

**O ENSINO DA CONTABILIDADE AMBIENTAL NAS UNIVERSIDADES
BRASILEIRAS: UM ESTUDO EXPLORATÓRIO**

**THE ENVIRONMENTAL ACCOUNTING TEACHING IN THE BRAZILIAN
UNIVERSITIES: AN EXPLORATORY STUDY**

Laura Calixto

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Professora da Universidade Federal de Minas Gerais

Endereço: Rua Curitiba, 832 – Centro

CEP 30170-120 – Belo Horizonte/MG – Brasil

E-mail: lauracalixto@uol.com.br

Telefone: (31) 3279-9060

RESUMO

O objetivo deste trabalho é 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. Os procedimentos metodológicos adotados consistiram de pesquisa exploratória, bibliográfica e de campo. Por meio do correio eletrônico, foi enviado um questionário para os coordenadores de todas as instituições de Ensino Superior, classificadas como universidades, de acordo com o Ministério da Educação e Cultura (MEC), e que oferecem o curso de Ciências Contábeis. Os resultados obtidos indicaram que a disciplina é oferecida por um número reduzido de universidades, porém, para a maioria dos coordenadores, a disciplina é considerada importante na formação dos acadêmicos, sendo que a maior dificuldade para incluir a disciplina nos cursos de ciências contábeis é a adaptação da matriz curricular no sentido de atender a uma série de temas emergentes relevantes para a formação do contador.

Palavras-chave: Contabilidade ambiental. Ensino. Universidades brasileiras.

ABSTRACT

The objective of this study is to verify the degree of inclusion of Environmental Accounting as a subject in the curriculum of Accounting Sciences undergraduate courses offered by Brazilian universities, the importance of this subject in the coordinators' view, and possible difficulties for its inclusion in those courses. The adopted methodological procedures consisted of exploratory, bibliographical and field research. Through electronic mail, a questionnaire was sent to coordinators of all the higher education institutions, classified as universities by Ministry of Education and Culture (MEC), which offer Accounting Sciences courses. Results obtained in the research have indicated that the subject is offered by a small number of universities. However, most coordinators find this subject important for students' formation and, according to them, the greatest difficulty in including the subject in the courses of Accounting Sciences lies in the necessary adaptation of the curriculum, so that a series of relevant emerging themes for the accountant's formation could be taken into consideration.

Keywords: Environmental accounting. Teaching. Brazilian universities.

1 INTRODUÇÃO

O advento da revolução tecnológica tem proporcionado várias facilidades no mundo moderno e uma das que mais se destaca é a disponibilidade de informações sobre assuntos diversos e variados, como o meio ambiente. Com isso, a reação da opinião pública, quanto aos efeitos de décadas de degradação ambiental, tem promovido sensíveis mudanças no comportamento da sociedade organizada.

A conscientização da população quanto aos aspectos sociais e empresariais tem contribuído para que todas as áreas do conhecimento científico invistam no desenvolvimento de técnicas e metodologias que possam promover o desenvolvimento econômico e sustentável do meio ambiente. Dessa forma, grandes transformações têm ocorrido também quanto à forma de lidar com os recursos naturais e o meio ambiente natural.

Acredita-se que uma mudança de comportamento terá efeitos mais práticos se for promovida ao longo da vida do indivíduo, desde que conte com a participação imprescindível e indissociável da sua formação intelectual, ou seja, por meio da educação. O investimento em educação ambiental transforma o comportamento de crianças, jovens e adultos para que todos participem da preservação e conservação do meio ambiente. A educação ambiental tem grande responsabilidade na promoção e difusão do conhecimento, com a participação dos setores público e privado.

A expressão desenvolvimento sustentável começou a ser disseminada no mundo a partir de conferências mundiais sobre o meio ambiente, ou seja, as providências que devem ser tomadas hoje para garantir a sobrevivência de gerações futuras (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS – ONU, 1990).

A partir de discussões e a crescente preocupação com a adaptação da sociedade com o desenvolvimento econômico e preservação ambiental, um dos destaques sempre encontrado na literatura de várias áreas do conhecimento científico é a promoção da educação ambiental. Barbieri e Sousa (2005, p. 03) enfatizam que a evolução do tema se iniciou a partir do pós-guerra e foi marcada pela divulgação de trabalhos da UNESCO, baseada numa visão holística do meio ambiente e da sociedade.

Entretanto, o que os alunos de cursos de graduação em Ciências Contábeis poderão aprender sobre educação ambiental? Com o objetivo de mensurar e comunicar aos diversos usuários a situação patrimonial das entidades, como a variável ambiental poderá ser inserida na formação do contador? Essas são questões relevantes e que devem ser consideradas no debate acadêmico.

A contabilidade ambiental é um tema em discussão no Brasil desde o início da década de 1990. É primordial a incorporação do assunto à matriz curricular dos cursos de Ciências Contábeis, tendo em vista a percepção de que só por meio da evolução de conceitos, discussão em sala de aula e do aprendizado teórico e prático, a contabilidade ambiental dará um grande salto de qualidade.

