

PROPOSTA DE EVIDENCIAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DAS ENTIDADES DE ENSINO SUPERIOR DETENTORAS DO CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CEBAS)

Autores

JOSÉ LUIS DE CASTRO NETO

Universidade Regional de Blumenau

CLARETE DE ITOZ

Fundação Universidade Regional de Gurupi

GÉRSO TONTINI

Universidade Regional de Blumenau

JOSÉ CARLOS DE SOUZA

Universidade Regional de Blumenau

1. INTRODUÇÃO

Denomina-se ‘Terceiro Setor’ aquele componente da economia que congrega organizações nascidas na sociedade civil, cujo escopo predominante é o de desenvolver atividades diversas, consideradas de relevante valor social, numa espécie de complementação às necessidades surgidas no seio social e não atendidas a contento, parcial ou totalmente pelo Estado (OLAK, 2002, p. 1).

Fernandes (1994, p. 21) define Terceiro Setor como um conjunto de organizações e iniciativas privadas que visam à produção de bens e serviços públicos (www.espacoacademico.com.br/037/37cdelgado.htm).

Pode-se afirmar que, no Brasil, o Terceiro Setor funciona como um ‘guarda-chuva’ que abriga diversas iniciativas de organizações sem fins lucrativos. Essas iniciativas tiveram origem nas idéias de benemerência típicas do século XIX.

Essas entidades, conhecidas como ‘entidades de interesse social’, contemplam ampla variedade de instituições privadas que atuam nas mais diversas áreas de interesse público, tais como promoção da assistência social, educação, saúde, defesa do meio ambiente e pesquisas científicas, dentre outras.

Acredita-se que as entidades de interesse social desempenham papel relevante na sociedade, pois atuam em seu benefício, sem terem finalidade de lucro. Pode-se afirmar que elas complementam a ação do Estado.

Winckler (2004) escreve:

“O Terceiro Setor cresce em importância, na medida em que o Estado vai se tornando menos competente e mais ineficiente em seu dever de zelar pelo bem-estar da sociedade (...) contudo – e paradoxalmente –, é o próprio Estado que se incumbe de interpor

entraves de todo tipo ao desenvolvimento deste tipo de organização, por conta de “uma carga excessiva de trabalho puramente burocrático para que sejam reconhecidas como de utilidade pública ou filantrópicas” (FALCÃO e CUENCA, 1999, p. 90).

O Estado, reconhecendo sua incapacidade para desempenhar satisfatoriamente seu papel social, procura conceder benefícios buscando incentivar a criação de novas associações e fundações e até mesmo propiciar a sobrevivência das que já existem. A idéia é fazer com que essas associações estejam aptas a complementar o papel social do Estado .

Os principais benefícios concedidos pelo Estado às entidades do Terceiro Setor são a imunidade e a isenção de impostos e contribuições bem como a possibilidade do recebimento de recursos públicos por meio de convênios, contratos, subvenções sociais e termos de parceria.

As entidades, para garantir o direito aos benefícios concedidos pelo Estado, precisam possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), documento certificando que a entidade faz jus à imunidade e isenção de impostos.

Nos últimos anos um dos grandes desafios das organizações do Terceiro Setor no Brasil tem sido a sustentação do certificado de entidade beneficente de assistência social. Isso vem ocorrendo em função das dificuldades criadas pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) para a renovação do CEBAS sob a alegação de que essas instituições não vêm cumprindo seu papel social.

Neste contexto a Contabilidade, enquanto sistema de informação, apresenta-se como ferramenta competente para que se proceda, dentre outras coisas, à evidenciação (*disclosure*) das atividades das empresas.

Mas, apesar de ser instrumento útil à evidenciação, problemas persistem. Falconer (2003, p. 2) escreve:

Por inúmeros motivos, as organizações do terceiro setor não cultivam a transparência. Muitas organizações foram criadas em um contexto repressivo e atuaram como entidades semiclandestinas por muitos anos. Entidades que tradicionalmente foram subvencionadas pelo Estado aprenderam que para obter recursos necessários deveriam percorrer caminhos obscuros de interesses clientelistas.

Formula-se, a seguir, a questão a ser explorada neste trabalho: como as demonstrações contábeis podem evidenciar a contribuição das Instituições de Ensino Superior Detentora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, IESCEBAS?

