

UMA ANÁLISE DO CONHECIMENTO DOS ALUNOS DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DE DUAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR SOBRE OS CONCEITOS DE CONTABILIDADE AMBIENTAL

Resumo

O problema/objetivo deste trabalho foi identificar o nível de conhecimento dos alunos de duas instituições de ensino superior do Curso de Ciências Contábeis, sobre os conceitos de Contabilidade Ambiental. Para dar sustentação a pesquisa, desenvolveu-se um referencial teórico com os conceitos de Contabilidade e também de Contabilidade Ambiental. Quanto à metodologia aplicada ao trabalho, foi à aplicação de questionários para obtenção dos dados e a pesquisa é de caráter descritivo e explicativo. Quanto a análise e interpretação dos dados, foi realizada por meio de análise descritiva. Os resultados obtidos neste trabalho, foram que em uma análise geral, houve um desempenho relativamente baixo quando comparado com o desempenho necessário para ser aprovado em uma disciplina das instituições. Porém, verificou-se que apesar desse fato, houve um aumento do conhecimento dos alunos no decorrer do curso, comprovado pela linha de tendência e pela análise de correlação. Já experiência profissional e contato com material sobre contabilidade ambiental não demonstraram trazer vantagens relativas no desempenho nas respostas corretas dos alunos.

Palavras-chave: Conhecimento. Contabilidade ambiental. Meio-ambiente.

1 INTRODUÇÃO

A gestão ambiental é um conjunto de medidas adotadas pelas empresas para minimizar ou eliminar os efeitos negativos no ambiente provocados por suas atividades. Gestão ambiental pode ser definida como um conjunto de procedimentos para gerenciar sistematicamente as questões ambientais que proporciona um melhor relacionamento com o meio ambiente. O objetivo destes procedimentos é melhorar a qualidade ambiental e o processo decisório por meio de práticas ambientais de prevenção e/ou correção. A introdução dessas práticas pode implicar na redução de custos por meio da melhoria da eficiência de processos, redução de consumos (como a água) e a minimização de custos de tratamento de resíduos e afluentes. Melgar, Bellen e Lunkes (2006) destacam que embora não seja obrigatória a implantação da gestão ambiental, para as empresas, ela representa um forte instrumento de adequação às exigências ambientais.

Com a crescente exigência da sociedade quanto às questões sociais, exigindo do setor empresarial soluções para a redução da destruição ambiental e produção com padrões éticos que valorizem o ser humano e a sociedade (LEITE FILHO; GUIMARÃES, 2007) o comportamento ambiental e socialmente responsável das empresas se tornou um fator que inclui o fortalecimento da imagem, da reputação e da longevidade da empresa, além de poder gerar melhores resultados. Apesar de os resultados da pesquisa de Leite Filho e Guimarães (2007) ter detectado que as empresas modelo de Responsabilidade Social não alcançaram um desempenho econômico-financeiro diferente das empresas não-modelo durante o período avaliado, os defensores da responsabilidade social ou ambiental enfatizam que o comportamento responsável é fator diferencial que ajuda a construir e a consolidar a marca empresarial, representando um investimento para a sustentabilidade e a possibilidade de aumento nos ganhos no longo prazo.

A mensuração e a demonstração de bens, fatores e ações ambientais são importantes

para a divulgação de informações ambientais de interesse a consumidores, a acionistas e à sociedade em geral.

Os objetivos básicos da Contabilidade se concentram “[...] no fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais.” (IUDÍCIBUS, 2006, p. 25). Isto fez com que a contabilidade social assumisse o propósito de contribuir efetivamente com um sistema de informações com caráter social e ambiental, voltando-se para uma “nova” especialidade do ramo contábil. Esta pode ser vista como uma especialidade da contabilidade que procura estudar as influências das variações patrimoniais não apenas nas entidades, mas também na sociedade e no meio-ambiente, distinguindo-se das tradicionais informações financeiras e patrimoniais.

O desenvolvimento desta nova especialidade exigiu que os profissionais se aperfeiçoassem para que estas informações pudessem traduzir a realidade. Isto implica na necessidade de profissionais qualificados, com amplo conhecimento dos conceitos ambientais e sua aplicabilidade, para que a boa prática e a transparência das informações sejam traduzidas nas demonstrações. Neste contexto, o objetivo desse trabalho, é identificar o nível de conhecimento e a evolução do nível de conhecimento sobre os conceitos de Contabilidade Ambiental dos alunos de graduação do Curso de Ciências Contábeis.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Relatos de acidentes envolvendo empresas e meio ambiente não são recentes. Contudo, legislações específicas, normas e disciplinadores de procedimentos tecnológicos, vêm sendo implantados em grandes atividades econômicas potencialmente poluidoras para tentar evitar, compensar ou minimizar os seus impactos ambientais negativos.

Da busca de instrumentos de preservação e proteção ao meio ambiente, juntamente com a criação de legislações ambientais mais severas, surge à necessidade da identificação da contabilidade ambiental, que se torna uma peça fundamental para uma avaliação da situação econômico-financeira das empresas, já que é a contabilidade que irá evidenciar as medidas adotadas e os resultados alcançados pela empresa neste processo de preservação e proteção.

De acordo com a Fipecafi, (2003), a contabilidade que tem como principal objetivo prover seus usuários de informações da situação econômica e financeira da empresa, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras, permite que suas demonstrações sejam um instrumento para essa avaliação, e ainda vem desenvolvendo alguns conceitos sobre contabilidade ambiental que possam desenvolver e incorporar em seus métodos o registro e mensuração dos eventos econômicos relativos ao meio ambiente.

Segundo Lima e Veigas, (2002), quando se fala em mensurar informações ambientais, refere-se a mensurar, economicamente, o resultado dos impactos provocados pelas atividades empresariais, sejam eles positivos ou negativos. Neste sentido Lima e Veigas, (2002, p. 51) explicam que “[...] há que se fazer distinção entre objeto e atributo, ou seja, o objeto não é mensuração da poluição, mas o impacto econômico que as suas externalidades podem provocar [...]”. Comentam, ainda, que sob o ponto de vista da empresa, a contabilidade ambiental busca mensurar qual é o seu patrimônio ambiental e com qual eficiência é utilizado, fornecendo informações econômicas e financeiras sobre a proteção, preservação e recuperação ambiental.

