

ESTUDO SOBRE O NÍVEL DE ADERÊNCIA DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL À NBC T 10.19

Dalila Cisco Collatto

Ernani Ott (Doutor em Contabilidade Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNIS)

Resumo:

As Normas Brasileiras de Contabilidade orientam as instituições sem fins lucrativos a publicarem suas demonstrações contábeis, bem como a complementar as informações em notas explicativas. Tendo por base este fato, desenvolveu-se um estudo que objetiva 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 através de 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 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.

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

Estudo sobre o nível de aderência das Entidades Beneficentes de Assistência Social à NBC T 10.19

Resumo

As Normas Brasileiras de Contabilidade orientam as instituições sem fins lucrativos a publicarem suas demonstrações contábeis, bem como a complementar as informações em notas explicativas. Tendo por base este fato, desenvolveu-se um estudo que objetiva 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 através de 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 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, Ensino Superior, Normas Contábeis

Área Temática: Gestão de Custos nas empresas do Terceiro Setor

1 Introdução

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 atender importantes questões sociais, as quais nem sempre são cumpridas de forma plena pelo Estado. Essas instituições possuem características de natureza privada, suas receitas provem da venda de bens e serviços, subvenções governamentais e contribuições do setor privado, contam com serviços voluntários e não têm finalidade de lucro.

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 analisar os fatos históricos do ensino superior, percebe-se a preocupação do Estado em seu desenvolvimento e regulamentação, conjuntamente 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 de Ensino Superior privadas (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 matrículas, sendo que 46,5% dessas matrículas são atendidas por instituições classificadas como Comunitárias, Confessionais e Filantrópicas (EBAS), que representam 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).

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.

Nesse sentido, 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 contra prestação de serviços, devendo as EBAS aplicar, anualmente, pelo menos 20% (vinte por cento) 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, 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 06 de abril de 1998, orienta para 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 de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação.

Lima (2003), em estudo realizado 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, supõem-se que nas demonstrações contábeis que estas elaboram devem ser observadas as recomendações previstas na Norma Contábil e na legislação que trata da isenção das contribuições sociais.

Tendo em vista a contextualização apresentada, fixou-se como objetivo deste estudo: comprovar o nível de aderência às normas contábeis e às regulamentações específicas da filantropia e do ensino superior, por parte das EBAS que atuam na educação superior no Estado do Rio Grande do Sul.

2 Evidenciação (*disclosure*)

2.1 Finalidade

A contabilidade alcança seus objetivos através da divulgação de informações aos usuários, ou seja, através da evidenciação ou *disclosure* e, para isso, identifica, mensura, registra e interpreta os fatos internos e externos à organização.

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 e 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.

Desta 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 e 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 e Van 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 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 às especificidades da entidade e informações relevantes, as quais merecem destaque na evidenciação. Para tal, existem formas pelas quais as informações podem ser evidenciadas.

2.2 Formas

Para proporcionar informações aos usuários, a contabilidade utiliza formas distintas de divulgação. Hendriksen e Van 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 e Ott (2002, p. 3) contribuem, ao ampliar 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 e Van Breda (1999), quanto para Iudícibus (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 e Van 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, o qual deve estar vinculado aos objetivos dos relatórios e a 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; VAN 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 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; VAN BREDA, 1999).

3 Evidenciação nas Instituições de Ensino Superior com Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social

Olak e 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 instituições de ensino superior com certificado de entidade beneficente de assistência social - IESCEBAS constitui um importante instrumento de comunicação com seus usuários. O usuário dessas instituições pode ser formado pelo seu público interno (acadêmicos, professores e funcionários) e público externo (comunidade, governo, bancos, prestadores de serviços, colaboradores, doadores).

a) Demonstrações contábeis, parecer do conselho fiscal e da auditoria independente;

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, possuem compromisso formal 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, que dispõe sobre a organização do ensino superior e 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 IES vem se apoiando nos parâmetros de contabilização estabelecidos pela Lei nº 6.404/76, que dispõe sobre as Sociedades por Ações. Sendo assim, 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 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 determinação 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 assembléia 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 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.

Ressalta-se que para as IESCEBAS a obrigatoriedade é a publicação das demonstrações contábeis, parecer da auditoria independente e 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.

b) 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 possa 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 e Van 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; VAN BREDA, 1999, p.525).

Aquino e 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 das 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 à comunidade onde a instituição está inserida, seus fornecedores, colaboradores, doadores e os próprios órgãos fiscalizados responsáveis pela auditoria de suas contas.