Este artigo pretende apresentar proposta de evidenciação nas demonstrações contábeis da contribuição que as IESCEBAS oferecem à sociedade por intermédio da mensuração de suas atividades de assistência social gratuita.

Apesar das entidades de interesse social atuarem em diversos setores da sociedade, este trabalho está limitado às atividades realizadas no primeiro semestre de 2005 por uma instituição de ensino superior portadora do certificado de entidade beneficente de assistência social (IESCEBAS) que tem como atividade principal o ensino superior e como atividade secundária o desenvolvimento de atividades de assistência social. O efeito limitativo do número de instituições

estudadas é contrabalançado pelas características semelhantes das instituições de ensino superior em relação ao CEBAS.

Acredita-se que, dada a escassez de estudos empíricos sobre as atividades do Terceiro Setor, este trabalho se apresenta oportuno.

2 A CONTABILIDADE E A EVIDENCIAÇÃO (*DISCLOSURE*) NAS ENTIDADES DE INTERESSE SOCIAL

A palavra *disclosure* é de origem inglesa e os seguintes termos têm sido aceitos como seus correspondentes, em português: ‘evidenciação’, ‘transparência’, ‘revelação’. Mas, tem ela o significado amplo de ‘política de divulgação de informações de empresas’.

Disclosure é assunto controverso, tanto no que diz respeito à extensão das informações a disponibilizar, quanto ao seu significado na língua portuguesa. No entanto, crescente número de empresas praticam hoje o *disclosure*, tanto em sua forma mandatária (obrigatória), como em sua forma voluntária.

O fornecimento de informações aos seus usuários é um dos principais objetivos da contabilidade. Eminentemente estudiosos da área reconhecem que o processo de comunicação das informações da entidade para seus usuários, apesar de ter evoluído nos últimos tempos, precisa desenvolver-se ainda mais.

Nas entidades de interesse social, como é o caso das IESCEBAS, o *disclosure* pode ser utilizado como forma de demonstrar a relevância social de uma entidade para a região onde ela atua.

A discussão sobre o *disclosure* da informação contábil precisa levar em consideração que tipo de usuário irá utilizar as informações fornecidas pela contabilidade, como essa informação poderá contribuir no processo de tomada de decisão desses usuários e qual a quantidade ideal de informação a ser evidenciada.

Bueno (1999, p. 21) afirma que “[...] mais importante que o método de divulgação é a decisão acerca do que se deve divulgar...”. É preciso que a informação divulgada alcance o objetivo da entidade de demonstrar sua real situação.

Quanto à quantidade de informações a serem divulgadas, Hendriksen e Van Breda (1999) classificam a evidenciação em três grupos: a divulgação plena (*full disclosure*) a divulgação justa (*fair disclosure*) e a divulgação adequada (*adequate disclosure*). Este trabalho adotará o termo “evidenciação” para denotar o “*disclosure*”.

Mueller et al (2000, p. 93) entendem que as evidenciações podem ser de duas naturezas: as financeiras e as não financeiras. Por evidenciações financeiras, entendem-se aquelas transações que são quantificáveis em termos monetários. Por evidenciações não-financeiras entenda-se àquelas transações, que embora não-quantificáveis monetariamente, importam aos usuários para a tomada de decisões, as quais, podem ser: a) descrições, fatos ou opiniões de caráter narrativo, que não são passíveis de quantificação em termos monetários, como por exemplo, a declaração da missão da empresa; b) itens quantificados em termos distintos do monetário, por exemplo, dados referentes ao número de empregados em cada país.

Ainda de acordo com Mueller et al (2002, p. 93),

[...] por vários motivos, evidenciações não financeiras não aparecem no corpo dos demonstrativos propriamente ditos, porém devem ser revelados em notas explicativas, ou em alguma outra parte do informe anual, de modo a informar de uma maneira mais completa ao usuário sobre a situação financeira da empresa [...]

Ao analisar diversos autores infere-se que as informações evidenciadas podem variar em forma e quantidade. Isso é aceitável desde que as informações apresentadas preservem a clareza, relevância, tempestividade e objetividade.

Outra classificação utilizada para se definir os níveis de evidenciação é quanto a sua exigibilidade. Neste caso as evidenciações são divididas em obrigatória, ou formal, e voluntária.

No primeiro grupo encontram-se as evidenciações exigidas por lei ou normas. A evidenciação voluntária, por sua vez, é toda e qualquer informação divulgada por iniciativa da organização.

