



A COMPREENSÃO DOS ESTUDANTES SOBRE O CONCEITO DE PASSIVO AMBIENTAL: UM ESTUDO NOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS EM SALVADOR - BA

THE STUDENTS' UNDERSTANDING OF THE CONCEPT OF ENVIRONMENTAL LIABILITIES: A STUDY OF ACCOUNTING COURSES IN SALVADOR - BA.

Recebido em 18.05.2012 Aprovado em 11.03.2013

Avaliado pelo sistema *double blind review*

DOI: <http://dx.doi.org/10.12712/rpca.v7i1.170>

Raimundo Nonato Lima Filho

raimundolima@ufba.br

Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade do Estado da Bahia (UNEB) - Salvador - BA, Brasil.

Adriano Leal Bruni

albruni@ufba.br

Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Bahia (UFBA) - Salvador - BA, Brasil.

Sonia Maria da Silva Gomes

soniagomes3@gmail.com

Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Bahia (UFBA) - Salvador - BA, Brasil.

Resumo

O objetivo deste trabalho foi verificar a compreensão dos estudantes dos Cursos Ciências Contábeis em Salvador - (SSA-BA) sobre o conceito de passivo ambiental. Além do mais, busca entender como o ensino da disciplina Teoria da Contabilidade contribui na discussão desse conceito, investiga ainda se existe relação entre o nível de discussão percebido e a titulação do docente e, se há relação entre o nível de discussão percebido e o tipo da instituição de ensino, classificado como privada ou pública. Aplicou-se um questionário para uma amostra de 591 estudantes matriculados nos cursos de Ciências Contábeis, no primeiro semestre de 2009. Os resultados encontrados indicam que os estudantes têm pouco conhecimento sobre o tema. Todavia, os estudantes de instituições públicas demonstram uma compreensão sobre os conceitos de passivo ambiental. Em relação à titulação do professor, notou-se um acréscimo na discussão quando a titulação é elevada de Especialista para Mestre e ainda mais significativa quando elevada de Mestre para Doutor. Conclui-se, assim, que é preocupante o baixo nível de compreensão dos estudantes sobre esse tema e que tanto a variável titulação do docente, quanto tipo da IES influenciam na ocorrência de respostas com nível de discussão mais elevado acerca dos tópicos abordados.

Palavras-chave: Passivos ambientais. Contabilidade ambiental. Ensino de contabilidade ambiental.

Abstract

The objective of this study is to test students' understanding of environmental liability concept in accounting courses in Salvador - (SSA-BA). Moreover, seeks to understand how the teaching of accounting theory discipline contributes to the discussion of this concept, also investigates whether a relationship exists between the perceived level of discussion and the titration of the teacher and if there is any relationship between the perceived level of discussion and the type of university, classified as private or public. We applied a questionnaire to a sample of 591 students enrolled in courses of Accounting, in the first half of 2009. The results indicate that students have little knowledge about this subject. However, students of public institutions demonstrate a higher understanding of the concepts of environmental liabilities. About teacher titration, there has been an increase in this discussion when the titration is higher. Thus, the low level of students' understanding of this issue is preoccupant and both titration of teaching, such as the university type have influence in the discussion level of this topic.

Keywords: Environmental liabilities. Environmental accounting. Environmental accounting education.

Introdução

Um domínio adequado de temas relevantes da Contabilidade e uma análise das suas características são essenciais para o desenvolvimento da Teoria Contábil. A discussão sobre contabilidade ambiental, principalmente tema como passivos ambientais se torna obrigatório no atual contexto do ensino para identificar como está sendo preparado o futuro profissional.

A contabilidade ambiental é o ramo da Contabilidade que tem como objetivo o estudo do patrimônio ambiental das entidades. A pesquisa em contabilidade ambiental tem emergido como uma linha importante para área contábil, todavia esse assunto continua como um assunto periférico na educação contábil (GIBSON, 1997, GRAY, 1994). As evidências empíricas indicam um crescimento no número de empresas que divulgam informações sobre suas ações sociais e ambientais, tanto nacionais como internacionais (KOLK et al. 2001). A motivação para divulgar informações socioambientais decorre da oportunidade da organização reforçar sua imagem corporativa, e melhorar a relação com o grupo de *stakeholders*. Por outro lado, o papel primordial das orientações e legislação ambiental é construir a confiança e credibilidade no processo de comunicação para os usuários externos.

Houve inúmeros estudos (DEEGAN e GORDON, 1996; DEEGAN e RANKIN, 1996; GUTHRIE e PARKER, 1990, GRAY, 1996, GIBSON, 1997, RIBEIRO, 1992, 1998 e 2005; FERREIRA 1998 e 2003; PAIVA, 2003; TINOCO e KRAEMER, 2005) sobre questões ambientais. Apesar desta consciência, ainda é pequeno o número de empresas que divulgam informações socioambientais de maneira voluntária e adequada. Isto pode ser devido à falta de conhecimento e conscientização dos atuais gestores e contadores sobre a compreensão da importância estratégica da contabilidade ambiental no processo de tomada de decisão.

A contabilidade ambiental é um tema em discussão no Brasil desde o início da década de 1990. Assim, há necessidade de introduzir esse componente curricular na formação dos bacharéis em Ciências Contábeis para uma melhor compreensão das práticas de contabilidade e sua aplicação na tomada de decisão organizacional.

