

# O IMPACTO DO ENSINO DA CONTABILIDADE AMBIENTAL NA FORMAÇÃO DO CONTADOR EGRESSO DOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DE INSTITUIÇÕES DE ENSINO FEDERAIS BRASILEIRAS

## 1. INTRODUÇÃO

A percepção da degradação ambiental como consequência das atividades empresariais tem gerado, ao longo dos anos, preocupações e cobranças por parte dos interessados nos negócios das entidades, além da sociedade civil e governos no mundo inteiro. Esse cenário alcançou a contabilidade na medida em que as empresas passaram a ser exigidas quanto a transparência dos impactos de suas operações no meio ambiente, bem como das ações para corrigi-los ou evitá-los.

Como consequência, a contabilidade, enquanto sistema de informações responsável pela prestação de informações da atividade empresarial como um todo, tem buscado se adequar a essas novas exigências, por meio da inclusão dos registros de fatos contábeis relacionados a ações voltadas ao meio ambiente, seja positiva ou negativamente.

Nesse cenário, Tinoco e Kraemier (2011) entendem que a contabilidade precisou, e precisa constantemente, dotar-se de conhecimentos, ferramentas, e todo um arcabouço conceitual, para bem informar as partes interessadas, que na questão ambiental se resume a toda a sociedade, o que leva ao questionamento sobre como esse arcabouço conceitual, ferramentas e conhecimentos vem sendo transmitido aos profissionais da área. Nessa perspectiva, surge a questão de pesquisa a ser respondida neste trabalho: como a educação ambiental tem contribuído para a formação dos profissionais de contabilidade no Brasil? Esse trabalho tem por objetivo avaliar como os cursos de graduação em ciências contábeis tem contribuído para a formação de seus alunos para atuar nesse novo cenário.

Essa preocupação levou o Ministério da Educação e Cultura - MEC a atualizar, neste ano, as diretrizes curriculares do curso de graduação em ciências contábeis que passa a ser organizado com ênfase no desenvolvimento de habilidades e atitudes do futuro profissional, com vistas à concepção do desenvolvimento sustentável. Nesse sentido reside a importância deste estudo na medida em que apresenta uma análise dos conteúdos ministrados na disciplina contabilidade ambiental e o impacto nas competências dos egressos, a fim de contemplar a eficácia da educação ambiental no âmbito desses cursos.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1. Contabilidade Ambiental

Embora as questões ambientais relativas à degradação do meio ambiente e sua relação com as atividades empresariais tenham sido levantadas no final da década de 1960 e início da década de 1970 (POTT; ESTRELA, 2017), a Contabilidade Ambiental passou a ter *status* de novo ramo da ciência contábil em fevereiro de 1998, com a finalização do Relatório Financeiro e Contábil sobre o passivo e custos ambientais pelo Grupo de Trabalho Intergovernamental das Nações Unidas. Apesar de serem encontrados vários conceitos sobre contabilidade ambiental, de uma maneira geral, podemos defini-la como a técnica de identificação, mensuração e elucidação dos fatos contábeis (econômicos e financeiros) relacionados a proteção, recuperação e preservação ambiental resultantes dos efeitos da degradação e poluição do meio ambiente (FEIL *et al.*, 2017).

Esse conceito é ratificado por Maciel *et al.* (2010), que entendem a contabilidade ambiental como o conjunto de informações econômicas e financeiras resultantes das interações de entidades com o meio ambiente e desta forma, assume o papel de divulgar informações

relativas aos investimentos realizados com aquisição de bens, passivos, despesas e gastos assumidos para a recuperação e/ou preservação do meio ambiente, causados pela empresa ou por terceiro.

No mesmo sentido, Clemente, Kubaski e Taffarel (2011) ressaltam que a Contabilidade Ambiental emprega as mesmas técnicas utilizadas pela Contabilidade Geral, para registrar os mecanismos de proteção ao meio ambiente, registrando custos e benefícios. Conforme evidenciado por (MACIEL *et al.*, 2010) a Contabilidade ambiental tem o objetivo de divulgar informações sobre investimentos realizados em bens permanentes, despesas e obrigações contraídas para corrigir os efeitos danosos da atividade empresarial ao meio ambiente (CUNHA; OLIVEIRA; PIMENTEL, 2020).

