

ENSINO DA CONTABILIDADE AMBIENTAL NAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR BRASILEIRAS

Elaine Machado Varelo (UFC), elainevarelo@hotmail.com,
Maria da Glória Arrais Peter (UFC), gloria@arrai.com,
Marcus Vinicius Veras Machado (UFC), marcus@acep.org.br
Amanda de Oliveira Gomes (UFC), amandagomes208@gmail.com,

RESUMO

A preocupação da sociedade em geral com a questão ambiental tem estado na pauta das organizações, sejam governamentais ou não governamentais, públicas ou privadas, motivada tanto pela iminência de catástrofes naturais, quanto pela necessidade de uso racional dos recursos naturais para a própria sobrevivência das entidades. Assim, as empresas necessitaram 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, surgindo o *The Greening of Accountancy* (Ecologização da Contabilidade). Diante disso, o presente estudo tem como objetivo geral analisar 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. Trata-se de uma pesquisa de caráter exploratória e natureza descritiva, tendo como universo os Cursos de graduação em Ciências Contábeis, que somam, segundo dados do Ministério da Educação (2011), 906 cursos. As principais técnicas de pesquisa utilizadas foram as pesquisas bibliográfica e documental, com análise de conteúdo de documentos das estruturas curriculares das 270 IES integrantes da amostra calculada mediante critérios estatísticos. Os resultados apontaram a baixa oferta da disciplina “Contabilidade Ambiental” na estrutura curricular das IES do Brasil, presente em apenas 27% destas. Ressalta-se ainda que nas IES em que a disciplina é ofertada, é obrigatória na estrutura curricular do estudante contábil, sendo mais presente entre o quinto e o sexto semestres do curso.

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

1 INTRODUÇÃO

A preocupação da sociedade com a questão ambiental tem estado na pauta das organizações, sejam governamentais ou não governamentais, públicas ou privadas, motivada tanto pela iminência de catástrofes naturais 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 conseqüente prejuízo social têm sido creditados às empresas, notadamente dos países mais desenvolvidos, tendo em vista terem sido os primeiros a entrarem na era industrial, contando com cerca de 150 anos de atividades industriais, que vieram acompanhadas de emissão de gases e efluentes acarretando sérios danos ambientais, apesar do crescimento econômico experimentado, até hoje não alcançado pelos países em desenvolvimento.

Diante da imputação dessa responsabilidade, as empresas passaram a necessitar de 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, surgindo 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 impulso 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.

No Brasil, a questão ambiental foi tratada durante a década de 1970, como algo contrário ao desenvolvimento econômico, tendo em vista que nesse período as metas desenvolvimentistas do País estavam centradas na instalação de indústrias altamente poluentes. Desta forma, o interesse pela temática teve uma emergência mais recente.

Como forma de divulgar a responsabilidade socioambiental, as organizações se utilizam de demonstrações que, conforme Adams et al. (1998), podem ser denominados de Balanço Social, Relatório de Sustentabilidade Empresarial, Balanço Social Corporativo, Relatório Social e Relatório Socioambiental, elaborados 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 a frequência da oferta da disciplina Contabilidade Ambiental nos cursos superiores de Ciências Contábeis, no Brasil?

Portanto, o estudo tem como objetivo geral analisar 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.

Como objetivos específicos têm-se os seguintes: (1) identificar a inclusão da disciplina Contabilidade Ambiental na estrutura curricular dos cursos de graduação em Ciências Contábeis; (2) verificar a obrigatoriedade ou não de oferta da disciplina Contabilidade Ambiental nos cursos de graduação em Ciências Contábeis; e, (3) verificar o semestre em que tal disciplina está alocada na estrutura curricular dos cursos de graduação em Ciências Contábeis.