Neste contexto, uma tentativa foi feita para avaliar a compreensão dos estudantes de contabilidade sobre o passivo ambiental. Além do mais, busca entender como o ensino da disciplina Teoria da Contabilidade em cursos de graduação de Salvador, Bahia, no ano de 2009 contribuiu na discussão desse conceito. Adicionalmente, investiga se existe relação entre o nível de discussão percebido e a titulação do docente da disciplina Teoria da Contabilidade e se existe relação entre o nível de discussão percebido e o tipo da instituição de ensino, classificado como privada ou pública. A importância exercida pela Contabilidade nas organizações e os efeitos decorrentes do ensino da Teoria da Contabilidade sobre as práticas de profissionais ajudam a reforçar a importância do presente estudo.

Referencial teórico

Contabilidade ambiental

O desenvolvimento econômico e tecnológico que ocorreu após a Revolução Industrial ampliou em muito a produção de riqueza no mundo, em alguns casos isso significou maximização da utilização dos recursos naturais, ignorando serem renováveis ou não. Nos últimos anos, entretanto, a sociedade tem cobrado tanto das empresas como do governo o desenvolvimento econômico sustentável.

Com isto, a sociedade tem cobrado das empresas uma prestação de contas no sentido de identificar aquelas entidades que geram prejuízos ou que não acrescentam nenhum valor à qualidade de vida da comunidade onde estão inseridas. Hoje, não basta mais ter produtos ou serviços de qualidade. Agora para ter sucesso é preciso adotar boas práticas ambientais e sociais. É necessário incorporar na estratégia os conceitos de sustentabilidade social, ambiental e econômica (*triple bottom line*). Portanto, esses conceitos devem nortear as ações da organização e ser compartilhada por todos os seus integrantes, sendo demonstrados em todas as suas atitudes, ou seja: nos produtos; nos processos de negócios; na geração e distribuição de utilidade; nas relações com os fornecedores; nas relações como os parceiros; nas relações com os clientes; nas relações com a sociedade.

A pesquisa na área da contabilidade ambiental pode ser categorizada em três grupos, segundo (CLARKSON, RICHARDSON e VASVARI, 2007): o primeiro grupo, busca avaliar a relevância da informação para performance ambiental corporativa. Este tipo de pesquisa responde a necessidade dos inventores em calcular o passivo ambiental das empresas (CORNIER, MAGNAN e MORARD, 1993; BLACCONIERE e PATTEN, 1994; RICHARDSON e WELKER, 2001). O segundo grupo examina os fatores que impactam a decisão gerencial em divulgar informações sobre o passivo ambiental. As pesquisas, nesta área, têm demonstrado que há fatores estratégicos que influenciam a decisão pela divulgação de informações do passivo ambiental (PATTEN, 1992; BARTH, MCNICHOLS e WILSON, 1997; CORMIER e MAGNAN, 2006). O terceiro grupo, explora que há uma relação entre a evidenciação de informações ambientais e a performance ambiental (INGRAM e FRAZIER, 1980; WISEMAN, 1982; FREEDMAN WASLEY, 1990; CLARKSON, RICHARDSON e VASVARI, 2007).

As informações de natureza ambiental são evidenciadas, via de regra, no Brasil, de forma segregada na estrutura tradicional do Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados, mediante contas de natureza ambiental com menções no Relatório da Diretoria e em Notas Explicativas. Por outro lado, Paiva (2003) menciona que algumas alternativas foram criadas para divulgação como Balanço Social, Demonstrações Alternativas, Eco-balanço, Quadros Suplementares, entre outros. O Balanço Social é uma demonstração de gestão da informação que visa evidenciar de forma plena, informações de natureza contábil, econômica, ambiental e social, sobre o desempenho das entidades, aos mais diferentes usuários.

Discussões a cerca da sustentabilidade do planeta, tem proporcionado o aumento da preocupação com a degradação ambiental, fator que também reflete nas informações divulgadas, já que as empresas devem informar aos usuários sua conduta em relação ao meio ambiente. Desta forma, a Contabilidade, ao identificar, mensurar, registrar e interpretar os fatos internos e externos das ações empresariais colabora para o relato e a evidenciação das informações ambientais. O impacto das atividades empresariais no meio ambiente deve ser evidenciado pela Contabilidade, pois conforme Souza e Ribeiro (2004, p. 56) “cabe a ela a elaboração e fornecimento de informações aos usuários internos e externos sobre eventos ambientais que causam modificações na situação patrimonial da entidade”.

O passivo ambiental tornou-se mais difundido pela sua conotação negativa, ou seja, por ações que agrediram significativamente o meio ambiente, e por isso, geraram passivos com valores consideráveis na forma de multas e indenizações a terceiros, para recuperar áreas degradadas ou poluídas. Em contrapartida, podem existir, atitudes voltadas para a sustentabilidade e ambientalmente responsáveis que provoquem a execução de medidas preventivas para reduzir impactos ao meio ambiente, sendo que os consequentes efeitos econômico-financeiros dessas medidas é que geram o passivo ambiental.

