

CONTRIBUIÇÃO PARA APURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DOS RESULTADOS DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR COM O PROGRAMA UNIVERSIDADE PARA TODOS - PROUNI

Autor

EMANOEL MARCOS LIMA

Universidade Católica Dom Bosco

RESUMO

O objetivo deste trabalho é contribuir com o aperfeiçoamento das informações contábeis para a gestão das Instituições de Ensino Superior-IES, por meio da proposição de uma alternativa para apuração e evidênciação do resultado com o Programa Universidade Para Todos-PROUNI do governo federal. O estudo desenvolve-se a partir da caracterização e definição do PROUNI, apresentando aspectos legais e conceituais. No cotidiano de uma IES, são tomadas muitas decisões que prescindem de informações, que serão fornecidas pelo sistema de informações que darão suporte ao processo de gestão. Os gestores, o governo e a sociedade necessitam de informações úteis e confiáveis sobre os resultados com o PROUNI para tomada de decisões. Porém, conforme se constatou por meio da análise da legislação, os legisladores não se preocuparam com a evidênciação dos resultados do programa através da contabilidade e também as normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade não são adequadas para fornecer informações sobre os resultados com o PROUNI. A partir desta constatação e à luz de conceitos da teoria contábil, propõe-se um modelo de apuração e evidênciação dos resultados com o PROUNI das IES, de modo a subsidiar os gestores, o governo e a sociedade em suas decisões.

PALAVRAS-CHAVES : Prouni, Contabilidade, Evidênciação.

1 Introdução

1.1 Situação Problema

O tema ensino superior sempre esteve presente nas propostas de todos os governos e não poderia ser diferente haja vista sua importância para o desenvolvimento do país.

Segundo a Constituição Federal de 1988, o ensino superior será desenvolvido “*com a colaboração da sociedade*”, no sentido de que esta também possa contribuir para a formação do cidadão. O Estado, ao solicitar a participação da sociedade civil na formação das pessoas, reconhece a sua incapacidade em atender a todas as necessidades educacionais dos indivíduos. Para tanto, através de leis de incentivos favorece a sociedade, no sentido de proporcionar o ensino àqueles que não tem condições de pagar.

No dia 13/01/2005 o governo federal publicou a Lei nº 11.096 que instituiu o PROUNI. Um dos principais objetivos do programa é facilitar o acesso ao nível superior da população carente ao mesmo tempo em que pretende resolver a questão da ociosidade de vagas nas instituições. Atualmente, o ensino superior é oferecido à sociedade pelas instituições públicas e privadas, e de acordo com o Ministério da Educação e Cultura das instituições privadas 85% são sem fins lucrativos, sendo que desse total 50% são filantrópicas. De acordo com a Constituição Federal de 1988, as instituições de educação sem fins lucrativos desde que atendam os requisitos estabelecidos em lei são imunes a impostos, estando, portanto desobrigada ao recolhimento do imposto de renda próprio. Sendo filantrópica além da imunidade, recebe a *isenção* das contribuições para a seguridade social,

desde que aplique pelo menos 20% da sua receita bruta total em gratuidades, sendo que o resultado desse percentual nunca poderá ser inferior aos benefícios recebidos, ou seja as contribuições sociais não recolhidas. Sendo assim, o benefício concedido pela União às instituições de ensino superior sem fins lucrativos filantrópicas ou não diz respeito apenas ao Imposto de Renda.

O PROUNI, visa atender aos brasileiros cuja renda familiar mensal per capita não ultrapasse a três salários mínimos, em valores de hoje R\$ 900,00, que tenha cursado todo o ensino médio em escola pública, portadores de necessidades especiais de acordo com a lei e também os professores da rede pública para os cursos de licenciatura e pedagogia nesse caso independentemente da renda familiar.

A meta do governo é beneficiar 300.000 alunos nos próximos quatro anos e segundo o mesmo cada aluno custará aos cofres públicos algo em torno de R\$ 406,00 por ano, ou seja muito abaixo dos valores de mercado.

As instituições que aderirem ao programa deverão oferecer bolsas de estudos integrais ou parciais em troca da isenção do imposto de renda, contribuição social sobre o lucro líquido, cofins e pis.. Há que se ressaltar que as instituições sem fins lucrativos de acordo com a constituição federal, desde que cumpram os requisitos estabelecidos, já são imunes ao imposto de renda.