1.1 Situação-problema

O fato de as empresas brasileiras não serem obrigadas por lei a divulgar objetivamente os seus gastos e investimentos ambientais dificulta a pesquisa e análise sobre o tema, além de não evidenciar a real situação patrimonial das entidades. Porém, há algumas iniciativas de grandes companhias brasileiras que divulgam informações ambientais, apesar de serem destacadas em notas explicativas e no relatório da administração. Embora não sejam auditadas e nem padronizadas, considera-se um avanço quando comparado com décadas anteriores.

Assim, este estudo busca respostas sobre a participação das universidades na formação do contador, com habilidades na elaboração e divulgação dos relatórios contábeis com ênfase na questão ambiental. Acredita-se que, se houver a inserção da variável ambiental na matriz

curricular do curso de ciências contábeis, o futuro profissional poderá desenvolver relatórios mais detalhados para os seus futuros clientes e, conseqüentemente, a sociedade será mais bem informada sobre a conduta das entidades em relação à variável ambiental.

1.2 Objetivos e justificativa

O objetivo deste trabalho é verificar o grau de inserção da disciplina contabilidade ambiental na matriz curricular dos cursos de graduação em Ciências Contábeis oferecidos por universidades brasileiras, qual a importância desta disciplina na visão dos coordenadores e identificar possíveis dificuldades para a sua inclusão nos respectivos cursos.

Considera-se importante a adoção deste enfoque, pois é evidente que a promoção dos conceitos de contabilidade ambiental nos cursos de graduação contribuirá positivamente para a formação do futuro profissional. Quanto à posição dos contadores, para Gray et al. (1996), até o presente momento, eles permanecem omissos, em vez de encorajar as universidades a incorporar a variável ambiental nos cursos de graduação.

Em sua pesquisa sobre o significado da variável ambiental para os contadores, Medley (1997, p. 600) cita que:

A questão ambiental é uma oportunidade para os contadores demonstrarem por meio deste tópico contemporâneo que a profissão pode ter novas oportunidades e desenvolver temas modernos. O meio ambiente será outro, mas esta é uma mudança que os contadores serão capazes de se adaptar e demonstrar que este é um tema que podem dominar. A Contabilidade tem uma função chave a desempenhar no debate sobre a questão ambiental e, dessa forma, os contadores poderão dizer no futuro “nós fizemos a diferença no mundo em que vivemos”. (Tradução livre)

A contabilidade faz parte da estrutura gerencial das empresas e é relevante que as habilidades do contador para identificação da evolução da legislação ambiental, dos setores econômicos potencialmente poluidores, dos impactos ambientais e da evolução de conceitos sobre ativos, passivos e gastos ambientais sejam adquiridas ao longo da carreira do profissional contábil e que essa inserção seja iniciada no curso de graduação.

Este trabalho representa o primeiro passo na investigação da inclusão da disciplina contabilidade ambiental nos cursos de graduação em Ciências Contábeis oferecidos por instituições de Ensino Superior no Brasil. Adicionalmente, os resultados obtidos poderão impulsionar pesquisas futuras sobre o tema, assim como um momento de reflexão por parte dos profissionais de Ensino Superior.

1.3 Delimitação

De acordo com Mangion (2005, p. 19), um problema presente na pesquisa sobre o tema é a inconsistência no entendimento da terminologia contabilidade social e contabilidade ambiental. As divergências e falta de uniformidade quanto ao conceito do que seria contabilidade social e contabilidade ambiental na literatura internacional é um assunto ainda em discussão.

No Brasil, a contabilidade ambiental está inserida num conjunto de temas emergentes, que cada vez mais despertam o interesse de pesquisadores. Estudos sobre o balanço social focam uma série de vertentes muito amplas, como a demonstração do valor adicionado, informações sociais de natureza qualitativa e quantitativa sobre a performance das empresas, recursos humanos, assim como a questão ambiental. Para fins de limitação desta pesquisa, somente a contabilidade ambiental é enfatizada.

O uso do correio eletrônico para envio de questionário também é uma limitação deste estudo, tendo em vista a dificuldade no controle da confiabilidade do endereço eletrônico do

destinatário e das informações enviadas pelos respondentes. Entretanto, foi considerado que as respostas obtidas refletem a opinião dos respondentes.

Outra limitação da pesquisa é quanto à amostra escolhida, foram selecionadas somente as instituições de Ensino Superior públicas e privadas, classificadas como universidades, que oferecem cursos de Ciências Contábeis.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico do artigo faz uma incursão na contextualização e significado de contabilidade ambiental e em pesquisas anteriores sobre o ensino da contabilidade no Brasil.

2.1 Contabilidade ambiental

A contabilidade é uma ciência em constante evolução, devido a mudanças no ambiente econômico, social e político, variáveis que interferem nas operações das entidades com ou sem fins lucrativos. Como o gerenciamento e tomada de decisões são áreas que necessitam das informações contábeis cada vez mais precisas, confiáveis e rápidas, assim, justifica-se a sua relevância.

A contabilidade ambiental é um assunto que tem despertado cada vez mais o interesse de pesquisadores. Verifica-se que há um significativo número de livros que foram publicados sobre o tema no Brasil, dissertações, artigos apresentados em congressos e também publicados em revistas importantes da área, nos últimos anos (CALIXTO, 2005).

