

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CENTRO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, CONTÁBEIS E COMÉRCIO
INTERNACIONAL
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ADRIANE SIQUEIRA

**AUDITORIA CONTÁBIL:
UMA ANÁLISE DO CONTEÚDO DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA
INDEPENDENTE DAS ENTIDADES MANTENEDORAS DAS UNIVERSIDADES
DE ENSINO PRIVADO SEM FINS LUCRATIVOS**

CAXIAS DO SUL

2012

ADRIANE SIQUEIRA

**AUDITORIA CONTÁBIL:
UMA ANÁLISE DO CONTEÚDO DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA
INDEPENDENTE DAS ENTIDADES MANTENEDORAS DAS UNIVERSIDADES
DE ENSINO PRIVADO SEM FINS LUCRATIVOS**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel
em Ciências Contábeis da Universidade
de Caxias do Sul – UCS
Orientador: Prof. Ms. Fernando Andrade
Pereira

CAXIAS DO SUL

2012

AUDITORIA:
ANÁLISE DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS
ENTIDADES MANTENEDORAS DAS UNIVERSIDADES BRASILEIRAS DE
ENSINO SEM FINS LUCRATIVOS

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel
em Ciências Contábeis da Universidade
de Caxias do Sul – UCS

Orientador: Prof. Ms. Fernando Andrade
Pereira

Aprovado em ____/____/____

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. Ms. Fernando Andrade Pereira
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Universidade de Caxias do Sul - UCS

Universidade de Caxias do Sul - UCS

Ao meu pai pelo sonho que se concretiza e ao professor Fernando Andrade Pereira, pelo incentivo e conhecimento e principalmente pela confiança de almejar tal desafio.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, minha irmã e meu cunhado que sempre incentivaram a minha caminhada e me ensinaram que a educação é o melhor caminho.

Em destaque meu pai que realiza comigo um sonho, mas sempre me incentivou a correr atrás desta conquista e hoje vencemos essa fase juntos.

Uma pessoa especial pra mim, que teve paciência e compreensão nos meus momentos de angústias e dificuldades e sempre me incentiva a continuar minha caminhada estando ao meu lado, um ótimo companheiro.

A equipe do escritório Rafael Frainer Advogados Associados, pela experiência profissional concedida e pela compreensão das minhas ausências.

Ao meu orientador professor Fernando Andrade Pereira pela confiança em colocar em minhas mãos essa pesquisa que era um desafio, pela atenção e conhecimento que me atribuiu colaborando com esse estudo e dando suporte para que chegássemos ao objetivo proposto.

Aos meus amigos que sempre estavam ao meu lado para proporcionar momentos de relaxamento para melhorar minha reflexão.

E por fim, agradeço a uma força maior que acredito estar sempre ao meu lado em todos os momentos, me fazendo acreditar que tenho força e coragem para realizar tudo que quero com dedicação e aprendizado.

“Aprender é a única coisa de que a mente nunca se cansa, nunca tem medo e nunca se arrepende.”

(Leonardo Da Vinci)

RESUMO

Este estudo tem como objetivo geral analisar o conteúdo dos relatórios de auditoria independente divulgados pelas mantenedoras das universidades de ensino privado sem fins lucrativos. A fundamentação teórica baseou-se no conceito e nas características do ensino superior, no sistema nacional de ensino do Brasil, na organização jurídica e administrativa das mantenedoras das instituições de ensino, na evidenciação contábil, na origem e continuidade da auditoria bem como nos aspectos específicos da divulgação dos relatórios de auditoria das mantenedoras das universidades privadas sem fins lucrativos. O enquadramento metodológico levou em consideração o estudo qualitativo e quantitativo com a utilização de pesquisa documental e auxílio de ferramentas estatísticas para análise e tratamento dos dados. A amostra reúne relatórios de auditoria independente publicadas do exercício de 2010 e 2011 de 25 instituições de duas regiões do Brasil, sendo 12 associações civis e 13 fundações de direito privado. Os resultados revelam que as associações mantêm melhores percentuais em relação aos relatórios modificados e os motivos analisados entre os dois anos, apresentando 4 ressalvas em 2010 e 16 em 2011 das fundações, enquanto as associações em 2010 apresentaram 9 ressalvas e no exercício posterior apresentou somente 2. Na análise por região, foi possível verificar que as instituições de ensino do Sul apresentaram o maior número de ressalvas nas publicações dos relatórios de auditoria independente, sendo que a região sudeste não apresentou nenhuma. Complementando o estudo, foi contrastado o desempenho econômico da IES, de acordo com as demonstrações contábeis, das IES que obtiveram RAI modificado, com as IES que não obtiveram modificações no RAI, possibilitando afirmar que, as IES da região Sul que tem os piores desempenhos econômicos, ou seja, menor superávit ou maior déficit nos dois exercícios examinados foram também, as que obtiveram maior número de ressalvas apontadas pelos auditores independentes.

Palavras-chave: Relatório de Auditoria Independente. Universidades Privadas. Ensino Superior.

LISTA DE FIGURAS

Figura 4 - Gráfico da participação das Associações e Fundações na amostra...	26
Figura 5 - Distribuição das entidades analisadas por região geográfica	26
Figura 1 - Principais características, Universidades, Centros Univ. e Faculdades	33
Figura 2 - Organograma do ordenamento jurídico das IES	34
Figura 3 - Estrutura do relatório dos auditores independentes.....	55

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Principais características das entidades sem fins lucrativos	36
Quadro 2 - Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)	38
Quadro 3 - Contribuição para o Programa de Integração Social PIS/PASEP	39
Quadro 4 - Contribuição Social p/Financiamento da Seguridade Social (COFINS)	39
Quadro 5 - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).....	40
Quadro 6 – Diferença entre auditoria interna e auditoria externa.....	48
Quadro 7 – Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade	51

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Despesas do setor sem fins lucrativos	37
Tabela 2 - Divulgação dos RAI do Ano de 2010 por Constituição Jurídica.....	60
Tabela 3 - Divulgação dos RAI do Ano de 2010 por Regiões.	61
Tabela 4 – RAI Modificado ou Não Modificado por Constituição Jurídica.	62
Tabela 5 – RAI Modificado ou Não Modificado entre por Regiões.	62
Tabela 6 – Principais Motivos Apresentados nos RAI do Ano de 2010 por Constituição Jurídica.	63
Tabela 7 – Principais Motivos Apresentados nos RAI do Ano de 2010 por Regiões.	64
Tabela 8 – Divulgação dos RAI do Ano de 2011 por Constituição Jurídica e por Regiões.	65
Tabela 9 – RAI Modificado ou Não Modificado entre as Associações e Fundações.....	66
Tabela 10 – RAI Modificado ou Não Modificado entre as Regiões Sul e Sudeste.	67
Tabela 11 – Principais Motivos Apresentados nos RAI do Ano de 2010 por Constituição Jurídica.	68
Tabela 12 – Principais Motivos Apresentados nos RAI do Ano de 2010 por Região.....	69
Tabela 13 – RAI Modificados X RAI Não Modificados 2010 e 2011 por Constituição Jurídica.	71
Tabela 14 – RAI Modificados X RAI Não Modificados 2010 e 2011 por Regiões.	72
Tabela 15 – Motivos das Ressalvas dos RAI dos Dois Anos por Constituição Jurídica.....	72
Tabela 16 – Motivos das Ressalvas dos RAI dos Dois Anos por Regiões.....	73
Tabela 17 – Análise de Variância entre o desempenho econômico das IES com RAI com Opinião Modifica e IES com RAI com Opinião Não Modificada	74

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CEBAS	Certificado de Entidade Beneficiante de Assistência social
CEFETs	Centros Federais de Educação Tecnológica
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNE	Conselho Nacional da Educação
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
EBAS	Entidade Beneficente de Assistência Social
ECFL	Entidades com Fins Lucrativos
ESFL	Entidades sem Fins Lucrativos
FASFIL	Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos no Brasil
IASC	International Accounting Standards Committee
IES	Instituições de Ensino Superior
IESP	Instituições de Ensino Superior Privado
LDB	Lei de Diretrizes e Bases da Educação
MEC	Ministério da Educação e Cultura
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
PDD	Provisão para Devedores Duvidosos
PIB	Produto Interno Bruto
RAI	Relatório de Auditoria Independente
SINAES	Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	14
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO.....	14
1.2	PROBLEMA DE PESQUISA.....	17
1.3	OBJETIVOS.....	17
1.3.1	Objetivo Geral.....	18
1.3.2	Objetivos Específicos.....	18
1.4	DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	18
1.5	RELEVÂNCIA DO ESTUDO.....	19
1.6	ESTRUTURA DO ESTUDO.....	20
2	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	22
2.1	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	22
2.1.1	Quanto à Abordagem do Problema.....	22
2.1.2	Quanto aos Objetivos.....	23
2.1.3	Quanto aos Procedimentos Técnicos.....	24
2.2	POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	24
2.3	COLETA E TRATAMENTOS DE DADOS.....	25
2.4	ANÁLISE DE DADOS.....	27
2.5	LIMITAÇÕES DO MÉTODO.....	28
3	REFERENCIAL TEÓRICO.....	29
3.1	O ENSINO SUPERIOR.....	29
3.2	O SISTEMA NACIONAL DE ENSINO.....	30
3.3	ORGANIZAÇÃO JURÍDICA ADMINISTRATIVA DAS IES.....	33
3.3.1	Instituições de Ensino Superior Públicas.....	35
3.3.2	Instituições de Ensino Superior Privadas.....	35
3.3.2.1	Instituições de Ensino Superior com Fins Lucrativos.....	35
3.3.2.2	Instituição de Ensino Superior Sem Fins Lucrativos.....	36
3.3.2.3	Associações.....	41

	12
3.3.2.4 Fundações	42
3.4 EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL.....	42
3.5 AUDITORIA	43
3.5.1 Definição de Auditoria.....	46
3.5.1.1 Auditoria Externa	47
3.5.1.2 Auditoria Interna	47
3.5.1.3 Obrigatoriedade	49
3.5.2 Normas de Auditoria	50
3.6 RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES	54
4 ANÁLISE DOS DADOS	59
4.1 CONTEÚDO DOS RAI DO ANO DE 2010	59
4.1.1 Quanto a Apresentação dos RAI do Ano de 2010.....	60
4.1.2 RAI Modificados e Não Modificados do Ano de 2010	61
4.1.3 Principais Motivos das Ressalvas Analisadas nos RAI do Ano de 2010 ..	63
4.2 CONTEÚDO DOS RAI DO ANO DE 2011	65
4.2.1 Quanto a Apresentação dos RAI do ano de 2011	65
4.2.2 RAI Modificados e Não Modificados do Ano de 2011	66
4.2.3 Principais Motivos das Ressalvas Analisadas nos RAI do Ano de 2011 ..	68
4.3 COMPARATIVO ENTRE OS RAI DOS ANOS DE 2010 E 2011.....	70
4.3.1 RAI Modificado e Não Modificado dos Anos de 2010 e 2011.....	71
4.3.2 Comparativo Entre os Principais Motivos das Ressalvas Apresentadas nos Anos de 2010 e 2011	72
4.4 DADOS ESTATÍSTICOS.....	73
4.4.1 Análise entre os relatórios modificados e o desempenho econômico das IES.....	74
5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES	76
5.1 CONCLUSÃO	76
5.2 RECOMENDAÇÕES.....	78
REFERÊNCIAS	79
APÊNDICES.....	86

APÊNDICE A - RELAÇÃO DAS MANTENEDORAS DAS UNIVERSIDADES PESQUISADAS	87
APÊNDICE B - TABULAÇÃO DOS DADOS DA PESQUISA	91

1 INTRODUÇÃO

A auditoria independente além de obrigatória para algumas entidades é essencial para a avaliação no curso de tomadas de decisões. A opinião dos auditores independentes é de grande valia, de forma a apresentar a transparência das demonstrações contábeis divulgadas ao público e aos seus acionistas, a emissão do relatório de auditoria independente das mantenedoras das instituições de ensino superior sem fins lucrativos, sendo esse o tema principal desta pesquisa, apresenta-se nesse capítulo a contextualização, o problema de pesquisa, os objetivos, a delimitação e a relevância do estudo.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

As universidades privadas são responsáveis por uma parcela relevante do mercado de ensino superior no Brasil. Conforme dados do CENSO (BRASIL, 2009), o número de alunos matriculados em instituições privadas corresponde a 3.764.728 (três milhões setecentos e sessenta e quatro mil setecentos e vinte e oito), perfazendo 74% do total das matrículas, movimentando aproximadamente 10 bilhões de reais anuais, ocupando cerca de 200 mil pessoas, entre docentes e funcionários, conforme o estudo realizado por Schwartzman e Schwartzman (2002).

O ensino superior no Brasil teve seu início ainda na época colonial com foco na formação de profissionais voltados à administração de negócios do estado. Entre 1808 e 1889, ano da Proclamação da República, o ensino superior desenvolveu-se de forma lenta, dando diplomação a uma pequena elite da sociedade nas escolas de Medicina, Engenharia e Direito (SAMPAIO, 2000).

O marco regulatório das universidades no Brasil teve seu embrião em 1930 com a criação do MEC no governo do Presidente Getúlio Vargas, tendo Francisco de Campos como seu Primeiro Ministro, criador do Estatuto das Universidades Brasileiras (MENEGHEL, 2001).

Segundo Sampaio (2000), é arriscado precisar com datas e fatos isolados o início do ensino superior privado no Brasil, contudo três ideias marcam a constituição do setor.

A primeira diz respeito à presença do ensino superior privado, desde o final do século XIX e a Constituição da República, com a descentralização do poder central, dando também aos estados a prerrogativa da criação de instituições privadas. Neste período, as instituições privadas eram basicamente de iniciativa confessional de pequeno porte. Em 1944, surge a primeira Universidade Católica (PUC) no Rio de Janeiro, dando início a uma série de outras universidades de mesmo caráter (SAMPAIO, 2000).

A segunda diz respeito à expansão do sistema e a complementaridade dos setores público e privado dos anos 60 a meados da década de 80. Neste período, ocorreu simultaneamente o aparecimento de universidades públicas federais e estaduais e as privadas confessionais e particulares em geral. Em 1961, por meio da promulgação da Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB) nº 4.024, foi estabelecida a igualdade entre entidades de ensino públicas e particulares “legalmente autorizadas”. Abandona-se a expressão “universidade livre” ou “faculdade livre” para designar as instituições privadas de ensino superior. A primeira LDB foi revogada pela Lei nº 5.540, de 28 de novembro de 1968, fixando normas de organização e funcionamento do ensino superior e complementarmente, o Ato Institucional nº 5, de 13 de dezembro de 1968, através do Decreto Lei nº 464, de 11 de fevereiro de 1969.

A terceira, que teve início na década de 80 e estende-se até os dias de hoje, é marcada pelo forte relacionamento entre o setor e o mercado. O marco legal da modernização da LDB ocorreu com a promulgação da Constituição Federal de 1988, que deu início a diversos projetos de modificação da LDB, resultando na Lei nº 9.394 de 20 de dezembro de 1996.

A regulamentação do setor, juntamente com questões competitivas e de mercado, marcou as mudanças das últimas décadas no ensino universitário privado do Brasil. O aumento do número de universidades particulares de 20, em 1980, para 86, em 2010 (BRASIL, 2009), assinalou umas das maiores transformações do período no setor. Atualmente, mais de 70% das matrículas no ensino superior concentram-se em Instituições privadas.

É neste cenário de profundas mudanças, diversificação de Leis e regulamentos que se inserem as universidades privadas brasileiras. No que diz respeito à educação superior, pesquisa e desenvolvimento científico estas

instituições ocupam fatia importante do segmento, tanto no âmbito econômico quanto social.

As universidades privadas são aquelas mantidas e administradas por pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado e dividem-se, ou se organizam, entre instituições privadas com fins lucrativos ou privadas sem fins lucrativos. As Instituições privadas com fins lucrativos ou particulares em sentido estrito são constituídas e mantidas por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas de direito privado, sua vocação social é exclusivamente empresarial. As instituições privadas sem fins lucrativos podem ser, quanto à sua vocação social, comunitárias e/ou confessionais filantrópicas ou não (OLAK; NASCIMENTO, 2010).

As comunitárias incorporam em seus colegiados representantes da comunidade. Instituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas, inclusive cooperativas de professores e alunos que incluam na sua entidade mantenedora, representantes da comunidade.

As confessionais são constituídas por motivação confessional ou ideológica. Instituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas que atendam à orientação confessional ou ideológica específicas.

As filantrópicas são aquelas cujas mantenedoras, sem fins lucrativos, obtiveram o Certificado de Assistência Social junto ao MEC (Ministério da Educação e Cultura), e que prestem os serviços para os quais foram constituídas e os coloquem à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado.

Neste rol de possibilidades de ordenação jurídica quanto à constituição e organização das universidades privadas existem diversas legislações e normas que devem ser observadas. A prestação de contas e divulgação das demonstrações contábeis contendo o relatório dos auditores independentes serve para dar publicidade aos atos administrativos e de gestão deste importante segmento de atuação.

Em concordância com as normas profissionais e técnicas da auditoria independente, a maioria dos usuários querem de forma clara e precisa verificar os resultados operacionais, as informações sobre os recursos e as aplicações feitas, a variação patrimonial de forma que devem seguir as normas e legislação vigente da auditoria, obedecendo a um padrão, (CREPALDI, 2010).

Sendo uma ferramenta de alta credibilidade nas entidades a auditoria se faz necessária para obter sucesso no mercado e na competitividade saudável nos setores, sendo um conjunto de procedimentos que apontam a confiabilidade de todos os usuários e beneficiados de suas informações.

Com base nessa contextualização e levando em consideração a importância social das universidades privadas na educação, este trabalho propõe um estudo descritivo do conteúdo dos relatórios de auditoria das universidades privadas sem fins lucrativos.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Considerando que as entidades mantenedoras das Instituições de Ensino Superior sem fins lucrativos do Brasil procuram demonstrar a sua real situação patrimonial de acordo com a legislação vigente no país, priorizando a transparência em suas Demonstrações Contábeis. A auditoria independente torna-se uma ferramenta necessária para certificar, através de mecanismos técnicos, se as demonstrações contábeis possuem distorções relevantes que possam causar impactos na análise dos mais diversos usuários destas demonstrações.