Constata-se, pois, que, do ponto de vista do governo, a isenção concedida em função da adesão ao programa, só se caracterizará como um benefício se o valor das bolsas concedidas forem inferiores aos impostos não arrecadados.. Ao conceder isenções, o governo renuncia à entrada de novos recursos aos cofres públicos, esperando, em troca, que as instituições beneficiadas prestem serviços gratuitos à população carente. Por outro lado, do ponto de vista das instituições, as isenções se constituem em benefícios, enquanto a prestação de serviços gratuitos representa um ônus. Desse modo, fica claro que, se para um lado a conta for positiva, para o outro ela será negativa.

Para que as Instituições de Ensino Superior possam fazer jus aos benefícios (isenções de impostos e contribuições), estas incorrerão em custos (aplicações em gratuidades) necessários para o cumprimento do percentual estabelecido na legislação.

Os critérios e procedimentos contidos na NBC T 10.19 (CFC, 2000), apesar de contemplarem as situações que ocorrem nas IES, com relação aos benefícios fiscais e gratuidades, contrariam os princípios fundamentais de Contabilidade, principalmente no que diz respeito ao princípio da competência.

Diante das situações apresentadas e da necessidade de a Contabilidade prestar informações verdadeiras para os gestores, governo e sociedade, apresenta-se a seguinte questão que o estudo buscará responder:

Como a Contabilidade pode apurar e evidenciar os resultados com o PROUNI de modo a subsidiar a gestão das IES, o governo e a sociedade na tomada de decisão?

1.2 Hipótese

Para responder à questão formulada, estabeleceu-se a seguinte hipótese: Os resultados com o PROUNI podem ser apurados pela Contabilidade através do confronto entre os custos (bolsas de estudos) e benefícios (isenção de impostos e contribuições) e evidenciados nas demonstrações contábeis das IES.

Se confirmada essa hipótese, então se constata a necessidade de aperfeiçoamento das informações contábeis, de modo a subsidiar a gestão das IES, governo e sociedade na tomada

de decisão.

1.3 Objetivo

O objetivo deste trabalho é contribuir com o aperfeiçoamento das informações contábeis para a gestão das IES, por meio da proposição de um modelo de apuração e evidenciação do resultado com o PROUNI.

Nesse sentido, apresenta-se um modelo para apurar e evidenciar os resultados obtidos em função da adesão ao PROUNI, bem com a sua fundamentação teórica.

1.4 Metodologia da Pesquisa

O método utilizado na pesquisa foi o hipotético dedutivo defendido por Popper (1993), visto que se parte de um problema, estabelece-se uma hipótese geral e procura-se testá-la visando à sua confirmação ou não e por fim é proposta uma solução, num ambiente específico.

A revisão bibliográfica e documental foi fator fundamental para a solução dos problemas apresentados. Os dados colhidos tiveram como base livros, teses e dissertações, revistas especializadas, publicações em periódicos, além de artigos disponibilizados pela internet e anais de congressos, que deram suporte teórico-metodológico ao processo de análise dos resultados.

2 Caracterização do PROUNI

2.1 Características do PROUNI

O PROUNI, programa instituído através da lei nº 11.096 de 13/01/2005 foi criado pelo governo federal com o objetivo de proporcionar o acesso ao ensino superior a população carente cuja renda familiar per capita não ultrapasse a 3 (três) salários mínimos, e também procurar minimizar o problema existente nas instituições de ensino superior com a ociosidade de vagas.

Pelo programa as instituições de ensino superior concederão bolsas de estudo da seguinte forma:

- a) bolsa de estudo integral, para os estudantes com renda familiar per capita até 1,5 (um e meio) salário-mínimo;
- b) bolsa de estudo parcial de 50% (cincoenta por cento) ou 25% (vinte e cinco por cento), para os estudantes cuja renda familiar per capita não exceda a 3 (três) salários-mínimos.

As instituições com e sem fins lucrativos não filantrópicas que aderirem ao programa terão que oferecer 1 (uma) bolsa integral para cada 9 (nove) estudantes regularmente pagantes e devidamente matriculados ao final do correspondente período letivo anterior, excluído o número correspondente a bolsas integrais concedidas pelo PROUNI ou pela própria instituição. Alternativamente, as instituições poderão oferecer 1 (uma) bolsa integral para cada 19 (dezenove) estudantes regularmente pagantes e devidamente matriculados desde que ofereçam bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) e de 25% (vinte e cinco por cento), na proporção necessária para que a soma dos benefícios concedidos atinja o equivalente a 10% (dez por cento) da receita anual efetivamente recebidas dos períodos letivos que já têm bolsistas do PROUNI em cursos de graduação ou sequencial de formação específica, em troca da isenção de Imposto de Renda, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, Cofins e PIS.

