alunos por curso e turno, bem como o total de alunos matriculados, relacionando-se os estudantes vinculados ao PROUNI.

§ 1º A entidade beneficente de assistência social que atue no ensino superior e aderir ao PROUNI encaminhará ao Ministério da Educação relatório de atividades e gastos em assistência social, até sessenta dias após o encerramento do exercício fiscal.

§ 2º Considera-se assistência social em programas não decorrentes de obrigações curriculares de ensino e pesquisa o desenvolvimento de programas de assistência social em conformidade com o disposto na Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, que não integrem o currículo obrigatório de cursos de graduação e sequenciais de formação específica.

A legislação não indica quais as informações que devem fazer parte do relatório de atividades e gastos com assistência social a ser apresentado até sessenta dias após o encerramento do exercício; no entanto, parece tratar-se das mesmas informações prestadas ao Ministério da Previdência e ao Conselho de Assistência Social.

Destaca-se que as informações solicitadas para prestação de contas exigem organização e competência dos profissionais envolvidos nesse processo, pois percebe-se, entre os diversos órgãos aos quais se deve prestar contas, que existem informações idênticas e outras específicas, tornando o trabalho repetitivo e oneroso.

Também cabe destacar a importância da contabilidade e da evidenciação no processo de prestação de contas, pois, através do adequado registro dos fatos que envolvem a filantropia e de sua evidenciação, pode-se disponibilizar informações confiáveis para o processo de prestação de contas.

### 3 MÉTODO DE PESQUISA

Para que a pesquisa possa ser classificada, é necessário compreendê-la e defini-la. Conforme Gil (2002, p. 17), a pesquisa pode ser definida

como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. A pesquisa é requerida quando não se dispõe de informação suficiente para responder ao problema, ou então quando a informação disponível se encontra em tal estado de desordem que não possa ser adequadamente relacionada ao problema.

Portanto, por meio da pesquisa, a ciência encontra a resposta para problemas propostos, como o formulado neste estudo. No entanto, para que a pesquisa alcance cientificidade, é necessário esclarecer o método a ser utilizado e que permite chegar ao resultado desejado, ou seja, responder ao problema de pesquisa.

#### 3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

De acordo com Silva; Menezes (2001), as pesquisas podem ser classificadas quanto à natureza, à forma de abordagem do problema, aos objetivos e aos procedimentos técnicos.

Para fins deste trabalho, a pesquisa classifica-se, quanto à natureza, como uma pesquisa aplicada. Silva; Menezes (2001) apresentam a pesquisa aplicada como a que objetiva gerar conhecimentos para a aplicação prática dirigida à solução de problemas específicos e que envolve verdades e interesses locais. Neste sentido, examinou-se a evidenciação contábil obrigatória e a recomendada pela NBC T 10.19 nas EBAS que atuam no ensino superior.

Quanto à forma de abordagem do problema, segundo Silva; Menezes (2001), as pesquisas são classificadas como qualitativas e/ou quantitativas. Para as autoras, na pesquisa qualitativa há a interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados aos mesmos. Como neste estudo fez-se a verificação da divulgação das informações apresentadas nas demonstrações contábeis das EBAS que atuam no ensino superior, tomando-se por base as



demonstrações contábeis, as notas explicativas, o parecer da auditoria independente e o parecer do conselho fiscal, a pesquisa pode ser classificada como qualitativa.

Do ponto de vista de seus objetivos, a pesquisa se caracteriza como exploratória, pois visa a proporcionar melhor compreensão do tema estudado. Vergara (2000) recomenda o estudo exploratório quando há pouco conhecimento sobre o problema a ser estudado, e Gil (2002) ressalta que a pesquisa exploratória tem como foco principal o aprimoramento de idéias.

Também é considerada como descritiva, pois nela se descreve “o que” está sendo evidenciado nas notas explicativas às demonstrações contábeis, relativamente às orientações da NBC T 10.19 e da filantropia, e como é feita essa evidenciação.

Quanto aos procedimentos técnicos, a pesquisa se enquadra como documental, pois foi desenvolvida com base nas demonstrações contábeis publicadas em 2005, relativas ao exercício de 2004, das entidades beneficentes de assistência social que atuam no ensino superior, definidas para o estudo, as quais não haviam sofrido tratamento analítico.

Segundo Gil (2002), a pesquisa documental apresenta uma série de vantagens, entre elas: custo da pesquisa significativamente baixo; não exige contato com os sujeitos da pesquisa, o que muitas vezes é um fator prejudicial pelas circunstâncias que envolvem o contato; os documentos constituem uma fonte rica e estável de dados.

### 3.2 UNIVERSO E AMOSTRA DA PESQUISA

O universo da pesquisa é constituído pelas entidades beneficentes de assistência social atuantes no ensino superior no ano de 2004, no Estado do Rio Grande do Sul. A opção por entidades sediadas no Estado do Rio Grande do Sul justifica-se pela maior facilidade de acesso aos dados. No entanto, não se tem conhecimento preciso de quais instituições fazem parte desse universo, pois a referência de maior confiabilidade é a quantidade de instituições que atuam no ensino superior do Estado do Rio Grande do Sul, divulgada no Censo da Educação Superior 2004, realizado pelo Deaes/INEP/MEC.

É importante mencionar que foram feitas diversas consultas, sem sucesso, a *sites* oficiais, entre eles os do MEC, da Previdência Social e do CNAS, buscando-se identificar as EBAS que atuam no ensino superior do Estado do Rio Grande do Sul. Também foi enviado *e-mail* para esses órgãos e, da mesma forma, não se obteve sucesso na resposta. No *site* da Previdência Social e do CNAS, encontra-se divulgada a relação de instituições (mantenedoras) que possuem o certificado de entidade beneficente de assistência social, por Estado e por área de atuação; no entanto, não é possível identificar, nessa relação, qual o nível educacional de suas atividades, fator primordial para a identificação das entidades que atuam no ensino superior.

Por meio do Censo Educacional (2004), identificou-se que, em 2004, existiam no Estado do Rio Grande do Sul, 39 IES classificadas como Comunitárias, Confessionais e Filantrópicas, sendo 11 universidades, 5 centros universitários, 22 faculdades, escolas e institutos e 1 Centro de Educação Tecnológica, Faculdades de Tecnologias (CET/FaT). O censo não explicita o nome da IES nem o da sua mantenedora.

Desse universo, teve-se acesso a publicação das demonstrações contábeis de 18 instituições, sendo 11 universidades, 5 centros universitários e 2 faculdades/institutos. A amostra ficou composta por 17 IES, visto que 1 (um) centro universitário, embora seja uma instituição sem fins lucrativos e comunitária, não é filantrópica.

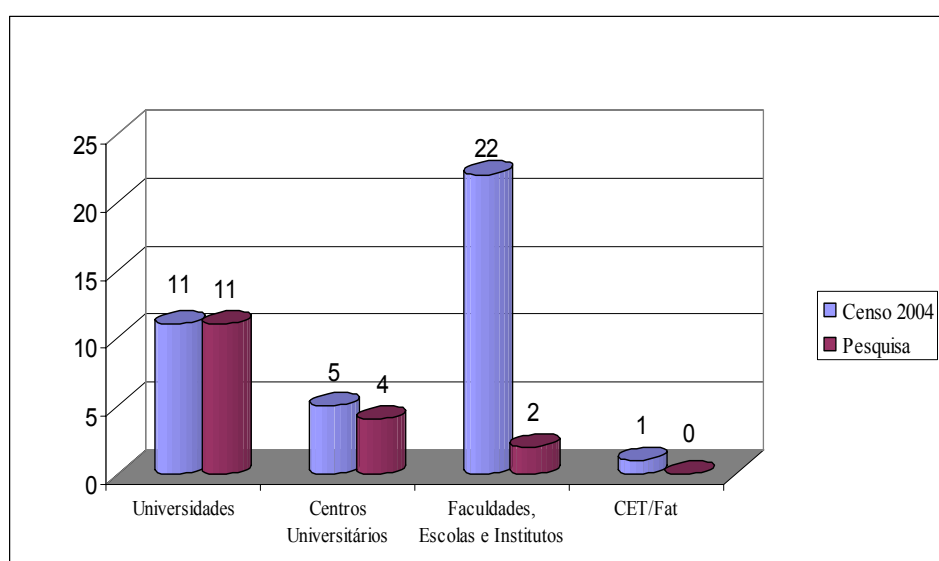


Gráfico 2 - Universo e Amostra da Pesquisa

Fonte - Censo 2004: Deaes/INEP/MEC - Censo da Educação Superior de 2004/2005.

No quadro 9, apresenta-se a relação das IES que formam a amostra de instituições analisadas, sua categoria administrativa, mantenedora e a fonte de pesquisa.

<b>Seq.</b>	<b>Categoria Administrativa</b>	<b>IES</b>	<b>Mantenedora</b>
1	Universidade	Universidade Católica de Pelotas (UCPEL)	Sociedade Pelotense de Assistência e Cultura (SPAC)
2	Universidade	Universidade da Região da Campanha (URCAMP)	Fundação Átilla Taborda (FAT)
3	Universidade	Universidade de Cruz Alta (UNICRUZ)	Fundação Universidade de Cruz Alta
4	Universidade	Universidade de Caxias do Sul (UCS)	Fundação Universitária de Caxias do Sul (FUCS)
5	Universidade	Universidade de Passo Fundo (UPF)	Sociedade Pró-Universidade de Passo Fundo (FUPF)
6	Universidade	Universidade de Santa Cruz do Sul (UNISC)	Associação Pró-Ensino em Santa Cruz do Sul (ASPESC)
7	Universidade	Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS)	Associação Antonio Vieira (ASAV)
8	Universidade	Universidade Luterana do Brasil (ULBRA)	Comunidade Evangélica Luterana São Paulo (CELSP)
9	Universidade	Universidade Regional do Noroeste do Rio Grande do Sul (UNIJUÍ)	Fundação de Integração, Desenvolvimento e Educação do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul (FIDENE)
10	Universidade	Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões (URI)	Fundação Regional Integrada (FURI)
11	Universidade	Pontifícia Universidade Católica (PUC-RS)	União Brasileira de Educação e Assistência (UBEA)
12	Centro Universitário	Centro Universitário FEEVALE	Associação Pró-Ensino Superior em Novo Hamburgo (ASPEUR)
13	Centro Universitário	Centro Universitário Franciscano (UNIFRA)	Sociedade Caritativa e Literária São Francisco de Assis – ZN (SCALIFRA-ZN)
14	Centro Universitário	Centro Universitário La Salle (UNILASALLE)	Sociedade Porvir Científico (PORVIR)
15	Centro Universitário	Centro Universitário Metodista (IPA)	Instituto Porto Alegre da Igreja Metodista (IPA)
16	Faculdade	Faculdade Dom Bosco	Inspetoria Salesiana São Pio X
17	Instituto	Instituto Superior de Educação Ivoti	Associação Evangélica de Ensino

Quadro 9 - Entidades Beneficentes de Assistência Social que atuam no Ensino Superior do RS

### 3.3 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Os dados necessários para análise foram coletados nas demonstrações contábeis do exercício de 2004 das EBAS que atuam no ensino superior no RS, publicadas no período de 1.º de janeiro a 30 de junho de 2005, nos jornais Diário da Manhã, Diário de Canoas, Diários Oficial do Estado, Diário Serrano, Gazeta do Sul, Jornal a Tribuna Regional, Jornal do Comércio, Jornal Minuano, Jornal O Nacional e por meio de *download*, disponível no *site* de uma das instituições.

Primeiramente, foram coletadas as demonstrações contábeis das instituições que publicaram suas demonstrações contábeis no Diário Oficial do Estado (Suplemento da Indústria & Comércio) e na Gazeta Mercantil, correspondendo a 8 de um total de 17 publicações utilizadas na pesquisa. Os critérios de seleção dessas demonstrações foram: (a) reconhecimento de EBAS; (b) atuação na área do ensino superior no ano de 2004; e (c) sede da mantenedora no RS.

Após essa primeira seleção, identificaram-se, por meio de *site* de procura, as demais universidades e centros universitários do RS, que não publicaram suas demonstrações contábeis no Diário Oficial do Estado (Suplemento da Indústria & Comércio – RS) e na Gazeta Mercantil. Optou-se por acessar somente as universidades e centros universitários, por se tratarem de instituições com maior representatividade econômica, e, por isso, inferir-se que fazem maior aplicação em filantropia.

Com base nessa informação, contatou-se essas instituições, via *e-mail* ou contato telefônico, as quais informaram seu enquadramento como filantrópicas, o nome da mantenedora e o veículo de publicação. Essas instituições, num total de 8, publicaram suas demonstrações contábeis em jornais de circulação local. Devido à dificuldade de acesso a essas publicações, algumas instituições enviaram cópia da publicação via correio, enquanto que, de outras, as publicações foram enviadas pela própria empresa Jornalística.

De acordo com Silva; Menezes (2001), após a coleta de dados, o pesquisador pode lançar mão de recursos manuais ou computacionais para organizar os dados obtidos na pesquisa. Os dados coletados, primeiramente, foram relacionados por tópicos, e estes, por seu

turno, foram tabulados visando a identificar a evidenciação obrigatória e o número de itens de evidenciação, em conformidade com o item 10.19.3.3 da NBC T 10.19, por instituição, e o número de instituições que divulgaram cada item identificado.

A tabulação dos itens evidenciados nas demonstrações contábeis foi realizada da seguinte forma:

- a) identificaram-se as peças contábeis de publicação obrigatória;
- b) relacionaram-se os itens de evidenciação em notas explicativas, orientados pela NBC T 10.19, em seu item 10.19.3.3;
- c) relacionaram-se todas as instituições numa tabela;
- d) à medida que cada demonstração contábil foi analisada, os itens identificados foram marcados com “1” na coluna da instituição que evidenciou o item, e “0” na que não evidenciou.

As instituições que apresentaram informações parciais foram consideradas como não-evidenciadas. No entanto, para a análise de cada alínea do item 10.19.3.3 da NBC T 10.19, foi necessário estabelecer alguns critérios, os quais foram apresentados juntamente com a análise dos dados, no Capítulo 4.

### 3.4 LIMITAÇÃO DO MÉTODO

A principal limitação do método de pesquisa adotado decorre da própria natureza da pesquisa qualitativa, na qual os resultados podem ser influenciados pela subjetividade do pesquisador, pois ficam atrelados ao seu grau de conhecimento do assunto e à interpretação das informações divulgadas nos documentos examinados, embora tenham sido utilizados critérios que buscassem reduzir o grau de subjetividade do pesquisador.

## 4 ANÁLISE DOS DADOS

No presente capítulo, são apresentados os dados da pesquisa, com os respectivos comentários e análises, estruturados de forma a explicar a evidenciação obrigatória das EBAS que atuam no ensino superior, a evidenciação em notas explicativas recomendadas pela NBC T 10.19 e a evidenciação da filantropia na Demonstração de *Superávit ou Déficit*.

### 4.1 EVIDENCIAÇÕES OBRIGATÓRIAS DAS EBAS QUE ATUAM NO ENSINO SUPERIOR DO ESTADO RIO GRANDE DO SUL

A Lei nº 9.870, de 23 de novembro de 1999, e o Decreto nº 3.860, de 09 de julho de 2001<sup>6</sup>, que dispõem sobre o valor total das anuidades escolares e sobre a organização do ensino superior, exigem a publicação de informações contábeis pelas mantenedoras das IES sem finalidades lucrativas. Nessa pesquisa, procurou-se identificar a publicação dessas informações pelas EBAS participantes da amostra que atuam no ensino superior.

O exame do atendimento referente à publicação do conjunto de informações contábeis obrigatórias, em conformidade com a Lei e Decreto referidos no parágrafo anterior, revela o seguinte resultado, conforme apresentado na tabela 5:

Tabela 5 - Informações Contábeis Obrigatórias Evidenciadas

<b>Demonstração</b>	<b>Qtde instituições</b>	<b>Percentual</b>
Balanço Patrimonial	17	100%
Demonstração de Superávit/Déficit	17	100%
Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos	15	88%
Demonstração de Mutações Patrimoniais	15	88%
Notas Explicativas	15	88%
Parecer da Auditoria Independente	14	82%
Parecer do Conselho Fiscal	11	65%

<sup>6</sup>Revogado pelo Decreto nº 5.773, de 9 de maio de 2006.

Com base nos dados apresentados na Tabela 5, constata-se que 11 instituições, ou seja, 65% das EBAS publicaram as demonstrações contábeis, as notas explicativas, o parecer da auditoria independente e o parecer do conselho fiscal, informações de natureza obrigatória, atendendo exigências da Lei nº 9.870/99 e do Decreto nº 3.860/2001<sup>7</sup>. Somente o Balanço Patrimonial e a Demonstração de *Superávit/Déficit* foram publicadas por todas as EBAS.

Destaca-se também que 2 instituições não apresentaram notas explicativas, nas quais devem ser evidenciados os aspectos da filantropia e demais aspectos específicos da atividade, em conformidade com as NBC T 10.19 e com o Decreto nº 2.536/98.

Na apresentação das demonstrações contábeis, 9 instituições declararam que as mesmas foram elaboradas com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade, específicas para entidades sem fins de lucro (NBC T 10.19). Não foram consideradas as instituições que não se referiram explicitamente à norma. A Inspeção Salesiana São Pio X (2005, p. 24), por exemplo, declara que “as demonstrações contábeis foram elaboradas e estão sendo apresentadas na forma da legislação societária, associadas às normas e instruções aplicadas”.

Duas instituições elaboram suas demonstrações contábeis com base na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que institui normas Gerais de Direito Financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal; portanto, não consideraram os preceitos da NBC T 10.19.

O número do registro e sua renovação de EBAS e de Utilidade Pública confirmaram que a instituição é filantrópica. Tal foi observado tão somente por 7 instituições, que apresentam essa informação no corpo das demonstrações contábeis ou nas notas explicativas, ou seja, apenas 41% das EBAS que atuam no ensino superior do RS identificam o número de registro de EBAS e de Utilidade Pública.

Dez (10) instituições pesquisadas não evidenciaram as mantidas, ou seja, não está explicitado na publicação das demonstrações contábeis das EBAS quais são as instituições vinculadas à mantenedora. Pode-se citar, como exemplo, a instituição Sociedade PORVIR Científica, mantenedora do Centro Universitário La Salle. Consta nas notas explicativas (Nota

---

<sup>7</sup>Revogado pelo Decreto nº 5.773, de 9 de maio de 2006.

02) que se trata de uma “associação civil de direito privado, sem fins econômicos, de caráter educativo, beneficente, filantrópico e caritativo, com sede e foro em Porto Alegre, Estado do Rio Grande do Sul, cujo fim é a educação e assistência social” (Sociedade Porvir Científico, 2002, p. 5). Portanto não é possível identificar quais os estabelecimentos de ensino e assistência social que estão vinculados à mantenedora. Para o usuário identificar essa informação, deve recorrer a outros meios e não às demonstrações contábeis divulgadas pela instituição.

Outro exemplo que causa dúvida ao usuário quanto às mantidas da instituição é o da Associação Pró-Educação Superior em Novo Hamburgo (ASPEUR). No corpo das demonstrações contábeis, consta “Mantenedora do Centro Universitário FEEVALE” e, no entanto, apresenta nas notas explicativas (Nota 1) a instituição como uma “pessoa jurídica de direito privado, de caráter educacional e de assistência social que tem por finalidade a educação infantil, o ensino básico, o ensino médio, o ensino superior e a prestação de serviços de assistência social” (ASSOCIAÇÃO PRÓ-ENSINO SUPERIOR...,2005, p. 3). Também apresenta sua receita segregada em semestralidade (ensino superior), mensalidade ensino médio e mensalidade ensino fundamental, evidenciando que a instituição atua em outros níveis de ensino além do ensino superior, porém não explicita nas demonstrações quais os estabelecimentos vinculados à mantenedora que atuam no ensino médio e fundamental.