O quadro 1 identifica a evidenciação das EBAS que atuam no ensino superior, sob a perspectiva obrigatória e recomendável.

Natureza	Método de Evidenciação	Competência
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
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

Quadro 1 - Evidenciação obrigatória e recomendável das EBAS que atuam no ensino superior

A classificação da natureza da evidenciação apresentada no Quadro 1, 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 orientações do que deve ser evidenciado em nota explicativa, não se configurando, assim, todo o seu conteúdo como evidenciação obrigatória.

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 IESCEBAS, além de servir de base para a prestação de contas à comunidade e aos órgãos fiscalizadores.

4 Método de pesquisa

4.1 Classificação da pesquisa

Para fins deste trabalho, a pesquisa classifica-se, quanto à natureza, como uma pesquisa aplicada, pois objetivou identificar a evidenciação contábil obrigatória e recomendável pela NBC T 10.19, nas EBAS que atuam no ensino superior.

Quanto à forma de abordagem do problema, segundo Silva e Menezes (2001), as pesquisas são classificadas como qualitativas ou quantitativas. Para as autoras, a pesquisa qualitativa aborda “a interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados”. Como nesse estudo fez-se a identificação e análise das informações apresentadas nas demonstrações contábeis das EBAS que atuam no ensino superior, a pesquisa pode ser classificada como qualitativa.

Do ponto de vista de seus objetivos, num primeiro momento, a pesquisa é classificada como exploratória, pois visou 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.

A classificação como pesquisa exploratória justifica-se uma vez que este estudo teve por base a realização de investigação e análise das demonstrações contábeis das entidades beneficentes de assistência social que atuam no ensino superior, visando tornar evidentes as informações apresentadas em notas explicativas, especificamente previstas na norma NBC T 10.19, e as contidas nas demais demonstrações evidenciadas pelas entidades. Também investigou-se a evidenciação obrigatória, ou seja, a publicação das demonstrações contábeis, o parecer da auditoria independente e o parecer do conselho fiscal.

É considerada descritiva, num segundo momento, ao se definir “o que” está sendo evidenciado nas demonstrações contábeis referente às orientações da NBC T 10.19 e da filantropia, bem como é feita essa evidenciação.

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

4.2 Universo e amostra

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 esse universo justifica-se pela acessibilidade 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/INPE/MEC.

Por meio do Censo Educacional (2004), identificou-se que em 2004 existiam no 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 e nem qual a sua mantenedora.

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

Tabela 1 – Universo e Amostra da Pesquisa

Descrição	Censo 2004	Pesquisa
Universidade	11	11
Centro universitário	5	4
Faculdade, escola e instituto	22	2
CEF/FAT	1	0
Total	39	17

Fonte Censo 2004: Deaes/INEP/MEC - Censo da Educação Superior de 2004. Disponível em: <http://www.inep.gov.br/superior/censosuperior/default.asp>. Acesso em: 15 dez. 2005

4.3 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 em jornais (15) no período de 01 de janeiro a 30 de junho de 2005, entregues em mãos (1) e por meio de *download*, disponível no site da instituição (1).

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, e que não publicaram suas demonstrações contábeis no Diário Oficial do Estado e na Gazeta Mercantil. Optou-se por acessar somente as universidades e centros universitários por tratar-se de instituições com maior representatividade econômica, e por inferir-se que fazem maior aplicação em filantropia.

Com base nessa informação contactou-se com essas instituições, via e-mail ou contato telefônico, as quais informaram seu enquadramento como filantrópicas, o nome da mantenedora e qual o veículo de publicação. Essas instituições, num total de 7, 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 e de outras as publicações foram enviadas pela própria Empresa Jornalística.

De acordo com Silva e 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 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.

Nas instituições que apresentaram informações parciais, estas foram consideradas como não evidenciadas.

5 Análise dos resultados

A análise dos resultados da pesquisa constitui-se de duas partes. A primeira envolve a análise da evidenciação obrigatória e a segunda a análise da conformidade com a NBC T 10.19 no que se refere à evidenciação em notas explicativas.

5.1 Evidenciação obrigatória

O exame do atendimento referente à publicação do conjunto de informações contábeis obrigatórias revela o seguinte resultado, conforme apresentado na tabela 2.