As instituições de ensino superior filantrópicas para que continuem usufruindo do benefício da isenção da contribuição patronal devida ao Instituto Nacional do Seguro Social –

INSS deverão, comprovar a aplicação de 20% (vinte por cento) da sua receita anual efetivamente recebida em gratuidades. Para a comprovação da gratuidade, a instituição:

a) deverá oferecer, no mínimo, 1 (uma) bolsa de estudo integral a estudante de acordo com os critérios estabelecidos pelo programa para cada 9 (nove) estudantes pagantes;

b) poderá oferecer bolsas integrais e parciais para estudantes sem diploma de curso superior, com renda per capita familiar entre 1,5 (um salário e

2.2 Benefícios do PROUNI

2.2 1. Sociedade

As bolsas de estudo de que trata o programa de acordo com o Art. 2º da referida lei, serão oferecidas:

I - aos estudantes que tenham cursado o ensino médio completo em escola da rede pública ou em instituições privadas na condição de bolsista integral;

II – a estudante portador de deficiência, nos termos da lei;

III – a professor 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.

A bolsa de estudo será concedida pelo prazo máximo para a conclusão do curso de graduação ou seqüencial e dependerá do cumprimento de requisitos de desempenho acadêmico estabelecidos pelo MEC.

A seleção dos estudantes a serem beneficiados pelo programa ocorrerá através da análise dos resultados e pelo perfil socioeconômico do Exame Nacional do Ensino Médio – ENEM ou outros critérios estabelecidos pelo MEC, e , na etapa final, segundo os critérios da instituição de ensino que concederá a bolsa.

A bolsa de estudo integral será concedida a brasileiros não portadores de diploma de nível superior cuja renda familiar per capita não ultrapasse o valor de 1,5 (um e meio) salário mínimo, ou seja, R\$ 450,00 (quatrocentos e cinquenta reais). Para os brasileiros não portadores de diploma de nível superior que tenham renda familiar per capita superior a 1,5 (um e meio) salário mínimo e não superior a 3 (três) salários mínimos, R\$ 900,00 (novecentos reais), poderão receber bolsas de estudo parcial de 50% (cincoenta por cento) ou 25% (vinte e cinco) por cento.

2.2 2. Instituições de Ensino

As instituições de ensino superior que aderirem ao programa, ficarão isentas pelo tempo de vigência do termo de adesão dos seguintes impostos e contribuições: Imposto de Rendas das Pessoas Jurídicas - IRPJ; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Contribuição Social para financiamento da Seguridade Social – Cofins e Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS. Ressalta-se, pois que no caso das instituições de ensino superior filantrópicas, desde que cumpram o percentual de gratuidade estabelecido em lei, também usufruirão da isenção da cota patronal do INSS.

Considerando o cálculo do PIS e da Cofins não cumulativos, os benefícios a serem usufruídos pelas instituições em termos percentuais seria de acordo com o quadro abaixo:

Quadro 1 – Benefícios Fiscais

IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES	PERCENTUAIS
IRPJ	15% sobre o lucro líquido

Adicional do IRPJ	10% sobre o lucro líquido que exceder R\$ 240.000,00 no ano
CSLL	9% sobre o lucro líquido
Cofins	3% sobre a receita operacional
PIS	1% sobre a folha de pagamento

3 Proposta de Apuração e Evidenciação dos Resultados das IES

Diante da fundamentação apresentada, verifica-se que o PROUNI gera impactos patrimoniais e econômicos nas instituições e que a contabilidade, como ciência que controla e registra as variações patrimoniais, deve apurar e evidenciar esses impactos.

Em termos metodológicos, objetiva-se testar a hipótese de que o PROUNI gera resultados que devem ser apurados e evidenciados pela contabilidade das IES.

3.1 Bolsas de Estudo

As bolsas de estudo são benefícios que as instituições que aderiram ao PROUNI estão obrigadas a conceder como forma de compensar os impostos e contribuições não repassados para o Tesouro Nacional.

