

O balanço social na gestão das instituições de ensino superior

Carlos Alberto Serra Negra¹
Fabrícia Souza Teixeira²
Rosemeyre Francisca do Carmo³

Resumo

O Balanço Social é um instrumento novo na Contabilidade Brasileira, que surgiu a partir de algumas discussões na década de oitenta na Universidade de São Paulo, mas foi a partir de 1996 com os artigos e entrevistas do Sociólogo Herbert de Souza, que ganhou força junto ao empresariado brasileiro. Ainda assim, muito poucas empresas o utilizam como fonte de informações de natureza social para tomada de decisões. A sociedade moderna conclama que as instituições, de qualquer nível ou natureza, devem assumir sua responsabilidade no campo social em que atuam. É propósito desta pesquisa, além de resgatar os aspectos históricos e contextualizados do Balanço Social no Brasil, sugerir um modelo que se adapte as Instituições de Ensino Superior. Os resultados obtidos permitiram a construção de um modelo de Balanço Social que, além de pioneiro, é inovador no país. Concluímos que sua utilização beneficiará qualquer tipo de instituição de ensino superior na divulgação e transparência de suas informações de caráter social.

Palavras-chave: Balanço social; Contabilidade social; Contabilidade empresarial.

-
- 1 Coordenador do Curso de Ciências Contábeis do Unileste/MG.
 - 2 Mestranda de Contabilidade e Controladoria – USP. Professora e Pesquisadora do Curso de Ciências Contábeis do Unileste/MG.
 - 3 Aluna do Curso de Ciências Contábeis do Unileste/MG.

1 INTRODUÇÃO

O tema Contabilidade Social vem sendo debatido nos meios profissionais e acadêmicos em todo Brasil, visto que a empresa não deve ser avaliada somente pelos seus resultados operacionais.

O comprometimento das empresas com a sociedade é uma obrigação incontestável. Não basta apenas que as empresas proporcionem retorno aos seus acionistas de seus investimentos. Enfim a empresa não é apenas capital e muito menos improdutivo, sem os recursos que o ambiente externo lhe concede para que se possa produzir riqueza.

Toda a sociedade participa das atividades das empresas e contribui para o seu desenvolvimento e crescimento. Nada mais justo que sejam avaliados os resultados das atividades exercidas pelas empresas na sociedade. A contabilidade tem o dever de evidenciar a empresa dentro de um novo conceito, amplo e abrangente, verificando a execução do trabalho social da mesma.

A Contabilidade Social tem como objetivo fornecer informações quantitativas e qualitativas sobre as empresas e a relação destas com o ambiente interno e externo. Para mostrar com clareza as informações sociais, a contabilidade social utilizará o Balanço Social.

O Balanço Social é um instrumento de gestão e informação que visa reportar, da forma mais transparente possível, vale dizer, com evidenciação plena – *full disclosure* –, informações econômicas, financeiras e sociais do desempenho das entidades, aos mais diferenciados usuários da informação, dentre estes usuários, os trabalhadores.

A proposta desta pesquisa científica foi a de desenvolver um Balanço Social destinado às Instituições de ensino superior, contemplando Universidades, Centros Universitários, Faculdades Isoladas e Institutos de Ensino. O modelo proposto, somente foi possível através de leituras e estudos aprofundados a diversos trabalhos, pesquisas e artigos publicados a respeito do Balanço Social, a fim de fornecer a estas instituições, relatório gerencial para tomada de decisões observando as ações sociais das mesmas.

2 O BALANÇO SOCIAL NO MUNDO

O Balanço Social parece ter sido uma inspiração sociológica dos novos tempos, nascendo em uma época em que se operavam transformações pro-

fundas de pensamentos quanto ao uso da riqueza. Para muitos historiadores a Alemanha é reconhecida como o país iniciante de um esforço para apresentação de um tipo especial de informação, que teve como nome 'Balanço Social'. Este teve a forte influência do movimento trabalhista da década de 1920 e de várias correntes filosóficas da Europa. O que possibilitou o início dessas informações foram os movimentos operários da época, as reivindicações eram de melhoria na qualidade de vida, respeito e os dados a cerca do papel da empresa na sociedade.

Muitos dos intelectuais da época reconheciam que as empresas acrescentavam ou agregavam valor ao ambiente externo onde viviam através de valores, produtos e resíduos de sua produção. O fato é que, desta forma, as empresas passaram a ter necessidade de evidenciar seu papel na sociedade e suas responsabilidades, as quais não eram somente de transformar o que recebiam do ambiente externo.

Olhando dessa forma, o Balanço Social, deve ser algo real e consciente em todos os segmentos da sociedade, seja empresarial, entidade filantrópica, empresas públicas, governos, conselhos de classes, etc., pois as instituições foram criadas pela sociedade e nada mais justo que, seus resultados, destinem-se à sociedade e ao desenvolvimento integral do ser humano e do Estado em seu conjunto.

Esta visão empresarial, por sua vez, não deve ser dissociada de que empresários, capitalistas e seus financiadores, devem ter a grande responsabilidade de dirigir e administrar bem as empresas, para que as mesmas venham a ser bem sucedidas financeiramente e economicamente. Vivemos em tempos de que responsabilidade social do setor privado é ter consciência de que as empresas são parte importante da sociedade e a ela devem mais que suas obrigações legais.

A noção de responsabilidade social da empresa foi enfatizada, pela primeira vez, nos Estados Unidos da América, onde a guerra do Vietnã, durante o governo de Nixon, gerou profunda insatisfação popular, fazendo com que a sociedade manifestasse e reprovasse tal litígio. Contudo, foi somente na década de 60 que as grandes empresas americanas começaram a apresentar anualmente relatórios descrevendo sua política social. Atualmente os relatórios econômicos sociais, chamados *social audit*, têm uma conotação mais ampla, voltada basicamente para o ambiente externo, ou seja, a satisfação de consumidores, clientes, qualidade dos produtos, controle de poluição e preservação do meio ambiente.

Em 1977, a França torna-se a primeira nação a editar e publicar uma lei sobre Balanço Social (Lei n. 77.769 du Juillet 1977 relative au bilan social de l'entreprise), destacando que a mesma foi posta em prática no ano de 1979,

obrigando as empresas com 300 ou mais empregados a publicar o Balanço Social. A lei possui méritos inegáveis e reconhece pela primeira vez, na forma institucional, a importância dos trabalhadores e de uma gama de entidades externas como usuários da informação contábil.

