



## **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL**

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

**ISSN 2176-9036**

**Vol. 8. n. 1, jan./jun. 2016**

Sítios: <http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://ccsa.ufrn.br/ojs/index.php?journal=contabil>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 26.06.2015. Revisado por pares em:

04.11.2015. Reformulado em: 13.11.2015. Avaliado pelo sistema

double blind review.

**CONTABILIDADE AMBIENTAL – UMA ANÁLISE DA APLICAÇÃO PRÁTICA COMO POTENCIALIZADORA DE INFORMAÇÕES SOCIOAMBIENTAIS NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

**ENVIRONMENTAL ACCOUNTING - PRACTICE ANALYSIS AS AN INTENSIFIER OF SOCIAL ENVIRONMENTAL INFORMATION ON FINANCIAL STATEMENTS**

**CONTABILIDAD AMBIENTAL – UN ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN PRÁCTICA COMO POTENCIADORES DE INFORMACIONES SOCIOAMBIENTALES EN LAS DEMOSTRACIONES CONTABLES**

### **Autores**

#### **Walter Nunes Oleiro**

Doutorando em Educação Ambiental – Universidade Federal do Rio Grande FURG. Docente da Universidade Federal do Rio Grande-FURG. Endereço: Av. Itália km 8 Bairro Carreiros,

Rio Grande/RS – Brasil. Telefone (53) 3233.6500.

E-mail: [woleiro@gmail.com](mailto:woleiro@gmail.com)

#### **Elisabeth Brandão Schmidt**

Doutora em Educação – Universidade Santiago de Compostela, Espanha. Docente da

Universidade Federal do Rio Grande-FURG. Endereço: Av. Itália km 8 Bairro Carreiros, Rio Grande/RS – Brasil. Telefone (53) 3233.6500.

E-mail: [elisabethschmidt@furg.br](mailto:elisabethschmidt@furg.br)

### **RESUMO**

A contabilidade ambiental, como uma ramificação da contabilidade tradicional, tem como objetivos identificar, mensurar e esclarecer os eventos e transações econômico-financeiros que estejam relacionados com proteção, preservação e recuperação ambiental, ocorridos em um determinado período, visando à evidenciação da situação patrimonial de uma entidade. Diante disso, o presente estudo visa a investigar e analisar que contribuições a contabilidade ambiental proporciona na evidenciação de informações ambientais através das Demonstrações Contábeis. Para isto, buscaram-se publicações sobre o tema nos periódicos da área de Ciências Contábeis, com conceito qualis B1 e B2, no período de 2011 a 2014. Foram analisados 16 artigos de um total de 640, utilizando-se o método da análise de conteúdo. A pesquisa caracteriza-se quanto aos objetivos como descritiva, com abordagem qualitativa e documental quanto aos procedimentos. Como resultado da análise, conclui-se que a contabilidade ambiental não é utilizada para evidenciar as informações de natureza ambiental. **Palavras-chave:** Evidenciação, Contabilidade Ambiental, Educação Ambiental.

### ABSTRACT

Environmental accounting as a subset of traditional accounting, aims to: identify, measure and clarify economic and financial transactions that are related to the protection, preservation and environmental recovery, which occurred in a given period, in order to provide the disclosure of a company. Considering this, it is discussed what contribution environmental accounting is providing for the disclosure of environmental information. So, the general objective of this paper is to analyze other papers that investigated the disclosure of environmental information and environmental accounting, published in accounting journals, classified as qualis B1 and B2, from 2011 to 2014. We analyzed 16 papers out of 640, using content analysis techniques. The research is considered descriptive concerning the objectives and uses qualitative and documentary approach in the procedures. As a result of the analysis, it is concluded that environmental accounting is not used to disclosure environmental information.

**Keywords:** Disclosure, Environmental Accounting, Environmental Education.

### RESUMEN

La contabilidad ambiental como una ramificación de la contabilidad tradicional, tiene como objetivos: identificar, mensurar y aclarar los eventos y transacciones económico financieras que estén relacionadas con la protección, preservación y recuperación ambiental, ocurridos en un determinado período, visando a la aclaración de la situación patrimonial de una entidad. Frente a esto, se indaga qué contribución la contabilidad ambiental está proporcionando al aclaramiento de las informaciones de naturaleza ambiental. Así, este estudio tiene como objetivo general analizar estudios que investigaron la aclaración de informaciones ambientales y la contabilidad ambiental, publicados en los periódicos del área de Ciencias Contables, con concepto *qualis* B1 y B2, en el período de 2011 a 2014. Fueron analizados 16 artículos de un total de 640, utilizándose el método del análisis de contenido. La investigación se caracteriza, en cuanto a los objetivos, como descriptiva, con abordaje cualitativo y documental en cuanto a los procedimientos. Como resultado del análisis se concluye que la contabilidad ambiental no es utilizada para evidenciar las informaciones de naturaleza ambiental.

**Palabras-clave:** Aclaración, Contabilidad Ambiental, Educación Ambiental.

## 1. INTRODUÇÃO

É crescente a produção de pesquisas com temática dedicada para os aspectos inerentes à interação de empresas e ao meio ambiente. Nesses estudos percebe-se a preocupação dos pesquisadores em compreender de que forma as empresas têm demonstrado suas ações para com a responsabilidade socioambiental. Sob o manto da sustentabilidade pesquisas buscam compreender de que maneira as empresas são vistas pelos usuários das informações de natureza ambiental divulgadas de forma voluntária ou por estímulo regulatório (ALTOÉ, 2013; COELHO *et al.*, 2013; RIBEIRO; CARMO; CARVALHO, 2013; MACÊDO *et al.*, 2013).

Por outro lado, pesquisas buscam os dados nos relatórios oferecidos pelas empresas, incluindo-se nesse conjunto de relatórios, os de origem contábil. Entretanto, não é comum encontrarem-se os demonstrativos contábeis subsidiando os dados para as análises propostas, mesmo sabendo-se que há todo um sistema contábil específico para lidar com as questões de natureza ambiental, denominado de Contabilidade Ambiental.

Assim, é curioso e, neste caso, interessante de ser investigado, saber por que a contabilidade ambiental ainda não é praticada nas organizações, principalmente naquelas que

divulgam terem políticas, programas, ações e outras atividades desenvolvidas para a preservação do meio ambiente ou mesmo para minimizar possíveis impactos ambientais. É lógico o raciocínio da ocorrência de um investimento ambiental, de um custo ambiental ou de um passivo ambiental nestas empresas autodeclaradas comprometidas com a responsabilidade socioambiental e comprovadas suas existências através de pesquisas, como as analisadas neste estudo.

Ao mesmo tempo em que as empresas admitem esses eventos através dos seus relatórios (de sustentabilidade, da administração ou em outro tipo), a contabilidade necessariamente mantém o registro de todas essas transações, mas não as divulga como sendo de natureza ambiental, pois se assim estivessem praticando, os balanços patrimoniais e as demonstrações do resultado do período estariam entre as fontes de dados da maioria das pesquisas nesse contexto.

Diante dessas constatações, formula-se a seguinte questão de pesquisa: **a contabilidade ambiental como instrumento gerador de informações da evidenciação ambiental está sendo aplicada de forma prática?** Buscando responder a esta questão, estabeleceu-se como objetivo investigar e analisar que contribuições a contabilidade ambiental proporciona na evidenciação de informações ambientais através das Demonstrações Contábeis. Para isto, buscaram-se publicações sobre o tema nos periódicos da área de Ciências Contábeis, com conceito qualis B1 e B2, no período de 2011 a 2014. Complementarmente, têm-se os seguintes objetivos específicos: (i) selecionar nos periódicos escolhidos, artigos que tratem da evidenciação ambiental; (ii) analisar e descrever que fontes de dados sustentam as análises e suas conclusões; (iii) avaliar e discutir que contribuições a contabilidade ambiental ofereceu para a evidenciação de informações ambientais nas publicações pesquisadas.