Vários autores brasileiros publicaram relevantes obras que focam o conceito de ativo, passivo, custos e despesas ambientais (RIBEIRO, 1992, 1998 e 2005; FERREIRA, 1998 e 2003; PAIVA, 2003; TINOCO e KRAEMER, 2004) e essas obras contribuíram para a formação do referencial teórico sobre o tema. Outros autores criticam a falta de padronização e uniformidade na divulgação de tais informações e a escassez de empresas que demonstrem os resultados da sua performance ambiental nos relatórios contábeis de modo qualitativo e quantitativo (BERGAMINI JÚNIOR, 1999, 2000; NOSSA, 2002; PAIVA, 2003; SILVA, 2003).

O aspecto cultural está diretamente relacionado com a falta de rigor da legislação ambiental e contábil no Brasil, o que contribui para o cenário de poucas mudanças práticas no comportamento das empresas (CALIXTO, 2004).

O objetivo da contabilidade ambiental, de acordo com Ribeiro (2005, p. 45):

é identificar, mensurar e esclarecer os eventos e transações econômico-financeiros que estejam relacionados com a proteção, preservação e recuperação ambiental, ocorridos em um determinado período, visando à evidenciação da situação patrimonial de uma entidade.

No entendimento de Paiva (2003, p. 17), “a contabilidade ambiental pode ser entendida como a atividade de identificação de dados e registro de eventos ambientais, processando a geração de informações que subsidiem o usuário servindo como parâmetro em suas tomadas de decisões”.

Sobre a divulgação de informações ambientais pela contabilidade, Bebbington (1997, p. 373) ressalta que:

As contribuições de outras disciplinas deverão ser reconhecidas pela contabilidade. A pesquisa contábil deve ser interdisciplinar em sua natureza. O desenvolvimento do tema estimulará mudanças e oportunidades de diferentes formas, mas também precederá muitos riscos, a partir dos dados contábeis mais compreensíveis e de modelos para a solução de problemas. (Tradução livre)

Autores como Frost e Wilmshurst (2000), Carvalho e Matos (2000), Gago (2002) argumentaram que os relatórios contábeis que divulgam informações sobre o meio ambiente podem também trazer benefícios para as empresas, sobre os aspectos decisório e gerencial.

Há vários tópicos que têm sido abordados na literatura contábil, no que se refere à questão ambiental, como a evolução da legislação sobre o tema, o aspecto teórico e prático da identificação de eventos econômicos e, de forma mais destacada, a evidenciação da questão ambiental nos relatórios contábeis.

No entendimento de Mathews (2000), em geral, há uma falta de envolvimento dos contadores com o sistema de gestão de impactos ambientais das empresas. O autor argumenta também que há duas formas de o contador se envolver com esse processo. Primeiro, incluindo o assunto na educação contábil e, em segundo, através de respostas proativas, via legislação. Para o autor, infelizmente nenhum dos dois se concretizará num futuro próximo.

2.2 O ensino da Contabilidade ambiental: pesquisas anteriores

É importante o levantamento sobre a pesquisa que foca o ensino da contabilidade ambiental e uma síntese da literatura sobre o tema é apresentada nesta seção. Apesar de ser um tema recente, o ensino da contabilidade ambiental é um campo dinâmico e, assim, esforços têm sido feitos para a sua inclusão nos cursos de Ciências Contábeis.

Na pesquisa sobre o tema, com base na análise das obras do período de 1995 a 2000, Mathews (2000) concluiu que há pouco interesse de profissionais da área contábil em desenvolver estrutura conceitual e padrões para relatórios contábeis não tradicionais. Entretanto, de acordo com o mesmo autor, “os pesquisadores desta época são mais sofisticados e experientes do que em décadas anteriores” (MATHEWS, 2000, p. 39). Todavia, a inclusão da disciplina contabilidade ambiental no currículo dos alunos de graduação será um passo positivo para assegurar o futuro do profissional contábil.

Pfítsher et al. (2004, p. 03) enfatizaram a necessidade de valorização da educação ambiental nas instituições de ensino de um modo geral, tendo em vista que esta atitude contribuirá “como alicerce para uma gestão no mundo dos negócios de tal forma que possam apresentar um diferencial no trato com as questões ambientais”.

Por ser dinâmica e complexa, a questão ambiental precisa ser destacada com uma perspectiva multidisciplinar e dessa forma o seu entendimento será mais amplo. De acordo com Barbieri e Sousa (2005), “a educação ambiental está presente em diversas áreas e programas da Agenda 21, um dos principais documentos aprovados pela Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento em 1992”.

Probert (2002) realizou um estudo sobre as dificuldades encontradas, assim como algumas lições que podem ser aprendidas sobre a educação ambiental dos futuros gestores. A disciplina faz parte do currículo da Universidade de Wales desde 1995. De acordo com o autor, uma das dificuldades na introdução da questão ambiental no currículo é que a prática de gestão ambiental é um assunto com enfoque multidisciplinar. Entretanto, pelo fato de os estudantes serem os futuros tomadores de decisões corporativas, a inserção da variável ambiental na educação é um tema importante e as instituições de negócios deveriam encorajar esta prática.