Consoante os objetivos propostos, trata-se de uma pesquisa de caráter exploratório, de natureza descritiva, tendo como universo do estudo os Cursos Superiores de Ciências Contábeis, que somam, segundo dados do Ministério da Educação (2011), 906 cursos. 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 ENSINO DA CONTABILIDADE AMBIENTAL

A questão ambiental impacta toda sociedade, independente de nível econômico e político, sendo proporcional aos interesses de cada um. Bonelli (2002, p. 70) ressalta que o meio ambiente “tornou-se um elemento chave para a reformulação dos valores vigentes na sociedade, estabelecendo novas formas de pensamento e ação em todas as práticas produtivas”.

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. O CSEAR é uma rede internacional que apoia a pesquisa, o ensino e a prática da Contabilidade Ambiental em nível mundial, buscando discutir ideais, informações e melhores práticas entre os interessados, com base nos princípios da *accountability*, transparência e sustentabilidade.

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.

Verifica-se que, de acordo com esses princípios, as ações das empresas impactam todo o ambiente, portanto, a emissão de gases estufa e efluentes nocivos, afetam o ambiente que terá respostas que também impactam as empresas; todo material descartado ou produzido vai ser depositado em algum momento em algum lugar, ou seja, são gerados resíduos líquidos, sólidos ou gasosos que afetam o ambiente; por último, os danos causados ao ambiente, em um momento futuro trarão custos para as empresas.

Segundo Bergamini Junior (2000), uma das vertentes da Contabilidade com relação ao registro e à evidenciação dos impactos ambientais, consiste em registrar e evidenciar as informações sobre o desempenho ambiental da empresa de forma destacada, relatando de forma precisa os custos ambientais e demonstrando sua evolução no decorrer do tempo, fornecendo, ainda estimativas oficiais avalizadas pela alta administração da empresa sobre a suficiência dos investimentos ambientais com relação aos volumes requeridos para minimizar os impactos de suas atividades no meio ambiente.

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”.

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, que 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.

O tema “Contabilidade Ambiental” está em evidência, conforme afirma Calixto (2005) que aponta um aumento significativo de publicações sobre o assunto, incluindo livros, artigos publicados em congressos e em revistas da área.

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, p. 3), as principais regras para a implementação da Contabilidade Ambiental, são as seguintes:

- Modificar os sistemas de contabilidade existentes para incluir aspectos de desempenho ambiental nos relatórios gerenciais;
- Minimizar divergências nos sistemas de contabilidade, como por exemplo, incluindo critérios diferenciados de avaliação de investimento para aquisição de ativos ambientais;
- Planejar as implicações financeiras pertinentes à inclusão da agenda ambiental nos negócios, como por exemplo, a projeção de despesas de capital;
- Incluir aspectos ambientais nos relatórios externos; e
- Desenvolver sistemas de informação adequados.

Ainda de acordo com Gray e Bebbington (2001, p. 9), têm-se implicações na Contabilidade Financeira e na Contabilidade Gerencial, decorrente da inclusão da agenda ambiental na Contabilidade das empresas, bem como nos Sistemas de Contabilidade, conforme Quadro 1.

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
Sistemas de Informações Contábeis	Elaboração de relatórios de desempenho ambiental.
	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.

Quadro 1 – Inclusão da Agenda Ambiental na Contabilidade

Fonte: Gray e Bebbington (2001, p. 9)

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 se referem 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 se incorporando no 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.

Desta forma, complementa Paiva (p. 13, 2003), 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”.

Estas perspectivas contábeis proporcionam avaliações não só monetárias, mas também uma avaliação social e ambiental, Kroetz (2000), complementa, afirmando que esse procedimento deverá ser ativo, não se restringindo apenas à contabilização das contingências socioambientais ocorridas, pois se tratam de fatos consumados, mas também terá que entender e explicar as mutações patrimoniais e elaborar demonstrações que reflitam a realidade do impacto ambiental e social.

Neste contexto, a Contabilidade Ambiental acarreta uma demanda de 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.

A relação entre a Contabilidade e o Meio Ambiente se dá conforme o fluxo apresentado na Figura 1.