Tanc e Gokoglan (2015) ressaltam que o processo decisório das entidades vem, cada vez mais, sendo influenciado pelos fatores ambientais, o que faz do profissional contábil imprescindível para auxiliar as corporações na solução de problemas associados à degradação do meio ambiente (GALVÃO; TENORIO, 2009).

Sendo assim, este trabalho assume o conceito de contabilidade ambiental como a inserção na contabilidade tradicional da identificação e mensuração do impacto ambiental, bem como dos benefícios, causados pelas empresas em decorrências de suas atividades econômicas, possibilitando sua evidenciação nas demonstrações contábeis e, por conseguinte, orientando o processo de gestão e tomada de decisão das partes interessadas.

## **2.2 Habilidades Profissionais X Habilidades Apresentadas**

A busca pelo desenvolvimento sustentável é obrigação de toda a sociedade, e sendo assim, profissionais de todos os ramos do conhecimento devem contribuir com esse processo. No que concerne a contabilidade, os contadores podem apresentar sua contribuição por meio da evidenciação às partes interessadas de informações acerca dos investimentos e custos da atividade empresarial no meio ambiente, prática que consubstancia, a contribuição das organizações. Entretanto, o que se percebe é a falta de aproveitamento das habilidades e experiências próprias da formação dos contadores no processo de desenvolvimento de uma metodologia que segregue os fatos que possam, potencialmente, degradar o meio ambiente, reconhecendo-os e registrando-os, visando evidenciá-los em seus relatórios (TINOCO; KRAEMER, 2011).

Embora a contribuição da contabilidade na busca pelo desenvolvimento sustentável seja de notória relevância, estudos dão conta que os contadores brasileiros possuem um baixo grau de entendimento e falta de preparo sobre a prática da contabilidade ambiental (FEIL *et al.*, 2017; MACIEL *et al.*, 2010; MARTENDAL *et al.*, 2013; YAMAGUCHI; WATANABE, 2015). Fato corroborado por Yamaguchi e Montibeller (2013), para quem a contabilidade ambiental ainda não é totalmente aplicada nas empresas por impasses encontrados na prática e na relutância de muitos gestores; além disso, a imprecisão do conteúdo e de suas definições, a mensuração com práticas tradicionais inadequadas às ocorrências ambientais são fatores que têm dificultado a utilização da contabilidade ambiental nas organizações (AKDOĞAN; HIÇYORULMAZ, 2015; NIKOLAOU; EVANGELINOS, 2009).

Para além disso, as limitações verificadas na formação dos contadores também corroboram com esse cenário, sendo encontradas evidências da ausência ou baixa oferta das disciplinas relacionadas a Contabilidade Ambiental nos cursos de graduação em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) brasileiras.

Bertino *et al.* (2017) analisaram as disciplinas de contabilidade ambiental ofertadas nos cursos de graduação em ciências contábeis das IES brasileiras. Os autores analisaram as ementas das disciplinas e realizaram entrevista com grupo focal, com o intuito de inferir a percepção de acadêmicos sobre a importância de disciplinas dessa natureza para sua formação. O resultado mostra que os participantes afirmaram que a contabilidade ambiental é um campo

que deve ser explorado, e evidenciou que os cursos não dão prioridade às matérias de cunho ambiental e que a maioria dos cursos analisados ofertam a disciplina como eletiva.

Em seu estudo, Feil *et al.* (2017) investigou o nível e os fatores que influenciam o conhecimento dos profissionais contábeis sobre a contabilidade ambiental e constatou que o nível de conhecimento sobre a contabilidade ambiental dos contabilistas é considerado baixo. No mesmo ano, Calvacante *et al.* (2017) analisaram o nível de conhecimento dos discentes de graduação do curso de ciências contábeis da cidade de Maceió/AL a respeito dos tópicos da contabilidade ambiental. O estudo concluiu que poucos são os discentes que já cursaram alguma disciplina voltada ao meio ambiente ou participaram de eventos da área, além da precariedade do ensino da contabilidade ambiental, supondo que os professores não detenham tal conhecimento.

Tisot *et al.* (2021) analisaram o nível de conhecimento dos profissionais de contabilidade do município de Três Lagoas (MS) sobre a contabilidade ambiental, a gestão e legislação ambiental. Os autores constataram que 71,2% dos respondentes possuem baixo nível de conhecimento sobre a contabilidade e gestão ambiental; 11,9% dos contadores possuem conhecimento bom e excelente sobre a temática, e 16,9% apresentam conhecimento regular sobre o tema pesquisado.

