

**UM PANORAMA DO ENSINO DA DISCIPLINA DE CONTABILIDADE AMBIENTAL
NO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DE UNIVERSIDADES FEDERAIS
BRASILEIRAS**

**AN OUTLOOK OVER THE TEACHING OF THE SUBJECT OF ENVIRONMENTAL
ACCOUNTING IN THE UNDERGRADUATE COURSE OF ACCOUNTING
SCIENCES IN THE BRAZILLIAN FEDERAL UNIVERSITIES**

Mariani Rios Limas
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

Raquel da Silva Rodrigues
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

Silvio Paula Ribeiro
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

Marco Aurélio Batista de Sousa
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

Resumo

Este artigo tem como objetivo realizar um levantamento das ementas da disciplina de Contabilidade Ambiental nos Cursos de Graduação em Ciências Contábeis nas Universidades Federais do Brasil, além de propor um conjunto de tópicos a serem ministrados nesta disciplina. Deste modo, a pesquisa se caracterizou como exploratória e descritiva, com abordagem qualitativa. A coleta de dados foi realizada nos sítios de Instituições de Ensino Federal que disponibilizam a ementa da disciplina. Para compor o referencial teórico, foram pesquisadas questões relacionadas à gestão ambiental; desenvolvimento sustentável; responsabilidade social e evidenciação ambiental; a base conceitual da contabilidade ambiental, as definições de ativo, passivo, receita, custos, despesas ambientais, Os resultados da pesquisa apontam discrepâncias quanto ao conteúdo ministrado na disciplina.

Palavras-Chaves: Ensino em contabilidade; Contabilidade ambiental; Universidades Federais.

Abstract

This article has the objective of performing a survey regarding the menus of the Environmental Accounting subject in the undergraduate courses of Accounting

Sciences in the Federal Universities of Brazil. Furthermore, propose a set of topics to be taught in this subject. Thereby, the research was characterized as exploratory and descriptive, with a qualitative approach. The data collection was performed in the sites of the Federal Education Institutions that made available the menus of the subject. In order to compose the theoretical reference, were researched questions regarding the environmental management; sustainable development; social responsibility and environmental disclosure; the conceptual basis of the environmental accounting; the definitions of active and passive, income, costs, environmental expenses. The research result pointed out that are unconformities regarding the content ministered in the subject.

Keywords: Accounting Education, Environmental Accounting, Federal Universities

INTRODUÇÃO

A temática ambiental vem sendo debatida com mais frequência pela sociedade desde a constatação de que, ao contrário do que se pensava no início da Revolução Industrial, os recursos naturais são limitados. Assim, a comunidade mundial passou a organizar eventos; dentre eles, a Conferência de Estocolmo em 1972; a ECO-92; a Rio+10; a assinatura do Protocolo de Quioto, em 1997; e a Rio+20, em 2012, dentre outros interesses, com o intuito de discutir problemas e encontrar soluções pertinentes a este assunto (TINOCO; KRAEMER, 2011).

No ambiente acadêmico, não é diferente as preocupações com o meio ambiente que vem ganhando cada vez mais destaque em pesquisas, publicações científicas, encontros e grupos de discussões em praticamente todas as áreas do conhecimento (CALIXTO, 2009).

No curso de graduação em Ciências Contábeis, pode-se dizer que os as questões que tratam mais especificamente deste assunto, podem ser mais contempladas na disciplina de Contabilidade Ambiental. Assim, a Ciência Contábil, por meio da temática contabilidade ambiental, pode contribuir com o processo produtivo por meio das técnicas contábeis, evidenciando aos usuários, por intermédio de seus relatórios, aspectos relacionados ao patrimônio da empresa: ativo, passivo, receita, custos e despesas ambientais.

Dessa forma, entende-se que este estudo contribui diretamente para o processo de ensino do conteúdo nos cursos de graduação em Ciências Contábeis e, de forma indireta, com a sociedade, em face da possibilidade de contribuir para a formação de indivíduos conscientes da importância do assunto para a atualidade, ao realizar um levantamento da ementa de Contabilidade Ambiental, tratada nos cursos de graduação em Ciências Contábeis nas Universidades Federais do Brasil, além disso, pretende-se destacar os principais tópicos da ementa, ministrados na disciplina.

RESGATE HISTÓRICO, CONCEITOS E ASPECTOS CONTEMPORÂNEOS

Desde a década de 1970, as preocupações com o meio ambiente passaram a ser debatido com mais frequência pela sociedade, mediante o reconhecimento de que o problema não é local e, sim, global. Neste sentido, contabilidade, na condição de

ciência social, influenciada por diversos fatores associados às questões sociais, econômicas e políticas, passa a ter novos desafios; dentre eles, o de contribuir para a conscientização e o desenvolvimento da temática “contabilidade ambiental”.

Em relação à conscientização das questões ambientais, destaca-se a Conferência Mundial sobre o Meio Ambiente, realizada em Estocolmo em 1972, que se concretizou em uma das iniciativas, para que, em 1997, fosse assinado o Protocolo de Quioto com o compromisso de representantes de vários países em reduzir as emissões de substâncias tóxicas no mundo (TINOCO; KRAEMER, 2011).

Posteriormente a esta ação, foi realizada a ECO-92 no Rio de Janeiro, com o propósito de estabelecer meios de conciliar desenvolvimento socioeconômico com a conservação e proteção dos ecossistemas da terra. Posteriormente, houve a Rio+10 em 2002, para avaliar a mudança global, a partir da ECO-92. E, a Rio+20, em 2012 com o objetivo de discutir a renovação do compromisso político com o desenvolvimento sustentável e o meio ambiente (TINOCO; KRAEMER, 2011).

Diante deste cenário, observa-se a possibilidade de vários momentos para o debate sobre as questões ambientais, cujas estratégias são apresentadas no quadro a seguir.