Nos últimos anos pode-se observar um número cada vez maior de evidenciações voluntárias contidas nos relatórios anuais, revelando informações sobre as entidades que, dificilmente, seriam percebidas se somente fossem analisados as principais demonstrações contábeis.

A iniciativa de entidades de interesse social em evidenciar informações de forma voluntária pode contribuir positivamente para esclarecer à sociedade as atividades daquelas organizações. Além disso, pode atender ao crescente nível de exigência imposto pelo Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS) na comprovação das atividades filantrópicas dessas entidades no sentido de garantir a manutenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social.

Não existe padronização de informações voluntárias. Elas são feitas segundo critérios particulares, de entidade para entidade, e a utilidade da informação torna sua forma irrelevante.

As entidades de interesse social são realidade em diversos países. Apesar de apresentarem características diferentes daquelas localizadas no Brasil, a importância dessas empresas no complemento das atividades do Estado é percebida em diferentes países.

O *Financial Accounting Standards Board* (FASB) elaborou, em 1980, o pronunciamento 4 – CON4: *Objectives or Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*. Nesse pronunciamento, o FASB enumera alguns cuidados a serem tomados pelas entidades de interesse social ao elaborar suas demonstrações financeiras.

Segundo o FASB, inicialmente é preciso que a entidade evidencie sua capacidade de continuar prestando os serviços a que se propõe. As atividades realizadas pela entidade devem estar claramente definidas e acessíveis a quem tiver interesse. Outro ponto importante a ser evidenciado é a composição da equipe que está à frente da administração da entidade. Também é necessário informar claramente o fluxo de recursos à disposição da entidade, identificando sua origem e sua aplicação.

O FASB também destaca que as atividades realizadas pela entidade devem ser amplamente divulgadas a fim de que a comunidade possa avaliar sua atuação. Isso se torna importante a

medida que, na maioria dos casos, as informações acessíveis são sobre o desempenho financeiro da entidade e nem sempre são necessários para medir a eficiência da gestão da entidade.

O CON4 reforça que é necessário que se divulguem as técnicas utilizadas para a alocação dos custos dos serviços prestados bem como a forma com que os recursos são alocados a cada linha de atuação da entidade.

Por fim, o FASB sugere a utilização de notas explicativas para facilitar o entendimento dos usuários quanto às informações evidenciadas.

O FASB ressalta que os principais usuários da informação são geralmente os financiadores da entidade e, que essas informações lhe permitem basear sua decisão de continuar ou não financiando aquela entidade.

3 CARACTERIZAÇÃO DAS IESCEBAS E OS PROBLEMAS ENFRENTADOS PARA MANTER O CEBAS

Entre as entidades de interesse social estão às instituições de ensino superior detentoras do certificado de entidade beneficente de assistência social (IESCEBAS). Nestas entidades não existe a finalidade de acumulação de riquezas por parte de seus dirigentes.

Os recursos provenientes das mensalidades cobradas são utilizados para financiar as atividades operacionais da instituição e garantir sua continuidade.

De acordo com Lima e Pereira (2004, p. 37)

A principal fonte de recursos é a mensalidade escolar paga por seus alunos. Essas instituições, apesar de serem sem fins lucrativos, sofrem concorrência tanto na obtenção de recursos quanto na colocação de seus produtos e serviços a seus clientes, e precisam assegurar a sua continuidade para alcançar seus objetivos.

Diferentemente de outras entidades de interesse social, as IECEBAS não contam com ações voluntárias. As pessoas que atuam nas diversas funções docentes, técnicas e administrativas são contratadas e recebem remuneração como em qualquer outro tipo de organização.

As IECEBAS têm garantido por lei a imunidade de impostos federais e a isenção de algumas contribuições e taxas. Entre os tributos dos quais estas instituições estão desobrigadas a recolher, destaca-se a cota patronal do INSS. A isenção dessa contribuição baseia-se no parágrafo 7º do inciso III do art. 195 da Constituição Federal estabelece que: “São isentas de contribuição para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

Porém, para garantir a imunidade ao INSS as IECEBAS precisam cumprir alguns requisitos estabelecido no artigo 3º do Decreto nº 2.536 de 6 de abril de 1998. Entre estes requisitos destaca-se a aplicação anual em gratuidade de 20% da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita corrente de aplicações financeiras, de locação de bens não

integrantes do ativo imobilizado e doações particulares. O montante do valor a ser aplicado não poderá ser inferior à isenção de contribuições sociais.