Neste momento, então, surge o problema de pesquisa deste estudo:

Qual o tipo e as bases utilizadas pelos auditores independentes para emitir sua opinião modificada nos Relatórios de Auditoria Independente das Instituições de Ensino Superior Sem Fins Lucrativos?

1.3 OBJETIVOS

Considerando o problema proposto nesta pesquisa, se faz necessário apresentar os objetivos deste estudo.

1.3.1 Objetivo Geral

O Objetivo geral desta pesquisa é avaliar o conteúdo do Relatório de Auditoria Independente das mantenedoras das Instituições de Ensino Superior Sem Fins Lucrativos.

1.3.2 Objetivos Específicos

Para atender ao objetivo geral, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- a) identificar as características das entidades de ensino superior no Brasil quanto à classificação, personalidade jurídica e legislação;
- b) conceituar auditoria independente e as formas de apresentação em aderência à legislação do relatório de auditoria independente, bem como às normas contábeis aplicadas;
- c) apresentar a análise do conteúdo do relatório de auditoria independente divulgada pelas mantenedoras das universidades analisadas;
- d) analisar a relação entre os tipos de RAI emitidos pelos auditores independentes com o resultado econômico apresentado na Demonstração do Déficit ou Superávit das mantenedoras das universidades analisadas;

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Através da análise dos relatórios de auditoria independentes das mantenedoras das universidades privadas sem fins lucrativos, investigam-se o conteúdo dos relatórios dos auditores independentes das mesmas, levando em consideração a legislação do país e as normas de auditoria, evidenciando os fatores mais relevantes dentro do seu conteúdo.

Tal estudo não tem objetivo de formar novas regras ou algo do gênero, e sim demonstrar dentro do campo das mantenedoras das universidades privadas sem fins lucrativos a importância da transparência que a contabilidade usando a auditoria independente pode ocasionar, operando não apenas como uma

ferramenta interna, mas também como uma ciência social capaz de trazer benefícios a toda sociedade.

E de modo geral, traz conhecimento para os estudantes de auditoria independente e outras áreas relacionadas colaborando com o crescimento e possibilitando novas pesquisas.

1.5 RELEVÂNCIA DO ESTUDO

O assunto auditoria está ligado diretamente com a transparência, sendo de alta credibilidade para todos os usuários, tanto interno quanto externos. Ocorre que com a evolução da contabilidade cada vez mais se vê a necessidade dos sócios ou administradores exigirem um acompanhamento e uma opinião para prevenção e confiabilidade nas informações que as organizações estão passando.

Neste momento é de extrema confiança a auditoria independente, pois com foco em examinar possíveis erros e fraudes dentro da instituição acaba prevenindo situações indesejadas em momentos impróprios.

A auditoria tem procedimentos profissionais e técnicos que são regulamentados e devem seguir as normas brasileiras de contabilidade em sua área específica, fazendo uso de profissional devidamente capacitado e com todos os requisitos existentes para que sejam apontados pontos importantes, não somente para verificação de erros e fraudes, mas também exigindo melhorias e transparência da entidade, formando e passando para todos a verdadeira situação patrimonial.

As normas brasileiras de contabilidade usadas na auditoria independente seguem os mesmos padrões das normas internacionais.

Com a exigência de informar a todos as demonstrações contábeis com precisão e credibilidade de forma regular, acabam formando atos que devem ter responsabilidade com toda a sociedade.

Nesse contexto estão as universidades privadas, que, mesmo sendo de caráter eminentemente privado, têm em sua finalidade o bem coletivo, atuando na formação profissional e científica, colaborando com o desenvolvimento da nação.

A pesquisa dos conteúdos dos relatórios de auditoria independente das universidades privadas brasileiras sem fins lucrativos justifica-se, uma vez que boa parte destas instituições gozam de benefícios tributários, por prestarem serviços complementares aos oferecidos pelo governo. Também se justifica pela relevância destas instituições, responsáveis por 30% das matrículas do ensino superior, de acordo com dados do último CENSO da educação nacional (BRASIL, 2009), desempenhando importante papel socioeconômico no cenário brasileiro.

Encontra-se aqui a possibilidade de avaliar o conteúdo dos relatórios dessas instituições e verificar os aspectos de maior relevância que possam causar impactos no patrimônio.

Cabe ressaltar que este estudo dos relatórios de auditoria independente das universidades privadas sem fins lucrativos enquadram-se aos usuários externos e internos, acrescentando conhecimento para possíveis novas pesquisas direcionadas á graduações entre outras.

1.6 ESTRUTURA DO ESTUDO

A estrutura desta pesquisa está organizada em cinco capítulos. No primeiro capítulo encontra-se a introdução, onde apresenta a contextualização do tema proposto, o problema de pesquisa, os objetivos, a delimitação e a relevância do estudo.

No segundo capítulo apresentam-se os procedimentos metodológicos, a forma de pesquisa que é aplicada no estudo, assim como sua tipificação e classificação: a população e amostra.

No terceiro capítulo consta o referencial teórico, onde é realizada a revisão da literatura, conceituando as instituições de ensino superior, classificando e caracterizando as universidades privadas com e sem fins lucrativos e as particularidades jurídicas e administrativas. Ainda neste capítulo busca-se apresentar a origem e a definição da auditoria bem como as normas e os procedimentos dos relatórios de auditoria independente.

No quarto capítulo, se faz referencia a interpretação dos dados coletados demonstrando o resultado de tal pesquisa, e apresentando a análise detalhada dos resultados encontrados, através de instrumentos de pesquisa.

No quinto capítulo, descreve-se a conclusão do estudo e as recomendações para futuros estudos, seguidas de referências, apêndices, anexos e listas do endereço eletrônico das universidades pesquisadas.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia de um trabalho científico é fundamental para nortear o pesquisador para o melhor rumo a tomar diante dos mais diversos caminhos que se apresentam ao longo do direcionamento do trabalho. Para Cervo e Bervian (2002):

O método é apenas um conjunto ordenado de procedimentos que se mostraram eficientes, ao longo da história, na busca do saber. O método científico é, pois, um instrumento de trabalho. O resultado depende de seu usuário (CERVO; BERVIAN, 2002, p. 24).

Sob essa ótica, entende-se que para determinado problema de pesquisa, mesmo que a metodologia escolhida seja a mais apropriada, dependerá do pesquisador o êxito das descobertas do estudo. E para isto os autores destacam que o método somente realiza-se com as etapas da pesquisa, sendo que estes passos são chamados de técnicas.

Até então se explicou o significado de método. A partir de agora o objetivo deste capítulo é apresentar quais procedimentos metodológicos foram utilizados nesta pesquisa a fim de chegar aos resultados almejados.

2.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Dentro da classificação de uma pesquisa, é importante o pesquisador ter muito claro a linha que vai seguir, pois este norte foca o estudo de forma essencial para que os objetivos sejam alcançados. Nesta perspectiva, serão apresentados a seguir os métodos que foram utilizados para a consecução deste estudo.

2.1.1 Quanto à Abordagem do Problema

A premissa básica de um estudo com enfoque no paradigma qualitativo é a profundidade com que deve contemplar determinado assunto. A pesquisa qualitativa visa a destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último (BEUREN et al., 2009, p. 92).

Esta abordagem objetiva entender e compreender um determinado fenômeno em suas peculiaridades intrínsecas, além de buscar a realidade através de diversos meios para poder responder a uma problemática de pesquisa.

Já a abordagem quantitativa, segundo Richardson (1999), caracteriza-se pelo emprego de quantificação, tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas, através de técnicas estatísticas, desde a mais simples, como análise descritiva, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.

Dentro desse contexto, entende-se que a união dos paradigmas qualitativo e quantitativo, ou seja, "*quali-quant*", é a melhor abordagem, pois a proposta deste estudo é analisar o conteúdo dos relatórios de auditoria independente publicados pelas mantenedoras das universidades privadas. Dessa forma, a utilização de ambos os paradigmas faz com que haja um enriquecimento no resultado, trazendo o aspecto da precisão dos dados quantitativos e o aprofundamento do conhecimento através dos dados qualitativos.

2.1.2 Quanto aos Objetivos

De acordo com Gil (1999) e Beuren (2009), a natureza da pesquisa trata do delineamento quanto aos objetivos do estudo, sendo que este estudo pode ser classificado como descritivo.

A pesquisa descritiva tem a função primordial de descrever as características de determinada população, ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis (GIL, 1999). Não tem a intenção de interferir na realidade, apenas apontá-la de acordo com os achados. Conforme Cervo e Bervian (1996, p. 49), este tipo de pesquisa "procura descobrir, com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e características". A análise do conteúdo dos relatórios de auditoria independente, das mantenedoras das IES e sua classificação, dentro da legislação específica, trará como resultado a descrição das instituições angariadas na pesquisa.

Observou-se, durante o processo de elaboração do estudo, que o tema desta pesquisa retratou um assunto pouco abordado na comunidade acadêmica, no momento em que abrangeu as universidades privadas sem fins lucrativos, com características jurídicas e administrativas diferenciadas, de duas regiões do país, sul e sudeste, dentro da problemática proposta.

2.1.3 Quanto aos Procedimentos Técnicos

Para os procedimentos técnicos utilizou-se a pesquisa documental. De acordo com Roesch (1999), a análise de documentos permite ao pesquisador o entendimento real de uma organização, pois tem um fim em si mesmo.

Quanto à técnica de coleta de dados, o presente estudo valeu-se da análise de conteúdo, o que possibilitou analisar os dados coletados a partir da pesquisa documental, a fim de tratá-los e transformá-los em informação. Para Collis e Hussey (2005, p. 240) “a análise de conteúdo é uma maneira de converter sistematicamente texto em variáveis numéricas para a análise dos dados”. Isso vem de encontro com a questão central deste trabalho, que está alicerçado na pesquisa do conteúdo dos relatórios de auditoria independente das mantenedoras das universidades das regiões Sul e Sudeste de ensino privado sem fins lucrativos.

2.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população da pesquisa constitui-se nas mantenedoras das universidades privadas sem fins lucrativos de duas regiões do Brasil, Sul e Sudeste, e que, de acordo com o MEC, no ano de 2010, ao todo somaram 59 entidades credenciadas.

A amostra ficou restrita às entidades que publicaram seus relatórios de auditoria independente no período, sobre as quais o pesquisador conseguiu acesso à publicação, perfazendo 25 mantenedoras, constituindo-se num percentual de 42,37% do todo. Como todas as entidades tiveram a mesma probabilidade de participar da pesquisa, isso ressalta a representatividade da amostra (BEUREN et al., 2009).

No apêndice A, consta a relação das entidades pesquisadas. O quadro está organizado por colunas demonstrando a unidade federal da sede da universidade, relação das universidades por nomenclatura e sigla, tipo de constituição jurídica das mantenedoras, razão social das mantenedoras e, por último, o CNPJ (Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica) das mantenedoras.

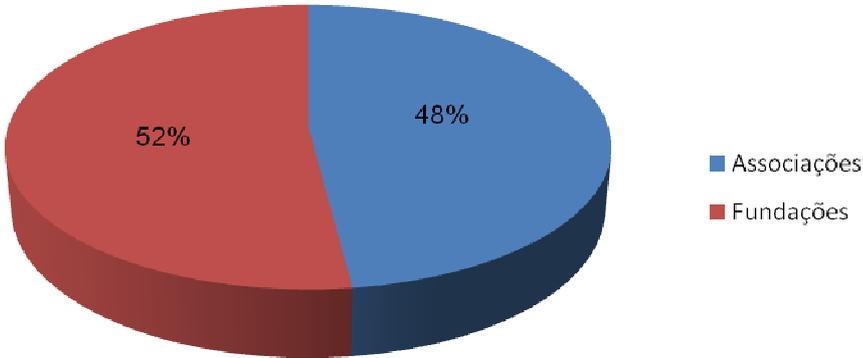
2.3 COLETA E TRATAMENTOS DE DADOS

Para a realização deste estudo foram coletados os relatórios de auditoria independente publicados juntamente com as demonstrações contábeis dos exercícios de 2010 e 2011 por meio de pesquisa nos periódicos, diários oficiais dos estados e da união, jornais de maior circulação, sítios da internet e, quando necessário, contato direto com as instituições.

A principal limitação para coletar o material necessário deu-se em face da falta de regramento pelos organismos reguladores quanto ao canal de divulgação das demonstrações contábeis, sendo que a maioria das entidades publicam em periódicos oficiais, porém, algumas utilizam jornais de circulação local ou microrregionais. Para estas, foi necessário o contato direto com os departamentos contábeis das instituições, a fim de conseguir acesso as publicações.

As análises descritivas foram elaboradas e apresentadas por tipo de constituição jurídica das mantenedoras das universidades da amostra e por região geográfica. Quanto ao tipo de constituição jurídica, a classificação levou em consideração dois grupos – associações e fundações –, de acordo com a distribuição das entidades apresentadas no gráfico da Figura 4:

Figura 4 - Gráfico da participação das Associações e Fundações na amostra

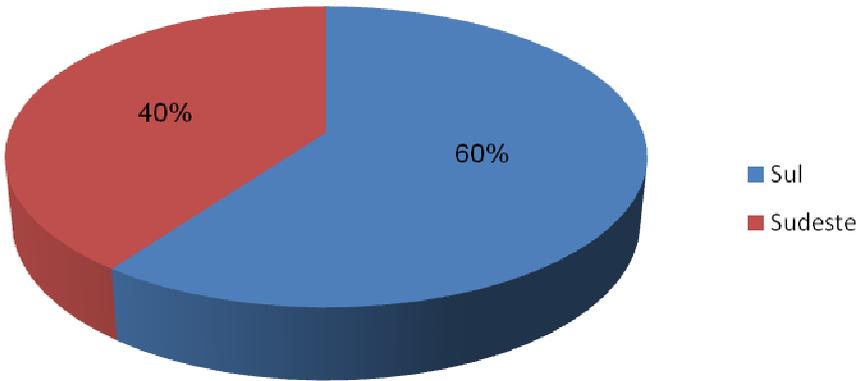


Fonte: Elaborado pelo autor

No gráfico da Figura 4 pode-se observar a distribuição das associações e fundações da amostra geral, sendo representadas pelas mantenedoras das universidades estudadas. Em números absolutos, foram pesquisadas 12 associações e 13 fundações, perfazendo um total de 25 instituições analisadas.

Quanto à região geográfica, as entidades analisadas advêm de duas regiões da federação, Sul e Sudeste, de acordo com a distribuição apresentada no gráfico da Figura 5:

Figura 5 - Distribuição das entidades analisadas por região geográfica



Fonte: Elaborado pelo autor

A partir do gráfico da Figura 5 pode-se identificar a distribuição das regiões das entidades analisadas no estudo. Em números absolutos, foram pesquisadas 10 do Sudeste e 15 do Sul, perfazendo um total de 25 instituições analisadas.

No apêndice B, consta o quadro de análise dos dados utilizados para elaboração do estudo.

2.4 ANÁLISE DE DADOS

A análise de dados, a partir dos relatórios de auditoria independente publicados, procurou identificar se as mantenedoras das IES credenciadas como universidade pelo MEC apresentaram seus relatórios juntamente com as demonstrações contábeis conforme legislação em vigor e a forma em que foram apresentados, tendo modificação ou não, apontando os principais motivos das ressalvas dos relatórios modificados.

Para tanto, foi elaborado um quadro de análise em que as informações exigidas foram classificadas em itens de verificação. Sendo as IES classificadas em associações ou fundações e região sul ou sudeste. Após foram divididos em dois anos os relatórios não modificados e modificados, assim os relatórios modificados poderiam ter a opinião adversa ou com abstenção de opinião, em seguida mostra a quantidade de ressalvas apontadas e seus principais motivos.

Após a delimitação dos itens, cada requisito cumprido levou 01 (um) ponto e quando parcialmente ou não apresentado 0 (zero) ponto. Dessa forma, foi possível a verificação dos dados para a análise descritiva da pesquisa.

Utilizou-se análise de variância para comprovar ou refutar os resultados das análises descritivas através da ferramenta ANOVA. Para tanto, foram apresentadas a análise estatística descritiva desses dados. Foram feitas análises de variância ANOVA entre as variáveis contrastadas a fim de explicar as relações entre os resultados econômicos e a quantidade de relatórios de auditoria independente modificados.

2.5 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

A principal limitação da análise de conteúdo, segundo Collis e Hussey (2005), seria o registro de frases ou palavras de interesse do autor, deixando partes importantes serem descartadas. Ainda, documentos públicos podem ter omissões que venham a prejudicar o sucesso das descobertas. Contudo, o presente estudo buscou analisar o conteúdo dos relatórios de auditoria independente publicados, conforme legislação vigente evidenciando suas modificações e ressalvas apresentadas pelos auditores independentes, e através destas informações foi possível elaborar o quadro de análise que viabilizou a pesquisa.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

No presente capítulo, são apresentadas as características do ensino superior no sistema nacional de ensino do Brasil, a organização jurídica e administrativa das mantenedoras das instituições de ensino, a evidenciação (*disclosure*) contábil, a origem, definição e normas de auditoria e enfatizando os relatórios dos auditores independentes.

3.1 O ENSINO SUPERIOR

De acordo com a Constituição Federal de 1988, a educação é

[...] direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Dentro dessa perspectiva, o ensino superior é estruturado em instituições de ensino públicas e privadas, ordenado por normas que estão organizadas, principalmente em dois instrumentos legais, a Constituição Federal e a Lei nº 9.394 de 1996, LDB (WAITZ; ARANTES, 2010).