Diferentemente dos exemplos citados, a Associação Pró-Ensino em Santa Cruz do Sul, em nota explicativa, apresenta-se como “pessoa jurídica de direito privado, entidade civil, sem fins lucrativos, mantenedora da Universidade de Santa Cruz do Sul, da Escola de Educação Básica Educar-se, do Centro de Educação Profissional e do Hospital de Santa Cruz” (ASSOCIAÇÃO PRÓ-ENSINO EM SANTA CRUZ DO SUL, 2005, p. 6).

Cabe esclarecer que não há, na legislação que regulamenta o ensino superior e a filantropia, a obrigatoriedade de evidenciar a norma aplicável, o número do registro de EBAS e de Utilidade Pública, bem como os estabelecimentos vinculados às EBAS, porém essa informação é relevante para a transparência e clareza das informações evidenciadas aos usuários.



#### 4.2 EVIDENCIAÇÕES EM NOTAS EXPLICATIVAS RECOMENDADAS NA NBC T 10.19

Tendo em vista que o item 10.19.3.3 da NBC T 10.19 orienta acerca das informações que devem ser evidenciadas em notas explicativas pelas entidades sem fins lucrativos, procurou-se verificar a aderência das EBAS do RS que atuam no ensino superior participantes da amostra às recomendações dessa norma.

Na Tabela 6, são apresentadas as informações evidenciadas em nota explicativa, em conformidade com o item 10.19.3.3. A primeira coluna mostra as alíneas correspondentes aos itens que devem ser evidenciados nas notas explicativas; a segunda coluna identifica o número de instituições que divulgaram as informações recomendadas; e a terceira coluna revela o percentual de instituições que divulgaram essas informações em relação ao número total de instituições pesquisadas.

Validou-se somente a apresentação completa da alínea em nota explicativa, de tal forma que a evidenciação parcial não foi considerada para fins de atendimento da norma. Além disso, na análise das alíneas, foram utilizados como parâmetros a Lei nº 6.404/76 e o Decreto nº 2.536/98, quando necessário.

Tabela 6: Evidenciação nas Notas Explicativas recomendadas na NBC T 10.19.3.3

<b>Itens a serem evidenciados</b>	<b>Qtde instituições</b>	<b>Percentual</b>
a) resumo das principais práticas contábeis;	6	35,3%
b) os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições de recursos;	0	0,0%
c) as contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenções, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);	13	76,5%
d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação de recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;	3	17,6%
e) os fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos;	1	5,9%
f) evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;	2	11,8%
g) eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter efeitos relevantes sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;	0	0,0%
h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;	6	35,3%
i) informações sobre tipos de seguro contratados;	4	23,5%
j) as entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional e sua regulamentação; e	N/C	N/C
k) as entidades beneficentes com isenção de tributos e contribuições devem evidenciar, em Nota Explicativa, suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados.	0	0,0%
N/C – Não considerado		

Examinando-se a Tabela 6, fica evidente a baixa adesão das EBAS às determinações da norma NBC T 10.19.3.3, na medida em que somente o atendimento da alínea “c”, evidenciado por 13 das 17 instituições (76,5%), aparece com destaque.

Essa constatação surpreende na medida em que essas instituições são reconhecidas como de utilidade pública e gozam de imunidade e isenção de tributos, ou seja, utilizam recursos públicos para beneficiar as comunidades carentes e, portanto, deveriam apresentar suas demonstrações contábeis de forma clara e transparente e em conformidade com as normas que são aplicáveis, demonstrando, assim, seu comprometimento com a sociedade ao utilizar os recursos para os fins a que se propõem: educação, saúde e assistência social.

Para melhor compreensão acerca da evidenciação requerida na norma, apresenta-se o resultado da análise de cada alínea, destacando o conteúdo de algumas notas explicativas divulgadas pelas instituições em estudo, as quais serão apresentadas em fonte 11, itálico, e destacadas do texto sem a utilização do formato de citação conforme a ABNT.

### a) Resumo das Principais Práticas Contábeis

Para análise do atendimento da alínea “a” do item 10.19.3.3, da norma “Resumo das Principais Práticas Contábeis”, adotou-se como critério os parâmetros estabelecidos no art. 176 da Lei 6.404/76, inciso 5º, letra a, a qual orienta que devem ser divulgados:

*Os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos e riscos, e dos ajustes para atender perdas prováveis na realização de elementos do ativo.*

Os elementos em exame foram divididos em 4 categorias: (1) avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques; (2) cálculo de depreciação, amortização e exaustão; (3) constituição de provisões para encargos e riscos; (4) ajuste para atender perdas prováveis na realização de elementos do ativo.

Identificou-se que 6 instituições evidenciaram todos os elementos considerados como resumo das principais práticas contábeis; 4 apresentaram 3 elementos; 1 apresentou 2 elementos; 1 apresentou apenas um dos elementos; 3 não apresentaram nenhum dos elementos; e 2 não apresentaram notas explicativas, conforme apresentado no Gráfico 3:

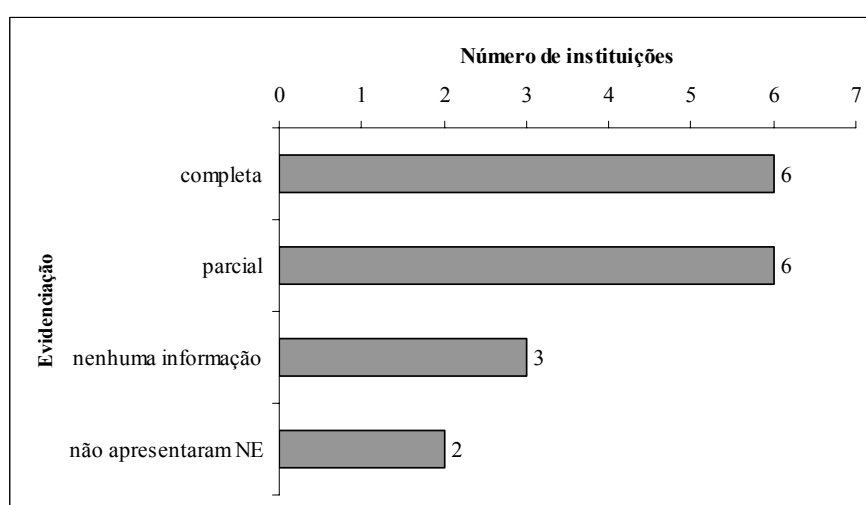


Gráfico 3 - Evidenciação das Principais Práticas Contábeis

As informações que não atenderam todos os quesitos definidos para a análise desse item foram consideradas como não evidenciadas, como, por exemplo:

*Nota 02.5 – Ativo Permanente: Estão apresentados em valores corrigidos monetariamente a partir de 1993 até 31 de dezembro de 1995, sendo que o saldo de depreciação dos bens também foi iniciado em 1993 (sic), estando contabilizado até 31 de dezembro de 2004 (SOCIEDADE PORVIR CIENTÍFICO, 2005, p. 5).*

Para que as informações sejam consideradas completas e transparentes, as notas explicativas devem apresentar a forma de cálculo da depreciação, amortização e exaustão. Como exemplo, cita-se a nota explicativa divulgada pela Fundação Universidade de Passo Fundo (2005, p. 7):

*Nota 3, f) IMOBILIZADO: Os bens integrantes do ativo imobilizado estão demonstrados pelo custo de aquisição, corrigidos monetariamente até 31/dez/95, acrescidos os bens dos imóveis de reavaliação (sic) conforme descrito na nota explicativa nº 17, ajustados por depreciações calculadas pelo método linear, a taxas estabelecidas em função do tempo de vida útil, fixado por espécie de bens, como segue:*

<i>ESPÉCIE</i>	<i>TAXAS % a.a.</i>
<i>Imóveis e benfeitorias</i>	<i>4</i>
<i>Instalações, equipamentos, móveis e utensílios e acervos bibliográficos</i>	<i>10</i>
<i>Veículos, programas de informática e matrizes</i>	<i>20</i>

*Nota 17: Reavaliação: A entidade, no ano de 2004, realizou reavaliação sobre seus ativos imóveis. O trabalho foi realizado pela empresa SETAF.*

Analisando a quantidade de elementos evidenciados em nota explicativa, seguindo critérios estabelecidos no art. 176 da Lei 6.404/76, inciso 5º, letra a, identificou-se que 12 instituições evidenciaram os critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques; 10 o cálculo de depreciação, amortização e exaustão e a constituição de provisões para encargos e riscos; 11 a constituição de provisões para encargos ou riscos; e 6 instituições evidenciaram o ajuste para atender perdas prováveis na realização de elementos do ativo, conforme apresentado no Gráfico 4:

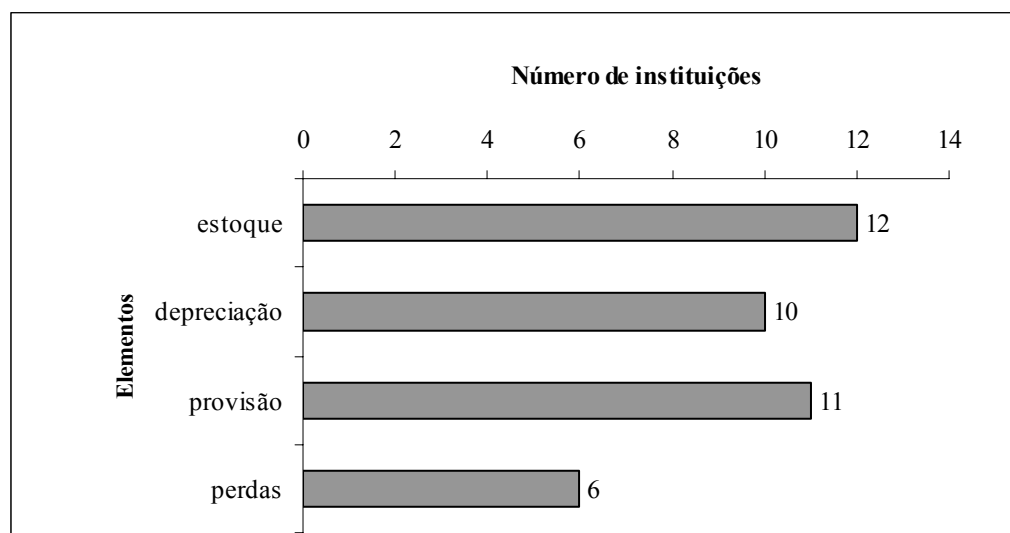


Gráfico 4- Evidenciação dos Critérios de Avaliação dos Elementos Patrimoniais

#### b) Critérios de Apuração das Receitas e das Despesas

Este item trata de evidenciação em nota explicativa dos “critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições de recursos”. A evidenciação dessa nota explicativa está fundamentada no parágrafo único, art. 4º do Decreto 2.536/98:

*Parágrafo único. Nas notas explicativas, deverão estar evidenciados o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, das despesas, das gratuidades, das doações, das subvenções e das aplicações de recursos, bem como da mensuração dos gastos e despesas relacionados com a atividade assistencial, especialmente daqueles necessários à comprovação do disposto no inciso VI do art. 3º, e demonstradas as contribuições previdenciárias devidas, como se a entidade não gozasse da isenção.*

A norma enfatiza a identificação dos critérios de apuração das receitas e despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições de recursos, não tendo sido observada por nenhuma instituição da amostra.

Houve, isto sim, o atendimento parcial na medida em que as instituições apresentaram os critérios de apuração das receitas e das despesas de forma incompleta. Como exemplo,

podem ser citadas as expressões: “A prática contábil adotada é o regime de competência”; “As demonstrações contábeis foram apuradas com base no princípio contábil da competência das receitas e despesas”; “As receitas e despesas foram apuradas de acordo com o princípio de competência, sendo o resultado operacional aplicado integralmente na manutenção dos objetivos institucionais”.

Verificou-se que 13 instituições informaram que o regime de competência é utilizado para o registro das receitas e despesas. Dentre essas, 2 informaram que a apuração ocorre mediante contratos, comprovantes de recebimento, notas fiscais e recibos, em conformidade com as exigências; e 3 informaram os critérios de apuração das subvenções e doações.

A FUCS evidenciou os critérios de apuração das receitas e das despesas de forma mais completa, porém nada informou sobre o critério de apuração das gratuidades educacionais. Tal fato pode ser observado na nota 4, letra a, das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis divulgadas pela Fundação Universidade de Caxias do Sul (2005, p. 2):

***Apuração do resultado:** As receitas, despesas e custos, com exceção do mencionado no parágrafo seguinte, são registradas pelo regime de competência.*

*As receitas decorrentes da manutenção dos serviços prestados por assistência médico-hospitalar gratuita, provenientes das internações no Hospital Geral de Caxias do Sul, são registradas quando produzidas, por ocasião da alta dos pacientes, que nem sempre ocorre no mesmo mês em que foram incorridos os custos de prestação dos serviços. Essas receitas são apresentadas com base na documentação produzida e ficam sujeitas às revisões e aprovações por parte da Secretaria Municipal de Saúde de Caxias do Sul, gestora do Sistema Único de Saúde.*

*As receitas de subvenções e de doações, quando não condicionadas especificamente a eventos futuros, são registradas por ocasião do efetivo recebimento dos recursos.*

*As demonstrações do superávit (déficit) do exercício de 2002 para 2003 apresentam mudança de critério (valor de mercado para custo efetivo), visando à adaptação para a análise da assistência social junto aos órgãos governamentais.*

### c) Contribuições Previdenciárias

As contribuições previdenciárias, consideradas como se as entidades não gozassem de isenção, estão previstas no item 10.19.3.3, alínea “c” da NBC T 10.19 e no Parágrafo Único do art. 4º do Decreto nº 2.536/98, portanto sujeitas à análise pelos órgãos governamentais responsáveis pela fiscalização da filantropia.

No exame dessa alínea, identificou-se que 13 instituições (76,5%) evidenciaram as contribuições previdenciárias como se devidas fossem, 2 nada informaram sobre o assunto e 2 não apresentaram nota explicativa, conforme apresentado no Gráfico 5.

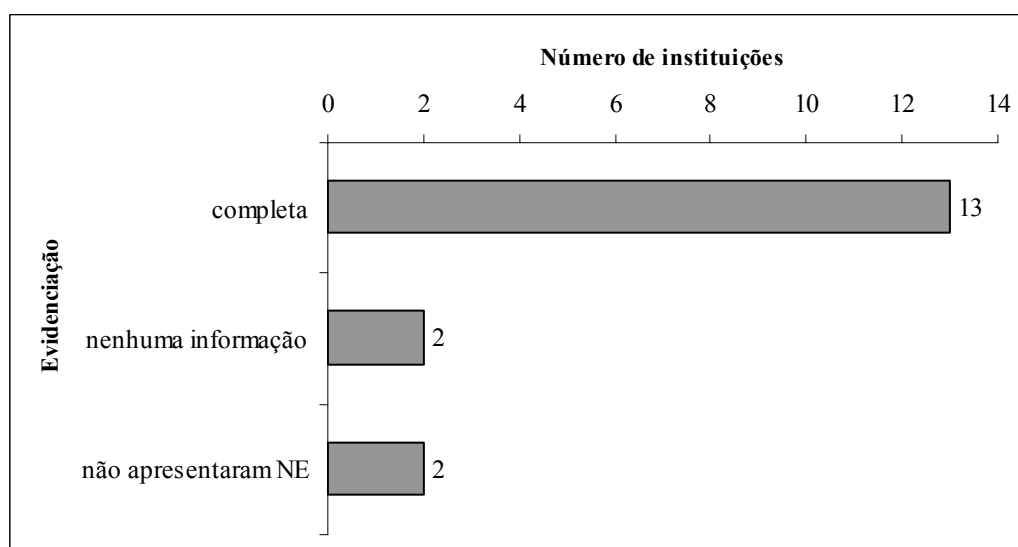


Gráfico 5 - Evidenciação das Contribuições Previdenciárias

Foram apresentados detalhamentos diferentes na divulgação das informações, revelando entendimentos distintos a respeito de contribuições previdenciárias. Para uma melhor compreensão do conteúdo da evidenciação desse item, são apresentados alguns exemplos de como as instituições os apresentam nas notas explicativas.

As instituições SCALIFRA e IPA evidenciaram as informações sobre isenções previdenciárias, não discriminando o tipo de contribuição. Como exemplo, cita-se o que foi expresso na nota explicativa da SCALIFRA.

*Nota 6 – Isenções Previdenciárias Usufruídas: em atendimento ao parágrafo único, art. 4º, do Decreto nº 2.536, são demonstrados, a seguir, os valores das isenções previdenciárias, como se devido fossem, gozadas durante o exercício de 2004, 2003 e 2002:*

	2004	2003	2002
<i>Total</i>	4.654.131	3.914.274	3.190.849

*(SOCIEDADE CARITATIVA E LITERÁRIA..., 2005, p. 6).*

Outras 7 instituições (FIDENE, IS SÃO PIO X, ASPEUR, UBEA, SPAC, FUPF, ULBRA) divulgaram como contribuição previdenciária a cota patronal, conforme exemplo:

*NOTA 10 – ISENÇÃO DA QUOTA PATRONAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL: O custo da isenção da quota patronal de previdência social usufruída pela Instituição, no ano de 2004, foi de R\$ 10.302.193,07 (dez milhões, trezentos e dois mil, cento e noventa e três reais e sete centavos). (FUNDAÇÃO DE INTEGRAÇÃO, DESENVOLVIMENTO..., 2005).*

A instituição Associação Antonio Vieira (2005, p. 28) evidenciou como contribuição previdenciária a Cota Patronal e o SAT, conforme Nota Explicativa 30:

*Em atendimento ao parágrafo único, artigo 4º do Decreto nº 2.536/98, o montante da Contribuição Previdenciária que seria devido, caso a Entidade não gozasse da isenção, está demonstrado no quadro abaixo:*

<b>Encargos Previdenciários Usufruídos</b>	<b>2004</b>	<b>2003</b>
<i>Contribuição a cargo da Empresa (Janeiro a Dezembro)</i>	24.182.882,28	22.736.629,87
<i>Seguro Acidente de Trabalho – SAT (janeiro a dezembro)</i>	1.214.774,19	1.139.223,89
<b>Total da Isenção Usufruída</b>	<b>25.397.656,47</b>	<b>23.875.853,76</b>

A Fundação Universidade de Caxias do Sul (2005, p. 2) evidenciou como isenção previdenciária, além da cota patronal e o SAT, também a COFINS:



*Nota 12 – ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS*

*Conforme o artigo 4º do Decreto nº 2.536-98, a isenção das contribuições sociais usufruídas nos anos de 2004, 2003 e 2002 é composta dos seguintes valores:*

Da mesma forma, a Associação Evangélica de Ensino (2005, p. 6) evidenciou a contribuição social, apresentando a Cota Patronal e a Cofins:

*NOTA 8 – Isenções Previdenciárias Usufruídas: em atendimento ao Parágrafo Único, art. 4º do Decreto nº 2.536/98, é demonstrado, a seguir, o valor relativo às isenções previdenciárias, como se devidas fossem, gozadas durante o ano de 2004, contabilizadas a débito em contas de despesas denominadas Previdência Social/INSS (Art. 22 da Lei 8.212/91) e COFINS (Lei 9.718/98) no valor de R\$ 634.826,50 e R\$ 216.140,63, respectivamente, e a crédito como conta redutora de despesas, pelos mesmos valores, denominadas (-) INSS/Parcela Isenta e (-) Cofins”. Quota Patronal R\$ 634.826,50 e Cofins R\$ 216.140,63.*

A Associação Pró-Educação em Santa Cruz do Sul (2005, p. 6), diferentemente das demais instituições, apresentou informações segregadas por atividade: educação e saúde. Na área de educação, segmentou a informação em categorias de folha de pagamento, base de cálculo, contribuição previdenciária segregada em cota patronal, SAT e terceiros. Essa instituição foi a única que apresentou valores para terceiros, enquanto as demais não reconhecem essa contribuição.