Para que sejam realizadas essas concessões, ou seja as bolsas de estudo, são necessários sacrifícios de recursos por parte das instituições.

3.2 Custos, Receitas, Ativos e Passivos

Segundo Martins (2000, p.25), “Custo são gastos relativos a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.” Por esse entendimento, constata-se, pois, que as instituições, para conceder bolsas de estudo aos estudantes, incorrem em custos. Como exemplo de custos, temos a mão-de-obra necessária para prestar os serviços escolares.. As bolsas de estudo são concedidas não por opção da instituição, mas como condição para a manutenção dos benefícios estabelecidos no programa.

Diante desse fato, ou seja, a concessão pelas instituições de bolsas de estudo, necessário se faz resgatar os conceitos de receita na visão de diversos autores.

Segundo a Equipe de Professores da FEA/USP (1998, p.66): “Entende-se por receita a entrada de elementos para o ativo, sob a forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços.”

Verifica-se, assim, que no caso das bolsas de estudo concedidas pelas IES não há, por parte de quem recebe os serviços, pagamento ou compromisso de pagamento, não ocorrendo, dessa forma, pelo menos nessa visão, a entrada de elementos para o ativo.

De acordo com o FASB - *Financial Accounting Standards Board* (apud SILVA, 2000, p.163):

Receitas são entradas ou outros aumentos de ativos de uma entidade ou liquidação de seus passivos (ou combinação de ambos), durante um período proveniente da entrega ou produção de mercadorias, prestação de serviços, ou outras atividades que constituem as principais ou centrais operações em andamento da entidade.

O conceito apresentado pelo FASB aproxima-se bem da situação que ocorre nas IES, ficando claro que as bolsas de estudo são receitas para estas instituições, ocorrendo um aumento de ativo, que será compensado através da liquidação de seus passivos, que são os impostos e as contribuições não recolhidas.

O Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993, que dispôs sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC), definiu:

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

Verifica-se, portanto, que as receitas e as despesas devem ser confrontadas no período em que ocorrerem. Nota-se que, não contabilizando as bolsas de estudo em contas de resultados e contabilizando os custos, essa confrontação não ocorre.

Diante dos conceitos apresentados, torna-se necessário a apresentação de alguns conceitos de ativo e passivo, com o intuito de contribuir para o entendimento do assunto.

Nesse aspecto, o FASB (*apud* HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p.283), através do SFAC 6, definiu ativos e passivos da seguinte forma:

Ativos são benefícios econômicos futuros prováveis, obtidos ou controlados por uma dada entidade em consequência de transações ou eventos passados.

[...]

Passivos são sacrifícios futuros prováveis de benefícios econômicos decorrentes de obrigações presentes de uma dada entidade, quanto à transferência de ativos ou prestação de serviços a outras entidades no futuro, em consequência de transações ou eventos passados.

Iudícibus (2000, p.124) firma seu posicionamento concluindo que:

1. *o ativo deve ser considerado à luz da sua propriedade e/ou à luz de sua posse e controle; normalmente as duas condições virão juntas;*
2. *precisa estar incluído no ativo, em seu bojo, algum direito específico a benefícios futuros [...], ou, em sentido mais amplo, o elemento precisa apresentar uma potencialidade de serviços futuros [...] para a entidade;*
3. *o direito precisa ser exclusivo da entidade; [...]*

No que diz respeito ao passivo, Iudícibus (2000, p.140-141) afirma:

1. *As exigibilidades deveriam referir-se a fatos já ocorridos (transações ou eventos), normalmente a serem pagas em um momento específico futuro de tempo, podendo-se, todavia, reconhecer certas exigibilidades em situações que, pelo vulto do cometimento que podem acarretar para a entidade (mesmo que os eventos caracterizem a exigibilidade legal apenas no futuro), não podem deixar de ser contempladas. Poderiam estar incluídos nesta última categoria, digamos, o valor atual das indenizações futuras [...]*

Pode-se perceber, com os conceitos anteriormente elencados, que as bolsas de estudo apresentam características de ativos e passivos, pois a natureza dos fatos envolvidos é idêntica.

Quando a instituição faz a adesão ao PROUNI, passa a ter a obrigação de oferecer

bolsas de estudo. Ao conceder bolsas de estudo, a instituição estará gerando um ativo que irá amortizar o seu passivo, ou seja os impostos e as contribuições sociais não repassadas ao governo, em função de ter aderido ao programa.