A COMPREENSÃO DOS ESTUDANTES SOBRE O CONCEITO DE PASSIVO AMBIENTAL: UM ESTUDO NOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS EM SALVADOR - BA

O reconhecimento de passivos ambientais torna-se cada vez mais relevante. Segundo Borba e Rover (2006) a mensuração dos gastos de origem de um passivo ambiental pode ser em decorrência de um evento ou uma transação que reflita a interação da organização com o meio ambiente, cujo sacrifício econômico ocorrerá no futuro. Ou seja, gastos como aquisição de ativos para contenção de impactos ambientais, pagamento de multas por infrações ambientais e gastos para compensar danos ao meio ambiente podem ser classificados neste grupo. A influência dos passivos ambientais nos cálculos de resultados e do valor da empresa tem ganhado importância e reconhecimento no mercado, conforme concluiu Bae (2005) em sua pesquisa, ao afirmar que “os resultados são consistentes com a noção de que o potencial passivo ambiental pode criar ruído em um sistema de contabilidade da empresa em geral e os seus ganhos em particular”. Para este mesmo autor, “criar ruído” significa menor confiabilidade na informação.

O passivo ambiental era considerado como um redutor de lucros nas atividades empresarias, ultimamente tornou-se um diferencial que está sendo incorporado à cultura empresarial. O reconhecimento dos passivos ambientais evidencia uma preocupação importante da atividade empresarial e inter-relação com o meio ambiente. A resistência de outrora, agora é um diferencial competitivo. Tal fato tem se mostrando tão importante, que o não investimento em sustentabilidade, pode afetar seriamente a continuidade da empresa.

A importância que atualmente se atribui às questões ambientais é resultado do amadurecimento da sociedade nos últimos anos, quanto à capacidade de gerar riquezas com uso de recursos de ordem natural. Por muito tempo, a sociedade ficou alheia ao uso irracional de recursos e à degradação do ambiente, decorrente dos mecanismos de produção que vêm ao longo do tempo afetando a qualidade de vida e ao esgotamento dos recursos. Entretanto, as questões ligadas à proteção do ambiente, têm sido cada vez mais presentes, refletindo na avaliação econômica das empresas e na escolha das ações por investidores, bem como na aquisição de produtos por parte dos consumidores.

Farias (2006) tenta demonstrar por meio de conceitos e exemplos que as obrigações construtivas estão relacionadas, em muitos casos, com a responsabilidade social das empresas e que tais exigibilidades se diferenciam das obrigações legais pela sua natureza. Para esse autor, os motivos que levam as empresas a incluir, em seus passivos, as obrigações que extrapolam os marcos legais são: a consciência da sua responsabilidade social; a necessidade de manter uma boa imagem perante a sociedade, tendo em vista a aceitação de seus produtos ou serviços; e, as exigências do mercado.

Nesse contexto de sustentabilidade, surge o Protocolo de Kyoto, que é um tratado ambiental que tem como objetivo estabilizar a emissão de gases de efeito estufa (GEE) para a atmosfera e assim reduzir o aquecimento global e seus possíveis impactos. Dentre os mecanismos de flexibilização desse acordo, está o comércio de emissões, que permite que um país que reduziu a emissão de GEE além de sua meta, pode comercializar esse excedente com outros países que não tenham atingido. De acordo com Ribeiro (2005), sabe-se que a emissão de gases GEE é o fato gerador do passivo, podendo afirmar que estes se constituem ao longo do ano ou período preestabelecido e assim devem ser reconhecidos. Portanto, surge na discussão sobre passivos intangíveis mais um elemento contábil, que é a figura do crédito de carbono.

O domínio básico sobre o conceito de passivo incorpora temas relevantes como passivos ambientais e crédito de carbono, com discussões acadêmicas e profissionais cada vez mais intensas. A percepção da importância destas discussões torna-se necessária para a formação básica dos profissionais em Contabilidade. O entendimento único de passivo como fator de

origem de recursos ou exigibilidades pode sugerir falhas na formação do profissional contábil adequado às demandas contemporâneas.

Hendriksen e Von Breda (2007) explicam que “os passivos foram, por muitos anos, o filho ignorado da contabilidade”. Porém, segundo esses autores “as circunstâncias têm forçado uma mudança de postura. Os passivos, atualmente, assumiram sua posição de direito como medidas diretas de obrigações de empresas”. Deste modo, os autores asseguram que por conta da “conscientização crescente da necessidade de reconhecimento de mais obrigações nos balanços, tem havido uma explosão de tipos distintos de passivos”.

Os passivos podem ser empregados como meio de manipulação para as empresas. Ao longo da história, muitas foram as práticas que ratificam essa idéia, porém algumas medidas já foram tomadas pelos órgãos responsáveis, como o FASB, para inibir esse tipo de prática.

Além do ponto de vista da manipulação, os passivos também podem ser utilizados para passar uma imagem melhor da responsabilidade social e ética das empresas, por exemplo, em relação aos passivos ambientais. Contudo, estudos comprovam que nem sempre essa associação aos potenciais passivos é adequada, por exemplo, com a perspectiva de rentabilidade para suas ações.