Quadro 1: Estratégias administrativas evolutivas para o desenvolvimento sustentável

Quant.	Baseada em	Contexto
1	Artifícios	Em resposta a uma questão ambiental, a organização encerra suas atividades e muda-se para outro local onde não haja controles ou, se houver, sejam menos rigorosos quanto à problemática ambiental.
2	Respostas	A organização responde aos incidentes e regulamentações ambientais, geralmente por meio de ações reguladoras para cada ocasião; não possui programa pronto que identifique ou administre as questões ambientais; paga as multas e espera pelo melhor. O ambiente é um custo indesejável de fazer negócios.
3	Conformidade	A organização tem um programa pronto para identificar os requisitos reguladores. Vê o meio ambiente como um custo planejado de fazer negócios e, dependendo da jurisdição da operação, uma vantagem ou desvantagem competitiva.
4	Gestão ambiental	A organização gerencia suas questões ambientais, integrando-as frequentemente à administração. A gestão ambiental é tida como investimento, como forma de reduzir o custo das operações e como meio de aumentar a receita.
5	Prevenção de poluição	Tudo o que a organização realiza denota preocupação com o meio ambiente; para reduzir o potencial do impacto ambiental. O ambiente é uma forma de renda e uma vantagem competitiva.
6	Desenvolvimento sustentável	A organização considera o impacto social, ambiental e econômico de suas atividades, produtos e serviços. A gestão das questões ambientais é vista como responsabilidade social, moral e ética.

Fonte: Adaptado de Harrington e Knight (2001, p. 28 Apud NOSSA, 2002, p. 46).

Em relação à Ciência Contábil, vale destacar que por meio da temática Contabilidade Ambiental, ela pode criar mecanismos que orientem os usuários das informações contábeis. Essas informações podem envolver questões como: sustentabilidade, gestão ambiental, ativo, passivo, receitas, custos, despesas ambientais e ações desenvolvidas pela empresa que contribuem com o meio ambiente, e com o estabelecimento de estratégias de desenvolvimento sustentável.

Cabe à Ciência Contábil registrar os fatos relacionados ao conjunto de bens, direitos e obrigações e suas respectivas variações patrimoniais. Assim, o ramo da área contábil, definido como contabilidade ambiental deve registrar os fatos relacionados às questões ambientais que afetam o patrimônio da empresa e informar a sociedade por meio dos relatórios contábil-financeiro. Com o propósito de contribuir com os diversos usuários das informações contábeis, Silva (2003, p. 81) destaca que a contabilidade ambiental

surge não tão somente para atender à finalidade exclusivamente particular e única das empresas (interesse dos sócios e acionistas em não incorrer em prejuízos), mas também à finalidade social de demonstrar em termos monetários o grau de destruição potencial em contrapartida às ações de conservação e preservação do bem maior da humanidade: o meio ambiente.

Vale ressaltar que a Contabilidade Ambiental apresenta alguns termos específicos da área que, segundo estudo desenvolvido pelo *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting* (1998, p. 4 apud NOSSA, 2002, p. 56), são os seguintes:

Custos ambientais – compreendem os gastos dos passos tomados ou exigidos para gerenciar os impactos ambientais das atividades de uma empresa de maneira responsável ambientalmente, bem como outros gastos direcionados aos objetivos e exigências ambientais de uma empresa; ativos ambientais – referem-se aos gastos ambientais que são capitalizados e amortizados sobre os períodos atuais e futuros, sempre que satisfizerem os critérios de reconhecimento de um ativo; passivos ambientais – são obrigações ambientais relacionadas aos custos ambientais que são incorridos por uma empresa e que satisfaçam os critérios de reconhecimento de um passivo; passivos contingentes ambientais – são potenciais obrigações ambientais

surgidas de eventos passados que existem na data do balanço patrimonial de um ou mais eventos futuros incertos que estão fora do controle da empresa.

No Brasil, temos algumas referências bibliográficas pertinentes aos diversos aspectos peculiares da área de contabilidade ambiental, conforme mostra o Quadro 2.

Quadro 2: Referências sobre contabilidade ambiental

Autores	Foco principal dos estudos
Braga (2007)	Conceitos e situações práticas dos eventos relacionados ao meio ambiente e à atividade operacional empresarial, com uma abordagem focada nas distribuidoras de energia. Apresentar aos profissionais que trabalham com o patrimônio de uma entidade, a importância da contabilidade ambiental para a gestão correta, por meio de tomadas de decisão financeira, econômica, de produção e social. Além de fomentar a expansão da pesquisa científica sobre o tema meio ambiente.
Carvalho (2007)	Apresenta temas atuais relacionados com a contabilidade ambiental e tem como objetivo demonstrar quais fatos contábeis relacionados com o meio ambiente ocorre nas empresas de diversos ramos de atividade.
Silva (2008)	Ênfase aos fatos contábeis, em especial aos ambientais, que, no final do exercício social, darão origem aos demonstrativos contábeis.
Ribeiro (2010)	Apresenta conceitos pertinentes à contabilidade ambiental; defini e discuti os gastos que podem ser classificados como ambientais.
Ferreira (2011)	Trata da mensuração dos eventos econômicos das organizações que tenham relação com o meio ambiente. Ressalta que para compreender o significado do tema meio ambiente, é necessário que, além de aspectos ecológicos e econômicos, entendam-se também os aspectos sociais, culturais e educacionais que envolvem essa questão.
Tinoco; Kraemer (2011)	Aborda as relações entre trabalho, produção e meio ambiente, enfatizando os Sistemas de Gestão Ambiental como importantes aliados das organizações que buscam manter seus processos, aspectos e impacto ambiental sob controle. Os autores salientam que o desempenho ambiental das empresas pode ser facilmente medido e acompanhado, desde que sejam adotados indicadores de desempenho ambiental bem definidos e alinhados às estratégias, objetivos e metas da organização.
Vellani (2011)	Apresenta a prática e os conceitos necessários para cursar a disciplina Contabilidade e Responsabilidade Social nos cursos de Ciências Contábeis. Trabalha na integração de três desempenhos empresariais: desempenho econômico, desempenho social e desempenho ecológico.
Ferreira; Siqueira; Gomes (2012)	Os temas contabilidade ambiental e relatórios sociais são relativamente novos no âmbito da produção acadêmica nacional e até mesmo internacional. Embora, inicialmente, tenham sido concebidos separadamente, estão intrinsecamente relacionados. Os artigos selecionados para o livro discutem a teoria e apresentam resultados de pesquisas sobre como as empresas brasileiras estão efetivamente relatando para a sociedade suas atividades sociais e ambientais.
Costa (2012)	Aborda temas relacionados à contabilidade ambiental, meio ambiente e seu gerenciamento. A obra apresenta uma proposta de implantação de uma gestão contábil ambiental e um exemplo de caso.