A discussão que se apresenta neste estudo fundamenta-se na perspectiva crítica de análise do fenômeno contabilidade ambiental. Defende-se a concepção de que essa ferramenta ainda carece de maior aplicabilidade e, para isso, a formação dos profissionais contadores necessita de compreensão teórico-metodológica de uma educação ambiental crítica e transformadora.

Com a abordagem qualitativa, este estudo descritivo valeu-se do método da análise de conteúdo para interpretar e discutir as informações processadas e dar-lhes sentido.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

A sustentação teórica deste estudo origina-se em algumas provocações a que fomos submetidos em aulas do programa de doutorado em Educação Ambiental da Universidade Federal do Rio Grande-FURG quanto à utilidade (social) da pesquisa. Vem do campo da educação a base epistemológica para delinear nosso pensamento de que a pesquisa deve ser compreendida como algo capaz de transformar a realidade que se apresenta diante de nós, mesmo cientes de que isso nem sempre é possível ou interessante. Soares (2011) em seu artigo - Para quem pesquisamos? Para quem escrevemos? – destaca o seguinte:

O pesquisador, o estudioso da área da Educação tem como tema questões socialmente importantes, problemas que não são apenas para serem pesquisados, estudados, mas também para serem resolvidos, permitindo intervenção na realidade, modificação e transformação da realidade. (SOARES, 2011, p.83)

Isso faz todo o sentido na medida em que se questiona a aplicação prática da contabilidade ambiental, vista de forma social e com a prerrogativa de difundir, isto é,

comunicar para a sociedade o verdadeiro compromisso em relação ao meio ambiente em que as empresas estão situadas.

Schmidt (1998, p. 9) explicita seu entendimento sobre ciência social:

Entende-se por ciências sociais aquelas que estudam a estrutura geral das sociedades humanas, as leis do seu funcionamento normal e desenvolvimento. O seu domínio próprio é a investigação da vida dos homens, dos fenômenos e das relações sociais, no seu processo de desenvolvimento histórico e no seu estado presente.

É, portanto, no campo da educação que o estudo pretende compreender as relações que se estabelecem entre as empresas, o meio ambiente e a sociedade, tendo na contabilidade ambiental a ferramenta de divulgação dos eventos resultantes dessa relação.

## **2.1. FORMAÇÃO PROFISSIONAL – EDUCAÇÃO DA CONTABILIDADE**

De um modo geral, as pesquisas em contabilidade e, especificamente em contabilidade ambiental, preocupam-se em diagnosticar como as empresas estão apresentando este ou aquele fenômeno. É nas empresas que se esperam resultados da aplicação prática de uma determinada teoria. A ciência contábil, como uma ciência social, ao estudar o patrimônio da instituição, necessita buscar a essência desse fenômeno, relatando à sociedade, que é a verdadeira mantenedora dele, todas as ocorrências, não de forma técnica, em obediência somente as normas, mas de forma científica, buscando os fatos (ocultos) que não são descritos.

A formação do contador tem sido bastante discutida em eventos da classe contábil e nas instituições de ensino. A estrutura curricular, as horas de formação básica, profissional e teórico-prática divergem de instituição para instituição. Entretanto percebe-se que a responsabilidade ambiental ainda está privada de uma educação consciente e permanente nas disciplinas que compõem o currículo mínimo dos cursos de ciências contábeis. A proposta nacional de conteúdo para o curso de ciências contábeis, elaborada pela Fundação Brasileira de Contabilidade no ano de 2008, apresenta uma única disciplina enfocando o meio ambiente sob o título de Responsabilidade Social, incluindo como parte do conteúdo programático a responsabilidade ambiental, restrita apenas a conceitos, gestão ambiental e meio ambiente como oportunidade de negócios. Fica evidente que isso não basta para dar conta de competências necessárias à tamanha responsabilidade assumida por profissionais enquanto responsáveis pela divulgação das informações advindas do sistema contábil em grandes corporações ou mesmo em empresas de médio e pequeno porte, mas que mantenham forte interação com o meio ambiente.

Ribeiro (2013) ao referir que a contabilidade é a linguagem dos negócios, ressalta que as preocupações com a sustentabilidade devem avançar para além dos aspectos econômicos das atividades em si, como aos de natureza social e ambiental. Observa a autora, a necessidade de que os profissionais de contabilidade, em qualquer tipo de entidade, dediquem-se a identificar, mensurar e divulgar, de forma destacada, os eventos de natureza social e ambiental.

Em sua pesquisa, Silva e Silva (2012) investigaram o grau de envolvimento dos contadores com as questões ambientais, além daquelas que já fazem parte de suas atividades profissionais, na região metropolitana de Belém. Constataram a fragilidade na capacitação dos entrevistados considerando que aproximadamente dois terços afirmaram taxativamente o seu distanciamento sobre a realidade da contabilidade ambiental.

Ao mesmo tempo em que se destaca a relevância da formação e da responsabilidade dos profissionais da contabilidade, é necessário ter consciência de que essa formação passa pelos currículos da graduação.

Miguel Arroyo (2013) em sua obra *Ofício de Mestre – imagens e autoimagens*, proporciona uma instigante leitura ao defender a valorização do docente no resgate do verdadeiro ofício. Ressalta-se da obra, a ideia dos conteúdos fechados, plantados em quintais onde o dono define o que plantar e o que colher.

Nesse contexto, o ensino da contabilidade ambiental necessita avançar muito para constituir um profissional habilitado à prática desse segmento da contabilidade tradicional, capaz de compreender os significados de uma política ambiental na organização para, a partir dela, elaborar um autêntico sistema de informação, que dê conta de proporcionar a transparência das variáveis ambientais nos relatórios contábeis ou outro tipo de relatório que se sustente a critérios de comprovação sobre veracidade do que é informado.

## 2.2. EDUCAÇÃO AMBIENTAL

A problematização ambiental desarticulada da contextualização social, cultural, histórica, política ideológica e econômica dissocia as dimensões social e natural estabelecendo que, a luta pela proteção da natureza sobreponha-se sobre a luta por justiça e igualdade social, em vez de considerá-las intrinsecamente ligadas.

Nesse sentido, o autor assim se manifesta:

A ideia de que “tudo é válido” desde que se almeje proteger o meio ambiente, ignorando o modo como este se constitui, não colabora para alcançarmos novas relações sociais e formas sensoriais e perceptivas de nos compreendermos e nos sentirmos como parte da sociedade e de uma vida planetária. (LOUREIRO, 2004, p. 22)

Conforme o entendimento de Reigota (2009), é consenso na comunidade internacional que a educação ambiental deve estar presente em todos os espaços que educam o cidadão e a cidadã. Nesses espaços, inclui as universidades as quais se dedicam à formação de profissionais que possam atuar nas diversas áreas do conhecimento voltadas para o meio ambiente, conforme se verifica no trecho a seguir:

A educação ambiental, como perspectiva educativa, pode estar presente em todas as disciplinas quando analisa temas que permitam enfocar as relações entre a humanidade e o meio natural e as relações sociais, sem deixar de lado as suas especificidades (Reigota, 2009, p. 45).