Barbieri e Sousa (2005) realizaram um estudo reflexivo sobre a inserção da disciplina educação ambiental nos cursos de graduação em Administração, a convivência desta com a disciplina gestão ambiental, e observaram que muitos cursos de graduação em Administração já a implantaram. De acordo com os autores, “a lentidão em trazer para dentro dos cursos de administração as questões ambientais se deve em muito à dificuldade de mudar o comportamento típico de empresários e administradores, que sempre enxergam as oportunidades e investimentos na melhoria das práticas ambientais como gastos ou custos”. (BARBIERI e SOUSA, 2005, p. 13).

A educação ambiental deve envolver mudanças no modo de os estudantes pensarem e questionarem as formas tradicionais de crescimento econômico indiscriminado. Probert (2002, p. 54) afirmam que:

através de idéias provocativas entre os estudantes, suas habilidades poderão desenvolver campos para a economia e para a contabilidade ambiental. 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. (Tradução livre)

De acordo com Humphrey et al. (1996, p. 77), a educação contábil é considerada “fora de moda” e a maior parte da responsabilidade por tal situação é atribuída aos professores e às instituições educacionais. A situação se agrava quando as instituições são questionadas sobre as falhas para responder às mudanças do ambiente econômico e social.

Os resultados da pesquisa de Mathews (1997) indicaram que, durante o período de 1971-1980, havia poucos esforços documentados visando à introdução dos tópicos contabilidade ambiental no mundo acadêmico. Apesar de os estudantes de graduação terem consciência das atividades de pesquisa dos seus instrutores, nesta época ainda não havia a tentativa de publicação do potencial sobre a educação dessa nova temática.

Blundell e Booth (1988), Gray (1990), Gray, Bebbington e Walters (1993), Gray, Bebbington e Mcphail (1994), Gray, Owen e Maunders (1987) e Sefcik et al. (1997) são eminentes especialistas na matéria que recomendaram e descreveram programas de ensino que incluem o estudo da contabilidade ambiental nas universidades do Reino Unido.

Lewis et al. (1992) e Mathews (1994) destacaram as dificuldades associadas à incorporação de novos temas no currículo contábil, enquanto Gray et al. (1994) e Puxty et al. (1994) enfatizaram a necessidade de programas adicionais para corrigir a falta de percepção de problemas ambientais na educação contábil corrente.

Apesar de emergir como um tema importante, na opinião de Gibson (1997), a contabilidade ambiental permanece como um assunto periférico na educação contábil. O autor realizou um estudo exploratório sobre o grau de aceitação/incorporação da variável ambiental na matriz curricular do curso de Ciências Contábeis de uma amostra de universidades dos seguintes países: Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido. A análise permitiu identificar que os cursos combinam temas conceituais e teóricos na incorporação da contabilidade ambiental e o desenvolvimento de perspectivas alternativas, abordando temas como a mensuração, gerenciamento de sistemas e planejamento ambiental. O autor também chamou a atenção para o fato de que a contabilidade ambiental foi incluída em currículos acadêmicos num nível “terciário”. Gibson (1997, p. 591) explica que:

o estudo evidenciou a insatisfação com a percepção da falta de amplitude da educação contábil, a falta de desenvolvimento mais completo das habilidades intelectuais e morais dos estudantes. Acompanhando isto, o interesse/preocupação público sobre degradação ambiental tem resultado em pedidos de governos, empregados e profissionais para que considerações ambientais sejam incorporadas a todas as áreas. (Tradução livre)

Para Bebbington (1997), os paralelos entre contabilidade e educação ambiental são evidentes. De acordo com a autora, a inclusão da variável ambiental na matriz curricular dos alunos de graduação será uma oportunidade significativa de possibilitar às próximas gerações de contadores o melhor entendimento das falhas e limitações da contabilidade convencional, assim como o desenvolvimento da apreciação das propostas introduzidas pela contabilidade

ambiental. Entretanto, a autora também destacou o pouco interesse das universidades e de professores em lecionar a disciplina nos cursos de graduação (BEBBINGTON, 1997, p. 373).

Em seu estudo, Collison et al. (2000) revisaram as obras que focaram o ensino da contabilidade ambiental e autores como Gordon (1998), Gray et al. (1994); Lewis et al. (1992); Mathews (1994; 1995); Sefcik et al. (1997) argumentaram sobre alguns *links* entre as expectativas sobre o estado da contabilidade e o seu ensino de um lado e a prática da contabilidade ambiental e/ou o seu ensino de outro. A mensagem é que a introdução da disciplina contabilidade ambiental no curso de Ciências Contábeis deve oferecer um significado para professores de contabilidade, que devem avançar nos seguintes temas: ética, crítica intelectual e qualidade da educação de um modo geral.