Fonte: elaborado pelos autores

Entende-se que os autores mencionados no Quadro 2, sumariamente demonstram um posicionamento comum, ou seja, todos salientam que a contabilidade pode contribuir com a empresa ao identificar e relatar as causas ambientais, sejam essas éticas ou de custo, a fim de reduzir ou até eliminar as agressões ao meio ambiente, como também favorecer o plano financeiro. Assim, essas referências podem constituir a base que o docente da disciplina de contabilidade ambiental pode utilizar para desenvolver o conteúdo nos cursos de graduação em Ciências Contábeis.

Vale destacar que a contabilidade tem como objetivo auxiliar os profissionais da área na elaboração e fornecimento de dados e informações aos usuários internos e externos sobre elementos ambientais que causam modificações no patrimônio da entidade. Nesse aspecto, contribui para a valorização de seus produtos ou serviços e, com isso, advém à necessidade de a empresa ou instituição expor ao público seus resultados positivos em relação à sustentabilidade. Portanto cabe ao curso de Ciências Contábeis oferecer conteúdos sobre contabilidade ambiental na matriz curricular da graduação, possibilitando ao bacharel em contabilidade dar suporte à sociedade quanto às nuances da área ambiental.

Ao ser inserida no curso de graduação em Ciências Contábeis, as questões ambientais devem ser tratadas não só do ponto de vista de registro e contabilização dos agentes ambientais, mas também deve evidenciar como a mudança de cultura e atitude pode contribuir para a sustentabilidade dos negócios. Portanto é essencial que as universidades insiram em sua matriz curricular essa disciplina. Segundo Fahl; Manhani (2006, p. 26),

o planejamento profissional é o alicerce da mudança e os pilares são a adequação do ensino da Contabilidade à nova realidade e o salto qualitativo na formação do profissional através da adoção de disciplinas mais voltadas à realidade do mercado e com a introdução de metodologias de ensino mais diversificadas e eficazes.

O processo de ensino de contabilidade deve enfatizar a importância do manejo das informações. Por meio desse ensino podem-se coletar dados e, assim, gerar informações, embora estas possam ser ou não extraídas de seu meio.

PESQUISAS RELACIONADAS À CONTABILIDADE AMBIENTAL NO BRASIL

Santos et al. (2001), que realizaram um trabalho onde o principal objetivo foi verificar qual o grau de desenvolvimento da Contabilidade Ambiental nas empresas brasileiras, perceberam que a maior parte delas, principalmente os grandes grupos, está cada vez mais agindo de maneira responsável em questões ligadas ao meio ambiente. Os principais motivos para esta prática são a exigência do mercado, tanto interno como externo, e a conscientização da sociedade brasileira.

Em outra tese na área, Nossa (2002) realizou pesquisa com o propósito de investigar, com base nas práticas correntes de relatórios anuais e ambientais, como está o nível de *disclosure* de informações ambientais apresentado pelas empresas de papel e celulose. Os achados sustentam a tese de que o *disclosure* de informações ambientais, apresentado pelas empresas deste setor, diverge entre as companhias em relação ao tamanho da empresa, ao país de sua localização e ao tipo de relatório (financeiro ou específico), mostrando-se ainda incipiente e frágil em relação ao nível de confiabilidade e comparabilidade das informações.

O trabalho de Sousa e Ribeiro (2004) teve como objetivo a interação da indústria madeireira localizada na Amazônia mato-grossense, com o meio ambiente. O estudo possibilitou analisar os principais aspectos sócio-econômico-ambientais que envolvem a empresa, na qual se detectou que não são ponderadas numerosas variáveis de desenvolvimento estratégico, fundamentais ao planejamento, controle e tomada de decisões. Identificou-se a necessidade de investimentos ambientais no processo produtivo para o reaproveitamento dos resíduos sólidos da madeira, salientando-se que a realização de tais investimentos deve ser precedida da observação de alguns aspectos relevantes para identificar os recursos consumidos e, para apropriação dos custos ambientais que deverão ser alocados aos investimentos.

A pesquisa de Costa e Marion (2007) teve como objetivo verificar a uniformidade das informações ambientais entre os relatórios disponibilizados pelas empresas do setor de papel e celulose, por meio do *site* da BOVESPA. A conclusão é de que há dificuldade em analisar informações ambientais, devido à falta de uniformidade na estrutura dos relatórios disponibilizados pelas empresas.

A pesquisa de Calixto (2009) realizou uma abordagem descritiva com o objetivo de analisar os estudos de caso que buscaram a identificação e mensuração dos

custos ambientais. Os resultados da pesquisa revelaram que os procedimentos metodológicos mais utilizados para a coleta de dados foram entrevistas, pesquisa documental e aplicação de questionário. A maior parte dos trabalhos analisados não estabeleceu uma relação entre os resultados obtidos com o referencial teórico citado.