Abarca um rol de cursos de graduação, pós-graduação, cursos tecnológicos, de extensão e sequenciais, com a finalidade de:

Art. 43. A educação superior tem por finalidade:

- I – Estimular a criação cultural e o desenvolvimento do espírito científico e do pensamento reflexivo;
- II – formar diplomados nas diferentes áreas de conhecimento, aptos para a inserção em setores profissionais e para a participação no desenvolvimento da sociedade brasileira, e colaborar na sua formação contínua;
- III – incentivar o trabalho de pesquisa e investigação científica, visando ao desenvolvimento da ciência e da tecnologia e da criação e difusão da cultura e, desse modo, desenvolver o entendimento do homem e do meio em que vive;
- IV – promover a divulgação de conhecimentos culturais, científicos e técnicos que constituem patrimônio da humanidade e comunicar o saber através do ensino, de publicações ou de outras formas de comunicação;
- V – suscitar o desejo permanente de aperfeiçoamento cultural e profissional e possibilitar a correspondente concretização, integrando os conhecimentos que vão sendo adquiridos numa

estrutura intelectual sistematizadora do conhecimento de cada geração;

VI – estimular o conhecimento dos problemas do mundo presente, em particular os nacionais e regionais, prestar serviços especializados à comunidade e estabelecer com esta uma relação de reciprocidade;

VII – promover a extensão, aberta à participação da população, visando à difusão das conquistas e benefícios resultantes da criação cultural e da pesquisa científica e tecnológica geradas na instituição (Lei nº 9.394/1996).

Para o cumprimento das finalidades propostas, a Constituição Federal, em consonância com a LDB, dá à União forças para coordenar as políticas nacionais da educação, cabendo a ela a função normativa, redistributiva e supletiva em relação às demais instâncias educacionais (WAITZ; ARANTES, 2010).

Ainda, conforme os autores, o ordenamento do ensino é formado por instituições de ensino mantidas pela União, instituições de ensino superior criadas e mantidas pela iniciativa privada e por órgãos federais de educação.

3.2 O SISTEMA NACIONAL DE ENSINO

Quanto à especificidade das instituições que formam o arcabouço do sistema nacional da educação superior, o Decreto Lei nº 5.773 de 9 de maio de 2006, dispõe:

Art. 12. As instituições de educação superior, de acordo com sua organização e respectivas prerrogativas acadêmicas, serão credenciadas como:

I - faculdades;

II - centros universitários;

III - universidades.

As faculdades são Instituições de educação superior, públicas ou privadas, com propostas curriculares em mais de uma área do conhecimento, organizadas sob o mesmo comando e regimento comum, com a finalidade de formar profissionais de nível superior, podendo ministrar cursos nos vários níveis (sequenciais, de graduação, de pós-graduação e de extensão) e modalidades do ensino (SOUZA, 2007).

Outra característica marcante das faculdades é a não obrigatoriedade legal de realizarem pesquisa ou extensão, ou cumprir requisitos quanto ao

número de professores, com dedicação exclusiva, nem com a titulação dos mesmos, entretanto, essas IES (Instituições de Ensino Superior) não têm autonomia para abertura de cursos superiores sem a prévia autorização do MEC (SOUZA, 2007).

Os centros universitários e CEFETs (Centros Federais de Educação Tecnológica) possuem um conjunto de normas legais mais complexas. A criação dos centros universitários deriva do art. 4º do Decreto nº 2.207 de 1997, definidos no artigo 6º do mesmo decreto como:

Instituições de ensino superior pluricurriculares, abrangendo uma ou mais áreas do conhecimento, que se caracterizam pela excelência do ensino oferecido, comprovada pela qualificação do seu corpo docente e pelas condições de trabalho acadêmico oferecidas a comunidade escolar, nos termos das normas estabelecidas pelo Ministério do Estado da Educação e do Desporto para o seu credenciamento.

Já os CEFETs são IES pluricurriculares, especializadas na oferta tecnológica nos diferentes níveis e modalidades de ensino, caracterizando-se pela atuação prioritária na área tecnológica. Os centros universitários e os CEFETs estão equiparados pelo Decreto nº 5.225 de 2004.

A resolução nº 10 de 11 de março de 2002, do Conselho Nacional da Educação (CNE), regula os procedimentos para o credenciamento e credenciamento dos centros universitários. O ato normativo traz como requisitos para o credenciamento destas instituições:

- [...] ter no mínimo 20% do corpo docente contratado em regime de tempo integral ou dedicação exclusiva de trabalho na Instituição;
- mínimo de 33% do corpo docente com titulação acadêmica de mestrado ou doutorado;
- mínimo de oito cursos de graduação reconhecidos e com avaliação positiva pelo MEC;
- plano de desenvolvimento institucional e proposta de estatuto compatíveis com sua complexidade;
- programa de extensão institucionalizados nos campos do saber abrangidos por seus cursos de graduação;
- programa de iniciação científica ou tecnológica institucionalizado, cujos projetos devem ser orientados por professores doutores ou mestres;
- programa de avaliação institucional com avaliação positiva em, no mínimo um ciclo avaliativo pelo Sistema Nacional de Avaliação

da Educação Superior - SINAES; plano de carreira e de política de capacitação docente implantados;

- biblioteca que atenda adequadamente às exigências dos cursos em funcionamento, com planos fundamentados de expansão física e de acervo, com integração efetiva na vida acadêmica da Instituição;
- não ter pedido de reconhecimento de curso de graduação ou superior indeferido pelo MEC, ou pelo CNE, nos últimos três anos.

O art. 207 da Constituição Federal de 1988 caracteriza as universidades como:

Art. 207. As universidades gozam de autonomia didático científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio da indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão.

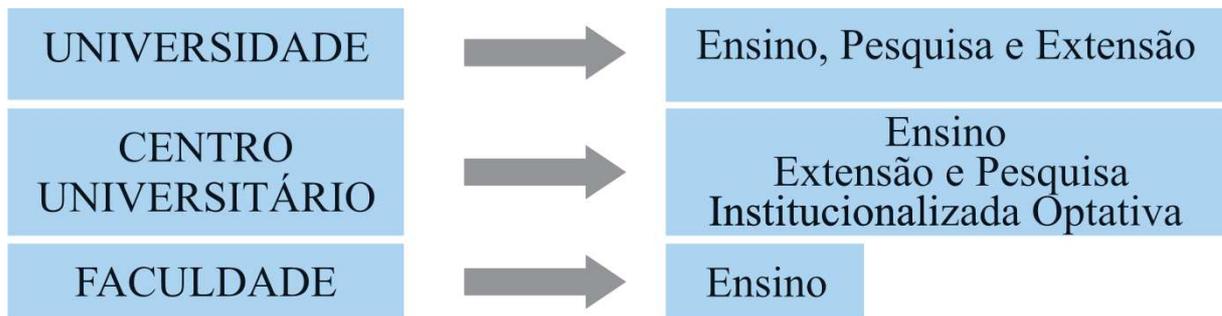
As universidades são instituições pluridisciplinares, que se caracterizam pela indissociabilidade das atividades de ensino, pesquisa e de extensão e por terem, obrigatoriamente, em seu quadro docente, 1/3 de professores com titulação de mestrado e doutorado e 1/3 de professores em regime de trabalho integral (Art. 52, da Lei 9.394/96).

Ainda dentro do campo normativo, o Decreto nº 5.773 de 2006 assegura às universidades o poder de criar, organizar e extinguir cursos e programas de educação superior; fixar os currículos de seus cursos e programas; aumentar ou diminuir o número de vagas, de acordo com a capacidade de atendimento e as exigências do seu meio; contratar e dispensar professores; estabelecer planos de carreira docente; elaborar e formar seus estatutos e regimentos, de acordo com as normas gerais em vigor; estabelecer programas de pesquisa científica, produção artística e atividades de extensão; celebrar contratos como entidade jurídica; administrar receita pública e privada; e receber doações e heranças.

O processo de credenciamento e reconhecimentos das universidades está disposto no Decreto nº 5.773 de 2006 e na Lei nº 10.861 de 2004 que institui o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (SINAES).

Na Figura 1, pode-se observar as principais distinções entre os três tipos de organização das IES.

Figura 1 - Principais características, Universidades, Centros Univ. e Faculdades



Fonte: Brasil (2007)

Em termos gerais, as universidades caracterizam-se pela produção, pesquisa e extensão, o que implica em maior complexidade administrativa e acadêmica, enquanto que as faculdades e os centros universitários contam com um menor regramento para credenciamento, focando suas atividades no ensino superior.

3.3 ORGANIZAÇÃO JURÍDICA ADMINISTRATIVA DAS IES

A personalidade jurídica é a “aptidão genérica para adquirir direitos e contrair obrigações” (PEREIRA, 2000, p. 141).

A personalidade jurídica nasce com a constituição da entidade, que pressupõe alguns elementos básicos, conforme menciona Carvalho e Peixoto (2005):

- e) vontade humana;
- f) a finalidade específica;
- g) o substrato representado por um conjunto de bens ou de pessoas;
- h) a presença do estatuto e respectivo registro.

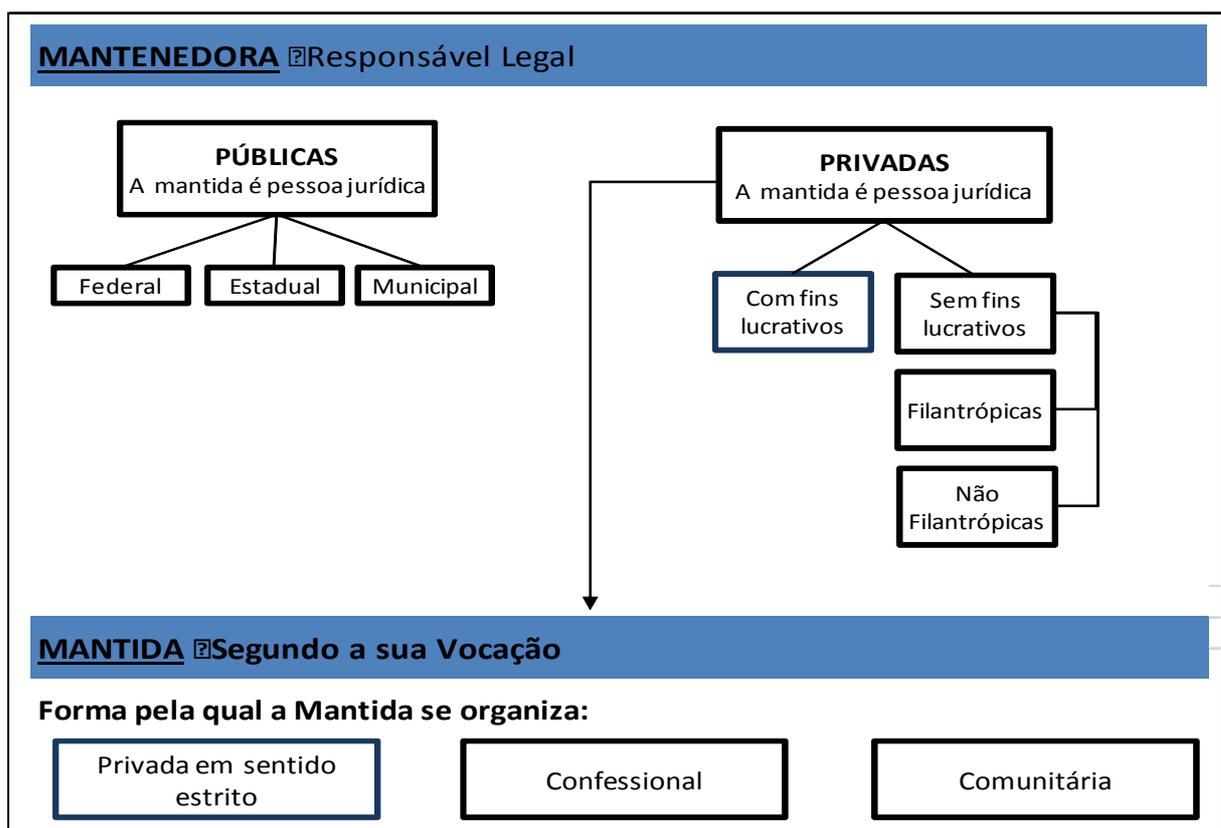
Existindo um grupo de pessoas ou um conjunto de bens, com finalidade específica, pode a vontade humana expressamente manifestada dar origem a uma pessoa jurídica, que só nasce efetivamente com o registro dos atos constitutivos no órgão competente.

A organização jurídica administrativa das IES expõe diversas formas de enquadramento quanto à formação, segundo a natureza jurídica de suas mantenedoras, em:

- i) públicas (criadas por Projeto de Lei de iniciativa do Poder Executivo e aprovado pelo Poder Legislativo);
- j) privadas (criadas por credenciamento junto ao MEC);
- k) instituições privadas com fins lucrativos ou particulares em sentido estrito;
- l) instituições privadas sem fins lucrativos, podem ser, quanto a sua vocação social:
 - comunitárias;
 - confessionais.

Na Figura 2, é apresentada a estrutura organizacional e administrativa das Entidades de Ensino Superior no Brasil.

Figura 2 - Organograma do ordenamento jurídico das IES



Fonte: Adaptado de Cella (2006, p. 45)

A estrutura organizacional apresentada na Figura 2 sugere uma macro distinção entre as instituições públicas e as privadas, subdividindo-as em ramificações por caracterização jurídica administrativa das suas mantenedoras. Também, apresenta a vocação das mantidas privadas, segregando-as em

privadas em sentido estrito e as sem fins lucrativos em confessionais e/ou comunitárias.

3.3.1 Instituições de Ensino Superior Públicas

As IES públicas são aquelas criadas ou incorporadas, mantidas e administradas pelo Poder Público. Podem ser federais, quando subordinadas à União, podendo se organizar como autarquias especiais ou fundações públicas.

Quatro características conceituam as IES públicas: a) faz parte do estado ou é pública e autônoma por lei; b) seu financiamento é de responsabilidade do estado; c) sua missão é o seu compromisso social; e d) seu conceito de conhecimento como um bem social e não um bem privado (MENEGAT, 2006).

3.3.2 Instituições de Ensino Superior Privadas

As IESP classificam-se em dois grupos distintos quanto a sua finalidade constitutiva: as IESP com fins lucrativos e as IESP sem fins lucrativos. São geridas pelas mantenedoras que provêm os recursos necessários para o seu funcionamento.

As pessoas jurídicas de direito privado mantenedoras das IESP podem assumir as mais diversas formas admitidas pelo direito, tanto de natureza civil *quanto de natureza comercial, ou, ainda, como fundações de direito privado* (CAVALCANTE, 2000).

3.3.2.1 Instituições de Ensino Superior com Fins Lucrativos

Dentro da esfera educacional, a guarida jurídica destas instituições encontra-se amparada na Lei nº 9.394/96, a LDB. Enquanto no artigo 19 faz-se a classificação genérica das instituições de ensino, o artigo 20 traz o enquadramento das instituições privadas e particulares. Regulamentando citada lei, surge o Decreto nº 5.773 de 2006, o qual, em seus artigos 1º e 9º, dá a configuração das instituições privadas de ensino classificadas como particulares e com finalidade lucrativa.

As instituições de ensino superior com fins lucrativos são caracterizadas pelo novo código civil em empresariais, sendo que esta categoria existe unicamente entre as instituições privadas, em função da especificidade da instituição mantenedora, ou seja, são mantidas por grupos empresariais ou empresários, como instituições lucrativas.

3.3.2.2 Instituição de Ensino Superior Sem Fins Lucrativos

As organizações privadas sem fins lucrativos fazem parte do denominado “Terceiro Setor”. O terceiro setor, segundo Soares (2005), pode ser definido como:

O primeiro setor é o estado. O segundo setor é o Mercado, ou seja, as empresas privadas que operam com o objetivo de gerar lucros, que podem ser reinvestidos ou distribuídos aos proprietários ou acionistas. O terceiro setor situa-se entre os dois, possui características de ambos, pois promove e executa políticas públicas, sem fito de lucro, e possui natureza privada (SOARES, 2005, p. 25).

Ainda nessa linha, Olak e Nascimento (2010) referem-se às instituições sem fins lucrativos como sendo instituições privadas com propósitos específicos de provocar mudanças sociais e cujo patrimônio é constituído, mantido e ampliado sem que se reverta para os seus membros ou mantenedores.

O Quadro 1 apresenta um resumo das principais características das instituições sem fins lucrativos.

Quadro 1 - Principais características das entidades sem fins lucrativos

1.	Objetivos Institucionais	→	Provocar mudanças sociais (DRUCKER 1994:XIV).
2.	Principais fontes de recursos financeiros e materiais	→	Doações, contribuições subvenções e prestação de serviços comunitários.
3.	Lucro	→	Meio para atingir os objetivos institucionais e não um fim.
4.	Patrimônio/Resultados	→	Não há participação/distribuição aos provedores
5.	Aspectos Fiscais e Tributários	→	Normalmente são Imunes ou Isentas.
6.	Mensuração do Resultado Social	→	Difícil de ser mensurado monetária e economicamente (SUMMERS; MOCOVE, SIMKIN)

Fonte: Olak e Nascimento (2010, p. 7)

O terceiro setor desempenha importante papel na economia brasileira. As FASFIL (Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos no Brasil) apresentam crescimento contínuo e já ocupam 1,5% do PIB (Produto Interno Bruto) (IBGE, 2008).

Os estudos precursores da década de 1990 já demonstravam o vertiginoso crescimento das instituições sem fins lucrativos no mundo.

A Tabela 1 apresenta os dados das despesas do setor de acordo com a pesquisa realizada pela Jons Hopkins University, em 1994.

Tabela 1 - Despesas do setor sem fins lucrativos

Pais	US\$ Bi	% PIB
Hungria	3,9	1,20
Itália	21,6	2,00
Japão	94,9	3,20
França	39,9	3,30
Alemanha	53,7	3,60
Reino Unido	46,6	4,80
EUA	340,9	6,30

Fonte: Salamon e Anheier (1994) apud Costa Júnior (2008, p. 4)

As IESP sem fins lucrativos são consideradas entidades do terceiro setor, pois ostentam as características do primeiro setor, ainda que cobrem mensalidades por serviços prestados como estratégia de sustentabilidade organizacional.