### **3. METODOLOGIA**

No que se refere aos aspectos metodológicos da pesquisa, adotou-se uma abordagem descritiva, sendo o estudo classificado como qualitativo. Pertinente ao procedimento utilizado, utilizou-se da pesquisa documental, tendo em vista que a pesquisa se baseou na coleta e análise das ementas disponibilizadas pelos cursos.

Para atingir o objetivo proposto, buscou-se o levantamento de dados que possam trazer informações consolidadas sobre o atual cenário do ensino superior em contabilidade a partir da ótica da educação ambiental como proposto pela legislação vigente do nosso país. Para tanto, inicialmente foram identificados todos os cursos de ciências contábeis na modalidade presencial, autorizados a funcionar, na modalidade presencial, pelo Ministério da Educação - MEC (disponível em <https://emec.mec.gov.br/emec/nova>), obtendo-se o total de 1.381 cursos em atividade no Brasil. Dos 1.381 cursos autorizados, 70 são oferecidos por Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) e são objeto deste estudo.

Após a identificação dos cursos em atividade, ofertados pelas IFES, representantes do universo desta pesquisa, optou-se pela delimitação da população a ser estudada, aos cursos que obtiveram nota 4 e 5 no Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (Enade) 2018, conforme dados disponíveis no MEC, resultando no total de 36 cursos que atenderam aos critérios de seleção. O critério de relevância foi utilizado para escolha das notas 4 e 5 no Enade/2018 (último disponível no sistema do MEC), e decorre da intenção de avaliar os melhores cursos em atividade no país, que possivelmente servem de referência para os demais.

Com os cursos identificados e selecionados, procedeu-se a análise da grade curricular de cada um dos cursos selecionados, identificando-se que 12 dos cursos ofertam a disciplina como obrigatória, 20 como optativa/eletiva e 4 não ofertam. Em seguida, partiu-se para a análise dos conteúdos das ementas a fim de identificar se estes são ministrados adotando uma abordagem mais voltada para a teoria ou para a prática da contabilidade ambiental.

Essa análise surge com o intuito de verificar se os conteúdos programáticos possibilitam ao futuro profissional identificar, registrar e evidenciar os investimentos (sejam em despesas ou ativos) e obrigações advindas das ocorrências relacionadas a ações de sustentabilidade desenvolvidas pelas empresas. Dos 36 cursos selecionados para este estudo, 23 disponibilizaram ementário da disciplina para análise.

### **4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

Inicialmente constatou-se que dos 36 cursos de ciências contábeis analisados 12 apresentam a disciplina contabilidade ambiental ou similar em sua grade como obrigatória; 20 como optativa/eletiva e 4 não apresentam a disciplina contabilidade ambiental ou similar.

Desse primeiro achado pode-se concluir que os cursos que ofertam a disciplina de forma optativa ou eletiva, somados aos cursos que não apresentam a disciplina em seus currículos, representam pouco mais de 66% dos cursos de ciências contábeis em atividade nas IFES brasileiras que obtiveram nota 4 e 5 no Enade/2018. Mediante esse resultado, pode-se inferir que esses cursos não compreendem a importância da questão ambiental no contexto da profissão contábil na medida em que não ofertam a disciplina como obrigatória em seus currículos, portanto, não a consideram essencial à formação de seus alunos. Dada a sua grande representatividade, esse resultado pode evidenciar que os formandos em ciências contábeis saem despreparados da IFES para enfrentar os desafios relacionados aos fatos contábeis ambientais.

Percebe-se ainda uma predominância de conteúdos teóricos, especialmente ao abordar conceitos de responsabilidade social e ambiental, ética empresarial, marketing social e empreendedorismo, priorizando a compreensão dos fundamentos conceituais, sem muitas ou nenhuma consideração direta na prática contábil associada a eventos ambientais.

A abordagem prática é apresentada nos temas relacionados ao Balanço Social, Demonstração do Valor Adicionado (DVA) e contabilização de eventos ambientais, incluindo ativos e passivos ambientais, receitas e despesas ambientais, além de indicadores de sustentabilidade. Esses temas podem indicar uma preocupação com a formação de profissionais preparados para lidar com os desafios contábeis em um contexto que valoriza a transparência e a governança corporativa. Além disso, algumas instituições dão ênfase à operacionalização dos registros contábeis, como o cálculo de custos ambientais e a elaboração de balanços patrimoniais ambientais. A abordagem prática envolve, por exemplo, a mensuração do impacto financeiro das atividades empresariais no meio ambiente e a gestão estratégica de custos ambientais. Esses aspectos práticos buscam conectar os alunos com as demandas do mercado, onde a responsabilidade social e a sustentabilidade vêm ganhando notoriedade.