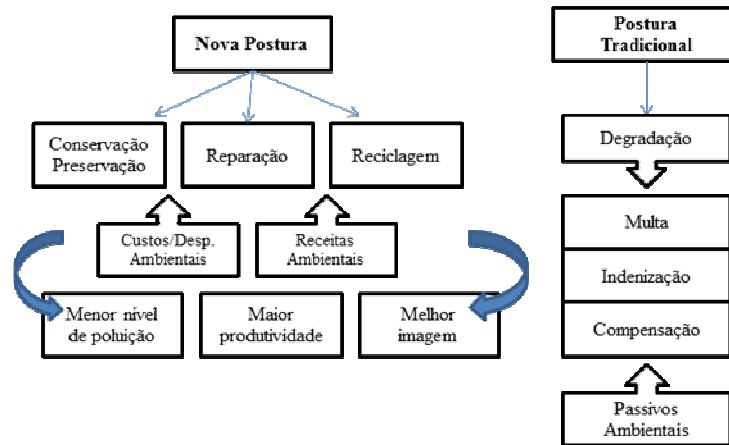


Figura 1 – Contas ambientais envolvidas na relação entre empresa e meio ambiente
Fonte: Carvalho (2005)

A Figura 1 demonstra que, tradicionalmente, a exploração de recursos ambientais era diretamente proporcional a escassez dos recursos. Assim, por medidas preventivas e punitivas as empresas correm o risco de sofrer multas e indenizações por conta de exploração ambiental desordenada gerando passivos ambientais. No entanto, já é proposta uma nova conduta aos dirigentes empresariais, com a opção de reciclar, conservar e preservar o meio ambiente, assim gerando Custos, Despesas e Receitas Ambientais.

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.

A introdução da variável ambiental na matriz curricular das Instituições de Ensino Superior 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-teórica-prática (CALIXTO, 2006).

Para falar do ensino da Contabilidade Ambiental, é preciso ter idéia da evolução do ensino de Ciências Contábeis no Brasil, suas mudanças e novas abordagens, para então entender como esse conhecimento está disseminado nos diversos cursos, distribuídos por todo o País. Trata-se de um tema recente que ainda precisa ser mais evidenciado nas Instituições de Ensino Superior (IES), pois é por meio destas que os futuros contadores terão amplo conhecimento para melhor atender as necessidades dos diversos usuários sobre informações contábeis ambientais.

A Contabilidade é uma área em constante evolução, sempre há algo novo a estudar ou a aprimorar. O estudo em contabilidade instiga à modernização e à renovação de conceitos já utilizados, ou seja, nunca se esgotam as tendências e as mudanças ocorridas na área contábil. Esta idéia não é de hoje, pois Iudícibus (1998), já afirmava à época, que o estudo da

contabilidade passava por transformações acentuadas com o objetivo de torná-la mais eficiente e de corresponder cada vez mais às expectativas dos usuários.

O ensino de Contabilidade iniciou-se no século XIX, com a criação de cursos profissionalizantes e de ensino superior. No entanto, o estudo oficial em Contabilidade no Brasil é datado do início do século passado, tendo como marco a criação da Escola de Comércio Álvares Penteado, em São Paulo em 1949.

Desta forma, complementa Laffin (2005, p.105) que:

a contabilidade foi, pois, surgindo de forma tímida como objeto e área de conhecimento a ser transmitido. Primeiramente, como disciplina em cursos esparsos, e mais tarde surge como curso específico, com o objetivo de preparar profissionais com maior conhecimento nessa área de atuação.

Assim, entende-se que o curso de Contábeis foi adquirindo espaço e reconhecimento na medida que foi expandindo conhecimentos de acordo com a necessidade e as obrigações da época predominante.

Para Peleias et al. (2007), a graduação em Ciências Contábeis nasceu no cenário pós-Segunda Guerra Mundial, com Getúlio Vargas e sua força nacionalista, promovendo desenvolvimento e extensão administrativa. 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 Lafin (2005), este conteúdo evidenciaria um caráter servil às normas instituídas da época, ou seja, sem uma visão humanista, exigindo somente conhecimentos técnicos, sem favorecer a formação multidimensional do profissional.