A Educação Ambiental não deve ser vista como uma forma de educação (uma educação para) entre inúmeras outras, não é simplesmente uma ferramenta para a solução de problemas ou de gestão do meio ambiente (Sauvé, 2005). Ao descrever a Educação Ambiental tratando de suas possibilidades e limitações a autora tece o seguinte comentário:

O meio ambiente é um objeto compartilhado, essencialmente complexo: somente uma abordagem colaborativa favorece uma melhor compreensão e uma intervenção mais eficaz. É preciso que se aprenda a discutir, a escutar, a argumentar, a convencer, em suma, a comunicar-se eficazmente por meio de um diálogo entre saberes de diversos tipos — científicos, de experiência, tradicionais etc (Sauvé, 2005, p. 318).

Entendendo que o objeto da educação ambiental é o nosso relacionamento com o meio ambiente, a autora esclarece que para intervir do modo mais apropriado, o educador deve levar em conta as múltiplas facetas dessa relação, que correspondem a modos diversos e complementares de apreender o meio ambiente.

Além disso, não é somente o ato de transmitir conhecimento que revelará um sujeito responsável ambientalmente, mas sim, a própria práxis educativa, a indissociabilidade teoria-prática na atividade humana consciente de transformação do mundo e de autotransformação que ganha a devida centralidade (LOUREIRO, 2012).

Ao trazer a educação ambiental para o contexto desta pesquisa, é importante enfatizar a necessidade de se avançar nas compreensões sobre a formação profissional do

contador, ultrapassando os formatos atuais, no sentido de possibilitar as significações de uma educação transformadora, que seja suficiente para que a fundamentação teórica da contabilidade ambiental possa efetivamente ser colocada em prática ou, se for o caso, promova-se um (re) estudo dessa mesma base teórico-metodológica.

## **2.3. CONTABILIDADE**

A contabilidade como a ciência social que tem como objeto o patrimônio das entidades, passou um longo tempo voltada ao tecnicismo das partidas dobradas, sem aprofundar estudos sobre os fenômenos patrimoniais e contábeis. Embora no Brasil, nomes expoentes no estudo do pensamento contábil como Francisco D’Auria, Frederico Herrmann Junior e Antonio Lopes de Sá, dentre outros, tenham contribuído singularmente no estudo da ciência contábil, foi somente a partir da década de 90, com a ampliação dos cursos de pós-graduação que o quantitativo de trabalhos acadêmicos desenvolve-se de forma significativa, com efeitos em termos de publicações na virada do milênio.

### **2.3.1. CONTABILIDADE AMBIENTAL**

A contabilidade ambiental, conforme Ribeiro (2005), não é uma nova ciência, mas sim, uma segmentação da tradicional já amplamente conhecida. Esse entendimento é corroborado por Tinoco; Kraemer (2004), Ferreira (2003) e Paiva (2003). Conforme esses autores, o objetivo da contabilidade pode ser assim descrito:

- (i) identificar, mensurar e esclarecer os eventos e as transações econômico-financeiros que estejam relacionados com proteção, preservação e recuperação ambiental, ocorridos em um determinado período, visando à evidenciação da situação patrimonial de uma entidade;
- (ii) incorporar à contabilidade financeira tradicional os efeitos ambientais, identificando de forma separada aqueles custos e ingressos relacionados com o meio ambiente;
- (iii) identificação de dados e registro de eventos ambientais, processamento e geração de informações que subsidiem o usuário servindo como parâmetro em suas tomadas de decisões.

Como pode ser constatado no objetivo da contabilidade ambiental, fica clara a preocupação com a evidenciação de informações referentes ao meio ambiente que, necessariamente são indispensáveis para qualquer tipo de usuário dessas informações. Nesse sentido, é de se esperar que as empresas, como as grandes responsáveis por impactos ambientais derivados pelo modo de produção do mundo globalizado, tenham a preocupação de divulgar as ocorrências que estejam voltadas aos objetivos acima descritos.

Na atual conjuntura do chamado mundo dos negócios, é extremamente importante que as empresas estejam voltadas às práticas da sustentabilidade, buscando atender, não só a legislações regulatórias, mas também o que se refere à imagem da empresa perante a sociedade, particularmente onde está inserida.

O que se percebe na análise de publicações que fazem referência às formas aos tipos de divulgação dos eventos de natureza ambiental é a evidenciação voluntária, descomprometida assim de um padrão consistente, que sustente não só a informação em si, como também os parâmetros de comparabilidade e identificação dos efeitos dessas informações no patrimônio das empresas.

Observa-se, entretanto, que há um aumento na divulgação dessas informações voluntárias, o que é um fato positivo, mas isso não é suficiente, ou contradiz a fundamentação

teórica divulgada em relação aos benefícios que a contabilidade ambiental proporciona à empresa e aos usuários dos relatórios contábeis. Diante disso, há uma inquietação quanto à efetiva contribuição da contabilidade ambiental no processo de preservação dos recursos naturais, ou seja, o que se ensina na academia não é a prática social das empresas de forma geral.

Considerando que as bases teóricas apresentadas em defesa de uma contabilidade ambiental que dê conta dos registros e da divulgação desses eventos são consistentes e metodologicamente aplicáveis aos fenômenos patrimoniais, por que não é encontrada nenhuma menção de ativos, passivos, custos ou receitas ambientais nas demonstrações contábeis divulgadas por empresas que expressam, em seus relatórios de administração ou em notas explicativas, manterem programas, gastos e investimentos ambientais?

A resposta a essa indagação, possivelmente ainda está longe de ser respondida, entretanto alguns caminhos já se apresentam como balizadores dessa mudança, entre eles a regulamentação da divulgação das informações ambientais.

Supõe-se, entretanto, que somente a regulação não será suficiente para que se tenha a transparência total dos efeitos do processo produtivo no meio ambiente. É necessária uma postura profissional do contador em relação ao entendimento dos graves problemas enfrentados em relação ao uso indiscriminado dos recursos naturais e ao efeito disso na vida das pessoas. Defende-se que é necessária a capacitação para uma educação ambiental que precede a contabilidade ambiental, pois a essência do registro passa pelo entendimento da efetiva contribuição do custo, do investimento, ou mesmo do passivo ambiental, não só para melhorar a imagem da empresa perante seus usuários ou investidores, mas também para contribuir com a verdadeira responsabilidade socioambiental.

### **2.3.2. A EDUCAÇÃO AMBIENTAL NA FORMAÇÃO DO CONTADOR.**

A Educação Ambiental como componente essencial e permanente da educação nacional, deve estar presente, de forma articulada, em todos os níveis e modalidades do processo educativo, em caráter formal e não formal, conforme estabelecido na Lei nº 9795/99 que dispõe sobre a educação ambiental.

Com relação à Política Nacional da Educação Ambiental –PNEA, também fica clara a inserção da educação ambiental na formação do contador ao definir que a capacitação dos recursos humanos deve, entre outros, incorporar a dimensão ambiental na formação, especialização e atualização dos profissionais de todas as áreas bem como na preparação de profissionais orientados para as atividades de gestão ambiental.

Pesquisas sobre a contabilidade ambiental têm recebido atenção mundial de pesquisadores e acadêmicos, entretanto no que diz respeito ao ensino da contabilidade socioambiental pouco tem sido escrito, apesar do crescente interesse nesta área (CHOUBEY; PATTANAYAK, 2014). Os autores enfatizam ainda que a falta de conhecimento e experiência pode ser atribuída a um sistema de educação inadequado na formação de gestores e contadores para as questões ambientais.

Mathews (2001) ao discutir questões pedagógicas e curriculares na educação contábil recomenda o desenvolvimento de processos de pensamento moral e a reflexão sobre o papel da contabilidade na sociedade. Concordam com as abordagens apresentadas por Mathews (2001) a respeito do ensino da contabilidade socioambiental, Grinnell D. J.; Hunt H. G. (2001) e Bebbington J.; Thomson I. (2001), destacando que esse ensino adequadamente formulado reveste-se de um importante meio para o desenvolvimento de raciocínio moral dos discentes, o pensamento crítico e analítico, a comunicação e as habilidades de aprendizagem contínua.