	2004	2003	2002
<i>Cota patronal</i>	19.675.727,25	15.232.463,24	14.038.136,78
<i>SAT</i>	967.572,73	1.523.246,32	1.403.813,67
<i>COFINS</i>	26.206,00	151.323,33	133.975,62
	21.869.505,98	16.907.032,89	15.575.926,07

*NOTA 12 – SIMULAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS*

*Educação*

*Em atendimento ao parágrafo único, artigo 4º do Decreto nº 2.536, de 07-4-1998, são demonstrados, a seguir, os valores relativos às isenções previdenciárias, como se devidas fossem, durante o exercício de 2004:*

<i>FOLHA DE PAGAMENTO</i>	<i>BASE DE CÁLCULO R\$</i>	<i>PATRONAL (20%)</i>	<i>SAT (2%)</i>	<i>TERCEIROS (4,5%)</i>	<i>TOTAL R\$</i>
<i>Unisc-Santa Cruz do Sul + campi</i>	38.224.631,64	7.644.926,33	764.492,63	1.720.108,42	10.129.527,38
<i>Escola Educação Básica Educar-se</i>	752.003,21	150.400,64	15.040,06	33.840,14	199.280,84
<i>Centro de Educação Profissional</i>	88.648,23	17.729,65	1.772,96	3.989,17	23.491,78
<i>Autônomos</i>	698.555,32	139.711,07	0,00	0,00	139.711,07
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>39.763.838,40</b>	<b>7.952.767,69</b>	<b>781.305,65</b>	<b>1.757.937,73</b>	<b>10.492.011,07</b>

Como resultado da análise do atendimento ao item 10.19.3.3, alínea c, foram identificadas 6 diferentes apresentações de contribuição previdenciária. O Gráfico 6 reflete o resultado dessa análise:

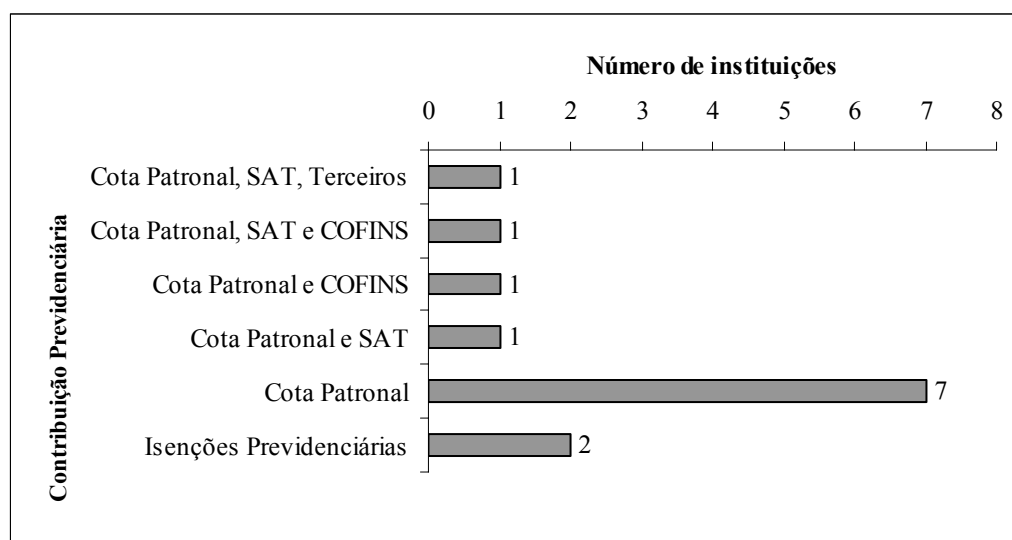


Gráfico 6 - Evidenciação do Formato de Contribuição Previdenciária

Observa-se que não há nas instituições da amostra um entendimento homogêneo das contribuições que devem ser evidenciadas em nota explicativa. Nesse particular, destaca-se que as diretrizes que constam na legislação da filantropia podem levar a diferentes entendimentos, como discutido na seqüência.

O Decreto nº 2.536/98 (Parágrafo único do art. 4º) prevê que sejam demonstradas em nota explicativa as contribuições previdenciárias devidas, como se a entidade não gozasse da isenção. No entanto, no art. 3º, parágrafo VI do referido decreto, um dos requisitos para a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social é a aplicação de pelo menos 20% da receita bruta, cujo montante nunca será inferior à isenção das contribuições sociais usufruídas.

Observa-se que há uma incoerência entre os dois dispositivos do Decreto nº 2.536/98, pois um trata de contribuições previdenciárias e outro de contribuições sociais. Apesar dessa incoerência, a instituição estará cumprindo a legislação se evidenciar as contribuições previdenciárias como se devidas fossem. Entende-se que as contribuições sob regulamentação da Previdência Social são a Cota Patronal e o SAT, conforme previsto no art. 22 da Lei 8.212/91. Cabe esclarecer que as contribuições sociais previstas no artigo 22 e 23 da Lei 8.212/91 são as destinadas à seguridade social proveniente das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título (art. 22), e as provenientes do faturamento e do lucro (art. 23).

Lima (2003), em estudo realizado com profissionais da área contábil das IES portadoras de certificado de entidade beneficente de assistência social, constatou que “não existe clareza” com relação aos benefícios gerados pelo certificado. O resultado de sua pesquisa revelou que a totalidade de instituições pesquisadas (28) reconheceu o INSS como benefício gerado em função do certificado: Cofins (85,71%); CSLL (75%); PIS (42,86%); IR (71,43%). Esclarece que os benefícios gerados pelo certificado são as contribuições para a seguridade social. Assim o IR e o PIS não se enquadram nessa modalidade e não são benefícios gerados pela legislação da filantropia.

#### **d) Subvenções Recebidas**

Esta alínea trata da evidenciação em notas explicativas das “subvenções recebidas pela entidade, a aplicação de recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções”.

Para que este item seja considerado como evidenciado, a apresentação das recomendações da norma devem ser atendidas de forma completa, ou seja: evidenciação do valor das subvenções, aplicação dos recursos e responsabilidades decorrentes.

Dentro desse critério, 3 instituições atenderam as recomendações da alínea da norma de forma completa; 5 instituições apresentaram somente o valor das subvenções recebidas; 2 informaram não ter recebido subvenções; e 5 não apresentaram informação. Dentre as instituições que não apresentaram informação sobre subvenção, 3 o fizeram na Demonstração de *Superávit/Déficit* na conta “Subvenções e Convênios”, “Subvenções” e “Subvenções

Públicas/Privadas”, deixando de apresentar a informação de forma detalhada nas notas explicativas. O Gráfico 7 apresenta o resultado dessa análise:

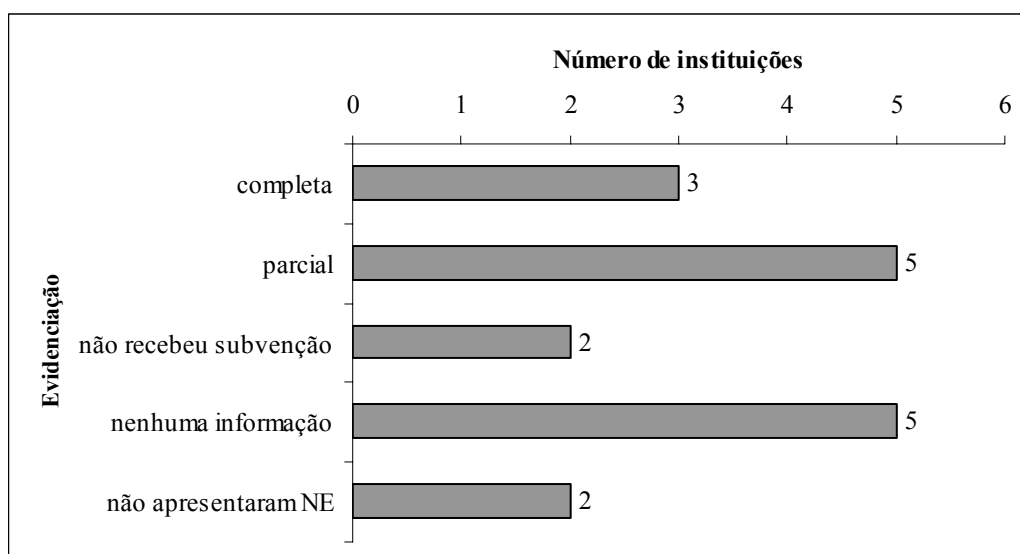


Gráfico 7 - Evidenciação das Subvenções Recebidas

Para elucidar uma evidenciação considerada completa, apresenta-se como exemplo a nota explicativa da Associação Pró-Ensino em Santa Cruz do Sul (2005, p. 6):

*NOTA 6 – CONTRIBUIÇÕES/SUBVENÇÕES ESTADUAIS E MUNICIPAIS*

*No Hospital de Santa Cruz, os valores registrados em 2004, relativos às subvenções estaduais e municipais, são os seguintes:*

<i>APLICAÇÃO/RESPONSABILIDADE</i>	<i>VLR R\$</i>
<i>Melhoria dos índices de saúde da população</i>	<i>285.882,80</i>
<i>Manutenção dos serviços da UTI Adulto e aquisição de medicamentos e materiais, além de exames especiais realizados em pacientes de Santa Cruz do Sul, internados através do SUS</i>	<i>618.000,00</i>
<i>Custeio de despesas com pacientes SUS, pagamento de honorários médicos e atendimentos em diversas clínicas e internações excedentes.</i>	<i>908.307,00</i>
<i>Manutenção do plantão dos serviços de obstetrícia no HSC.</i>	<i>116.100,00</i>
<b>Total</b>	<b>1.928.289,80</b>

Como exemplo de evidenciação parcial, apresenta-se a nota explicativa da União Brasileira de Educação...(2005, p. 3), que explicita somente os valores recebidos de

subvenções: “Nota 03, letra “h””: As doações e subvenções recebidas foram contabilizadas e utilizadas de acordo com sua finalidade. As doações destinadas ao ativo permanente correspondem a R\$ 824.932,70 (R\$ 391.358,99 em 2003), tendo como contrapartida o patrimônio social”

#### **e) Fundos de Aplicação Restrita**

Este item trata da evidenciação em nota explicativa dos “fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos”.

Apenas uma instituição declarou em nota explicativa que possui fundos de aplicação restrita, apresentando a sua finalidade.

*Nota 25 – Fundo para Assistência Social: Corresponde ao saldo do valor resgatado do depósito judicial relativo às contribuições sociais recolhidas no período de abril/1999 a maio de 2000, o qual está destinado exclusivamente para fomento de projetos sociais (Associação Antonio Vieira, 2005, p. 20).*

Outra instituição contempla a conta “Fundo Ensino Pesquisa” no grupo de Patrimônio Líquido. Essa conta consta sem valor no exercício de 2004 e com identificação de valor no exercício de 2003. Entende-se que esse evento merece uma nota explicativa, principalmente porque a instituição extinguiu o fundo no exercício de 2004.

As evidenciações encontradas nas notas explicativas apresentadas pelas instituições em exame estão apresentadas no Gráfico 8.

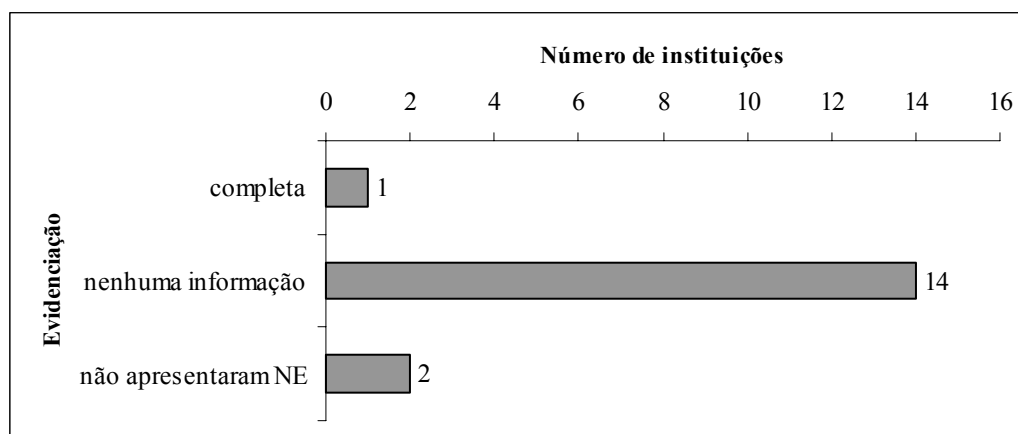


Gráfico 8 - Evidenciação dos Fundos de Aplicação Restrita

É importante destacar que o critério de análise dessa alínea foi a identificação da evidenciação de fundos de aplicação restrita; no entanto, deve-se considerar a hipótese de não existir nenhuma nota sobre o assunto em decorrência de a instituição não possuir fundos. Nesse caso, entende-se que nas notas explicativas deveria constar a não-existência da aplicação de fundos.

#### f) Recursos sujeitos a Restrições

Este item trata da evidenciação em nota explicativa dos “recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador”. Apenas duas instituições declararam que possuem recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador. As evidenciações apresentadas são as seguintes:

*Nota 03 – PRINCIPAIS PRÁTICAS CONTÁBEIS: e) Recursos de Terceiros/Projetos (Contas Específicas): Tratam-se de recursos recebidos de terceiros, com finalidades específicas, de acordo com os convênios firmados. Até sua utilização, os recursos permanecem aplicados em contas bancárias específicas, acrescidos dos rendimentos correspondentes, tendo como contrapartida a conta do Passivo Circulante (nos casos de despesas para custeio) e a do Patrimônio Líquido (nos casos de aplicação em bens patrimoniais) (Associação Pró-Ensino de Santa Cruz do Sul, 2005, p. 6).*

*Nota 14 - O item Bolsas Novo Câmpus originou-se de doação onerosa recebida por ocasião da Construção do primeiro prédio do Campus II da entidade. As doações permitem a opção de converter o valor doado, em créditos a serem utilizados pelos doadores, na ocasião em que estivessem matriculados em um dos cursos da instituição. O saldo de R\$ 980.249,22 (em 31-12-2004)*

*corresponde a 4.283,37 créditos distribuídos entre 71 Doadores (ASSOCIAÇÃO PRÓ-ENSINO SUPERIOR..., 2005, p. 3).*

Os valores sujeitos a restrições da APESC são identificados por meio da análise das contas contábeis discriminadas no Balanço Patrimonial que apontam para esclarecimentos em nota explicativa, embora se entenda que os valores deveriam estar declarados na própria nota explicativa.

Com relação a doações com vinculações por parte do doador, algumas instituições declararam não ter recebido doação de pessoa física ou jurídica como, por exemplo:

*Nota 03 – PRINCIPAIS PRÁTICAS CONTÁBEIS: f) A entidade não recebeu doações de pessoas físicas e/ou jurídicas nos exercícios de 2004 e 2003 (INSTITUTO PORTO ALEGRE..., 2005, p. 4).*

Outras instituições declararam que receberam doações de pessoas físicas e jurídicas informando os valores recebidos, porém não identificaram a existência de vinculações como, por exemplo:

*Nota 04 – Doações Recebidas: A entidade recebeu doações de pessoas físicas e jurídicas no ano de 2004, conforme demonstrativo abaixo:*

<i>Pessoas Físicas</i>	<i>R\$ 1.400,00</i>
<i>Pessoas Jurídicas</i>	<i>R\$ 16.383.165,81</i>
<i>Total</i>	<i>R\$ 16.384.565,81</i>

*(COMUNIDADE EVANGÉLICA LUTERANA..., 2005, p. 8)*

Não é possível identificar se a maioria das instituições não recebe recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador, ou se não evidenciam esse evento em nota explicativa. Também deve-se considerar a pouca clareza da norma no que se refere a essa alínea.

### **g) Eventos Subseqüentes com efeito na situação financeira ou resultados futuros**

O item em análise trata da evidenciação em nota explicativa dos “eventos subseqüentes à data do encerramento do exercício que tenham ou possam a vir a ter efeitos relevantes sobre a situação financeira e os resultados a longo prazo”.

Esses eventos, além da orientação da norma, estão previstos no item 1 do § 5º do artigo 176, da Lei 6.404/76: “os eventos subseqüentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia”. A CVM, por meio do Parecer de Orientação nº 4, de 1.º de outubro de 1979, esclarece que eventos subseqüentes são aqueles verificados no interstício entre a data de encerramento do exercício e o levantamento e a divulgação das demonstrações financeiras.

Além da orientação da CVM, as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) diferenciam dois tipos de eventos subseqüentes: (a) aqueles que fornecem evidência de condições existentes na data do encerramento do exercício, que, portanto, requerem seu ajuste nas demonstrações contábeis; (b) aqueles que indicam a existência de condições novas surgidas posteriormente à data do encerramento do exercício, requerendo sua divulgação nas notas explicativas às demonstrações contábeis.

Com base nesses conceitos, constata-se que nenhuma instituição declarou em nota explicativa a existência de eventos subseqüentes à data do encerramento do exercício, possivelmente por não terem ocorrido.

### **h) Informações de Obrigações a Longo Prazo**

Este item trata da evidenciação em nota explicativa das “taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo”. Essas informações também estão previstas na alínea e, § 5º do artigo 176, da Lei 6.404/76.



Para que esse item fosse considerado como evidenciado, definiu-se que a apresentação das recomendações da norma fosse feita de forma completa, ou seja, deveriam constar os valores, as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo.