Não considerar esses fatos pela Contabilidade, significa desprezar a teoria contábil e também não conhecer sua realidade econômico-financeira.

3.3 Custo de Oportunidade

Antes de fazer a adesão ao PROUNI, as instituições devem proceder à escolha entre as alternativas existentes e esse fato é denominado de custo de oportunidade.

Diante de uma abordagem contábil, Horngren *et al.* (2000, p.277) definem que: “Custo de oportunidade é a contribuição para o lucro de que se abre mão pela não-utilização de um recurso limitado na sua melhor opção de uso.”

Nesse sentido, Pereira (in: CATELLI, 2001, p.389) define:

Custo de oportunidade corresponde ao valor de um determinado recurso em seu melhor uso alternativo. Representa o custo da escolha de uma alternativa em detrimento de outra capaz de proporcionar um maior benefício, ou seja, é o custo da melhor oportunidade a que se renuncia quando da escolha de uma alternativa.

Partindo-se desse enfoque e sabendo-se que os problemas residem na tomada de decisões entre diversas alternativas, segundo o mesmo autor, "o custo de oportunidade expressa o benefício efetivamente obtido de uma decisão, considerando o melhor uso alternativo dos recursos envolvidos." Dessa forma, o autor define que uma decisão é decorrente "do confronto entre o benefício gerado pela alternativa escolhida e o benefício que seria obtido pela escolha da melhor alternativa abandonada", de onde advém o conceito de custo de oportunidade.

Percebe-se, dessa forma, que o custo de oportunidade é um conceito indispensável em todas as organizações e que também as IES devem considerar esse aspecto quando da apuração do resultado do PROUNI.

Diante do que foi apresentado, para se obter o custo de oportunidade da alternativa de adesão ao PROUNI, deve-se realizar o confronto entre os benefícios gerados pelo mesmo e o benefício que seria obtido pela escolha da alternativa abandonada, ou seja, a cobrança da mensalidade escolar..

Sobre essa questão, Morse e Roth (*apud* BEUREN, 1993, p.4) afirmam que “o custo de oportunidade do uso de um recurso de uma maneira é o recebimento líquido de caixa esperado que poderia ser obtido se o recurso fosse usado na outra ação alternativa mais desejável.”

Exemplificando, suponha-se que em determinada instituição ocorra a seguinte situação:

Benefícios gerados pelo PROUNI	1.000,00
Benefícios da alternativa abandonada	1.500,00.

No exemplo, o custo de oportunidade a ser considerado quando da apuração do resultado com o PROUNI, já que a instituição fez a opção por ele, é de R\$ 1.500,00 (um mil e quinhentos reais). Em termos de resultado, teríamos um prejuízo para a instituição de R\$ 500,00 (quinhentos reais) em função de ter feito a opção pelo programa.

Nessa visão, comparando-se a alternativa aceita, ou seja, de fazer parte do programa

com a rejeitada, de não receber pela prestação de serviços, obter-se-ão fortes elementos de análise para avaliar o desempenho da decisão. Esses elementos devem ser objeto de análise pelas IES governo e sociedade.

3.4 Modelo Proposto de Demonstração do Resultado

No modelo proposto de Demonstração do Resultado, são utilizados os conceitos de Receitas, Custos e Despesas apresentados.

Ao contabilizar as bolsas de estudo como receitas e os impostos e as contribuições como custos e despesas, constata-se a aplicação do princípio da competência, em que as receitas são confrontadas com as despesas no período em que ocorrem.

A apuração do resultado com o PROUNI permite à instituição demonstrar o quanto recebeu de benefícios (receitas) e o quanto aplicou em bolsas de estudo (custos). Se o saldo apurado for igual ou superior a 1 (um), significa que o valor recebido pela instituição em benefícios foram superiores aos valores aplicados em bolsas de estudo, ou seja, o total dos recursos que deixou de recolher para o governo em impostos e contribuições foram superiores ao volume dos recursos aplicados em bolsas de estudo, considerando o custo de oportunidade. Se o resultado encontrado for inferior a 1 (um), significa que o valor dos benefícios recebidos pela instituição foram inferiores ao valor das bolsas de estudo concedidas.