Murcia *et al.* (2010) pesquisaram a literatura internacional acerca do tema *disclosure ambiental*. A crescente preocupação da sociedade com o meio ambiente e a escassez de trabalhos no cenário nacional são as justificativas para a realização deste estudo. Os resultados das análises de 77 artigos comprovam que a maioria dos trabalhos foi realizada no Reino Unido, Estados Unidos, Canadá, Austrália e Nova Zelândia. Quanto ao tipo de estudo, 10 são trabalhos teóricos e 67 empíricos, sendo que, desses últimos, 11 são estudos de casos ou múltiplos casos, 54 são *survey*, e 2 são experimentos. Constatou-se que a evidenciação ambiental geralmente varia de acordo com o país e setor da empresa. Do mesmo modo, nota-se a necessidade de padronização e auditoria dessas informações.

Já, Faroni *et al.* (2010) publicou uma pesquisa destacando as empresas que adotaram um Sistema de Gestão Ambiental necessitam cumprir as normas ISO 14001 e ter o controle dos recursos para tomar decisões. Constatou-se que as empresas estudadas não utilizam os instrumentos de Contabilidade Ambiental para tomar as decisões relacionadas ao meio ambiente e, sim, a contabilidade tradicional. Quanto à ocorrência de mudanças na contabilidade após a obtenção da certificação ambiental, verificou-se que não houve mudança nas demonstrações contábeis tradicionais. Destaca-se, ainda, a falta de conhecimento por parte de alguns contadores e gestores entrevistados, dos benefícios que a utilização da Contabilidade Ambiental pode trazer para os negócios da empresa.

Já Grzebieluckas, Campos e Selig (2012) apresentaram uma pesquisa como o objetivo de analisar a produção científica sobre a contabilidade e custos ambientais no período de 1996 a 2007, e os resultados evidenciaram que houve um crescimento nas duas temáticas, passando de três estudos no ano de 1996 para dez no ano de 2007, totalizando 80 estudos no período. No geral, a temática custos ambientais ganhou mais atenção por parte dos pesquisadores.

Parente *et al.* (2013) apresentaram uma pesquisa com o objetivo geral de analisar periódicos impressos disponíveis em *sites* dos Conselhos Regionais Brasileiros - CRC's entre os anos de 2001 e 2010, com temas correlatos à

contabilidade ambiental. Os resultados apontam que as revistas editadas na forma *on-line* são provenientes dos CRC's do Rio de Janeiro; Rio Grande do Sul e do Paraná. Concluiu-se que, dos 233 artigos publicados no CRCRJ, apenas 22 tratam do tema de interesse, bem como, dos 247 artigos do CRCPR, apenas 5 foram identificados na área de contabilidade ambiental. Dos 87 publicados no CRCRS, 2 deles são artigos que abordam a contabilidade ambiental e correlatos. Percebe-se, assim, que os números não são significativos e que a área ainda pode evoluir muito nas pesquisas acerca do tema.

O trabalho de Ferreira et al. (2014) teve como objetivo identificar a significância dos valores da contingência passivas e provisões ambientais evidenciadas por empresas que negociam suas ações na *New York Stock Exchange*. Dentre os resultados, destaca-se que quanto ao impacto que as contingências causariam na redução do lucro líquido, observa-se que 17% das empresas teriam seus lucros reduzidos em mais da metade ou até mesmo obteriam prejuízos. Por outro lado, três quartos das empresas possuem uma significância de até 10% em relação ao lucro líquido, inferindo-se que a relevância das contingências passivas ambientais para a maioria das empresas é baixa, se relacionadas ao lucro líquido.

Vale lembrar que,

é importante ressaltar que, embora a quantidade de material produzido não seja fator determinante por si só, ao se fazer o balanço quantitativo, em certo sentido, consegue-se verificar o grau de importância que o tema tem tido nas instituições de ensino de ponta no Brasil. Associado a isso, sabe-se que as instituições de ensino mais relevantes na área de gestão possuem papel importante como parceiros da iniciativa empresarial e dos governos para o desenvolvimento do país. Os conhecimentos dessas instituições, comumente, extrapolam seus muros e passam a balizar o trabalho de lideranças que, muitas vezes, solicitam trabalhos acadêmicos para consolidação de transformações das suas práticas. Assim a quantidade de textos publicados na área por tais Instituições bem pode configurar-se em indicativo de sua relevância para o meio empresarial (JUNQUEIRA; PINHEIRO; PINHEIRO, 2011, p. 41).

Pode-se observar sobre o contexto atual da pesquisa na área de Contabilidade Ambiental como um cenário incipiente, onde se encontram diversas variáveis importantes para se pesquisar na área. Uma delas refere-se ao ensino da Contabilidade Ambiental.

ENSINO DA CONTABILIDADE AMBIENTAL NO BRASIL

Calixto (2006) publicou pesquisa com o objetivo de verificar o grau de inserção da disciplina contabilidade ambiental na matriz curricular dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, oferecidos por universidades brasileiras, à importância desta disciplina na visão dos coordenadores e possíveis dificuldades para a sua inclusão nos respectivos cursos. Os resultados 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 para que se possa atender a uma série de temas emergentes, relevantes para a formação do contador.

O trabalho de Vanzo e Souza (2008) buscou verificar qual 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. Verificou-se 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.

Ribeiro, Nascimento e Bellen, (2010) realizaram uma pesquisa tendo como objetivo verificar a percepção dos coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis quanto à relevância da inclusão do ensino da temática ambiental no processo de formação dos alunos dos cursos de contabilidade nas instituições de ensino superior pública brasileira. Os resultados da análise apontam para duas direções: a primeira é que os coordenadores dos cursos das instituições federais estão mais conscientizados da importância do meio ambiente do que os coordenadores das instituições municipais, e a segunda é que, em regiões onde a relação com a natureza é mais presente, como Norte, a opinião dos coordenadores entrevistados é unânime sobre a importância da temática ambiental na formação dos graduandos.

Varelo *et al.* (2011) apresentaram um estudo para 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.

Os resultados apontaram a baixa oferta desta disciplina na estrutura curricular das IES no Brasil. 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.