Por meio da aplicação de um questionário entre os alunos de três universidades estabelecidas no Reino Unido, Collison et al. (2000) realizaram um estudo exploratório cujo objetivo foi verificar por que os estudantes optam ou não por cursar a disciplina contabilidade ambiental. Os resultados da pesquisa revelaram que os motivos que levam os alunos a escolherem ou não a disciplina são mais complexos do que os autores poderiam supor. De acordo com Collison et al. (2000, p. 179):

os estudantes que optam por cursar a disciplina contabilidade ambiental fazem sua escolha por várias razões baseadas em seus interesses e personalidade, enquanto para os que não optam pela disciplina, geralmente a escolha é dominada por reações negativas, incluindo a percepção de que o ensino da contabilidade ambiental não é importante, além de manifestarem o desejo de evitar matérias que se apresentam menos convencionais na contabilidade. (Tradução livre)

Com o objetivo de examinar como a educação ambiental enfrenta mudanças no ambiente atual, que estratégias têm sido implementadas no meio acadêmico, verificar como os acadêmicos do curso de Ciências Contábeis reconhecem a variável ambiental enquanto área de conhecimento e incorpora essa variável ao processo de ensino, Owen, Humphrey e Lewis (2001) realizaram uma pesquisa que envolveu a aplicação de um questionário aos estudantes de três universidades estabelecidas no Reino Unido. Stevenson (2002, p. 354) repetiu a pesquisa utilizando a mesma metodologia e em sua análise comparativa, a autora identificou o seguinte:

- a) A importância da contabilidade ambiental entre os estudantes aumentou e isso contribuiu para o desenvolvimento de melhores formas de contabilização nas instituições;
- b) Ambos os estudos identificaram fatos que são facilitadores do ensino da contabilidade ambiental, entretanto, o aumento da importância da questão ambiental na agenda política nacional e internacional foi o motivo mais significativo;
- c) A existência de um departamento de pesquisa sobre o assunto foi o segundo item mais relevante e a prática contábil interessada em questões ambientais é importante para todos os acadêmicos neste estudo. (Tradução livre)

Ao comparar os resultados com a pesquisa anterior, a autora identificou poucas alterações no cenário analisado. A contabilidade ambiental é um tópico muito popular, mas os respondentes não indicaram uma forte razão para que a disciplina seja incluída com maior espaço na matriz curricular do curso de Ciências Contábeis das instituições de Ensino Superior estabelecidas no Reino Unido.

Utilizando a mesma metodologia dos autores acima citados, Mangion (2005) repetiu a pesquisa utilizando uma amostra de 38 universidades australianas e, de acordo com a autora, ao contrário dos resultados obtidos em pesquisas anteriores, o ensino da contabilidade ambiental em cursos de graduação tem sido implementado nas universidades daquele país com maior incidência, quando comparado com o Reino Unido. Os resultados indicaram que os tópicos estudados em contabilidade ambiental são variados, tendo em vista a diversidade

de definições que há para o tema e, de acordo com a autora, isto é o reflexo de uma visão bastante influenciada na literatura contábil (MANGION, 2005, p. 21).

Numa pesquisa sobre a integração da variável ambiental na contabilidade como um elemento fundamental na gestão estratégica das empresas, Yakhou e Dorweiler (2004, p. 66) identificaram as múltiplas habilidades requeridas para mensuração, compilação e análise desse tipo de informação. De acordo com os autores, deveriam ser incluídas disciplinas não específicas, como: “ciência ambiental, legislação ambiental, finanças e riscos ambientais e políticas gerenciais e controle de sistemas ambientais” (Tradução livre). Para os autores, o desenvolvimento e a implementação de novas estratégias de negócios para reunir mudanças ambientais serão o tema central nas companhias num futuro próximo.

Holland (2004) analisou criticamente o conteúdo da disciplina contabilidade ambiental oferecida por universidades inglesas. De acordo com o autor, as mudanças que têm sido inseridas na matriz curricular do curso vão muito além da manutenção de disciplinas tradicionais, ou seja, os futuros profissionais precisam desenvolver habilidades para resolver os problemas deste século.

Não foram localizados trabalhos de autores brasileiros que abordaram o ensino da disciplina contabilidade ambiental. Porém, pesquisas pioneiras investigaram outros temas contábeis, como a disciplina teoria da contabilidade. Theóphilo et al. (2000) investigaram a alocação da disciplina na matriz curricular, conteúdo programático e obras utilizadas, perfil dos professores, interesse pela disciplina e metodologia utilizada entre instituições públicas e privadas de todo o país. Souza e Souza (2005) realizaram o mesmo tipo de pesquisa tendo como amostra as instituições de Ensino Superior do Rio Grande do Sul e de Boa Vista - Roraima. Hofer et al. (2005) analisaram as condições de oferta da disciplina contabilidade introdutória, com coordenadores dos cursos e professores da disciplina no Estado do Paraná.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para atingir os objetivos propostos, foi realizada uma pesquisa exploratória, que, segundo Gil (1999 apud RAUPP e BEUREN (2003, p. 80), “é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato. Portanto, esse tipo de pesquisa é realizado, sobretudo, quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis”.

A pesquisa bibliográfica foi utilizada para dar suporte teórico, apoiado nas obras nacionais e internacionais de autores que são referência sobre o tema investigado. Destaque houve para pesquisas internacionais e nacionais realizadas sobre o tema.

A pesquisa de campo se refere ao envio e análise de um questionário para os coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis das instituições de Ensino Superior públicas e privadas, classificadas como universidades, de acordo com a relação disponível no *site* do Ministério da Educação (MEC) (2005).