Do total de 17 instituições, 6 (35,3%) atenderam as recomendações dessa alínea da norma de forma completa; 4 instituições apresentaram informações parciais, evidenciando de 1 a 3 itens; 5 instituições não apresentaram informação, e 2 não apresentaram notas explicativas. Dentre as instituições que não apresentaram informações sobre obrigações a longo prazo, 3 continham no Balanço Patrimonial o grupo do Passivo Exigível a longo prazo, podendo-se inferir que deixaram de apresentar a informação de forma detalhada nas notas explicativas ou que, nesse grupo, não existiam financiamentos. Em 2 instituições, não houve a necessidade de nota explicativa por não possuírem obrigações a longo prazo. O Gráfico 9 apresenta o resultado dessa análise:

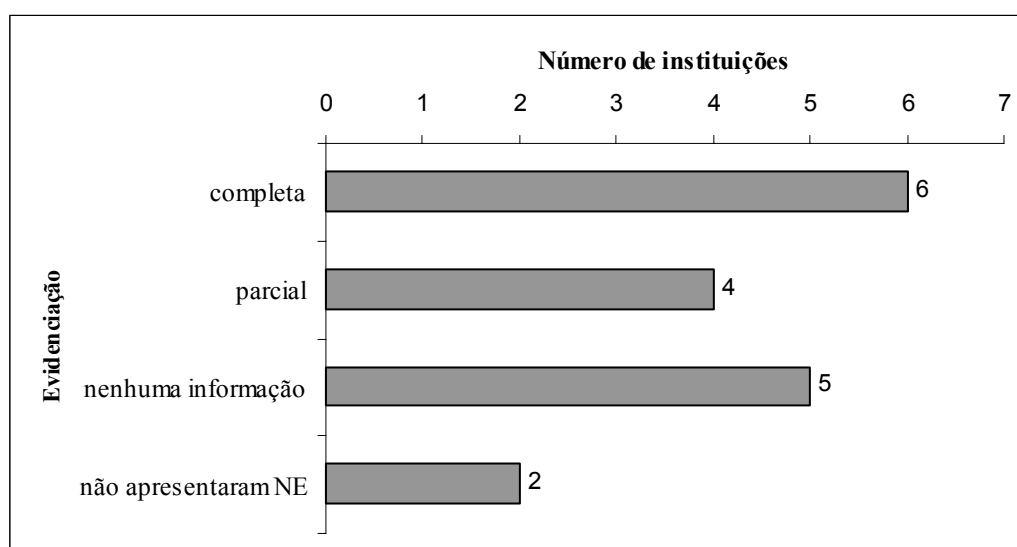


Gráfico 9 - Evidenciação de Obrigações a Longo Prazo

Para elucidar uma evidenciação completa, apresenta-se a nota explicativa da Associação Pró-Educação em Santa Cruz (2005, p. 6) que, além das informações analisadas, esclareceu a finalidade dos empréstimos e financiamentos:

*NOTA 8 – EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS*

*Constituem-se em valores tomados junto a instituições financeiras, acrescidos dos correspondentes encargos financeiros e deduzidos das respectivas amortizações, apropriadas até a data do balanço, conforme quadro abaixo:*

<i>FINALIDADES</i>	<i>VENCIMENTOS FINAL DOS CONTRATOS</i>	<i>TAXAS</i>	<i>SALDO C/PRAZO R\$</i>	<i>SALDO L/PRAZO R\$</i>	<i>GARANTIAS</i>
<i>Investimentos</i>	<i>05/2005 a 06/2014</i>	<i>4% a 6% a.a. +TJLP</i>	<i>3.243.712,65</i>	<i>15.812.845,57</i>	<i>Hipotecas</i>
<i>Capital de Giro</i>	<i>01/2005 a 08/2007</i>	<i>1,78% a 2,49% a.m.</i>	<i>3.969.610,84</i>	<i>2.504.521,80</i>	<i>Cobrança/Aval e Hipoteca</i>
<i>Leasing</i>	<i>02/2005 a 09/2007</i>	<i>1,53% a 2,67% a.m.</i>	<i>342.782,94</i>	<i>159.885,98</i>	<i>Bem Adquirido</i>
<i>CDC</i>	<i>01/2005 a 09/2007</i>	<i>1,56% a 2,83% a.m.</i>	<i>371.267,12</i>	<i>113.031,22</i>	<i>Bem Adquirido</i>
<i>Capital de Giro</i>	<i>22/08/06</i>	<i>0,5% a.m. + TBF</i>	<i>34.383,41</i>	<i>22.877,06</i>	<i>Nota Promissória</i>
<i>Capital de Giro</i>	<i>15/09/11</i>	<i>4% a.a. + TJLP</i>	<i>111.392,61</i>	<i>2.249.220,25</i>	<i>Créditos do SUS</i>
<i>Leasing</i>	<i>25/03/06</i>	<i>Libor + 3% a.a.</i>	<i>169.213,33</i>	<i>42.274,08</i>	<i>Notas Promissórias/ Bens Adquiridos</i>
<i>TOTAL</i>			<i>8.242.362,90</i>	<i>20.904.655,96</i>	

A ASPEUR também apresentou informações completas, identificando os financiamentos do BNDES mediante identificação do número dos contratos, período de amortização, taxa de juros, valor atualizado na data do balanço e descrição das garantias. O mesmo ocorreu com a FUCS, que descreveu as instituições financeiras, os valores na data de encerramento do exercício, a finalidade do recurso, datas de vencimento e garantias oferecidas.

Um exemplo de evidenciação que não atende os parâmetros estabelecidos, por não apresentar valores, taxa, prazos e garantias, é o apresentado na nota explicativa da instituição Sociedade Porvir Científico (2005, p. 5): “Nota 02.6 – Longo Prazo – Realizável e Exigível: Estão contabilizados pelos valores originais”.

Analisando-se a quantidade de elementos evidenciados em nota explicativa, seguindo critérios estabelecidos no art. 176 da Lei 6.404/76, inciso 5º, letra a, identificou-se que 10 instituições evidenciaram os valores; 9, a taxa de juros; 9, a data de vencimento; e 6 instituições, as garantias das obrigações a longo prazo, conforme apresentado no Gráfico 10:

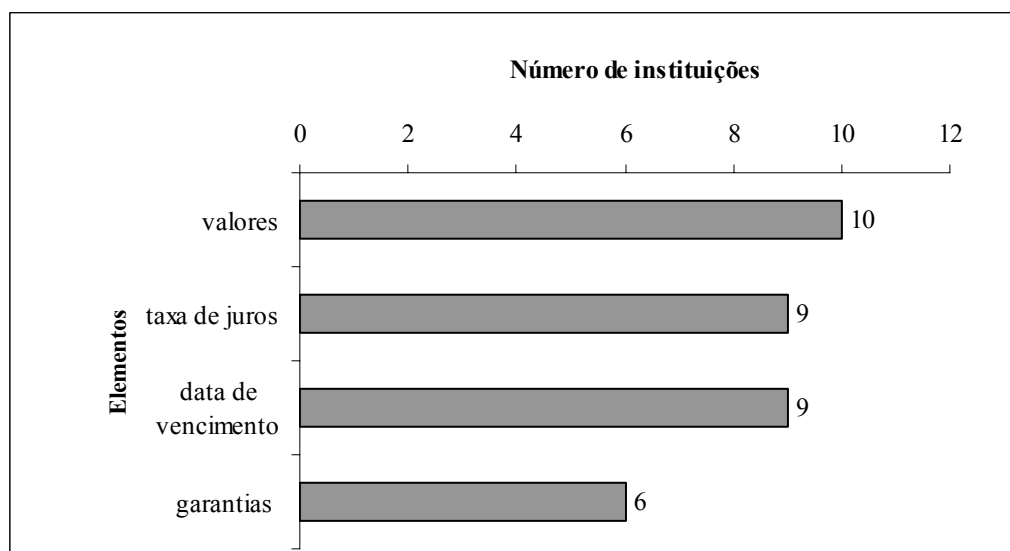


Gráfico 10 - Evidenciação dos Critérios de Avaliação dos Elementos Obrigações a Longo Prazo

### **i) Informações sobre Seguros Contratados**

Este item, que trata da evidenciação em nota explicativa de “informações sobre os tipos de seguros contratados” pelas entidades, foi considerado atendido quando houve a divulgação dos elementos segurados, seus montantes e a vigência do seguro.

Dessa forma, 4 instituições (23,5%) atenderam as recomendações do item da norma de forma completa; 3 apresentaram informações parciais; 8 não apresentaram informação; e 2 não apresentaram notas explicativas. Dentre as instituições que apresentaram informação parcial, 2 informaram unicamente que mantêm contratos de seguros. O Gráfico 11 apresenta o resultado dessa análise:

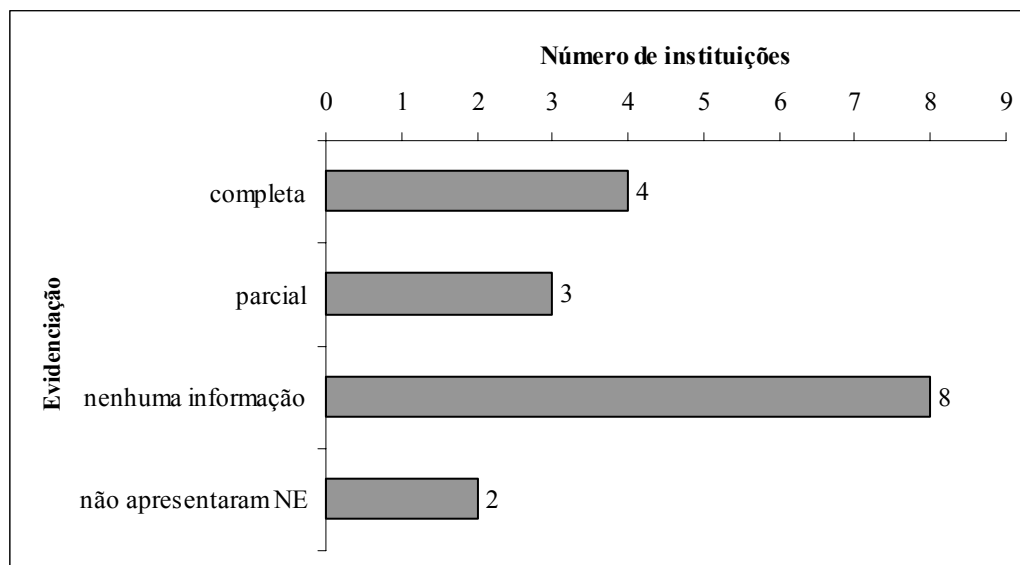


Gráfico 11 - Evidenciação de Seguros Contratados

Para elucidar uma evidenciação considerada completa, apresenta-se a nota explicativa divulgada pela União Brasileira de Educação... (2005, p. 3):

*Nota 09 – SEGUROS: Os seguros mantidos pela Entidade para os bens móveis e imóveis estão segregados da seguinte forma:*

<i>Seguradora</i>	<i>Vencimento Da Apólice</i>	<i>Objeto do Seguro</i>	<i>Valor Segurado R\$</i>
<i>HSBC Seguros</i>	<i>08/06/2005</i>	<i>Veículos</i>	<i>Vlr. Mercado</i>
<i>AGF – Allianz Group Seguros</i>	<i>31/05/2005</i>	<i>Prédios, Instalações e Equipamentos</i>	<i>357.036.670,00</i>

Um exemplo de informação parcial é apresentado na nota explicativa da Fundação Universidade de Passo Fundo (2005, p. 7):

*NOTA 16. SEGUROS: A entidade possui seguros contratados para cobertura de prédios, móveis e veículos, no montante de R\$ 107.701.487,47.*

#### **j) Adequação das Receitas com as Despesas de Pessoal**

Este item trata da evidenciação da adequação das receitas com as despesas com pessoal e estabelece que “as entidades educacionais, além das notas explicativas, devem

evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação”. Pelo conteúdo dessa alínea da norma, entende-se que está em concordância com a Medida Provisória nº 1.890-67, de 22 de outubro de 1999, que dispõe sobre o valor total anual das mensalidades escolares, especificamente no art. 7º-B, parágrafo VI, letra “c”, que determina para comprovar, sempre que solicitada:

*a destinação, para as despesas com pessoal docente e técnico-administrativo, incluídos os encargos e benefícios sociais, de pelo menos sessenta por cento da receita das mensalidades escolares provenientes da instituição de ensino superior mantida, deduzidas as reduções, os descontos ou bolsas de estudo concedidas e excetuando-se, ainda, os gastos com pessoal, encargos e benefícios sociais dos hospitais universitários.*

*§ 1o As instituições a que se refere o caput, que não tenham caráter filantrópico, poderão incluir no percentual mencionado na letra "c" as despesas com a contratação de empresas prestadoras de serviços, até o limite de dez por cento da receita das mensalidades.*

*§ 2o A comprovação do disposto neste artigo é indispensável, para fins de credenciamento e credenciamento da instituição de ensino superior.*

Duas instituições apresentam em nota explicativa a adequação das receitas e das despesas com pessoal. Como exemplo, apresenta-se a Nota 6, da Fundação Universidade de Passo Fundo (2005, p. 7):

*NOTA 6) APLICAÇÃO EM DESPESAS C/PESSOAL: A entidade destinou da receita obtida com as Mensalidades escolares, em Despesas com Pessoal docente e técnico-administrativo, conforme demonstrativo a seguir:*

<i>DESCRIÇÃO</i>	<i>2004</i>	<i>2003</i>
<i>Receita com mensalidade</i>	<i>111.532.364,52</i>	<i>96.685.123,89</i>
<i>Aplicação em despesas c/pessoal</i>	<i>85.433.799,82</i>	<i>74.974.426,83</i>
<i>% de aplicação em despesa c/pessoal</i>	<i>76,60%</i>	<i>77,55%</i>

É importante observar que a Medida Provisória nº 1.890-67, de 22 de outubro de 1999, foi convertida na Lei nº 9.870, de 23 de novembro de 1999, a qual não contempla mais os quesitos de adequação das receitas e das despesas com pessoal. Portanto esse item da norma

perde sua eficácia, o que deve levar o CFC a rever seu conteúdo. Nesse sentido, apresentou-se essa questão à Coordenação Técnica do CFC que reconheceu a inadequação do conteúdo e se comprometeu a encaminhar a questão ao Grupo de Normas que está atualizando e revendo a norma NBC T 10.19.

Em decorrência desse fato, no exame das notas explicativas das instituições pesquisadas, não se considerou a apresentação das informações previstas na alínea “j” do item 10.19.3.3 da NBC T 10.19.

### **k) Receitas com e sem Gratuidade de forma segregada e os Benefícios Fiscais Gozados**

A Resolução CFC nº 877/2000, que aprovou a NBC T 10.19, previa, no item 10.19.2.8, o seguinte: “As entidades beneficentes, caso não tiverem usufruído a isenção de tributos e contribuições, devem **registrar** suas receitas e despesas, com e sem gratuidade, de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados como se a entidade não gozasse de isenção”. Esse item foi excluído por meio da Resolução CFC nº 926/01, que também incluiu, no item 10.19.3.3, a alínea “k”, com a seguinte redação: “k) as entidades beneficentes com isenção de tributos e contribuições devem **evidenciar** suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados”.

Outra alteração da norma, aprovada pela Resolução CFC nº 966/2003, inclui o termo “Nota Explicativa” na alínea “k”, do item 10.19.3.3, ficando assim o texto: “k) as entidades beneficentes com isenção de tributos e contribuições devem evidenciar, em Nota Explicativa, suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados”.

Observa-se que esse item sofreu três modificações, o que pode causar dificuldades na interpretação do seu conteúdo. Este, talvez, seja um dos motivos pelo qual nenhuma instituição apresentou essa informação de forma completa em suas notas explicativas.

A alínea “k” da NBC T 10.19.3.3 parece ter ligação com o inciso VI do art. 3º do Decreto 2.536/98, que apresenta a base de cálculo para aplicação da filantropia, ou seja, aplicar 20% da receita bruta “proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicação financeira, de locação de bens não integrantes do ativo imobilizado e

de doações particulares, cujo montante nunca deverá ser inferior a isenção das contribuições sociais usufruídas”.

Para a análise desse item, utilizou-se como primeiro critério a identificação da segregação das receitas com e sem gratuidades, constatando-se que não houve evidenciação nesse formato. O segundo critério foi a identificação da segregação da receita em conformidade com o inciso VI do art. 3 do Decreto 2.536/98, ou seja, a apresentação da receita bruta, o que foi evidenciado por 9 instituições. Como terceiro critério, considerou-se a segregação dos custos por natureza de aplicação: educação, saúde e assistência social, os quais foram evidenciados por 9 instituições. Como último critério, levou-se em conta a identificação dos benefícios fiscais usufruídos, não tendo ocorrido evidenciação desses elementos. Com exceção de 2 instituições, que apresentam os valores da COFINS, as demais evidenciaram benefícios previdenciários. Para efeitos desse último critério de análise, entende-se como benefícios fiscais os impostos e contribuições sociais usufruídas em decorrência da imunidade e isenção de tributos.

Os elementos receita com e sem gratuidade e benefícios sociais usufruídos não foram apresentados nas notas explicativas das instituições pesquisadas. Dessa forma, nenhuma instituição atendeu as recomendações do item da norma de forma completa; 12 apresentaram informações parciais; 3 não apresentaram informação e 2 não apresentaram notas explicativas. O Gráfico 12 apresenta o resultado dessa análise:

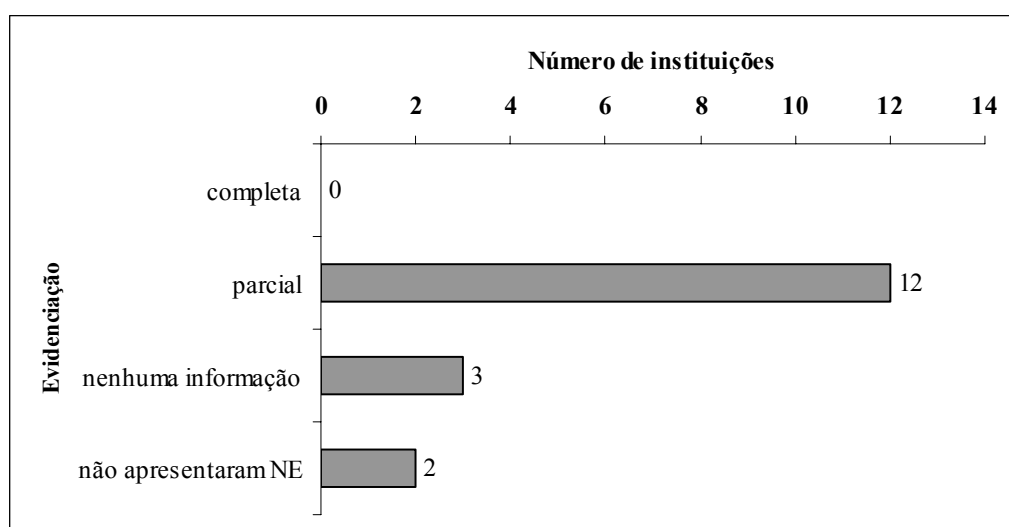


Gráfico 12 - Evidenciação da Receita com e sem gratuidade e benefícios fiscais gozados

Para ilustrar a forma como as instituições apresentam essas informações nas notas explicativas, seguem alguns exemplos.

Como primeiro exemplo, apresenta-se a evidenciação da segregação da receita em conformidade com o inciso VI, art. 3º do Decreto nº 2.536/98. A Associação Antonio Vieira (2005, p. 27) divulga o detalhamento da filantropia (custo) e sua aplicação, conforme quadro apresentado na Nota 30 – Filantropia Aplicada:

*Detalhamento da Filantropia Aplicada x Filantropia a Aplicar*

<b>1 - Composição da Receita</b>	<b>2004</b>	<b>2003</b>	<b>2002</b>
1.1 Receita Operacional Bruta	181.137.454,64	175.071.013,15	152.412.225,50
1.2 Receita Financeira	13.011.017,86	20.694.961,33	13.777.634,75
1.3 Receita Não-Operacional	6.484.511,32	9.279.873,89	6.884.432,11
<b>Total (1)</b>	<b>200.632.983,82</b>	<b>205.045.848,37</b>	<b>173.074.292,36</b>
2 - Gratuidades e Assistência Social a Aplicar (20%)	40.126.596,76	41.009.169,67	34.614.858,47
3 - Gratuidades e Assistência Social Aplicadas			
3.1 Assistência Educacional	38.296.635,74	28.550.005,22	23.668.805,35
3.2 Programas de Proteção à Família, à Criança e Adolescente e à Terceira Idade	3.580.563,81	3.234.725,24	2.645.102,00
3.3 Programas de Amparo à Saúde da Comunidade	1.544.472,83	1.476.568,65	2.451.298,15
3.4 Programas de Integração ao Mercado de Trabalho	1.311.580,05	1.474.751,43	1.461.996,17
3.5 Projetos de Assistência à Comunidade	12.418.196,87	12.780.638,25	14.830.947,88
<b>Total (3)</b>	<b>57.151.449,30</b>	<b>47.516.688,79</b>	<b>45.058.149,55</b>
<b>Resumo</b>			
<b>(4) Gratuidades e Assistência Social a Aplicar (20%)</b>	<b>40.126.596,76</b>	<b>41.009.169,67</b>	<b>34.614.858,47</b>
<b>(5) Gratuidades e Assistência Social Aplicadas</b>	<b>57.151.449,30</b>	<b>47.516.688,79</b>	<b>45.058.149,55</b>
<b>Gratuidades e Assistência Social Aplicadas a Maior (4-5)</b>	<b>(17.024.852,54)</b>	<b>(6.507.519,12)</b>	<b>(10.443.291,08)</b>
<b>Percentual de Gratuidades e Assistência Social Aplicadas</b>	<b>28,49%</b>	<b>23,17%</b>	<b>26,03%</b>

De acordo com o exposto, a ASAV aplicou seus recursos na área de assistência educacional e assistência social. Apresentou a aplicação dos recursos na área de assistência social, visando a atender as diretrizes estabelecidas pela LOAS.