Cabe salientar, que o equilíbrio entre teoria e prática é fundamental para formar contadores versáteis, capazes de lidar tanto com a operacionalização dos registros contábeis quanto com a elaboração de estratégias sustentáveis de longo prazo. Esse equilíbrio também contribui para uma formação mais completa, preparando os estudantes para os diferentes desafios que possam surgir no exercício da profissão.

Visando sintetizar os resultados referentes a análise das ementas, segue abaixo quadro comparativo destacando as abordagens teóricas e práticas adotadas pelas instituições em relação à contabilidade ambiental e responsabilidade social.

**Quadro 1 – Comparativo das Abordagens Teóricas e Práticas**

<b>Abordagem Teórica</b>	<b>Abordagem Prática</b>
Compreensão conceitual de sustentabilidade, responsabilidade social e governança corporativa.	Capacitação prática com ênfase em relatórios como Balanço Social, DVA e relatórios gerenciais.
Foco teórico em temas como ética empresarial e responsabilidade ambiental.	Contabilização de eventos ambientais e elaboração de Balanço Social e Ambiental.
Compreensão conceitual de gestão ambiental e métodos de avaliação.	Cálculo de custos ambientais, receitas e uso de indicadores ambientais.
Abordagem combinada entre teoria e prática, com ênfase em gestão estratégica de custos ambientais.	Ênfase em gasto, ativo, passivo, custo e receita ambiental.

**Fonte:** elaborado pelos autores (2024)

Visando responder à questão de pesquisa, realizou-se uma análise percentual dos conteúdos presentes nas ementas das IES, categorizando-os como de natureza teórica ou prática, definindo-se como abordagem prática aquela voltada às técnicas de registro contábil e elaboração de demonstrações contábeis e; abordagem teórica, aquela voltada a identificação de conceitos sem o foco nos registros e demonstrações.

A análise das ementas disponíveis dos 23 cursos estudados revelou que, em média, as disciplinas de contabilidade ambiental e/ou áreas afins nas universidades listadas apresentam uma distribuição onde aproximadamente 43% das instituições focam o ensino da contabilidade ambiental em aspectos teóricos; cerca de 43% apresentam equilíbrio entre as abordagens teórico/prático; e apenas 13% apresentam foco na abordagem prática.

Porém, ao analisar a modalidade de oferta da disciplina, percebe-se que dentre as obrigatórias, nenhuma apresenta foco na abordagem prática, enquanto 62,5% focam na abordagem teórica e 37,5% equilibram ambas as formas de ensino. A importância dessa análise reside no fato de que apenas as disciplinas obrigatórias garantem que os conhecimentos necessários serão transferidos aos alunos, considerando-se que as ofertadas como optativas/eletiva, sendo de livre escolha, podem sequer ser ofertadas de fato e, em sendo, não há garantias de que o corpo discente como um todo a curse.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Partindo do conceito adotado por Clemente, Kubaski e Taffarel (2011) e Maciel *et al.* (2010), utilizados neste trabalho, pode-se concluir que os cursos de graduação em ciências contábeis que obtiveram nota 4 e 5 no ENADE/2018 não contribuem para a boa formação do profissional de contabilidade em relação aos aspectos ambientais, na medida em que a grande maioria ofertam a disciplina como optativa/eletiva sem que haja garantias de que seus alunos a cursarão. Ademais, a análise das ementas das disciplinas ofertadas como obrigatórias apresentam ênfase em aspectos teóricos em detrimento aos práticos, donde conclui-se que os formandos terão poucas habilidades para enfrentar os desafios impostos pelas questões ambientais que permeiam as atividades empresariais.

Os achados deste trabalho corroboram com as ideias de Tinoco e Kraemer (2011), os quais relatam a percepção da falta de aproveitamento das habilidades e experiências próprias da formação dos contadores no processo de desenvolvimento de uma metodologia que segregue os fatos que possam, potencialmente, degradar o meio ambiente, reconhecendo-os e registrando-os para fins de evidenciação. Os resultados corroboram ainda com o estudo de Bertino *et al.* (2017).

