

ENSINO DA CONTABILIDADE AMBIENTAL NO CURSO DE GRADUAÇÃO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS NAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR BRASILEIRAS

Elaine Machado Varelo

Graduada em Ciências Contábeis - Universidade Federal do Ceará
Rua Eduardo Angelin, 39, Montese, Fortaleza-CE – CEP 60.420-470
Email: elainevarelo@hotmail.com
Fone: (85) 8609-3980

Maria da Glória Arrais Peter

Doutora em Educação
Universidade Federal do Ceará
Rua Coronel Jucá, 960, apto. 1501, Meireles, Fortaleza-CE – CEP 60.170-320
Email: gloria@arrais.com
Fone: (85) 9653-9378

Marcus Vinicius Veras Machado

Ph.D. em Higher Education
Universidade Federal do Ceará
Rua Júlio Azevedo, 1630, apto. 1002, Papicu, Fortaleza-CE – CEP 60.192-310
Email: marcus@acep.org.br
Fone: (85) 9656-9681

Amanda de Oliveira Gomes

Especialista em Controladoria Governamental - Universidade Federal do Ceará
Rua 735, n. 261, 3ª Etapa, Conjunto Ceará, Fortaleza-CE – CEP 60.531-790
Email: amanda@acep.org.br
Fone: (85) 9629-7777

RESUMO

Cresce a preocupação da sociedade com a questão ambiental, que envolve tanto a preservação quanto a necessidade do uso dos recursos naturais. Nesse contexto, empresas necessitaram produzir e evidenciar informações referentes às ações desenvolvidas em prol da conservação e preservação ambiental, buscando a contribuição da Contabilidade para evidenciar essas ações. Com isso, objetivou-se investigar o conteúdo abordado na disciplina Contabilidade Ambiental nos cursos de Graduação em Ciências Contábeis das IES brasileiras, mediante pesquisa exploratória e descritiva. A metodologia utiliza como principais técnicas as pesquisas bibliográfica e documental, bem como a análise de conteúdo de documentos disponibilizados nos *sites* das 270 IES que compõem a amostra da pesquisa. Concluiu-se que o conteúdo que está sendo ministrado na disciplina Contabilidade Ambiental nos cursos de Graduação em Ciências Contábeis IES analisadas trata essencialmente da fundamentação teórica do tema, com inserção tangencial da abordagem gerencial, com baixo destaque para a evidenciação das informações ambientais.

Palavras-chave: Contabilidade Ambiental; Ciências Contábeis; Instituições de Ensino Superior.

Área Temática: Educação e Pesquisa em Contabilidade

1 INTRODUÇÃO

Cresce a preocupação da sociedade com a questão ambiental, que envolve, desde a preservação dos recursos naturais, aos impactos causados pela atividade econômica, motivada tanto pela iminência de catástrofes ambientais, cada vez mais presentes no dia a dia do planeta, quanto pela necessidade de uso racional dos recursos naturais, para a própria sobrevivência das entidades.

A responsabilidade pelos danos ao meio ambiente e o consequente prejuízo social têm sido creditados às empresas, que diante da atribuição dessa responsabilidade passaram a produzir e evidenciar informações referentes às ações desenvolvidas em prol da conservação e preservação ambiental, buscando a contribuição da Contabilidade como fornecedora de instrumentos capazes de mensurar essas ações e os respectivos impactos no patrimônio da entidade. Desta forma, surgiu o que se denominou *The Greening of Accountancy* (Ecologização da Contabilidade) inspirada no trabalho de Rob Gray, publicado em 1990, pela *Association of Chartered Certified Accountants* (ACCA).

Os estudos desenvolvidos por Gray e Bebbington (2001) trouxeram grande destaque para a Contabilidade Ambiental, a partir da sistematização de pesquisas, do ensino e das práticas de Contabilidade Ambiental. De acordo com os autores Gray e Bebbington (2001), existem pelo menos duas razões para conceder, pelo menos pequena atenção, às questões da Contabilidade Ambiental: a primeira é que as diferenças entre questões voltadas para o meio ambiente e questões sociais é meramente artificial; e, a segunda refere-se ao impulso relativo à publicação de relatórios ambientais que, inevitavelmente, atraiu interesse para a Contabilidade Ambiental, surgindo, conseqüentemente, o interesse por questões de Contabilidade Ambiental.

Como forma de divulgar a responsabilidade socioambiental, as organizações se utilizam de demonstrações que, conforme Adams, Hill e Roberts (1998), podem ser denominadas de Balanço Social, Relatório de Sustentabilidade Empresarial, Balanço Social Corporativo, Relatório Social e Relatório Socioambiental, elaboradas a partir de registros sobre ativos e passivos ambientais, bem como custos e receitas ambientais, oriundos da Contabilidade.

Diante desse cenário, considera-se o conhecimento sobre Contabilidade Ambiental de extrema relevância para a formação do profissional contábil, surgindo então o interesse de responder ao seguinte questionamento orientador da presente pesquisa: Qual conteúdo está sendo ministrado na disciplina Contabilidade Ambiental nos cursos de graduação em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior brasileiras?

Consoante o questionamento formulado, o estudo tem como objetivo geral investigar o conteúdo abordado na disciplina Contabilidade Ambiental nos cursos de Graduação em Ciências Contábeis das instituições de Ensino Superior brasileiras.

Como objetivos específicos, têm-se os seguintes: (i) verificar os elementos contemplados nas ementas dos cursos de graduação em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior brasileiras; e (ii) identificar a bibliografia utilizada na disciplina Contabilidade Ambiental nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, das instituições de Ensino Superior brasileiras.