Quanto a aspectos tributários, as IESP gozam de benefícios concedidos pelo poder público, como contrapartida das ações sociais realizadas, é o reconhecimento da incapacidade do estado de desempenhar seu papel de forma satisfatória (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC, 2004).

A distinção entre isenção tributária e imunidade tributária é de fundamental importância para o estudo das entidades sem finalidades de lucros. Segundo Azevedo (2006, p. 23), “[...] isenção é sempre decorrente de Lei que especifique as condições e requisitos exigidos para sua concessão [...]”. O autor também relata:

[...] imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar, prevista expressamente na Constituição Federal e a sua principal característica é de ela ser estabelecida pela Constituição e, como tal, não pode ser alterada por Emenda Constitucional, a teor da jurisprudência do STF [...] (AZEVEDO, 2006, p. 23).

Sendo assim, a imunidade dispõe de garantia constitucional e é imutável, exceto em caso de promulgação de nova constituição, enquanto a isenção é concedida ou retirada por dispositivos infraconstitucionais que a estabeleça.

As IES, constituídas como fundações ou associações, uma vez que tenham como finalidade estatutária a educação e/ou a assistência social, são imunes aos impostos incidentes sobre o seu patrimônio, sua renda e seus serviços. Esta é uma garantia versada no art. 150 da Constituição Federal.

Embora considerada como uma garantia constitucional, sabe-se que a imunidade tributária deve ser reconhecida administrativamente mediante a comprovação das condições legais para sua usufruição.

Quanto ao aspecto previdenciário, as IES que promovam gratuitamente a assistência educacional ou de saúde, projetos sociais de prevenção, habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiência e integração ao mercado de trabalho, gozam de isenção da quota patronal. Estas instituições são reconhecidas como Entidades Beneficentes de Assistência Social (EBAS) – filantrópicas.

Os Quadros 2, 3, 4 e 5 apresentam as principais operações por impostos e contribuições na esfera federal alcançadas pelas IES sem finalidades de lucros.

Quadro 2 - Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)

(continua)

Regime tributário	Imune ao IRPJ, desde que atendidos os requisitos da lei (letra “c”, do inciso VI, art. 150 da Constituição Federal/88 e art. 9º do CTN)
Origem	Constituição Federal/88, art. 150
Enquadramento	- Instituições de Educação - Instituição de Assistência Social Desde que relacionados com as finalidades essenciais (Constituição Federal/88 e art. 14 do CTN)
Requisitos	- Sem finalidade lucrativa (art. 9. CTN) - Não remunerar seus dirigentes pelos serviços prestados (Lei nº 9.532/97, art. 12 e Perguntas/Respostas Pessoa Jurídica nº 26 editado pela SRF/2004) -Aplicar seus recursos nos objetivos sociais (art. 14 CTN) - Manter escrituração contábil completa (art. 14 CTN)

	<ul style="list-style-type: none"> - Guardar em boa ordem os documentos contábeis e fiscais, pelo prazo de 5 anos (Lei nº 9.532/97, art. 12 e Perguntas/Respostas Pessoa Jurídica nº 26 editado pela SRF/2004) - Apresentar declaração anual de rendimentos (Lei nº 9.532/97, art. 12 e Perguntas/Respostas Pessoa Jurídica nº 26 editado pela SRF/2004) - Pagar tributos e contribuições retidas, o INSS retido dos empregados e cumprir as obrigações acessórias (art. 14 CTN) - Destinar seu patrimônio a outra instituição, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de extinção de suas atividades (Lei nº 9.532/97, art. 12 e Perguntas/Respostas Pessoa Jurídica nº 26 editado pela SRF/2004) - Caso apresente superávit em determinado exercício, destine à manutenção do desenvolvimento dos seus objetivos sociais (art. 12, Lei nº 9.532/97 e Lei nº 9.718/98) - Não distribuir qualquer parcela do seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título (art. 14 do CTN e LC nº 104/2001)
--	--

Fonte: Elaborado pelo autor

Quadro 3 - Contribuição para o Programa de Integração Social PIS/PASEP

Enquadramento	<ul style="list-style-type: none"> - Instituições de Educação - Instituição de Assistência Social
Regime tributário	Cumulativo
Modalidade	Folha de Pagamento
Base de cálculo	<p>Entende-se por folha de salários mensal o somatório dos rendimentos do trabalho assalariado de qualquer natureza, tais como, salários, gratificações, comissões, ajuda de custo, aviso prévio trabalhado, férias, adicional de férias, adicional noturno, horas extras, 13o salário e diárias superiores a 50% do salário.</p> <p>Por outro lado não integram a essa base de cálculo o salário-família, aviso prévio indenizado, FGTS pago diretamente ao empregado na rescisão contratual e a indenização por dispensa, desde que dentro dos limites legais</p>
Alíquota	1%

Fonte: Elaborado pelo autor

Quadro 4 - Contribuição Social p/Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

(continua)

Regime tributário	Isentas desde que atendidos os requisitos do artigo 12 da Lei nº. 9.532-97 e para as Entidades Benéficas de Assistência Social os requisitos contidos no art. 55 da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.732/98)
Origem	Lei 8.212/91 art. 55 ,inciso X, art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001
Enquadramento	<ul style="list-style-type: none"> - Instituições de Educação - Instituição de Assistência Social <p>Desde que relacionados com as atividades próprias e finalidades essenciais as quais foram instituídas</p>
Requisitos	Para as Instituições sem finalidade de lucro em geral:

	<p>a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;</p> <p>b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;</p> <p>c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;</p> <p>d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;</p>
Requisitos	<p>e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;</p> <p>f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;</p> <p>g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público.</p> <p>Para as Instituições Beneficentes de Assistência Social:</p> <p>a) ser reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou Distrito Federal ou municipal;</p> <p>b) ser portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social renovado a cada três anos;</p> <p>c) promover gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial, a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;</p> <p>d) promover a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes.</p>

Fonte: Elaborado pelo autor

Quadro 5 - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

(continua)

Regime Tributário	Imune
Origem	Constituição Federal art. 150, art. 15 da Lei 9.532/97 e art. 11 da IN SRF 390/04,
Enquadramento	<p>- Instituições de Educação</p> <p>- Instituição de Assistência Social</p> <p>Desde que relacionados com as atividades próprias e finalidades essenciais às quais foram instituídas</p>
Requisitos	<p>Para as Instituições sem finalidade de lucro em geral</p> <p>a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão; d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação</p>

	de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial; e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal; f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes; g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público.
--	---

Fonte: Elaborado pelo autor

Quanto à constituição jurídica das IESP sem fins lucrativos, o artigo 44 da Lei nº 10.406 de 2002, o novo Código Civil brasileiro, enquadra as pessoas jurídicas sem fins lucrativos como associações (em regra, nasce sem capital) ou fundações (obrigatoriamente, nasce com capital), em entes de direito privado (CARVALHO; PEIXOTO, 2005).

3.3.2.3 Associações

A associação é uma modalidade de agrupamento dotado de personalidade jurídica, sendo pessoa jurídica de direito privado voltada à realização de interesses dos seus associados ou de uma finalidade de interesse social, cuja existência legal surge com a inscrição de seu estatuto, em forma pública ou particular, no registro competente. Ela deve ter objetivo lícito e estar regularmente organizada. O art. 54 do Novo Código Civil estabelece que o estatuto das associações deverá conter:

- a) a denominação, os fins e a sede da associação;
- b) os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;
- c) os direitos e deveres dos associados;
- d) as fontes de recursos para sua manutenção;
- e) o modo de constituição e funcionamento dos órgãos deliberativos e administrativos;
- f) as condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução.

Com a personificação da associação, para efeitos jurídicos, ela passará a ter aptidão para ser sujeito de direitos e obrigações, e capacidade patrimonial, constituindo seu patrimônio, que não terá relação com o dos associados,

adquirindo vida própria e autônoma, não se confundindo com seus membros, por ser uma nova unidade orgânica. Ou seja, cada um dos associados constituirá uma individualidade e a associação, outra, tendo cada um seus direitos, deveres e bens. A associação surgirá somente no momento em que os cargos de direção estiverem preenchidos, colocando a associação em funcionamento para atender aos fins de sua constituição.

3.3.2.4 Fundações

A fundação consiste em um complexo de bens destinados à consecução de fins sociais e determinados e ostenta papel valoroso e de extremo relevo dentro das sociedades em que se insere, pois é instrumento efetivo para que os homens prestem serviços sociais e de utilidade pública diretamente a todos aqueles que necessitam, bem como possam transmitir às sucessivas gerações seus ideais e convicções (AMARAL, 2000).

A fundação é uma instituição de fins determinados, formada pela atribuição de personalidade jurídica a um complexo de bens livres, que é o patrimônio, o qual será administrado por órgãos autônomos de conformidade com as previsões do estatuto.

De acordo com Grazioli e Rafael (2010), a finalidade da fundação, sempre lícita, será permanente, ou seja, uma vez definida pelos instituidores, em escritura ou testamento, não poderá ser modificada pelos administradores.

Também quanto à origem, esta é realizada pela manifestação de liberdade de pessoas físicas ou jurídicas, que são os instituidores, por meio de escritura pública ou cédula testamentária.

3.4 EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL

A evidenciação contábil é o meio utilizado pela contabilidade para comunicar seus resultados ao usuário da informação, contribuindo integralmente para o alcance de seu objetivo principal: a geração de informações ao usuário sobre a situação patrimonial de uma entidade (SILVEIRA, 2007).

O principal objetivo da contabilidade, segundo Ludícibus, Marion e Faria (2009), é o de fornecer informação estruturada de natureza econômica,

financeira e, subsidiariamente física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos à entidade.

O termo evidenciação contábil é associado ao termo em inglês *disclosure*. Para Lins e Silva (2009), em contabilidade, o termo *disclosure* é aplicado como sinônimo de evidenciação, abertura, evidenciação de informações quantitativas e qualitativas.

Já para Iudícibus (2004), o *disclosure* 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 (IUDÍCIBUS, 2004, p. 121).

3.5 AUDITORIA

A auditoria é tão antiga quanto a contabilidade, sinais claros e evidentes no cotidiano do ser humano sempre foram visíveis a todos, porém nasceram de forma tácita e foram desenvolvendo todo seu contexto, sendo assim, nesta pesquisa se faz necessário comentar a origem da auditoria e da contabilidade.

Essa última vem sendo traçada desde épocas imemoriais, passando pela Antiguidade, pela Idade Média, pelo Renascimento na Modernidade, até chegar à complexidade do mundo globalizado. Com esse percurso foi se desenvolvendo a Ciência da Contabilidade onde a contribuição da prática e teoria da área foram essenciais para ocorrer esse crescimento, que acabou sendo gerado naturalmente por causa da demanda da sociedade que tinha necessidade de informações úteis para o gerenciamento de suas atividades, (IBRACON, 2007).

Com a expansão das atividades e negócios, foram essenciais as exigências quanto a obtenção das informações financeiras de maneira seguras e confiável para o gerenciamento das atividades em desenvolvimento, acaba despontando a Auditoria Independente, sendo essa especialização da área de contabilidade uma grande ferramenta para o futuro, onde cada vez mais se fará necessária, (IBRACON, 2007).

A contabilidade teve grande evolução sendo muito importante às auditorias para a administração das empresas, onde não se tange somente

observar, mas orientar, interpretar e prever situações, entre outras características que a auditoria pode proporcionar para a empresa, permitindo uma constante evolução (PEREZ JUNIOR, 2010).

Segundo IBRACON (2007), “o primeiro auditor provavelmente foi um guarda-livros competente, a serviço de algum mercador italiano do século XV ou XVI, que, por sua reputação, passou a ser consultado sobre a escrituração de transações”.

Segundo Perez Junior (2010), a palavra auditoria origina-se do latim *audire*, que significa ouvir, onde, começou a ter crescimento e ser utilizada pelos ingleses (*auditing*) que se referia ao conjunto de procedimentos técnicos para que a contabilidade fosse revisada. Em meio a determinadas normas o profissional forma sua opinião baseando-se nos fatos sujeitos a auditoria usando a essência do trabalho que é ouvir as informações para formar seu relatório.

Costa (2011) dentre sua pesquisa da evolução da auditoria afirma que a mesma teve início na Roma Antiga (Itália).

Costa (2011) comenta que os primeiros sinais foram na época dos primórdios, pois com a necessidade de ter um controle econômico da agricultura e da domesticação dos animais foi criada a escrita contábil que por sua vez deu origem a escrita comum e a contagem abstrata, destas formou-se a técnica contábil da escrituração das partidas dobradas. Desta forma na hora da verificação da veracidade da escrituração por terceiros, nasce a técnica contábil da auditoria.

Com essas definições consegue-se verificar que a contabilidade e a área específica da auditoria sempre estiveram acompanhando a humanidade desde sua criação, começando por evidências pequenas e cotidianas até seu desenvolvimento globalizado, onde foi oficializado perante a área profissional da Contabilidade.

Conforme o que Perez Junior (2010) relata, em 1581 ainda na Itália, formou-se o primeiro Colégio de Contadores, onde as exigências eram grandes, pois para sua admissão o candidato tinha que ter seis anos de prática como contador e submeter-se a um exame. No início os trabalhos eram muito limitados, visando somente a verificação dos registros contábeis de forma a comprovar sua veracidade.

Na Itália a auditoria é referida como Revisão Contábil e o auditor por sua vez como o Revisor Contábil ou ainda Revisor Legal, que é o objetivo da profissão, nota-se as semânticas que refletem nas mesmas: “ouvir”, “rever”, “verificar”, “corrigir” e “fazer exame minucioso” (COSTA, 2011).

Bem mencionado por Costa (2011), uma das características que diferenciam o auditor contábil italiano do brasileiro é que o primeiro não se preocupa em fazer somente uma análise das empresas privadas, também se faz necessário avaliar as demonstrações das sem fins lucrativos e das públicas, que no Brasil por sua vez é restrito.

Em meados de 1930, nos Estados Unidos a auditoria seguiu novos rumos, foi criado um grupo de trabalho para determinar regras para companhias com ações nas bolsas de valores, sendo obrigatória a auditoria independente nas demonstrações financeiras, em seguida o governo criou a Instituição da Securities and Exchange Commission (SEC), que é responsável por manter a integridade dos mercados de valores imobiliários e seus investidores, sendo nesse momento que a Auditoria Independente ganhou impulso, (IBRACON, 2007).

Com o desenvolvimento da contabilidade e da auditoria pelo mundo afora, em cada país era aplicado uma forma de procedimento, criando nesse momento a iniciativa das discussões quanto as diferenças na Contabilidade que partiu do professor Juan Ángel Gil, de Porto Rico, que desse fato foi fundada a Associação Interamericana de Contabilidade, (IBRACON, 2007).

Em 1973, por acordo realizado entre entidades profissionais de vários países, foi constituído o Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (International Accounting Standards Committee – IASC). O IASC passou por várias modificações durante a evolução da contabilidade, porém pode-se destacar a criação da Assembléia da Federação Internacional de Contadores - IFAC, em outubro de 1977 realizado na Alemanha, onde seu objetivo era a criação de normas internacionais de alta qualidade para facilitar e colaborar com todos os profissionais de forma padronizada, com essa iniciativa exposta sessenta e três países aderiram à federação, e o Brasil foi representado pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IAIB que hoje é denominada IBRACOM, (IBRACON, 2007).

Sendo hoje a IFAC a autoridade no estabelecimento de normas internacionais de auditoria, de contabilidade para o setor público, de ética e de educação contábil, padronizando a contabilidade para usuários de qualquer lugar do mundo usar e compreender os dados informados.

3.5.1 Definição de Auditoria

Após o relato do surgimento da auditoria, cabe elaborar um estudo sobre as definições do tema, Crepaldi conceitua auditoria como:

A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e pertinente à legislação específica (CREPALDI, 2010, p. 3).

Attie (2010) diz que auditoria é “uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e a eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

Portanto, a auditoria é um procedimento usado pela contabilidade de forma legal, para analisar a veracidade das informações contidas nas demonstrações contábeis de forma a descrever tais situações em seus relatórios para que a administração e gerencia possam tomar decisões e prevenções em suas entidades.

Perez Junior (2010), relata que o objetivo da auditoria é “a descoberta de erros e fraudes”, assim demonstrando que as demonstrações contábeis são confiáveis e protegendo a entidade de multas fiscais por decorrência dos erros e fraudes e prevenindo-o dos mesmos.

Saling (2010), tráz em sua pesquisa a necessidade da auditoria nas entidades, de forma que todo e qualquer negócio que acaba crescendo e os sócios e gerentes já não conseguem mais ter total controle das operações, tendem a solucionar esse déficit com auxílio de outros profissionais capacitados, para que eles consigam indentificar se estão corretos. Com base nessa necessidade são contratados auditores internos ou externos.

Portanto, é de grande importância às empresas terem auditoria tanto externa quanto interna. Ela tem a capacidade de orientar os administradores

para prosseguirem de forma legal e correta, prevenindo penalidades que a entidade não esteja preparada para receber, uma forma de evitar fraudes e erros.

3.5.1.1 Auditoria Externa

Saling (2010) diz que a auditoria externa teve seu surgimento em decorrência a necessidade de verificação da veracidade dos dados apresentados pela empresa, para que os investidores avaliassem se deveriam ou não investir.

A auditoria externa é um conjunto de procedimentos técnicos, realizados por profissionais capacitados, que tem como objetivo a emissão do relatório de auditoria independente, neste, apresentando se a empresa está adequada com todas as suas demonstrações contábeis e de forma coerente com as normas brasileiras de contabilidade, (CREPALDI, 2010).

Ainda conceituando auditoria externa:

Auditoria externa é aquela realizada por profissionais devidamente capacitados e que não fazem parte do quadro de funcionários da empresa auditada. Se a auditoria for prestada por funcionário da empresa temos então a auditoria interna. (SALING, 2010, p. 23).

O auditor externo ou independente não pode ter vínculo algum com a empresa que está sendo auditada. “O sucesso do auditor independente num mercado altamente sofisticado se deve única e exclusivamente ao elevado grau de capacidade e especialização e sua independência no exercício de suas atividades”, (CREPALDI, 2010).