Diante destes resultados, considerando-se as limitações do trabalho aos cursos com nota 4 e 5 no Enade/2018, sugere-se sua replicação em cursos com nota a partir de 3 atribuídas no Enade/2023, a fim de demonstrar situação mais atualizada do fenômeno, contribuindo assim com a discussão sobre o aperfeiçoamento da formação do contador em aspectos ambientais.

## REFERÊNCIAS

AKDOĞAN, H.; HIÇYORULMAZ, E. **The Importance of the Sustainability of Environmental Accounting.** Journal of Economic Development, Environment and People, v. 4, n. 2, p. 6, 2015.

BERTINO, R. M. J. et al. Contabilidade ambiental: uma análise das disciplinas ofertadas nas universidades federais brasileiras. v. V Conferência Sulamericana de Contabilidade Ambiental Valores Humanos e Consumo Sustentável, 2017.

CAVALCANTE, G. M. et al. **Contabilidade Ambiental: um estudo sobre a percepção dos estudantes de graduação em Ciências Contábeis da Cidade de Maceió (AL).** RMC, Revista Mineira de Contabilidade, v. 18, n. 3, art. 4, p. 40-51, set./dez, , 2017.

CLEMENTE, A.; KUBASKI, D. K.; TAFFAREL, M. **Contabilidade Ambiental: uma análise na indústria de papel e celulose do Estado do Paraná.** In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC., 2011.

CUNHA, T. M. DA; OLIVEIRA, B. R. B. DE; PIMENTEL, M. S. **O ensino da contabilidade ambiental nos cursos de bacharelado em ciências contábeis no Brasil.** Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento, Ano 05, Ed. 01, Vol. 05, pp. 126-157, 2020.

FEIL, A. A. et al. Análise do nível de conhecimento do profissional contábil acerca da contabilidade ambiental e suas variáveis intervenientes. **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL - Universidade Federal do Rio Grande do Norte - ISSN 2176-9036**, v. 9, n. 1, p. 223–245, 2 jan. 2017.

GALVÃO, C. C. A.; TENORIO, J. N. B. **Um Estudo Sobre o Ensino da Contabilidade Ambiental nos Cursos de Graduação em Ciências Contábeis.** In: Anais do XVI Congresso Brasileiro de Custos., 2009.

MACIEL, C. V. et al. Contabilidade ambiental: um estudo exploratório sobre o conhecimento dos profissionais de contabilidade. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 6, n. 11, p. 137–158, 2 fev. 2010.

MARTENDAL, A. et al. Contabilidade Ambiental: nível de conhecimento dos profissionais contábeis da grande Florianópolis. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 32, n. 1, p. 29–47, 6 maio 2013.

NIKOLAOU, I. E.; EVANGELINOS, K. I. Towards a generally accepted CSR accounting framework: a literature mapping. **World Review of Entrepreneurship, Management and Sustainable Development**, v. 5, n. 1, p. 26, 2009.

POTT, C. M.; ESTRELA, C. C. Histórico ambiental: desastres ambientais e o despertar de um novo pensamento. **Estudos Avançados**, v. 31, n. 89, p. 271–283, abr. 2017.

TANC, A.; GOKOGLAN, K. The Impact of Environmental Accounting on Strategic Management Accounting: A Research on Manufacturing Companies. v. 5, n. 2, 2015.

TINOCO, J. E. P.; KRAEMER, M. E. P. **Contabilidade e gestão ambiental.** 3ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2011.

TISOTT, S. T. et al. Nível de conhecimento dos profissionais de contabilidade de Três Lagoas (MS) sobre contabilidade ambiental, gestão e legislação ambiental. **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL - Universidade Federal do Rio Grande do Norte - ISSN 2176-9036**, v. 13, n. 2, p. 208–230, 2 jul. 2021.

YAMAGUCHI, C. K.; MONTIBELLER, G. **Environmental Accounting in the Context of Environmental Information: Case Study of a Reforestation Company in Campo Belo do Sul City, Santa Catarina State, Brazil.** Journal of Environmental Science and Engineering. B, v. 2, n. 2B, p. 95, , 2013.

YAMAGUCHI, C. K.; WATANABE, M. **Environmental accounting: A bibliometric study.** Espacios, v. 36, n. 11, p. 8, 2015.