De acordo com a Lei nº 8.742, de 07 de dezembro de 1993, o CNAS é o órgão da Administração Pública Federal responsável pela coordenação da Política Nacional de Assistência Social. Uma de suas competências é fixar normas para a concessão de registro e certificado de entidade de fins filantrópicos às entidades privadas prestadoras de serviços e assessoramento de assistência social.

Cabe ao CNAS fiscalizar a ação das entidades filantrópicas sem interferir em seu funcionamento e, nos limites constitucionais, punir as instituições que desvirtuam as finalidades para os foram constituídas.

Há alguns anos as instituições de ensino superior detentoras do certificado de entidade beneficente de assistência social vêm passando por um processo de fiscalização intenso. A única maneira de punir utilizada pelo CNAS é a não renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), com base em parecer emitido pela fiscalização do INSS.

Segundo Ghilardi e Ceretta (2004, p. 66), “Às entidades resta depositar confiança no CNAS para que este consiga, com muito bom senso, transformar um relatório de fiscalização que só enumera defeitos e possíveis pontos falhos, em um instrumento de decisão para a preservação das entidades e dos serviços de assistência social”.

É preciso frisar que mais importante que as gratuidades financeiras ou econômicas concedidas pelas IESCEBAS, é a ação filantrópica destas à sociedade. As IESCEBAS auxiliam o Estado na erradicação das diferenças sociais. Seu papel é de complementar as atividades que o Estado, em vista de sua ineficiência e incapacidade não realiza.

Ghilardi e Ceretta (2004, p. 66) afirmam ainda que “ao Estado não deve interessar a quantidade de gratuidades economicamente avaliadas, mas a ação social, através dos serviços que são prestados pelas entidades filantrópicas. Fazer filantropia é colocar o homem como centro de sua própria história”.

Talvez o Estado devesse estar mais preocupado com a manutenção das entidades filantrópicas existentes e, quem sabe até, com formas de incentivo à abertura de novas entidades deste tipo já que estas atuam com muita mais eficiência nas áreas de saúde, educação e assistência social

Para uma instituição de ensino superior obter o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), é necessário o preenchimento de um grande número. Por outro lado, para a renovação do Certificado, as exigências são ainda maiores, exigindo que as IESCEBAS prestem contas dos os últimos três exercícios. Nesta prestação de contas a instituição precisa provar que aplicou pelo menos do que 20% (vinte por cento) de suas receitas em assistência social a “pessoas carentes”.

Como pessoa carente, o Estado considera as que não tenham condições de prover a própria sustentação, pertencentes a uma família com renda familiar em torno de dois salários-mínimos. Nota-se nesta exigência uma discriminação por parte do Estado já que este pode atender qualquer pessoa sem distinção do nível de renda enquanto as IESCEBAS só podem considerar como filantropia os atendimentos realizados à pessoas carentes.

De acordo com Ghilardi e Ceretta (2004, p. 66):

Na área da educação, nota-se que a condição socioeconômica das famílias brasileiras vem sendo afetada pela situação da economia nacional, e isso está provocando uma grande evasão escolar nas escolas privadas, em função do valor dos encargos educacionais. As estruturas que essas entidades montaram para a educação geram custos fixos elevados que são cada vez mais difíceis de serem suportados pelos, cada vez menos, alunos pagantes matriculados.

Mesmo assim o percentual a ser aplicado em assistência social não diminuiu. Hoje as IESCEBAS quase não conseguem atingir a aplicação dos 20% exigidos pela lei. Em alguns casos seria muito mais viável para a instituição a “perda” do CEBAS já que, em muitos casos, o pagamento da cota patronal do INSS, principal contribuição da qual as IECEBAS estão isentas, representa um valor menor do que a aplicação dos 20% sobre sua receita. É preciso frisar que a entidade que aplicar 19,99% de sua receita em filantropia não estará atendendo aos requisitos exigidos pelo CNAS e, neste caso, não terá seu pedido de renovação do certificado diferido.

Quando uma entidade não consegue renovar seu Certificado são necessárias medidas urgentes no intuito de diminuir suas despesas sob pena de extinção desta. Uma das primeiras medidas é a redução dos atendimentos à comunidade carente, visto que estas atividades não trazem nenhum tipo de receita à instituição, e sem esta receita a continuidade desta entidade fica comprometida. Não se trata de represália, mas sim da necessidade de ajuste visando a sobrevivência da instituição.