A respeito do assunto, 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.

Desta forma, as mudanças na sociedade impõem ao profissional contábil a adequação aos procedimentos e às exigências que o novo cenário promove, assim, as IES devem estar preparadas para desenvolver estes profissionais para o campo de trabalho com uma visão multidimensional para as novas cobranças do mercado de trabalho.

Na década de 1960, o sistema educacional foi reformulado tendo fundamentos na Lei nº. 4.024, de 20 de dezembro de 1961, Lei das Diretrizes e Bases na Educação Nacional (LDB), que criou o Conselho Federal de Educação (CFE), dando a este a competência de fixar a duração dos cursos e o currículo mínimo para aplicação nas Instituições. Destaca-se que a LDB de 1960 teve uma nova versão em 1971 e esta extinta pela atual LDB em 1996 que deu maior autonomia às IES para a escolha das disciplinas ofertadas.

Ressalta-se assim que 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 curso de Contabilidade inserindo o ciclo básico e o ciclo profissional, tendo estes dois ciclos disciplinas distintas. O ciclo básico englobava 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.

Ressalta-se que apesar de ser uma Resolução do CFE, as Instituições Educacionais ainda permaneceram com a flexibilização de alterar e determinar em sua própria teoria pedagógica, as disciplinas que seriam ministradas no estabelecimento, mas respeitando o CFE.

A respeito destas prescrições curriculares, Laffin (2005) aborda ainda a Resolução CFE n°. 3, de 03/10/1992 que também se enquadra como medida governamental que tratava de alterações no currículo mínimo contábil.

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 o qual é proporcionar o controle, estudo e apuração de resultados da gestão e interpretação destes. Por este percurso, a alteração mais recente na estrutura curricular do curso de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior foi a Resolução CNE/CES n°. 10, de 16 de dezembro de 2004 do Conselho Nacional de Educação.

Esta Resolução visa atender à demanda dos estudantes e profissionais, à unificação do entendimento contábil, e às reformas da profissão, adequando à nova realidade, apresentando uma nova estrutura curricular composta por três ciclos, conforme o artigo 5°:

- 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.

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

Outro fator de destaque na Resolução mencionada é o artigo 8°, que aborda sobre as atividades complementares, no qual evidencia 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 interdisciplinar, 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 passam a constituir 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 uma ascensão de ingresso de estudantes no nível superior, como também o surgimento de novas Instituições de Ensino Superior (IES). De acordo com o último Censo Educacional, 2009, publicado em 13/01/2011, 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 Instituições de Ensino Superior Privadas.

Verificou-se também no Censo Educacional 2009, que o número de cursos de Ciências Contábeis presenciais no Brasil é de 1026 cursos, sendo 149 em instituições públicas e 877 na esfera particular, conforme evidenciado na Tabela 1.

Tabela 1 – Número de Cursos de Graduação Presencial em Ciências Contábeis

ANO	Total de Cursos de Ciências Contábeis	Qde. de IES Públicas que oferecem Ciências Contábeis	% de IES Públicas que oferecem Contábeis	Qde. de IES Privadas que oferecem Ciências Contábeis	% de IES Privadas que oferecem Contábeis
2005	808	137	17	671	83
2006	879	140	16	739	84
2007	922	144	16	778	84
2008	984	146	15	838	85
2009	1026	149	15	877	85

Fonte: INEP (2011)

Conforme dados da Tabela 1, 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.

Ressalta-se também, 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.

Desta forma, atendendo ao objetivo central desta pesquisa, de analisar a disseminação da Contabilidade Ambiental nos Cursos de graduação em Ciências Contábeis, foi definida a metodologia para a execução do trabalho, apresentada na próxima seção.