O resultado apurado, conforme se pode verificar, é integrado à Demonstração de Resultado. Há de se ressaltar que a inclusão do resultado com o PROUNI na Demonstração de Resultados da instituição não modifica o seu resultado global. Isso ocorre porque, ao contabilizar as Bolsas de Estudo como receitas da entidade, os impostos e contribuições como despesas e a utilização do custo de oportunidade para apurar o resultado do PROUNI, o saldo do confronto entre esses registros sempre será igual a zero. Deixando de contabilizar essas receitas e despesas, entretanto contabilizando os custos e despesas que ocorreram para a realização das bolsas de estudo, a instituição já contempla os impactos do PROUNI e a conseqüente manutenção dos benefícios, no resultado. Dessa forma, entretanto, não é demonstrado pela contabilidade qual o valor desses impactos.

A seguir, são apresentados, nos itens 3.5.1 e 3.5.2, os modelos propostos de demonstração dos resultados contábeis e com o PROUNI:

3.5.1 Demonstração do Resultado

Quadro 2 – Modelo de Demonstração do Resultado

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	
Grupos de Contas	Especificação
Receita Operacional Bruta	Mensalidades escolares, taxas diversas, bolsas de estudos, serviços de assistência social 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 os Custos dos Serviços Prestados.
Despesas Operacionais	Despesas administrativas, resultado financeiro e despesas com provisões.
Outras Receitas e Despesas Operacionais	Receitas e despesas que não são objeto da instituição, mas que em função da atividade ocorrem constantemente. Exemplo: aluguéis.
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 do Imposto de Renda e a C.Social	Resultado apurado antes do cálculo do Imposto de Renda e a Contribuição Social.
Contribuição Social	Contribuição para a seguridade social de acordo com Art. 23 da Lei nº 8.212.
Imposto de Renda	Imposto de Renda de acordo com do Decreto 3.000
Resultado Antes do PROUNI	Resultado apurado sem os impactos do PROUNI.
Resultado com PROUNI	Resultado apurado com o PROUNI, comparando-se as receitas (benefícios recebidos) com os custos (bolsas de estudo concedidas).
Resultado do Exercício	Resultado do período, com os impactos do PROUNI.

3.5.2 Demonstração do Resultado com o PROUNI

O modelo proposto demonstra as receitas e custos ocorridos em determinado período, em função de a instituição ter aderido ao PROUNI. Há de se ressaltar que o modelo contempla apenas os valores tangíveis, não sendo considerados, dessa forma, valores intangíveis. O resultado positivo indica que a instituição teve benefícios com o programa, sendo que nesse caso a população sai perdendo. O resultado negativo significa que a instituição aplicou mais recursos em bolsas de estudo do que recebeu de benefícios. Essa situação demonstra o quanto realmente a instituição praticou de filantropia, haja vista não poder considerar como filantropia o valor aplicado em bolsas de estudo com recursos da própria sociedade, ou seja, os valores não repassados pelo governo.

Abaixo é apresentado o modelo de demonstração do resultado com o PROUNI:

Quadro 3 – Modelo de Demonstração do Resultado com o PROUNI

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO COM O PROUNI	
Receitas do PROUNI	São considerados como receitas, para fins de apuração do resultado com o PROUNI, a Cofins, CSLL, PIS e o IRPJ.
Custos do PROUNI	As bolsas de estudos concedidas pelas IES à sociedade são consideradas como custos.
Resultado do Exercício	Resultado apurado entre as receitas (benefícios) e os custos (bolsas de estudo).

Para fins de apuração do resultado com o PROUNI, estão sendo utilizados os conceitos de custo de oportunidade, em que os custos (bolsas de estudo) são a alternativa abandonada, e os benefícios são resultado da decisão tomada pela empresa.

De acordo com Mauro (1991, p.177):

o mercado se apresenta como o ponto de definição do valor dos itens transacionados, visto que os preços ali praticados induzem o produtor à venda e o comprador à compra, constituindo-se, sempre que possível, viável e factível na alternativa mais adequada a ser adotada como parâmetro de valor.

Apurar os resultados com base no custo de oportunidade, significa utilizar:

- Bolsas de Estudo – valores de mensalidade praticados no mercado pela instituição para os respectivos cursos;
- Benefícios – valores deixados de recolher para o tesouro nacional a título de: IRPJ, PIS, Cofins e CSLL, ou seja, as despesas que a empresa teria caso não

tivesse os benefícios.