O conceito de passivo tem acompanhado o desenvolvimento das discussões científicas e tem passado por mutações relevantes na busca para refletir a realidade. Canning (1929) conceituou passivo, como sendo “um serviço, com valor monetário, que um proprietário [titular de ativos] é obrigado legalmente a prestar a uma segunda pessoa, ou grupo de pessoas”. Uma limitação deste conceito é o passivo apenas como um serviço a ser prestado, quando, na verdade, o mesmo pode está ligado à entrega de um ativo. A definição voltada à identificação do lucro permeia o pensamento da época em que os conceitos foram severamente influenciados pela crise mundial.

O conceito apresentado por Most (1986), no entanto, apresenta a definição do passivo corrigindo esta lacuna deixada, incluindo na definição a idéia de eventos. Para o autor, o passivo representaria prováveis sacrifícios econômicos que ocorreriam no futuro que seriam provenientes de obrigações atuais de uma entidade particular quando transferissem ativos ou fornecessem serviços a outras organizações no futuro, como resultado de transações ou eventos que ocorreram no passado.

Hendriksen e Von Breda (2007) corroboram que a obrigação precisa existir no momento presente, isto é, deve surgir de alguma transação ou evento passado. Pode derivar da aquisição de bens ou serviços, de perdas incorridas pelas quais a empresa assume obrigações ou de expectativas de perdas pelas quais a empresa se obrigou. Obrigações dependentes exclusivamente de eventos futuros não deveriam ser incluídas. Sê-lo-ão apenas à medida que existir uma boa probabilidade de que tais eventos ocorrerão e desde que o fato gerador esteja relacionado, de alguma forma, com o passado e com o presente. Se estiver relacionado apenas com o futuro, poderemos constituir uma reserva para contingências e não uma provisão.

O ensino da contabilidade ambiental

O relatório da *Association of Certified Accountants* (OWEN et al., 1994, p. i) identificou "qualquer resposta significativa dos profissionais de contabilidade para uma desenvolvimento social e ambiental " e afirmou que este desinteresse possivelmente decorre do ensino atual da Contabilidade.

A COMPREENSÃO DOS ESTUDANTES SOBRE O CONCEITO DE PASSIVO AMBIENTAL: UM ESTUDO NOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS EM SALVADOR - BA

Bebbington et al. (1994) afirmam que os contadores têm pouco envolvimento nas atividades ambientais de suas empresas. Isso é refletido pelo baixo grau de evidenciação de informações contábeis nos relatórios financeiros. Os autores argumentam que a principal razão para isso é a presente educação na área contábil, ela não prepara os contadores para os desafios do meio ambiente. Já Gibson (1997) realizou um estudo exploratório sobre o grau de aceitação/incorporação da variável ambiental na matriz curricular do curso de Ciências Contábeis de uma amostra de universidades dos seguintes países: Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido. A análise permitiu identificar que os cursos combinam temas conceituais e teóricos na incorporação da contabilidade ambiental e o desenvolvimento de perspectivas alternativas, abordando temas como a mensuração, gerenciamento de sistemas e planejamento ambiental.

Outras pesquisas tem recomendado a introdução dos conteúdos de contabilidade ambiental nos curso de Contabilidade, como meio de ampliar a conscientização e horizontes dos profissionais de Contabilidade para compreender os problemas políticos, sociais e econômicos, tais como: Blundell e Booth (1988), Gray (1990), Gray, Bebbington e Walters (1993), Gray, Bebbington e Mcphail (1994), Gray, Owen e Maunders (1987) e Sefcik et al. (1997).

As investigações de Lewis et al. (1992) e Mathews (1994) destacaram as dificuldades associadas à incorporação de novos temas no currículo contábil, enquanto Gray et al. (1994) e Puxty et al. (1994) enfatizaram a necessidade de programas adicionais para corrigir a falta de percepção de problemas ambientais na educação contábil corrente. Já Probert (2002) realizou uma investigação sobre as dificuldades encontradas, assim como algumas lições que podem ser aprendidas sobre a educação ambiental dos futuros gestores. A disciplina faz parte do currículo da Universidade de Wales desde 1995. De acordo com o autor, uma das dificuldades na introdução da questão ambiental no currículo é que a prática de gestão ambiental é um assunto com enfoque multidisciplinar. Entretanto, pelo fato de os estudantes serem os futuros tomadores de decisões corporativas, a inserção da variável ambiental na educação é um tema importante e as instituições de negócios deveriam encorajar esta prática.

Das et al. (2008) realizaram uma pesquisa para avaliar a percepção dos alunos do curso de graduação em Administração, na Índia, sobre a utilidade das informações contábeis ambientais no apoio das estratégias e avaliação de desempenho ambientais corporativa. Para tanto, foi oferecido um curso de contabilidade ambiental, a uma amostra de 28 alunos. Aplicou-se um questionário a esses estudantes antes e depois da realização do curso, a fim de compreender a diferença do seu nível de percepção. Os resultados sugerem uma diferença significativa no nível de percepção dos alunos sobre a utilidade da incorporação de competente curricular contabilidade ambiental no curso de graduação de Administração para apoiar o processo de tomada de decisão dos futuros gestores no contexto de desenvolvimento sustentável.