3 PROCEDIMENTOS DA METODOLOGIA DA PESQUISA

De acordo com os objetivos propostos, esta pesquisa pode ser caracterizada como exploratória e descritiva, em que se objetiva adquirir maior conhecimento sobre o assunto. Quanto à natureza, trata-se de uma pesquisa de abordagem qualitativa e quantitativa, na medida em que visa interpretar e atribuir significados e também mensurar a disseminação do ensino da Contabilidade Ambiental nas Instituições de Ensino Superior no Brasil que oferecem o curso de Ciências Contábeis, na modalidade presencial.

Na análise preliminar, verificou-se, de acordo com o Censo 2009 (ano do último censo publicado, tendo em vista que o ano de 2010 ainda está em processo de análise dos dados e o de 2011 em fase de coleta de dados), o número total de Instituições de Educação Superior, englobando todos os cursos e todas as organizações acadêmicas são de 2.314 instituições, conforme dados da Tabela 2.

Tabela 2 – Número de IES, por Região Geográfica

Regiões Brasileiras	Nº de IES	%
Norte	147	6,35
Nordeste	448	19,36
Sudeste	1.090	47,10
Sul	386	16,69
Centro-Oeste	243	10,50
Total - Brasil	2.314	100,00

Fonte: INEP (2011)

Observa-se que a Região Sudeste concentra a maioria das IES (47%), seguida pela Região Nordeste (19%), enquanto as demais Regiões somadas representam apenas cerca de 34% do total.

De acordo com dados do Sistema de informações do Ministério da Educação (e-mec) (2011) – ressalta-se que os dados deste Sistema serão aproveitados pelo Censo 2010 – um total de 906 IES oferecem o Curso de Ciências Contábeis na modalidade presencial, representando cerca de 39% das IES brasileiras. Assim, o universo dessa pesquisa foi definido como o conjunto das IES que oferecem o curso de Ciências Contábeis na modalidade presencial, portanto de 906 instituições.

Destaca-se que o Curso de Ciências Contábeis na modalidade presencial, no Brasil, de acordo com o censo de educação superior de 2009, está entre os dez cursos de graduação mais procurados, como comprova o número de matrículas no referido curso, que é de 205.330 matrículas das 5.115.896 totais, colocado em 7º lugar nas preferências dos estudantes.

Com o objetivo de verificar a presença da disciplina “Contabilidade Ambiental” na estrutura curricular acadêmica dos Cursos de graduação em Ciências Contábeis, foi definida uma amostra mediante critérios estatísticos, delimitada em 270 IES, com nível de significância de 95%. A partir da determinação do tamanho da amostra, esta foi estratificada por região, distribuídas proporcionalmente nas regiões geográficas brasileiras, de acordo com a quantidade total de Instituições de Ciências Contábeis do universo da pesquisa. Desta forma, foram analisadas 270 IES de Ciências Contábeis do Brasil, englobando universidades, faculdades, centros universitários, públicos e particulares.

No tocante à coleta de dados, ressalta-se que a escolha de cada Instituição de Ensino Superior a ser incluída na amostra foi aleatória, não havendo, portanto, nenhuma interferência por parte dos autores na escolha das IES analisadas. Após a seleção dos elementos da amostra, foram coletadas as estruturas curriculares disponibilizadas pelo sítio eletrônico de cada uma,

possibilitando elaborar planilhas com os dados coletados, utilizando-se o *software Microsoft Excell®*.

Para análise dos dados, utilizou-se a função estatística “moda”, para saber quais Regiões e Estados eram mais recorrentes quanto à presença do item buscado, ou seja, a inserção da disciplina “Contabilidade Ambiental”, bem como qual o grau de dispersão, para comprovar a amplitude da disseminação do elemento pesquisado.