3.6 Proposta de Lançamentos Contábeis

- a) Contabilização da Obrigação – à medida que a instituição realize receitas, constitui-se uma obrigação, ou seja, de conceder bolsas de estudo conforme determinado pelo programa. Essa obrigação gera um direito para a instituição de não recolher impostos e contribuições federais.

D – Impostos e Contribuições Federais a Utilizar (Ativo)

C – Bolsas de Estudo a Conceder (Passivo)

- b) Contabilização das Bolsas de Estudo – concedendo bolsas de estudo aos estudantes atendidos pelo programa, a instituição contabiliza esses valores como receita da sua atividade, utilizando-se como parâmetro o preço de transferência baseado no custo de oportunidade, tendo como contrapartida a conta do Passivo onde está registrada a sua obrigação de prestar esse serviço. Registra-se também esse valor em uma conta de resultado com custo do PROUNI, com a finalidade de apurar o resultado do mesmo, visto que se trata de um sacrifício da instituição para a manutenção dos benefícios, tendo como contrapartida uma conta de Passivo, com a finalidade de evidenciar o saldo da obrigação.

D – Bolsas de Estudos a Conceder (Passivo)

C - Bolsas de Estudo (Receita)

D - Custos do PROUNI (Custos)

C – Bolsas de Estudos Concedidas (Passivo)

- c) Contabilização dos Benefícios – Os benefícios IRPJ, Cofins, PIS e CSLL não recolhidos ao governo são registrados como despesa, tendo como contrapartida conta do Ativo. Também são registrados como receita, com a finalidade de apurar-se o resultado com o PROUNI, tendo como contrapartida conta do Ativo, com o objetivo de evidenciar o saldo que a instituição possui de benefícios.

D – Impostos Federais (Despesa)

C - Impostos e Contribuições Federais a Utilizar (Ativo)

D - Impostos e Contribuições Federais Utilizados (Ativo)

C - Receita do PROUNI (Receita)

- c) Encerramento das Contas Patrimoniais – O encerramento das contas patrimoniais é efetuado, porque os saldos não são transferidos para o próximo exercício.

1) Saldo de Bolsas de Estudo maior que os Impostos e Contribuições Federais

D – Bolsas de Estudos Concedidas (Passivo)

C - Impostos e Contribuições Federais Utilizados (Ativo)

D – Bolsas de Estudo Concedidas (Passivo)

C - Impostos e Contribuições Federais a Utilizar (Ativo)

2) Saldo de Bolsas de Estudo menor que os Impostos e Contribuições Federais

D – Bolsas de Estudo Concedidas (Passivo)
 C – Impostos e Contribuições Federais Utilizados (Ativo)
 D – Bolsas de Estudo a Conceder (Passivo)
 C – Impostos e Contribuições Federais a Utilizar (Ativo).

As contas Bolsas de Estudo Concedidas e Impostos e Contribuições Federais são confrontadas, sendo que o saldo se credor é transferido para a conta Impostos e Contribuições Federais a Utilizar e, quando inverso, ou seja, devedor, é transferido para a conta Bolsas de Estudo a Conceder. Isso significa que, quando a instituição tem saldo credor, ela concedeu mais bolsas de estudo do que usufruiu benefícios, sendo que, quando o saldo é devedor, ocorre o contrário, ou seja, a instituição obteve mais benefícios do que aplicou em bolsas de estudo.

4. Conclusões

Procuramos, ao longo deste trabalho, abordar o tema proposto de forma ampla e profunda, de modo a dar sustentação à solução proposta.

No que tange à questão problema, constatou-se que a Contabilidade pode apurar e evidenciar os resultados com o PROUNI de maneira a subsidiar a gestão das IES, o governo e sociedade na tomada de decisão. A Contabilidade, como ciência, possibilita à sociedade, através dos seus instrumentos, conhecer a forma, como e onde os recursos estão sendo aplicados, desde que realizada de modo correto.

Acreditamos ter comprovado a hipótese levantada, posto que se pode confirmar que o PROUNI gera resultados e que podem ser apurados e evidenciados pela Contabilidade das IES.

No que se refere ao objetivo estabelecido, conclui-se que foi plenamente atingido, haja vista que a proposta apresentada para a Demonstração de Resultado e também do Resultado do PROUNI contribui para a melhoria das informações contábeis das IES, evidenciando, de forma transparente, os custos e benefícios da adesão feita ao programa por essas entidades.