No Brasil, Barbieri e Sousa (2005) realizaram um estudo reflexivo sobre a inserção da disciplina educação ambiental nos cursos de graduação em Administração, a convivência desta com a disciplina gestão ambiental, e observaram que muitos cursos de graduação em Administração já a implantaram. Calixto (2006) pesquisou o grau de inserção da disciplina contabilidade ambiental na matriz curricular dos cursos de graduação em Ciências Contábeis oferecidos por universidades brasileiras, a importância desta disciplina na visão dos coordenadores e possíveis dificuldades para a sua inclusão nos respectivos cursos. Os resultados obtidos indicaram que a disciplina é oferecida por um número reduzido de

universidades, porém, para a maioria dos coordenadores, a disciplina é considerada importante na formação dos acadêmicos, sendo que a maior dificuldade para incluir a disciplina nos cursos de Ciências Contábeis é a adaptação da matriz curricular no sentido de atender a uma série de temas emergentes relevantes para a formação do contador.

Os mesmos achados foram encontrados por Souza (2006) que investigou as IES que têm a disciplina Contabilidade Ambiental na matriz curricular, encontrando apenas 26 das 916 IES que oferecem o curso de graduação em Contabilidade. Ademais investigou a evolução das publicações em periódicos acadêmicos e livros relacionados ao tema publicados nos últimos 4 anos no Brasil, identificou que houve um aumento significativo das publicações relacionadas com o referido tema.

Ribeiro, Bellen e Nascimento (2007) investigaram a percepção dos coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis quanto à inclusão e a forma de abordagem do ensino da temática ambiental no processo de formação dos graduandos dos cursos de Ciências Contábeis nas instituições de ensino superior públicas brasileiras. 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. A segunda é que, em regiões onde a relação com a natureza é mais presente, como na região norte/nordeste, a opinião dos coordenadores entrevistados é unânime sobre a importância da temática ambiental na formação dos graduandos.

Nessa perspectiva, é indispensável que os profissionais de Contabilidade tenham o domínio sobre os conceitos que envolvem temas relevantes como contabilidade ambiental, estimulando discussões acadêmicas e profissionais cada vez mais intensas que corroborem para a percepção atualizada acerca dos conceitos básicos da contabilidade. O desconhecimento deste tema tão atual pode indicar limitações na formação do profissional de Contabilidade.

Procedimentos metodológicos

O objetivo que orientou a pesquisa foi a compreensão dos estudantes dos cursos Ciências Contábeis em Salvador sobre o conceito de passivo ambiental. Assim, realizou-se um levantamento de dados primários com o intuito descritivo dos resultados. Em relação a coleta dos dados, trabalhou-se com um levantamento de dados primários coletados através de *survey*. Cooper e Schindler (2003) relatam que a escolha de se trabalhar com dados primários é a mais indicada para verificar intenções e expectativas.

A população foi composta por alunos do curso de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) da cidade de Salvador- Bahia que haviam cursado a disciplina Teoria da Contabilidade e que se encontravam regularmente matriculados, no primeiro semestre de 2009. Os dados foram coletados no site do Instituto Nacional de Estudo e Pesquisas Educacionais (INEP –MEC), o qual relacionava a existência de 28 cursos. As IES foram escolhidas por conveniência, divida entre duas IES de ensino pública e seis de ensino privado. A amostra de estudantes compreendeu 109 estudantes de IES públicas e 482 estudantes de IES privada, totalizando 591 estudantes.

Utilizou-se o questionário como instrumento de coleta. Buscou-se investigar o domínio sobre o passivo ambiental relacionado com a disciplina Teoria da Contabilidade. Elaborou-se quatro opções (não sabe do que se trata, nunca discutido, discutido superficialmente e discutido com profundidade), sendo que o respondente deveria assinalar aquela que julgasse mais

A COMPREENSÃO DOS ESTUDANTES SOBRE O CONCEITO DE PASSIVO AMBIENTAL: UM ESTUDO NOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS EM SALVADOR - BA

adequada. O instrumento de coleta empregado buscou investigar o nível de domínio acerca de Contabilidade Ambiental e Passivos Ambientais. Uma terceira questão solicitava que o discente avaliasse a importância da disciplina Teoria da Contabilidade na sua formação.

Duas outras questões buscaram investigar o tipo da IES (0 privada ou 1 pública) e a titulação do docente da disciplina Teoria da Contabilidade (1 Graduação, 2 Especialização, 3 Mestrado e 4 Doutorado). A última questão precisou ser posteriormente codificada em três variáveis dummy, representando o fato de o professor ter evoluído na sua formação para especialista (1 sim, 0 não), mestre (1 sim, 0 não) ou doutor (1 sim, 0 não). A razão para a conversão em dummy residiu no fato de poder permitir uma classificação quantitativa para uma variável que seria originalmente qualitativa.

Os procedimentos quantitativos envolveram três fases distintas: (a) análise descritiva da amostra e das respostas; (b) análise da associação com o teste do qui-quadrado entre respostas e tipo de IES ou formação do docente; (c) análise de regressão e correlação buscando explicar o domínio dos temas com base no tipo de IES e titulação do docente.

Análise dos resultados

A Tabela 1 apresenta a tabulação das características da amostra. Foram avaliadas as respostas de 591 respondentes, sendo 109 (18,44%) de IES públicas e 482 (81,56%) de IES privadas. A maior concentração de respondentes em IES privadas buscou conservar a característica do universo, já que 92,86% dos cursos de Ciências Contábeis são ofertados por esse tipo de instituição.