Já, Varelo *et al.* (2012) realizaram um estudo onde se concentram em analisar o nível de consciência ambiental dos atuais discentes e futuros contadores do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Campina Grande, apontando condições, desafios e perspectivas para a ampliação da formação socioambiental. Os resultados apontam quatro dimensões relevantes em relação à consciência ambiental dos discentes: consumo engajado e mobilização sobre as questões ambientais; preocupação com a geração de resíduos sólidos, estratégia diferenciada do curso e ambiente doméstico.

A DISCIPLINA DE CONTABILIDADE AMBIENTAL

O Conselho Nacional de Educação, por meio da Resolução de número 10, de 16 de dezembro de 2004, alterou a estrutura curricular do curso de Ciências das Instituições de Ensino Superior. No artigo 5º desta resolução apresentam-se os três ciclos em que devem ser oferecidos aos graduando em Ciências Contábeis, 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.

Observa-se que o conteúdo de Contabilidade Ambiental não é tratado como obrigatório na estrutura curricular do curso de Ciências Contábeis. E a mesma situação é a encontrada na proposta nacional do Conselho Federal de Contabilidade,

apresentada em 2008, para os cursos de Ciências Contábeis. Nesta proposta foram apresentadas as disciplinas, objetivo, ementas, conteúdo, carga horária, bibliografia básica, os modelos de regulamento, diretrizes de Trabalho de Conclusão de Curso, as atividades complementares e estágio para o curso de graduação em Ciências Contábeis. Vale ressaltar que o conteúdo de Contabilidade Ambiental não aparece no obrigatório e nem no optativo da proposta nacional do Conselho Federal de Contabilidade.

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa apresenta características descritivas e exploratória, com abordagem bibliográfica, visando fazer um levantamento da ementa de Contabilidade Ambiental nos cursos de graduação em Ciências Contábeis e propor um conjunto de tópicos a serem ministrados na disciplina. Considerados os limites de um trabalho dessa natureza, o levantamento restringe-se aos sítios das instituições federais que oferecem o curso na modalidade presencial. De acordo com Gil (1996, p. 46), “as pesquisas descritivas visam à descrição das características de determinada população ou fenômeno, e têm por objetivo levantar as opiniões, atitudes e crenças de uma população”.

No processo de delimitação do objeto da pesquisa, a princípio considerou 59 Universidade Federais. Dentre elas 32 oferecem o Curso de Ciências Contábeis na modalidade presencial. E destas 32 foi possível selecionar 12 as quais oferecem em suas matrizes curriculares a disciplina de Contabilidade Ambiental e disponibilizam a ementa desta disciplina *on-line*. Por fim, o recorte incidiu sobre uma amostra de apenas 5 das 12 instituições federais que disponibilizam, no *sítio* a ementa em foco.

Logo após o levantamento dos dados, a análise foi dividida em sete tópicos: informações relacionadas às universidades federais; relação das universidades federais que oferecem a disciplina Contabilidade Ambiental, (Quadro 3); localização por região do país das universidades federais que apresentam a ementa da disciplina

(Quadro 4); ementas selecionadas (Quadro 5); tópicos tratados nas ementas (Quadro 6); tópicos propostos e bibliografias sugeridas para cada um dos itens (Quadro 7).

Vale destacar que esta pesquisa levou em consideração apenas a ementa para análise, portanto não foram abordados aspectos relacionados ao conteúdo ou programa, objetivo da disciplina, sistema de avaliação, bibliografia básica e complementar, que normalmente constam do plano de ensino. Assim, temos uma limitação do estudo aos principais tópicos tratados na disciplina Contabilidade Ambiental.

ANÁLISE DOS DADOS

Inicialmente tem-se um fluxograma, que vem evidenciar, de forma quantitativa as universidades que oferecem o curso de graduação em Contabilidade e aquelas que possuem a disciplina Contabilidade Ambiental e as que disponibilizam a ementa desta disciplina no *site*.

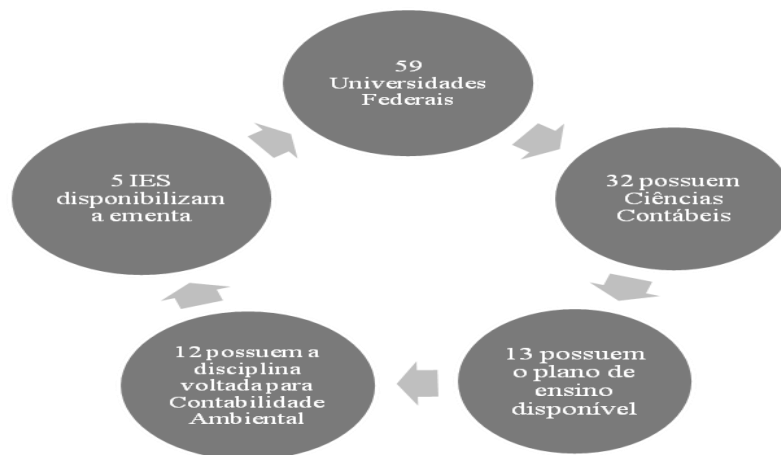


Figura 1 - Informações relacionadas às Universidades Federais

Fonte: elaborado pelos autores

Das IES que oferecem uma disciplina que contempla os assuntos pertinentes à contabilidade ambiental, foi possível identificar uma variedade de nomenclatura, a saber: Contabilidade e Responsabilidade Social e Ambiental (UFJF); Contabilidade

Social e Ambiental (UFMG); Contabilidade Sócio Ambiental (UFRJ); Gestão Ambiental na Empresa (UFRGS); Contabilidade Ambiental e Social (UFRRJ); Balanço Social e Ambiental das Organizações (UNIR); e Contabilidade Ambiental (UFF; UFMS, Campus de Três Lagoas; FURF; UFSM; UFGD; UFG).

Quadro 3: Universidades Federais que oferecem a disciplina de contabilidade ambiental.