Consoante os objetivos propostos, trata-se de uma pesquisa de caráter exploratório, de natureza descritiva, tendo como universo as Instituições de Ensino Superior do Brasil que oferecem o Curso Superior Ciências Contábeis. As principais técnicas de pesquisa utilizadas foram a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental, tendo na análise de conteúdo de documentos o instrumento de coleta de dados.

O trabalho foi estruturado em cinco seções, incluindo a presente introdução que apresentou uma breve contextualização sobre o tema, bem como o problema e os objetivos da pesquisa. A segunda seção aborda o tema Contabilidade Ambiental, enquanto a terceira trata

da metodologia e a quarta apresenta os resultados da pesquisa. Ao final, a quinta seção contempla as principais conclusões do estudo.

2 CONTABILIDADE AMBIENTAL

Pela preservação da vida na Terra, a preocupação com as questões ambientais envolve toda a sociedade, independente de nível econômico, social e político, sendo proporcional aos interesses de cada um. Borinelli (2002) ressalta que o meio ambiente tornou-se um artefato chave para a reformulação dos valores vigorantes na sociedade, e assim, estabelecendo novas formas de pensamento e de ação em todas as práticas produtivas.

Ao abordar o ensino da Contabilidade Ambiental, é preciso ter ideia da evolução do ensino de Ciências Contábeis no Brasil, suas mudanças e novas condutas, considerando que sempre há algo novo a estudar ou a aprimorar. Desta forma, será possível entender como o conhecimento ambiental está sendo disseminado nos diversos cursos distribuídos por todo o País. Embora não se trate de um tema recente, ainda precisa ser mais evidenciado nas Instituições de Ensino Superior, pois é por meio destas que os futuros contadores terão maiores conhecimentos para melhor acolher as necessidades dos usuários sobre informações contábeis ambientais.

O ensino de Contabilidade iniciou-se no século XIX, com a criação de cursos profissionalizantes e de ensino superior. No entanto, a primeira turma oficial em Contabilidade no Brasil é datada do início do século passado, tendo como pioneiro a Escola de Comércio Álvares Penteado.

Neste sentido, Laffin (2005) complementa que a Contabilidade foi surgindo de forma sorrateira como ciência e conhecimento a transmitir. Primeiramente, como disciplina em cursos esparsos, e, posteriormente, como curso específico, com o objetivo de preparar profissionais com maior conhecimento nessa área de atuação.

A graduação em Ciências Contábeis, no Brasil, nasceu no cenário pós-Segunda Guerra Mundial, com Getúlio Vargas e sua força nacionalista, promovendo desenvolvimento e extensão administrativa (PELEIAS et al., 2007). Nesta conjuntura, foi publicado o Decreto-lei nº. 7.988, de 22 de setembro de 1945, criando o curso superior, em quatro anos, que concedia o título de Bacharel em Ciências Contábeis. Logo de início, a estrutura curricular do curso tinha como disciplinas específicas: Contabilidade Geral, Organização e Contabilidade Industrial e Agrícola, Organização e Contabilidade Bancária, Organização e Contabilidade de Seguros, Contabilidade Pública e Revisões e Perícia Contábil.

De acordo com Laffin (2005), estes aspectos corroboram um caráter subserviente aos preceitos instituídos da época, ou seja, sem uma visão humanista, exigindo somente conhecimentos técnicos, sem favorecer a formação multidimensional do profissional.

Entretanto, as transformações na sociedade impõem ao profissional contábil a adequação aos procedimentos e às exigências que o novo cenário promove, fazendo com que as IES procurem estar preparadas para formar profissionais para o campo de trabalho com uma visão multidimensional para as novas cobranças do mercado de trabalho.

Diante disso, Lousada e Martins (2005, p. 74) comentam que:

As rápidas mudanças ocorridas na sociedade, como, por exemplo, a globalização da economia, os avanços tecnológicos, o crescimento da oferta de cursos superiores e as novas exigências do mercado de trabalho em relação à preparação dos profissionais, exigem que as IES desenvolvam nos profissionais que formam, além de capacidades técnicas, uma visão multidisciplinar, ultrapassando a complexidade do conhecimento científico.

Na década de 1960, o sistema educacional foi reformulado, fundamentado na Lei nº. 4.024, de 20 de dezembro de 1961, então Lei das Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB), que criou o Conselho Federal de Educação (CFE), o qual possuía a prerrogativa de definir a duração dos cursos e o currículo acadêmico mínimo para as IES. Destaca-se que, a

LDB de 1960 teve uma nova versão, em 1971, sendo revogada pela atual LDB, em 1996, que deu maior autonomia às IES para a escolha das disciplinas ofertadas.

A criação do Conselho Federal de Educação (CFE) influenciou o curso de Ciências Contábeis, já que a Resolução, sem número, de 8 de fevereiro de 1963, alterou a estrutura curricular do referido curso, inserindo o ciclo básico e o ciclo profissional, tendo cada um destes dois ciclos, disciplinas distintas. O ciclo básico continha as disciplinas de Matemática, Estatística, Direito e Economia, já o ciclo profissional era integrado por disciplinas de conhecimento específico, como Contabilidade Geral, Comercial e de Custos; Auditoria e Análise de Balanço, dentre outras.

Nesse contexto, as IES permaneceram com flexibilidade para alterar e definir, de acordo com sua proposta pedagógica, as disciplinas que seriam ministradas, desde que fossem respeitadas as determinações do CFE. A respeito destas prescrições curriculares, Laffin (2005) aborda a Resolução CFE nº. 3, de 03/10/1992, também medida governamental, que introduziu, mais uma vez, alterações no currículo mínimo contábil, definindo duração e conteúdos mínimos.