A análise da titulação dos professores da disciplina Teoria da Contabilidade revelou que 305 (51,61%) respondentes tiveram docentes especialistas, 238 (40,27%) tiveram aulas com mestres e 48 (8,12%) com doutores. Esse número se explica porque somente uma universidade apresentou professores com doutorado que lecionam essa disciplina. Dessa forma, verifica-se que dentre a amostra pesquisada, pouco se investe em docentes com níveis de titulação de doutores, já que é de fundamental importância uma instituição ter docentes com níveis mais elevados de titulação.

Titulação do professor	Fi	FI%	Tipo de IES	Fi	FI%
Especialista	305	51,61	Privada	482	81,56
Mestre	238	40,27	Pública	109	18,44
Doutor	48	8,12	Total	591	100
Total	591	100			

Tabela 1. Tabulação de titulação do professor e tipo de IES.

Fonte: Elaboração própria (2013).

O cruzamento das duas variáveis anteriores pode ser visto na Tabela 2. Nota-se que IES públicas apresentam professores com maior titulação. O teste da associação apresenta uma estatística do teste do qui-quadrado igual a 289,40 com um nível de significância igual a

0,0000, o que indica a força da associação entre as duas variáveis e possibilita afirmar a maior titulação dos docentes em IES públicas. O serviço público oferece estabilidade e em alguns casos melhores salários, por isso, professores com maior nível de titulação procuram desenvolver suas atividades em IES públicas, dessa forma, ficam as IES particulares motivadas a praticarem remunerações equivalentes ou continuarão a absorver os docentes não aproveitados pelo ensino público.

Titulação	Particular		Público	
	Fi	Fi%	Fi	Fi%
Especialista	305	63	-	0
Mestre	177	37	61	56
Doutor	-	0	48	44
Soma	482	100	109	100

Tabela 2. Tabulação cruzada Titulação versus Tipo de IES.

Fonte: Elaboração própria (2013).

A análise do domínio por parte dos respondentes dos temas contabilidade ambiental e passivo ambiental, além da importância percebida da disciplina Teoria da Contabilidade, pode ser feita com base nas duas tabelas apresentadas a seguir. As tabelas apresentam o resultado da tabulação cruzada do nível de discussão e da importância percebida por titulação do docente e por tipo de IES.

Tópico explorado	Titulação								Qui-q
									GL
	E	%	M	%	D	%	Soma	%	Sig
Nível de Discussão de Passivos Ambientais									
Nunca discutido	55	18	30	13	2	4	87	15	156,19
Discutido com profundidade	7	2	22	9	28	58	57	10	6
Discutido superficialmente	68	22	68	29	8	17	144	24	0,000
Não sei do que se trata	175	57	118	50	10	21	303	51	
Total	305	100	238	100	48	100	591	100	
Nível de Discussão de Contabilidade Ambiental									
Nunca discutido	96	31	65	27	6	13	167	28	36,66

**A COMPREENSÃO DOS ESTUDANTES SOBRE O CONCEITO DE PASSIVO AMBIENTAL:
UM ESTUDO NOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS EM SALVADOR - BA**

Discutido com profundidade	-	0	52	22	21	43	73	12	4
Discutido superficialmente	15	5	29	13	14	29	58	10	0,000
Não sei do que se trata	194	64	92	38	7	15	293	50	
Total	305	100	238	100	48	100	591	100	
Importância percebida da disciplina Teoria da Contabilidade									
Nenhuma	18	6	0	0	0	0	18	3	21,22
Pouca	22	7	20	8	3	6	45	8	8
Mediana	33	11	25	11	3	6	61	10	0,007
Grande	85	28	65	27	19	40	169	29	
Fundamental	147	48	128	54	23	48	298	50	
Total	305	100	238	100	48	100	591	100	

Tabela 3. Tabulação para titulação do docente versus nível de discussão e importância percebida.
Fonte: Elaboração própria (2013).

A alta significância e força de associação da amostra é comprovada pelo qui-quadrado, sig e teste t demonstrados nesta tabela. 76% dos alunos de professores especialistas demonstraram que desconhecem ou nunca discutiram sobre passivos ambientais, alunos de professores mestres apresentaram um percentual similar, evidenciando que não possuem domínio sobre esse tema tão importante para a competitividade das empresas, em contrapartida, 75% dos alunos de docentes com doutorado já discutiram superficial ou profundamente a cerca dos passivos ambientais, ratificando que a titulação do docente influencia na discussão de temas atuais. De forma mais alarmante, se apresenta a análise da questão Contabilidade Ambiental. Somente 5% dos alunos de docentes especialista e 13% de docentes mestres já debateram, ainda que superficialmente, esse tema. Da mesma forma, 28% dos alunos de professores doutores, mesmo que com nível de discussão maior, apresentaram total desconhecimento, evidenciando a necessidade da inclusão desse tema nas ementas dos cursos de Ciências Contábeis. Apesar dos resultados apresentados, grande parte dos alunos atribui à disciplina Teoria da Contabilidade muita importância à sua formação profissional, sendo que somente 3% da amostra coletada julgou que esta disciplina possui nenhuma importância, sendo todos os respondentes alunos de professores com especialização.