Na Suécia, são utilizadas medidas quantitativas para informações sobre os programas sociais das empresas em implantação, como por exemplo, a introdução de um equipamento de controle de poluição do ar e, qualitativas, para apresentar os resultados dos objetivos sociais da empresa. Os dados monetários são normalmente acompanhados de comentários relacionados com os objetivos sociais da empresa.

Portugal também contribuiu para estudos sobre Contabilidade Social. Em 2 de fevereiro de 1977 foi divulgado o novo Plano Oficial de Contabilidade, este possibilitou várias modificações e abertura nos campos políticos, sociais e contábeis. O destaque foi uma maior abertura e detalhamento na conta Demonstração do Resultado do Exercício, permitindo obter dessa demonstração contábil o Valor Adicionado da empresa.

A Holanda foi o primeiro país no mundo a publicar um relatório social, o Social Jarverslag com o propósito de informar os assalariados. Relata-nos Ragnini (2000) que o Social Jarverslag é publicado:

Seja sob a forma de jornal inteiro, seja no corpo do relatório anual aos acionistas, seja sob a forma de um relatório separado, publicado ao mesmo tempo em que o relatório anual. As condições de trabalho e as estatísticas sobre o emprego ocupam uma posição privilegiada, mas as condições econômicas não estão ausentes.

Neste país a empresa não é politicamente contestada. Os representantes do pessoal consideram o patrão como um parceiro, e as comunicações são recíprocas. A informação sobre mão de obra é muito desenvolvida.

A Bélgica também publicava, assim como a Holanda, informações sócio-econômicas aos distintos usuários. Em 27 de novembro de 1973 foi instituído o decreto real sobre a continuidade da firma, que regulamenta o Balanço Social e que este agrupe informações econômicas às sociais. Também não há exigência à obrigatoriedade em elaborar e publicar o Balanço Social, mas as empresas o fazem com a intenção de prestar, de forma transparente, informações aos interessados.

Na Espanha não existe obrigatoriedade legal de elaborar e publicar o Balanço Social. Entretanto, muitas empresas o fazem por entender que elas

devem ser o mais transparente possível, divulgando informações que tenham por alvo não somente os acionistas, outros investidores e o estado, mas também os trabalhadores, a comunidade local, os sindicatos, os formadores de opinião e demais interessados.

Segundo Marques (1978) citado por Ragnini (2000) no Reino Unido fala-se muito de responsabilidade social nos seguintes termos:

As pressões exercidas pelos movimentos sociais em cima dos dirigentes de empresas são numerosas e muitas vezes inesperadas, assim, entidades de classe levam o patronato inglês também a tomar posição por reconhecer certas formas de responsabilidade social.

Em julho de 1977, o governo trabalhista produziu um documento denominado O Futuro das Informações Empresariais, o qual reconhecia que a contabilidade social ainda estava numa fase experimental e em 1979 foi totalmente esquecido pelo governo conservador.

3 O BALANÇO SOCIAL NO BRASIL

No Brasil, o assunto começou a ser discutido e inserido no meio empresarial a partir dos anos 80, mediante diversos estudos do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia e Administração da USP, ganhando maior ênfase somente no ano de 1996 com uma campanha iniciada pelo Herbert de Souza, sociólogo mais conhecido como “Betinho”, que com o Ibase – Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas em conjunto com o jornal Gazeta Mercantil, obteve a adesão de diversas empresas à sua proposta de publicação de um Balanço Social.

O sociólogo Betinho defendeu que as empresas brasileiras passassem a publicar um Balanço Social junto com as Demonstrações Contábeis anuais, com o objetivo de prestar contas do que fazem pela qualidade de vida, tanto dentro quanto fora da organização.

O lançamento oficial do Balanço Social no país ocorreu no dia 18/06/97, onde empresários tiveram a oportunidade de debater o assunto e discutir o programa, bem como de assumir o compromisso de apresentar resultados no mesmo ano através de demonstrações quantitativas e qualitativas do papel desempenhado pelas instituições no plano social, incluindo os aspectos internos, como também as relações da empresa com a comunidade local.

Os ideais de Betinho encontraram ressonância e apoio do empresariado brasileiro pela forma como conduziu e expôs a necessidade do Balanço Social. Em entrevista a Folha de São Paulo, Souza (1997) declarou que:

A idéia é demonstrar quantitativa e qualitativamente o papel desempenhado pelas instituições no plano social. Isso inclui os aspectos internos e as relações da empresa com a comunidade local. Vários são os itens de verificação: educação, saúde, atenção à mulher, preservação do meio ambiente, contribuições para a melhoria da qualidade de vida e de trabalho dos funcionários, desenvolvimento de projetos comunitários, erradicação da pobreza, geração de renda e criação de postos de trabalho. Missão que exige 'mão na massa', mas não é impossível. Apesar da grave crise social, apontada por sintomas como desemprego, fome e miséria, há sinais animadores. Algumas empresas já estão trilhando esse novo caminho social.

No mês de maio de 1997, as deputadas federais Marta Suplicy, Maria da Conceição Tavares e Sandra Starling, apresentaram o projeto de lei nº 3.116 que criava assim, a obrigatoriedade da elaboração e publicação anual do Balanço Social para as empresas privadas que possuíssem 100 empregados ou mais, no ano anterior à sua elaboração e, para as empresas públicas também, independentemente do número de empregados.

O projeto de lei foi apresentado com a justificativa de aflorar a consciência sobre a responsabilidade de preservação do meio ambiente e da viabilidade de aplicação dos lucros auferidos em programas ou projetos que beneficiem não só os trabalhadores da empresas, como também outros setores sociais. De acordo com o projeto de lei, o mesmo é um estímulo à reflexão sobre as ações da empresa no campo social. Contudo, ele não chegou a ser votado no Congresso Nacional.

A Câmara Municipal de São Paulo, em 1998, com a promulgação da Resolução n. 05/98 da vereadora Aldaiza Sposati, facultou a todas as empresas a apresentação do Balanço Social.