Para fins de análise, foi construída uma métrica, atribuindo peso 1 (um) às Instituições de Ensino Superior que possuem a Disciplina “Contabilidade Ambiental” e peso 0 (zero) para as que não oferecem tal disciplina. Em seguida, verificou-se dentre as IES que obtiveram peso 1 qual a forma de oferta da disciplina, se optativa ou obrigatória e ainda, quando obrigatória, buscou-se verificar em qual semestre estava alocada na estrutura curricular. Os principais resultados são a seguir apresentados.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

De acordo com a metodologia adotada, ressaltando-se mais uma vez a escolha aleatória das 270 IES integrantes da amostra pesquisada, apresenta-se conforme Tabela 3, aquelas que oferecem a disciplina “Contabilidade Ambiental” na estrutura curricular, identificando se esta é ofertada como optativa ou obrigatória.

Tabela 3 – IES que oferecem a Disciplina Contabilidade Ambiental na estrutura curricular

Regiões Brasileiras	IES pesquisadas	IES que possuem Contabilidade Ambiental	Percentual - IES que oferecem Contabilidade Ambiental	IES que oferecem Disciplina Obrigatória	IES que oferecem Disciplina Optativa
Região Norte	21	6	28,57%	4	2
Amapá	2	0		-	-
Roraima	1	1		1	-
Amazonas	3	2		1	1
Acre	1	0		-	-
Rondônia	4	1		1	-
Pará	6	2		1	1
Tocantins	4	0		-	-
Região Nordeste	55	17	30,91%	15	2
Rio Grande do Norte	5	1		1	-
Paraíba	3	1		1	-
Pernambuco	10	4		4	-
Alagoas	3	1		1	-
Sergipe	2	1		1	-
Bahia	16	5		4	1
Piauí	5	1		1	-
Maranhão	4	0		-	-
Ceará	7	3		2	1
Região Centro Oeste	27	9	34,62%	6	3
Mato Grosso	9	2		2	-
Goiás	11	3		1	2
Mato Grosso do Sul	6	4		3	1
Região Sudeste	116	33	28,45%	31	2
Minas Gerais	31	9		8	1
Espírito Santo	9	4		4	-

Rio de Janeiro	13	6		6	-
São Paulo	63	14		13	1
Região Sul	52	7	13,46%	2	5
Paraná	22	1		-	1
Santa Catarina	15	2		-	2
Rio Grande do Sul	15	4		2	2
Total de Instituições	270	72	26,67%	58	14

Fonte: MEC (2011)

Este panorama do Curso de graduação em Ciências Contábeis Presencial mostra como o ensino da Contabilidade Ambiental ainda é pouco representativo no Brasil, pois do total de 270 IES integrantes da amostra, apenas 72 IES, ou seja, cerca de 27% possuem esta disciplina na estrutura curricular.

Entretanto, apesar da baixa representatividade, destaca-se que a disciplina “Contabilidade Ambiental” foi verificada em 22 estados brasileiros. Desta forma, quase a totalidade dos Estados no Brasil (84%) têm, no mínimo, uma Instituição de Ensino Superior que oferece a referida disciplina, evidenciando a dispersão do ensino da Contabilidade Ambiental nas Unidades Federativas do Brasil.

Quanto ao aspecto da obrigatoriedade ou não disciplina, a maioria (80%) apresenta a “Contabilidade Ambiental” como obrigatória ao currículo acadêmico do estudante de Ciências Contábeis. Desta forma, comprova-se que quando há o reconhecimento da importância da disciplina, esta é incluída como obrigatória nas estruturas curriculares do ensino em Contábeis, tendo em vista a cobrança no mercado de trabalho em busca de profissionais com amplos conhecimentos e aptos às novas visões.

Analisando o semestre em que está alocada a disciplina, no caso de ser ofertada como obrigatória, tem-se os dados apresentados na Tabela 4.