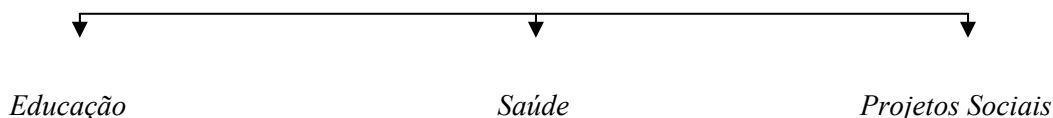
Outro modo de detalhamento das informações da receita é a segregação da receita por natureza: educação, saúde e projetos sociais, apresentada pela Fundação Universidade de Caxias do Sul (2005, p. 2) na nota 11. No entanto, a composição da receita bruta e a base de cálculo dos 20% não foram apresentadas de forma detalhada, identificadas como receita bruta e receita bruta total. A instituição apresenta os custos com filantropia segregados por natureza de aplicação: educação, saúde e educação.



*Nota 11 – ATIVIDADES ASSISTENCIAIS*

*Destacamos as principais atividades assistenciais realizadas pela Fundação Universidade de Caxias do Sul, oferecidas à comunidade carente, que são registradas segregadamente em Custos com Assistência Social, distribuídos nas áreas da educação, da saúde e social, conforme estrutura abaixo, estando respaldadas em documentação hábil e respectivas planilhas de apuração.*

*ASSISTENCIA SOCIAL*



*No atendimento ao dispositivo no inciso VI do artigo 3º do Decreto Nº 2.536/98, a Instituição, nos anos de 2004, 2003 e 2002, concedeu as seguintes gratuidades:*

<i>ASSISTENCIA SOCIAL</i>	<i>2004</i>	<i>2003</i>	<i>2002</i>
<i>Educação</i>	<i>7.042.620,96</i>	<i>7.141.172,20</i>	<i>15.696.287,19</i>
<i>Saúde</i>	<i>28.775.999,19</i>	<i>25.212.005,9</i>	<i>20.103.886,81</i>
<i>Projetos Sociais</i>	<i>22.262.688,07</i>	<i>18.495.798,18</i>	<i>29.280.332,22</i>
	<i>58.080.308,22</i>	<i>50.848.976,32</i>	<i>65.080.506,22</i>

*Os valores acima foram identificados com fundamento do Decreto nº 2.536/98, artigo 3º, §11, primeira parte. A tabela abaixo apresenta a gratuidade pela Fundação Universidade de Caxias do Sul e o respectivo percentual em relação à receita bruta (Decreto nº 2.536/98, art. 3º, inciso VI).*

	<i>2004</i>	<i>2003</i>	<i>2002</i>
<i>Receita bruta</i>	<i>182.911.779,62</i>	<i>164.345.491,63</i>	<i>141.723.566,35</i>
<i>Gratuidade</i>	<i>58.080.308,22</i>	<i>50.848.976,32</i>	<i>65.080.506,22</i>
<i>% Gratuidade</i>	<i>31,75</i>	<i>30,94</i>	<i>45,92</i>

*Na identificação da receita bruta da Instituição, foi utilizada a opção do artigo 3º, § 11 do Decreto nº 2.536/98, sendo observado o percentual de 20% (artigo 3º, inciso VI do Decreto nº 2.536/98), desconsideradas as receitas provenientes dos serviços de saúde (SUS), nos termos do artigo 3º, § 12 do Decreto nº 2.536/98. A tabela identifica a composição da receita bruta para efeitos da aplicação do percentual do artigo 3º, 11 § do Decreto nº 2.536/98.*

	<i>2004</i>	<i>2003</i>	<i>2002</i>
<i>Receita bruta total</i>	<i>194.219.004,12</i>	<i>174.155.642,82</i>	<i>149.931.621,40</i>
<i>Receita SUS ambulatório</i>	<i>(313.934,30)</i>	<i>(341.150,64)</i>	<i>(219.630,00)</i>
<i>Receita SUS – Hospital Geral</i>	<i>(10.993.290,20)</i>	<i>(9.469.005,55)</i>	<i>(7.988.425,05)</i>
<i>Receita bruta</i>	<i>182.911.779,62</i>	<i>164.345.491,63</i>	<i>141.723.566,35</i>

*Os valores identificados como receitas relativas ao SUS encontram-se no Balanço da Instituição, na Demonstração do Superávit (Déficit) do Exercício, no item receita bruta, sub-itens Receita ambulatorial – SUS e Prestação de serviços – SUS.*

A Sociedade Caritativa e Literária...(2005, p. 6) apresenta os custos da filantropia e os valores recebidos por meio da isenção, utilizando quadros que completam as notas explicativas, como segue:

*Demonstração das Aplicações em Filantropia em 2004 (em R\$ 1,00)*

<i>Débito</i>		<i>Crédito</i>	
<i>Filantropia Isenções</i>	<i>4.654.131</i>	<i>Filantropia Compromissos</i>	<i>4.654.131</i>
<i>Concedida:</i>			
<i>Assistência Educacional</i>	<i>13.052.250</i>	<i>Assistência a aplicar</i>	<i>4.654.131</i>
<i>Assistência Sócia</i>	<i>273.182</i>	<i>Assistência aplicada a maior</i>	<i>8.671.301</i>
<i>Total</i>	<i>13.325.432</i>	<i>Total</i>	<i>13.325.432</i>

#### 4.3 EVIDENCIAÇÃO DA FILANTROPIA NAS DEMONSTRAÇÕES DE *SUPERÁVIT* OU *DÉFICIT* DIVULGADAS PELAS EBAS

O custo com filantropia é evidenciado na Demonstração de *Superávit* ou *Déficit* e nas Notas Explicativas das instituições. Na Demonstração de *Superávit* ou *Déficit*, é apresentado o custo com assistência social em dois grupos de contas: Redução da Receita Operacional Bruta e Custo Operacional. No primeiro grupo, enquadram-se 35% e, no segundo grupo, 65% das instituições pesquisadas.

Para melhor compreensão das duas formas de evidenciação, são apresentados os grupos de contas das Demonstrações de *Superávit* ou *Déficit* de instituições pesquisadas.

Entre as 17 instituições pesquisadas, 6 apresentam o custo com gratuidade como conta redutora da receita operacional bruta, e 11 o apresentam como custo operacional. Dentre esse primeiro grupo, a Associação Antonio Vieira (2005), por exemplo, evidencia a filantropia na Demonstração de *Superávit* ou *Déficit*, na conta Assistência Social do grupo Deduções da Receita, e em Nota Explicativa, apresentando a aplicação dos recursos em filantropia por área de atuação, a base de cálculo da filantropia e o percentual aplicado.

*Demonstração do Superávit (valores expressos em reais) 31/12/2004*

<i>1 – RECEITAS OPERACIONAIS</i>
<i>1.1 Receitas de Ensino</i>
<i>1.2 Receitas com Pesquisa/Convênios</i>
<i>1.3 Receitas Patrimoniais</i>
<i>1.4 Receitas Industriais/Serviços</i>
<i>1.5 Subvenções Públicas/Privadas</i>
<i>(-) DEDUÇÕES DAS RECEITAS</i>
<i>2.1 Assistência Social</i>
<i>2.2 Custos de Mercadorias Vendidas</i>
<i>3 – RECEITAS OPERACIONAIS LÍQUIDAS (1-2)</i>
<i>4 – CUSTOS OPERACIONAIS</i>
<i>4.1 Custos com Pessoal</i>
<i>4.2 Custos com Materiais</i>
<i>4.3 Custos com Serviços</i>
<i>4.4 Custos com Patrimônio e Utilidades</i>
<i>4.5 Custos Gerais</i>
<i>5 – PROVISÃO P/DEVEDORES DUVIDOSOS</i>
<i>6 – CRÉDITOS INCOBRÁVEIS</i>
<i>7 – RESULTADO ATIVIDADES (3-4+5-6)</i>
<i>8 – RECEITAS/DESPESAS FINANCEIRAS</i>
<i>8.1 Receitas Financeiras</i>
<i>8.2 Despesas Financeiras</i>
<i>9 – RESULTADO OPERACIONAL (7+8)</i>
<i>10.1 Receitas Não-Operacionais</i>
<i>10.2 Despesas Não-Operacionais</i>
<i>SUPERÁVIT DO EXERCÍCIO</i>

Outra instituição que adota o mesmo procedimento é a Associação Pró-Ensino em Santa Cruz do Sul (2005, p. 6), que evidencia a filantropia na Demonstração de *Superávit* ou *Déficit*, nas contas Bolsa de Estudo Unisc, Bolsa de Estudos Educar-se e Gratuitudes de Serviços, do grupo Deduções da Receita Bruta. Porém, diferentemente da ASAV, segrega por natureza de gastos (bolsa e serviços), como apresentado na Demonstração de *Superávit* ou *Déficit* da instituição:

*Demonstração do Superávit do Exercício*

<i>CONTAS</i>
<i>RECEITAS BRUTAS DE SERVIÇOS</i>
<i>Receitas Acadêmicas</i>
<i>Receitas com Eventos de Pesquisa e Extensão</i>
<i>Receitas de Cursos de Técnicos</i>
<i>Receitas Escolares</i>
<i>Receitas Hospitalares</i>
<i>Contribuições/Subvenções Estaduais e Municipais – N.E n° 06</i>
<i>Receitas de Vendas de Serviços</i>
<i>Outras Receitas Operacionais</i>
<i>(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA</i>
<i>Ajustes Financeiros /Descontos</i>
<i>Bolsa de Estudo – Unisc- N.E. n° 11 – a</i>
<i>Bolsa de Estudo Educar-se – N.E. n° 11 – a</i>
<i>Gratuidades de Serviços – N.E.n° 11</i>
<i>Deduções de Vendas/Outras Receitas</i>
<i>RECEITAS LÍQUIDAS DE SERVIÇOS</i>
<i>CUSTO COM PESSOAL</i>
<i>CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS</i>
<i>SUPERÁVIT BRUTO OPERACIONAL</i>
<i>DESPESAS OPERACIONAIS</i>
<i>DÉFICIT FINANCEIRO</i>
<i>SUPERÁVIT LÍQUIDO OPERACIONAL</i>
<i>RESULTADO EXTRA-OPERACIONAL</i>
<i>SUPERÁVIT DO EXERCÍCIO</i>

Na mesma linha da APESC, o Instituto Porto Alegre... (2005, p. 4) apresenta bolsas, descontos e serviços comunitários no grupo de Deduções da Receita Bruta. Para elucidar a forma de evidenciação, apresenta-se a Demonstração de *Superávit/Déficit* do IPA:

*Demonstração do Déficit do Exercício de 2004 (R\$ 1)*

<i>1 - RECEITA OPERACIONAL BRUTA</i>
<i>Receita Operacional</i>
<i>2- DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA</i>
<i>Bolsas, Descontos e Serviços Comunitários</i>
<i>3 - RENDA OPERACIONAL LÍQUIDA</i>
<i>4 – CUSTOS OPERACIONAIS</i>
<i>Custos de Ensino</i>
<i>5 – SUPERÁVIT OPERACIONAL BRUTO</i>
<i>6 – DESPESAS ADMINISTRATIVAS</i>
<i>7 – RECEITAS FINANCEIRAS</i>
<i>8 – DESPESAS FINANCEIRAS</i>
<i>9 – DÉFICIT OPERACIONAL LÍQUIDO</i>
<i>10 – RECEITAS NÃO-OPERACIONAIS</i>
<i>11 – DESPESAS NÃO-OPERACIONAIS</i>
<i>12 – DÉFICIT DO EXERCÍCIO</i>

No segundo grupo, composto por 11 instituições, representando 65% das instituições pesquisadas, identificou-se que a assistência social foi evidenciada no grupo de custos operacionais. Como exemplo, apresenta-se a Demonstração de *Superávit* ou *Déficit* da Fundação de Integração e Desenvolvimento... (2005), identificando-se a assistência social no grupo “Custos dos Produtos e Serviços”, conta “Custos com Gratuidade”:

*Demonstração do Superávit Consolidado do Exercício – 2004*

<b>1. RECEITA OPERACIONAL BRUTA</b>
- Receitas de Ensino
- Receita de Serviços
- Receita Agropecuária
<b>2. CUSTO DOS PRODUTOS E SERVIÇOS</b>
- Custos com Ensino
- Custos com Gratuidades
- Custos com Serviços
- Custos com Produtos Agropecuários
<b>3. RESULTADO BRUTO</b>
<b>4. DESPESAS OPERACIONAIS</b>
- Despesas com Pessoal
- Outras Despesas Operacionais
- Despesas c/ Depreciações
- Despesas Financeiras - Despesa Executada
- Receitas Financeiras - Receita Realizada
- Variações Monetárias Passivas
- Variações Monetárias Ativas
<b>5. OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS</b>
- Receitas Imobiliárias
- Doações de Pessoas
- Diversas Receitas
<b>6. RESULTADO OPERACIONAL</b>
<b>7. RECEITAS NÃO-OPERACIONAIS</b>
- Auxílios a Alunos
- Transferências Correntes
- Doações para Investimento
- Incorporação de Bens
- Reversão de Despesas
<b>8. DESPESAS NÃO-OPERACIONAIS</b>
- Transferências e Contribuições
- Transferências de Bolsas e Aux.p/ Alunos
- Baixa de Contas a Receber
<b>9. GANHOS E PERDAS DE CAPITAL</b>
<b>10. RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO</b>

Nessa mesma linha de apresentação, identifica-se a Demonstração de *Superávit* ou *Déficit* da Fundação Universidade de Caxias do Sul (2005, p. 2), que apresenta de forma segregada os custos da filantropia por natureza: ensino, saúde, social e assistência ao ensino, no grupo de Receitas e Despesas Operacionais, como segue:

*Demonstração do Superávit do Exercício de 2004 (em Reais)*

<i>RECEITA BRUTA</i>
<i>Receita de Ensino</i>
<i>Subvenções e auxílios – ensino</i>
<i>Vendas e serviços</i>
<i>Receitas ambulatoriais – SUS</i>
<i>Subvenções e auxílios – saúde</i>
<i>Prestação de serviços – SUS</i>
<i>Total da receita</i>
<i>RECEITAS/DESPESAS OPERACIONAIS</i>
<i>Receitas Financeiras</i>
<i>Despesas Financeiras</i>
<i>Despesas com gratuidade – ensino</i>
<i>Despesas com gratuidade – social</i>
<i>Despesas com gratuidade – saúde</i>
<i>Despesas com assistência ensino</i>
<i>Despesas gerais e administrativas</i>
<i>Perda no recebimento de créditos</i>
<i>Outras receitas operacionais</i>
<i>Total das despesas operacionais</i>
<i>SUPERÁVIT (DÉFICIT) OPERACIONAL</i>
<i>RECEITAS E DESPESAS NÃO OPERACIONAIS</i>
<i>Receitas não-operacionais</i>
<i>Despesas não-operacionais</i>
<i>Total das rec. (desp.) operacionais</i>
<i>SUPERÁVIT (DÉFICIT) DO EXERCÍCIO</i>

Outras duas instituições, SPAC e Inspeção Salesiana São Pio X, registram a isenção da previdência social no sistema contábil. O registro dessas informações é defendido por Lima (2003); pelo CFC (2004) e por Bosio; Giollo (2005), pois acreditam que o registro dos fatos que envolvem a filantropia garante maior credibilidade do que somente a apresentação em notas explicativas, e permite o acompanhamento por parte do usuário da contabilidade dos benefícios usufruídos com as beneficências realizadas.

Na Demonstração de *Superávit* ou *Déficit* da Sociedade Pelotense de Assistência... (2005, p. 16), são apresentados os custos com assistência educacional e social após o resultado operacional, juntamente com o reconhecimento da isenção previdenciária usufruída, conforme segue:

*Demonstração do Superávit do Exercício de 2004 (em Reais)*

<i>RECEITA OPERACIONAL BRUTA</i>
<i>Prestação de Serviços Educacionais</i>
<i>Prestação de Serviços de Saúde</i>
<i>Outras Receitas</i>
<i>DEDUÇÃO DA RECEITA</i>
<i>Descontos e Abatimentos</i>
<i>RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA</i>
<i>CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS</i>
<i>SUPERÁVIT OPERACIONAL BRUTO</i>
<i>DESPESAS OPERACIONAIS</i>
<i>Gerais e Administrativas</i>
<i>Despesas Financeiras Líquidas</i>
<i>Equivalência Patrimonial</i>
<i>SUPERÁVIT OPERACIONAL LÍQUIDO</i>
<i>Isenção Previdenciária Usufruída (NE 11)</i>
<i>Assistência Educacional e Social (NE 12)</i>
<i>Atualização Bolsas Reembolsáveis</i>
<i>Receitas Diversas</i>
<i>SUPERÁVIT DO EXERCÍCIO</i>

Na Demonstração de *Superávit* ou *Déficit* da instituição, há o reconhecimento do custo com assistência educacional e social e a receita gerada pela isenção previdenciária usufruída. Por meio das notas explicativas, é possível identificar que a isenção previdenciária é o reconhecimento da cota patronal incidente sobre a folha de pagamento e autônomos. Os critérios utilizados para o registro da gratuidade estão declarados na nota explicativa número 12 (SOCIEDADE PELOTENSE DE ASSISTÊNCIA..., 2005, p. 16).