3.5.1.2 Auditoria Interna

Da mesma forma que a auditoria independente, a auditoria interna também é um conjunto de procedimentos que examina a integridade das informações, porém tem o objetivo de revisar as operações internas da empresa. (CREPALDI, 2010).

Segundo Saling (2010), a auditoria interna surgiu com o mesmo intuito que a auditoria externa, o profissional que realiza tal serviço é funcionário de

dentro da empresa e deve realiza-la na organização. Diferente da externa que o profissional não pode ter nenhum vínculo com a empresa que está auditando.

Almeida (2010) refere-se ao auditor interno como uma ramificação da profissão de auditor externo, e por consequência, do contador.

Desta forma pode-se verificar a necessidade de ter um acompanhamento dentro das instituições.

A seguir o quadro 06: exemplifica a diferença entre auditoria interna e auditoria externa:

Quadro 6 – Diferença entre auditoria interna e auditoria externa.

Elementos	Auditoria Externa	Auditoria Interna
Sujeito	Profissional Independente	Auditor interno (funcionário da empresa)
Ação e Objetivo	Exame das demonstrações financeiras	Exame dos controles operacionais
Finalidade	Opinar sobre as demonstrações financeiras	Promover melhorias nos controles operacionais
Relatório Principal	Parecer	Recomendações de controle interno e eficiência administrativa
Grau de Independência Interessados no Trabalho	Mais amplo A empresa e o público em geral	Menos ampla A empresa
Responsabilidade	Profissional, civil e criminal.	Trabalhista
Número de áreas cobertas pelo exame durante um período	Maior	Menor
Intensidade dos trabalhos em cada área	Menor	Maior
Continuidade do trabalho	Periódico	Contínuo

Fonte: Crepaldi (2010, p. 37).

Observando o confronto demonstrado no quadro acima, pode-se verificar que a auditoria interna e a auditoria externa têm o mesmo objetivo que é examinar o trabalho já realizado, porém a finalidade e o foco das duas são bem diferentes. Enquanto a auditoria interna tem a finalidade de promover melhorias no âmbito operacional e administrativo da empresa a auditoria externa por sua vez tem a finalidade de emitir sua opinião referente às demonstrações contábeis,

agindo de forma independente e profissional perante as normas contábeis vigente.

Outro ponto destacável é o direcionamento das informações e resultados, o trabalho do auditor interno acaba sendo utilizado e analisado meramente dentro das entidades sendo que os relatórios de auditoria independente emitidos por um auditor capacitado têm o foco de prevenir os administradores e sócios contra possíveis erros e fraudes futuras, e também para os usuários externos que pretendem investir ou analisar o histórico da entidade.

3.5.1.3 Obrigatoriedade

De acordo com o que Attie (2010) comenta, um dos pontos que exigiu a auditoria das empresas no Brasil foram os investimentos vindos de países do exterior. Foi vista a necessidade de verificação da veracidade das informações contábeis demonstradas para seus investidores, sendo de grande valia a opinião de um terceiro, trazendo a obrigatoriedade para algumas empresas.

Normalmente as empresas são auditadas por exigências de dispositivos legais, por órgãos reguladores de atividades regulamentadas, por credores, controladores, entre outros. Sendo por consequência de dispositivos legais as auditorias independentes e as internas por decisões administrativas e estatutárias, (PEREZ JUNIOR, 2010).

Segundo Perez Junior (2010), a auditoria independente é exigida para:

- As Sociedades Anônimas de Capital Aberto, por decorrência da Lei 6.404/76, que determina a auditoria independente por profissional devidamente qualificado e registrado na CVM – Comissão de Valores Mobiliários.
- As Sociedades Anônimas de Capital Fechado e Sociedades Limitadas de Grande Porte, pela Lei 11.638/07 que obriga a terem auditoria externa ativa.
- As Entidades sem fins lucrativos com CEBAS, que atuem na educação, saúde ou assistência social, por meio de decreto nº 2.536/1998, alterado pelo decreto 7.237/2010, que devem ter

auditoria independente para a obtenção e manutenção do certificado.

Ainda Perez Junior (2010) faz referencia aos órgãos fiscalizadores e reguladores que exigem a auditoria independente:

- BACEN – Banco central do Brasil, pela resolução nº 2.267/96.
- CNSP – Conselho Nacional de Seguros Privados, pela resolução nº 118, de 2004.
- ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica.
- ANATEL - Agência Nacional de Telecomunicações.
- ANS – Agência Nacional de Saúde Suplementar.
- SPC – Secretária de Previdência Complementar.
- Instituições Credoras.
- Acionistas Controladores.
- Por determinação estatutária ou social, entre outras.

Já a obrigatoriedade da auditoria interna deve-se a interesses meramente internos, portanto quem pode exigi-lá são os controladores por determinação estatutária ou social, ou ainda pela matriz ou controladora, (PEREZ JUNIOR, 2010).

3.5.2 Normas de Auditoria

Neste tópico será descrito como funciona as NBC - Normas Brasileiras de Contabilidade, que são de extrema importância para a auditoria independente, são essas as normas que regulam a auditoria independente profissionalmente e também a forma que o auditor deve desempenhar seu trabalho tecnicamente.

Por normas de auditoria são entendidas as regras estabelecidas pelos órgãos reguladores da profissão contábil, em todos os países, com o objetivo de regulamentar o exercício da função do auditor, estabelecendo orientação e diretrizes a serem seguidas por esses profissionais no exercício de suas funções. Elas estabelecem conceitos básicos sobre exigências em relação à

pessoa do auditor, à execução de seu trabalho e ao parecer que deverá por ele ser emitido (CREPALDI, 2010, p. 217).

Conforme o que Longo (2011) relata, as NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade normatizam a profissão, juntando o Código de Ética Profissional do Contabilista, Normas de Contabilidade, Normas de Auditoria Independente e de Asseguração, Normas de Auditoria Interna e Normas de Perícia, tendo um contexto base para o desempenho profissional e técnico. Este conjunto de normas é aprovado pelo CFC – Conselho Federal de Contabilidade.

Segundo Attie (2010), “as normas tratam das medidas de qualidade da execução destas ações e dos objetivos a serem alcançados através dos procedimentos”. As ações que o autor comenta no trecho citado são os atos técnicos de auditoria a serem praticados. Pode-se verificar que a auditoria independente é um conjunto de conduta do profissional que deve desempenhar profissionalmente seu trabalho com qualidade e ética.

Quadro 7 – Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade

Código de Ética										
Normas Brasileiras de contabilidade										
Contabilidade			Auditoria e Asseguração				Auditoria Interna	Perícia		
Profissionais	NBC PG			Normas Profissionais do Auditor Independente – NBC PA				Normas Profissionais do Auditor Interno NBC PI	Normas Profissionais do Perito NBC PP	
	NBC TS	NBC TSP	NBC TE	NBC TA	NBC TR	NBC TO	NBC TSC	NBC TI	NBC TP	
Técnicas										

Fonte: Longo (2011, p. 7)

O quadro acima mostra a estrutura das NBC's, que tangem os aspectos profissionais e técnicos, usando as siglas conforme demonstrado no quadro, a sigla NBC P+ onde é estabelecida a forma de conduta que o profissional deve seguir e as técnicas usa-se a sigla NBC T+ que relatam a forma que os procedimentos devem ser aplicados, (LONGO, 2011).

Longo (2011) apresenta em seu quadro que será de maior interesse nesta pesquisa, as NBC PA (normas profissional de auditoria) e as NBC TA (norma técnica de auditoria independente e de asseguração).

Seguindo o mesmo padrão das IASC, as normas de auditoria brasileiras adotaram a mesma numeração, onde é composto pela sigla + o número da norma que é representado por três dígitos (centena), que o primeiro número da centena significa o grupo á que se refere. (LONGO, 2011).

Assim o autor Longo (2011) demonstra como as NBC TA que estão classificadas por seções, conforme segue abaixo:

- Seção 200 – Princípios Gerais e Responsabilidades;
- Seção 300 e Seção 400 – Avaliação dos Riscos e Respostas aos Riscos Avaliados;
- Seção 500 – Evidência de Auditoria;
- Seção 600 – Utilização do Trabalho de Outros;
- Seção 700 – Conclusão da Auditoria e Emissão de Relatórios;
- Seção 800 – Áreas Específicas;

O processo da auditoria envolve toda a estrutura de normas e procedimentos técnicos que culminam com a emissão do relatório.

O CFC emitiu a Resolução 1.156/09, que dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade com o objetivo de seguir os mesmos padrões de elaboração e estilo utilizados nas normas internacionais. Dentro deste padrão, as normas brasileiras de auditoria, segundo Perez Junior (2010), foram divididas nas seguintes categorias:

- a) *NBC – PA – Profissionais*: definem as características pessoais e profissionais dos auditores independentes e estabelecem preceitos de conduta para o exercício profissional;
- b) *NBC – TA – Técnicas*: definem como os procedimentos de auditoria devem ser realizados e a forma como os trabalhos devem ser reportados, estabelecem conceitos doutrinários;
- c) *NBC – ITA – Interpretação Técnica*: são emitidas para elucidar determinados itens das normas técnicas;

- d) *CTA - Comunicado Técnico*: de caráter transitório, informativo, destinado a esclarecer sobre a adoção das normas brasileiras de contabilidade.

Para o desempenho da atividade de auditoria independente é primordial a independência. Segue abaixo o conceito de independência:

É a capacidade que a entidade de auditoria tem de julgar e atuar com integridade e objetividade, permitindo a emissão de relatórios ou pareceres imparciais em relação à entidade auditada, aos acionistas, aos sócios, aos quotistas, aos cooperadores e a todas as demais partes que possam estar relacionadas com o seu trabalho (CREPALDI, 2010, p. 231).

A independência exige que o profissional tenha autonomia de pensamento e postura que permita expressar sua opinião sem influências que possam comprometer o julgamento feito, a pessoa deve agir com integridade, objetividade e ceticismo profissional (CREPALDI, 2010).

O profissional de auditoria independente no campo de atuação não pode de forma alguma deixar que pessoas ou situações interfiram nas informações verdadeiras das demonstrações contábeis, no âmbito de distorcer beneficiando alguém com o resultado, tanto que é norma o auditor não ter vínculo algum com qualquer acionista, sócio, administrador, funcionários e outros que sejam ligados a empresa, desta forma ele estará ferindo o regulamento e podendo perder a independência.

Segundo Crepaldi (2010), o auditor deve trabalhar com o dever do sigilo profissional, onde em hipótese alguma ele deve revelar as informações que obteve na empresa que está auditando ou que auditou, salvo se a empresa solicitar por escrito alguma informação, nesta situação ele poderá divulgá-las com previa autorização. Sendo que toda a documentação relacionada com a auditoria realizada deve ser guardada em boa conservação no período de cinco anos.

Portanto o auditor deve cumprir vários procedimentos para que seu trabalho seja de alta credibilidade e sem interferência de terceiros, tendo sempre como objetivo principal o de examinar as demonstrações financeiras verificando se estão regulares com as normas e legislações vigentes no país e se não

contém nenhuma fraude ou erro, relatando sua opinião no relatório de auditoria independente.

Conforme Crepaldi (2010) comenta o auditor deve traçar um planejamento para o desempenho de suas funções dentro do prazo acordado com a empresa, levando em consideração as Normas de auditoria Independente e as Normas Brasileiras de Contabilidade. Sendo seu dever ser apto e ter o conhecimento necessário para a aplicação dos procedimentos e testes que será realizado e para o devido julgamento que será exposto em seu relatório final.

3.6 RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES

De acordo com Gramling, Rittenberg e Johnstone (2010), o relatório dos auditores independentes tem a finalidade de promover a comunicação clara entre o auditor e o leitor das demonstrações contábeis.

Para Santos e Pereira (2004) o produto final da auditoria das demonstrações contábeis é o relatório, cuja divulgação em conjunto com as demonstrações contábeis publicadas reflete o entendimento do auditor atinente aos exames, de uma forma padrão e resumida, que dê, aos leitores, em geral, uma noção dos trabalhos que realizou e, principalmente, o que concluiu.

Dessa forma, entende-se que o relatório da auditoria é a forma independente e técnica utilizada para dar fidedignidade aos dados apresentados nas demonstrações contábeis.

Em relação ao relatório de auditoria divulgado conjuntamente com as demonstrações contábeis, as NBC TAs contidas na seção 700 – Conclusão da Auditoria e Emissão de Relatórios –, definem e estabelecem as principais características e modelos de apresentação.

Na seção 700 estão contidas as seguintes NBC TAs:

- a) *NBC TA 700*: formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis;
- b) *NBC TA 705*: modificação na opinião do auditor independente;
- c) *NBC TA 706*: parágrafo de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente;
- d) *NBC TA 710*: informações comparativas – valores correspondentes e demonstrações contábeis comparativas;

- e) *NBC TA 720*: responsabilidade do auditor em relação a outras informações incluídas em documentos que contenham demonstrações contábeis auditadas.

O modelo de estrutura de apresentação do relatório é representado na Figura 3:

Figura 3 - Estrutura do relatório dos auditores independentes

<p>1º Parágrafo - <u>Introdutório</u> -Identificação das Demonstrações Contábeis</p>
<p>2º Parágrafo -Responsabilidades da Administração</p>
<p>3º Parágrafo -Responsabilidade dos Auditores Independentes</p>
<p>4º Parágrafo -Da <u>Opinião</u> -Expressa a opinião do auditor</p> <p>Não modificada = sem ressalva ou limpo modificada = com ressalva, adverso ou abstenção de opinião (novo termo generalizado)</p>

Fonte: Elaborado pelo autor

A Figura 3 exemplifica a estrutura de um relatório de auditoria de acordo com a NBC TA 700, dividido em quatro parágrafos básicos.

No parágrafo introdutório, deve se identificar as demonstrações contábeis sobre as quais o auditor está expressando sua opinião, indicando, outrossim, o nome da entidade, as datas e os períodos a que correspondem.

No segundo parágrafo, o auditor independente informa os responsáveis na organização pela elaboração das demonstrações contábeis. A descrição deve incluir uma explicação de que a administração é responsável pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável e pelos controles internos que a administração determinar serem necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis que não apresentem distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro.

No terceiro parágrafo, o auditor independente deve especificar que sua responsabilidade é expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na auditoria, levando em consideração que:

- a) a auditoria envolve a execução de procedimentos para obtenção de evidência de auditoria a respeito dos valores e divulgações nas demonstrações contábeis;
- b) os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causadas por fraude ou erro. Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados às circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos da entidade. Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos juntamente com a auditoria das demonstrações contábeis, o auditor deve omitir a frase de que a consideração do auditor sobre o controle interno não tem a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos;
- c) a auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis, tomadas em conjunto.

No quarto parágrafo, o auditor expressa sua opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis em relação às normas estabelecidas para sua elaboração.

Na estrutura apresentada na Figura 3, constam, ainda, o parágrafo de ênfase e outros assuntos. A NBC TA 706 regulamenta os procedimentos para inserção de ênfase e outros assuntos no relatório do auditor independente.

Perez Junior (2010) resume o entendimento da NBC TA 706 em relação ao parágrafo de ênfase, como sendo, um assunto apropriadamente divulgado nas demonstrações contábeis, mas que, de acordo com o julgamento do auditor,

é de tal importância que é fundamental dar um destaque, melhorando o entendimento dos usuários das demonstrações contábeis.

O parágrafo de outros assuntos refere-se a um assunto não divulgado ou não apresentado nas demonstrações contábeis e que, de acordo com o julgamento do auditor, é relevante para os usuários entenderem a auditoria.

A opinião do auditor pode ser não modificada ou limpa, de acordo com os preceitos da NBC TA 700, e modificada conforme a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente.

O relatório sem modificações ou limpo deve ser redigido quando o auditor não tiver tido qualquer limitação no alcance do seu trabalho e puder concluir que as demonstrações contábeis elaboradas, em todos os aspectos, estão livres de distorções relevantes (LONGO, 2011). Ele é conciso, mencionando somente o indispensável, conforme determinado pelas normas de auditoria, de acordo com a representação estrutural da Figura 3.

Por conseguinte, o auditor deve emitir um relatório com modificação quando não conseguir obter evidência apropriada e suficiente quanto a aspecto relevante que possa distorcer as informações contidas nas demonstrações contábeis ou quando concluir, por meio das evidências obtidas, que as demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes (LONGO, 2011).

A opinião modificada, de acordo com a NBC TA 705, compreende:

- a) Opinião com ressalva por:
 - discordância relevante das demonstrações contábeis em relação às práticas contábeis;
 - limitação no trabalho da auditoria.
- b) Opinião adversa; ou
- c) Abstenção de opinião.

De acordo com Perez Junior (2010), a ressalva por discordância é emitida quando o auditor realizou todos os procedimentos aplicáveis e encontrou alguma discordância de práticas contábeis que afetaram as demonstrações contábeis de forma relevante, mas não generalizada.

Já a ressalva por limitação no trabalho da auditoria, segundo Perez Junior (2010), deve estar contida no relatório, quando o auditor não conseguiu

aplicar todos os procedimentos de auditoria e, portanto, não pode formar opinião sobre algum item que isoladamente ou em conjunto com outros seja relevante, porém, não generalizado, perante as demonstrações contábeis.

O relatório com opinião adversa, segundo Crepaldi (2010), deve ser emitido quando o auditor identificar a existência de distorções que, isolada ou conjuntamente, for de tal magnitude que comprometam o conjunto das demonstrações contábeis.

De acordo com a NBC TA 705, quando o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião e ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes e generalizadas, deve abster-se de expressar uma opinião.

A abstenção de opinião também deve qualificar o relatório de auditoria quando, em circunstâncias extremamente raras envolvendo diversas incertezas, o auditor conclui que, independentemente de ter obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre cada uma das incertezas, não é possível expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis devido à possível interação das incertezas e seu possível efeito cumulativo sobre essas demonstrações contábeis.