Tabela 2 – Informações contábeis obrigatórias evidenciadas

Demonstração	Quantidade	Percentual
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%

Portanto, 11 instituições, ou seja, 65% EBAS que atuam no ensino superior do RS publicaram as demonstrações contábeis, 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.

Identificou-se que 2 instituições não apresentaram notas explicativas, nas quais são 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.

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 elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal e que, portanto, não utilizam os preceitos da NBC T 10.19.

5.2 Evidenciação nas notas explicativas em conformidade com a NBC T 10.19

O item 10.19.3.3 da NBC T 10.19, orienta a evidenciação em notas explicativas das entidades sem fins lucrativos. Nesse estudo procurou-se comprovar a aderência às orientações da norma pelas EBAS que atuam no ensino superior do Rio Grande do Sul.

Na análise dos dados, adotou-se letras de a) a k) para identificar cada subitem do item 10.19.3.3 da norma, descritos no capítulo 3.

As evidenciações encontradas nas notas explicativas apresentadas pelas instituições em exame, estão apresentadas na Figura 1.

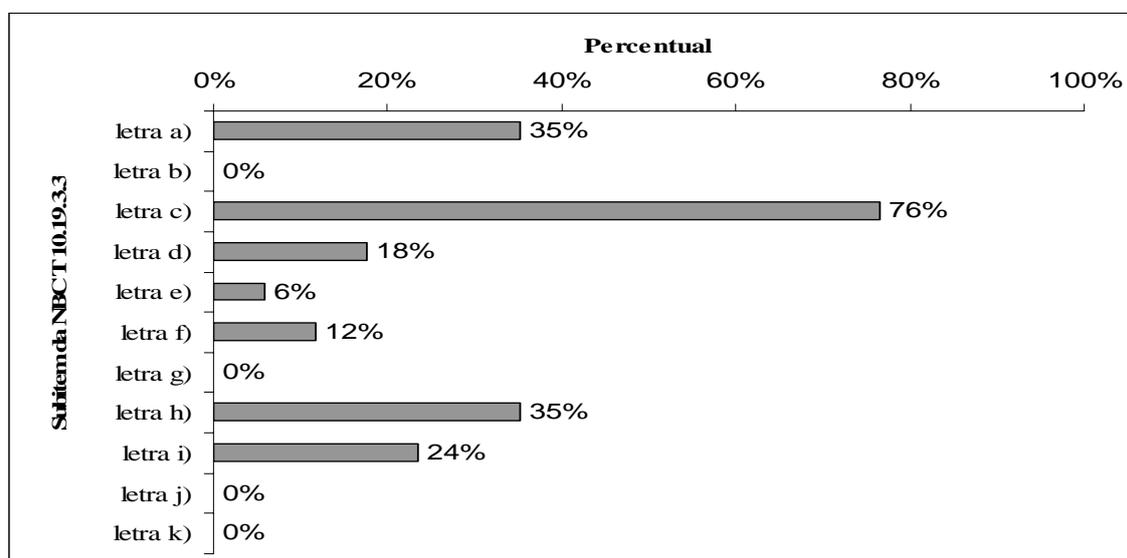


Figura 1 – Evidenciação em nota explicativa em conformidade com a NBC T 10.19.3.3

Examinando-se a Figura 1, 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 letra “c”, evidenciado por 13 das 17 instituições (76%), aparece com destaque.

O item 10.19.3.3 letra “c”, que diz respeito à contribuição previdenciária como se a entidade não gozasse de isenção, além de ser uma recomendação da norma, também está previsto no Parágrafo Único, art. 4º do Decreto nº 2.536/98, portanto, passível de análise pelos órgãos governamentais responsáveis pela fiscalização da filantropia.

Constatou-se que 13 instituições evidenciaram as contribuições previdenciárias como se devidas fossem, 2 nada informaram sobre o assunto e 2 não apresentaram nota explicativa.

Foram apresentados detalhamentos diferentes na divulgação das informações, revelando entendimentos distintos a respeito de contribuições previdenciárias, conforme apresentado na Figura 2.