*Nota 12: Assistência Educacional e Social (Gratuidade)*

*De acordo com o artigo 3º, inciso VI do Decreto nº 2.536/98, a Entidade deve aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos 20% da Receita Bruta Total, deduzidas as receitas oriundas da Área de Saúde (parágrafo 4º do mencionado artigo).*

*Nesta condição, a aplicação mínima seria a que segue:*

<i>Receita Total</i>	<i>2004</i>	<i>2003</i>
<i>Operacional Bruta</i>	<i>73.726.661,45</i>	<i>63.672.126,48</i>
<i>(-) Área da Saúde</i>	<i>(10.218.181,56)</i>	<i>(7.266.733,43)</i>
<i>(+) Receitas Diversas</i>	<i>88.740,29</i>	<i>142.568,19</i>
<i>Base de Cálculo</i>	<i>63.597.220,18</i>	<i>56.545.961,24</i>
<i>Gratuidade 20%</i>	<i>12.719.444,04</i>	<i>11.309.192,25</i>

Na mesma nota, a instituição explicita que, atendendo aos seus objetivos, aplicou um percentual de recursos, acima do que é exigido em Lei, conforme segue SOCIEDADE PELOTENSE DE ASSISTÊNCIA...(2005, p. 16):

*2004 - R\$*

<i>Aplicação dos Recursos</i>		<i>Fontes dos Recursos</i>	
<i>Assistência Educacional</i>	<i>14.160.177,27</i>	<i>Gratuidade</i>	<i>12.719.444,04</i>
<i>Assistência Social</i>	<i>5.750.069,17</i>	<i>Assistência Aplicada a Maior</i>	<i>7.190.602,40</i>
<i>Total</i>	<i>19.910.246,44</i>	<i>Total</i>	<i>19.910.246,44</i>

*2003 - R\$*

<i>Aplicação dos Recursos</i>		<i>Fontes dos Recursos</i>	
<i>Assistência Educacional</i>	<i>11.881.943,99</i>	<i>Gratuidade</i>	<i>11.309.192,25</i>
<i>Assistência Social</i>	<i>6.982.819,85</i>	<i>Assistência Aplicada a Maior</i>	<i>7.555.571,59</i>
<i>Total</i>	<i>18.864.763,84</i>	<i>Total</i>	<i>18.864.763,84</i>

*Considerando-se que os preços das mensalidades da Universidade não podem sofrer o efeito do encargo relativo à quota patronal, a diferença a menor, entre o reflexo da inflação sobre os custos e despesas operacionais e o valor desta repassado às mensalidades, é somado às receitas da Área de Educação e, simultaneamente, consideradas entre as despesas com Assistência Educacional. Esse valor calculado no exercício de 2004 totalizou R\$ 7.288.262,01 (R\$ 6.750.230,11 em 2003), acarretando um aumento adicional em 2004 de 13,97% (15% em 2003) sobre o valor das mensalidades. O Hospital Universitário, órgão auxiliar da Universidade, apresentou prejuízo, no exercício de 2004, no montante de R\$ 2.728.611,86 (R\$ 4.451.004,27 em 2003), absorvido pela*

*Universidade e, conseqüentemente, pela Mantenedora, contabilizados entre as despesas de Assistência Social.*

A Inspeção Salesiana São Pio X (2005, p. 24) evidenciou a gratuidade e a isenção da cota patronal na Demonstração de *Superávit* ou *Déficit*, no grupo de Despesas Operacionais. Diferentemente da SPAC, o valor da isenção da cota patronal está registrado como receita e como custo. Já as gratuidades estão registradas no custo. Para melhor compreensão do formato de evidenciação, apresenta-se a Demonstração de *Superávit* ou *Déficit* da instituição:

*Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício de 2004 (em Reais)*

<i>RECEITA OPERACIONAL</i>
<i>Receitas Escolares</i>
<i>Convênios Filantrópicos</i>
<i>Receitas c/Atividades Produtivas</i>
<i>Subvenções e Convênios</i>
<i>Auxílios e Donativos</i>
<i>Receitas Financeiras</i>
<i>Receitas Patrimoniais</i>
<i>Outras Receitas Operacionais</i>
<i>DESPESAS OPERACIONAIS</i>
<i>Despesas com Pessoal</i>
<i>Despesas Administrativas</i>
<i>Despesas com Materiais</i>
<i>Despesas com Manutenção e Conservação</i>
<i>Despesas Tributárias</i>
<i>Despesas Financeiras</i>
<i>GRATUIDADES</i>
<i>Educacionais e Assistenciais</i>
<i>ISENÇÃO DA COTA PATRONAL</i>
<i>Contribuição Previdenciária Devida</i>
<i>Isenção Contribuição Previdenciária</i>
<i>SUPERÁVIT OPERACIONAL</i>
<i>RESULTADO NÃO-OPERACIONAL</i>
<i>Resultado na Alienação de Bens</i>
<i>SUPERÁVIT DO EXERCÍCIO</i>

A instituição não esclarece nas notas explicativas os critérios utilizados para a apuração da receita e despesa, em especial da gratuidade.

Conclui-se que 11% das instituições em exame apresentaram os benefícios gerados pela isenção das contribuições previdenciárias no seu sistema contábil, sendo que as demais apresentaram em nota explicativa ou não apresentaram informações.

## 5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

No presente capítulo, são apresentados: conclusão e recomendações da pesquisa.

### 5.1 CONCLUSÃO

As entidades do Terceiro Setor atuam de forma a complementar as necessidades sociais que o Estado não tem condições de suprir, entre elas, a educação. Nesse sentido, o Estado conta com o auxílio das associações e fundações reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social que atuam no ensino e que objetivam atender a demanda do ensino superior no país e, em contrapartida, são beneficiadas com a imunidade de impostos e a isenção de contribuições sociais.

Para registrar as variações do patrimônio em seus aspectos quantitativos e qualitativos, essas instituições se valem da contabilidade, que gera informações capazes de produzir explicações sobre os fenômenos patrimoniais e que atinge um de seus objetivos ao evidenciar tais informações aos usuários. A busca pela transparência e qualidade dessa informação tem sido uma das mais importantes lutas travadas pelos pesquisadores da teoria contábil, que contribuem na elaboração de leis, regulamentos e normas, cujo objetivo é melhor informar.

Entidades de classe, como o Conselho Federal de Contabilidade, têm estimulado a evidenciação através da emissão de normas e procedimentos. Tratando-se especificamente das instituições sem fins lucrativos e entidades beneficentes de assistência social, o CFC editou a NBC T 10.19, que estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa por essas entidades, estimulando os administradores e profissionais da área de contabilidade e controladoria dessas instituições a assumirem o compromisso com o processo de transparência das informações.

Nesse contexto, o objetivo geral desse estudo foi comprovar o nível de aderência de entidades beneficentes de assistência social, mantenedoras de instituições de ensino superior no

Estado do Rio Grande do Sul, às normas contábeis e às regulamentações específicas da filantropia e do ensino superior, tendo por base as demonstrações contábeis, as notas explicativas, o parecer da auditoria independente e o parecer do conselho fiscal.

Constatou-se que 65% das instituições examinadas divulgaram as informações de natureza obrigatória: demonstrações contábeis, parecer da auditoria independente e parecer do conselho fiscal, atendendo exigências da Lei nº 9.870/99 e do Decreto nº 3.860/2001<sup>8</sup>. E, apesar de serem obrigatórias, nem todas as instituições publicaram a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos, a Demonstração das Mutações Patrimoniais, as notas explicativas, o parecer da auditoria independente e o parecer do conselho fiscal. Identificou-se que 2 instituições não apresentaram notas explicativas, nas quais devem ser evidenciados os aspectos da filantropia e demais aspectos específicos da atividade, em conformidade com as NBC T 10.19 e com o Decreto nº 2.536/98.

Na apresentação das demonstrações contábeis, somente 9 dentre as 17 instituições pesquisadas declararam que as mesmas foram elaboradas com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade, específicas para entidades sem fins de lucro (NBC T 10.19).

No tocante às orientações do item 10.19.3.3 da NBC T 10.19 e da determinação do parágrafo único do art. 4º do Decreto nº 2.536/98, comprovou-se uma baixa adesão das EBAS às mesmas, na medida em que somente o atendimento da alínea c” (as contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social), evidenciado por 13 das 17 instituições (76%), aparece com destaque.

As orientações das alíneas “b” e “k”, do item 10.19.3.3 da NBC T 10.19, que tratam da evidenciação dos critérios de apuração da receita e das despesas, especificamente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições de recursos; da receita com e sem gratuidade de forma segregada, e dos benefícios fiscais gozados, respectivamente, não foram observadas pelas instituições da amostra. É possível que os motivos que as tenham levado à não-divulgação desses itens podem estar relacionados à pouca clareza na redação dessas alíneas, gerando dúvidas nos profissionais da contabilidade quanto à sua aplicabilidade.

<sup>8</sup>Revogado pelo Decreto nº 5.773, de 9 de maio de 2006.

Na verificação do atendimento da alínea “j”, identificou-se uma inadequação do conteúdo em decorrência de alterações na legislação, fato reconhecido pelo próprio CFC, que se comprometeu a encaminhar a questão ao Grupo de Normas, responsável pela atualização e revisão da NBC T 10.19, inadequação essa levantada durante a realização desta pesquisa.

É importante destacar que as questões apontadas nesta pesquisa não foram mencionadas em nenhum parecer da Auditoria Independente, publicado pelas instituições analisadas, mesmo sendo sua função examinar e pronunciar-se sobre os aspectos técnicos de execução e aplicação correta da legislação vigente.

Os objetivos específicos desse estudo foram atendidos na revisão bibliográfica apresentada no Capítulo 2, a saber:

- Quanto às características, classificação, formato jurídico e legislação das EBAS que atuam no ensino superior, identificou-se que: (a) trata-se de instituições que fazem parte do Terceiro Setor, por atuarem na área assistência social, educação e saúde; (b) não distribuem lucros; (c) seu formato jurídico é adequado à sua finalidade (associação ou fundação); (d) possuem imunidade aos impostos e isenção das contribuições sociais. No ensino superior, essas instituições executam projetos sociais e educacionais, com o objetivo de melhorar a condição de vida da coletividade, além de possibilitar a inclusão no ensino superior de alunos menos favorecidos, por meio de concessão de bolsas de estudos.
- Ao se revisar o processo de contabilização dos eventos pertinentes à filantropia, identificaram-se entendimentos contraditórios em relação ao mesmo, talvez por falta de normatização adequada ou por falta de transparência das instituições na divulgação das demonstrações contábeis. A Norma NBC T 10.19 e o Decreto nº 2.536/98, corroborados por Araújo (2005), orientam a evidenciação desses eventos somente em nota explicativa. Em contraponto, Lima (2003); CFC (2004) e Bosio; Giollo (2005) defendem os registros desses fatos no sistema contábil da entidade e entendem que é necessário demonstrar as receitas e os custos incorridos em determinado período, em função de a instituição possuir o CEBAS; reconhecer os benefícios fiscais como se devidos fossem; e reconhecer a obrigação de aplicar 20% da receita em gratuidades ou beneficências.

- No tocante à evidenciação obrigatória por parte das EBAS, há clareza quanto à compulsoriedade de publicação das demonstrações contábeis, do parecer da auditoria independente e do conselho fiscal, exigência da Lei nº 9.870 de 23 de novembro de 1999 e no Decreto nº 3.860 de 09 de julho de 2001<sup>9</sup>. No que tange à evidenciação recomendável, apesar de sua natureza legal e normativa, não se exige a publicação do Relatório de Atividades e do Conteúdo das Notas Explicativas, mas sua apresentação é obrigatória para fins de prestação de contas ao fisco. A evidenciação voluntária (Balanço Social; Quadros Complementares, etc.), por seu turno, se apresenta como complementar às informações obrigatórias e recomendáveis: no entanto, não são exigidas por lei ou recomendadas em normas.
- Para atendimento do último objetivo específico, examinou-se o tema relacionado à prestação de contas (*accountability*) dessas instituições, necessária para garantir a renovação do CEBAS. A forma e a estruturação da prestação de contas obedecem às exigências do poder público, que, no caso das EBAS, são o Conselho Nacional de Assistência Social, o Ministério da Justiça, o Ministério da Previdência Social e o Ministério da Educação. Nas determinações para a prestação de contas dos referidos órgãos, identificou-se que há exigências de informações idênticas e outras específicas, o que torna o trabalho dos profissionais da área contábil repetitivo e oneroso.

Dessa forma, os resultados apresentados permitem considerar que todos os objetivos do estudo foram atendidos, esperando-se que o mesmo possa contribuir para o delineamento das questões que envolvem a contabilização e evidenciação da filantropia nas EBAS, tema que tem preocupado os profissionais da área contábil que atuam nesse segmento e que contribuíram para a realização deste estudo, muitos dos quais solicitaram o envio desta Dissertação após sua conclusão.

Finalmente, conclui-se que os responsáveis pela contabilidade e os gestores das EBAS deverão avançar mais nas questões que envolvem a divulgação tanto de informações consideradas obrigatórias como relacionadas com a filantropia, posicionando-se frente às entidades e órgãos emissores de normas e procedimentos com o intuito de esclarecer alguns pontos que ainda se apresentam dúbios.

---

<sup>9</sup>Revogado pelo Decreto nº 5.773, de 9 de maio de 2006.

## 5.2 RECOMENDAÇÕES

A evidenciação contábil das entidades sem fins lucrativos carece de mais estudos. Diante disso, relacionam-se aqui sugestões para novas pesquisas, que tanto podem suprir as lacunas desta pesquisa quanto melhorar a evidenciação das entidades sem fins lucrativos, ou seja:

- Replicar esta pesquisa em outras regiões do país com a finalidade de comparar os resultados encontrados;
- Identificar as informações voluntárias divulgadas no Balanço Social e no Relatório de Atividades das EBAS que atuam no ensino superior;
- Conhecer a opinião dos profissionais responsáveis pela área contábil e dos *controllers* das EBAS sobre a evidenciação contábil da filantropia nessas instituições;
- Examinar a influência do modelo de gestão das mantenedoras de ensino superior e da categoria administrativa das IES sobre o processo de evidenciação contábil;
- Examinar a contabilização das bolsas de estudos (gratuidades) à luz da teoria contábil, pois constatou-se, nesta pesquisa, que há desarmonia no registro dessa operação, na medida em que algumas instituições a apresentam como conta redutora da receita e outras como custo operacional.



## REFERÊNCIAS

AQUINO, Wagner de; SANTANA, Antonio Carlos de. Evidenciação. *Cadernos de Estudos*, FIPECAFI, FEA/USP, n. 5, jun. 1992.

ARAÚJO, Osório Cavalcante. *Contabilidade para organizações do terceiros setor*. São Paulo, Atlas, 2005.

ASSOCIAÇÃO ANTONIO VIEIRA. *Demonstrações contábeis e financeiras - exercício 2004*. Porto Alegre, 28 mar. 2005. 31 p.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE MANTENEDORAS DO ENSINO SUPERIOR. *Perfil das IES particulares e sua contribuição para o desenvolvimento do país - 2004*. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/arquivos/pdf/abmes.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2006.

ASSOCIAÇÃO EVANGÉLICA DE ENSINO. *Jornal do Comércio*. Porto Alegre, 17 mar. 2005. Caderno Empresas e Negócios, p. 6.

ASSOCIAÇÃO PRÓ-ENSINO EM SANTA CRUZ DO SUL. *Gazeta do Sul*. Santa Cruz do Sul, p. 6-7, 19 abr. 2005.

ASSOCIAÇÃO PRÓ-ENSINO SUPERIOR EM NOVO HAMBURGO. *Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, 27 abr. 2005. Suplemento Indústria e Comércio, p. 3.

AZEVEDO, Damião Alves de. Por uma compreensão constitucionalmente adequada da Assistência Social. *Periódico Cidadania em Foco*. Belo Horizonte: FUMARC, n. 34, p. 6, out. 2004.

AZEVEDO, Damião Alves de. O título de utilidade pública federal e sua vinculação à isenção da conta previdenciária patronal. *Revista de Previdência Social*. São Paulo, n. 290, p. 5-11, jan. 2005.

BARBOSA, Maria Nazaré Lins. As instituições de educação e a imunidade a impostos. In: SZAZI, Eduardo (org.). *Terceiro setor: temas polêmicos 1*. São Paulo: Peirópolis, 2004. p. 109-118.

BOSIO, Juliano; GIOLLO, Paulo Roberto. Entidades Beneficentes: uma proposta de mensuração e evidenciação das variações patrimoniais decorrentes da opção pelo Certificado de Entidade de Assistência Social – CEAS. In: Congresso Internacional de Custos, 9., 2005, Itapema, SC. *Anais de resumos*. Florianópolis: [s.n.], 2005.

BRASIL. Constituição 1988. *República Federativa do Brasil*. 34 ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL, Lei n. 91, de 28 de agosto de 1935. Determina regras pelas quais são as sociedades declaradas de utilidade pública. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, 04 set. 1935. Disponível em: <[http://legislacao.planalto.gov.br/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/lei%2091-1935?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%2091-1935?OpenDocument)>. Acesso em: 31 maio 2005.

BRASIL. Lei n. 3.577, de 04 de julho de 1977. Isenta da taxa de contribuição de previdência aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões as entidades de fins filantrópicos, reconhecidas de utilidade pública, cujos membros de suas diretorias não percebam remuneração. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, 04 jul. 1959; Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 ago. 2005.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. 31 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, 17 dez. 1977. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 ago. 2005.

BRASIL. Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, 25 jul. 1991. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8212orig.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8212orig.htm)>. Acesso em: 24 fev. 2005.

BRASIL. Lei n. 8.742, de 07 de dezembro de 1993. Dispõe sobre a organização da assistência social e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, 08 dez. 1993. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/sicon/ExecutaPesquisaLegislacao.action>>. Acesso em: 24 maio 2005.

BRASIL. Lei n. 9.131, de 24 de novembro de 1995. Altera dispositivos da Lei nº 4.024, de 20 de dezembro de 1961, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, 25 nov. 1995. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 ago. 2005.

BRASIL, Lei n. 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, 23 dez. 1996. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/CCIVIL/Leis/L9394.htm>>. Acesso em: 21 fev. 2006.

BRASIL. Lei n. 9.732, de 11 de dezembro de 1998. Altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 1991, da Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, 14 dez. 1998. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei973298.htm>>. Acesso em: 24 fev. 2005.

BRASIL. Lei n. 9.870, de 23 de novembro de 1999. Dispõe sobre o valor total das anuidades escolares e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, 24 nov. 1999. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/sicon/ExecutaPesquisaLegislacao.action>>. Acesso em: 25 maio 2005.

BRASIL. Lei n. 11.096, de 13 de janeiro de 2005. Institui o Programa Universidade para Todos - PROUNI, regula a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior; altera a Lei 10.891, de 09 de julho de 2004 e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, 14 jan. 2005. Disponível em: <http://www6.senado.gov.br/sicon/ExecutaPesquisaLegislacao.action>>. Acesso em: 24 maio 2005.

BRASIL. Decreto n. 1.117, de 1.º de junho de 1962. Regulamenta a Lei n 3.577, de 04 de julho de 1959, que isenta da taxa de contribuição Previdenciária dos Institutos de Aposentadoria e Pensão as entidades filantrópicas. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, 1.º jun. 1962. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/sicon/ExecutaPesquisaLegislacao.action>>. Acesso em: 24 maio 2005.

BRASIL. Decreto n. 2.536, de 06 de abril de 1998. Dispõe sobre a concessão do certificado de entidade de fins filantrópicos a que se refere o inciso VI do artigo 18 da Lei 8.742, de 07 de dezembro de 1993 e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, 07 abr. 1998. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/sicon/ExecutaPesquisaLegislacao.action>>. Acesso em: 24 maio 2005.

BRASIL. Decreto n. 3.048, de 06 de maio de 1999. Aprova o regulamento da previdência social e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, 12 maio 1999. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/sicon/ExecutaPesquisaBasica.action>>. Acesso em 31 maio 2005.

BRASIL. Decreto n. 3.504, de 13 de junho de 2000. Altera dispositivos do Decreto 2.536, de 6 de abril de 1998, que dispõe sobre a concessão do certificado de entidade de fins filantrópicos a que se refere o inciso IV do artigo 18 da Lei 8.742, de 7 de dezembro de 1993. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, 14 jun. 2000. Disponível em: <http://www6.senado.gov.br/sicon/ExecutaPesquisaLegislacao.action>>. Acesso em: 24 maio 2005.

BRASIL. Decreto n. 3.860, de 09 de julho de 2001. Dispõe sobre a organização do ensino superior, a avaliação de cursos e instituições e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, 10 jul. 2001. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/sicon/ExecutaPesquisaLegislacao.action>>. Acesso em: 21 fev. 2006.

BRASIL. Decreto n. 4.499, de 04 de dezembro de 2002. Altera o art. 3º do Decreto nº 2.536, de 06 de abril de 1998. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, 05 dez. 2002. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/sicon/ExecutaPesquisaLegislacao.action>>. Acesso em: 24 maio 2005.