Importante destacar que, quando o auditor modifica a opinião sobre as demonstrações contábeis, ele deve, além dos elementos específicos exigidos pela NBC TA 700, incluir um parágrafo no seu relatório de auditoria independente que forneça uma descrição do assunto que deu origem à modificação. O auditor deve colocar esse parágrafo imediatamente antes do parágrafo da opinião no seu relatório de auditoria independente, utilizando o título “Base para opinião com ressalva”, “Base para opinião adversa” ou “Base para abstenção de opinião”, conforme apropriado.

Além disso, quando o auditor expressa uma opinião com ressalva ou adversa, ele deve alterar a descrição de sua responsabilidade no relatório para especificar que ele acredita que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar sua opinião modificada.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo, apresenta-se a análise dos dados levantados na pesquisa. Foram objeto de análise os relatórios de auditoria independente divulgados de 25 instituições de ensino privado sem fins lucrativos credenciados pelo MEC como Universidades, dos exercícios findos de 2010 e 2011, sendo 12 associações civis e 13 fundações de direito privado, de duas regiões do Brasil, sul e sudeste. Neste material a região sul representa 60% das entidades e a região sudeste tem 40% de representatividade.

A análise de resultados está dividida em quatro partes. Na primeira parte realiza-se a análise descritiva do conteúdo dos relatórios de auditoria independente publicados em conjunto com as demonstrações contábeis, referente ao ano de 2010, das mantenedoras das universidades. Também demonstrando em quantidades se foram ou não modificados os relatórios apresentados, e ainda, comentando os principais aspectos e motivos das ressalvas.

Na segunda parte verifica-se o mesmo contexto que a primeira parte, porém, tendo como base os dados do ano de 2011. A terceira parte apresenta um comparativo entre os anos de 2010 e 2011 do conteúdo dos relatórios de auditoria independente, assim, analisando os principais pontos relevantes entre os dois períodos.

A quarta parte busca identificar a relação entre o desempenho econômico, através da análise do superávit ou déficit das IES pesquisadas com a opinião contida nos relatórios de auditoria independente.

4.1 CONTEÚDO DOS RAI DO ANO DE 2010

A análise descritiva dos resultados referentes a 2010, esta dividida em duas seções, na primeira, a análise da divulgação do RAI no conjunto das demonstrações contábeis publicadas pelas IES. Na segunda seção, a análise do conteúdo dos relatórios e quando aplicável, análise dos motivos da modificação na opinião dos auditores, conforme estabelecido na NBC TA 705.

4.1.1 Quanto a Apresentação dos RAI do Ano de 2010

A análise da apresentação do RAI conjuntamente com a publicação das demonstrações contábeis é requisito legal para a manutenção do CEBAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social), levando em consideração estas prerrogativas, a Tabela 2 apresenta os resultados da divulgação do RAI conjuntamente com as demonstrações contábeis.

Tabela 2 - Divulgação dos RAI do Ano de 2010 por Constituição Jurídica.

Constituição jurídica	Associação		Fundação		TOTAL	
Nº. Entidades	12		13		25	
Apresentação	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Publicado em 2010	11	92%	10	77%	21	84%
Não publicado em 2010	1	8%	3	23%	4	16%

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme tabela 2, pode-se verificar que no ano de 2010 entre as 25 instituições pesquisadas quatro delas não apresentaram o relatório de auditoria independente, e dividindo-as em fundações e associações analisa-se que as associações tiveram um percentual maior quanto a suas publicações que representam 92% e as fundações apresentaram 77%. Das associações apenas 8% não divulgaram os relatórios de auditoria independente o que se refere a uma entidade e as fundações tiveram 23% de não apresentação o equivalente a três universidades, assim quatro das vinte e cinco universidades não apresentaram seus RAI.

Ainda consegue-se analisar a relação entre as regiões das mantenedoras das universidades. Conforme segue tabela 3.

Tabela 3 - Divulgação dos RAI do Ano de 2010 por Regiões.

Região	Sul		Sudeste		TOTAL	
Nº. Entidades	15		10		25	
Apresentação	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Publicado em 2010	12	80%	9	90%	21	84%
Não publicado em 2010	3	20%	1	10%	4	16%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pode-se verificar na tabela 3, que a região sul está com o percentual mais baixo que a região sudeste, o que já era visto entre a relação apresentada das fundações e associações. Portanto a região sul tem 80% de representatividade de contrapartida com a região sudeste que apresenta 90% de apresentação dos relatórios de auditoria independente.

Em relação a não publicação dos relatórios de auditoria tendo como base as duas regiões citadas, percebe-se que em proporção a região sul apresenta uma disparidade maior, os três relatórios não apresentados tem uma relevância de 20% na região sul, e o único relatório não apresentado da região sudeste apresenta 9%.

Como mostra a tabela 3, o resultado final não muda, ainda continua sendo 84% dos relatórios apresentados e 16% não apresentados.

4.1.2 RAI Modificados e Não Modificados do Ano de 2010

Esta seção terá como base a opinião dos auditores independentes que realizaram a auditoria em cada entidade onde, os relatórios de auditoria independente foram classificados em modificados ou não modificados. Os relatórios que foram expressos de forma não modificada ou limpos estão em conformidade com a NBC TA 700 e os relatórios modificados de acordo com a NBC TA 705, e nestes, constam opiniões referentes a distorções relevantes nas demonstrações contábeis.

A análise buscou identificar na amostra, quantas IES apresentaram RAI não modificados, quantas apresentaram RAI modificados e quais foram as

modificações apresentadas, entre elas, ressalvas e as quantidades de ressalvas, abstenção de opinião ou opinião adversa conforme a NB CTA 705.

Na tabela 4, estão apresentados os resultados, divididos por constituição jurídica das mantenedoras.

Tabela 4 – RAI Modificado ou Não Modificado por Constituição Jurídica.

Constituição jurídica	Associação		Fundação		TOTAL	
Nº. Entidades	11		10		21	
RAI	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Modificado	3	27%	3	30%	6	29%
Não Modificado	8	73%	7	70%	15	71%
Quant. Ressalvas	9	-	4	-	13	-

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme tabela 4, pode-se verificar que o número absoluto de RAI com opinião modificada, tanto nas associações, quanto nas fundações são os mesmos, em termos gerais, pode se aferir que aproximadamente 30% da amostra, apresenta RAI modificado.

Destaca-se também a relação entre as regiões nos mesmos aspectos, como mostra a tabela 5.

Tabela 5 – RAI Modificado ou Não Modificado entre por Regiões.

Região	Sul		Sudeste		TOTAL	
Nº. Entidades	12		9		21	
RAI	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Modificado	6	50%	0	0%	6	29%
Não Modificado	6	50%	9	100%	15	71%
Quant. Ressalvas	13	-	0	-	13	-

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme demonstrado na tabela 4, a região sul está bem dividida, pois representa 50% de relatórios modificados e o mesmo percentual para os não modificados. Enquanto que na região sudeste não foram detectados RAI modificados, isso posto, pode se dizer que na amostra extraída, os maiores problemas contábeis, segundo a opinião dos auditores independentes, encontram-se nas IES do sul do país.

Cabe ainda, fazer referência as modificações com ressalvas que ao todo somaram 13, ou seja, não se pode simplesmente dizer que os problemas encontrados pelos auditores nas demonstrações contábeis com ressalvas, derivam de somente um único problema ou distorção, podem ser a soma de mais de uma distorção relevante por demonstração contábil o que será objeto de análise no próximo subcapítulo.

4.1.3 Principais Motivos das Ressalvas Analisadas nos RAI do Ano de 2010

Com base na opinião dos auditores independentes foram estratificados e classificados os motivos das distorções apresentadas nos RAI das demonstrações contábeis das IES da amostra, de acordo com os dados apresentados na Tabela 6.

Tabela 6 – Principais Motivos Apresentados nos RAI do Ano de 2010 por Constituição Jurídica.

Constituição jurídica	Associação		Fundação		TOTAL	
Nº. Ressalvas	9		4		13	
Motivos	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Imobilizado	1	11%	1	25%	2	15%
Contingência	5	56%	2	50%	7	54%
Créditos Contas a receber	0	0%	1	25%	1	8%
Limitação de Escopo (partes relacionadas)	1	11%	0	0%	1	8%
PDD	2	22%	0	0%	2	15%

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme tabela 6, pode-se verificar que as distorções nas demonstrações contábeis mais apresentadas, na opinião dos auditores correspondem, as contingências que tanto nas fundações, quanto nas associações constituem-se em mais de 50% do total das distorções apresentadas, neste caso, as mantenedoras das universidades estão deixando de contabilizar perdas contingenciais que podem trazer impactos no superávit/déficit operacional e o endividamento, afetando a liquidez e impossibilitando a tomada de decisões pelos usuários das demonstrações destas instituições.

Nas associações o segundo maior problema, na opinião dos auditores, refere-se à constituição ou simplesmente a falta de constituição da Provisão para Devedores Duvidosos – PDD com 22% e por fim, a limitação de escopo referente à falta de análise de “partes relacionadas”, ocasionada pela impossibilidade dos auditores efetuarem os procedimentos necessários em uma das mantidas que consolidam suas demonstrações contábeis com a mantenedora.

Nas fundações, as distorções, quanto a informações contidas nas demonstrações contábeis referentes, ao imobilizado e contas a receber por mensalidades, figuram em segundo lugar, com uma ressalva por item.

A Tabela 7 apresenta os dados divididos por região geográfica.

Tabela 7 – Principais Motivos Apresentados nos RAI do Ano de 2010 por Regiões.

Região	Sul		Sudeste		TOTAL	
Nº. Ressalvas	13		0		13	
Motivos	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Imobilizado	2	15%	0	0%	2	15%
Contingência	7	54%	0	0%	7	54%
Créditos Contas a receber	1	8%	0	0%	1	8%
Limitação de Escopo (partes relacionadas)	1	8%	0	0%	1	8%
PDD	2	15%	0	0%	2	15%

Fonte: Elaborado pelo autor

Com os dados da tabela 7, pode-se verificar a grande disparidade entre as duas regiões, sendo somente a região sul que tem ressalvas em seus relatórios de auditoria independente, neste tocante, os principais problemas refere-se a, 54% contingências, 15% Imobilizado e PDD e com 8%, Créditos Contas a Receber e a Limitação de Escopo referente a partes relacionadas, conforme já comentado referentes aos dados apresentados na Tabela 6.

4.2 CONTEÚDO DOS RAI DO ANO DE 2011

Dando continuidade a análise, verificam-se aqui o conteúdo dos relatórios de auditoria independente do ano 2011. Tendo como base as mesmas classificações expostas para o ano de 2010.

4.2.1 Quanto a Apresentação dos RAI do ano de 2011

Com o mesmo objetivo, analisar o conteúdo dos relatórios de auditoria independente, foram analisados os dados do período do ano de 2011.

As vinte e cinco universidades pesquisadas em 2011 apresentaram o RAI em contrapartida ao ano de 2010, aonde quatro IES não apresentaram o RAI, conjuntamente com as demonstrações contábeis.

De acordo com a tabela 8, verifica-se a apresentação dos relatórios de auditoria independente das mantenedoras das universidades sem fins lucrativos que foram divulgados juntamente com as demonstrações contábeis do ano de 2011.

Tabela 8 – Divulgação dos RAI do Ano de 2011 por Constituição Jurídica e por Regiões.

Período	2011				2011			
	Associação		Fundação		Sul		Sudeste	
Nº. Entidades	12		13		15		10	
Apresentação	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Publicado em 2011	12	100%	13	100%	15	100%	10	100%
Não publicado em 2011	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme a tabela 8 pode-se verificar que todas as mantenedoras divulgaram os relatórios de auditoria independente, obtendo nessa análise 100% de apresentação, sendo apenas separados em associações e fundações e regiões sul e sudeste.

4.2.2 RAI Modificados e Não Modificados do Ano de 2011

Esta seção terá como base a opinião dos auditores independentes que realizaram a auditoria em cada entidade onde, os relatórios de auditoria independente foram classificados em modificados ou não modificados. Os relatórios que foram expressos de forma não modificada ou limpo, estão em conformidade com a NBC TA 700 e os relatórios modificados, de acordo com a NBC TA 705 e nestes, constam opiniões referentes a distorções relevantes nas demonstrações contábeis.

A análise buscou identificar na amostra, quantas IES apresentaram RAI não modificados, quantas apresentaram RAI modificados e quais foram as modificações apresentadas, entre elas, ressalvas e as quantidades de ressalvas, abstenção de opinião ou opinião adversa conforme a NB CTA 705.

Na tabela 9, estão apresentados os resultados, divididos por constituição jurídica das mantenedoras.

Tabela 9 – RAI Modificado ou Não Modificado entre as Associações e Fundações.

Constituição jurídica	Associação		Fundação		TOTAL	
Nº. Entidades	12		13		25	
RAI	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Modificado	3	25%	5	38%	8	32%
Não Modificado	9	75%	8	62%	17	68%
Quant. Ressalvas	2	-	16	-	18	-

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme tabela 9 pode-se averiguar que as associações obtiveram 75% dos relatórios não modificados ou limpos e 25% modificados, o equivalente a

três IES com relatórios com ressalvas ou com abstenção de opinião, sendo que nestes, foram expressos duas ressalvas.

Enquanto as fundações tiveram um percentual de 62% de relatórios não modificados e 38% modificados, ou seja, cinco relatórios, porém o que se destaca é o número de ressalvas das fundações, onde nesse período foram encontradas 16.

Ainda que o percentual de diferença entre as associações e fundações seja pequeno, existe uma grande diferença em números quanto às ressalvas emitidas pelos auditores, o que representa maiores distorções nas demonstrações contábeis das fundações do que nas associações, de acordo com a opinião dos auditores independentes.

E dentro da proporcionalidade total os relatórios não modificados tiveram um percentual de 68%, das vinte e cinco universidades estudadas e os relatórios modificados tiveram uma representatividade de 32%, tendo um total de 18 ressalvas.

A Tabela 10 faz a mesma comparação, em relação dos relatórios apresentados pelas mantenedoras entre as regiões sul e sudeste.

Tabela 10 – RAI Modificado ou Não Modificado entre as Regiões Sul e Sudeste.

Região	Sul		Sudeste		TOTAL	
Nº. Entidades	15		10		25	
RAI	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Modificado	8	53%	0	0%	8	32%
Não Modificado	7	47%	10	100%	17	68%
Quant. Ressalvas	18	-	0	-	18	-

Fonte: Elaborado pelo autor

Examinando a tabela 10 consegue-se verificar que dentre as vinte e cinco universidades, sendo 15 do sul e 10 da região sudeste, a região sul concentra todos os relatórios modificados, examinados no período, representando 53% do total. Considerando o número de 18 ressalvas emitidas.

Já a região sudeste, totalmente oposta à região sul, apresenta todos os relatórios com opinião não modificada, tendo 100% de representatividade neste aspecto, e por consequência nenhuma ressalva. Consegue-se perceber a grande disparidade apresentada entre a opinião dos auditores nas duas regiões contrastadas.

4.2.3 Principais Motivos das Ressalvas Analisadas nos RAI do Ano de 2011

Dividindo-se em associações e fundações e depois em regiões sul e sudeste, conforme segue tabela 11, verificam-se as principais causas das ressalvas existentes nos relatórios emitidos no ano de 2011.

Tabela 11 – Principais Motivos Apresentados nos RAI do Ano de 2010 por Constituição Jurídica.

Constituição jurídica	Associação		Fundação		TOTAL	
Nº. Ressalvas	2		16		18	
Motivos	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Imobilizado	0	0%	4	24%	4	22%
Impairment	0	0%	1	6%	1	6%
Contingência	1	50,00%	7	44%	8	44%
Créditos Contas a receber	0	0,00%	2	13%	2	11%
Limitação de Escopo (partes relacionadas)	1	50,00%	2	13%	3	17%

Fonte: Elaborado pelo autor

Verificando a tabela 11, consegue-se analisar os principais motivos das ressalvas emitidas pelos auditores independentes que auditaram as mantenedoras das universidades pesquisadas em 2011.

As contingências apresentam maior percentual de distorção identificado pelos auditores nas demonstrações contábeis com 44%, em segundo lugar, a falta de controle e/ou inobservância das normas contábeis que se referem aos

ativos imobilizados, principalmente, em função das alterações trazidas pelas normas brasileiras convergidas do padrão internacional, neste mesmo contexto, a falta de aplicação do teste de recuperabilidade dos ativos, obrigatório pela *NBC TG 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos*, foi identificado em um dos relatórios analisados, demonstrando a dificuldade de adaptação ao novo padrão contábil.

As contas a receber por mensalidades apresentaram distorções em 11% do total da amostra, equanto que as limitações de escopo correspondem ao terceiro maior problema apontado pelos auditores perfazendo 17% do total da amostra.

Analisando por caracterização jurídica das IES analisadas, podê se identificar, que em 2011 as fundações concentraram o maior número de RAI com distorções, 16 RAI modificados, contra 2 das fundações.

A Tabela 12 apresenta os resultados divididos por região geográfica.

Tabela 12 – Principais Motivos Apresentados nos RAI do Ano de 2010 por Região.

Região	Sul		Sudeste		TOTAL	
Nº. Ressalvas	18		0		18	
Motivos	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Imobilizado	4	22%	0	0%	4	22%
Impairment	1	6%	0	0%	1	6%
Contingência	8	44%	0	0%	8	44%
Créditos Contas a receber	2	11%	0	0%	2	11%
Limitação de Escopo (partes relacionadas e falta de informação)	3	17%	0	0%	3	17%

Fonte: Elaborado pelo autor

A Tabela 12 apresenta os motivos das ressalvas identificadas nos RAI da região sul, uma vez que a região sudeste, não apresentou RAI com modificações no período.

Outro dado importante foi a constatação de RAI com abstenção de opinião em 2011, referente a uma associação, onde os auditores identificaram e apontaram diversas limitações no alcance do seu trabalho que impossibilitaram a emissão de opinião com ressalvas, estes dados foram considerados para análise de número de RAI modificados, porém, não foram considerados no computo geral das ressalvas por tipo de distorção identificada.