REGIÃO	UF	UNIVERSIDADES
NORTE	RO	Universidade Federal de Rondônia - UNIR
NORDESTE		Não consta
CENTRO-OESTE	MS	Universidade Federal de Mato Grosso do Sul - UFMS
	MS	Universidade Federal da Grande Dourados - UFGD
	GO	Universidade Federal de Goiás - UFG
SUDESTE	MG	Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF
	MG	Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG
	RJ	Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ
	RJ	Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro - UFRRJ
SUL	RJ	Universidade Federal Fluminense - UFF
	RS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS
	RS	Universidade Federal do Rio Grande - FURG
	RS	Universidade Federal de Santa Maria - UFSM

Fonte: elaborado pelos autores

Nota-se que o número de IES é pequeno, se considerada a disponibilidade de acesso à ementa da disciplina, como foi apresentado no fluxograma. Das 32 instituições federais que oferecem o curso de Ciências Contábeis, somente 12 apresentam disciplina com abordagem voltada para a contabilidade ambiental e, destas, 5 disponibilizam, no *site* institucional, a ementa e, 1, o objetivo. No quadro a seguir demonstra a localização das IES que disponibilizam a ementa da disciplina.

Quadro 4: Localização das Universidades que fizeram parte da pesquisa

REGIÃO	UF	UNIVERSIDADES
NORTE	RO	Não há instituição que disponibiliza a ementa
NORDESTE		Não há instituição que disponibiliza a ementa
CENTRO-OESTE	MS	UFMS-CPTL Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
	MS	UFGD – Universidade Federal da Grande Dourados
	GO	UFG – Universidade Federal de Goiás
SUDESTE	MG	UFMG - Universidade Federal de Minas Gerais
SUL	RS	FURG – Universidade Federal do Rio Grande
	RS	UFSM – Universidade Federal de Santa Maria

Fonte: elaborado pelos autores

Pode-se observar, no quadro, que a região centro-oeste apresenta o maior número de instituições com acessibilidade à ementa da disciplina de Contabilidade

Ambiental. No quadro a seguir podem ser observadas as universidades e a ementa tratada na disciplina objeto de estudo desta pesquisa.

Quadro 5: Ementas da disciplina de contabilidade ambiental

UNIVERSIDADES	EMENTAS
UFMG Contabilidade Social e Ambiental	Responsabilidade social das empresas: história e perspectivas teóricas. Contabilidade e balanço social: origem, perspectivas de análise. Modelos institucionais de balanço social: IBASE, ETHOS, Leis, outros. Plano de Contas Ambiental. Modelos contábeis: Demonstração do Valor Adicionado. Demonstração do Valor Adicionado Interno. Demonstração dos Excedentes. Contabilidade e meio ambiente: perspectivas e conceitos básicos. Regulação contábil: perspectivas teóricas e modelos de regulação.
FURG Contabilidade Ambiental	Gestão ambiental. Desenvolvimento sustentável. Contabilidade ambiental. Contabilização dos itens de natureza ambiental. Gestão estratégica de custos ambientais.
UFGD Contabilidade Ambiental	Conceito e objetivos, ativos, passivos, custos e despesas ambientais. Adequação da relação da empresa com meio ambiente. Mensuração dos custos ambientais. Normas nacionais e internacionais sobre o tema. Diretrizes voluntárias nacionais e internacionais sobre evidenciação ambiental.
UFG Contabilidade ambiental	Conceitos e objetivos. Ativos, passivos, custos e despesas ambientais. Relação das empresas com o meio ambiente. Normas, diretrizes e leis ambientais. Evidenciação de informações ambientais.
UFSM Contabilidade ambiental	Desenvolver temas relacionados à responsabilidade social das empresas que tem ações e sofrem reações do meio ambiente natural e social. Desenvolver competências, habilidades e instrumentos necessários ao tratamento contábil das informações de natureza ambiental, especificamente, informações sobre o impacto ambiental da empresa no meio ambiente. Desenvolver a consciência crítica sobre a problemática ambiental, compreendendo-se como crítica a capacidade de captar a gênese e a evolução dos problemas ambientais; elaborar e interpretar demonstrativos contábeis.
UFMS Contabilidade ambiental	ECO-92; Agenda 21; Protocolo de Kyoto; Sumidouros de carbono; Créditos de carbono; Introdução à Contabilidade Ambiental; Plano de contas ambientais; Ativo ambiental; Passivo ambiental; Receita ambiental; Despesa ambiental; Custo ambiental; Demonstrações contábeis ambientais.

Fonte: elaborado pelos autores

A ementa da disciplina corresponde aos principais tópicos abordados no desenvolvimento do conteúdo, e como se pode perceber, não há uma uniformidade entre os tópicos apresentados no quadro. Algumas ementas permitem, portanto abordagem relacionada à área administrativa (gestão ambiental, desenvolvimento sustentável, responsabilidade social, leis e normas) e outras apresentam até a possibilidade da abordagem do registro dos fatos contábeis, como custos, despesas e receitas. Vale destacar que o principal objetivo da contabilidade é auxiliar o processo de tomada de decisão, de modo que as informações devem ser claras, objetivas, concisas, adequadas e tempestivas.

Com base na bibliografia utilizada nesta pesquisa e consideradas as ementas apresentadas no Quadro 5, elaborou-se o Quadro 6, que mostra sugestões para ementa da disciplina Contabilidade Ambiental do curso de graduação em Ciências Contábeis.

Quadro 6: Tópicos tratados na ementa da disciplina Contabilidade Ambiental em Universidades Federais que a oferecem e disponibilizam nos respectivos sítios

Tópicos em contabilidade ambiental	UFMS	UFMG	FURG	UFGD	UFG	UFMS
Histórico ou origem	X	X				
Gestão ambiental	X		X			
Desenvolvimento sustentável			X			
Responsabilidade social		X				X
Evidenciação ambiental				X	X	
Conceito	X		X	X	X	
Objetivo	X			X	X	
Leis, normas, regulamentação e diretrizes		X		X	X	
Ativo ambiental	X		X	X	X	
Passivo ambiental	X		X	X	X	
Receitas	X		X			
Despesas	X		X	X	X	
Custos	X		X	X	X	
Registro dos fatos	X		X			
Relatórios contábeis	X	X				X

Fonte: elaborado pelos autores

Observa-se, no Quadro 6, que nenhuma das ementas permite considerar todos os tópicos elencados. A abordagem histórica fica clara apenas na ementa da UFMG e da UFMS; já aspectos relacionados à gestão ambiental e ao desenvolvimento sustentável aparecem apenas na ementa da FURG, enquanto o tópico responsabilidade social é abordado apenas na UFMG e UFMS. Outros tópicos específicos da área contábil são abordados na ementa da disciplina da UFMS, da UFGS, da UFG e da FURG.