BRASIL. Decreto n. 5.493, de 18 de julho de 2005. Regulamenta o disposto na Lei n.º 11.096, de 13 de janeiro de 2005. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, 19 jul. 2005. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacao.action?id=252605>>. Acesso em: 13 ago. 2005.

BRASIL. Decreto n. 5.773, de 09 de maio de 2006. Dispõe sobre o exercício das funções de regulação, supervisão e avaliação de instituições de educação superior e cursos superiores de graduação e sequenciais no sistema federal de ensino. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, 10 maio 2006. Disponível em: <[http://www.inep.gov.br/download/superior/institucional/Decreto\\_5773\\_06.pdf](http://www.inep.gov.br/download/superior/institucional/Decreto_5773_06.pdf)>. Acesso em: 14 nov. 2006.

BRASIL. Decreto n. 50.517, de 02 de maio de 1961. Regulamenta a Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935, que dispõe sobre a declaração de utilidade pública. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, 02 maio 1961. Disponível em: <<http://www.mj.gov.br/snj/utilidade publica/legislacao.htm>>. Acesso em: 18 abr. 2005.

BRASIL. Instrução Normativa MPS/SRP Nº 3, DE 14 de julho de 2005. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela Secretaria da Receita Previdenciária - SRP e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, 15 jul. 2005. Disponível em: <<http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/38/MPS-SRP/2005/3.htm>>. Acesso em: 13 ago. 2005.

BRASIL. Resolução MPAS/CNAS nº 177, de 10 de agosto de 2000. Resolve sobre o Certificado de Entidades de fins Filantrópicos conforme o inciso VIII do artigo 18 da Lei nº 8.742, de 07 de dezembro de 1993. Lei Orgânica da Assistência Social – LOAS. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, 24 agosto de 2000. Disponível em: <<http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/72/MPAS-CNAS/2000/177.htm>>. Acesso em: 13 ago. 2005.

BRASIL. *Novo código civil brasileiro*: Lei n.10.406, de 10 de janeiro de 2002: estudo comparativo com o código civil de 1916, constituição federal, legislação codificada e extravagante. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

BRASIL. MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Disponível em: <<http://www.mec.gov.br/prouni>>. Acesso em: 28 abr. 2005.

BRASIL. MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. *Sistema federal de educação superior. Organização administrativa e acadêmica do ensino superior*. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/sesu/index.php?option=content&task=category&sectionid=1&id=88&Itemid=292>>. Acesso em: 15 nov. 2006.

BRASIL. MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA, DIRETORIA DE ESTATÍSTICAS E AVALIAÇÃO DA EDUCAÇÃO SUPERIOR. *Censo da Educação Superior 2004*. Disponível em: <<http://www.inep.gov.br/superior/censosuperior/default.asp>>. Acesso em: 15 dez. 2005.

BRASIL. MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. Disponível em: <[http://www.previdenciasocial.gov.br/14\\_03\\_03\\_01.asp](http://www.previdenciasocial.gov.br/14_03_03_01.asp)>. Acesso em: 12 set. 2005.

BRASIL. MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA SOCIAL. *Livro Branco da Previdência Social*. Brasília: MPAS/GM, 2002.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028-5, de 11 de novembro de 1999. *Diário da Justiça*, 16 jun. 2000. Disponível em: <<http://stf.gov.br/Processos/adi/default.asp>>. Acesso em: 24 maio 2005.

CARNEIRO, Célia Maria Braga; ARAÚJO, Osório Cavalcanti; ARAÚJO, Maria Ivany Gomes. Evidenciação Contábil em Entidades sem Fins Lucrativos. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade, Goiânia, 2000. Anais... Disponível em: <<http://www.milenio.com.br/siqueira/Tr176.htm>>. Acesso em 07 out. 2004.

CASTRO, Lincoln Antônio de. *Entidades filantrópicas*. Disponível em: <<http://www.uff.br/direito/artigos/lac-01.htm>>. Acesso em: 07 out. 2004.

CATTANI, Antonio David (Org). *A outra economia*. Porto Alegre: Veraz, 2003.

CAVALCANTE, Joseneide Franklin. *Educação superior: conceitos, definições e classificação*. Brasília: Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais, 2000.

CICONELLO, Alexandre. O conceito legal de público no terceiro setor. In: SZAZI, Eduardo (Org.). *Terceiro setor: temas polêmicos 1*. São Paulo: Peirópolis, 2004. p. 45-66.

COELHO, Ulhoa Fábio. *Curso de direito civil*. São Paulo: Saraiva, 2003. v.1.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM. *Legislação e regulamentação*. Parecer de Orientação nº 4, de 1.º de outubro de 1979. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 29 dez. 2004.

COMUNIDADE EVANGÉLICA LUTERANA SÃO PAULO. *Diário de Canoas*. Canoas, p. 8-9, 25 abr. 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social*. Brasília: CFC, 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *NBC T 3: conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis*. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/uparq/legislacao/nbct3.PDF>>. Acesso em: 13 ago. 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *NBC T 6: da divulgação das demonstrações contábeis*. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/uparq/legislacao/nbct6.PDF>>. Acesso em: 13 ago. 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *NBC T 10.19: entidades sem finalidade de lucros*. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/uparq/legislacao/nbct10\\_19.PDF](http://www.cfc.org.br/uparq/legislacao/nbct10_19.PDF)>. Acesso em: 13 ago. 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade*. 2. ed. Brasília: CFC, 2000.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 750, de 31 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. *Diário Oficial da União*, 31 dez. 1993. Disponível em: <[http://cfcspw.cfc.org.br/scripts/sql\\_sre.dll/login](http://cfcspw.cfc.org.br/scripts/sql_sre.dll/login)>. Acesso em: 24 maio 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 774, de 16 de dezembro de 1994. Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. *Diário Oficial da União*, 18 jan. 1995. Disponível em: <[http://cfcspw.cfc.org.br/scripts/sql\\_sre.dll/login](http://cfcspw.cfc.org.br/scripts/sql_sre.dll/login)>. Acesso em: 24 maio 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 785, de 28 de julho de 1995. Aprova a NBC T 1 das Características da Informação Contábil. *Diário Oficial da União*, 1.º

ago. 1995. Disponível em: [http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes\\_cfc/Res\\_785.doc](http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/Res_785.doc). Acesso em: 21 fev. 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 877, de 18 de abril de 2000. Aprova a NBC T 10 – Dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas, o item NBC T 10.19 – Entidades sem finalidade de lucros. *Diário Oficial da União*, 20 abr. 2000. Disponível em: [http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes\\_cfc/Res\\_877.doc](http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/Res_877.doc). Acesso em: 25 maio 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 966, de 16 de maio de 2003. Altera a Resolução CFC nº 926/01, de 19 de dezembro de 2001, que altera itens da NBC T 10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros. *Diário Oficial da União*, 04 jun. 2003. Disponível em: [http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes\\_cfc/Res\\_966.doc](http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/Res_966.doc). Acesso em: 25 maio 2005.

COSTA, Daniela Pais; LOPES, Laís Vanessa Carvalho de Figueirêdo. O tratamento fiscal dos programas de geração de renda. In: SZAZI, Eduardo (Org.). *Terceiro setor: temas polêmicos* 1. São Paulo: Peirópolis, 2004. p. 67-91.

DE LUCA, Marcia Martins Mendes. *Demonstração de valor adicionado: do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do pib*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

DOMICIANO, Luís Francisco. *A Contabilidade das entidades beneficentes de assistência social. trabalho de conclusão* (MBA em Gestão Fiscal) – Departamento de Pós-Graduação em Administração da Universidade de Brasília – UNB. Brasília, 2003.

DRUCKER, Peter F. *Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas*. São Paulo: Pioneira, 1994.

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

FERNANDES, Rubens César. O que é o terceiro setor? In: IOSCHPE, Evelyn Berg. *3º Setor: desenvolvimento nacional sustentado*. São Paulo: Paz e Terra, 1997. p. 25-33.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Statement of Financial Accounting Standards nº 116. Accounting for Contributions Received and Contributions Made*. New York: 1993. Disponível em: <http://www.fasb.org/pdf/fas116.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2005.

FUNDAÇÃO ATILA TABORDA. *Jornal Minuano*. Bagé, p. 6, 3 jun. 2005.

FUNDAÇÃO DE INTEGRAÇÃO, DESENVOLVIMENTO E EDUCAÇÃO DO NOROESTE DO ESTADO. *Demonstrações contábeis*. Ijuí. Disponível em: <<http://www.unijui.br/fidene.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2006.

FUNDAÇÃO REGIONAL INTEGRADA. *Jornal A Tribuna Regional*. Santo Ângelo, p. 12, 14-15 maio 2005.

FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL. *Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, 05 abr. 2005. Suplemento Indústria e Comércio, p. 2.

FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE CRUZ ALTA. *Jornal Diário Serrano*. Cruz Alta, p. 4, 27 abr. 2005.

FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO – CAMPUS I. *O Nacional*. Passo Fundo, p. 7, 22 abr. 2005.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 2002.

GONÇALVES, Odair; OTT, Ernani. A evidenciação nas companhias brasileiras de capital aberto. In: Encontro Anual da Associação Nacional de Programas de Pós-graduação em Administração, 25., 2002, Salvador. *Resumo dos trabalhos*. Rio de Janeiro: ANPAD, 2002. p. 140.

GOULART, Karine Borges. *Entidades beneficentes & contribuições sociais*. Curitiba: Juruá, 2004.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. *Contabilidade de custos*. 9. ed. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 2000.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello; Instituto Antônio Houaiss de Lexicografia. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2004.



INSTITUTO BRASILEIRO DE ANÁLISE SOCIAIS E ECONÔMICAS. *Publique seu balanço social*. Disponível em: <<http://www.ibase.org.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm>>. Acesso em: 12 ago. 2005.

INSPETORIA SALESIANA SÃO PIO X. *Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, 22 abr. 2005. Suplemento Indústria e Comércio, p. 24.

INSTITUTO PORTO ALEGRE DA IGREJA METODISTA. *Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, 06 maio. 2005. Suplemento Indústria e Comércio, p. 4.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. *Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação*. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBECK, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LANDIM, Leilah. *Para além do mercado e do Estado?: filantropia e cidadania no Brasil*. Rio de Janeiro: Instituto de Estudos da Religião Núcleo de Pesquisa, 1993.

LEITE, Celso Barroso. *Filantropia e contribuição social*. São Paulo: LTr, 1998.

LEONE, Guerra George. *Custos: um enfoque administrativo*. Rio de Janeiro: FGV, 2001.

LIMA, Emanuel Marcos. *Contribuição para apuração e evidenciação dos resultados das instituições de ensino superior com certificado de entidade beneficente de assistência social*. Dissertação (Mestrado) – FEA/USP. São Paulo, 2003.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MASON, David E.; MELANDRI, Valério. *Il management delle organizzazioni nonprofit*. Rimini: Maggioli, 1999.

MELCHOR, Paulo. Procedimentos e legislação básica para abertura de uma Fundação e Associação e eventuais diferenças entre elas. Sebrae/SP, 2004. Disponível em: <[http://www.sebraesp.com.br/principal/abrindo%20seu%20neg%C3%B3cio/produtos%20Sebrae/artigos/li-stadeartigos/associacao\\_fundacao.aspx](http://www.sebraesp.com.br/principal/abrindo%20seu%20neg%C3%B3cio/produtos%20Sebrae/artigos/li-stadeartigos/associacao_fundacao.aspx)>. Acesso em: 12 ago. 2005.

NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementações*. São Paulo: Atlas, 1993.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

OLAK, Paulo Arnaldo. *Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não-governamentais*. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1996.

OLAK, Paulo Arnaldo; Nascimento, Diogo Toledo do. Mensuração e reconhecimento do resultado econômico nas entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor). In: Encontro Anual da Associação Nacional de Programas de Pós-graduação em Administração, 24., 2000. Florianópolis. *Resumo dos trabalhos*. Rio de Janeiro: ANPAD, 2000.

PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários*. 3.ed. rev. e atual. Brasília: Brasília Jurídica, 2001. 600 p.

PEREIRA, Carlos Alberto. Ambiente, Empresa, Gestão e Eficácia. In: CATELLI, Armando. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. São Paulo: Atlas, 2001.

REDE DE INFORMAÇÕES PARA O TERCEIRO SETOR (RITS), *RITS, 2005*. Disponível em: <<http://www.rits.org.br>>. Acesso em: 12 ago. 2005.

SALOMON, Lester M. Estratégias para o fortalecimento do terceiro setor. In: IOSCHPE, Evelyn Berg. *3º Setor: desenvolvimento nacional sustentado*. São Paulo: Paz e Terra, 1997. p. 89-111.

SALOMON, Lester M. As entidades sem fins lucrativos: O setor invisível dos Estados Unidos. *Revista Eletrônica da USIA*, Washington, v. 3, n. 1, jan., 1998. Disponível em: <http://usinfo.state.gov/journals/itdhr/0198/ijdp/toc.htm>>. Acesso em: 10 out. 2005.

SAMPAIO, Helena. *Ensino superior no Brasil: o setor privado*. São Paulo: Hucitec, FAPESP, 2000.

SÁ, Antônio Lopes de. *Planos de contas*. São Paulo: Atlas, 1998.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. *Metodologia de pesquisa e elaboração de dissertação*. 2. ed. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED, 2001.

SOARES, Maria Susana Arrosa (Org). *A Educação superior no Brasil*. Brasília: UNESCO, 2002.

SOCIEDADE CARITATIVA E LITERÁRIA SÃO FRANCISCO DE ASSIS – ZN. *Jornal do Comércio*. Porto Alegre, 25 abr. 2005. Caderno Empresas e Negócios, p. 6.

SOCIEDADE PELOTENSE DE ASSISTÊNCIA E CULTURA. *Diário da Manhã*. Pelotas, 28 abr. 2005. p. 16.

SOCIEDADE PORVIR CIENTÍFICO. *Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, 26 abr. 2005. Suplemento Indústria e Comércio, p. 5.

SZAZI, Eduardo. *Terceiro setor: regulação no Brasil*. São Paulo: Petrópolis, 2000.

TOMAZETTE, Marlon. A Forma jurídica das entidades do terceiro setor. In: CARVALHO, Cristiano; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). *Aspectos jurídicos do terceiro setor*. São Paulo: IOB Thomson, 2005. p. 205-221.

TORRES, Ciro. *A transparência das ONGs: o papel do balanço social*. IBASE. Disponível em: <<http://www.ibase.org.br>>. Acesso em: 16 mar. 2005.

VENTORINI, Domingos Renato. A Departamentalização aplicada à educação. In: Congresso Brasileiro de Custos. 8., 2001. São Leopoldo. *A Controladoria no novo contexto Organizacional*. São Leopoldo: UNISINOS, 2001.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo: Atlas, 2000.

UNIÃO BRASILEIRA DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA. *Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, 27 maio 2005. Suplemento Indústria e Comércio, p. 3.

## APÊNDICE A – EVIDENCIAÇÃO OBRIGATÓRIA DAS EBAS QUE ATUAM NO ENSINO SUPERIOR DO RS

Itens Evidenciação	ASAV	ASPESC	CELSP	FAT	FIDENE	FUCA	FUCS	FUPF	FURI	UBEA	SPAC	ASPEUR	IPA	PORVIR	SCALIFRA-ZN	AEE	IS SÃO PIO X	Sub Total *
	universidade											centro universitário			fac/Inst			
<b>Natureza Obrigatória da Publicação</b>																		
Balanco Patrimonial	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	17
Demonstração do Superávit ou Déficit	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	17
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	1	1	1	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	15
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	1	1	1	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	15
Notas Explicativas	1	1	1	0	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	15
Parecer do Conselho Fiscal	1	1	1	0	0	1	1	1	0	1	0	1	0	1	1	1	0	11
Parecer da Auditoria Independente	1	1	1	0	0	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	14
	7	7	7	2	5	5	7	7	4	7	6	7	6	7	7	7	6	

Sub Total \* : Número de instituições por item evidenciado

Sub Total \*\* : Número de itens evidenciados por instituição

## APÊNDICE B – EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL COMPLEMENTAR

Itens Evidenciação	ASAV	ASPESC	CELSP	FAT	FIDENE	FUCA	FUCS	FUPF	FURI	UBEA	SPAC	ASPEUR	IPA	PORVIR	SCALIFRA-ZN	AEE	IS SÃO PIO X	Total	
	universidade											centro universitário			fac/Inst				
<u>Demonstração Superávit/Déficit</u>																			
Gratuidade como redutora da Receita Operacional	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	<b>6</b>	
Gratuidade como Custo Operacional	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	1	1	<b>11</b>	
<u>Apresentação das Demonstrações Contábeis</u>																			
Identificação da entidade como filantropia, apresentação do nº do registro de Utilidade Pública, e do registro CNAS	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	1	1	0	0	1	0	1	<b>7</b>	
Identificação das mantidas	1	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0	1	0	0	1	1	<b>7</b>	
Adota a NBC T 10.19	1	1	0	0	0	0	1	1	0	1	1	1	1	0	0	1	0	<b>9</b>	

Total : Número de instituições por item evidenciado

**APÊNDICE C – ITENS EVIDENCIADOS EM CONFORMIDADE COM A  
NBC T 10.19, ITEM 10.19.3.3**

Itens a Serem Evidenciação	ASAV	ASPESC	CELSP	FAT	FIDENE	FUCA	FUCS	FUPF	FURI	UBEA	SPAC	ASPEUR	IPA	PORVIR	SCALIFRA-ZN	AEE	IS SÃO PIO X	Sub Total *
	universidade											centro universitário			fac/Inst			
a) resumo das principais práticas contábeis;	1	1	0	0	1	0	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	<b>6</b>
b) os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições de recursos;	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	<b>0</b>
c) as contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenções, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);	1	1	1	0	1	0	1	1	0	1	1	1	0	1	1	1	1	<b>13</b>
d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação de recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	<b>3</b>
e) os fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos;	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	<b>1</b>
f) evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	<b>2</b>
g) eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter efeitos relevantes sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	<b>0</b>
h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;	0	1	0	0	0	0	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	<b>6</b>
i) informações sobre tipos de seguro contratados;	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	1	0	0	0	0	<b>4</b>
j) as entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;e	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	<b>0</b>
k) as entidades beneficentes com isenção de tributos e contribuições devem evidenciar, em Nota Explicativa, suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	<b>0</b>
<b>Sub Total **</b>	<b>3</b>	<b>6</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>0</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>0</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	

\*\*\*

\*\*\*

Sub Total \* : Número de instituições por item evidenciado

Sub Total \*\* : Número de itens evidenciados por instituição

\*\*\* Não apresentam Nota Explicativa

**APÊNDICE D – ITENS EVIDENCIADOS EM CONFORMIDADE COM A  
NBC T 10.19, ITEM 10.19.3.3, ALÍNEA “A”**

Itens Evidenciação	Critérios	ASAV	ASPESC	CELSP	FAT	FIDENE	FUCA	FUCS	FUPF	FURI	UBEA	SPAC	ASPEUR	IPA	PORVIR	SCALIFRA-ZN	AEE	IS SÃO PIO X	Sub Total *
		universidade											centro universitário			fac/Inst			
avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques	estoque	1	1	1	0	1	0	1	1	0	1	1	0	1	1	1	1	0	<b>12</b>
cálculo de depreciação, amortização e exaustão	depreciação	1	1	0	0	1	0	1	1	0	1	1	0	1	0	1	1	0	<b>10</b>
constituição de provisões para encargos ou riscos (uma ou outra)	provisão	1	1	1	0	1	0	1	1	0	1	1	0	1	0	1	1	0	<b>11</b>
ajustes para atender a perdas prováveis na realização dos elementos do ativo	perdas	1	1	0	0	1	0	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	<b>6</b>
<b>Sub Total **</b>		<b>4</b>	<b>4</b>	<b>2</b>	<b>0</b>	<b>4</b>	<b>0</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>0</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>0</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>0</b>	