Essa abstenção de opinião aconteceu por vários motivos, um deles foi a falta de contabilização de várias autuações fiscais que a entidade havia recebido relacionadas aos tributos fiscais, onde os consultores jurídicos avaliaram a situação como possível perda e até o fechamento do relatório os auditores não tinham recebido em tempo hábil documentos suficientes para sua avaliação. Também ocorre que não foram examinadas por nenhum auditor independente as demonstrações contábeis da controlada que a universidade possui e nem se encontra reconhecido em sua contabilidade esse investimento.

Não receberam retorno das circularizações feitas para as instituições financeiras e nem dos consultores jurídicos, tendo que aplicar procedimentos alternativos, porém mesmo com esse método não foi possível a confirmação de muitos dados, contanto o relatório menciona que foram insuficientes os dados levantados para a análise feita. E por decorrência da implantação de uma estrutura de controle interno os auditores independentes não conseguiram dar valores exatos aos saldos de várias contas, onde elencam no relatório de A a N todas as contas divergentes que não conseguiram informações relevantes para examinar.

Entre esses e outros motivos que formam a base para a abstenção de opinião dos auditores independentes desta entidade, portanto, não conseguiram emitir uma opinião referente às demonstrações contábeis.

4.3 COMPARATIVO ENTRE OS RAI DOS ANOS DE 2010 E 2011

Com a análise dos resultados dos dois anos, é possível realizar um comparativo entre os períodos, que é a relação dos relatórios modificados e não modificados e a relevância entre os motivos citados nos dois anos.

4.3.1 RAI Modificado e Não Modificado dos Anos de 2010 e 2011

A Tabela 13 apresenta nesta análise a variação entre os relatórios de auditoria independente entre os dois anos.

Tabela 13 – RAI Modificados X RAI Não Modificados 2010 e 2011 por Constituição Jurídica.

Período	2010			2011			Análise comparativa		
Constituição Jurídica	Associação	Fundação	Totais	Associação	Fundação	Totais	Associação	Fundação	Totais
Nº. Entidades	11	10	21	12	13	25	Variação %		
Modificado	3	3	6	3	5	8	0%	67%	33%
Não Modificado	8	7	15	9	8	17	13%	14%	13%
Quant. Ressalvas	9	4	13	2	16	18	-78%	300%	38%

Fonte: Elaborado pelo autor

Os dados da Tabela 13 indicam que não houve variação entre os RAI modificados nas associações no período, porém diminuíram consideravelmente os números de ressalvas nos RAI com opinião modificada de 9 ressalvas em 2010 para 2 ressalvas em 2011, o que representa que as associações melhoraram suas demonstrações contábeis para publicação do exercício de 2011.

As fundações, em contrapartida, apresentaram variação de 67% a mais de RAI com opinião modificada, passando de 3 em 2010 para 5 em 2011, outro dado importante, foi a constatação do aumento significativo do número de ressalvas contidos nas demonstrações contábeis, de 4 em 2010, para 16 em 2011, o que indica que em 2011 houve um acréscimo de distorções apresentadas nas demonstrações contábeis das fundações.

De forma geral, pode se verificar que os RAI modificados tiveram um aumento de 33% e a quantidade de ressalvas contidas nesses relatórios aumentou em 38% no período.

A Tabela 14 apresenta os dados por região geográfica.

Tabela 14 – RAI Modificados X RAI Não Modificados 2010 e 2011 por Regiões.

Período	2010			2011			Análise comparativa		
	Região	Sul	Sudeste	Totais	Sul	Sudeste	Totais	Sul	Sudeste
Nº. Entidades	12	9	21	15	10	25	Variação %		
Modificado	6	0	6	8	0	8	33%	0%	33%
Não Modificado	6	9	15	7	10	17	17%	11%	13%
Quant. Ressalvas	13	0	13	18	0	18	38%	0%	38%

Fonte: Elaborado pelo autor

Os dados da Tabela 14 apresentam as variações ocorridas entre os RAI modificados no período, demonstrando aumento de 33% na região sul, única região que obteve RAI modificado nos dois períodos analisados. Este resultado revela, que independente da caracterização jurídica da mantenedora da IES, a região sul que apresenta distorções nos dois períodos analisados, detém também, aumento de ressalvas entre 2010 e 2011.

4.3.2 Comparativo Entre os Principais Motivos das Ressalvas Apresentadas nos Anos de 2010 e 2011

Nesta seção comparam-se os motivos classificados entre os dois anos com verificando o aumento ou diminuição dos mesmos de um exercício para o outro.

Conforme segue tabela 15 que expressa os motivos das ressalvas emitidas analisando a variação de um período para o outro.

Tabela 15 – Motivos das Ressalvas dos RAI dos Dois Anos por Constituição Jurídica.

Período	2010			2011			Análise comparativa		
	Constituição Jurídica	Associação	Fundação	Totais	Associação	Fundação	Totais	Associação	Fundação
Nº. Ressalvas	9	4	13	2	16	18	Variação %		
Imobilizado	1	1	2	0	4	4	-100%	300%	100%
Impairment	0	0	0	0	1	1	0%	-	-
Contingência	5	2	7	1	7	8	-80%	250%	14%
Créditos Contas a Receber	0	1	1	0	2	2	0%	100%	100%
Limitações de Escopo	1	0	1	1	2	3	0%	-	200%
PDD	2	0	2	0	0	0	-100%	0%	-100%

Fonte: Elaborado pelo autor

Os dados da Tabela 15 demonstram aumento de distorções relevantes nas demonstrações contábeis das fundações, de 2010 para 2011, segundo análise dos auditores independentes, nos seguintes itens: limitações de escopo, imobilizado, impairment, contingências e créditos – contas a receber.

Já as associações demonstram melhora significativa, quando comparadas com as opiniões dos auditores de 2010 para 2011.

A tabela 16 demonstra os motivos das ressalvas nas IES da região sul, única região que apresentou ressalvas no período analisado.

Tabela 16 – Motivos das Ressalvas dos RAI dos Dois Anos por Regiões.

Período	2010	2011	Variação
Região	Sul	Sul	% 2010-2011
Nº. Ressalvas	13	18	38%
Imobilizado	2	4	100%
Impairment	0	1	-
Contingência	7	8	14%
Créditos Contas a Receber	1	2	100%
Limitações de Escopo	1	3	200%
PDD	2	0	-100%

Fonte: Elaborado pelo autor

Os resultados demonstram um aumento de ressalvas, destacando-se as contingências passivas, maior número de ressalvas nos dois períodos, individualmente e em conjunto. Outros, como o imobilizado e limitações de escopo, apresentaram evolução de 2010 para 2011, depreendendo, falta de observância aos princípios e as normas contábeis, para registro, mensuração, classificação e divulgação destes itens nas demonstrações contábeis. Única melhora, já comentada na análise por caracterização jurídica, corresponde a diminuição de opinião com ressalva, em relação a provisão para devedores duvidosos.

4.4 DADOS ESTATÍSTICOS

Nesta seção é apresentada análise complementar do estudo com a utilização de ferramentas estatísticas. Apresenta-se o contraste entre as IES que possuem RAI com opinião modificada com as IES que obtiveram RAI com

opinião não modificada, utilizando como variável dependente o desempenho econômico, representado pelo superávit ou déficit do exercício apresentado por cada entidade.

4.4.1 Análise entre os relatórios modificados e o desempenho econômico das IES

Nas análises descritivas pode-se observar que as IES do sul apresentaram RAI com opiniões modificadas, enquanto que as IES do sudeste não apresentaram, em nenhum dos dois anos, opiniões modificadas no RAI.

Resta então, avaliar por meio de métodos estatísticos, através da análise de variância (ANOVA), se existe relação entre o desempenho econômico das IES com relatórios modificados e as IES que possuem relatórios limpos, ou seja, sem distorções relevantes nas demonstrações contábeis, de acordo com a opinião dos auditores independentes. Assim, na Tabela 17 apresenta-se o resultado da análise de variância.

Tabela 17 – Análise de Variância entre o desempenho econômico das IES com RAI com Opinião Modifica e IES com RAI com Opinião Não Modificada

ANOVA FATOR ÚNICO							
SUPERVIT OU DÉFICT IES RAI NÃO MODIFICADO X SUPERÁVIT DÉFICT IES RAI MODIFICADO							
<i>Grupo</i>	<i>Contagem</i>	<i>Soma</i>	<i>Média</i>	<i>Variância</i>	<i>F</i>	<i>valor-P</i>	<i>F crítico</i>
Relatórios Não Modificados	36	156.402.048,38	4.344.501,34	146.295.914.210.979,00	5,438	0,024	2,813
Relatórios Modificados	14	(55.584.182,43)	(3.970.298,75)	79.319.725.904.555,90			

Fonte: Elaborado pelo autor

Observando os dados da Tabela 17, percebe-se que as IES sem modificações no RAI possuem um superávit médio de R\$ 4.344.501,34. Já as IES que apresentaram RAI com opinião modificada apresentaram em média déficit de R\$ 3.970.298,75, o que se confirma estatisticamente pela análise de variância, na qual o “F” calculado é de 5,438 enquanto que o “F crítico” é bem inferior, situado em 2,813. Com isso pode se afirmar que as IES que contém modificações no RAI, são também, aquelas que apresentam maiores déficits em suas demonstrações contábeis, num nível de significância de 90%, o que pode ser comprovado pelo Valor-P de 0,024, ou seja, há somente 2,4% de

possibilidade dos desempenhos econômicos apresentados nas demonstrações contábeis (Superávit/déficit), serem provenientes de grupos de mesma média.

Concluídas as análises dos dados, serão apresentadas na sequência as considerações finais e recomendações advindas da pesquisa realizada.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

5.1 CONCLUSÃO

Este estudo propôs-se a analisar o conteúdo dos RAI das mantenedoras das universidades brasileiras de ensino privado sem fins lucrativos.

Para isso, foram analisadas 25 publicações de demonstrações contábeis de ESFL credenciadas como universidades pelo MEC nas regiões, sul e sudeste, relativas ao exercício social de 2010 e 25 publicações do exercício de 2011, das mesmas IES. Inicialmente, estas entidades foram caracterizadas quanto à classificação, à personalidade jurídica aplicável, ao setor e às normas de auditoria vigentes. Em seguida, foi possível analisar o conteúdo dos RAI.

Os resultados das análises do conteúdo dos RAI foram apresentados por tipo de caracterização jurídica, associações e fundações e pela região geográfica das instituições pesquisadas, sul e sudeste.

As conclusões advindas das análises descritivas levaram em consideração a divulgação do RAI no conjunto das demonstrações contábeis publicadas e a opinião dos auditores independentes, quanto à modificação, que pode ser, com ressalvas, adversa ou com abstenção de opinião.

No ano de 2010 entre as 25 instituições pesquisadas, quatro delas não apresentaram o relatório de auditoria independente, enquanto que em 2011, todas as 25 IES divulgaram o RAI conjuntamente com as demonstrações contábeis.

Quanto aos tipos de RAI emitidos pelos auditores, pode se constatar que em 2010 o número absoluto de RAI com opinião modificada, tanto nas associações, quanto nas fundações são os mesmos, em termos gerais, pode se aferir que aproximadamente 30% da amostra apresenta RAI modificado, sendo que, em relação às regiões o achado mais significativo foi a falta de RAI com opinião modificado nas IES da região sudeste. Dessa forma, os principais motivos das ressalvas se referem às contingências que tanto nas fundações, quanto nas associações constituem mais de 50% do total das distorções apresentadas, nesse caso, as mantenedoras das universidades estão deixando de contabilizar perdas contingenciais que podem trazer impactos no superávit/déficit operacional e o endividamento, afetando a liquidez e

impossibilitando a tomada de decisões pelos usuários das demonstrações destas instituições.

Nas associações, o segundo maior problema, na opinião dos auditores, refere-se à constituição ou simplesmente a falta de constituição da Provisão para Devedores Duvidosos – PDD com 22% e por fim, a limitação de escopo referente à falta de análise de “partes relacionadas”, ocasionada pela impossibilidade dos auditores efetuarem os procedimentos necessários em uma das mantidas que consolidam suas demonstrações contábeis com a mantenedora.

Nas fundações, as distorções, quanto a informações contidas nas demonstrações contábeis referentes, ao imobilizado e contas a receber por mensalidades, figuram em segundo lugar, com uma ressalva por item.

Na sequência, foram elaboradas as mesmas análises com as publicações do ano de 2011, onde os relatórios não modificados tiveram um percentual de 68%, das vinte e cinco universidades estudadas e os relatórios modificados tiveram uma representatividade de 32%, tendo um total de 18 ressalvas. Não foi detectado em 2011, RAI modificado para as IES da região sudeste, corroborando com as análises de 2010.

Analisando por caracterização jurídica das IES, pode-se identificar, que em 2011 as fundações concentraram o maior número de RAI com distorções, 16 contra 2 das fundações e a distorção mais significativa de 2011, de acordo com a opinião dos auditores, também é relacionada a contingência passiva, perfazendo 44% do total das ressalvas nos RAI.

Continuando com as conclusões mais significativas advindas das análises descritivas, foi possível elaborar a análise comparativa entre os dois períodos, tanto por caracterização jurídica, quanto por região. Assim, pode-se verificar que os RAI modificados tiveram um aumento de 33% e a quantidade de ressalvas contidas nestes relatórios, aumentaram em 38% no período, sendo as fundações responsáveis diretamente por este aumento.

Concluindo a análise descritiva pode-se dizer que as IES do sul detêm maiores problemas contábeis, de acordo com a opinião dos auditores independentes, do que as IES do sudeste e que, as fundações apresentaram maior número de ressalvas do que as associações no período.

Após as análises particularizadas, tanto por constituição jurídica quanto por região geográfica, foram realizadas as análises complementares do estudo,

contrastando as IES que tiveram opinião não modificada no RAI com as IES com opinião modificada, utilizando como variável dependente, o desempenho econômico das IES, observado nas demonstrações contábeis através do superávit ou déficit em cada um dos dois exercícios.

Os resultados das análises vieram por confirmar estatisticamente pela análise de variância (ANOVA), que as IES que possuem maior déficit ou menores resultados econômicos, são também, aquelas que apresentam RAI modificados, o que aumenta a importância da análise do RAI para a tomada de decisões, colaborando com uma das principais finalidades da contabilidade enquanto ciência social.

Embora este trabalho esteja pautado pela delimitação da amostra às demonstrações contábeis publicadas exclusivamente nos anos de 2010 e 2011 – por tratarem-se das primeiras demonstrações contábeis do processo de convergência para o IFRS e primeiros relatórios de auditoria de acordo com as normas convergidas do IFAC, trata-se de um estudo precursor, uma vez que considera a atual prática contábil adotada no Brasil na íntegra como base para a análise dos dados.

5.2 RECOMENDAÇÕES

Concluído o trabalho, restam ainda muitos pontos que poderão ser abordados em estudos científicos futuros. Dentre estes, a análise da gestão das IES como um todo, levando em consideração a instrução dos responsáveis pelo departamento contábil e a estrutura administrativa, buscando explicar se o ambiente de controle e os riscos inerentes colaboram para que sejam emitidos RAI com opinião modificada conjuntamente com as distorções contábeis analisadas.

Outro estudo recomendado é o da análise do endividamento das IES com os motivos das ressalvas no RAI com períodos maiores, a fim de identificar se as distorções contábeis apontadas nos RAI aumentam em IES que apresentam maiores endividamentos.

Pode-se desdobrar, também, em estudos sobre a melhoria da evidenciação em função da obrigatoriedade de auditoria independente e a assimetria destes com os procedimentos contábeis aplicáveis ao setor.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria Um Curso Moderno e Completo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

AMARAL, Francisco. **Direito civil: introdução**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

ATTIE, William. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

AZEVEDO, Osmar Reis. **Obrigações fiscais das entidades sem fins lucrativos e sociedades cooperativas**. São Paulo: IOB Thompson, 2006.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 06/08/2012

_____. **Decreto nº 2.207, de 15 de abril de 1997**. Regulamenta, para o Sistema Federal de Ensino, as disposições contidas nos arts. 19, 20, 45, 46 e § 1º, 52, parágrafo único, 54 e 88 da Lei nº 9.394, de 1996, e dá outras providências. Revogado pelo Decreto 2.306, de 19.8.1997. Disponível em: <<http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/23/1997/2207.htm>>. Acesso em: 06/08/2012

_____. **Decreto nº 5.225, de 01 de outubro de 2004**. Altera dispositivos do Decreto nº 3.860, de 9 de julho de 2001, que dispõe sobre a organização do ensino superior e a avaliação de cursos e instituições, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/decreto/d5225.htm>. Acesso em: 06/08/2012

_____. **Decreto nº 5.773, de 9 de maio de 2006**. Dispõe sobre o exercício das funções de regulação, supervisão e avaliação de instituições de educação superior e cursos superiores de graduação e seqüenciais no sistema federal de ensino. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5773.htm>. Acesso em: 06/08/2012

_____. **Decreto-Lei nº 464, de 11 de fevereiro de 1969**. Estabelece normas complementares à Lei nº 5.540, de 28 de novembro de 1968, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/126095/decreto-le>>. Acesso em: 06/08/2012

BRASIL. **Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm>. Acesso em: 06/08/2012

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o código civil. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2002/lei10406.htm>>. Acesso em: 08/08/2012

_____. **Lei nº 10.861, de 14 de abril de 2004**. Institui o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES e dá outras providências. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/arquivos/pdf/leisinaes.pdf>>. Acesso em: 08/08/2012

_____. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 08/08/2012

_____. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2009/lei11941.htm>>. Acesso em: 08/08/2012

_____. **Lei nº 4.024, de 20 de dezembro de 1961**. Fixa as Diretrizes e Bases da Educação Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4024.htm>. Acesso em: 08/08/2012

_____. **Lei nº 5.540, de 28 de novembro de 1968**. Fixa normas de organização e funcionamento do ensino superior e sua articulação com a escola média, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5540.htm>. Acesso em: 08/08/2012

_____. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <<http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1976/6404.htm>>. Acesso em: 08/08/2012

_____. **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://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 08/08/2012

BRASIL. **Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996**. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/seed/arquivos/pdf/tvescola/leis/lein9394.pdf>>. Acesso em: 08/08/2012

_____. **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei953297.htm>>. Acesso em: 08/08/2012

_____. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a legislação tributária federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei971898.htm>>. Acesso em: 08/08/2012

_____. **Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998.** Altera dispositivos das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Lei no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1998/9732.htm>>. Acesso em: 08/08/2012

_____. **Lei nº 9.870, de 23 de novembro de 1999.** Dispõe sobre o valor total das anuidades escolares e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9870.htm>. Acesso em: 08/08/2012

_____. MEC - Ministério da Educação. **Sinopses estatísticas da educação superior (graduação) – 2009.** 2009. Disponível em: <<http://www.inep.gov.br/superior/censosuperior/sinopse/default.asp>>. Acesso em: 08/08/2012

_____. **Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.** Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/mps/mp2158-35.htm>>. Acesso em: 08/08/2012

_____. Ministério da Justiça. **Cartilha:** instituições privadas de ensino superior. 2007. Disponível em: <<http://www.prsp.mpf.gov.br/prdc/especiais/cartilha/PES.pdf>>. Acesso em: 08/08/2012

_____. Receita Federal. **Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004.** Dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2004/in3902004.htm>>. Acesso em: 08/08/2012

CARVALHO, Cristiano; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Aspectos jurídicos do terceiro setor.** São Paulo: IOB Thomson, 2005.