Uma questão que pode ser oportuna para se discutir com a sociedade é se o Estado tem condições de absorver todas as atividades de assistência social realizadas por uma IESCEBAS sem que esta atitude traga algum tipo de prejuízo à sociedade.

4 PROPOSTA DE EVIDENCIAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DAS IESCEBAS

Com a finalidade de elaborar sugestão para a demonstração da contribuição social das IECEBAS serão demonstrados a seguir alguns demonstrativos que poderiam, sem maiores dificuldades, serem elaborados pelas IESCEBAS como uma forma de evidenciação voluntária.

Neste artigo serão demonstrados exemplos baseados num estudo realizado junto a uma instituição de ensino superior portadora do certificado de entidade beneficente de assistência social. Esta entidade localiza-se no estado de Santa Catarina. Além das atividades educacionais, a IESCEBAS estudada também realiza atividade de assistência social gratuita para a comunidade carente moradora do entorno de seus campi.

Os valores apropriados pela entidade com gratuidades e assistência social alcança aproximadamente 22% de sua receita líquida. Atualmente a entidade apresenta somente as demonstrações contábeis exigidas pelos órgãos fiscalizadores.

A partir deste exemplo pretende sugerir um modelo de evidenciação a ser utilizada pelas IECEBAS como forma de demonstrar com maior transparência os valores gastos por estas instituições com assistência social bem como a contribuição social desta IES.

Como o número e a variedade de atendimentos prestados pela IESCEBAS estudada são muito numerosos, optou-se por selecionar, de forma aleatória, a área onde a instituição atua. A área selecionada foi a área da saúde, mais especificamente, o laboratório de análises clínicas mantido pela IESCEBAS. Em seguida foram escolhidos três tipos de procedimentos realizados com frequência neste laboratório.

É preciso ressaltar que os procedimentos realizados pela IESCEBAS na área de saúde obedecem à nomenclatura e codificação utilizada pelo Sistema Único de Saúde (SUS).

O SUS mantém uma tabela de valores que são repassados às entidades conveniadas para o pagamento dos procedimentos realizados por estas. Desta forma, recorreu-se à esta tabela com o objetivo de buscar os códigos e o valores dos procedimentos escolhidos.

Os procedimentos escolhidos, bem como os preços da Tabela de Procedimentos do SAI/SIH –SUS, estão demonstrados na Tabela 1. Como os valores lá constantes na tabela 1 são repassados pelo SUS às entidades conveniadas para a execução de cada procedimento pode-se inferir que o custo mínimo que o SUS tem com cada procedimento realizado pelas entidades conveniadas é o representado nesta tabela. Assim, cada centavo que o SUS conseguir economizar com a realização deste procedimento poderia ser considerado um ganho para a sociedade visto que, o pagamento deste e de todos os outros procedimentos pagos pelo SUS, provêm dos valores arrecadados pelo INSS junto à sociedade.

Tabela 1: Preço dos procedimentos segundo a Tabela de Procedimentos do SIA/SIH - SUS

| Código Interno | Código SUS | Descrição do Procedimento | Preço R\$ |
|----------------|------------|---------------------------|-----------|
| HDL | 1101310-9 | COLESTEROL HDL | 3,51 |
| LDL | 1101309-5 | COLESTEROL LDL | 3,51 |
| COL | 1101112-2 | COLESTEROL TOTAL | 1,85 |

Fonte: Ministério da Saúde, 2005.

Quando estes procedimentos são realizados por instituições de ensino superior detentoras do certificado de entidade beneficente de assistência social o custo para o SUS é aquele calculado com base nos recursos utilizados por essa instituição para a execução de tais procedimentos, já que o valor total destes procedimentos deve ser igual ou superior à parcela do INSS não recolhida pela instituição.

Deve-se salientar que as regras para a apropriação destes custos são muito rígidas, impedindo, muitas vezes, que a instituição possa alocar todos os custos necessários para a execução dos procedimentos em virtude de entendimentos, nem sempre corretos, por parte dos órgãos fiscalizadores. Muitos custos indiretos, por exemplo, necessários para a execução dos procedimentos, não podem ser alocados pelas instituições.