Assim, considera-se o seguinte conjunto de tópicos (ver Quadro 7) que não podem deixar de ser tratados na disciplina nos cursos de graduação em Contabilidade: conceito, objetivo, leis, normas, ativo, passivo, receitas, despesas, custos e relatórios contábeis na área ambiental.

Quadro 7: Tópicos propostos e bibliografia sugerida para cada um dos tópicos

Proposta de tópicos para ementa da disciplina	Bibliografia sugerida para cada tópico
Histórico ou origem	Costa e Marion (2007); Ferreira (2011); Tinoco e Kraemer (2011)
Gestão ambiental	Costa (2012); Ferreira (2011) e Tinoco e Kraemer (2011)
Desenvolvimento sustentável	Costa (2012); Ferreira (2011); Vellani (2011) e Tinoco e Kraemer (2011)
Responsabilidade social	Costa (2012); Ferreira (2011) e Vellani (2011)
Evidenciação ambiental	Tinoco e Kraemer (2011) e Ribeiro (2010)
Conceito	Tinoco e Kraemer (2011) e Ribeiro (2010)
Objetivo	Tinoco e Kraemer (2011) e Ribeiro (2010)
Leis, normas, regulamentação e diretrizes	Tinoco e Kraemer (2011) e NBC T 15
Ativo ambiental	Tinoco e Kraemer (2011) e Ribeiro (2010)
Passivo ambiental	Tinoco e Kraemer (2011) e Ribeiro (2010)
Receitas	Tinoco e Kraemer (2011) e Ribeiro (2010)
Despesas	Tinoco e Kraemer (2011) e Ribeiro (2010)
Custos	Tinoco e Kraemer (2011) e Ribeiro (2010)
Registro dos fatos	Tinoco e Kraemer (2011) e Ribeiro (2010)
Relatórios contábeis	Tinoco e Kraemer (2011) e Ribeiro (2010)

Fonte: elaborado pelos autores

Observa-se que a obra de Tinoco e Kraemer (2011) oferece todos os tópicos que são sugeridos pela pesquisa como indispensáveis para a oferta de uma disciplina mais sistêmica, destacando os livros indicados de uso didático e prático. Lembre-se de que este estudo não tem o objetivo de esgotar a discussão do assunto e sim, apenas apresentar os principais tópicos tratados na disciplina de Contabilidade Ambiental e desta forma mostrar os itens que de certa forma não podem deixar de serem tratados na referida disciplina nos cursos de graduação em Ciências Contábeis.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo buscou as universidades federais que oferecessem o curso de graduação presencial de Ciências Contábeis e que tivesse, em sua matriz curricular, a disciplina Contabilidade Ambiental ou outra com semelhante nomenclatura e conteúdo. Resgatou-se o contexto histórico, a fim de entender a importância do meio ambiente na área empresarial e o que a contabilidade pode contribuir neste meio. Para isso, buscou-se mencionar o que as nações tem feito nessa direção como as

conferências RIO+10, de 2002, e a RIO+20 de 2012, resoluções do CFC, Normas Técnicas e pesquisas, a fim de ter uma visão sistêmica do assunto.

A cada dia é necessário atualizar-se e buscar mais informações e conhecimento a respeito da temática. E, neste cenário, as IES tendem a contribuir para a formação do acadêmico, favorecendo o seu ingresso no mercado de trabalho. Constatou-se que, das 59 IES verificadas, 32 delas tem o curso de graduação em Ciências Contábeis, no entanto apenas 13 oferecem disciplina relacionada à contabilidade ambiental, ou seja, 40,63% oferecem subsídios ao acadêmico no que se refere aos assuntos vinculados à contabilidade ambiental. Entende-se que são poucas as universidades que estão preparando seus alunos, no ramo contábil, para as questões associadas à área ambiental.

Vale mencionar que o objetivo do trabalho foi atingido: as ementas da disciplina foram selecionadas, a pesquisa apontou os principais tópicos abordados e, por fim, elaborou uma proposta de tópicos que não podem ser excluídos do planejamento da disciplina. Diante dos resultados alcançados algumas sugestões podem ser apresentadas para que as instituições continuem abordando o conteúdo e contribuindo com a sociedade, de forma direta e indireta. Propõe-se o tratamento de questões relacionadas à gestão ambiental, à responsabilidade social e ambiental, e ao desenvolvimento sustentável, bem como do registro dos fatos e da elaboração dos relatórios contábeis, atentando para as nuances da área ambiental.

Tendo em vista a análise empreendida e suas contribuições, destaca-se que a ementa da disciplina Contabilidade Ambiental apresenta disparidade entre as IES pesquisadas, e como sugestão de trabalhos futuros, apresenta-se: a necessidade de analisar não apenas a ementa, mas todo o plano de ensino da disciplina, de modo que se discutam o objetivo, o conteúdo, o sistema de avaliação, a bibliografia básica e complementar, em face das particularidades existentes no processo de ensino.

REFERÊNCIAS

BRAGA, C. **Contabilidade Ambiental: ferramenta para a gestão de sustentabilidade.** São Paulo: Atlas, 2007.

CALIXTO, L. Estudos de caso sobre custos ambientais: ênfase nos procedimentos metodológicos. **RAM – Revista de Administração**. São Paulo. Mackenzie. Volume 10, n. 2, 2009, p. 87-109. Mar/abr. 2009.