Tabela 4 – Semestre em que as IES ofertam a Disciplina “Contabilidade Ambiental”

Região Norte		Região Nordeste		Região Centro Oeste		Região Sudeste		Região Sul		Total de IES por semestres
Faixas de Semestres	Nº de IES	Faixas de Semestres	Nº de IES	Faixas de Semestres	Nº de IES	Faixas de Semestres	Nº de IES	Faixas de Semestres	Nº de IES	
1º e 2º	-	1º e 2º	-	1º e 2º	-	1º e 2º	2	1º e 2º	-	2
3º e 4	1	3º e 4	3	3º e 4	2	3º e 4	8	3º e 4	-	14
5º e 6º	2	5º e 6º	4	5º e 6º	4	5º e 6º	13	5º e 6º	2	25
7º e 8º	1	7º e 8º	8	7º e 8º	-	7º e 8º	8	7º e 8º	-	17
Total	4	Total	15	Total	6	Total	31	Total	2	58

Fonte: MEC (2011)

Verificou-se que a disciplina é predominante ofertada na faixa entre o quinto e o sexto semestres, ou seja, por volta da metade do curso. No entanto, vale ressaltar que tanto entre o terceiro e o quarto semestres, como também entre o sétimo e o oitavo semestres, é também significativa a presença da disciplina “Contabilidade Ambiental”.

Observou-se também que nas Regiões Norte e Nordeste, de acordo com a amostra analisada, houve a ocorrência de estados que não apresentaram IES com o ensino da “Contabilidade Ambiental”. No entanto estas regiões compreendem cerca de 29% e 31%, respectivamente, do percentual total da oferta da disciplina no País. Ressalta-se ainda que na pesquisa realizada, foram observadas nas estruturas curriculares acadêmicas das Regiões Norte e Nordeste, a existência de disciplinas que poderiam estar relacionadas a questões ambientais, no entanto abordando outros focos, como por exemplo, a “Contabilidade Rural”, “Contabilidade do Agronegócio” e “Contabilidade Pecuária e Rural”.

Em um foco mais detalhado por região, conforme pode ser observado na Tabela 3, a região brasileira que possui maior quantidade de IES com oferta da disciplina Contabilidade Ambiental, é a Região Centro Oeste, verificando-se que aproximadamente 35% das IES que oferecem Contabilidade Ambiental estão nessa Região, enquanto na Região Sudeste estão cerca de 28%. Destaca-se, nesta última, o Estado de São Paulo que se apresenta com um número relevante de IES, neste caso, apresentando 14 Instituições de Ensino Superior que ofertam “Contabilidade Ambiental”, concentrando 20% das IES do Brasil que ofertam a disciplina.

No entanto, observa-se que as diferenças entre as Regiões não são tão discrepantes, conforme ilustra o Gráfico 1.

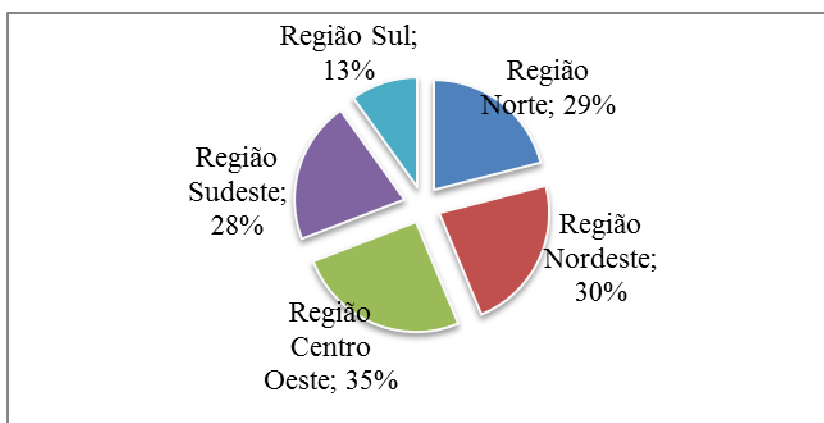


Gráfico 1 – IES que ofertam Contabilidade Ambiental
Fonte: Dados da Pesquisa (2011)

A Região Sul apresenta menor predominância da disciplina Contabilidade Ambiental dentre as IES analisadas. No entanto, vale destacar que em todas as Regiões brasileiras o ensino da Contabilidade Ambiental ainda é pouco disseminado, ou seja, mais de dois terços dos cursos superiores de Ciências Contábeis no Brasil não oferecem na matriz curricular esta disciplina.