Porém, Tinoco e Kraemer (2006) comentam que a grande maioria das legislações tributárias e comerciais de diversos países, inclusive o Brasil, só permitem registros, reconhecimento e evidenciação das provisões ambientais nas demonstrações contábeis quando utilizadas para pagar indenizações decorrentes de danos causados ao meio ambiente, ou

quando existirem fortes evidências de danos que terão de ser ressarcidos ou indenizados. Assim, as demonstrações contábeis ambientais compõem parcialmente as demonstrações da contabilidade financeira e, principalmente demonstrações ambientais opcionais e optativas do balanço social ou ambiental, utilizados para uma gestão interna, para o controle de riscos ambientais, para a busca de parceiros sociais, sejam eles clientes, empregados, organizações ecológicas, comunidade, acionistas, bancos, etc.

2.1 Ativos

Para Iudicibus (2006), Ativos são recursos, tangíveis ou intangíveis, controlados por uma entidade capazes de gerar fluxos de caixa, mediata ou imediatamente. Diz também que para ser reconhecido como um ativo deve ser controlado pela entidade, não sendo necessário ter a propriedade e a posse, pois um bem adquirido que se encontra em trânsito, não está em posse da entidade, mas nem por isso deixa de ser um ativo. Ainda sobre o reconhecimento, afirma que o bem precisa ser de exclusividade da entidade, apresentando potencialidade de gerar benefícios imediatos ou futuros, transformando em entradas líquidas de caixa ou em economia de saídas líquidas de caixa.

No que diz respeito à mensuração de ativos, Iudicibus (2006) afirma que os ativos devem apresentar as melhores formas de quantificação monetária dos possíveis potenciais de serviço para a entidade.

Já Ativos Ambientais são bens adquiridos pela companhia que tem a finalidade de controlar, preservar ou recuperar o meio-ambiente. Os benefícios desses ativos ambientais podem decorrer: do aumento da capacidade, eficiência ou da segurança de outros Ativos pertencentes à empresa, da redução ou prevenção da contaminação ambiental, que poderá ocorrer de futuras operações, ou através da conservação do meio ambiente (TINOCO; KRAEMER, 2006). Ainda segundo Santos et al (2001), também são considerados ativos ambientais os bens e direitos destinados ou provenientes da atividade de gerenciamento ambiental.

2.2 Passivo

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 409) dão a definição de Passivo como sendo os “sacrifícios prováveis de benefícios econômicos, resultantes de obrigações presentes”. A obrigação deve existir no momento presente, ou seja, decorrer de alguma transação ou de um evento passado.

Uma obrigação para ser reconhecida como passivo, deve satisfazer a quatro critérios gerais: corresponder a definição de passivo; ser mensurável; ser relevante e ser precisa. Já o momento do seu reconhecimento é facilmente definido, pois a obrigação resulta de um contrato no qual o valor e prazo da obrigação são especificados ou são determinados em função das condições do contrato.

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) define o passivo ambiental na Norma e Procedimento de Auditoria (NPA) 11 e o conceitua como toda agressão que se praticou/pratica contra o meio-ambiente e consiste no valor dos investimentos necessários para reabilitá-lo, bem como em multas e indenizações em potencial.

Segundo Ribeiro e Gratão, (2000, *apud* Tinoco e Kraemer, 2006), os passivos ambientais ficaram amplamente conhecidos pela sua conotação mais negativa, ou seja, a existência deste indica que a empresa que o agrediu significativamente o meio-ambiente. Contudo, deve-se observar que a origem não é exclusiva de fatos de conotação negativa. O fato-origem também pode ser uma atitude ambientalmente responsável como, por exemplo, a

conservação ou preservação de áreas de reflorestamento, rios, afluentes ou mesmo do terreno onde a empresa está situada.

O conceito de preservação consiste na manutenção das condições de um determinado ecossistema, espécies ou área, sem qualquer ação ou interferência que altere seu *status quo*, ou seja, prevê que os recursos sejam mantidos intocados sem ações de manejo. Já a conservação é um relacionamento ético entre pessoas, terras e recursos naturais, ou seja, uma utilização coerente destes recursos de modo a não destruir sua capacidade de servir às gerações seguintes, garantindo sua renovação. E, por final, a conservação prevê a exploração racional e o manejo contínuo de recursos naturais, com base em sua sustentabilidade (MOREIRA, 2006).

A partir destas definições pode-se dizer que o passivo ambiental existe quando a empresa é obrigada ou opta a gastar dinheiro com o meio-ambiente na forma de controle, recuperação ou preservação ambiental voluntária, ou no gasto com multas, indenizações e recuperação punitivas. Deste modo, o passivo ambiental representa uma obrigação de responsabilidade social que a empresa possui em relação aos aspectos ambientais, gerados em decorrência de suas atividades que não tenham sido controladas ao longo de suas operações. Esta obrigação pode ser decorrente, por exemplo, da contaminação do solo, ou do lençol freático ou ainda do não cumprimento de eventuais termos de compromisso, firmados com órgãos oficiais de controle ambiental ou de ações do Ministério Público, decorrentes de reclamações da comunidade.

De acordo Tinoco e Kraemer (2006), um passivo ambiental deve ser reconhecido quando existe uma obrigação por parte da empresa que incorreu em um custo ambiental ainda não desembolsado, desde que atenda ao critério de reconhecimento como uma obrigação presente da empresa, decorrente de eventos passados como exemplo, as despesas com aquisição de insumos necessários à realização do processo de recuperação de uma área contaminada, ou uma obrigação decorrente de aquisição de equipamentos - ativos ambientais - utilizados no processo de preservação e proteção do meio ambiente.