Esta rigidez utilizada pelos órgãos fiscalizadores pode fazer com que os custos destes procedimentos quando realizados pela IESCEBAS seja inferior ao custo previsto na tabela utilizada pelo SUS.

Na tabela 2, a seguir, é demonstrado o custo unitário apropriado pela instituição para cada procedimento. Nota-se que o custo apropriado pela IESCEBAS para a execução de cada procedimento é bem menor do que o valor repassado pelo SUS as entidade conveniadas.

Tabela 2: Custo dos procedimentos apropriados pela IESCEBAS – SET/2005

| Código Interno | Código SUS | Descrição do Procedimento | Custo do Procedimento Apropriado IES |
|----------------|------------|---------------------------|--------------------------------------|
| HDL | 1101310-9 | COLESTEROL HDL | 1,23 |
| LDL | 1101309-5 | COLESTEROL LDL | 1,23 |
| COL | 1101112-2 | COLESTEROL TOTAL | 0,71 |

FONTE: Departamento de Controladoria da IES, 2005.

Na tabela 3 são apresentadas as quantidades de cada procedimento realizado pela IESCEBAS durante o mês de setembro de 2005. Na mesma tabela é possível observar um comparativo entre o valor dos procedimentos alocado como custo pela IESCEBAS e o valor que seria pago pelo SUS às entidades conveniadas caso estas tivesse realizado tais procedimentos.

Pode-se notar, nesta comparação, um ganho para a sociedade no valor de R\$ 1.207,26. Este valor foi economizado pelo SUS visto que o procedimento foi realizado por uma IESCEBAS que, neste caso, consegue realizar este procedimento com custos muito inferiores aos custos previstos pelos SUS. Este valor poderia ser considerado a contribuição social da entidade em função da maior eficiência desta em relação ao Estado na execução deste serviço.

Tabela 3: Custo dos procedimentos apropriados pela IESCEBAS X Preços dos Procedimentos segundo a Tabela de Procedimentos do SAI/SIH - SUS– SET/2005

| Código Interno | Código SUS | Descrição dos Exames | Qtde de Procedimentos Realizados | Custo Total Apropriado pela IES | Custo segundo os preços praticados pelo SUS | Diferença |
|----------------|------------|----------------------|----------------------------------|---------------------------------|---|-----------|
| HDL | 1101310-9 | COLESTEROL HDL | 240 | 295,2 | 842,40 | (547,20) |
| LDL | 1101309-5 | COLESTEROL LDL | 163 | 200,49 | 572,13 | (371,64) |
| COL | 1101112-2 | COLESTEROL TOTAL | 253 | 179,63 | 468,05 | (288,42) |

| | | | |
|---------------|--------------------|-----------------|-------------------|
| Totais | 675 ,32 | 1.882,58 | (1.207,26) |
|---------------|--------------------|-----------------|-------------------|

FONTE: Elaborado pelos autores

Se for considerado que o estudo trata de uma pequena parcela de atendimentos realizados por essa IESCEBAS pode-se inferir que a contribuição social da IESCEBAS é relevante e, poderia ser demonstrado de forma simplificada para os órgãos competentes e para toda a sociedade.

Outra discussão levantada pelo CNAS quanto à realização de atividades de assistência social por parte das IESCEBAS diz respeito à participação do quadro discente durante a execução destes procedimentos. O INSS e o CNAS entendem que, se houver a participação de alunos durante a execução de algum procedimento, este não pode ser considerado filantrópico. Esta posição é discutível visto que em parte dos procedimentos os alunos atuam como expectadores e, nesse caso, o procedimento é realizado por um profissional para uma pessoa carente que dele necessitava.

Nesta linha de pensamento, algumas IESCEBAS partem do pressuposto que existe um número mínimo de atendimentos necessários para se atender as atividades acadêmicas e que os atendimentos que extrapolarem este valor mínimo deveriam ser considerados assistência social. Os conselhos profissionais da área de saúde, por exemplo, determinam um número mínimo de atividades práticas a serem realizadas pelos alunos durante seus cursos de graduação com o objetivo de elevar a qualidade dos profissionais que estão sendo formados. Diante deste fato, caso a IESCEBAS não possuísse o CEBAS esta seria, “obrigada” a disponibilizar somente este número mínimo de procedimentos práticos para que os alunos pudessem cumprir as atividades de ensino.