Ainda em 1998, o vereador Hélio Corbelini, propôs e foi aprovado pela Câmara Municipal de Porto Alegre o selo cidadania para as empresas que publicassem seus Balanços Sociais, conforme nos relata Negra (2000a):

Uma iniciativa pioneira foi a Lei Municipal 8.118/98, de Porto Alegre, que criou o Balanço Social das

empresas estabelecidas no âmbito do município. Ela define diversos indicadores – como folha de pagamento, educação, saúde, investimento em meio ambiente, entre outros, garantindo, ainda, a Câmara Municipal, um ‘selo cidadania’, para as empresas que publicarem o seu Balanço Social.

A Câmara Municipal de Uberlândia, em Minas Gerais instituiu o título Desempenho Comunitário e Empresarial aos estabelecimentos industriais, comerciais e de prestação de serviços, pelo prazo mínimo de um ano, que se destacarem na promoção e execução de projetos e programas cuja finalidade seja promover ações sociais nas áreas de saúde, cultura e participação comunitária.

Carvalho (2000) também nos dá notícia de que outros municípios já contam com a utilização de instrumentos voluntários de Balanço Social:

No município de Santo André, no Estado de São Paulo, foi criada a Lei 7.672 em 18 de Junho de 1998 que cria o Selo Empresa Cidadã, que se destina às empresas que instituírem e apresentarem qualidade em seu Balanço Social.

4 A GESTÃO DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

De acordo com Benedicto (1997) a gestão educacional precisa acompanhar o ritmo das mudanças do mundo moderno. Segundo ele:

As instituições de ensino precisam adotar um novo sistema contábil/gerencial, para avaliar melhor o desempenho dos gestores e da entidade. A maneira como as universidades determinam os custos por aluno é insatisfatória, uma vez que usam critérios arbitrários de alocação de custos. A informação contábil, para efeito de gestão dos recursos é insuficiente para avaliar o desempenho da instituição e principalmente tomar decisões administrativas corretas.

As instituições de ensino têm um ciclo operacional longo. A formação de um aluno dura de quatro a cinco anos. A falta de planejamento dos recursos pode ameaçar a continuidade de operações de uma escola.

Os gestores da escola precisam apurar resultados, avaliar cursos, centros de ensino, centros de pesquisa, promover o crescimento e aperfeiçoamento de seus docentes e prestar contas das áreas operacionais. O atual sistema de contabilidade tradicional gera informações distorcidas e não atende às necessidades das instituições de ensino, no que diz respeito à gestão de seus recursos.

Johnson e Kaplan (1993) concordam que os sistemas tradicionais de contabilidade são inadequados para a realidade atual de qualquer tipo de instituição. Eles afirmam:

Atualmente, as informações de contabilidade gerencial, condicionadas pelos ciclos do sistema de informes financeiros da organização, são atrasadas demais, agregadas demais e distorcidas demais para que sejam relevantes para as decisões de planejamento e controle dos gerentes.

Os relatórios contábeis/gerenciais gerados no sistema tradicional de contabilidade não mostram como foi formado o lucro da instituição, quais os resultados gerados em cada atividade ou curso e as áreas que mais ou menos contribuíram para a formação do resultado global da entidade.

Da mesma forma, estes relatórios não mostram com transparência os gastos realizados no corpo docente e administrativo da escola, os investimentos em infraestrutura e laboratórios, os desembolsos com a pesquisa e extensão, principalmente os serviços gratuitos colocados à disposição da comunidade acadêmica e local.

Portanto, a educação requer mais e mais recursos, melhores condições de trabalho, capacitação de docentes, instalações modernas, autonomia e, acrescentaríamos, um bom sistema de Contabilidade Gerencial, através do qual as instituições particulares e públicas possam planejar, controlar, tomar decisões e avaliar o seu desempenho. Um desses relatórios contábeis/gerenciais que se evidenciará na presente pesquisa é o Balanço Social.

Benedicto (1997) concorda com essa posição quando nos diz que:

Ao estabelecer a política da instituição, os gestores devem dirigir seus esforços para que os objetivos econômicos e sociais sejam alcançados. Fundamentalmente, a moderna Contabilidade Gerencial visa auxiliar na avaliação de alternativas de cursos de ação, afim de que a administração possa tornar seus esforços produtivos.

No Brasil as instituições de ensino superior assumem a forma de Universidades, Centros Universitários, Institutos de Ensino e Faculdades Isoladas. Estas quer públicas, quer particulares, com ou sem fins lucrativos, são organizações criadas para oferecer benefícios à sociedade. Esses benefícios são de natureza social, cultural, econômica, educativa, tecnológica e moral. Sua existência só tem sentido quando realmente estão contribuindo para o desenvolvimento da comunidade.

A visão de sistema aberto das instituições de ensino ajuda os gestores a planejar, distribuir e controlar os recursos, criando melhores condições futuras da organização. Entretanto, as instituições de ensino superior, mesmo realizando investimentos e gastos com seu sistema interno (comunidade acadêmica) e externa (comunidade local), não tem tornado público essas ações e os valores neles aplicados.

De todas as responsabilidades das instituições de ensino, gostaríamos de ressaltar a responsabilidade social, por estarem mais ligadas ao tema em estudo. É dever dessas instituições pensar não apenas no lucro, mas no bem estar da sociedade. Sobre este aspecto, Benedicto (1997) nos mostra que:

O senso de responsabilidade social, porém, não é sustentado apenas pelos resultados que possa produzir. Trata-se de uma questão de princípios. A responsabilidade social pode ser definida como o dever da instituição de ajudar a sociedade a atingir seus objetivos. É uma maneira de a instituição mostrar que não existe apenas para explorar recursos econômicos e humanos, mas também para contribuir com o desenvolvimento social. É, em síntese, uma espécie de prestação de contas.

Em termos práticos, as instituições de ensino devem evitar certas ações e implementar outras. A atividade educacional é regulamentada em lei, porém, as instituições de ensino não devem se limitar às exigências legais. Elas precisam agir por decisão própria, tornando a preocupação social parte integrante de suas crenças e valores.