Gray; Bebbington; McPhail (1994), observam que a contabilidade ambiental permite não só desenvolver uma visão crítica com um envolvimento analítico da prática contábil, mas também pode funcionar como um instrumento para a mudança do comportamento na atividade dos contadores.

Diante dessas abordagens, a educação ambiental deve constituir componente obrigatório na formação dos profissionais da contabilidade que estarão à frente de um grande banco de dados: a contabilidade ambiental, de forma específica, tendo sob sua responsabilidade a comunicação dos eventos da empresa com a sociedade. Essa responsabilidade ultrapassa os limites meramente técnicos, legais ou corporativos, assumindo um contexto social de significativa importância para as questões que envolvem as grandes preocupações globais, como a falta de água, as modificações climáticas, a pobreza, a poluição do ar, da água e do solo, a escassez de recursos não renováveis, dentre outros.

### **3. METODOLOGIA**

#### **3.1. CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA**

A presente pesquisa caracteriza-se, quanto aos objetivos como descritiva, com abordagem qualitativa e quanto aos procedimentos como documental. Triviños (2009) esclarece que o estudo descritivo exige do pesquisador uma série de informações sobre o que se deseja pesquisar e busca descrever com exatidão os fenômenos de determinada realidade. Raupp e Beuren (2003, p.92) afirmam que na pesquisa qualitativa “concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”. Ressaltam ainda que a abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo. De acordo com Silva e Grigolo (2002), a pesquisa documental visa, selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor.

O critério de escolha dos periódicos com conceito qualis B1 e B2, foi definido intencionalmente por representarem publicações com rigor científico e normalmente estarem ligadas a algum programa de pós-graduação. O período delimitado, de 2011 a 2014, justificase por representar publicações com até 03 anos, portanto, publicações mais recentes.

Para a análise dos dados, utilizou-se o método da análise de conteúdo, assim definido por Bardin (2011, p.48):

Um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que possibilitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) dessas mensagens.

Preliminarmente buscaram-se em cada artigo, os objetivos, as fontes de dados e as considerações (conclusões) finais para inferir a presença de informações ambientais nos demonstrativos contábeis, derivados de uma Contabilidade Ambiental.

#### **3.2. AMOSTRA E COLETA DOS DADOS**

A busca dos periódicos da área de Ciências Contábeis com conceito B1 e B2 foi realizada na página do Sistema Integrado Capes webqualis<sup>1</sup>, onde selecionaram-se 08 periódicos, conforme Tabela 1 a seguir.

---

<sup>1</sup><http://qualis.capes.gov.br/webqualis/principal.seam#>. <Acesso em 03/set/2014>

**Tabela 1 - Periódicos na área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo**

Qualis	Periódico	Instituição
B1	Contabilidade Vista & Revista	UFMG
B1	Revista Universo Contábil	FURB
B1	Revista de Contabilidade e Organizações	USP
B1	Revista Contemporânea de Contabilidade	UFSC
B2	Revista Ambiente Contábil	UFRN
B2	Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade	REPEC
B2	Contabilidade, Gestão e Governança	UnB
B2	Enfoque	UEM

Fonte: Elaborada pelos autores.

Identificados os periódicos a serem pesquisados, buscaram-se artigos que estivessem relacionados com os termos *evidenciação/disclosure* ambiental, demonstrações contábeis/demonstrações financeiras, relatórios contábeis/relatórios financeiros e contabilidade ambiental. A busca foi realizada no sumário de cada edição do periódico nos anos de 2011 a 2014. Para sistematizar os achados, foi elaborada uma planilha excel com planilhas secundárias por periódico, com as edições por ano de publicação contendo o total de artigos publicados em cada edição, por ano e o total de artigos selecionados para a pesquisa. A Tabela 2 a seguir apresenta o resumo das publicações de cada periódico por ano e o total de artigos selecionados.

**Tabela 2 - Artigos publicados e selecionados no período de 2011 a 2014**

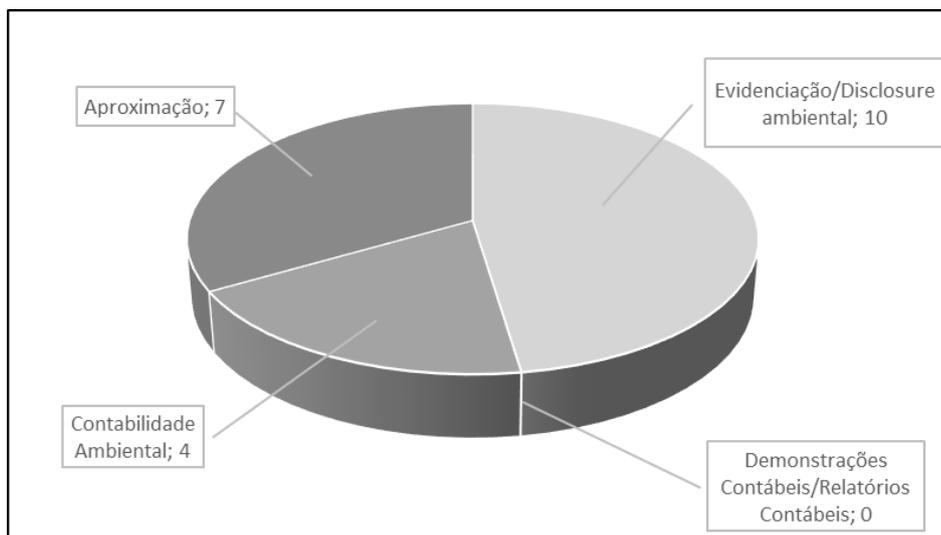
Periódico	2011		2012		2013		2014	
	Publicados	Selecionados	Publicados	Selecionados	Publicados	Selecionados	Publicados	Selecionados
Contabilidade Vista & Revista	24	0	24	1	11	1	0	0
Revista Universo Contábil	36	0	36	2	36	0	16	0
Revista de Contabilidade e Organizações	24	0	24	0	22	3	0	0
Revista Contemporânea de Contabilidade	16	2	16	1	16	0	16	0
Revista Ambiente Contábil	15	0	19	2	30	4	30	1
Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade	22	0	24	0	24	1	11	0
Contabilidade, Gestão e Governança	24	1	24	0	24	1	8	0
Enfoque	18	0	18	0	24	1	8	0
Totais	179	3	185	6	187	11	89	1

Fonte: Elaborada pelos autores.

Observando a Tabela 2, constata-se que no período de 2011 a 2014, foram publicados 640 artigos no conjunto de periódicos; 21 desses artigos estão relacionados com os termos de busca e, portanto, compõem o *corpus* inicial da análise.

### 3.3. TRATAMENTO DOS DADOS

A partir do *corpus* inicial construído na planilha, organizaram-se os 21 títulos dos artigos baixados de cada periódico no formato pdf. A primeira sistematização foi classificar os artigos por palavras-chave no título, denominada de agrupamento por palavras-chave.

**Gráfico 1 – Total de artigos por palavras-chave**

Fonte: Elaborado pelos autores.

O Gráfico 1 demonstra que dez artigos apresentaram palavras-chave “evidenciação/*disclosure* ambiental”; quatro artigos “contabilidade ambiental”; sete artigos foram considerados por aproximação e nenhum artigo apresentou palavras-chave “demonstrações contábeis/relatório contábeis”. Ressalta-se que os sete artigos classificados por aproximação, não continham no título as palavras-chave; entretanto, foram considerados, pois os títulos apresentaram termos similares aos inicialmente propostos para seleção.