4 ANÁLISE DOS DADOS

Foi enviado um questionário via correio eletrônico para os coordenadores de todas as universidades públicas e privadas brasileiras que oferecem o curso de graduação em Ciências Contábeis, de acordo com a relação disponível na página web do Ministério da Educação e Cultura (MEC) (2005). A Tabela 1 apresenta o perfil por tipo de universidade componente da amostra que oferece o curso de Ciências Contábeis.

Tabela 1 – Universidades brasileiras que oferecem o curso de Ciências Contábeis

| Universidade: Classificação | Número de Universidades | Participação (%) |
|-----------------------------|-------------------------|------------------|
| Pública – Federal | 30 | 22,7 |
| Pública – Estadual | 18 | 13,7 |
| Pública – Municipal | 05 | 3,8 |
| Particulares | 79 | 59,8 |
| Total | 132 | 100 |

Fonte: Ministério da Educação (2005).

Observa-se que o curso de Ciências Contábeis é oferecido por um grupo significativo de instituições de Ensino Superior no Brasil, tanto públicas quanto privadas. Assim, é possível identificar a sua relevância, por preparar mão-de-obra para o mercado de trabalho, bem como pesquisadores para o meio acadêmico, uma necessidade de todas as áreas do conhecimento científico.

A análise da página web de cada instituição de ensino permitiu identificar os cursos de Ciências Contábeis que oferecem a disciplina contabilidade ambiental. A Tabela 2 apresenta o número de instituições de Ensino Superior que oferecem em sua matriz curricular a disciplina.

Tabela 2 – Universidades brasileiras que oferecem a disciplina contabilidade ambiental

| Universidade: Classificação | Número de Universidades | Participação (%) |
|-----------------------------|-------------------------|------------------|
| Pública – Federal | 05 | 38,4 |
| Pública – Estadual | 01 | 7,7 |
| Pública – Municipal | 01 | 7,7 |
| Particulares | 06 | 46,2 |
| Total | 13 | 100 |

Fonte: elaboração própria.

Observa-se que a participação das universidades brasileiras na promoção do ensino da disciplina contabilidade ambiental é pouco significativa, tendo maior destaque as instituições de Ensino Superior particular.

O questionário foi enviado para as 132 instituições de Ensino Superior, classificadas como universidades, com o objetivo de identificar as razões para oferecer ou não a disciplina contabilidade ambiental na matriz curricular do curso de Ciências Contábeis. Foram recebidos 58 questionários respondidos, representando um percentual de 44% do total.

Das 13 instituições que oferecem a disciplina contabilidade ambiental, ela é optativa em 11 universidades, com maior predominância a partir do início da década de 2000. Conforme os coordenadores, para todas as universidades que oferecem a disciplina, o número de alunos que optam por cursá-la é significativo, quando oferecida.

Os motivos que levam a grande maioria das universidades brasileiras a não oferecer a disciplina são variados, mas, de acordo com os coordenadores, a principal razão é o fato de haver grande dificuldade em acrescentar novas temáticas. Tendo em vista as mudanças que ocorreram no mercado de trabalho nos últimos anos, há várias áreas emergentes que devem ser destacadas na grade curricular, além das habilidades que o contador precisa ter para atuar no mercado de trabalho. Dessa forma, cada universidade prioriza o que considera indispensável.

Outra razão bastante presente foi o fato de o conteúdo da disciplina já ser oferecido junto com outra disciplina, como “tópicos especiais”, “tópicos contemporâneos”, ou “balanço social e ambiental”, “contabilidade social”, “gestão ambiental” e “responsabilidade social”.

O fato de haver poucas obras de referência sobre o assunto e poucos profissionais habilitados para lecionar a disciplina também foram razões destacadas por vários coordenadores.

A disciplina é considerada importante para a formação do acadêmico por 80% dos respondentes, muito importante para 15% e pouco importante para 5% dos coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis. Embora o assunto não seja discutido com maior enfoque nas salas de aula, o reconhecimento da relevância do tema não é contestado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do trabalho foi verificar o grau de inserção da disciplina contabilidade ambiental na matriz curricular dos cursos de graduação em Ciências Contábeis oferecidos por universidades brasileiras, qual a importância desta disciplina na visão dos coordenadores e identificar possíveis dificuldades para a sua inclusão nos respectivos cursos. Identificou-se que 9,8% das universidades brasileiras oferecem a disciplina, um percentual irrisório, quando comparado com o número de instituições de Ensino Superior estabelecidas no País.

Vários autores da literatura internacional identificaram diversas instituições de ensino que já inseriram a disciplina nos cursos de graduação em Ciências Contábeis e disponibilizaram trabalhos críticos sobre a abordagem da disciplina nos cursos, determinantes para a escolha da disciplina pelos acadêmicos (GIBSON, 1997; COLLISON et al., 2000; OWEN et al., 2001; STEVENSON, 2002; YAKHOU e DORWEILER, 2004; HOLLAND, 2004 e MANGION, 2005).

Apesar de não ser recente na literatura internacional a discussão sobre a inserção da disciplina contabilidade ambiental nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, no Brasil o tema ainda é incipiente. Entretanto, entre outras variáveis, o fato de ser um assunto recente na literatura contábil brasileira também corrobora esta situação.