Ainda sobre a evolução do ensino de contabilidade, o cenário político econômico foi crucial para as mudanças ocorridas até os dias de hoje, no entanto, permanece o objetivo principal da Contabilidade de proporcionar informações para o controle e apuração de resultados da gestão e sua respectiva interpretação. Seguindo o percurso, a alteração mais recente na estrutura curricular do curso de graduação em Ciências Contábeis foi promovida pela Resolução nº. 10, de 16 de dezembro de 2004, da Câmara de Educação Superior do Conselho Nacional de Educação.

Referida Resolução visa atender à demanda dos estudantes e profissionais, à unificação do entendimento contábil, e às reformas da profissão, adequando o curso à nova realidade, mediante uma nova estrutura curricular composta por três blocos, a saber:

I - conteúdos de Formação Básica: estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;

II - conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não-governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado;

III - conteúdos de Formação Teórico-Prática: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando *softwares* atualizados para Contabilidade (CNE, 2004).

Estas adequações buscam direcionar o estudante contábil aos novos conhecimentos que devem ser adquiridos, bem como à harmonização das normas internacionais exigidas pela Organização Mundial de Comercio (OMC), essa tornou-se importante ponto de referência das normas internacionais contábeis.

Destaca-se ainda, o artigo 8º da Resolução mencionada, que aborda sobre as atividades complementares, evidenciando a integração do curso com outras atividades também disciplinares, conforme parágrafo único que dita: “as Atividades Complementares se constituem componentes curriculares enriquecedores e implementadoras do próprio perfil do formando” (CNE, 2004).

Assim, a diretriz curricular vigente mostra que o novo profissional contábil deve ser multidisciplinar, ou seja, não se limitar somente a área em que atua, mas fazer uma relação conjunta com áreas afins que irão contribuir para o crescimento profissional. Desta forma, os cursos de Ciências Contábeis constituem um elo entre os estudantes e os futuros contadores, assegurando conhecimentos primordiais e necessários para uma boa desenvoltura no campo profissional.

Brussolo (2002) complementa tal colocação, ao afirmar que o objetivo de uma instituição de ensino superior em Ciências Contábeis deve ser o de formar profissionais melhor qualificados para exercer a profissão contábil, preparando cidadãos críticos e construtivos que contribuam para o desenvolvimento de uma sociedade mais digna e justa.

No Brasil, ao longo dos anos percebe-se um aumento no ingresso de estudantes no ensino superior, como também o surgimento de novas IES. De acordo com o último Censo Educacional, 2009 (INEP, 2011), verificou-se que houve um aumento de 14,90% do ano de 2005 a 2009 em relação ao número de matrículas, constatando-se ainda, que a maioria das matrículas existentes no Brasil, ocorre nos Cursos de Graduação das IES privadas.

Verificou-se no Censo Educacional (INEP, 2011), que o número de cursos de Ciências Contábeis, no Brasil é de 1.026 cursos, sendo 149 em instituições públicas e 877 na esfera particular. Ao fazer um comparativo entre os anos de 2005 a 2009, verifica-se o crescente número de cursos de Ciências Contábeis no País, tendo mais destaque para as instituições privadas, pois estas tiveram um maior crescimento da oferta do curso de Ciências Contábeis do que as públicas. Assim, a promoção do ensino de Ciências Contábeis nas IES privadas demonstra ser significativa, tendo em vista que estas representam 84% do total.

Neste sentido, o crescimento quantitativo de cursos de Ciências Contábeis, no Brasil, amplia a possibilidade de oferta da Disciplina Contabilidade Ambiental nas IES e, conseqüentemente, o interesse por esta temática nos futuros profissionais contábeis.

Os estudos desenvolvidos por Gray e Bebbington (2001) trouxeram grande impulso para a Contabilidade Ambiental, a partir da sistematização de pesquisas, do ensino e das práticas de Contabilidade Ambiental, desenvolvidas pelo centro de pesquisas sobre Contabilidade Ambiental (*Centre for Social and Environmental Accounting Research*) (CSEAR) criado em 1991, na Escócia.

Ainda segundo Gray e Bebbington (2001), a Contabilidade Ambiental tem fundamento nos Princípios de Ecologia: (1) cada entidade está conectada com todo o ambiente; (2) tudo tem que ir para algum lugar; (3) nada é obtido de graça.

De acordo com Ribeiro (2005, p. 45), o objetivo da Contabilidade Ambiental é “identificar, mensurar e esclarecer os eventos e transações econômico-financeiras que estejam relacionados com a proteção, preservação e recuperação ambiental, ocorridos em um determinado período, visando à evidenciação da situação patrimonial de uma entidade”.

Para Martins e De Luca (1994, p. 25):

As informações a serem divulgadas pela contabilidade vão desde os investimentos realizados, seja em nível de aquisição de bens permanentes de proteção a danos ecológicos, de despesas de manutenção ou correção de efeitos ambientais do exercício em curso, de obrigações contraídas em prol do meio ambiente, e até de medidas físicas, quantitativas e qualitativas, empreendidas para sua recuperação e preservação.

A partir desses conceitos, pode-se definir Contabilidade Ambiental como um ramo da ciência contábil que, assim como todos os outros, atende aos postulados básicos – Entidade e Continuidade, e estuda o patrimônio ambiental (bens, direitos e obrigações ambientais) das entidades, sendo seu objetivo fornecer informações sobre os eventos ambientais que causam modificações na situação patrimonial, bem como realizar sua identificação, mensuração e evidenciação.