O modelo proposto reconhece as receitas e despesas de acordo com os princípios fundamentais de Contabilidade, principalmente no que diz respeito ao princípio da competência. O modelo permite ainda que a instituição verifique como seria o resultado sem a participação no programa e quais os impactos deste no patrimônio da entidade.

O resultado com o PROUNI, da forma como foi apresentado, permite à sociedade e ao governo conhecer o quanto está se gastando com o que se deixou de recolher, se está ou não fazendo filantropia, e torna-se também um importante instrumento de marketing para as instituições, quando, é claro, investem mais do que estão obrigadas. Permite, igualmente, que os gestores conheçam através da Contabilidade qual é a real situação da instituição em determinado momento. O modelo permite conhecer o valor que a instituição tem que aplicar em bolsas de estudo, o quanto já aplicou e se está cumprindo o que está estabelecido em lei.

Sendo assim, a proposta representa uma alternativa para atender, por meio da contabilidade, as necessidades informacionais do governo, dos gestores e da sociedade. Ressalte-se, pois, a importância para a sociedade conhecer, de forma clara e transparente, o como, quando e onde estão sendo aplicados os recursos que deveriam ser repassados ao governo e que, no entanto, são confiados a essas entidades.

Através do presente estudo, pode-se constatar a necessidade de ampliação da pesquisa, principalmente no que diz respeito aos aspectos intangíveis gerados pelo programa e também

para que possa ser verificada qual a contribuição que essas instituições trazem para a sociedade, ou seja, se é vantagem ou não para o governo confiar a essas instituições a administração desses recursos ou, ainda, se haveria alternativas mais viáveis.

Cabe-nos, portanto, o papel de realizar estudos e pesquisas que possam validar ou não os instrumentos utilizados na dinâmica das organizações com o propósito de contribuirmos para uma maior valorização da Contabilidade no contexto social.

5. Referências Bibliográficas

- BEUREN, Ilse Maria. Conceituação e contabilização do custo de oportunidade. *Caderno de Estudos FIECAFI*. nº 08, São Paulo, p. 1-12, abril de 1993.
- BRASIL. *Constituição de 1988: Constituição Federal*. Organizador: Pedro de Milanélio Piovezane; Coordenadora: Dulce Eugênia de Oliveira. 4 ed. São Paulo: Rideel, 1999.
- _____. Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998. Dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a que se refere o inciso IV do art. 18 da Lei 8742, de 7 de Dezembro de 1993, e dá outras providências. Disponível em: <wwwt.senado.gov.br/legbras/>.
- _____. Decreto nº 4.499, de 4 de dezembro de 2002. Altera o Art. 3º do Decreto nº 2.536, de 6 de Abril de 1998. Disponível em: <wwwt.senado.gov.br/legbras/>.
- _____. 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. Disponível em: <<http://wwwt.senado.gov.br/servlets/NJUR.Filtro?tipo=LEI&secao=NJUILEGBRAS&numL> e...> Acesso em: 24 jan. 2002.
- _____. Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005. Institui o programa universidade para todos – Prouni e dá outras providências. Disponível em: <<http://wwwt.senado.gov.br/servlets/NJUR.Filtro?tipo=LEI&secao=NJUILEGBRAS&numL> e...> Acesso em: 24 jan. 2005.
- _____. Resolução CFC nº 750/1993. In: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. *Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade*. Brasília, CFC, 1999.
- CATELLI, Armando. *Controladoria – uma abordagem da gestão econômica GECON*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. *Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade*. Brasília: CFC, 1999.
- EQUIPE DE PROFESSORES FEA/USP. *Contabilidade introdutória*. 9 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.
- HORNGREN, Charles T. *et al.* *Contabilidade de Custos*. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. *Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso*. São Paulo: Atlas, 2000.
- MAURO, Carlos Alberto. *Preço de transferência baseado no custo de oportunidade: Um instrumento para promoção da eficácia empresarial*. 1991. 204 p. Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo.
- POPPER, Karl. *A lógica da pesquisa científica*. 9. ed. São Paulo: Cultrix, 1993.
- SILVA, Alexandre dos Santos. *Análise das formas de reconhecimento da receita na contabilidade: Um enfoque no conceito econômico de lucro*. 2000. 308 p. Dissertação de

Mestrado em Gestão Universitária – Instituto de Estudos e Projetos de Educação Superior da Universidade São Marcos. São Paulo.