Na sequência, foi analisado o objetivo de cada artigo para validar a produção do material foco de estudo. A partir disso, constatou-se que cinco artigos não atendiam os objetivos deste estudo e foram descartados da amostra, sendo dois classificados dentro do agrupamento das palavras-chave “evidenciação” e três do grupamento por “aproximação”, restaram assim 16 artigos os quais receberam o código numérico de 01 a 16.

Após, foi estabelecida a categorização a partir dos títulos com inferência nas fontes de coleta dos dados de cada artigo. Esse procedimento fundamentou-se na necessidade de relacionar o objetivo com a base de dados, visto que a investigação que se apresenta, buscou discutir a contabilidade ambiental no processo formativo da evidenciação ambiental. Bardin (2011, p.44) ao enfatizar que na análise de conteúdo é necessário complementar os segmentos de definições já adquiridas, pondo em evidência a finalidade (implícita ou explícita), afirma que “a intenção da análise de conteúdo é a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção (ou, eventualmente, de recepção), inferência esta que recorre a indicadores (quantitativos ou não).”

Nesse movimento de categorização, buscando aproximar os artigos selecionados para possibilitar a análise e a discussão proposta, foram realizadas três etapas, partindo de categorias iniciais, categorias intermediárias e encerrando com três categorias finais: evidenciação, contabilidade ambiental e comparabilidade. Estas categorias estão analisadas e discutidas na próxima seção.

#### 4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Nesta seção, consta a análise e a discussão dos artigos de cada categoria construída, tendo a análise de conteúdo como método de análise. Bardin (2011) descreve que tendo-se à disposição resultados significativos e fiéis, pode-se propor inferências e adiantar

interpretações a propósito dos objetivos previstos – ou que digam respeito a outras descobertas inesperadas. Assim, a análise parte da inferência relacional entre os objetivos destacados no *corpus* produzido, com as fontes dos dados, passando-se à interpretação dessa inferência com os resultados apresentados, à luz do referencial teórico.

Triviños (2009), com referência ao método de análise de conteúdo aplicado no campo da pesquisa qualitativa, destaca seu uso nas mensagens escritas, pois estas são mais estáveis e constituem material objetivo ao qual é possível voltar todas as vezes que se desejar. Ressalta que no processo de inferência, o qual pode partir das informações que fornece o conteúdo da mensagem, ou de premissas que se levantam como resultado do estudo dos dados que apresenta a comunicação, a informação surge da apreciação objetiva da mensagem.

Para a compreensão da análise e da discussão, são trazidos ao texto, o objetivo e a fonte dos dados dos artigos, na sequência, a discussão considerando ainda as conclusões a que chegaram os pesquisadores dos artigos analisados.

#### 4.1. EVIDENCIAÇÃO

Hendriksen e Breda (1999) ao discutirem sobre a resolução de problemas contábeis, afirmam que é necessário observar a forma de raciocínio utilizado na elaboração de respostas corretas. Considerando a teoria como linguagem, discutem como uma primeira classificação, a noção de que a contabilidade é uma linguagem (linguagem dos negócios).

Para Ribeiro (2005) a evidenciação segregada dos eventos econômico-financeiros de natureza ambiental é uma das contribuições da contabilidade ao processo de preservação e proteção ambiental.

A partir dos achados da pesquisa, passou-se à análise e discussão dos dados. Em determinados momentos são reproduzidos recortes dos artigos, visando à compreensão do que é proposto em relação à contribuição da contabilidade ambiental na divulgação de informações ambientais.

As publicações que buscaram analisar fatores diversos na divulgação de informações relacionadas ao meio ambiente, tiveram as empresas brasileiras de capital aberto como fonte dos dados na maioria das pesquisas. Pressupõe-se que essa incidência está relacionada à facilidade e ao menor tempo dispendido na coleta dos dados, considerando que essas companhias têm o conjunto de seus relatórios publicados em sítios eletrônicos institucionais e nas suas próprias páginas da internet.

Dentre as publicações dessa categoria, apenas duas fizeram menção explícita ao referirem-se às Demonstrações Financeiras Padronizadas e Demonstrações Contábeis como fonte dos dados de pesquisa.

O Artigo 01 teve como objetivo de estudo “...analisar os fatores diferenciadores do nível de divulgação de informações voluntárias sobre o meio ambiente por companhias brasileiras de capital aberto pertencentes a setores de alto impacto ambiental”.

Como parte da análise do resultado consta a seguinte informação:

“Nota-se que a maioria das informações ambientais foram divulgadas no relatório de administração (74,37%) representadas por 673 sentenças, seguidas das notas explicativas (24,86%) representadas por 225 sentenças e por último nas demonstrações contábeis (0,77%) com apenas 7 sentenças evidenciadas”.

Observa-se que as informações ambientais expressas nas demonstrações contábeis não representam 1% do total da evidenciação. Outro fato que cabe destacar é que mesmo sendo informação derivada de demonstração contábil, não é possível afirmar que seja gerada pela contabilidade ambiental, pois se presume que a ocorrência desta, ampliaria o percentual de evidenciação.

A outra publicação (Artigo 05) que faz referência às demonstrações contábeis, teve como objetivo “...verificar de que forma as empresas brasileiras do segmento de adubos e fertilizantes têm classificado e evidenciado seus custos de natureza ambiental”.

Na leitura do objetivo acima transcrito, constata-se que se trata de empresas industriais e o termo “custos” são os gastos<sup>2</sup> recorrentes nesse segmento de indústria. Por serem eventos presentes nas operações das empresas pesquisadas, necessariamente devem ser evidenciados nas demonstrações contábeis do período a que se referem. No entanto, por estarem adjetivados com a expressão “de natureza ambiental”, assumem outra função no conjunto desses gastos. A análise do resultado apresenta uma clara evidência de que as empresas pesquisadas não utilizam a contabilidade ambiental para gerar as informações a serem repassadas a seus usuários, conforme constatou-se nos seguintes excertos:

“A análise do conteúdo informacional dos relatórios pesquisados indica que as informações ambientais fornecidas pelas empresas estão concentradas nas Notas Explicativas e no Relatório da Administração”.

“Apesar das informações ambientais e sociais retiradas das Notas Explicativas e Relatório da Administração da companhia EMPRESA A<sup>3</sup>, não foram encontradas classificação e evidenciação dos custos ambientais nos documentos citados, assim como nas Demonstrações Financeiras”.

“De forma similar, nos documentos coletados da empresa EMPRESA B também não foi encontrada evidenciação dos custos ambientais. A empresa possui um sistema de gestão ambiental, mas meramente por preocupação com o atendimento da legislação e normas ambientais, e, possivelmente, não por responsabilidade ambiental e social”.

“Com relação à EMPRESA C, não foram encontradas informações de cunho ambiental e social, somente acerca do desempenho econômico e financeiro da empresa. A EMPRESA D, assim como a EMPRESA A enfatiza a preocupação com as questões ambientais e sociais, porém também não evidencia os custos de natureza ambiental”.

Está expresso nos textos acima, que nenhuma das quatro empresas pesquisadas apresenta evidenciação dos custos ambientais de forma segregada dos demais custos operacionais.

Os autores da pesquisa concluíram que três empresas afirmaram terem tido no período analisado, investimentos com finalidades sociais e ambientais, entretanto nenhuma linha foi evidenciada nos relatórios contábeis.