A Contabilidade Ambiental, conforme a *Environmental Protection Agency* (EPA) (2011), possui muitos significados e usos que podem abranger a Contabilidade Nacional (medida macroeconômica com foco nas contas nacionais de um país), a Contabilidade Financeira (foco no usuário externo) e a Contabilidade Gerencial (foco no usuário interno).

De acordo com Gray e Bebbington (2001), têm-se implicações na Contabilidade Financeira e na Contabilidade Gerencial, decorrentes da inclusão da agenda ambiental na Contabilidade das empresas, bem como nos Sistemas de Contabilidade, conforme Quadro 1.

Quadro 1 – Principais abordagens da Contabilidade Ambiental

Contabilidade Financeira	Valorização de passivos, Contingências e provisões ambientais
	Evidenciação dos principais itens de custo, como por exemplo, tratamento de lixo e eliminação de efluentes.
	Inclusão de aspectos volados ao desempenho ambiental nos relatórios anuais.
	Impacto das informações ambientais no relacionamento com bancos, gestores de fundos e empresas de seguro.
Contabilidade Gerencial	Plano de negócio incluindo custos, itens de capital e revisão de projeções, considerando os aspectos ambientais.
	Avaliação da relação custo x benefício dos investimentos ambientais.
	Análise do custo x efetividade da implementação de programas ambientais
	Elaboração de relatórios de desempenho ambiental.
Sistemas de Informações Contábeis	Mudanças nos sistemas de informações gerenciais, para a inclusão de relatórios voltados para os aspectos ambientais.
	Mudanças nos sistemas de relatórios financeiros, para a inclusão de aspectos ambientais.
Teoria da Contabilidade	Normas e práticas contábeis relacionadas ao meio ambiente; mensuração dos elementos do patrimônio e teoria de evidenciação dos impactos ambientais.
Contabilidade de Custos	Identificação do Método de Custeio para tratamento do resíduo industrial e afins.
Ética Geral e Profissional	Responsabilidade social do profissional de contabilidade; missão, valores e princípios socioambientais da empresa.
Contabilidade Tributária	Legislações ambientais e contabilização de impostos e multas.
Auditoria	Parecer sobre as Demonstrações Contábeis quanto à degradação do meio ambiente.

Fonte: Adaptado de Gray e Bebbington (2011, p. 9) e Gomes et al. (2010, p. 11)

Observa-se que a agenda ambiental acarreta toda uma adequação, tanto da Contabilidade voltada para os usuários externos, mediante a mensuração e evidenciação dos ativos e passivos ambientais, quanto da Contabilidade Gerencial, pela inclusão da agenda ambiental desde o planejamento até os relatórios de desempenho. Quanto aos Sistemas de Informações Contábeis, as mudanças referem-se à inclusão de informações nos relatórios financeiros e gerenciais.

Com essa visão da Contabilidade há uma quebra de paradigmas, levando a ciência contábil a atuar em uma nova realidade que, aos poucos, vem incorporando o desenvolvimento social e ambiental que, conforme Queiroz (2000), torna-se um mecanismo de gestão disponível, cujos resultados apurados podem ser tornados visíveis à sociedade, com relativa facilidade, mediante a apresentação de balanços mais complexos, que incluam, em seu corpo, as respostas aos questionamentos sociais sobre essa temática.

Paiva (p. 13, 2003), complementa que “por meio da divulgação por parte da empresa de seus gastos ambientais, torna-se possível a aplicação e análise dos indicadores, proporcionando aos usuários a obtenção de informações que os auxiliem a inferir sobre projeções futuras a respeito das empresas”.

Para Adams, Hill e Roberts (1998) as organizações utilizam instrumentos de evidenciação dessas informações que podem ser denominados de Balanço Social, Relatório de Sustentabilidade Empresarial, Balanço Social Corporativo, Relatório Social e Relatório Socioambiental, como forma de divulgar a responsabilidade socioambiental.

Neste contexto, a Contabilidade Ambiental acarreta uma demanda por informações, que devem ser adequadas às exigências das normatizações, bem como auferidas dentro das próprias empresas para fins gerenciais e estratégicos.

Fahl e Manhani (2006) exemplificam a atuação dos profissionais contábeis em relação

às atividades ambientais, afirmando que a Contabilidade deve preocupar-se com a mensuração dos recursos consumidos e com toda a poluição resultante da fabricação de determinado produto, bem com do seu uso e do descarte final. Neste contexto, a responsabilidade dos contadores passou a ser de prover informações sobre encargos com o meio ambiente e, a responsabilidade dos auditores é a de assegurar a confiabilidade das informações fornecidas.

Bebbington (1997, p. 373) afirma: “as contribuições de outras disciplinas deverão ser reconhecidas pela contabilidade. A pesquisa contábil deve ser interdisciplinar em sua natureza”.

O estudo interdisciplinar da Contabilidade Ambiental questiona que através de idéias provocativas entre os estudantes, suas habilidades poderão desenvolver campos para a economia e para Contabilidade Ambiental, conforme Probert (2002, p. 54):

O conhecimento sobre o desenvolvimento de sistemas de gestão ambiental e os diferentes níveis de implementação no mundo são tópicos para estudo. O ensino deste tema contribui para melhor entendimento por parte dos estudantes, incentiva o desenvolvimento de valores e atitudes e também motiva a ação.

Considerando-se a relevância dessa temática e sua complexidade, ressalta-se a necessidade do Ensino Superior Contábil, enfatizar o ensino da Contabilidade Ambiental, tendo em vista que os profissionais de contabilidade alavancarão “como alicerce para uma gestão no mundo dos negócios de tal forma que possam apresentar um diferencial no trato com as questões ambientais” (PFTSHER et al., 2004, p. 03).