Essas obrigações podem ser decorrentes de três tipos de obrigações: as legais que surgem de um instrumento de lei, ou seja, quando a entidade tem uma obrigação presente decorrente de um evento passado; a implícita que surge quando a empresa no passado pratica ou divulga políticas que cria expectativas frente a terceiros, assumindo dessa forma um compromisso; e, a obrigação construtiva e justa, é a obrigação que a empresa se propõe a cumprir espontaneamente pelo fato de estar preocupada com sua imagem perante a sociedade e para o cumprimento de fatores éticos e morais.

2.3 Provisões e Contingências Passivas

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade 1066/05 (CFC, 2005) faz algumas considerações sobre provisões e contingências passivas. O conceito de provisão considera que esta seja aplicada quando um passivo tem prazo ou valor incerto. De maneira geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas em relação ao tempo ou ao valor. Entretanto, o termo contingente é usado para ativos e passivos que não são reconhecidos, pois não atendem os critérios necessários ao seu reconhecimento. Se os critérios forem atendidos, tem-se um passivo ou um ativo.

Para que uma provisão seja reconhecida, não deve haver somente obrigação presente, mas também deve ser provável que haja desembolso de recursos. Somente são reconhecidas como provisões aquelas obrigações que surgem de eventos passados, e existem independentemente de atos futuros da entidade. Mesmo quando a obrigação não for provável, porém possível a entidade também deve divulgar a contingência passiva.

O risco e a incerteza que inevitavelmente existem em eventos e circunstâncias devem ser levadas em consideração para se alcançar a melhor estimativa da provisão. Em casos extremamente raros, em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo é divulgado como contingência passiva.

Contingência Passiva é uma possível obrigação que sua existência será confirmada somente pela ocorrência, ou não, de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade ou uma obrigação presente que surge de eventos passados, mas que não é reconhecida porque seja improvável que a entidade tenha de liquidá-la ou o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente segurança. Por estes motivos, também é preciso reavaliar as contingências periodicamente para verificar se a avaliação anterior continua válida.

2.4 Patrimônio Líquido

Iudicibus e Marion, (2007), definem Patrimônio Líquido de uma forma bastante simplificada, como sendo a diferença entre Ativo e Exigibilidades (Passivo).

Definem também que de qualquer ângulo seja analisado, o Patrimônio Líquido é o resultado final de todo o esforço feito pela entidade para alocar seus ativos e passivos da forma mais eficiente e lucrativa possível.

Na contabilidade ambiental, o Patrimônio Líquido possui as contas de Reservas para Contingências, que podem ser para possíveis multas por danos ambientais, indenizações por danos ambientais, ou ainda para aquisição de bens ou serviços para preservação, proteção ou recuperação ambiental.

Albuquerque et al *apud* Maciel (2008) dizem que o Patrimônio Líquido Ambiental, por sua vez, é constituído pelo capital acumulado dos proprietários do empreendimento, sendo representado pelo conjunto dos ativos e passivos ambientais.

Freitas e Strassburg (2007) afirmam que o patrimônio ambiental embora existente, não é passível de segregação dos elementos que compõem o patrimônio líquido na sua forma tradicional e assim, Ribeiro e Gratão (2000) concluem que não há que se pensar na identificação física do patrimônio ambiental, porque, já que os recursos próprios são formados ao longo da existência da companhia e são utilizados indistintamente nas mais variadas necessidades apresentadas pelo processo operacional da empresa. Não cabe, portanto, a identificação do capital ambiental ou das reservas de lucros ambientais, exceto a de contingências ambientais.

As contas de Reservas para Contingências, podem ser para possíveis multas por danos ambientais, indenizações por danos ambientais, ou ainda para aquisição de bens ou serviços para preservação, proteção ou recuperação ambiental.

Freitas e Strassburg (2007) comentam que há, sim, a possibilidade da identificação de uma reserva de lucros para contingências ambientais, sendo, contudo, decorrente de uma situação muito específica em que seja prevista a existência de uma significativa e inevitável perda no futuro.

2.5 Receitas

Hendriksen e Van Breda, (1999), falam que “as Receitas são o fluído vital da empresa e devem ser reconhecidas continuamente ao longo de todo o ciclo do produto. Sem Receitas, não haveria lucros. Sem Lucros, não haveria empresa”.

A Equipe de Professores USP, (*apud* Iudicibus 2006) oferece uma definição mista e abrangente, revelando o aspecto do aumento do ativo e das principais operações que podem dar origem à receita, a parte operacional e não operacional.

Entende-se por receita, a entrada de elementos para o Ativo, sob forma de dinheiro ou de direitos a receber, correspondentes normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços. Uma receita também para derivar de juros sobre depósitos bancários ou títulos e de outros ganhos eventuais (IUDICIBUS, 2006, p. 164).

Iudicibus (2006, p. 166) afirma que “uma boa mensuração da receita exige que se determine o valor de troca do produto ou serviço prestado pela empresa”. Esse valor de troca é o valor em dinheiro que será recebido oriundos de uma transação que produza receitas.

Tinoco e Kraemer (2006, p. 84), incluem em receitas ambientais, as receitas provenientes de resíduos reciclados ou para reciclagem, redução dos consumos de matérias-primas e consumo de água no processo produtivo das empresas, em decorrência da implantação de um sistema de gestão ambiental, bem como ganhos econômicos e financeiros pelo aproveitamento dos gases e calor, pela geração interna de energia. Também podem ser contabilizados como receitas os subsídios governamentais que alguns países concedem a empresas que realizam investimentos de capital em projetos de proteção ambiental.

A redução no consumo de insumos em decorrência da implantação de um sistema de gestão ambiental é contabilizada em demonstrações gerenciais e/ou não obrigatórias, onde se demonstra que sem sempre há entrada de valores na empresa, mas sim economia de saídas, que podem ser consideradas como um ganho.

2.6 Despesas

Iudicibus e Marion (2007) definem despesa como sendo o sacrifício de ativos, realizados em troca da obtenção de Receitas. A despesa pode referir-se a gastos efetuados no passado, no presente ou que serão realizados no futuro.