Dentre os mais variados programas de ação social das instituições de ensino destacamos: assistência educativa e cultural à comunidade; treinamento profissional, educação continuada aos empregados, incentivo à arte e a cultura, prestação de serviços à comunidade em geral, desenvolvimento de pesquisa de interesse social, colocação no mercado de trabalho de alunos preparados, integrar o cidadão no mercado de trabalho e na sociedade e desenvolver seu produto (conhecimento) de acordo com a modernidade.

O produto final de uma empresa é o resultado de um conjunto de atividades. Uma instituição de ensino em continuidade encontra-se num processo interativo com a sociedade. Ela extrai seus recursos de um mercado fornecedor (docentes) e transforma-os em produtos, serviços e contribuições sociais, devolvendo-os ao mercado comprador (alunos e comunidade).

Em uma instituição de ensino, encontramos várias atividades. Observamos que existem atividades diretamente relacionadas com os produtos e serviços finais e também as atividades relacionadas, indiretamente, com estes produtos e serviços. No caso do processo produtivo do sistema educativo em nível superior, elas são constituídas pelas atividades de ensino, pesquisa e extensão.

Na escola o ensino é uma atividade produtiva e, ao mesmo tempo, a venda do produto da instituição. A principal missão dessa atividade é a transmissão de conhecimentos quando ocorrem as aulas, palestras e seminários. Através de um processo social interativo entre produtor (professor) e alunos, combinando recursos materiais e humanos.

A principal missão da atividade de pesquisa é a produção do conhecimento. Essa atividade faz parte do processo produtivo e de venda do produto da escola, principalmente quando se trata de uma instituição de nível superior. Esta associada a projetos de pesquisas, convênios e experiências em laboratórios.

A missão da atividade de extensão é colocar para a comunidade e as empresas serviços, gratuitos ou não, que atendam suas necessidades de conhecimento, treinamento e serviços.

5 ASPECTOS TÉCNICOS DOS BALANÇOS SOCIAIS

Muitos são os autores que conceituam o Balanço Social. Para Suplicy em projeto de lei apresentado ao Congresso Nacional, no seu artigo 2º diz que:

Balanço Social é o documento pelo qual a empresa apresenta dados que permitam identificar o perfil da atuação social da empresa durante o ano, a qualidade de suas relações com os empregados, o cumprimento das cláusulas sociais, a participação dos empregados nos resultados econômicos da empresa e as possibilidades de desenvolvimento pessoal, bem como a forma de sua interação com a comunidade e sua relação com o meio ambiente. (Brasil, 1997)

Por sua vez, Tinoco (1994) tendo uma visão mais de usuário das informações contábeis o define como:

O Balanço Social é um instrumento de gestão e de informação que visa reportar, da forma mais transparente possível, vale dizer, com, evidenciação plena – “full disclosure” -, informações econômicas, financeiras e sociais do desempenho das entidades aos mais diferenciados usuários da informação, dentre estes usuários os trabalhadores.

Já os professores Perottoni & Cunha (1997) aliam os aspectos sociais com os de resultado empresarial, permitindo uma reflexão mais profunda de que o Balanço Social não é uma demonstração puramente social, mas também, econômica e financeira. Na concepção deles:

Balanço Social é um conjunto de informações econômicas e sociais, que tem por objetivo a divulgação de informações sobre o desempenho econômico e financeiro das empresas e sua atuação em benefício da sociedade.

Na visão econômica de Luca (1998) o Balanço Social tem a finalidade de:

Atender às necessidades de informações dos usuários da contabilidade no campo social. É um instrumento de medida que permite verificar a situação da empresa no campo social, registrar as realizações efetuadas neste campo e principalmente avaliar as relações ocorridas entre o resultado da empresa e a sociedade.

Freire (1999) conceitua o Balanço Social da seguinte maneira:

É o conjunto de informações com base técnica contábil, gerencial e econômica capaz de proporcionar uma visão da relação capital-trabalho no que diz respeito aos seus diferentes aspectos econômico-sociais.

No entender de Gonçalves (1980) o Balanço Social é:

Um conjunto de informações quantificadas, por meio das quais as empresas poderão acompanhar

de maneira objetiva o desenvolvimento de suas atividades, no campo dos recursos humanos, bem como medir seu desempenho na implementação de programas de caráter social.

A divulgação e prática do Balanço Social, nada mais são do que a conscientização das empresas das necessidades primárias e sociais da vida, seja em saúde, transporte, educação, lazer *etc.* Fazendo com que as atividades e decisões empresariais, sejam pautadas em um sistema de administração mais humano, direcionado para a valorização do homem e dos recursos que estão às suas mãos, como também as ações do mesmo que influenciam diretamente no modo de vida de cada ser humano.

O Balanço Social passa a ser instrumento de resgate da natureza, do meio ambiente, do homem e da própria condição de reconhecimento que o homem é homem e não um destruidor compulsivo que extrai, explora, transforma e vende visando apenas o lucro.

Muitas empresas e pessoas defendem a publicação do Balanço Social como uma obrigatoriedade. O próprio sociólogo Herbert de Souza é uma dessas pessoas que lutou pela regulamentação do mesmo. Porém é das grandes empresas que está partindo a prática de publicar o balanço social e os benefícios para elas próprias já estão surtindo efeito, independentemente da obrigação legal.

Diversos órgãos e pessoas, com reais preocupações sobre a matéria, têm se manifestado, porém, ainda não se chegou a um consenso quanto a divulgação obrigatória do Balanço Social. Parcela das empresas e empresários entendem que a sua elaboração e divulgação devem refletir o grau de engajamento e comprometimento da empresa e de seus dirigentes, além de estimular outras empresas a trilharem o mesmo caminho, tendo, portanto, um caráter voluntário.

Por outro lado algumas entidades, como o Ibase, por exemplo, concordam que o balanço social deve ter elaboração e publicação obrigatória, pois, uma lei representa legitimidade constitucional. Além do mais, este segmento se apóia na tese de que se a forma de apresentação das informações for livre, como tem sido a prática, torna-se mais difícil uma avaliação adequada da função social da empresa, já que ela tende a informar apenas o que lhe parece conveniente e, geralmente, sem dimensionar os valores gastos. Dessa forma, balanço social se confunde com uma mera peça de publicidade.