Embora seja considerado um tema importante para a formação dos acadêmicos na opinião de 80% dos coordenadores do curso de Ciências Contábeis, foram destacados motivos variados para a não inclusão da disciplina na grade curricular do curso. Destaque para a necessidade de inclusão de várias temáticas emergentes e habilidades que o contador precisa ter para atuar no mercado de trabalho. Acredita-se que este é um problema cultural e social, pois, outras temáticas são priorizadas, consideradas mais relevantes que questões ambientais.

Não obstante as dificuldades encontradas pelos coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis para adaptar a grade curricular do curso aos objetivos das instituições, além dos interesses dos próprios acadêmicos, considera-se importante uma reflexão sobre quais são as habilidades que realmente importam para que o futuro contador esteja preparado para os desafios da profissão.

Diversos autores brasileiros criticaram a falta de padronização, uniformidade e clareza na divulgação de informações ambientais por empresas. Além da escassez de companhias que demonstrem o resultado da sua gestão ambiental de modo qualitativo e quantitativo, os estudos que corroboram esta afirmação foram investigações conduzidas por diversos autores da literatura contábil (NOSSA, 2002; PAIVA, 2003; CALIXTO, 2004; TINOCO e KRAEMER, 2004).

Acredita-se que somente por meio do ensino teórico e prático será possível contribuir para a formação de contadores habilitados para incentivar a incorporação da variável ambiental na contabilidade das empresas.

Recomenda-se para pesquisas futuras a replicação do método para outras disciplinas, também emergentes e importantes para a formação do contador; a ampliação da pesquisa para todas as faculdades brasileiras; aplicação de questionário junto aos acadêmicos e professores do curso de ciências contábeis, para identificar o grau de percepção dos mesmos em relação à temas em recente discussão e desenvolvimento na área contábil.

REFERÊNCIAS

BARBIERI, José Carlos; SOUSA, A. dos Santos de. Responsabilidade ambiental no Brasil: novos desafios para a formação de administradores. In: Assembleia Anual CLADEA – Conselho Latino Americano de Administração, 2005. *Anais...* Santiago/Chile, CLADEA, 2005.

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

BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. Contabilidade e riscos ambientais. *Revista do BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social*. Rio de Janeiro/RJ, n. 11, 1999.

_____. Contabilidade ambiental. *Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, CRCRJ, n.08, p. 17-22. maio/jul. 2000.

BLUNDELL, L.; BOOTH, P. Teaching innovative accounting topics: student reaction to a course in social accounting. *Accounting and Finance*, v. 28, n. 01, 1988, p. 75.

CALIXTO, Laura. *Contabilidade ambiental: aplicação do modelo do ISAR no setor de mineração*. 2004, 147f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2004.

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

CARVALHO, Luís Nelson Guedes de; MATOS, Emmanuel Rodrigues Junqueira de; MORAES, Romildo de Oliveira. Contabilidade ambiental. *Pensar Contábil*. Rio de Janeiro, CRCRJ, ano 3, n.8, p.31-38, maio/jul. 2000.

COLLISON, David; GRAY, Rob; OWEN, Dave; SINCLAIR, Donald; STEVENSON; Lorna. Social and environmental accounting and student choice: an exploratory research note. *Accounting Forum*. v. 24, n. 02, p. 170-186, jun. 2000.

FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. *Uma contribuição para a gestão econômica do meio ambiente: um enfoque sistêmico da informação*. 1998, 135f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo. São Paulo, 1998.

_____. *Contabilidade ambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável*. São Paulo: Atlas, 2003.138p.

FROST Geoffrey R.; WILMSHURST Trevor D. The adoption of environment-related management accounting: An analysis of corporate environmental sensitivity. *Accounting Forum*, v. 24, n. 4, Dec. 2000.

GAGO, Susana. Management information for ecologically oriented decision-making: A case study of the introduction of co-generation in eleven Spanish companies. *Accounting Forum*. v. 16, n. 2, p. 191-218, Jun. 2002.

GIBSON, Kathy. Courses no environmental accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. v. 10, n. 04, p. 584-593, 1997.

GORDON, I. Enhancing students knowledge of social responsibility accounting. *Issues in Accounting Education*. V. 13, n. 01, p. 31-46, 1998.

GRAY, Rob. *The greening of accountancy: the profession after pearce*. London: Certified Accountants Publications Ltd, 1990. 183p.

_____; BEBBINGTON, Jan; WALTERS, Diane. *Accounting for the environment: the greening of accountancy, part II*. London: Paul Chapman Publishing Ltd., 1993. 348p.

_____; BEBBINGTON, Jan; MCPHAIL, K. Teaching ethics and the ethics of accounting teaching: educating for immorality and a case for social and environmental accounting education. *Accounting Education*. V. 3, n. 01, p. 51-75. 1994.

_____; OWEN, Dave; ADAMS, Carol. *Accounting & Accountability: changes and challenges in corporate social and environmental reporting*. London, UK: Prentice-Hall, 1996. 332f.

_____; OWEN, Dave; MAUNDERS, K. *Corporate social reporting: accounting and accountability*. London: Prentice-Hall, 1987.