De forma geral, pode-se dizer que o grande fato gerador de despesa é o esforço continuado para produzir receita (IUDICIBUS, 2006).

Tinoco e Kraemer (2006), descreve que as despesas ambientais podem ser divididas em despesas operacionais e despesas não operacionais. As operacionais devem ser evidenciadas na Demonstração de Resultado do Exercício, enquanto as não operacionais, que podem ser multas, sanções e compensações de terceiros, são as que decorrem de acontecimentos ocorridos fora da atividade principal da entidade.

2.7 Ganhos

Ganhos representam itens não repetitivos, que têm o mesmo efeito líquido que as receitas no patrimônio, mas que podem ou não surgir na atividade normal de uma empresa e são normalmente separados porque seu conhecimento é útil para a tomada de decisões econômicas (IUDÍCIBUS; MARION, 2007). Iudicibus (2006) afirma que um ganho representa um resultado líquido favorável, resultante de transações ou eventos não relacionados às operações normais do empreendimento.

Marion e Costa (2007) afirmam que um ganho ambiental pode ser percebido quando, por exemplo, a empresa é beneficiada em uma causa judicial decorrente de gastos efetuados

para atender a penalidades indevidas no passado, ou ainda pode estar relacionado com os benefícios ao meio-ambiente provenientes de práticas ambientalmente corretas tais como a diminuição da poluição resultante de resíduos industriais líquidos, gasosos e/ou sólidos.

2.8 Perdas

Hendriksen e Van Breda, (1999, p.234), explicam que a perda “deve refletir uma queda de valor de mercado ou outra medida observável de valor [...]”.

Ribeiro (*apud* MARION; COSTA 2007) apresenta o conceito de perda ambiental, dizendo que as “perdas refletem os gastos incorridos sem uma contra-partida em benefícios. Portanto, perdas ambientais são os gastos que não proporcionam benefícios para a empresa”.

Marion e Costa (2007) afirmam que as multas ou penalidades por inadequações das atividades à legislação são exemplos de perdas ambientais. Assim como o ganho ambiental, as perdas ambientais também podem ser entendidas em um outro sentido, referindo-se aos prejuízos causados ao meio ambiente e que podem comprometer sua existência, como queimadas, vazamentos tóxicos, entre outros.

3 METODOLOGIA

3.1 Classificação da pesquisa

Esta é uma pesquisa de caráter descritivo e exploratório. Uma pesquisa descritiva pois, segundo Silva (2003), ela tem como principal objetivo descrever as características de determinada população ou fenômeno, estabelecendo relações entre as variáveis. A pesquisa exploratória, na maioria dos casos, se caracteriza por envolver uma pesquisa bibliográfica e entrevista com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema. Tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, para torná-lo mais esclarecido ou para a construção hipóteses.

O procedimento científico a ser adotado para esta pesquisa é o levantamento ou *survey*. Esse tipo de pesquisa é caracterizado pela interrogação direta da população que se deseja conhecer.

O tratamento dos dados foi realizado pelo método quantitativo de pesquisa. Para Beuren, (2004), a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. Esse procedimento preocupa-se com o comportamento geral dos acontecimentos. Beuren, (2004), ainda afirma que a abordagem quantitativa é freqüentemente aplicada a estudos descritivos, que procuram descobrir e classificar a relação entre variáveis e a relação de causalidade entre fenômenos.

3.2 Coleta dos dados

A pesquisa foi realizada com alunos do curso de Ciências Contábeis de duas instituições de ensino superior, denominadas neste estudo como instituição A e instituição B. A amostra foi determinada de forma intencional com base de 30% da população que é de 680 alunos, 200 de instituição A e 480 de instituição B. Porém, na instituição B, por acessibilidade, foram entrevistados quatro turmas do período noturno, totalizando 240 alunos. Portanto, a amostra selecionada foi de 30% de 440 alunos, ou seja 132 questionários aplicados.

A escolha dos indivíduos foi feita de forma aleatória. A seleção de forma sistemática consistia da entrega do questionário para o primeiro aluno da fila e, posteriormente, ao quarto, de modo que sempre era intercalados dois alunos que não responderam entre os que

responderam, até o final da turma.

Os questionários foram aplicados no mês de setembro de 2008 nas duas instituições. Na instituição A o curso tem a duração de cinco períodos anuais enquanto que na instituição B quatro períodos anuais.

Como instrumento de coleta de dados utilizou-se o questionário que, segundo Silva (2003), consiste em um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever, que devem ser respondidas por escrito pelo informante, sem a presença do pesquisador. Neste caso os questionários foram aplicados pelo pesquisador.

Na primeira parte do questionário identificou-se o respondente (idade, instituição e fase do curso) e as variáveis

- já cursou alguma disciplina de Contabilidade Ambiental;
- já teve contato com algum tipo de material (livros, revistas, periódicos) relacionado à Contabilidade Ambiental; e
- possui experiência profissional na área de Contabilidade;

para a categorização dos respondentes.

As variáveis de identificação somente foram utilizadas para a categorização dos indivíduos. A variável “já cursou alguma disciplina de Contabilidade Ambiental” também foi eliminada por nenhum dos respondentes terem cursado alguma disciplina específica desta área.

Na segunda parte do questionário, apresentou-se questões relacionadas aos conceitos de Ativo, Passivo, Receitas, Despesas, Ganhos e Perdas, afirmativas e negativas, onde os respondentes deveriam dizer se concordavam ou não com as respostas. Para essas questões, foi disponibilizado 5 (cinco) opções de resposta, sendo elas:

- Concordo Plenamente (CPL);
- Concordo Parcialmente (CPA);
- Não Sei Responder (NSR);
- Discordo Parcialmente (DPA); e
- Discordo Plenamente (DPL).

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

A organização deste capítulo é subdividida em duas partes, das quais a primeira trata da categorização dos respondentes com a identificação da fase do curso e dos conhecimentos e experiências prévias com a contabilidade ambiental. Na segunda parte são analisadas as respostas e avaliada a evolução do conhecimento com base nas respostas às perguntas do questionário.