No caso de procedimentos de análises clínicas a coordenação do curso, baseado nas determinações do conselho profissional e das diretrizes curriculares dos cursos definiu uma quantidade mínima de procedimento a serem realizados durante o mês para cada tipo de exame.

Na Tabela 4, a seguir, estão demonstradas as quantidades mensais mínimas de cada um dos procedimentos utilizados no estudo. Nessa mesma Tabela está evidenciada a quantidade de atendimentos excedentes realizados pela IESCEBAS e que seriam, certamente, transferidos para o SUS caso a instituição não fosse detentora do CEBAS. Neste caso, pode-se notar que existiria a necessidade de desembolso por parte do SUS de um valor aproximado de R\$ 1.705,18 que hoje estão sob a responsabilidade da IES.

Apesar de não ser o objeto deste estudo, deve-se frisar que a opção de uma IESCEBAS pela não manutenção do CEBAS poderia causar problemas sérios para a rede de saúde municipal visto que a quantidade de procedimentos a serem atendidos pelas entidades conveniadas ao SUS aumentaria.

Tabela 4: Custo dos procedimentos excedentes transferidos para o SUS caso a IESCEBAS não tivesse o CEBAS

| Ódigo Interno | Código SUS | Descrição dos Exames | Qtde de procedimentos necessários para atender as atividades de ensino | Qtde Excedente de atendimento a serem transferidos para o SUS | Custo com os procedimentos excedentes a serem transferidos da IES |
|---------------|---------------|----------------------|--|---|---|
| HDL | 1 101310-9 | COLESTERO L HDL | 20 | 220 | 772,20 |
| LDL | 1 101309-5 | COLESTERO L LDL | 20 | 143 | 501,93 |
| COL | 1 101112-2 | COLESTERO L TOTAL | 20 | 233 | 431,05 |
| Totais | | | 60 | 596 | 1.705,18 |

Fonte: Elaborado pelos autores.

O valor de R\$ 1.705,18 apresentado na tabela 4 poderia ser considerado a contribuição social da IESCEBAS em função da estrutura colocada a disposição da sociedade de forma voluntária.

4.1 Indicadores de Contribuição Social

Outra forma de divulgar informações é a utilização de indicadores. Os indicadores, em algumas situações, podem demonstrar muito mais do que demonstrativos mais elaborados.

No caso das IECEBAS seria possível a criação de indicadores que demonstrassem a contribuição social por paciente (CSP). O CSP seria calculado a partir do valor da contribuição social dividido pelo número de pacientes atendidos.

Baseando-se nos exemplos apresentados acima, poder-se-ia realizar os seguintes cálculos:

$$= \text{CSP}(e) \frac{\text{CS}(e)}{\text{At}(t)} = \frac{1.207,26}{656} = 1,84 =$$

$$= \text{CSP}(v) \frac{\text{CS}(v)}{\text{At}(v)} = \frac{1.705,00}{596} = 2,86 =$$

Onde:

CSP(e): Contribuição Social por Paciente Atendido (em função da eficiência)

CSP(v): Contribuição Social por Paciente Atendido (de forma voluntária)

CS(e): Contribuição Social (em função da eficiência)

CS(v): Contribuição Social (de forma voluntária)

At(t): Número de atendimentos (totais)

At(v): Número de atendimentos (de forma voluntária)

Independente da linha de pensamento que se deseja seguir, é correto afirmar que as IECEBAS contribuem para a sociedade de forma relevante. O que não vem acontecendo é a evidenciação desta contribuição social por parte de algumas instituições.

Os modelos de tabelas e indicadores apresentados, apesar de serem simples, podem contribuir com a qualidade de evidenciação das IESCEBAS já que permitem a apresentação da contribuição destas entidades à sociedade.

O simples fato de apresentar a relevância social de suas atividades e a possibilidade de demonstrar o impacto social ocorrido com a possível perda do CEBAS já justifica a elaboração destes demonstrativos por parte das IESCEBAS.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contribuição social que as entidades de ensino superior detentoras do certificado de entidade beneficente de assistência social trazem à sociedade pode ser notada pela população em seu entorno. Porém, muitas vezes as IECEBAS não divulgam de forma clara e objetiva esta contribuição.

Faz-se necessário criar mecanismo que demonstre, com transparência, o quanto é feito por estas instituições e o valor social destas ações.