HOFER, Elza; PELEIAS, Ivam Ricardo; WEFFORT, Elionor Farah Jreige. Análise das condições de oferta da disciplina contabilidade introdutória: pesquisa junto às universidades estaduais do Paraná. *Revista Contabilidade & Finanças*. São Paulo, FEA/USP, n. 390, p. 118-135, set/dez. 2005.

HOLLAND, Leigh. Experiences from a student programme designed to examine the role of the accountant in corporate social responsibility (CSR). *International Journal of Sustainability*. v. 5, n. 4, p. 404-416, 2004.

HUMPHREY, Christopher; LEWIS, Linda; OWEN, Dave. Still too distant voices? Conversations and reflections on the social relevance of accounting education. *Critical Perspectives on Accounting*. n. 7, p. 77-99, 1996.

LEWIS, Linda; HUMPHREY, Christopher; OWEN, D. Accounting and the social: a pedagogic perspective. *British Accounting Review*. n. 24, v. 03, p. 219-233, 1992.

MANGION, Donna. An evaluation of social and environmental accounting education in Australian Universities. In: *4th Australasian CSEAR Conference*, Mar./Abr. 2005. Disponível em: <<http://www.deakm.edu.au/conferences/sear/docs.mangion-e.pdf>>. Acesso em: 06 dez. 2005.

MATHEWS, M. R. Twenty-five years of social and environmental accounting research. Is there a silver jubilee to celebrate? *Accounting & Accountability Journal*. v. 10, n. 4, p. 481-531, 1997.

_____. The development of social and environmental accounting research 1995-2000. Disponível em: <www.accountancy.massey.ac.nz/docs/discussion%paper/w05.pdf>. Acesso em: 05 jul. 2004.

_____. Social and environmental accounting: a practical demonstration of ethical concern? *Journal of Business Ethics*, n. 14, p. 663-671, 1995.

_____. A comment on Lewis, Humphrey and Owens accounting and the social. *British Accounting Review*. v. 26, n. 01, p. 91-97, 1994.

MEDLEY, Patrick. Environmental accounting: What does it mean to professional accountants? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. v. 10, n. 4, p. 594-600, 1997.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO (MEC). Disponível em: <www.mec.gov.br>. Acesso em: 10 out. 2005.

NOSSA, Valcemiro. *Disclosure ambiental: uma análise do conteúdo dos relatórios ambientais de empresas do setor de papel e celulose em nível internacional*. 2002. 246f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2002.

ORGANIZAÇÃO das Nações Unidas. *Center on Transnational Corporations. Criteria for sustainable development management*. New York, 1990.

OWEN, Dave; HUMPHREY, Christopher; LEWIS, Linda. Social and environmental accounting education in British Universities. *Accounting Education*. v. 10, n. 4, p. 357-359, nov. 2001.

PAIVA, Paulo Roberto de. *Contabilidade ambiental: evidenciação dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção*. São Paulo: Atlas, 2003. 154p.

PFITSHER, Elisete Dahmer; DE OLIVEIRA, Marilene Vilhene; NASCIMENTO, Michely; PFITSHER, Paulo César. Educação ambiental: a nova face da gestão dos negócios. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XI, 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.

PUXTY, A. G.; SIKKA, P. e WILLMOST, H.S. (RE)forming the cycle: education, ethics and accountancy practices. *Accounting Education*, v. 03, n. 01, p. 77-92, 1994.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2003. p. 76-97.

RIBEIRO, Maisa de Souza. *Contabilidade e meio ambiente*. 1992, 139f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo. São Paulo, 1992.

_____. *Custeio das atividades de natureza ambiental*. 1998, 241f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia e Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo. São Paulo, 1998.

_____. *Contabilidade ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2005. 220f.

SEFCIK, Stephan E. SODERSTROM, Naomi S. STINSON, Christopher H. Accounting through green-colored glasses: Teaching environmental accounting. *Accounting Education*. n. 12, p. 129-140, Spring, 1997.

SILVA, Benedito Albuquerque da. *Contabilidade e meio ambiente: considerações teóricas e práticas sobre o controle dos gastos ambientais*. São Paulo: Annablume/Fapesp, 2003. 162p.

SOUZA, Palmira Leão de; SOUZA, Romina Batista de Lucena de. Teoria da contabilidade e os métodos de ensino: um olhar reflexivo. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, CRCRS, n. 123, p. 23-35, dez. 2005.

STEVENSON, Lorna. Social and environmental accounting teaching in uk universities: An analysis of changes between 1993 and 1998. *Accounting Education*. v. 11, n. 04, p. 331-346, 2002.

THEÓPHILO, Carlos Renato; SACRAMENTO, Célia Oliveira de Jesus; NEVES, Inês Francisca; DE SOUZA, Palmira Leão. O ensino da teoria da contabilidade no Brasil. *Contabilidade Vista & Revista*. Belo Horizonte, v. 11, n. 3, p. 3-10, dez. 2000.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. *Contabilidade e gestão ambiental*. São Paulo: Atlas, 2004. 303p.

YAKHOU, Mehenna; DORWEILER, Vernon P. Environmental Accounting: an essential component of business strategy. *Business Strategy and the Environment*. n. 13, p. 67-77, 2004.

Artigo recebido em 11/06/06 e aceito para publicação em 23/09/06.