4.1 Categorização da amostra

4.1.1 Fase do curso

Como um dos objetivos é identificar se o nível de conhecimento oscila em relação ao período que o aluno está cursando, primeiramente identifica-se a composição das fases que os alunos da amostra estão cursando (Tabela 1).

Tabela 1 - Questionários aplicados

Fase do Curso	1º Fase	2º Fase	3º Fase	4º Fase	5º Fase	Total
Instituição A	20%	19%	19%	21%	21%	100%
Instituição B	26%	25%	25%	24%	-	100%

Fonte: Dados da Pesquisa

4.1.2 Contato com material sobre contabilidade ambiental

Esta variável foi utilizada para que seja possível verificar a existência de diferentes níveis de conhecimento dos pesquisados. Deste modo busca-se confirmar a hipótese de que os respondentes que já tiveram algum contato com material de contabilidade ambiental terão melhor desempenho na resposta das questões sobre os conceitos da contabilidade ambiental.

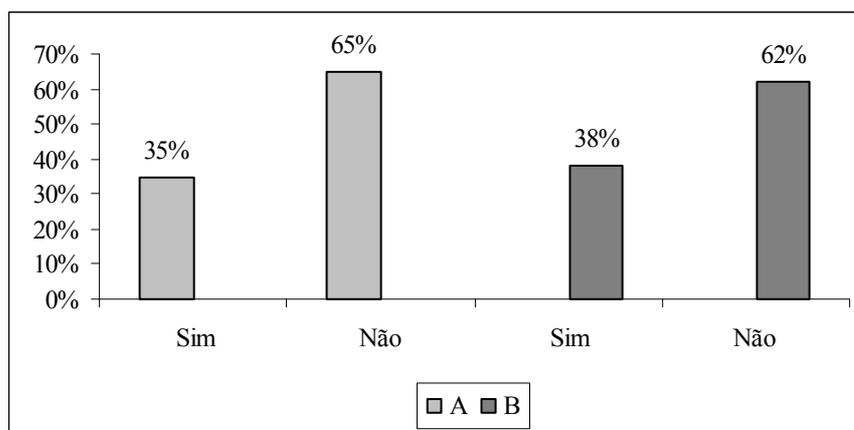


Gráfico 1 - Contato com Material sobre Contabilidade Ambiental

Percebe-se um percentual baixo de alunos que já tiveram contato com algum tipo de material, levando-se em consideração que a Lei N° 9.795, de 27 de abril de 1999 (BRASIL, 1999) introduz a obrigatoriedade da educação ambiental em todos os níveis de ensino.

4.1.3 Experiência profissional

A última variável analisada de categorização da amostra analisada consiste na verificação da experiência profissional na área de Contabilidade ou não (Gráfico 2).

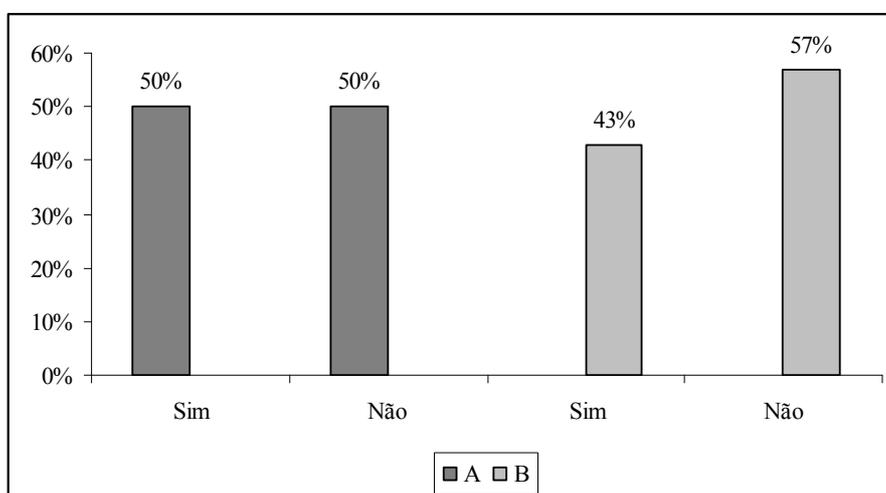


Gráfico 2 - Experiência profissional

Esta variável foi analisada para verificar a hipótese de que respondentes que possuem experiência profissional terão melhor desempenho nas respostas em relação aos que não possuem experiência na área.

Nesta análise, verifica-se que não há diferença significativa na relação aos percentuais de alunos que possuem experiência profissional e os que não possuem, ou seja, aproximadamente 50% dos respondentes possuem experiência profissional.

4.2 O estudo

Na segunda parte do questionário objetivou o estudo propriamente dito no qual as questões sobre os conceitos de Contabilidade Ambiental foram apresentados. Esta parte é composta por dez questões objetivas nas quais os respondentes devem assinalar uma das alternativas para a resposta, conforme explicado na metodologia.

4.2.1 Nível de conhecimento geral

Na tabela 2, tem-se uma análise geral por questão respondida de todos os questionários aplicados para a conclusão deste trabalho.

Tabela 2 - Análise geral do conhecimento

Questão	DPI (%)	CPa (%)	I (%)	DPa (%)	DPI (%)	NSR
1	62	31	5	0	2	128
2	19	40	16	17	9	126
3	30	39	17	10	4	128
4	39	35	20	2	4	127
5	30	34	30	6	0	126
6	13	45	26	8	7	126
7	30	39	19	5	7	127
8	27	33	21	13	6	128
9	22	37	23	10	8	126
10	40	31	19	6	4	127

Fonte: Dados da pesquisa

4.2.2 Evolução do conhecimento no decorrer do curso

A hipótese testada nesta análise é de que os alunos de fases mais avançadas terão uma quantidade maior de acertos que alunos de fases iniciais. Para tanto respostas dos alunos entrevistados da instituição A são apresentados no Gráfico 3 e da instituição B no Gráfico 4.