Constata-se que à medida que eleva a titulação do professor de Especialista para Mestre e para Doutor, aumentam as frequências relativas ao domínio do conteúdo, sendo que o aumento é maior quando a titulação evolui de Mestre para Doutor. Docentes com titulação de mestrado e doutorado possuem uma vida acadêmica mais atuante, ligada a produção de trabalhos científicos, exigindo constante atualização, fato que não se observa em docentes especialistas que na sua maior parte são profissionais que atuam na área, mas que não dedicam muito tempo para discussões sobre temas relevantes, por consequência, na melhor das hipóteses seus alunos terminam absorvendo somente o conteúdo adquirido na época de

sua graduação, perdendo a oportunidade de discutir temas contemporâneos que envolvem a Ciência Contábil.

Para cada um dos dois temas, o nível de significância do teste foi aproximadamente igual a zero, o que indica frequências estatisticamente diferentes. Devido a amostra ser segura e heterogênea e a pesquisa ser realizada de uma forma que pudesse garantir o mínimo de erro possível, observa-se que o qui-quadrado nos dois temas analisados mais o nível de percepção da disciplina é altamente relevante, comprovando que não há diferenças estatisticamente significativas.

A análise das respostas indica que, de maneira geral, os alunos pesquisados apresentaram desconhecimento a cerca dos temas abordados, evidenciando uma realidade alarmante da situação dos formandos em Ciências Contábeis, já que tratamos de tópicos que apesar das atuais discussões, já apresentam um robusto referencial. Dessa forma, comprova-se a necessidade dos docentes dessa disciplina um maior alinhamento entre seu plano de aula com temas atuais e relevantes que envolvem a Contabilidade.

Tópico explorado	Tipo de IES						Qui-q
							GL
	Priv	%	Públ	%	Soma	%	Sig
Nível de Discussão de Passivos Ambientais							
Nunca discutido	81	17	6	6	87	15	122,55
Discutido com profundidade	17	4	40	37	57	10	3
Discutido superficialmente	113	23	31	28	144	24	0,000
Não sei do que se trata	271	56	32	29	303	51	
Total	482	100	109	100	591	100	
Nível de Discussão de Contabilidade Ambiental							
Nunca discutido	147	30	20	18	167	28	22,43
Discutido com profundidade	24	5	49	45	73	12	2
Discutido superficialmente	34	7	24	22	58	10	0,000
Não sei do que se trata	277	58	16	15	293	50	
Total	482	100	109	100	591	100	
Importância percebida da disciplina Teoria da Contabilidade							

**A COMPREENSÃO DOS ESTUDANTES SOBRE O CONCEITO DE PASSIVO AMBIENTAL:
UM ESTUDO NOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS EM SALVADOR - BA**

Nenhuma	18	4	0	0	18	3	11,30
Pouca	38	8	7	6	45	8	4
Mediana	49	10	12	11	61	10	0,023
Grande	126	26	43	39	169	29	
Fundamental	251	52	47	43	298	50	
Total	482	100	109	100	591	100	

Tabela 4. Tabulação para tipo de ensino versus nível de discussão e importância percebida.

Fonte: Elaboração própria (2013).

Os resultados da Tabela 4 permitem destacar que os respondentes de IES públicas demonstraram maior nível de discussão em relação aos alunos de IES particulares, atingindo níveis bastante satisfatórios. Alguns fatores implicam nesse desempenho, demonstrando que o ensino superior público procura um alinhamento mais próximo do desejável, preparando com maior eficiência seus discentes, equivalendo suas ementas de ensino às diretrizes de organismos nacionais e internacionais, tais como Resolução CNE/CES nº 10/2004 e resoluções do IFAC, AICPA e AECC.

Observa-se, também, que o perfil do aluno determina o seu desempenho, na grande maioria, os alunos de IES pública desenvolvem atividades internas na Universidade ou em órgãos coligados como bolsistas, realizando pesquisas e estudos ligados ao seu curso, já os alunos de IES particulares, desenvolvem atividades que usualmente não tem ligação com seu curso de graduação.

A análise dos resultados da pesquisa indica que a relação nível de discussão do discente e titulação do docente é tão significativa quanto a relação nível de discussão do discente e tipo da IES, contudo, de forma geral, o desconhecimento total sobre os temas tratados nesse trabalho foram citados em todos os níveis, demonstrando a ineficiência do ensino, todavia percebe-se que nas IES públicas e dos docentes com titulação de mestre ou doutor uma frequência de nível de discussão foi mais acentuada.

Considerações finais

O objetivo desta pesquisa foi verificar a compreensão dos estudantes dos cursos Ciências Contábeis em Salvador – (SSA-BA) sobre o conceito de passivo ambiental. Além do mais, busca entender como o ensino da disciplina Teoria da Contabilidade contribui na discussão desse conceito, investiga ainda se existe relação entre o nível de discussão percebido e a titulação do docente e, se há relação entre o nível de discussão percebido e o tipo da instituição de ensino, classificado como privada ou pública.