Em posição contrária Negra (2000b) manifestou sua opinião nos seguintes termos:

No Brasil já se foi o tempo em que o profissional contábil partia da premissa de só fazer o que era obrigatório. As novas relações de negócios do mundo moderno, a necessidade de informações exatas e em "on-line" e a rapidez no processo de tomada de decisões, fizeram com que fosse desenvolvida uma postura mais gerencial nas atividades dos profissionais contábeis. Dessa forma não vejo porque necessitar de uma lei, sentido jurídico da obrigatoriedade, para que possamos desenvolver bem nosso trabalho. Os contadores da atualidade são profissionais comprometidos com as empresas e incluem, em suas atividades, trabalhos que são importantes inclusive para os governos e para a comunidade. A parte normativa da Contabilidade perde cada vez mais sua essência. A parte científica da relação dos fenômenos patrimoniais cresce a cada dia. A diversidade do mundo empresarial e globalizado da atualidade não permite assentarmos em conhecimentos estáticos, de procurarmos novas soluções para problemas velhos, mas de estarmos procurando, de um lado para outro, novas soluções para novos problemas.

Dentro desta premissa a obrigatoriedade é coisa ultrapassada. A eleição de convenção e de harmonização das normas pelos profissionais contábeis é nossa garantia de continuidade do processo. Creio que em breve todos os profissionais contábeis estarão elaborando o Balanço Social das empresas tendo em vista que o mesmo trará inúmeros benefícios para vários usuários e não porque seja obrigatório.

Outro ponto polêmico é quanto a padronização de modelos. Podemos observar que muda a forma, mas não muda a essência do Balanço Social. O problema de colocar mais ou menos informações cabe, exclusivamente às empresas. Tal opinião foi externada (Negra, 2000b), da seguinte maneira:

Um dos pontos mais polêmicos é com referência à padronização do Balanço Social. Entre os profissionais contábeis a padronização é sempre vista com parcimônia. Se por um lado elas favorecem a comparabilidade das informações, por outro acaba colocando o profissional em uma "camisa-de-força" na qual limita a criatividade e o alcance das infor-

mações que deveriam ser prestadas. Na contabilidade a padronização acontece sob duas formas: através de imposição legal (lei, decreto, resolução etc.) ou através de convenção (uso e costume). Em minha opinião o Balanço Social não deve ser totalmente padronizado. A padronização deve ser imposta para itens econômico-financeiros que permitam uma base de comparação de desempenho empresarial entre uma empresa e outra, e ser livre para as informações que são típicas de determinadas empresas. Levar em consideração o tipo de empresa e seu "modus operandi" devem merecer atenção especial dos contabilistas e legisladores do país.

Entretanto não devemos ficar restritos aos modelos sugeridos, mas ampliar a discussão para que novas formas e métodos sejam testados, analisados e, se possível, implantados em benefício da melhor transparência das informações empresariais. Dolabella, Varela e Costa (1999) manifestam esta dinâmica organizacional da seguinte forma:

Apesar da preocupação com a avaliação de desempenho social da empresa ser recente, várias abordagens já foram sugeridas e outras vêm sendo pesquisadas por estudiosos de diferentes países.

A Contabilidade Social é o objeto de estudo de relações entre empresa e sociedade, que irá empregar todos os recursos necessários para medi-las através do Balanço Social, que por sua vez deverá conter informações autênticas para com os diversos usuários delas.

A função principal do Balanço Social é tornar pública a responsabilidade social da empresa. O Balanço Social de forma geral e independente deverá abordar questões que mostrem com transparência as informações sobre a atuação social da empresa. Muitos estudiosos do assunto procuram estabelecer critérios para um modelo adequado de Balanço Social. É incontestável, entretanto, que o Balanço Social deverá conter informações sobre Recursos Humanos, atuação da empresa na comunidade, promoção do bem estar social e atuação na proteção do meio ambiente.

6 METODOLOGIA DA PESQUISA

A sociedade moderna conclama que as instituições, de qualquer nível ou natureza, devem assumir sua responsabilidade no campo social em que atuam. É propósito desta pesquisa, além de resgatar os aspectos históricos e contextualizados do Balanço Social no Brasil e no exterior sugerir um modelo que se adapte às Instituições de Ensino Superior – IES do país.

Dessa forma, contribuímos para a elaboração de um relatório gerencial que sirva de tomada de decisões estratégicas e operacionais que contemplem as ações sociais internas e externas das IES. Tendo em vista que as IES possuem particularidades no campo social que as diferem das demais empresas e organizações, propomos esta pesquisa por entender que estas ações sociais são pouco conhecidas e divulgadas para a sociedade.

Adotamos a metodologia da pesquisa exploratória por se tratar de uma metodologia que proporciona maiores informações sobre determinado assunto, facilita a delimitação da temática escolhida e é capaz de descobrir um novo enfoque para o estudo que realizamos. A pesquisa exploratória tem vários objetivos, sendo que destacamos o aprimoramento das idéias acerca de determinado assunto. A pesquisa envolveu as seguintes técnicas:

- a) levantamento bibliográfico que procurou, a partir de referências teóricas publicadas em documentos tais como livros, dissertações, teses, artigos técnicos e artigos de jornais, descrever o processo histórico do Balanço Social no mundo e no Brasil, suas definições, conceituações e características, mostrando, ainda, aspectos da técnica contábil para a elaboração do Balanço Social. Em estudo a parte, também realizamos a caracterização das Instituições de Ensino Superior;
- b) análise de exemplos que estimularam a compreensão do fato estudado. Através dessa técnica, foi possível desenvolver um modelo de Balanço Social que possa ser aplicado pelas Instituições de Ensino Superior.

7 MODELOS DE BALANÇO SOCIAL

Existem, no Brasil três fortes correntes que predominam na sugestão de como deve ser elaborado o Balanço Social, e gostaria de discorrer um pouco sobre cada uma delas.

A primeira corrente é o modelo sugerido pelo Ibase – Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas, que propôs um balanço social contemplando os seguintes grupos de indicadores: laborais, sociais e indicadores do corpo funcional. Os dois primeiros são expressos em valores e comparados por representação percentual, Um outro conjunto de indicadores propostos neste modelo tem a ver com a contribuição da empresa para com a sociedade, indicando os tributos pagos e os investimentos em meio ambiente, ambos dependentes da decisão estratégica que a empresa adota. A principal característica do modelo desenvolvido pelo Ibase reside na possibilidade de sua publicação por qualquer empresa, independente de seu porte. Esta padronização visa principalmente evitar que a liberdade de modelos possibilite as empresas utilizarem este instrumento como forma de realizar o marketing institucional.