Embora a Constituição Federal, de 1988, determine a promoção da educação ambiental em todos os níveis de ensino, de acordo com Gibson (1997), a Contabilidade Ambiental ainda, nos anos 1990, era abordada como um assunto periférico e terciário no ensino, geralmente ministrado dentro de outras disciplinas complementares o que, possivelmente, revela uma consciência das dificuldades de desenvolver uma agenda ambiental nos negócios.

Dutra (2003, p.2) abordou que as IES “devem planejar, da melhor maneira possível, suas atividades de ensino aprendizagem. E como o currículo dos cursos é uma parte importante desta atividade, conseqüentemente, atenção especial deve ser dada na definição desta peça pedagógica.”

Destaca-se que a introdução da variável ambiental na matriz curricular das IES é dificultada pela falta de programas adicionais para corrigir a percepção dos problemas ambientais na educação contábil vigente, como a ausência de discussões sobre o assunto, evolução de conceitos e do aprendizado pesquisa-teórico-prática (CALIXTO, 2006).

Entretanto, ressalta-se que ao longo do tempo, o curso de Ciências Contábeis no Brasil vem se adaptando às mudanças ocorridas na sociedade, ou seja, a sociedade vem passando por transformações, sendo uma destas vertentes a preocupação com a mensuração e registro dos impactos ambientais provocados/sofridos pelas entidades, surgindo a necessidade de inter-relacionar, em uma visão holística, estes dois segmentos - Contabilidade e Ambiente - visando a participação da Contabilidade no processo de produção de informações ambientais.

Nesse sentido, foram verificados alguns estudos, comentados a seguir, que convergem com o objetivo desta pesquisa. Calixto (2006), em sua pesquisa procurou verificar o grau de inserção da disciplina Contabilidade Ambiental na matriz curricular dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, oferecidos por universidades brasileiras, a importância desta disciplina na visão dos coordenadores e possíveis dificuldades para a sua inclusão nos respectivos cursos, obtendo como resultados que a disciplina é ofertada em um número reduzido, porém para a maioria dos coordenadores, é considerada importante para a formação dos acadêmicos.

Já Vanzo e Souza (2008) estudaram a percepção dos graduandos dos cursos de

Ciências Contábeis sobre a influência que a disciplina Contabilidade Ambiental ou Social pode exercer em sua formação profissional, como futuros contadores, e em sua formação pessoal, como cidadãos, encontrando que os alunos atribuem significativa importância às questões sociais e ambientais, e consideram a referida disciplina como um aprimoramento educacional, além de um recurso para despertar a consciência social e ambiental.

Vasconcelos Segundo (2011) teve o interesse de pesquisar se é possível, com a literatura existente a que teve acesso, construir um plano de aula para ensino da Contabilidade Ambiental no Brasil. Verificou que há elementos que compõem aspectos voltados a importância do ensino da Contabilidade Ambiental, e alguns elementos que compõem as dificuldades de sua implantação, concluindo que se considera possível, com a literatura existente no Brasil, estabelecer um roteiro de plano de ensino para a disciplina Contabilidade Ambiental.

Cabe destacar o estudo desenvolvido por Varelo et al. (2011), que teve como objetivo investigar a oferta da disciplina Contabilidade Ambiental nos cursos de Graduação em Ciências Contábeis, no Brasil, considerando a inclusão da referida disciplina na estrutura curricular desses cursos. Os resultados apontaram baixa presença da disciplina “Contabilidade Ambiental” na estrutura curricular das IES do Brasil, ressaltando que as IES que ofertam a disciplina, a fazem como obrigatória na estrutura curricular do estudante contábil, sendo mais presente entre o quinto e o sexto semestres do curso.

Desta forma, atendendo ao objetivo central desta pesquisa de investigar o conteúdo abordado na disciplina Contabilidade Ambiental nos cursos de Graduação em Ciências Contábeis das instituições de Ensino Superior brasileiras, foi definida a metodologia para a execução do trabalho, apresentada na próxima seção.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA

De acordo com os objetivos propostos, esta pesquisa pode ser caracterizada como exploratória e descritiva, uma vez que se objetiva adquirir maior conhecimento sobre o assunto, ressaltando que teve como base a pesquisa desenvolvida por Varelo et al. (2011), a qual buscou verificar a inserção da disciplina Contabilidade Ambiental nas estrutura curricular do curso de Ciências Contábeis das IES brasileiras.

Quanto à natureza, trata-se de uma pesquisa de abordagem qualitativa, na medida em que visa interpretar e atribuir significados aos conteúdos ministrados na disciplina Contabilidade Ambiental nas Instituições de Ensino Superior no Brasil, que oferecem o curso de Ciências Contábeis, na modalidade presencial, mediante categorias previamente definidas.

Inicialmente, em análise preliminar, verificou-se, no *site* do Ministério da Educação no sistema E-mec um universo de 906 IES, englobando universidades, faculdades, centros universitários, públicos e particulares, que oferecem o curso de Ciências Contábeis, na modalidade presencial (MEC, 2011).

Com o objetivo de verificar a oferta da disciplina “Contabilidade Ambiental” na estrutura curricular dos Cursos de graduação em Ciências Contábeis, foi definida uma amostra, mediante critérios estatísticos, delimitada em 270 IES, selecionada de forma aleatória. Dentre as 270 IES, buscou-se identificar quais as que oferecem a disciplina “Contabilidade Ambiental”, para assim analisar o conteúdo nas ementas ou plano de ensino da referida disciplina, disponibilizados no respectivo endereço eletrônico no momento da pesquisa (Janeiro de 2012).