Ademais, fica comprovado a falta de percepção da necessidade de inclusão da disciplina foco do estudo para a formação acadêmica do estudante em Ciências Contábeis, já que este tema é emergente e mostra crescimento no cenário nacional e mundial.

5 CONCLUSÃO

A Contabilidade Ambiental demonstra ser um novo paradigma para a visão atual da sociedade contábil diante das preocupações ambientais. Os usuários destas informações contábeis procuram se adequar 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 se adequando a esta realidade, apresentando preocupação com a formação da consciência ambiental dos futuros profissionais de contabilidade que deverão estar habilitados profissionalmente no mercado de trabalho.

Diante disso, com o objetivo de analisar a oferta da disciplina “Contabilidade Ambiental” nas Instituições de Ensino Superior do Brasil que têm curso de Ciências Contábeis, buscou-se indicar a inclusão da disciplina na estrutura curriculares dos cursos

analisados, verificar a obrigatoriedade ou não de cursar a disciplina para os estudantes dos cursos analisados e verificar o semestre em que tal disciplina está alocada na matriz curricular.

Foram analisadas as estruturas curriculares de 270 IES integrantes da amostra calculada mediante critérios estatísticos, sendo, portanto, possível extrapolar os resultados para a totalidade das IES que constituíram o universo da pesquisa.

Os resultados apontaram a baixa oferta da disciplina “Contabilidade Ambiental” na estrutura curricular das Instituições de Ensino Superior do Brasil, presente em apenas 27% das IES. Ressalta-se ainda que nas IES em que a disciplina é ofertada, é obrigatória na estrutura curricular do estudante contábil entre o terceiro e sétimo semestres do curso.

A Região Sudeste concentra a maioria dos cursos de Ciências Contábeis do País, com destaque para o Estado de São Paulo, entretanto a disciplina “Contabilidade Ambiental” é mais ofertada nas IES da Região Centro Oeste. A Região cujas IES menos ofertam a disciplina mencionada é a Região Sul.

Diante destes dados, conclui-se que a disciplina de Contabilidade Ambiental está presente em poucas IES (27%), sendo obrigatória em cerca de 80% destas, centrada entre o quinto e o sexto semestres (25 IES), ou seja, necessitando avançar muito no sentido de disseminar a cultura ambiental no País e o ensino brasileiro. Precisa-se ser disseminada a visão de aplicar aos cursos contábeis esta oportunidade de inovação do conhecimento do profissional contábil, tendo em vista o pouco envolvimento das Instituições de Ensino Superior com a disciplina de Contabilidade Ambiental.

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.

BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. Avaliação Contábil do Risco Ambiental. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v.7, n.14, p. 301-328, dez. 2000.

BONELLI, 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/DetaileObraDownload>>. 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. Análise da pesquisa sobre contabilidade ambiental no Brasil. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n. 154, p. 23-35, jul./ago. 2005.

_____. 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.

CARVALHO, Gardênia Maria Braga de. A Contabilidade como instrumento de evidenciação de fatos ambientais. In: ENCONTRO NACIONAL DA SOCIEDADE BRASILEIRA DE ECONOMIA ECOLÓGICA, 4, 2005. Disponível em: <[http://www.ecoeco.org.br/conteudo/publicacoes/encontros/vi_en/artigos/ mesa2/Contabilidade e Ambiental_como_inst_de_evidencia_o_de_fatos_ambientais.pdf](http://www.ecoeco.org.br/conteudo/publicacoes/encontros/vi_en/artigos/ mesa2/Contabilidade_Ambiental_como_inst_de_evidencia_o_de_fatos_ambientais.pdf)>. Acesso em: 02 jun. 2011.

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.

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. **Balanco social: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.

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, XI, 2004, Porto Seguro, Bahia. **Anais...** São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2004.

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.