É evidente que, as empresas ao exporem em seus relatórios a preocupação com as questões ambientais ou mesmo declararem que mantêm um sistema de gestão ambiental, tiveram gastos com esses eventos ou, ao contrário, somente estão dizendo o que não têm. Aceitando as afirmativas efetuadas por essas empresas, é consequência os gastos incorridos para manterem um sistema de gestão ambiental ou outros gastos (educação ambiental, reciclagem, certificações, etc), pois nada disso se efetiva sem o devido desembolso. Nessa ótica, a contabilidade necessariamente tem o registro da saída de caixa desses gastos e estes são informações relevantes para o usuário das demonstrações contábeis. Se não estão evidenciados nessas demonstrações, a contabilidade ambiental não se materializa, ficando somente na contabilidade tradicional.

Os demais artigos (oito), utilizaram como fonte de dados os seguintes documentos:

- (i) Relatórios da Diretoria – 1 incidência
- (ii) Relatórios de sustentabilidade – 2 incidências
- (iii) Notas explicativas – 5 incidências

---

<sup>2</sup> Componentes formadores do custo – materiais, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação.

<sup>3</sup> Os nomes originais das 4 empresas pesquisadas foram substituídos por EMPRESAS A, B, C e D.

- (iv) Relatórios da Administração – 4 incidências
- (v) Relatórios de referência – 1 incidência
- (vi) Relatórios ambientais – 1 incidência
- (vii) *Checklist* – 1 incidência

Constata-se que a maior incidência como a fonte de dados que deram suporte às análises recaiu nas Notas Explicativas-NE e no Relatório de Administração-RA. Conforme estabelecido na Lei das Sociedades por Ações, as NE são complementares às Demonstrações Contábeis para fornecer esclarecimentos necessários da situação patrimonial e dos resultados do exercício. Assim, as NE não são informações isoladas da contabilidade, mas sim derivadas dela, pois servem para auxiliar os usuários a compreender as demonstrações contábeis e a compará-las com demonstrações de outras entidades.

Por sua vez, o Relatório da Administração também é um importante complemento às demonstrações contábeis publicadas pela empresa, elaborado sob a responsabilidade da administração da instituição e no qual deve ser contemplado o mínimo de informações exigido pela Lei das Sociedades por Ações bem como outras exigências da Comissão de Valores Mobiliários-CVM, neste caso, para as sociedades de capital aberto. Entretanto, por ser um relatório descritivo, pode conter excesso de informações que não condizem com as exigências legais ou deixarem de expressar esclarecimentos que possibilitem aos usuários, a correta compreensão do ambiente de negócios e das práticas adotadas pela administração, reduzindo-se ao mero cumprimento legal, sem utilidade.

A seguir, excertos das considerações finais de alguns artigos com o propósito de relacionar o que as empresas estão evidenciando com a fonte dessas evidenciações:

No Artigo 05, lê-se que, “Em outras palavras, não foram encontradas informações destacadas nos Relatórios da Administração e nas Demonstrações Contábeis das companhias pesquisadas que fizessem menção, em termos quantitativos, do volume de recursos que têm canalizado para finalidades sociais e ambientais”.

“Complementarmente, no tange à classificação dos custos ambientais, verificou-se que as companhias pesquisadas classificaram os investimentos realizados em tecnologia, aquisição de equipamentos utilizados em produção menos poluente, entre outras aplicações, no Ativo Imobilizado, juntamente com os demais ativos, e não como Ativo Ambiental”.

O Artigo 11 indica que “Esse estudo objetivou verificar os fatores que influenciaram o nível do *disclosure* ambiental das empresas brasileiras no período de 2006 a 2010”.

“Esse resultado corrobora também com o estudo de Naser et al (2010) que investigaram os determinantes do *disclosure* socioambiental dos países em desenvolvimento e concluíram que o tamanho da companhia é o fator de maior impacto nesse tipo de *disclosure*, pois objetivam minimizar o custo de monitoramento para isso tendem a divulgar voluntariamente as informações ambientais”.

O Artigo 15, por sua vez, informa que “Para tal, realizou-se pesquisa descritiva, conduzida por meio de análise documental, com consulta ao balanço patrimonial, notas explicativas, relatórios de administração e relatórios de referência disponíveis no site da BM&FBovepa e *websites* das organizações. A amostra compreendeu as maiores empresas de cada setor econômico da BM&FBovespa, totalizando 50 empresas”.

“Assim, os resultados indicam que as práticas de governança corporativa contribuem para aumento da transparência e redução da assimetria de informações relacionadas às práticas ambientais nas empresas analisadas”.

Diante das considerações acima destacadas, bem como das demais a que chegaram seus autores, pode-se observar que a evidenciação ambiental predomina de forma voluntária. É recorrente em todos os estudos apresentados, que a evidenciação ambiental é um fato inquestionável, considerando ainda que é preocupação das empresas estarem alinhadas

com as boas práticas socioambientais. Entretanto, a contabilidade ambiental não é referenciada como o instrumento fomentador dessas evidências.

## 4.2. CONTABILIDADE AMBIENTAL

Os três artigos que compõem esta categoria, estabeleceram os seguintes objetivos respectivamente:

Artigo 07 - “analisar a ocorrência do tema Contabilidade Ambiental, nas publicações dos periódicos da área contábil, vinculados a instituições que possuem Programa de Pós-Graduação (PPG) em nível de Doutorado em Ciências Contábeis”.

Artigo 14 – “avaliar os aspectos e impactos ambientais de um hospital em termos de sustentabilidade, com o auxílio da Contabilidade Ambiental”.

Artigo 16 – “identificar o nível de conhecimento dos profissionais contábeis da Grande Florianópolis sobre a Contabilidade Ambiental”.

O Artigo 07 buscou em três periódicos, 575 publicações das quais apenas 23 apresentaram relação como tema “Contabilidade Ambiental, correspondendo a 4% do total de publicações. Na análise dos resultados, os autores explicitam essa constatação:

“O principal tema apresentado nos trabalhos refere-se à evidência das informações de natureza ambiental, representando mais de 50% da amostra selecionada. Os trabalhos que se apresentam com esse tema abordam principalmente que as informações de natureza ambiental são relatadas apenas de forma qualitativa em Notas Explicativas ou Relatório da Administração, ou seja, não existem relatórios financeiros ambientais”.

Destaca-se ainda das considerações o seguinte:

“Os trabalhos de uma forma geral indicam pequeno grau de relevância para as informações contábeis ambientais, apontando como causa a falta de quantificação e credibilidade, desta forma é evidente a despreocupação com a divulgação dessas informações”.

O Artigo 14 embora refira-se à Contabilidade Ambiental não utilizou esta ferramenta diretamente como fonte dos dados da pesquisa. Para processar a análise, os autores definiram a elaboração de indicadores, conforme se constata no trecho abaixo descrito:

“O critério [Indicadores contábeis] apresentou o mais baixo grau de sustentabilidade dentre os critérios pesquisados (17,65%). Especificamente, os subcritérios ‘Indicadores ambientais de bens, direitos e obrigações’ e ‘Indicadores de demonstração ambiental específica’ contribuíram para o desempenho deficitário. A organização não divulgou informação alguma de natureza ambiental em suas Notas Explicativas, tampouco fez uso do Balanço Social e/ou Balanço Ambiental. Além disso, os bens, direitos e obrigações inerentes à gestão ambiental encontram-se desprovidos de qualquer terminologia ambiental que os distinga daqueles utilizados na atividade principal do hospital”.

Nota-se que os indicadores acima identificados representaram baixo grau de sustentabilidade e desempenho deficitário, no caso dos indicadores ambientais de bens, direitos e obrigações e demonstração ambiental específica. Em suas considerações finais não foi feita nenhuma menção à Contabilidade Ambiental.