A segunda corrente foi implementada através de um projeto de lei das Deputadas Marta Suplicy, Maria da Conceição Tavares e Sandra Starling, e apesar de não indicar uma padronização, indica que o balanço social deverá conter informações sobre: faturamento bruto, lucro operacional, valor bruto da folha de pagamento, valor pago às empresas prestadoras de serviços, informações do corpo funcional, encargos sociais pagos, valores gastos em alimentação, educação, saúde, benefícios e segurança do trabalhador. Contempla, ainda, os planos de previdência privada e os planos de aposentadoria, bem como o investimento realizado no meio ambiente e na comunidade em forma de cultura, lazer e esportes.

Por fim, a terceira corrente é o modelo sugerido pela Comissão de Valores Mobiliários, que se assemelha ao modelo padronizado do Ibase, porém é bem menos complexo que as propostas anteriores. Da mesma forma agrupa os indicadores de conteúdo social, organizados em tabela de fácil preenchimento, tornando bastante praticável sua implantação e entendimento. Da mesma forma que os demais modelos, traz indicadores de faturamento e lucro, indicadores laborais, indicadores do corpo funcional segmentando a ação social das empresas.

O modelo proposto pela Comissão de Valores Mobiliários é uma planilha de informações que agrupa indicadores pelo conteúdo social. É de fácil implantação e entendimento. Para a CVM quando o Balanço Social é apresentado em conjunto com as demonstrações financeiras tradicionais, é efetivamente o instrumento mais eficaz e completo de divulgação e avaliação das atividades empresariais. O modelo da CVM, já utilizado por algumas empresas brasileiras, contém a base de cálculo, que abrange o faturamento bruto, o lucro operacional e o valor bruto da folha de pagamento; e os indicadores laboriais, sociais e do corpo funcional.

O modelo proposto pelo Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas é o mais usado pelas empresas, a sua principal característica é a padronização, podendo assim ser usado por qualquer empresa de qualquer porte. Por ser padronizado, evita que seja usado para realização de Marketing. É um modelo simples e objetivo. Assim como o modelo proposto pela CVM, contém indicadores laboriais, sociais e do corpo funcional. As empresas que utilizarem este demonstrativo receberão o selo proposto pelo Ibase de Empresa Cidadã. Os indicadores laboriais incluem gastos com alimentação, previdência privada, saúde, educação, participação do empregado nos resultados, assistência médica e odontológica, uniformes, treinamentos, habitação, esporte, lazer e outros benefícios. Os indicadores sociais incluem informações quanto aos impostos, taxas e contribuições pagas aos Estados, investimentos em meio ambiente, projetos sociais, projetos culturais e contribuições para a comunidade. Os indicadores do corpo funcional compreendem número de empregados, admissões, mulheres trabalhando, portadores de deficiência, percentual de cargos de chefia ocupados por mulheres e índice de alfabetização.

O modelo apresentado ao Congresso pelas deputadas Marta Suplicy, Maria da Conceição Tavares e Sandra Starling, é um modelo discursivo, sua principal característica é ser informativo. Ele obriga as empresas privadas com mais de 99 empregados a elaborarem o Balanço Social, também as empresas públicas, sociedades de economia mistas, empresas permissionárias e concessionárias de serviços públicos em todos os níveis de administração pública, independentemente do número de empregados. No Balanço Social proposto pelo projeto de lei nº 3.116 não há uma matriz de dados já ordenada, mas deverá conter informações sobre: a empresa, os empregados, valores dos encargos sociais pagos, valores dos tributos pagos, alimentação do trabalhador, educação, saúde dos empregados, segurança no trabalho, Previdência Privada, Investimentos na comunidade e Investimentos no meio ambiente. De acordo com o previsto em lei, este demonstrativo só possui caráter informativo aos empregados e a quem visitar a empresa, não sendo destinado a nenhum órgão específico.

8 MODELO DE BALANÇO SOCIAL PARA O SETOR EDUCACIONAL

O Balanço Social tem o objetivo de filtrar, acurar e aferir os resultados das ações sociais realizadas pelas empresas naquilo que diz respeito aos benefícios para os empregados e a sociedade como um todo.

As Instituições de Ensino Superior devem possuir uma visão global do ambiente em que está inserida, sabendo separar o que é importante do que pode ser descartado, sem perder o seu foco educacional e aplicando o poder e

preparo para receber informações úteis, tempestivas, oportunas, convincentes e seguras que o Balanço Social pode proporcionar. Como salienta Beuren (1998):

Sempre é bom lembrar que a reflexão sobre o papel da informação deve ser estimulada em todas as suas etapas do processo de gestão, a fim de contribuir para a eficiência e eficácia da integração entre a definição, execução e avaliação da operacionalização da estratégia empresarial.

Por outro lado as IES, em particular as privadas, procuram apresentar vantagens competitivas de mercado que possam expressar em melhores resultados futuros. Os demonstrativos publicados pelas escolas podem evidenciar tais diferenças. Gonçalves (1980) já mostrava essa diferenciação da seguinte forma:

No balanço contábil os dados são concretos e estáveis. As cifras mantêm a sua validade até que um outro levantamento de dados as atualiza, para efetuar novo balanço. No Balanço Social as quantidades que se mencionam podem variar a menor mudança de circunstâncias que rodeiam permanentemente o homem.

O Balanço Social não deve ser visto apenas como um instrumento de análise somente no âmbito social. O setor educacional precisa também reconhecer neste instrumento uma nova forma de otimização de decisões financeiras. As principais decisões do setor educacional dizem respeito, basicamente, em duas frentes: a primeira didático-pedagógica e a segunda administrativo-financeira. Neste sentido, Balanço Social pode contribuir com fornecimento de informações para o processo de tomada de decisões. Novos parâmetros surgirão, sem dúvidas, a partir do momento que os educadores optem por inclui-lo como fonte de dados nas avaliações das escolas.