O Quadro 2 apresenta a estrutura que fundamentou a análise realizada à luz do referencial teórico abordado, segregando-se categorias e elementos de análise, buscando atender aos objetivos da pesquisa.

Quadro 2 – Estrutura da Análise de Conteúdo das Ementas das IES

CATEGORIAS	ELEMENTOS DE ANÁLISE
Fundamentação Teórica	Educação Ambiental
	Responsabilidade Socioambiental do contador
	Ativo e Passivo Ambientais
	Gestão Ambiental
Abordagem Normativa	Legislação Ambiental
	Normas Brasileiras de Contabilidade Ambiental
	Normas Internacionais de Contabilidade Ambiental
Abordagem Gerencial	Indicadores de Desempenho Ambiental
	Mensuração dos Custos Ambientais
	Sistemas de Informações Contábeis e Ambientais
Evidenciação da Informação	Relatórios Ambientais
	Balanco Social
	Outros Demonstrativos Contábeis Ambientais
Bibliografia	Obras indicadas

Fonte: Elaborado pelos autores (2012)

Conforme o Quadro 2, para identificar os elementos que estão sendo contemplados nas ementas disponibilizadas das IES analisadas, foi atribuída pontuação 1 ou 0, conforme a ementa da disciplina contemple ou não o elemento de análise de cada categoria, para cada instituição, incluindo-se, ainda, a bibliografia indicada. A seguir apresenta-se a análise dos dados e os resultados encontrados.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

De acordo com a metodologia adotada e atendendo aos objetivos propostos, realizou-se um levantamento das IES que possuem o curso de graduação em Ciências Contábeis e disponibilizavam as ementas nos respectivos endereços eletrônicos no momento da pesquisa. Da amostra de 270 IES, que ofertam o curso o curso de graduação em Ciências Contábeis, observaram-se 72 instituições que contemplam a disciplina Contabilidade Ambiental em suas estruturas curriculares, e, dentre estas, apenas 20 disponibilizavam as ementas da disciplina em análise no momento da pesquisa (Janeiro de 2012).

Dessa forma, apresenta-se a Tabela 1, apontando os elementos descritos na metodologia como preponderantes no conteúdo a ser ministrado na disciplina Contabilidade Ambiental e quantas instituições apresentaram esses elementos nas ementas analisadas.

Tabela 1 - Análise de Conteúdo das Ementas das IES

Categorias	Elementos de análise das ementas	Presença dos elementos nas ementas analisadas	(%)
Fundamentação Teórica	Educação Ambiental	10	50%
	Responsabilidade Socioambiental do contador	7	34%
	Ativo e Passivo Ambientais	20	100%
	Gestão Ambiental	11	55%
Abordagem Normativa	Legislação Ambiental	5	25%
	Normas Brasileiras de Contabilidade Ambiental	7	34%
	Normas Internacionais de Contabilidade Ambiental	6	30%
Abordagem Gerencial	Indicadores de Desempenho Ambiental	4	20%
	Mensuração dos Custos Ambientais	11	55%
	Sistemas de Informações Contábeis e Ambientais	4	20%
Evidenciação da Informação	Relatórios Ambientais	5	25%
	Balanco Social	7	34%
	Outros Demonstrativos Contábeis Ambientais	7	34%

Fonte: Dados da Pesquisa (2012)

Diante da análise realizada, observou-se que os elementos mais frequentes nas

ementas da disciplina Contabilidade Ambiental: Ativo e Passivo Ambientais (20); Gestão Ambiental e Mensuração dos Custos Ambientais, com 11 observações cada; e Responsabilidade Socioambiental do contador; Normas Brasileiras de Contabilidade Ambiental; Balanço Social e Outros Demonstrativos Contábeis Ambientais, com 7 observações cada.

Dentre os elementos em análise, verificou-se que as instituições preconizam o conhecimento da disciplina “Contabilidade Ambiental” em temáticas que contemplam mais a categoria de “fundamentação teórica”, com exceção do elemento responsabilidade socioambiental do contador. Quanto à categoria “abordagem normativa” destaca-se, apenas, o conhecimento nas normas brasileiras de contabilidade ambiental. Já, na “abordagem gerencial”, ressalta-se a importância dada ao elemento mensuração dos custos ambientais. Por fim, na categoria “evidenciação da informação” verificou-se o Balanço Social e outros demonstrativos contábeis ambientais igualmente mencionados.

Para finalizar a análise mediante as categorias definidas, apresenta-se o apoio teórico utilizado na aplicação da disciplina, conforme apresenta-se na Tabela 2.

Tabela 2 – Bibliografia adotada na disciplina Contabilidade Ambiental

Classificação	Autores	Frequência de Citações	Título da Obra
1º	TINOCO, J. E. P.; KRAEMER, M. E. P.	13	Contabilidade e Gestão Ambiental; Balanço Social: uma abordagem da transparência e responsabilidade pública das organizações
2º	RIBEIRO, M. S. R.	9	Contabilidade Ambiental
2º	BRASIL	8	Resolução CFC; Resolução CONAMA; Lei nº 9.605 de 19 de fevereiro de 1998; Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981
3º	FERREIRA, A. C. S. F.	8	Contabilidade Ambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável
4º	CARVALHO, G. M. B.	6	Contabilidade Ambiental: Teoria e Prática
5º	MOTTA, R.S. da. A	5	Análise de custo-benefício do meio- ambiente
6º	PAIVA, P. R.	4	Contabilidade ambiental: evidenciação dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção
6º	SILVA, B. A.	4	Contabilidade e meio ambiente: considerações teóricas e praticas sobre o controle dos gastos ambientais
7º	FERREIRA, A. C. S.; SIQUEIRA, J. R. M.; GOMES, M. Z.	3	Contabilidade ambiental e relatórios sociais

Fonte: Dados da Pesquisa (2012)

Diante do exposto na Tabela 2, destacam-se entre todos os autores, as publicações de Tinoco e Kraemer, com as obras Contabilidade e Gestão Ambiental e Balanço Social: uma abordagem da transparência e responsabilidade pública das organizações, com 13 observações.