Os resultados obtidos indicaram um baixo grau de discussão formal sobre os passivos ambientais. Os testes de qui-quadrado, testes t e modelo de regressão múltipla permitem concluir que tanto a variável “titulação do docente”, quanto “tipo da IES” influem na ocorrência de respostas com nível de discussão mais elevado acerca dos tópicos abordados. Os esforços na melhoria da transmissão de temas contábeis relevantes precisam ser ainda mais intensificados em IES privadas e docentes precisam investir na sua formação acadêmica,

evoluindo em busca do doutorado – o que contribui para elevar a melhoria do domínio cognitivo de docentes e discentes, como aqui evidenciado. A análise qualitativa dos resultados encontrados permite perceber que se comprova o baixo envolvimento dos discentes pesquisados em atividades da Contabilidade Ambiental, conclusão inclusive já encontrada em outras pesquisas, mas que neste trabalho suporta um enfoque direcionado aos estudantes soteropolitanos de instituições públicas e privadas.

Espera-se, que com tais evidências, este trabalho contribua para o desenvolvimento dessa agenda de pesquisa. Principalmente ao segmento que se destina a investigar a relação entre o ensino e temas relevantes para a formação dos profissionais, como a Contabilidade Ambiental. Conclui-se, assim, que é preocupante o baixo nível de compreensão dos estudantes sobre esse tema e que tanto a variável titulação do docente, quanto tipo da IES influencia na ocorrência de respostas com nível de discussão mais elevado acerca dos tópicos abordados.

Espera-se que este trabalho contribua para o desenvolvimento da Teoria da Contabilidade, sugerindo novos estudos que se proponham a investigar a relação entre a Contabilidade e o seu ensino. Resta-nos sugerir caminhos e tópicos para futuras pesquisas nesse campo e sua relação na extensão organizacional. Trabalhos futuros poderiam desenvolver propostas nessa linha e em outras áreas geográficas, ajudando a construir arcabouço que solidifique o desenvolvimento científico da Contabilidade na busca de soluções de problemas concretos da sociedade.

Referências

BAE, Benjamin; Sami, HEIBATOLLAH. **The Effect of Potential Environmental Liabilities on Earnings Response Coefficients**. Journal of Accounting, Auditing & Finance, 20, Nº1, p. 43-70, Wint, 2005.

BORBA, José Alonso. ROVER, Suliani. **A evidenciação das informações ambientais nas demonstrações contábeis das empresas que atuam no Brasil e que negociam na bolsa de valores dos Estados Unidos: Uma análise das DFP's (CVM) e do relatório 20-F (SEC)**. Trabalho apresentado no Congresso de Contabilidade da USP. São Paulo – 2006.

CANNING, John Bennett. **Economics of accountancy: a critical analysis of accounting theory**. New York: Ronald, 1929.

CASTRO, Miguel Angel Riveira. **Análise do alisamento de resultados contábeis nas empresas abertas brasileira**. Dissertação (Mestrado) Universidade Federal da Bahia – UFBA, 2008.

FARIAS, Manoel Raimundo Santana. **Bases conceituais e normativas para reconhecimento e divulgação do passivo contingente: um estudo empírico no setor químico e petroquímico brasileiro**. São Paulo, 2006. ANAIS CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6. Disponível em: <www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/477.pdf>. Acesso em: 12 de Abril 2009.

FASB - Financial Accounting Standards Board. **Accounting Standards: Current Text, Vol. 1 General Standards Topical Index**, John Wiley: New York, edition 2002/2003.

_____. SFAS 5 Statement of Financial Accounting Standards nº5. **Accounting for Contingencies**. Issued: March 1975, IN: Financial Accounting Standards Board - Original

**A COMPREENSÃO DOS ESTUDANTES SOBRE O CONCEITO DE PASSIVO AMBIENTAL:
UM ESTUDO NOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS EM SALVADOR - BA**

Pronouncements. John Wiley: New York, edition 2002/2003.

GOULART, André Moura Cintra. **Gerenciamento de Resultados Contábeis em Instituições Financeiras no Brasil**. Tese (Doutorado) Universidade de São Paulo - USP, 2008.

HENDRIKSEN, Eldon S., BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente.- 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais. Disponível: <http://www.educacaosuperior.inep.gov.br/funcional/lista_cursos.asp>. Acesso: 04 de maio de 2009.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINEZ, Antônio Lopo. **Gerenciamento dos Resultados Contábeis: Um estudo empírico das Companhias Abertas Brasileiras**. Tese (Doutorado) Universidade de São Paulo – USP, 2001.

MOST, Keneth S., **Accounting Theory**. 2. ed. Ohio: Grid Publishing, Inc, 1982.

NIYAMA, Jorge. K, SILVA, César A. T. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

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

RIBEIRO, Maisa de Souza. **O tratamento contábil dos créditos de carbono**. Tese (Livre Docência) Universidade de São Paulo – USP, 2005.

SOUZA, Valdiva R.; RIBEIRO, Maisa de S. **Aplicação da contabilidade ambiental na indústria madeireira**. Revista de Contabilidade & Finanças – USP. São Paulo, n. 35, p. 54-67, 2004.

SPROUSE, Robert T., MOONITZ, Maurice. **A Tentative set of broad accounting principles for business enterprises**. In: An Accounting Research Study. New York, AICPA — n°3, 1962.

WATTS, Rose L., ZIMMERMAN, J. L. **Positive Accounting Theory**. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1986.