CAVALCANTE, Joseneide Franklin. **Educação superior:** conceitos e classificações. Brasília: Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais, 2000. Disponível em: <http://www.inep.gov.br/download/cibec/2000/serie_documental/educacao_superior_n8.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2011.

CELLA, Antônio Sérgio. **Sistemas de informação para gestão estratégicas para IES-Privadas**. Dissertação (Mestrado), PUC, Campinas, SP, 2006.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. São Paulo: Makron Books, 1996.

_____; _____. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC. **Pronunciamento Técnico CPC 00: pronunciamento conceitual básico: estrutura conceitual**. Brasília, 11 jan. 2008. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf>.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas de entidades de interesse social**. Brasília, n. 2, 2004.

CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO - CNE. **Resolução nº 10, de 11 de março de 2002**. Dispõe sobre o credenciamento, transferência de mantença, estatutos e regimentos de instituições de ensino superior, autorização de cursos de graduação, reconhecimento e renovação de reconhecimento de cursos superiores, normas e critérios para supervisão do ensino superior do Sistema Federal de Educação Superior. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/sesu/arquivos/pdf/CES102002.pdf>>.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RS - CRC-RS. **Contabilidade para pequenas e médias empresas**. 2. ed. Porto Alegre: CRCRS, 2011a.

_____. **Normas brasileiras de contabilidade, auditoria independente, auditoria interna, perícia contábil**. 5. ed. Porto Alegre: CRCRS, 2011b.

COSTA, Victor Salomão Vilanova. **Evolução da Auditoria Contábil na Itália**. Goiânia – GO, Dezembro de 2011.

COSTA JÚNIOR, L. C. Terceiro setor e economia social. **Cadernos do III Setor**, São Paulo, n. 2, abr. 2008.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GRAMLING, Audrey A.; RITTENBERG, Larry; JOHNSTONE, Karla M. **Auditoria**. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

GRAZZIOLI, Airton; RAFAEL, J. Edson. **Fundações privadas: doutrina e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA - IBGC. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil - 2005**. Rio de Janeiro, n. 8, 2008. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/fasfil/2005/fasfil.pdf>>.

IBRACON - INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **Auditoria: registros de uma profissão – 2007**. São Paulo.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Teoria da contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____; MARION, Sérgio Carlos; FARIA, Ana Cristina de. **Introdução a teoria da contabilidade para o nível de graduação**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LINS, Luiz dos Santos; SILVA, Raimundo Nonato Sousa. Responsabilidade sócio-ambiental ou greenwash: uma avaliação com base nos relatórios de sustentabilidade ambiental. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 1, jan./jul. 2009.

LONGO, Claudio Gonçalo. **Manual de auditoria de demonstrações contábeis**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MENEGAT, Valdenir. **Utilização dos sistemas de custo pelas instituições de ensino superior do sistema ACADE/SC**. 146 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, 2006.

MENEGHEL, Maria Stela. **A crise da universidade moderna no Brasil**. 330 f. Tese (Doutorado em Educação) – Faculdade de Educação, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, SP, 2001.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de direito civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2000. v. 1.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de demonstrações contábeis**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RAMOS, Regina Liliana. **Impactos decorrentes do tratamento contábil das gratuidades em entidades beneficentes de assistência social no Rio Grande do Sul**. 121 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, RS, 2010.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SALING, Lisiane Becker. **Proposta de Implantação de Auditoria Interna na Empresa Indústria XXXX de Artefatos de Cimento Ltda – Estudo de Caso**. Caxias do Sul, 2010.

SAMPAIO, Helena. Trajetória e tendências recentes do setor privado de ensino superior no Brasil. **Revista CIPEDES**, v. 9, n. 3, jun. 2000. Disponível em: <<http://www.ilea.ufrgs.br/cipedes/artigos.html>>. Acesso em: 22 jan. 2011.

SANTOS, Edson Carlos; PEREIRA, Candido Anísio. O parecer dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis: uma abordagem sobre o parecer-padrão, atualmente em vigor no Brasil. **Revista Administração On Line – FECAP**, v. 5, n. 3, p. 26-38, jul./ago./set. 2004.

SCHWARTZMAN, Jaques; SCHWARTZMAN Simon. O ensino superior privado como setor econômico. 21 ago. 2002. Disponível em: <<http://biblioteca.planejamento.gov.br/biblioteca-tematica-1/textos/educacao-cultura/texto-98-2013-o-ensino-superior-privado-como-setor-economico.pdf>>. Acesso em: 11 fev. 2011.

SILVEIRA, Douglas. **Evidenciação contábil das fundações privadas de educação e pesquisa: uma análise da conformidades: demonstrações contábeis de entidades de Santa Catarina**. 140 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, 2007.

SOARES, Euvaldo Antonio Ruiz. **Entidades beneficentes de assistência social educacionais: uma investigação sobre a medição de desempenho organizacional**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, UNB/UFPE/UFGA/UFR, Recife, PE, 2005.

SOUZA, Célia de. **Gestão de risco e controles internos em instituições de ensino superior no Estado de Santa Catarina**. 152 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis

do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, 2007.

WAITZ, Regina Inês; ARANTES, Magda P. Regulação e avaliação do ensino superior no Brasil. **Anuário de Produção Acadêmica Docente**, São Paulo, v. 3, n. 6, p. 219-237, ago. 2010.

APÊNDICES

APÊNDICE A - Relação das Mantenedoras das Universidades Pesquisadas

UF	INSTITUIÇÃO	TIPO DE PJ	RAZÃO SOCIAL DA MANTENEDORA	CNPJ
MG	PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS - PUC MINAS	Pessoa Jurídica de Direito Privado - Sem fins lucrativos - Associação Privada	SOCIEDADE MINEIRA DE CULTURA	17178195/0001-67
MG	UNIVERSIDADE DO VALE DO SAPUCAÍ - UNIVÁS	Pessoa Jurídica de Direito Privado - Sem fins lucrativos - Fundação Privada	FUNDAÇÃO ENSINO SUPERIOR DO VALE SAPUCAÍ	23951916/0001-22
RJ	PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO DE JANEIRO - PUC-RIO	Pessoa Jurídica de Direito Privado - Sem fins lucrativos - Associação Privada	ASSOCIAÇÃO CIVIL FACULDADES CATÓLICAS	33555921/0001-70
SP	UNIVERSIDADE DO VALE DO PARAÍBA - UNIVAP	Pessoa Jurídica de Direito Privado - Sem fins lucrativos - Fundação Privada	FUNDAÇÃO VALEPARAIBANA DE ENSINO	60191244/0001-20
SP	PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE CAMPINAS - PUC-CAMPINAS	Pessoa Jurídica de Direito Privado - Sem fins lucrativos - Associação Privada	SOCIEDADE CAMPINEIRA DE EDUCAÇÃO E INSTRUÇÃO	46020301/0001-88
SP	UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE - MACKENZIE	Pessoa Jurídica de Direito Privado - Sem fins lucrativos - Associação Privada	INSTITUTO PRESBITERIANO MACKENZIE	60967551/0001-50
SP	UNIVERSIDADE METODISTA DE SÃO PAULO - UMESP	Pessoa Jurídica de Direito Privado - Sem fins lucrativos - Associação Privada	INSTITUTO METODISTA DE ENSINO SUPERIOR	44351146/0001-57

UF	INSTITUIÇÃO	Tipo de PJ	RAZÃO SOCIAL DA MANTENEDORA	CNPJ
SP	UNIVERSIDADE DE RIBEIRÃO PRETO - UNAERP	Pessoa Jurídica de Direito Privado - Sem fins lucrativos - Associação Privada	ASSOCIAÇÃO DE ENSINO DE RIBEIRÃO PRETO	55983670/0001-67
SP	UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SANTOS - UNISANTOS	Pessoa Jurídica de Direito Privado - Sem fins lucrativos - Associação Privada	SOCIEDADE VISCONDE DE SÃO LEOPOLDO	58191008/0001-62
SP	PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUCSP	Pessoa Jurídica de Direito Privado - Sem fins lucrativos - Fundação Privada	FUNDAÇÃO SÃO PAULO	60990751/0001-24
RS	UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL - UCS	Pessoa Jurídica de Direito Privado - Sem fins lucrativos - Fundação Privada	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL	88648761/0001-03
RS	UNIVERSIDADE CATÓLICA DE PELOTAS - UCPEL	Pessoa Jurídica de Direito Privado - Sem fins lucrativos - Associação Privada	SOCIEDADE PELOTENSE DE ASSISTÊNCIA E CULTURA	92238914/0001-03
RS	UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO - UPF	Pessoa Jurídica de Direito Privado - Sem fins lucrativos - Fundação Privada	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO	92034321/0001-25
RS	PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL - PUCRS	Pessoa Jurídica de Direito Privado - Sem fins lucrativos - Associação Privada	UNIÃO BRASILEIRA DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA UBEA	88630413/0001-09

UF	INSTITUIÇÃO	TIPO DE PJ	RAZÃO SOCIAL DA MANTENEDORA	CNPJ
RS	UNIVERSIDADE FEEVALE - FEEVALE	Pessoa Jurídica de Direito Privado - Sem fins lucrativos - Associação Privada	ASSOCIAÇÃO PRÓ ENSINO SUPERIOR EM NOVO HAMBURGO	91693531/0001-62
RS	UNIVERSIDADE DE SANTA CRUZ DO SUL - UNISC	Pessoa Jurídica de Direito Privado - Sem fins lucrativos - Associação Privada	ASSOCIAÇÃO PRÓ ENSINO EM SANTA CRUZ DO SUL	95438412/0001-14
RS	UNIVERSIDADE REGIONAL INTEGRADA DO ALTO URUGUAI E DAS MISSÕES - URI	Pessoa Jurídica de Direito Privado - Sem fins lucrativos - Fundação Privada	FUNDAÇÃO REGIONAL INTEGRADA	96216841/0001-00
RS	UNIVERSIDADE DE CRUZ ALTA - UNICRUZ	Pessoa Jurídica de Direito Privado - Sem fins lucrativos - Fundação Privada	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE CRUZ ALTA	92928845/0001-60
RS	UNIVERSIDADE LUTERANA DO BRASIL - ULBRA	Pessoa Jurídica de Direito Privado - Sem fins lucrativos - Associação Privada	COMUNIDADE EVANGÉLICA LUTERANA SÃO PAULO - CELSP	88332580/0001-65
RS	UNIVERSIDADE REGIONAL DO NOROESTE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL - UNIJUI	Pessoa Jurídica de Direito Privado - Sem fins lucrativos - Fundação Privada	FUNDAÇÃO DE INTEGRAÇÃO, DESENVOLVIMENTO E EDUCAÇÃO DO NOROESTE DO ESTADO DO RS	90738014/0001-08
SC	UNIVERSIDADE DA REGIÃO DE JOINVILLE - UNIVILLE	Pessoa Jurídica de Direito Privado - Sem fins lucrativos - Fundação Municipal	FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DA REGIÃO DE JOINVILLE	84714682/0001-94

UF	INSTITUIÇÃO	Tipo de PJ	RAZÃO SOCIAL DA MANTENEDORA	CNPJ
SC	UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ - UNIVALI	Pessoa Jurídica de Direito Privado - Sem fins lucrativos - Fundação Privada	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAI	84307974/0001-02
SC	UNIVERSIDADE DO CONTESTADO - UNC	Pessoa Jurídica de Direito Privado - Sem fins lucrativos - Fundação Privada	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO CONTESTADO	83395921/0001-28
SC	UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA - UNISUL	Pessoa Jurídica de Direito Privado - Sem fins lucrativos - Fundação Privada	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA	86445293/0001-36
SC	UNIVERSIDADE DO PLANALTO CATARINENSE - UNIPLAC	Pessoa Jurídica de Direito Privado - Sem fins lucrativos - Fundação Privada	FUNDAÇÃO DAS ESCOLAS UNIDAS DO PLANALTO CATARINENSE	84953579/0001-05

APÊNDICE B - Tabulação dos Dados da Pesquisa

Entidade					Relatório dos Auditores Independente - RAI ano 2010													
Nº ord.	Mantenedora	Localização geográfica		Tipo Constituição Jurídica	Seção 700 NBC TA													
		Estado	Região	A/F	Apresentação	Empresa	Não Modificado		Modificado			Quantidade de Ressalvas	Motivo Ressalvas					
							Limpo	Ressalva	Adverso	Abstenção opin.	Imobilizado		Impairment	Contigências	Créd. Contas Receb.	Limit. Escopo	PDD	
1	A	SP	Sudeste	Fundação	1	PWC	1											
2	B	MG	Sudeste	Associação														
3	C	MG	Sudeste	Fundação	1	Moore Stephens	1											
4	D	RJ	Sudeste	Associação	1	Audisa	1											
5	E	SP	Sudeste	Associação	1	PWC	1											
6	F	SP	Sudeste	Associação	1	KPMG	1											
7	G	SP	Sudeste	Associação	1	BDO	1											
8	H	SP	Sudeste	Associação	1	CONAUD	1											
9	I	SP	Sudeste	Associação	1	Ynel Auditores Associados s/s	1											
10	J	SP	Sudeste	Fundação	1	KPMG	1											
11	K	RS	Sul	Fundação	1	Juenemann & Associados	0	1			1			1				
12	L	RS	Sul	Associação	1	V. L. Cardoso e Cia Auditores Independentes	0	1			1						1	
13	M	RS	Sul	Fundação	1	Audisa	1											
14	N	RS	Sul	Associação	1	Juenemann & Associados	1											
15	O	RS	Sul	Associação	1	Bordasch, Rosito & Filomena	0	1			1			1				
16	P	RS	Sul	Associação	1	Nardon, Nasi Auditores Independentes	1											
17	Q	RS	Sul	Fundação	1	HLB Audilink & Cia Auditores	1											
18	R	RS	Sul	Fundação														
19	S	RS	Sul	Associação	1	ASSETS Auditores Associados	0	1			7	1		4				2
20	T	RS	Sul	Fundação	1	Palácios	1											
21	U	SC	Sul	Fundação	1	Martinelli Auditores	1											
22	V	SC	Sul	Fundação														
23	X	SC	Sul	Fundação														
24	Z	SC	Sul	Fundação	1	Müller Auditores Independentes	0	1			2	1			1			
25	AA	SC	Sul	Fundação	1	Müller & Prei Auditores	0	1			1			1				

Entidade					Relatório dos Auditores Independente - RAI ano 2011												
Nº ord.	Mantenedora	Localização geográfica		Tipo Constituição Jurídica	Seção 700 NBC TA												
		Estado	Região	A/F	Apresentação	Empresa	Não Modificado	Modificado			Quantidade de Ressalvas	Motivo Ressalvas					
							Limp	Ressalva	Adverso	Abstenção opin.		Imobilizado	Impairment	Contingências	Créd. Contas Receb.	Limit. Escopo	
1	A	SP	Sudeste	Fundação	1	PWC	1										
2	B	MG	Sudeste	Associação	1	PWC	1										
3	C	MG	Sudeste	Fundação	1	Audisa	1										
4	D	RJ	Sudeste	Associação	1	Audisa	1										
5	E	SP	Sudeste	Associação	1	PWC	1										
6	F	SP	Sudeste	Associação	1	KPMG	1										
7	G	SP	Sudeste	Associação	1	BDO	1										
8	H	SP	Sudeste	Associação	1	CONAUD	1										
9	I	SP	Sudeste	Associação	1	Ynel Auditores Associados s/s	1										
10	J	SP	Sudeste	Fundação	1	KPMG	1										
11	K	RS	Sul	Fundação	1	Juenemann & Associados					1				1		
12	L	RS	Sul	Associação	1	V. L. Cardoso e Cia Auditores Independentes					1						1
13	M	RS	Sul	Fundação	1	Audisa	1										
14	N	RS	Sul	Associação	1	Juenemann & Associados	1										
15	O	RS	Sul	Associação	1	Bordasch, Rosito & Filomena					1				1		
16	P	RS	Sul	Associação	1	Nardon , Nasi Auditores Independentes	1										
17	Q	RS	Sul	Fundação	1	Audisa	1										
18	R	RS	Sul	Fundação	1	BLW&A	1										
19	S	RS	Sul	Associação	1	Rokembach + Lahm, Villanova, Gais & Cia Auditores					1						
20	T	RS	Sul	Fundação	1	Palácios	1										
21	U	SC	Sul	Fundação	1	Martinelli Auditores	1										
22	V	SC	Sul	Fundação	1	ACTUS Auditores Independentes					2				2		
23	X	SC	Sul	Fundação	1	Selecta Auditores Independentes					9	3	1	2	1		2
24	Z	SC	Sul	Fundação	1	Müller Auditores Independentes					3	1		1	1		
25	AA	SC	Sul	Fundação	1	Müller & Prei Auditores					1			1			