Dessa forma, o Balanço Social passa a ser um relatório gerencial importante para a área educacional, uma vez que sua análise permitirá a validação de informações, até então negligenciadas pelo Balanço Patrimonial e pela Demonstração de Resultado do Exercício.

É bastante lógico e até compreensível os múltiplos olhares para o Balanço Social. Podemos dizer que em alguns aspectos são até mesmo antagônicos. Na visão da sociedade as instituições de ensino superior investem pouco na área social. Na visão das escolas, muitos dos gastos sociais são

desnecessários, acarretando menor lucratividade e rentabilidade do setor. É justamente nesta contraposição que o Balanço Social fornece, a ambos os usuários, as informações necessárias para as respectivas avaliações.

Não há dúvidas também, que as instituições de ensino superior do Brasil precisam renovar seu comprometimento com a missão social que ela possui. Contudo, mesmos os gastos e investimentos na área social devem ser decisões de profunda reflexão por parte das escolas. Como definiríamos o limiar entre gasto e investimento social? Podemos considerar que ambos são desembolsos para aplicação em projetos internos ou externos de interesse da sociedade ou de funcionários, classificados como válidos ou interessantes para a instituição. O ponto de ruptura entre ambos é que o gasto social não causa impacto no resultado ou lucratividade da escola (por isso muitos os consideram como meras despesas), enquanto que o investimento social tende a contribuir de forma positiva para a rentabilidade empresarial.

Com base nas características das instituições de ensino superior e levando-se em consideração suas relações ambientais e as atividades de ensino, pesquisa e extensão, elaboramos um Balanço Social, mostrado no anexo, que pode ser adotado sem restrições.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

É comum na maioria dos profissionais da contabilidade, da administração, e dos gestores educacionais olharem para o Balanço Social apenas como um demonstrativo de análise social.

De acordo com Leal & Cordeiro (1999) o balanço social beneficia a todos que interagem com a empresa, pois a informação é base para o conhecimento e este é imprescindível para qualquer relacionamento que objetive confiança, segurança e honestidade. Assim coloca o setor educacional como um dos usuários principais, visto que conceitua as relações da escola da seguinte maneira:

Aos dirigentes são fornecidas as informações úteis na formulação de programas sociais. Aos empregados as informações se prestam a estimular a participação na política social da empresa. Aos fornecedores, financiadores, consumidores, clientes e parceiros em geral, as informações possibilitam uma avaliação da postura dos dirigentes e administradores da empresa, o que pode ser associado a qualidade do produto e/ou serviço que a empresa oferece.

Ao Estado, o balanço social pode auxiliar no planejamento das políticas públicas e aplicação de recursos.

Realmente, é muito difícil no mundo atual desassociar eventos de natureza econômica de eventos puramente sociais. De uma certa maneira, 'econômico' e 'social' convivem de forma simbiótica no mundo moderno. Dentro do princípio da proteção da transparência de informações, Andrezo (1999), destaca que:

Todos aqueles que tem interesse em realizar investimentos no mercado de capitais devem dispor das mesmas informações, a fim de evitar que alguns sejam beneficiados em detrimento aos demais.

Ressaltamos que o modelo de gestão educacional em nosso país precisa incorporar a eficiência e a eficácia. Por tanto é necessário que se produzam relatórios contábeis/gerenciais que permitam a avaliação do desempenho das instituições de ensino superior. Concordamos que a geração de informações fidedignas sobre as oportunidades de investimento é fundamental para um modelo de educação competitivo, porém, baseado na ética dos negócios, no respeito ao ser humano e no auxílio do pleno desenvolvimento da sociedade (Anexo).

10 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDREZO, Andréa Fernandes. A necessidade de maior transparência das informações e orientação dos investidores para desenvolvimento do mercado de valores mobiliários. *Revista da CVM*, Rio de Janeiro, n. 30, dez. 1999.

BENEDICTO, Gideon Carvalho de. *Contribuição ao estudo de um sistema de contabilidade gerencial para uma gestão eficaz das instituições de ensino*. 1997. 220f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

BEUREN, Ilse Maria. *Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial*. São Paulo: Atlas, 1998.

BRASIL. Projeto de lei 3.116 . Cria o balanço social para as empresas que menciona e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 1997.

CARVALHO, Márcia M. Andrade de. O balanço social: um novo olhar sobre o relatório contábil do futuro. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16., 2000, Goiânia. *Anais...* Goiânia: CFC, 2000.

- DOLABELLA, Maurício Melo; VARELA, Patrícia Siqueira; COSTA, Raquel da Ressureição da. Balanço Social demonstrativo da função social da empresa. *Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 10, n. 2, p. 28-35, set. 1999.
- DUARTE, Cleuso Damasceno; DIAS, José Maria. *Responsabilidade social: a empresa hoje*. Rio de Janeiro: LTC, 1986.
- FRANÇA. *Loi n. 77-769 du 12 juillet 1997 relative au bilan social de l'entreprise*. Paris: Le Gouvernement Français, 1997.
- FREIRE, Fátima de Souza. *Balanço social*. Fortaleza: CRCCE, 1999.
- GONÇALVES, Erneto Lima. *Balanço social da empresa na América do Sul*. São Paulo: Pioneira, 1980.
- JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. *Contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- LEAL, Dênio Aldo; CORDEIRO, Jaquilênio F. *Balanço social*. 1999. Monografia – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte.
- LUCA, Márcia Martins Mendes de. *Demonstração do valor adicionado*. São Paulo: Atlas, 1998.
- MARQUES, Edmond. *La comptabilité des ressources humaines*. Paris: Hommes et Techniques, 1974.
- PERETTONI, Marco Antônio; CUNHA, Aromildo Sprenger da. Balanço social. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 104, p. 12-20, mar./abr. 1997.
- PORTO ALEGRE. Lei n. 8118, de 5 de janeiro de 1998. Cria o balanço social das empresas estabelecidas no âmbito do município de Porto Alegre e dá outras providências. Porto Alegre, 1998.
- RAGNINI, Rosalvaro. Balanço social na Universidade de Passo Fundo-RS: instrumento de avaliação do desempenho em nível social. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16., 2000, Goiânia. *Anais...* Goiânia: CFC, 2000.
- NEGRA, Carlos Alberto. Ano 2000 marca consolidação do balanço social. *Gazeta Mercantil*, São Paulo, 12 abr. 2000a.
- NEGRA, Carlos Alberto. Inserindo o balanço social no contexto de decisões do mercado de capitais. *Revista da CVM*, Rio de Janeiro, n. 32, 2000b.
- SOUZA, Herbert de. Balanço social nas empresas públicas. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 6 maio 1997.
- TINOCO, João Eduardo Prudêncio. *Balanço social: uma abordagem sócio-econômica da contabilidade*. 1984. 114 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