O Artigo 16 valeu-se da aplicação de um questionário estruturado para a coleta dos dados. O questionário foi aplicado a 42 contadores da Grande Florianópolis. Em sua conclusão, os autores constataram que:

“[...] 71,64% dos profissionais contábeis da Grande Florianópolis pesquisados, ainda não têm um conhecimento satisfatório das informações que se deve ter sobre o tema. Verificou-se que 21,65% responderam conhecer regularmente o tema e apenas 6,71% responderam que possuem conhecimento suficiente e excelente sobre a Contabilidade Ambiental. Ao serem abordados sobre as peculiaridades da Contabilidade Ambiental, como

Ativos, Passivos e Gastos Ambientais, a maior parte da amostra respondeu que seu conhecimento é insuficiente ou pouco suficiente”.

Mesmo cientes das limitações em relação à amostra do estudo, considerando o universo de contadores registrados no sistema CFC/CRC atualmente em torno de 310 mil profissionais, presume-se que o percentual de entrevistados que responderam possuir conhecimentos suficientes e excelentes sobre a Contabilidade Ambiental é muito baixo.

Na análise desses três artigos, fica evidente que a Contabilidade Ambiental ainda está longe de ser um instrumento capaz de fomentar a transparência no que se refere às informações socioambientais das empresas. Percebe-se que a evidenciação das informações de natureza ambiental, mesmo representando 50% das publicações, origina-se nas Notas Explicativas ou nos Relatórios da Administração.

#### **4.3. COMPARABILIDADE**

Nesta categoria estão incluídos três artigos, dos quais um trata de Relatórios de Sustentabilidade, Indicadores de desempenhos econômico, ambiental e social e dois referem-se a publicações voltadas para a evidenciação ambiental e contabilidade voltada para o segmento de Gestão Social e Ambiental.

Por se tratarem de objetivos distintos, foi realizada uma análise crítica de cada um, na qual se destacam os aspectos relevantes, a fim de inferir a contribuição da contabilidade ambiental no processo de evidenciação das informações ambientais.

O Artigo 02 tem como objetivo “[...] investigar a eventual presença de um processo isomórfico entre os indicadores socioambientais contidos nos relatórios anuais e de sustentabilidade das empresas que exploram a atividade de mineração”.

Embora este trabalho tenha utilizado a norma contábil NBC T 15, que trata da evidenciação de informações de natureza social e ambiental, na definição de indicadores a serem testados, não faz referência aos relatórios contábeis como fonte de dados, referindo-se somente a relatórios anuais e de sustentabilidade. Nesse sentido pode-se inferir que os dados levantados pela pesquisa não foram extraídos de um sistema estruturado na contabilidade ambiental.

O objetivo do Artigo 03 é “identificar e analisar o perfil das publicações em revistas brasileiras e espanholas por meio de um estudo comparativo”, partindo do tema “evidenciação ambiental”. Ressalta que a avaliação da evidenciação ambiental, sob a ótica da gestão, tem como objetivo possibilitar o exame das informações ambientais prestadas pelas empresas com o intuito de identificar a eficiência do que é informado, identificando pesquisadores neste pensar. Na seleção de artigos brasileiros e espanhóis para a análise, teve como uma das variáveis “o estudo centrado unicamente em contabilidade e evidenciação ambiental”. Assim, foram selecionados 103 artigos relacionados com evidenciação ambiental, sendo 42 internacionais, 40 do Brasil e 21 da Espanha. Na análise qualitativa, como contribuição teórico-metodológica no Brasil o estudo constata que “73% das pesquisas são feitas para traçar perfil das informações prestadas pelas empresas”.

O estudo apresentado no Artigo 09, buscou “identificar as mudanças ocorridas na produção científica brasileira em contabilidade voltada para o segmento de Gestão Social e Ambiental, publicada em periódicos no nível Qualis A, B e C, nos últimos 20 anos”. Como fonte de dados para a pesquisa, foram selecionados dez periódicos nacionais no sistema Qualis/Capes com conceito A, B e C, dos quais foram coletados oitenta artigos que fazem referências à Contabilidade Social e Ambiental, representando 15,84% da área das Ciências Contábeis. Como subárea da Gestão Social Ambiental, a “Contabilidade Ambiental” mostrou-se a temática de maior interesse por parte dos pesquisadores, representando 26% de todas as

publicações de artigos dos últimos vinte anos, seguida pela temática de “Responsabilidade Social e Ambiental”.

Os dois últimos artigos descritos anteriormente, voltados para as publicações da evidenciação ambiental e gestão social e ambiental, não traz explícita a contabilidade ambiental como propulsora da evidenciação das informações de natureza ambiental. Em uma análise contextualizada, pode-se afirmar que ambos os artigos ressaltam a “Contabilidade Ambiental” como fonte e resultado de pesquisa.

O Artigo 03 ao comparar o perfil de publicações brasileiras e espanholas define o “estudo centrado unicamente em contabilidade e evidenciação ambiental” como uma das variáveis de análise. Na fundamentação teórica, enfatiza que “a avaliação da evidenciação ambiental, sob a ótica da gestão, tem como objetivo possibilitar o exame das informações ambientais prestadas pelas empresas com o intuito de identificar a eficiência do que é informado”. Assim, ao se fazer uso das informações prestadas pelas empresas, é de se supor que essas informações são fidedignas e suportam uma avaliação técnica com base em parâmetros previamente estabelecidos. Dessa forma, a contabilidade como o banco de dados dos eventos ocorridos no curso de uma determinada gestão, é a ferramenta adequada para sistematizar as informações de natureza ambiental a serem divulgadas para os diversos usuários e, principalmente para a sociedade como um todo.

Já o Artigo 09 ao analisar as mudanças na produção científica brasileira em contabilidade voltada para o segmento de Gestão Social e Ambiental, no período de 1989 a 2008, apurou que a “Contabilidade Ambiental” foi o tema de maior incidência dentre os artigos analisados. Ao apresentar o referencial teórico, dentre outros, destaca a “Contabilidade Ambiental” e “Instrumentos contábeis de evidenciação da responsabilidade das empresas”, trazendo significativas afirmações, como se lê a seguir:

Contabilidade Ambiental objetiva “identificar, mensurar e esclarecer os eventos e transações econômico-financeiros que estejam relacionados com proteção, preservação e recuperação ambiental, ocorridos em um determinado período, visando à evidenciação da situação patrimonial de uma entidade”. (RIBEIRO. 2005, p. 45)

Além disso, o artigo enfatiza o fato de que as empresas precisam divulgar através de instrumentos contábeis toda a informação com relação as suas atividades, para informar os usuários sobre as contribuições para o desenvolvimento socioeconômico da comunidade. Por outro lado, acrescenta que no Brasil as informações de caráter ambiental são evidenciadas através da tradicional estrutura do Balanço Patrimonial e das Demonstrações de Resultados, lançadas nas contas de natureza ambiental, acompanhados dos demais complementos: Relatório da Diretoria e as Notas explicativas.

Fazendo-se uma observação mais amíúde dos trechos destacados acima, constata-se a relevância da contabilidade na divulgação de informações sobre a mutação do patrimônio aziendal. Sendo assim, é por meio dos relatórios contábeis que as empresas constituem as informações confiáveis, passíveis de auditoria, portanto com credibilidade, sobre as atividades relativas às questões de natureza ambiental.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa objetivou investigar e analisar que contribuições a contabilidade ambiental proporciona na evidenciação de informações ambientais através das Demonstrações Contábeis, utilizando como fonte de dados artigos sobre o tema, publicados em periódicos da área de Ciências Contábeis, com conceito qualis B1 e B2, no período de 2011 a 2014. Para

alcançar este objetivo, foram selecionados inicialmente 640 artigos publicados em oito periódicos no período de 2011 a 2014. Destes 640 artigos da área contábil, foram selecionados 21 artigos que atendiam as palavras-chave constantes nos títulos e definidas preliminarmente. Passou-se então à análise dos objetivos de cada artigo, donde constatando-se que cinco não estavam relacionados aos objetivos da pesquisa, restando 16 artigos como o *corpus* de análise. A proposta definida nos objetivos específicos de avaliar e discutir que contribuições a contabilidade ambiental ofereceu para as pesquisas apresentadas está coadunada com o referencial teórico e na percepção de que pouca ou nenhuma utilidade se tem da contabilidade ambiental. Essa percepção se materializa na investigação realizada, pois como foi analisado, não houve nenhuma publicação que apontasse a contabilidade ambiental, através dos relatórios contábeis como fonte dos dados. A evidenciação voluntária, através de relatórios de sustentabilidade ou mesmo em notas explicativas ou no relatório de administração, apontam para a falta de utilização da contabilidade ambiental.