Coloca-se também em destaque, a autora Ribeiro com 9 citações da obra Contabilidade Ambiental, seguida das Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade e do Conselho Nacional do Meio Ambiente e Leis que dispõe sobre a questão ambiental com 8 referências.

As Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade foram: Resolução CFC nº 563, de 28 de outubro de 1983, que aprova a NBC T 2.1 – Das formalidades da escrituração contábil; Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, que aprova os princípios fundamentais de contabilidade; e Resolução CFC nº 1.003, de 19 de agosto de 2004, que aprova a NBC T 15 – Informações de natureza social e ambiental. Em relação às Resoluções

do Conselho Nacional de Meio Ambiente são: Resolução CONAMA n° 01, de 23 de janeiro de 1986, que estabelece as diretrizes gerais para uso e implementação da avaliação de impacto ambiental como um dos instrumentos da política nacional do meio ambiente; Resolução CONAMA n° 09, de 03 de dezembro de 1987, que estabelece as diretrizes gerais relacionadas com a audiência pública; e Resolução CONAMA n° 237, de 19 de dezembro de 1987, que dispõe sobre a revisão dos procedimentos de licenciamento ambiental.

Neste ensejo, verificou-se de acordo com abordagem dos autores citados nas bibliografias das ementas analisadas, que o assunto a ser evidenciado na disciplina Contabilidade Ambiental é bem amplo, englobando conteúdo contábil, gerencial e normativo. Desta forma, o ensino da Contabilidade Ambiental tem o objetivo de demonstrar a responsabilidade social e econômica, adequar a empresa ao meio ambiente e às normas nacionais, discutir sobre o assunto tão colocado em pauta pela sociedade, como também desenvolver habilidades específicas do contador em busca do diferencial profissional.

5 CONCLUSÃO

A Contabilidade Ambiental demonstra ser um novo paradigma para a visão atual da sociedade contábil diante das questões ambientais. Os usuários destas informações contábeis procuram adequar-se aos novos regimentos e às novas condutas, não só em termos gerenciais, mas também buscando como atuar diante da sustentabilidade do planeta. Desta forma, as Instituições de Ensino Superior em Ciências Contábeis devem demonstrar que estão sintonizadas com essa realidade, apresentando preocupação com a formação da consciência ambiental dos futuros profissionais de Contabilidade que deverão estar habilitados para atuar nesse mercado de trabalho.

Nesse contexto, o objetivo da pesquisa foi investigar o conteúdo abordado na disciplina Contabilidade Ambiental nos cursos de Graduação em Ciências Contábeis das IES brasileiras. Verificou-se que a disciplina Contabilidade Ambiental aborda de forma predominante, conteúdos relacionados ao Ativo e Passivo Ambientais, pertinente à fundamentação teórica da Contabilidade Ambiental, único elemento contemplado em todas as ementas analisadas, observando-se ainda, leve destaque para a abordagem gerencial, centrada na mensuração dos custos ambientais.

Quanto à bibliografia utilizada na disciplina, identificou-se a concentração nos autores brasileiros, Tinoco e Kraemer, com a obra “Contabilidade e Gestão Ambiental” e “Balanço Social”.

Desta forma, como resposta ao problema de pesquisa, o presente estudo concluiu que o conteúdo que está sendo ministrado na disciplina Contabilidade Ambiental nos cursos de Graduação em Ciências Contábeis das instituições de Ensino Superior Brasileiras trata essencialmente da fundamentação teórica do tema, com inserção tangencial da abordagem gerencial, com baixo destaque para a evidenciação das informações ambientais.

Como limitações da pesquisa, entende-se que a análise do conteúdo abordado na disciplina Contabilidade Ambiental, não pode ser extrapolada para o universo da pesquisa, apesar de ter sido calculada uma amostra representativa, mediante critérios estatísticos, tendo em vista, que apenas 20 instituições disponibilizavam as ementas para análise no momento da pesquisa.

REFERÊNCIAS

ADAMS, C. A.; HILL, W.; ROBERTS, C. B. Corporate reporting practices in Western Europe; legitimating corporate behavior?. *The British Accounting Review*. v. 30, n. 1, p. 1-21, 1998.

BEBBINGTON, Jan. Engagement, education and sustainability: a review essay on environmental accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. v. 10, n. 03, 1997, p. 365-381.

BORINELLI, Valério Vitor. *Contribuição ao estudo da Contabilidade ambiental: proposta de um modelo de controle gerencial*. 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica). Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado.

BRASIL. Decreto-lei nº. 7.988, de 22 de setembro de 1945. Dispõe sobre o ensino superior de ciências econômicas e de ciências contábeis e atuariais. Disponível em: <<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=dec-lei7988-1945>>. Acesso em: 25 mai. 2011.

_____. 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: 19 mai. 2011.

_____. Resolução nº. 10, de 16 de dezembro de 2004. CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Disponível em: Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces010_04.pdf>. Acesso em 20 mai. 2011.

_____. Resolução, sem número, de 08 de fevereiro de 1963. CONSELHO FEDERAL DE EDUCAÇÃO. Fixa o currículo mínimo de conteúdo e duração dos cursos de Ciências Atuariais, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas. Disponível em: <<http://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:AoRzkYUyLU0J:www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraDownload>>. Acesso: 19 mai. 2011.