\*\*\*

\*\*\*

Sub Total \* : Número de instituições por item evidenciado

Sub Total \*\* : Número de itens evidenciados por instituição

\*\*\* Não apresentam Nota Explicativa

**APÊNDICE E – ITENS EVIDENCIADOS EM CONFORMIDADE COM A NBC T  
10.19, ITEM 10.19.3.3, ALÍNEA “B”**

Itens Evidenciação	ASAV	ASPESC	CELSP	FAT	FIDENE	FUCA	FUCS	FUPF	FURI	UBEA	SPAC	ASPEUR	IPA	PORVIR	SCALIFRA-ZN	AEE	IS SÃO PIO X	Sub Total *
	universidade											centro universitário			fac/Inst			
regime de competência	1	0	1	0	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	0	<b>13</b>
apuração mediante documento legal	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	<b>2</b>
subvenções e doações	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	<b>3</b>
<b>Sub Total **</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	

\*\*\*

\*\*\*

Sub Total \* : Número de instituições por item evidenciado

Sub Total \*\* : Número de itens evidenciados por instituição

\*\*\* Não apresentam Nota Explicativa



**APÊNDICE F – ITENS EVIDENCIADOS EM CONFORMIDADE COM A NBC T  
10.19, ITEM 10.19.3.3, ALÍNEA “C”**

<u>Itens Evidenciação</u>	ASAV	ASPESC	CELSP	FAT	FIDENE	FUCA	FUCS	FUPF	FURI	UBEA	SPAC	ASPEUR	IPA	PORVIR	SCALIFRA-ZN	AEE	IS SÃO PIO X	Total
	universidade											centro universitário		fac/Inst				
Isenções Previdenciárias	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	<b>2</b>
Cota Patronal	0	0	1	0	1	0	0	1	0	1	1	1	0	0	0	0	1	<b>7</b>
Cota Patronal e SAT	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	<b>1</b>
Cota Patronal e COFINS	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	<b>1</b>
Cota Patronal, SAT e COFINS	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	<b>1</b>
Cota Patronal, SAT, Terceiros	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	<b>1</b>
S/Nota Explicativa	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	<b>2</b>

Total : Número de instituições por item evidenciado

**APÊNDICE G– ITENS EVIDENCIADOS EM CONFORMIDADE COM A NBC T  
10.19, ITEM 10.19.3.3, ALÍNEA “D”**

Itens Evidenciação	ASAV	ASPESC	CELSP	FAT	FIDENE	FUCA	FUCS	FUPF	FURI	UBEA	SPAC	ASPEUR	IPA	PORVIR	SCALIFRA-ZN	AEE	IS SÃO PIO X	Total
	universidade											centro universitário		fac/Inst				
subvenção, aplicação e resp.	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	<b>3</b>
subvenções recebidas	0	0	0	0	1	0	0	1	0	1	0	0	0	0	1	1	0	<b>5</b>
não recebeu subvenção	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	<b>2</b>
nenhum tipo de informação	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	<b>5</b>
S/Nota Explicativa	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	<b>2</b>
Conta "Subvenções" na DRE	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	

Total : Número de instituições por item evidenciado

**APÊNDICE H – ITENS EVIDENCIADOS EM CONFORMIDADE COM A NBC T  
10.19, ITEM 10.19.3.3, ALÍNEA “E”**

<u>Evidenciação</u>	ASAV	ASPESC	CELSP	FAT	FIDENE	FUCA	FUCS	FUPF	FURI	UBEA	SPAC	ASPEUR	IPA	PORVIR	SCALIFRA-ZN	AEE	IS SÃO PIO X	Total
	universidade											centro universitário		fac/Inst				
completa	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	<b>1</b>
nenhuma informação	0	1	1	0	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	<b>14</b>
S/Nota Explicativa	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	<b>2</b>

Total : Número de instituições por item evidenciado

**APÊNDICE I – ITENS EVIDENCIADOS EM CONFORMIDADE COM A NBC T  
10.19, ITEM 10.19.3.3, ALÍNEA “F”**

Itens Evidenciação	ASAV	ASPESC	CELSP	FAT	FIDENE	FUCA	FUCS	FUPF	FURI	UBEA	SPAC	ASPEUR	IPA	PORVIR	SCALIFRA-ZN	AEE	IS SÃO PIO X	Total
	universidade											centro universitário		fac/Inst				
recursos/doações sujeitos a restrições ou vinculações	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	<b>2</b>
nenhum tipo de informação	1	0	1	0	1	1	1	1	0	1	1	0	1	1	1	1	1	<b>13</b>
S/Nota Explicativa	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	<b>2</b>

Total : Número de instituições por item evidenciado

**APÊNDICE J – ITENS EVIDENCIADOS EM CONFORMIDADE COM A NBC T  
10.19, ITEM 10.19.3.3, ALÍNEA “H”**

<u>Itens Evidenciação</u>	ASAV	ASPESC	CELSP	FAT	FIDENE	FUCA	FUCS	FUPF	FURI	UBEA	SPAC	ASPEUR	IPA	PORVIR	SCALIFRA-ZN	AEE	IS SÃO PIO X	Sub Total *
<u>Critérios</u>	universidade											centro universitário		fac/Inst				
valores	1	1	1	0	1	0	1	1	0	1	1	1	1	0	0	0	0	<b>10</b>
taxa de juros	1	1	1	0	1	0	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	<b>9</b>
data de vencimento	1	1	1	0	1	0	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	<b>9</b>
garantias	0	1	0	0	0	0	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	<b>6</b>
Sub Total **	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>0</b>	<b>3</b>	<b>0</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>0</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	
Balço Patrimonial				SELP		SELP			SELP				SELP	NELP	SELP	NELP		

Sub Total \* : Número de instituições por item evidenciado

Sub Total \*\* : Número de itens evidenciados por instituição

SELP: Sim ELP

NELP: Não ELP

**APÊNDICE K– ITENS EVIDENCIADOS EM CONFORMIDADE COM A NBC T  
10.19, ITEM 10.19.3.3, ALÍNEA “I”**

<u>Itens Evidenciação</u>	ASAV	ASPESC	CELSP	FAT	FIDENE	FUCA	FUCS	FUPF	FURI	UBEA	SPAC	ASPEUR	IPA	PORVIR	SCALIFRA-ZN	AEE	IS SÃO PIO X	Sub Total *
	universidade											centro universitário		fac/Inst				
valor segurado	0	1	0	0	0	0	0	1	0	1	1	1	1	0	0	0	0	<b>6</b>
item segurado	0	1	0	0	0	0	1	1	0	1	0	1	1	0	0	0	0	<b>6</b>
vigência	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	1	0	0	0	0	<b>4</b>
<b>Sub Total **</b>	<b>0</b>	<b>3</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>0</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	

\*\*\*

\*\*\*

Sub Total \* : Número de instituições por item evidenciado

Sub Total \*\* : Número de itens evidenciados por instituição

\*\*\* Não apresentam Nota Explicativa

**APÊNDICE L– ITENS EVIDENCIADOS EM CONFORMIDADE COM A NBC T  
10.19, ITEM 10.19.3.3, ALÍNEA “K”**

<u>Itens Evidenciação</u>	ASAV	ASPESC	CELSP	FAT	FIDENE	FUCA	FUCS	FUPF	FURI	UBEA	SPAC	ASPEUR	IPA	PORVIR	SCALIFRA-ZN	AEE	IS SÃO PIO X	Sub Total *	
	universidade											centro universitário			fac/Inst				
receitas com e sem gratuidade	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	<b>0</b>
Composição da receita bruta (Dec. 2.536/98)	1	0	1	0	0	0	1	1	0	0	1	0	1	1	1	1	1	0	<b>9</b>
segregação do custo (educação, saúde, assistência social)	1	1	1	0	1	0	1	0	0	0	1	1	0	1	0	1	0	<b>9</b>	
benefícios fiscais gozados	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	<b>0</b>	
<b>Sub Total **</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>0</b>		

\*\*\*

\*\*\*

Sub Total \* : Número de instituições por item evidenciado

Sub Total \*\* : Número de itens evidenciados por instituição

\*\*\* Não apresentam Nota Explicativa

**ANEXO A – MODELO DO BALANÇO SOCIAL PARA INSTITUIÇÕES DE ENSINO,  
FUNDAÇÕES E ORGANIZAÇÕES SOCIAIS**



## Balanco Social / 2004 Modelo para instituições de ensino, fundações e organizações sociais

### 1 - Identificação

Nome da instituição: \_\_\_\_\_ Tipo/categoria (conforme instruções): \_\_\_\_\_  
 Natureza jurídica:  associação  fundação  sociedade sem fins lucrativos?  sim  não Isenta da cota patronal do INSS?  sim  não  
 Possui Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS)?  sim  não Possui registro no:  CNAS  CEAS  CMAS  
 De utilidade pública?  não Se sim,  federal  estadual  municipal Classificada como OSCIP (lei 9790/99)?  sim  não

2 - Origem dos recursos		2004 Valor (mil reais)		2003 Valor (mil reais)		
Receitas Totais		0	100%	0	100%	
a. Recursos governamentais (subvenções)		0		0		
b. Doações de pessoas jurídicas		0		0		
c. Doações de pessoas físicas		0		0		
d. Contribuições		0		0		
e. Patrocínios		0		0		
f. Cooperação internacional		0		0		
g. Prestação de serviços e/ou venda de produtos		0		0		
h. Outras receitas		0		0		
3 - Aplicação dos recursos		2004 Valor (mil reais)		2003 Valor (mil reais)		
Despesas Totais		0	100%	0	100%	
a. Projetos, programas e ações sociais (excluindo pessoal)		0		0		
b. Pessoal (salários + benefícios + encargos)		0		0		
c. Despesas diversas (somatório das despesas abaixo)		0		0		
Operacionais		0		0		
Impostos e taxas		0		0		
Financeiras		0		0		
Capital (máquinas + instalações + equipamentos)		0		0		
Outras (que devem ser discriminadas conforme relevância)		0		0		
4 - Indicadores sociais internos (Ações e benefícios para os(as) funcionários(as))		2004 Valor (mil reais)		2003 Valor (mil reais)		metas 2005
			% sobre receita		% sobre receita	
a. Alimentação		0		0		0
b. Educação		0		0		0
c. Capacitação e desenvolvimento profissional		0		0		0
d. Creche ou auxílio-creche		0		0		0
e. Saúde		0		0		0
f. Segurança e medicina no trabalho		0		0		0
g. Transporte		0		0		0
h. Bolsas/estágios		0		0		0
i. Outros		0		0		0
Total - Indicadores sociais internos		0		0		0
5 - Projetos, ações e contribuições para a sociedade (Ações e programas aqui listados são exemplos, ver instrução)		2004 Valor (mil reais)		2003 Valor (mil reais)		metas 2005
a. Assistência jurídica		R\$ _____		R\$ _____		R\$ _____
		Nº pessoas beneficiadas: _____		Nº pessoas beneficiadas: _____		_____
		Nº entidades beneficiadas: _____		Nº entidades beneficiadas: _____		_____
b. Diversidade, etnia e questão racial		R\$ _____		R\$ _____		R\$ _____
		Nº pessoas beneficiadas: _____		Nº pessoas beneficiadas: _____		_____
		Nº entidades beneficiadas: _____		Nº entidades beneficiadas: _____		_____
c. Educação popular/alfabetização de jovens e adultos(as)		R\$ _____		R\$ _____		R\$ _____
		Nº pessoas beneficiadas: _____		Nº pessoas beneficiadas: _____		_____
		Nº entidades beneficiadas: _____		Nº entidades beneficiadas: _____		_____
d. Empreendedorismo/apoio e capacitação		R\$ _____		R\$ _____		R\$ _____
		Nº pessoas beneficiadas: _____		Nº pessoas beneficiadas: _____		_____
		Nº entidades beneficiadas: _____		Nº entidades beneficiadas: _____		_____
e. Segurança alimentar / combate à fome		R\$ _____		R\$ _____		R\$ _____
		Nº pessoas beneficiadas: _____		Nº pessoas beneficiadas: _____		_____
		Nº entidades beneficiadas: _____		Nº entidades beneficiadas: _____		_____
Valores totais		R\$ 0		R\$ 0		R\$ 0
6 - Outros indicadores		2004		2003		metas 2005
Nº total de alunos(as)		0		0		0
Nº de alunos(as) com bolsas integrais		0		0		0
Valor total das bolsas integrais		R\$ _____		R\$ _____		R\$ _____
Nº de alunos(as) com bolsas parciais		0		0		0
Valor total das bolsas parciais		R\$ _____		R\$ _____		R\$ _____
Nº de alunos(as) com bolsas de Iniciação Científica e de Pesquisa		0		0		0
Valor total das bolsas de Iniciação Científica e de Pesquisa		R\$ _____		R\$ _____		R\$ _____

7 - Indicadores sobre o corpo funcional	2004	2003	metas 2005
Nº total de empregados(as) ao final do período	0	0	0
Nº de admissões durante o período	0	0	0
Nº de prestadores(as) de serviço	0	0	0
% de empregados(as) acima de 45 anos	%	%	%
Nº de mulheres que trabalham na instituição	0	0	0
% de cargos de chefia ocupados por mulheres	%	%	%
Idade média das mulheres em cargos de chefia	0	0	0
Salário médio das mulheres	R\$	R\$	R\$
Idade média dos homens em cargos de chefia	0	0	0
Salário médio dos homens	R\$	R\$	R\$
Nº de negros(as) que trabalham na instituição	0	0	0
% de cargos de chefia ocupados por negros(as)	%	%	%
Idade média dos(as) negros(as) em cargos de chefia	0	0	0
Salário médio dos(as) negros(as)	R\$	R\$	R\$
Nº de brancos(as) que trabalham na instituição	0	0	0
Salário médio dos(as) brancos(as)	R\$	R\$	R\$
Nº de estagiários(as)	0	0	0
Nº de voluntários(as)	0	0	0
Nº portadores(as) necessidades especiais	0	0	0
Salário médio portadores(as) necessidades especiais	R\$	R\$	R\$
8 - Qualificação do corpo funcional	2004	2003	metas 2005
Nº total de docentes	0	0	0
Nº de doutores(as)	0	0	0
Nº de mestres(as)	0	0	0
Nº de especializados(as)	0	0	0
Nº de graduados(as)	0	0	0
Nº total de funcionários(as) no corpo técnico e administrativo	0	0	0
Nº de pós-graduados (especialistas, mestres e doutores)	0	0	0
Nº de graduados(as)	0	0	0
Nº de graduandos(as)	0	0	0
Nº de pessoas com ensino médio	0	0	0
Nº de pessoas com ensino fundamental	0	0	0
Nº de pessoas com ensino fundamental incompleto	0	0	0
Nº de pessoas não-alfabetizadas	0	0	0
9 - Informações relevantes quanto à ética, transparência e responsabilidade social	2004	metas 2005	
Relação entre a maior e a menor remuneração	0,0		0,0
O processo de admissão de empregados(as) é:	% por indicação ___% por seleção/concurso		% por indicação ___% por seleção/concurso
A instituição desenvolve alguma política ou ação de valorização da diversidade em seu quadro funcional?	<input type="checkbox"/> sim, institucionalizada <input type="checkbox"/> sim, não institucionalizada <input type="checkbox"/> não		<input type="checkbox"/> sim, institucionalizada <input type="checkbox"/> sim, não institucionalizada <input type="checkbox"/> não
Se "sim" na questão anterior, qual?	<input type="checkbox"/> negros <input type="checkbox"/> gênero <input type="checkbox"/> opção sexual <input type="checkbox"/> portadores(as) de necessidades especiais <input type="checkbox"/> _____		<input type="checkbox"/> negros <input type="checkbox"/> gênero <input type="checkbox"/> opção sexual <input type="checkbox"/> portadores(as) de necessidades especiais <input type="checkbox"/> _____
A organização desenvolve alguma política ou ação de valorização da diversidade entre alunos(as) e/ou beneficiários(as)?	<input type="checkbox"/> sim, institucionalizada <input type="checkbox"/> sim, não institucionalizada <input type="checkbox"/> não		<input type="checkbox"/> sim, institucionalizada <input type="checkbox"/> sim, não institucionalizada <input type="checkbox"/> não
Se "sim" na questão anterior, qual?	<input type="checkbox"/> negros <input type="checkbox"/> gênero <input type="checkbox"/> opção sexual <input type="checkbox"/> portadores(as) de necessidades especiais <input type="checkbox"/> _____		<input type="checkbox"/> negros <input type="checkbox"/> gênero <input type="checkbox"/> opção sexual <input type="checkbox"/> portadores(as) de necessidades especiais <input type="checkbox"/> _____
Na seleção de parceiros e prestadores de serviço, critérios éticos e de responsabilidade social e ambiental:	<input type="checkbox"/> não são considerados <input type="checkbox"/> são sugeridos <input type="checkbox"/> são exigidos		<input type="checkbox"/> não são considerados <input type="checkbox"/> são sugeridos <input type="checkbox"/> são exigidos
A participação de empregados(as) no planejamento da instituição:	<input type="checkbox"/> não ocorre <input type="checkbox"/> ocorre em nível de chefia <input type="checkbox"/> ocorre em todos os níveis		<input type="checkbox"/> não ocorre <input type="checkbox"/> ocorre em nível de chefia <input type="checkbox"/> ocorre em todos os níveis
Os processos eleitorais democráticos para escolha dos coordenadores(as) e diretores(as) da organização:	<input type="checkbox"/> não ocorrem <input type="checkbox"/> ocorrem regularmente <input type="checkbox"/> ocorrem somente p/cargos intermediários		<input type="checkbox"/> não ocorrem <input type="checkbox"/> ocorrem regularmente <input type="checkbox"/> ocorrem somente p/cargos intermediários
A instituição possui Comissão/Conselho de Ética para o acompanhamento de:	<input type="checkbox"/> todas ações/atividades <input type="checkbox"/> ensino e pesquisa <input type="checkbox"/> experimentação animal/viviseção <input type="checkbox"/> não tem		<input type="checkbox"/> todas ações/atividades <input type="checkbox"/> ensino e pesquisa <input type="checkbox"/> experimentação animal/viviseção <input type="checkbox"/> não tem
10 - Outras Informações			

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
NÍVEL MESTRADO

**AUTORIZAÇÃO**

Eu Dalila Cisco Collatto, CPF 515.739.200-10 autorizo o Programa de Mestrado em CIÊNCIAS CONTÁBEIS da UNISINOS, a disponibilizar a Dissertação de minha autoria sob o título, “Estudo sobre o nível de aderência à NBC T 10.19 de entidades beneficentes de assistência social mantenedoras de instituições de ensino no Estado do Rio Grande do Sul: um enfoque na evidenciação contábil”, orientada pelo professor doutor Ernani Ott, para:

Consulta     Sim     Não

Empréstimo  Sim     Não

Reprodução:

Parcial  Sim     Não

Total     Sim     Não

Divulgar e disponibilizar na Internet gratuitamente, sem ressarcimento dos direitos autorais, o texto integral da minha Dissertação citada acima, no *site* do Programa, para fins de leitura e/ou impressão pela Internet

Parcial  Sim     Não

Total     Sim     Não

Em caso afirmativo, especifique:

Sumário:  Sim     Não

Resumo:  Sim     Não

Capítulos:  Sim     Não Quais \_\_\_\_\_

Bibliografia:  Sim     Não

Anexos:  Sim     Não

São Leopoldo, 15/01/2007.

---

Assinatura do(a) Autor(a)

Visto do(a) Orientador(a)