As respostas possíveis são posicionadas no eixo X do gráfico, formando cinco grupos de respostas. Em cada um destes grupos as respostas são apresentadas as respostas por fase do curso, da primeira a última fase do curso de cada instituição. As respostas são apresentadas em valores percentuais (eixo Y do gráfico).

Acima de cada grupo apresenta-se também a linha de tendência linear para cada resposta. Para que a hipótese se confirme, a linha de tendência do grupo de respostas corretas (APL) deveria ser positiva, ou seja, quanto mais avançada a fase, maior o número de acertos. Para os grupos de acerto parcial (APA) e erro parcial (EPA) a linha de tendência deveria se apresentar negativa, uma vez quanto maior a fase, maior deveria ser a capacidade de acertos plenos dos alunos. Para os grupos de respostas com erro pleno e “não sei responder” (NSR) a linha de tendência deveria igualmente ser negativa, uma vez que também deveria haver mais alunos que sabem e que não erram nas fases finais do curso. Junto às linhas de tendência

apresentam-se também os valores do R^2 das linhas de tendência como modo de avaliar a capacidade de explicação da linha de tendência.

No Gráfico 3 observa-se que apesar das respostas APL apresentar tendência positiva, a correlação se apresenta extremamente baixa (2,5%). As respostas APA, EPA e EPL também apresentam correlações muito baixas, de forma que não explicam as tendências das linhas. A única respostas que possui uma correlação média é a resposta NSR que apresenta uma linha de tendência negativa que explica 29,3% das respostas. Assim pode-se concluir que apesar de mais alunos terem respondido as questões (uma vez que assinalaram menos a opção NSR) estas respostas não se converteram em acertos e, provavelmente se distribuíram entre erros e acertos parciais, e erros e acertos plenos. Assim, na instituição A a hipótese de que ocorre uma evolução no conhecimento sobre contabilidade ambiental durante a evolução do aluno no curso não se confirmou.

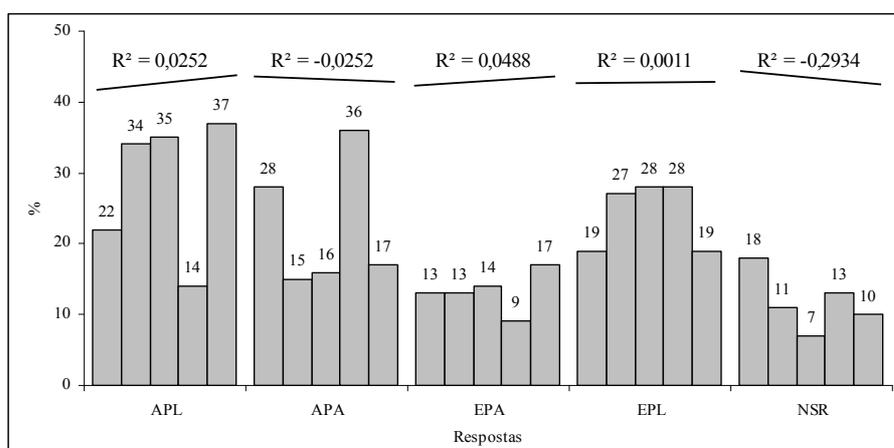


Gráfico 3 - Evolução do Conhecimento na instituição A

Ainda quanto ao Gráfico 3, observa-se que a turma do quarto período assinalou muitas vezes a opção APA e menos a opção APL. Esta grande discrepância em relação às respostas das outras turmas faz com que a correlação seja menor. Com exclusão destes dados, a linha de tendência dos APL se inclina mais (crescente) e a correlação é de 64,93%. Já, as respostas NSR apresentam, neste caso, uma correlação decrescente de -42,24%. Deste modo os dados permitem visualizar que ocorre uma evolução no conhecimento durante as fases do curso.

No Gráfico 4 são apresentados os resultados para a instituição B.

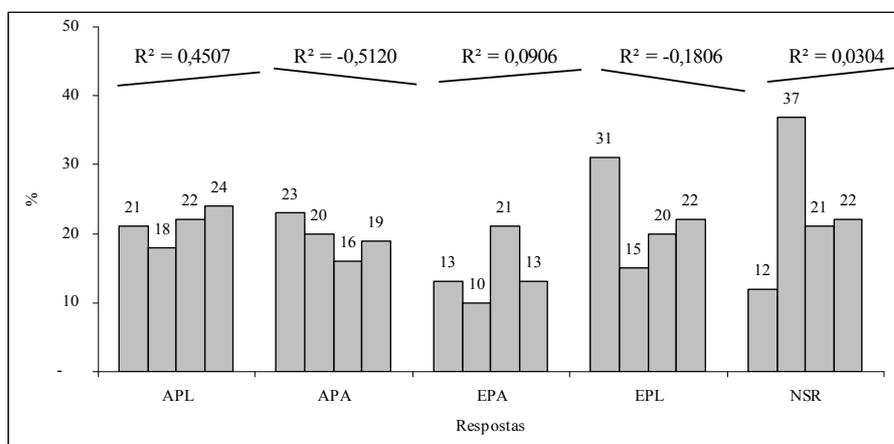


Gráfico 4 - Evolução do Conhecimento na instituição B

Observa-se que na instituição B também há uma evolução na quantidade de acertos na opção APL. Apesar de ser levemente crescente, a linha de tendência possui uma correlação de 45%. Com uma tendência decrescente um pouco mais significativa se apresenta a opção erro pleno, porém, somente há uma correlação de 18%. As demais respostas não somente apresentam correlações baixas.

4.3 Contato com material de contabilidade ambiental

Com esta variável busca-se analisar se o contato dos alunos com algum tipo de material de Contabilidade Ambiental possa ter proporcionado melhor desempenho nas respostas em relação aos que não tiveram este contato. No Gráfico 5, apresenta-se o das respostas de ambos os grupos nas questões.