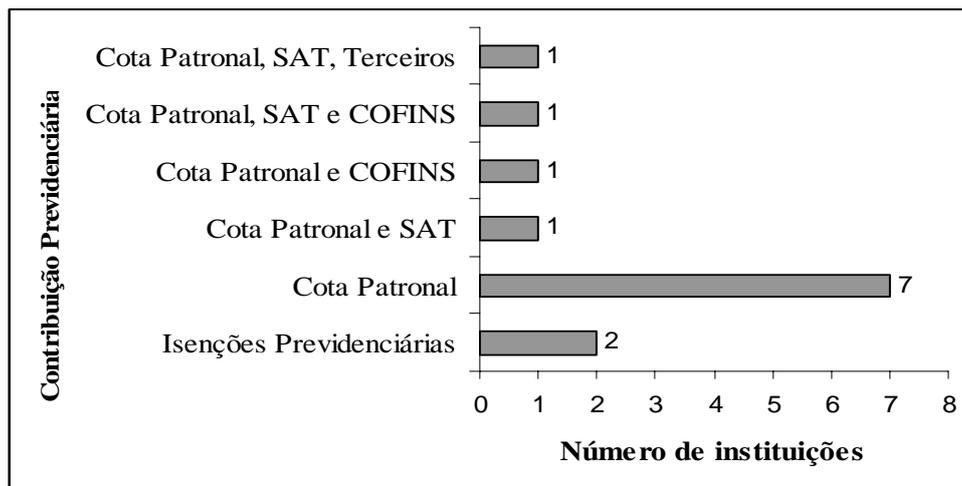


Figura 2 – Evidenciação da Contribuição Previdenciária

Observa-se que não há nas instituições da amostra um entendimento único acerca 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 mesmo Decreto no art. 3º, parágrafo VI, 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.

Parece haver 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).

6 Conclusão

Visando atender o objetivo geral desse estudo, foram analisadas as demonstrações contábeis, o parecer da auditoria independente e o parecer do conselho fiscal das EBAS que atuam na educação superior no Estado do Rio Grande do Sul, para comprovar a aderência às orientações da NBC T 10.19 e as regulamentações específicas da filantropia e do ensino superior, tendo como base as demonstrações contábeis do exercício de 2004.

Uma primeira constatação é a de que 65% das instituições divulgaram as informações de natureza obrigatória: demonstrações contábeis, parecer da auditoria externa e parecer do conselho fiscal.

A aderência às normas contábeis e às regulamentações específicas da filantropia por parte das instituições compreendidas no estudo é baixa e pode ser considerada surpreendente na medida 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 aplicáveis a elas, demonstrando, assim, seu comprometimento com a sociedade ao utilizar os recursos para os fins a que se propõem: educação, saúde e assistência social.

Depreende-se do estudo realizado, que as EBAS deverão avançar mais nas questões que envolvem a divulgação tanto de informações consideradas obrigatórias como as relacionadas com a filantropia.

Referências

AQUINO, Wagner de; SANTANA, Antonio Carlos de. **Evidenciação**. Cadernos de Estudos, FIEPECAFI, FEA/USP, nº 5, junho/1992.

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

BRASIL, Lei nº 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 nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispões 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 nº 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>. Acesso em: 24 fev. 2005.

BRASIL, Lei nº 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 mai. 2005.

BRASIL, Lei nº 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 9 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 mai. 2005.

BRASIL, Decreto nº 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 mai. 1961. Disponível em: <<http://www.mj.gov.br/snj/utilidadepublica/legislacao.htm>>. Acesso em: 18 abr. 2005.

BRASIL, Decreto nº 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 7 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 mai. 2005.

BRASIL, Decreto 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.

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. Disponível em: <<http://www.milenio.com.br/siqueira/Tr176.htm>>. Acesso em 07 out. 2004.

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>. 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.

DANTAS, José Alves; ZENDERSKY, Humberto Carlos; NIYAMA, Jorge Katsumi. **A Dualidade entre os Benefícios do Disclosure e a Relutância das Organizações em Aumentar o Grau de Evidenciação**. In: ENANPAD, Paraná, 2004. 1 CD.

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: ENANPAD, Salvador, 2002, p.140.

HENDRIKSEN, Eldon; VAN BREDA, Michael. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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.

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. São Paulo: USP, 2003.

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.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Mensuração e Reconhecimento do Resultado Econômico nas Entidades sem Fins Lucrativos (Terceiro Setor)**. ENANPAD. Florianópolis: 2000.

SAMPAIO, Helena Maria Sant Ana. **Ensino Superior no Brasil: o setor privado.** São Paulo: Hucitec; FAPESP, 2000.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Eстера Muszkat. **Metodologia de Pesquisa e Elaboração de Dissertação.** 2.ed. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED, 2001.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** São Paulo: Atlas, 2000.