Observou-se também, que há uma confusão terminológica no conteúdo de determinados artigos. Há referência inicial em relatar que serão analisados os relatórios contábeis das empresas X, Y, Z, por exemplo. Entretanto ao destacarem a fonte de coleta dos dados restringem-se aos relatórios de administração ou outros, que não são oriundos do sistema contábil. Ao leitor menos acostumado com essa linguagem, fica a falsa ideia de que as informações coletadas saíram da contabilidade ambiental, o que de fato não aconteceu.

Conclui-se finalmente que, embora o referencial teórico-metodológico sobre a contribuição da contabilidade ambiental sirva como ferramenta relevante para a divulgação de informações de natureza ambiental, na prática das empresas isso não ocorre. A falta de regulação e padronização para a evidenciação de informações ambientais é vista como um dos motivos para a baixa divulgação dessas informações. Considera-se ainda que se faz necessária na formação profissional do contador, para dar conta da relação empresa, sociedade e meio ambiente, a compreensão de uma educação ambiental que possibilite a transformação da realidade, em que seja possível expressar por meio dos registros contábeis e por consequência a divulgação de toda a interação ocorrida no processo de produção de bens e serviços.

## REFERÊNCIAS

ALTOÉ, S. M. L.; SILVA, P. Y. C. da; BARBOSA, J. da S.; ALMEIDA, L. B. de. Perfil das informações ambientais: um estudo exploratório em empresas dos setores siderúrgico e metalúrgico. **Revista Ambiente Contábil** – UFRN, Natal-RN. v. 5. n. 2, p. 209 – 228, jul./dez. 2013.

ARROYO, M. G. **Ofício de Mestre: imagens e autoimagens**. 14, ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2013.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Tradução: Luis Antero Reto, Augusto Pinheiro. São Paulo: Edições 70, 2011.

BRASIL. Lei nº 9.795 de 27 de abr. de 1999. Dispõe sobre a educação ambiental, institui a Política Nacional de Educação Ambiental e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 de abr. 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9795.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9795.htm)>. Acesso em: 24 ago. 2014.

CARNEIRO, J. D., RODRIGUES, A. T.; BUGARIM, M. C. C.; MORAEIS, M. L. S. de; FRANÇA, J. A.; BOARIN, J. J. Proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em Ciências Contábeis. **Fundação Brasileira da Contabilidade**, Brasília, 2008.

CHOUBEY, B.; PATTANAYAK, J K . Designing a Course Curriculum on Environmental Accounting: Viewpoint of Indian Stakeholders. **The IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices**, vol. XIII, n. 3, 2014.

COELHO, F. Q.; OTT, E.; PIRES, C. B.; ALVES, T. W. Uma análise dos fatores diferenciadores na divulgação de informações voluntárias sobre o meio ambiente. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 24, n. 1, p. 112-130, jan./mar. 2013.

FERREIRA, A. C. S. **Contabilidade Ambiental – uma informação para o desenvolvimento sustentável**. São Paulo: Atlas, 2003.

GRAY, R.H.; BEBBINGTON, K.J.; MCPHAIL, K. Teaching ethics in accounting and the ethics of accounting teaching: Educating for immorality and a possible case for social and environmental accounting education. **Accounting Education** 3(1), 51–75, 1994.

HENDRIKSEN. E. S., BREDA, M. F. V. **Teoria da Contabilidade**. Tradução: Antonio Zoratto Sanvicente, São Paulo: Atlas, 1999.

LOUREIRO, C. F. B. **Sustentabilidade e Educação: um olhar da ecologia política**. São Paulo: Cortez, 2012. (Coleção questões da nossa época, v. 39)

\_\_\_\_\_. **Trajetória e Fundamentos da Educação Ambiental**. São Paulo: Cortez, 2004.

MACÊDO, F. F. R. R.; MOURA, G. D. de; DAGOSTINI, L.; HEIN, N. Evidenciação Ambiental Voluntária e as Práticas de Governança Corporativa de Empresas Listadas na Bm&Fbovesp. **Contabilidade, Gestão e Governança** – Brasília, v. 16, n. 1, p. 3-18, jan./abr. 2013.

MATHEWS, M. R.. Some thoughts on social and environmental accounting education. **Accounting Education**, 10 (4), 335–352, 2001

PAIVA, P. R. de. **Contabilidade Ambiental – evidenciação dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção**. São Paulo: Atlas, 2003.

PROGRAMA NACIONAL DE EDUCAÇÃO AMBIENTAL - **ProNEA** / Ministério do Meio Ambiente, Diretoria de Educação Ambiental; Ministério da Educação. Coordenação Geral de Educação Ambiental. - 3. ed - Brasília : Ministério do Meio Ambiente, 2005.

RAUPP, F. M.; BEUREN I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

REIGOTA, M. **O que é Educação Ambiental**. 2. ed. São Paulo: Editora Brasiliense, 2009.

RIBEIRO, A. M.; CARMO, C. H. S.; CARVALHO, L. N. G. de. Evidenciação ambiental: regulamentar é a solução para falta de comparabilidade e objetividade? **Revista de Contabilidade e Organizações**. Universidade de São Paulo, São Paulo, 17, p.6-21, 2013.

RIBEIRO, M. de S. **Contabilidade ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2005

\_\_\_\_\_, M. de S. Contabilidade e Sustentabilidade. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul** - Porto Alegre, n. 15, p. 6-8, junho/2013.

SAUVÉ, L. Educação Ambiental: possibilidades e limitações. **Educação e Pesquisa**, São Paulo, v. 31, n. 2, p. 317-322, maio/ago. 2005.

SCHMIDT, P. **A classificação da contabilidade dentre os ramos do conhecimento humano**. Caderno de Estudos, São Paulo, FIPECAFI, v.10. 17, p.9-22, janeiro/abril 1998.

SILVA, E. de L.; SILVA, M. E. da S. Contabilidade Ambiental: um estudo sobre a percepção do profissional de contabilidade da região metropolitana de Belém acerca da sustentabilidade. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 19., 2012, Belém. **Anais...** Belém: CFC, 2012. Disponível em: <http://congressocfc.org.br/anais/fscommand/90C.pdf>. Acesso em 05/11/2015

SILVA. M. B. de; GRIGOLO, T. M. **Metodologia para a iniciação científica à prática da pesquisa e da extensão II**. Caderno Pedagógico. Florianópolis: Udesc, 2002.

SOARES, M. Para quem pesquisamos? Para quem escrevemos? **In: Para quem pesquisamos? Para quem escrevemos? O impasse dos intelectuais**. LEITE, R. G. (org). 3.ed. Coleção questões de nossa época; v. 31. São Paulo: Cortez, 2011.

TINOCO, J. E. P.; KRAEMER, M. E. P. **Contabilidade e gestão ambiental**. São Paulo: Atlas, 2004

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 2009.