BRUSSOLO, Fábio. *As diretrizes curriculares dos cursos de graduação em Ciências Contábeis x o mercado de trabalho através das ofertas de emprego para a área contábil na Grande São Paulo: uma análise crítica*. 2002. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Centro Universitário Álvares Penteado.

CALIXTO, Laura. Ensino da Contabilidade Ambiental nas Universidades Brasileiras: Um estudo exploratório. *Universo Contábil*, v. 2, n. 3, p. 65-78, set./dez., 2006. Disponível em: <<http://redalyc.uaemex.mx/src/inicio/ArtPdfRed.jsp?iCve=117016279005>>. Acesso em: 15 mai. 2011.

DUTRA, Oneide Tadeu. *Proposta de uma matriz curricular para o curso de Ciências Contábeis na Grande Florianópolis*. 2003. 162f. Dissertação (mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

EMEC. MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=136&Itemid=782>. Acesso em: 13 mai. 2011.

EPA. ENVIRONMENTAL PROTECTION AGENCY. Disponível em: <<http://www.epa.gov/>>. Acesso em: 01 jun. 2011.

FAHL, Alessandra Cristina; MANHANI, Lourdes Pereira de Souza. As perspectivas do profissional contábil e o ensino da contabilidade. *Revista de Ciências Gerenciais*, v. 10, p. 25-33, 2006. Disponível em: <<http://sare.unianhanguera.edu.br/index.php/rcger/article/viewFile/62/60>>. Acesso em: 02 jun. 2011.

GIBSON, Kathy. Couses in environmental accounting. *Accountiing. Auditing & Accountability Journal*, v. 10, n. 04, p. 584-593, 1997.

GOMES, Sonia Maria da Silva, SAMPAIO, Márcio Santos, SLOMSKI, Vilma Geni, AZEVEDO, Tania Cristina. Proposta para o Ensino da Controladoria Ambiental nos cursos de Graduação de Ciências Contábeis nas IES brasileiras. In: ENGEMA –ENCONTRO INTERNACIONAL SOBRE GESTÃO EMPRESARIAL E MEIO AMBIENTE. 12, 2010. Disponível em : <http://www.uefs.br/colcon/anexos/ARTIGO_ENGEMA_2010.pdf>. Acesso em: 10 jul.2011

GRAY, Robert; BEBBINGTON, Jan. *Accounting for the Environment*. 2nd ed. London: Sage, 2001.

IUDÍCIUS, Sérgio de. *Contabilidade Introdutória*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

INEP. INSTITUTO EDUCACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS. Disponível em: <www.inep.gov.br>. Acesso em: 27 mai. 2011.

KROETZ, César Eduardo Stevens. *Balanço social: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu & DE LUCA, Márcia M. Mendes. Ecologia via Contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília: CFC, ano 23, nº 86, março1994.

LAFIN, Marcos. *De Contador a Professor: a trajetória da docência no ensino superior de contabilidade*. Florianópolis: Imprensa Universitária, 2005.

LOUSADA, Ana Cristina Zenha; MARTINS, Gilberto de Andrade, Egressos como Fonte de Informação à Gestão de Cursos de Ciências Contábeis. *Revista Contabilidade e Finanças*, n. 37, p. 73-84, 2005.

PAIVA, Paulo Roberto de. *Contabilidade Ambiental: Evidenciação dos Gastos Ambientais com Transparência e Focada na Prevenção*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PELEIAS, Ivam Ricardo; SILVA, Glauco Peres da; SEGRETI, João Bosco; CHIOROTTO, Amanda Russo. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 18, n. 30, p. 19-32, jun. 2007.

PFITSHER, Elisete Dahmer; OLIVEIRA, Marilene Vilhene; NASCIMENTO, Michely; PFITSHER, Paulo César. Educação Ambiental: a nova face da gestão de negócios. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 9, 2004, Porto Seguro, Bahia. *Anais...* São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2004.

PROBERT, E. J. An environmental education initiative with university business students. *Applied Environmental Education and Communication*. 2002, p.53-59.

QUEIROZ, Regiane L. Silveira, QUEIROZ, Eliseu Silveira. A contabilidade como um instrumento de gestão ambiental e empresarial, e sua contribuição à melhoria da qualidade de vida planetária. *Revista Pensar Contábil do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro*, n. 9, p.78-83, ago./out. 2000.

RIBEIRO, Maisa de Souza. *Contabilidade Ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2005.

VANZO, Geni Francisca dos Santos; SOUZA, Valquíria Pinheiro. Um estudo sobre a influência da disciplina contabilidade Social ou Ambiental na formação profissional e social dos futuros contadores, de acordo com a percepção dos graduandos dos cursos de Ciências Contábeis. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18, 2008, Gramado. *Anais...* Gramado, 2008. Disponível em: <http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/544.pdf>. Acesso em 07. jan. 2012

VARELO, E. M.; PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V.; GOMES, A. O. Ensino da Contabilidade Ambiental nas Instituições de Ensino Superior Brasileiras. In: CSEAR Conference South America: A sustentabilidade em discussão, 2, 2011, Ribeirão Preto. *Anais...* Ribeirão Preto: CSEAR, 2011.

VASCONCELOS SEGUNDO, Emerson Hochsteinner. Contribuição Ao Estudo da Contabilidade Ambiental no Brasil: Recomendações para o Desenvolvimento de um Plano de Ensino. In, SIMPOSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 8, Resende. *Anais...* Resende, 2011. Disponível em: <<http://www.aedb.br/seget/artigos11/24914335.pdf>>. Acesso em 20 dez. 2011.