Anexo

BALANÇO SOCIAL
MODELO PARA INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

(continua)

INDICADORES MONETÁRIOS		Ano 2000 – Valor	Ano 2001 – Valor
1	Base de Cálculo		
	1.1 Receitas ou Transferências Brutas		
	1.1.1 Nas Atividades de Ensino		
	1.1.2 Nas Atividades de Pesquisa		
	1.1.3 Nas Atividades de Extensão		
	1.1.4 Em outras Atividades		
	1.2 Resultado operacional		
	1.3 Resultado Líquido		
2	Indicadores laborais	Valor (R\$)	% s / 1.1
	2.1 Total dos Encargos Sociais		
	2.2 Total da Folha de Pagamento de Salários de Funcionários		
	2.3 Total da Folha de Pagamento de Estagiários e Monitores		
	2.4 Total de Bolsas de Estudos concedidas ao Pessoal Docente		
	2.5 Total de Bolsas de Estudos concedidas ao Pessoal Administrativo		
	2.6 Total de Bolsas de Iniciação à Pesquisa/Científica		
	2.7 Total de Aplicação na Capacitação de Docentes		
	2.8 Total de Aplicação na Capacitação de Pessoal Técnico-Administrativo		
	Total dos Indicadores Laborais (2.1 a 2.8)	Valor (R\$)	% s / 1.1

	Valor (R\$)	% s / 1.1	Valor (R\$)	% s / 1.1
3 Indicadores Sociais Internos				
3.1 Total de Tributos (excluídos encargos sociais)				
3.2 Total de Aplicações em Esporte e Lazer				
3.3 Total de Aplicações em Atividades de Cultura				
3.4 Total de Aplicações em Saúde, Saneamento e Urbanização				
3.5 Total de Aplicações em Atividades de Extensões Internas				
3.6 Total de Custos com Alimentação				
3.7 Total de Custos com Transporte e/ou Vale-Transporte				
3.8 Total de Outras Aplicações em Benefícios aos Funcionários				
Total dos Indicadores Sociais Internos (3.1 a 3.8)				
4 Indicadores Sociais Externos				
4.1 Total de Aplicações em Atividades de Extensões Comunitárias Gratuitas				
4.2 Total de Aplicações em Serviços Prestados Gratuitamente a Comunidade				
4.3 Total de Aplicações em Projetos de Pesquisas para a Comunidade				
4.4 Total de Aplicações em Cultura, Esporte e Lazer para a Comunidade				
4.5 Total de Aplicações em Obras e Campanhas Sociais				
4.6 Total de Outras Aplicações em Benefício da Comunidade				
Total dos Indicadores Sociais Externos (4.1 a 4.6)				
Total dos Indicadores Sociais (2 a 4)				

BALANÇO SOCIAL
MODELO PARA INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

(conclusão)

	Ano 2000		Ano 2001	
	Quantidade	% s / 5.1	Quantidade	% s / 5.1
INDICADORES FÍSICOS				
5 Indicadores do corpo funcional				
5.1	Total de empregados ao final do período			
5.2	Total de admissões durante o período			
5.3	Total de mulheres que trabalham na instituição			
5.4	Total de homens que trabalham na instituição			
5.5	Total de empregados portadores de deficiência física			
5.6	Total de empregados portadores de deficiência áudio/visual			
5.7	Total de Estagiários da Instituição			
5.8	Total de Monitores da Instituição			
5.9	Total de Reclamatórias Trabalhistas			
5.10	Total de Acidentes de Trabalho – SPT (Sem Perda de Tempo)			
5.11	Total de Acidentes de Trabalho – CPT (Com Perda de Tempo)			
6 Indicadores do Corpo Docente				
6.1	Total de Pessoal Docente			
6.1.1	Total de Pós-Doutorados			
6.1.2	Total de Doutores			
6.1.3	Total de Mestres			
6.1.4	Total de Especialistas			
6.1.5	Total de Graduados			
6.2	Total de Professores em fase de Titulação			
6.3	Total de Professores com dedicação na Pesquisa			
6.4	Total de Professores com dedicação na Extensão			
6.5	Total de Professores com dedicação na Pós-Graduação			

7 Indicadores do Corpo Técnico-Administrativo	Quantidade	% s / 7.1	Quantidade	% s / 7.1
7.1 Total de Pessoal Técnico-Administrativo				
7.2 Total de Homens				
7.3 Total de Mulheres				
7.4 Total de Menores (abaixo de 18 anos)				
7.5 Total de Pessoal Técnico-Administrativo com Curso de Graduação				
7.6 Total de Pessoal Técnico-Administrativo sem Curso de Graduação				
8 Indicadores de Corpo Docente	Quantidade	% s / 8.1	Quantidade	% s / 8.1
8.1 Total de Alunos da Instituição (Graduação e Pós-Graduação)				
8.2 Total de Alunos da Graduação				
8.2.1 Total de Homens				
8.2.2 Total de Mulheres				
8.3 Total de Alunos da Pós-Graduação				
8.3.1 Total de Homens				
8.3.2 Total de Mulheres				
8.4 Total de Alunos com deficiência Física e/ou Áudio-Visual				
8.5 Quantidade de Alunos Formados				
9 Indicadores de Cursos	Quantidade	% s / 9.1	Quantidade	% s / 9.1
9.1 Total de Cursos da Instituição (Graduação e Pós-Graduação)				
9.2 Total de Cursos de Graduação da Instituição				
9.3 Total de Cursos de Pós-Graduação da Instituição				
9.3.1 Total de Cursos de Pós-Doutorado				
9.3.2 Total de Cursos de Doutorado				
9.3.3 Total de Cursos de Mestrado				
9.3.4 Total de Cursos de Especialização				