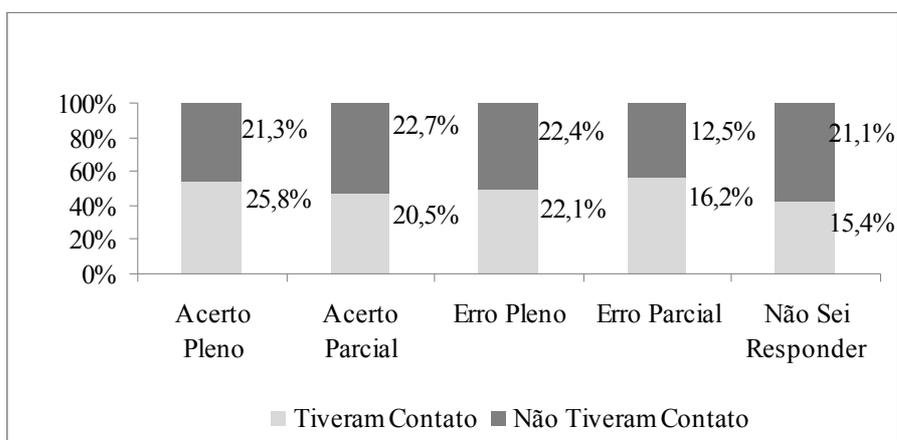


Gráfico 5 - Material de Contabilidade Ambiental

Conclui-se nesta análise que, o fato dos alunos ter contato com algum tipo de material de contabilidade ambiental ou não, não é grande diferencial para que tivessem melhor desempenho nas respostas aos questionários.

4.4 Experiência profissional

Com a observação desta variável busca-se avaliar se a experiência profissional influencia no conhecimento sobre os conceitos da contabilidade ambiental. Os resultados são apresentados no Gráfico 6.

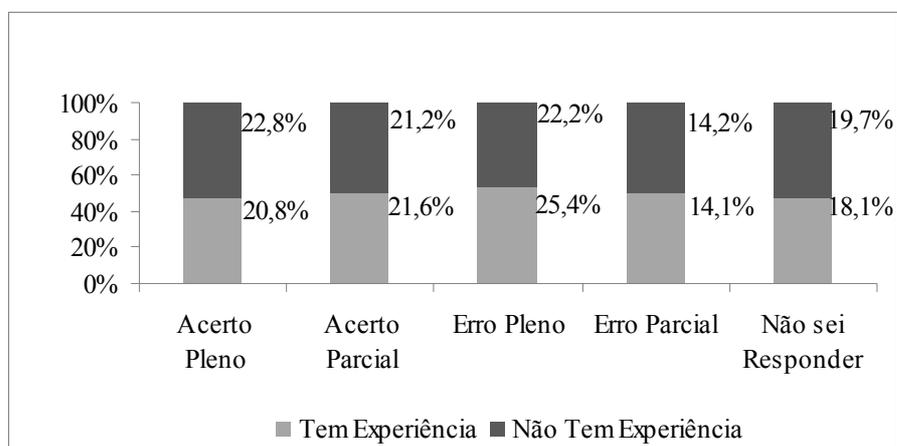


Gráfico 6 - Experiência Profissional

Conclui-se que os alunos que tem experiência profissional, estão acertaram mais as questões relacionadas com os Conceitos de Contabilidade Ambiental.

Nesta análise, verifica-se que o fato dos alunos possuírem ou não experiência profissional, também não foi um diferencial para responder aos questionários, pois quem não possui experiência profissional, obteve quase que o mesmo percentual de acertos e erros que os alunos que possuem experiência profissional.

5 CONCLUSÃO

O objetivo desta pesquisa foi identificar o nível de conhecimento dos alunos do Curso de Ciências Contábeis de duas instituições de ensino superior sobre os Conceitos de Contabilidade Ambiental.

Neste estudo percebeu-se que grande parte dos alunos não tem contato com material de contabilidade ambiental e que somente a metade dos alunos tinha alguma experiência profissional com contabilidade até o momento da entrevista.

Nas análises da evolução do conhecimento observou-se que na instituição A, inicialmente não apresentou indícios concretos de que haja uma evolução ou melhora no conhecimento durante o curso. Contudo se eliminados os dados da turma do quarto período, que apresenta variações muito grandes em relação às demais, os dados apresentam que houve uma maior quantidade de acertos nas e questões conforme as fases eram mais avançadas, mostrando uma linha de tendência crescente e uma correlação de 64%. Ao mesmo tempo a quantidade de alunos que não sabiam responder também se apresentou decrescente com uma correlação de 42%. Na instituição B as respostas também apresentaram uma tendência crescente com uma correlação de 45%. Contudo a quantidade de alunos que respondeu não saber responder também se apresentou com uma tendência crescente, porém com uma correlação de apenas 3%, de modo que esta tendência não é explicada pelas respostas.

Na análise dos acertos dos alunos que tiveram contato com materiais relacionados com contabilidade gerencial a quantidade de acertos plenos demonstrou foi de 25% para os que tiveram contato e 21% para os que não tiveram contato. Desta forma, ter contato com materiais relacionados influenciou pouco as respostas. O mesmo pode-se afirmar quanto a comparação entre alunos que possuem e os que não possuem experiência profissional.

Assim conclui-se que o conhecimento sobre contabilidade gerencial aumenta ou, o desempenho dos alunos nas fases superiores é melhor em questões relacionadas a contabilidade gerencial. Contudo esta relação não pode ser considerada forte. Por outro lado o desempenho não é significativamente maior em alunos com experiência profissional ou com alunos que tem contato com materiais relacionados à área da contabilidade ambiental.

REFERÊNCIAS

BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e prática**. 3. ed. São Paulo : Atlas, 2006.

CVM - COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Deliberação nº 489** de 03 de outubro de 2005. Aprova o Pronunciamento do IBRACON NPC Nº 22 sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas. Disponível em: <www.cvm.gov.br/port/snc/deli489.pdf>. Acesso em: 06 maio de 2008.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1066/05**, de 21

de dezembro de 2005. Aprova a NBC T 19.7 – Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas. 2005. Disponível em:
<www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1066.doc>. Acesso em 03 de agosto de 2008.

FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável as demais sociedades. 6. ed. São Paulo : Atlas, 2003.

FREITAS, C. C. de O. STRASSBURG, U. Evidenciação das informações ambientais nas demonstrações contábeis de empresas do setor de papel e celulose brasileiras. In: VI Seminário do Centro de Ciências Sociais Aplicadas de Cascavel. **Anais...** Cascavel. 2007

HENDRIKSEN, E.; VAN BREDÁ, M. F. **Teoria da Contabilidade**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IBRACON. **Normas e procedimentos de auditoria**. NPA 11 – Balanço e Ecologia. 1996. Disponível em: www.ibracon.com.br/publicacoes/resultado.asp?identificador=223. Acesso em 20 abr. 2008.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade**. 7. ed. São Paulo : Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, S. de; MARION, J. C.. Introdução à Teoria da Contabilidade. 7.ed, São Paulo: Atlas, 2007.

LEITE FILHO, G. A.; GUIMARÃES, T. N. Empresas modelo x empresas não modelo de responsabilidade social: um estudo comparativo dos indicadores econômico-financeiros no período de 2001 a 2004. In: 7º Congresso USP Controladoria e Contabilidade. **Anais... [on line]**. 26 e 27 de julho de 2007. São Paulo: USP, 2007.

LIMA, D. V. de; VIEGAS, W. Tratamento contábil e evidenciação das externalidades ecológicas. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo, n. 30, set/dez. 2002. p. 46-53.

MACIEL, C. V., LAGIOIA, U. C. T., LIBONATI, J. J., RODRIGUES, R.N. Contabilidade ambiental: um estudo exploratório sobre o conhecimento dos profissionais de contabilidade. In: 8º Congresso USP Controladoria e Contabilidade. **Anais...** 24 e 25 julho 2008. São Paulo: USP, 2008.

MARION, José Carlos; COSTA, Rodrigo Simão da. A uniformidade na evidenciação das informações ambientais. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo, n. 43, jan/abr. 2007. p. 20-33,

MELGAR, M. J. A. BELLEN, H. M. Van. LUNKES, R. J. Educação Ambiental nas Empresas: um Estudo de Cason a Fischer Fraiburgo Agrícola Ltda. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. Florianópolis, Ano 03. V.1, nº6, Jul./Dez., 2006. p. 124-142.

MOREIRA, M. S. **Passivo Ambiental** – O Conceito em debate. INDG Instituto de Desenvolvimento Gerencial. Disponível em: www.indg.com.br/iso14000/texto3.asp. Acesso em: 12 fev.2007.

RIBEIRO, Maisa de Souza. **Contabilidade Ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2006.

SANTOS, A. R. P. dos; ROCHA, A.; SANTOS, E. C. A.; SANTOS, R. G. dos. Contabilidade ambiental: uma contribuição da ciência contábil a sustentabilidade da gestão ambiental. Disponível em: **IX Semead**, São Paulo: USP. 10 e 11 agosto 2006. Disponível em: www.ead.fea.usp.br/Semead/9semead/resultado_semead/trabalhosPDF/47.pdf. Acesso em: 22 nov. 2006.

SANTOS, A. de O.; SILVA, F. B. da; SOUZA, S. de; SOUSA, M. F. R. de. Contabilidade Ambiental: um estudo sobre sua aplicabilidade em empresas brasileiras. **Revista Contabilidade e Finanças**. v. 16, n. 27, set/dez, 2001. p. 89-99.

SILVA, A. C. R. da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003.

TINOCO, J. E. P.; KRAEMER, M. E. P. **Contabilidade e gestão ambiental**. São Paulo: Atlas, 2006.

Apêndice 1 – Questionário

1. Há uma preocupação crescente nas empresas com as questões sociais e ambientais, cujo objetivo é transmitir uma imagem socialmente responsável. Surge dessa forma uma nova especialidade do ramo contábil, a Contabilidade Ambiental.
2. O principal objetivo da contabilidade é prover seus usuários de informações da situação econômica e financeira da empresa e fazer inferências sobre suas tendências futuras. Assim, nada consegue constar em suas demonstrações sobre eventos econômicos relativos a meio ambiente.
3. Ativos Ambientais são recursos econômicos, sob controle exclusivo da empresa com finalidade específica de recuperação do meio ambiente danificado.
4. Os passivos ambientais não possuem origem apenas em fatos de conotação negativa, tal como uma agressão significativa ao meio ambiente, denominadas de obrigações construtivas ou justas. Eles podem ser originários de atitudes ambientalmente responsáveis, como por exemplo, a manutenção ou preservação de áreas de reflorestamento, rios, afluentes ou mesmo do terreno onde a empresa é situada.
5. A Contingência Passiva Ambiental é uma possível obrigação, cuja existência será confirmada somente pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade.
6. Uma Provisão Passiva Ambiental não pode ser reconhecida porque é improvável que a entidade tenha de liquidá-la ou o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente segurança.
7. As receitas provenientes de resíduos reciclados ou para reciclagem, redução dos consumos de matérias-primas e consumo de água no processo produtivo das empresas, em decorrência da implantação do sistema de Gestão Ambiental, podem ser contabilizados no grupo de Receitas não operacionais e não no grupo de Receitas Ambientais, por serem receitas oriundas de atividade alheia à atividade principal da empresa.
8. As despesas ambientais possuem somente o grupo de despesas não operacionais, que são os acontecimentos ocorridos fora da atividade principal da empresa como multas, sanções e compensações de terceiros.
9. Ganho representa um resultado líquido favorável resultante de transações ou eventos não relacionados às operações normais do empreendimento. Assim, um ganho ambiental pode ser percebido quando, por exemplo, a empresa ganhar alguma causa judicial em que no passado, foram efetuados gastos para atender as penalidades indevidas.
10. Perdas são gastos incorridos sem uma contra partida em benefícios para a empresa. Portanto, as perdas ambientais podem ser referidas aos prejuízos causados ao meio ambiente e que podem comprometer sua existência, como por exemplo, queimadas, vazamentos tóxicos, etc.