CALIXTO, L. O. Ensino da contabilidade ambiental nas universidades brasileiras: um estudo exploratório. 2006. **Revista Universo Contábil**. Blumenau, v. 2, n. 3, p. 65-78, set./dez. 2006.

COSTA, R. S. MARION, J. C. A uniformidade da evidenciação das informações ambientais. **Revista de Contabilidade & Finanças USP**. n. 43 • p. 20 - 33 • Jan./Abr. 2007. Acesso em maio de 2014.

CARVALHO, G. M. B. **Contabilidade Ambiental: teoria e prática**. Curitiba: Juruá, 2007.

COSTA, R. S; MARION, J. C. A uniformidade na evidenciação das informações ambientais. **Revista de Contabilidade e Finanças**. USP, São Paulo n. 43 p. 20 - 33 Jan./Abr. 2007.

COSTA, C. A. G. **Contabilidade Ambiental: mensuração evidenciação e transparência**. São Paulo: Atlas, 2012.

FARONI, ET. AL. A contabilidade ambiental em empresas certificadas pelas normas ISSO 14001 na Região Metropolitana de Belo Horizonte – ME. **Revista Árvore**, v. 34, n. 6, p. 1119-1128, 2010.

FAHL, A. C.; MANHANI, L. P. S. As perspectivas do profissional contábil e o ensino da contabilidade. **Revista de Ciências Gerenciais**, v. 10, p. 25-33, 2006.

FERREIRA, A. C. S. **Contabilidade Ambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FERREIRA, A. C. S; SIQUEIRA, J. R. M; GOMES, M. Z. **Contabilidade ambiental e relatórios sociais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FERREIRA, D. D. M; BORBA, J. A; ROSA, C. A. As contingências ambientais das empresas estrangeiras que publicaram suas demonstrações financeiras em IFRS no mercado norte americano. 2014. **Revista Universo Contábil**, FURB, Blumenau, v. 10, n. 3, p. 134-154, jul./set., 2014. Acesso em dezembro de 2014.

FARONI, W. ET AL. A Contabilidade Ambiental em Empresas Certificadas Pelas Normas ISSO 14001 na Região Metropolitana de Belo Horizonte-MG. **Revista Árvore, Viçosa-MG, v.34, n.6, p.1119-1128, 2010.**

IBRACON. **Normas e procedimentos de auditoria**. NPA 11 – Balanço e Ecologia.1996.

GRZEBIELUCKAS, C. CAMPOS, L. M. de S. SELIG, P. M. Contabilidade e custos ambientais: um levantamento da produção científica no período de 1996 a 2007. **Revista da Produção**, v. 22, n. 2, p. 322-332, mar./abr. 2012.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GRAY, R. **Accounting for the environment**. London: PCP, 1993.

JUNQUEIRA, L. A. P.; PINHEIRO, J. S. M.; PINHEIRO, F. P. Sustentabilidade: a produção científica brasileira entre os anos de 2000 e 2009. **Revista de Gestão Social e Ambiental - RGSA**, São Paulo, v. 5, n. 3, p. 36-52, set./dez. 2011. Disponível em: Acesso em maio de 2014.

MURCIA, F. D; SANTOS, A; SALOTTI, B. M. Mapeamento da pesquisa sobre disclosure ambiental no cenário internacional: uma revisão dos artigos publicados em periódicos de língua inglesa no período de 1997 a 2007. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 10, n. 17, p. 7-18, 1º semestre 2010. Acesso em maio de 2014.

NBC T 15- **Informações de natureza social e ambiental**. Disponível em <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2004/001003> Acesso em 05 de setembro de 2012.

NOSSA, V. **Disclosure ambiental**: uma análise do conteúdo dos relatórios ambientais de empresas do setor de papel e celulose em nível internacional. 2002. 246f. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

PARENTE, E. G. V.; PFITSCHER, E. D; FIATES, G. G. S; NASCIMENTO, P. G. Análise Bibliométrica em Periódicos dos Conselhos Regionais de Contabilidade Brasileiros: sobre a contabilidade ambiental e temas correlatos no período 2001-2010. 2013. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**. Florianópolis, v. 12, n. 36, p. 09-25, ago/nov. 2013. Acesso em maio de 2014.

RIBEIRO, M. S. **Contabilidade Ambiental**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

RIBEIRO, A. M. NASCIMENTO, L. F. BELLEN, H. M. V. A relevância da temática ambiental na formação dos bacharéis em Ciências Contábeis: a percepção dos coordenadores de curso. **SINERGIA**, Rio Grande, 14 (1): 35-45, 2010. Acesso em dezembro de 2014.

SILVA, B. A. **Contabilidade e meio ambiente**: considerações teóricas e práticas sobre o controle dos gastos ambientais. São Paulo: Annablume/Fapesp, 2003.

SILVA, B. G. **Contabilidade Ambiental sob a ótica da contabilidade financeira**. Curitiba: Juruá, 2008.

SOUSA, V. R. RIBEIRO, M. S. Aplicação da Contabilidade Ambiental na Indústria Madeireira. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 35, p. 54 - 67, maio/agosto 2004.

SOUZA, P. L.; SOUZA, R. B. L. 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.

TINOCO, J. E. P.; KRAEMER, M. E. P. **Contabilidade e gestão ambiental**. São Paulo: Atlas, 2011.

VARELO, E. M. PETER, M. G. A. MACHADO, M. V. V. GOMES, A. O. Ensino da contabilidade ambiental nas instituições de ensino superior brasileiras. **II CSEAR Conference South America**, A Sustentabilidade em discussão, 2011.

VANZO, G. F. S. SOUZA, V. P. 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. **Anais...** do 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade, Gramado-RS, agosto de 2008.

VELLANI. C. L. **Contabilidade e responsabilidade social: integrando desempenho econômico, social e ecológico**. São Paulo: Atlas, 2011.