A contabilidade possui a possibilidade de criar demonstrativos gerenciais com grande poder informacional. Além das obrigações estatutárias e legais, as entidades de interesse social podem utilizar as informações contábeis para evidenciar as atividades sociais realizadas. Por meio de informações quantitativas e qualitativas é possível criar demonstrações simples, porém eficazes, capazes de auxiliar os gestores e demonstrar a sociedade a amplitude das atividades desenvolvidas pela instituição.

No decorrer deste artigo, com o objetivo de responder a questão principal, procurou-se apresentar proposta de evidenciação da contribuição das instituições de ensino superior com certificado de entidades beneficente e de assistência social (IECEBAS).

É preciso salientar a importância de se demonstrar de forma clara à sociedade a contribuição social da IECEBAS.

A proposta apresentada neste artigo representa uma forma de evidenciação que a contabilidade pode criar com o intuito de ser útil ao IECEBAS no processo de evidenciação de sua contribuição para a sociedade.

Os modelos de tabelas e indicadores apresentados, apesar de serem simples, podem contribuir com a qualidade de evidenciação das IESCEBAS já que permitem a apresentação da contribuição destas entidades à sociedade.

É necessário que esta proposta seja discutida e que outras novas sejam feitas a fim de aprimorar a evidenciação da contribuição social das IESCEBAS.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, A. F. de. **Traduzindo o disclosure**. IOB Boletim Temática Contábil, n. 23/2001.

BRASIL. 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. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/sicon/>>. Acesso em: 12 nov. 2005.

_____. 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: <<http://www6.senado.gov.br/sicon/>>. Acesso em: 12 nov. 2005.

_____. 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://www6.senado.gov.br/sicon/>>. Acesso em: 12 nov. 2005.

BUENO, A. F. **Problemas de Disclosure no Brasil** – O caso das empresas com ações no exterior. Caderno de Estudos, no 20, janeiro/abril. São Paulo: FIEPECAFI, 1999. p.18-28.

Conselho Federal de Contabilidade. **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social**. 2. ed. Brasília : CFC, 2003, 180p.

DELGADO, M.V.M. O Terceiro Setor no Brasil: Uma Visão Histórica. Revista Espaço Acadêmico, n. 37, junho de 2004. Maringá (PR). Disponível em <<http://espacoacademico.com.br/037/37cdelgado.htm>>, acesso em 08.02.06.

FALCÃO, J.; CUENCA, C. (orgs). Mudança Social e Reforma Legal – Estudos para uma Nova Legislação do Terceiro Setor. Brasília, DF: Conselho da Comunidade Solidária: UNESCO: BID; FBB, 1999.

FERNANDES, Rubens C. Privado Porém Público: O terceiro Setor na América Latina. 2.ed. Rio de Janeiro: Relume – Dumaré, 1994.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - FASB. **Statement of financial accounting concepts no. 4 - Objectives or Financial Reporting by Nonbusiness Organizations**. Disponível em: <<http://www.fasb.org/pdf/con4.pdf>> Consultado em 08 nov 2005

GHILARDI, Wanderlei José, CERETTA, Paulo Sérgio. **Revista Eletrônica de Contabilidade**. Os equívocos legais da filantropia. Vol. 1, n. 1, 2004. p. 49-70, set-nov. Universidade Federal de Santa Maria, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 6ª Edição, São Paulo: Atlas, 2003.

LIMA, Emanuel Marcos, PEREIRA, Carlos Alberto. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**. Apuração e Evidenciação dos Resultados das Instituições de Ensino Superior com Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social. n. 36, 2004. p. 35-49, set-dez. Universidade de São Paulo, 2004.

OLAK, Paulo Arnaldo. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. (Dissertação de Mestrado: Mestrado em Controladoria e Contabilidade), FEA/USP. São Paulo: 1996.

SILVA, José Roque Fagundes. **As empresas do setor elétrico brasileiro e os níveis de evidenciação voluntária das demonstrações contábeis**. 2004. 150 p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa Multiinstitucional e Interregional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Recife, 2004.

SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE – SUS. **Tabela de Procedimentos do SAI/SIH**. Disponível em <www.saude.gov.br/sas> consultado em 24 nov 2005.

WINCKLER, Pablo R. Evidenciação Contábil de Entidades Sem Finalidade de Lucro (ESFL) – Um Estudo de Caso Sobre a APAE – Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais de Blumenau. Dissertação de Mestrado: Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade Regional de Blumenau, FURB. Blumenau: 2004.