



UNIVERSIDADE
ESTADUAL DE LONDRINA

KARINA ROCHA HENRIQUES GEHLEN

**A INSERÇÃO DO TEMA SUSTENTABILIDADE NO CURSO
DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA FEA/USP À LUZ DA TEORIA
INSTITUCIONAL**

Londrina
2017

KARINA ROCHA HENRIQUES GEHLEN

**A INSERÇÃO DO TEMA SUSTENTABILIDADE NO CURSO
DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA FEA/USP À LUZ DA TEORIA
INSTITUCIONAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Estadual de Londrina, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Luciano Gomes dos Reis

Londrina
2017

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do Programa de Geração Automática do Sistema de Bibliotecas da UEL

Gehlen, Karina Rocha Henriques.

A Inserção do Tema Sustentabilidade no Curso de Ciências Contábeis da FEA/USP à Luz da Teoria Institucional / Karina Rocha Henriques Gehlen. - Londrina, 2017.
158 f.

Orientador: Luciano Gomes dos Reis.

Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Estadual de Londrina, Centro de Estudos Sociais Aplicados, Programa de Pós- Graduação em Administração, 2017.
Inclui bibliografia.

1. Teoria Institucional - Tese. 2. Sustentabilidade - Tese. 3. Graduação - Tese. 4. Ciências Contábeis - Tese. I. Reis, Luciano Gomes dos. II. Universidade Estadual de Londrina. Centro de Estudos Sociais Aplicados. Programa de Pós-Graduação em Administração. III. Título.

KARINA ROCHA HENRIQUES GEHLEN

**A INSERÇÃO DO TEMA SUSTENTABILIDADE NO CURSO DE
CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA FEA/USP À LUZ DA TEORIA
INSTITUCIONAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Estadual de Londrina, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Administração.

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Prof. Dr. Luciano Gomes dos Reis
Universidade Estadual de Londrina – UEL

Prof^a. Dr^a. Thais Accioly Baccaro
Universidade Estadual de Londrina – UEL

Prof. Dr. Daniel Ramos Nogueira
Universidade Estadual de Londrina – UEL

Londrina, 31 de janeiro de 2017.

AGRADECIMENTOS

Gostaria primeiramente de fazer os agradecimentos acadêmicos:

Ao meu orientador, professor Dr. Luciano Gomes dos Reis, por estar presente em todas as etapas desse percurso e, suas preciosas considerações.

Aos membros da banca de qualificação e defesa: professora Dr^a. Thais Accioly Baccaro e professor Dr. Daniel Ramos Nogueira que contribuíram de forma única para o aprimoramento dessa pesquisa.

Ao departamento do curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo (FEA/USP) pela calorosa recepção e valiosa contribuição, por parte da coordenação, professores e demais envolvidos nessa pesquisa.

Agradeço também aos professores do Mestrado Acadêmico do PPGA-UEL, pois foram responsáveis por boa parte da aquisição do conhecimento, que resultou nesse trabalho, além de contribuírem em muito para o meu crescimento pessoal. Por fim, aos meus colegas de classe pelas excelentes discussões e reflexões fomentadas durante o curso.

Tenho o orgulho de dizer que esse trabalho só foi possível ser concluído graças ao apoio incondicional da minha família. Meus pais foram os responsáveis por auxiliar nas minhas viagens, tanto para pesquisa quanto para o cumprimento do regimento do curso. Deixo aqui meu agradecimento póstumo ao meu padrinho Adelino Vieira que, mesmo não estando mais entre nós, me favoreceu por meio dos meus pais.

Por último, e, o mais importante dos agradecimentos está o apoio do meu marido Alexander Gehlen de Lima, que da maneira mais corajosa possível proveu nossa pequena família por dois anos, mesmo enfrentando muitas dificuldades. Faltam-me palavras para expressar o apoio, atenção, incentivo e palavras reconfortantes nas horas mais difíceis. Não poderia deixar de mencionar a paciência dos meus filhos peludos que aguardavam ao lado computador a hora de sua refeição. Essa etapa da minha vida pôde ser concluída por causa de uma série de combinações, dentre elas o ingrediente mais doce: o amor.

*Primeiro foi necessário civilizar o homem
em relação ao próprio homem.
Agora é necessário civilizar o homem
em relação à natureza e aos animais.
(Victor Hugo)*

GEHLEN, Karina Rocha Henriques. A Inserção do Tema Sustentabilidade no Curso de Ciências Contábeis da FEA/USP à Luz da Teoria Institucional. 2017. 158 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2017.

RESUMO

Desde a década de 1960 o tema Sustentabilidade tem ganhado espaço em diversas áreas do conhecimento. O campo ainda é divergente com relação ao conceito, fato que culmina em inúmeras discussões sobre como se daria as mudanças necessárias para uma sociedade mais sustentável. Como um dos difusores de conhecimento se tem a educação formal e, mais especificamente a educação superior, responsável por formar os indivíduos, que irão atuar nas mais diversas profissões, perpetuando o conhecimento adquirido. Partindo da importância do tema e das organizações na sociedade contemporânea, esse trabalho tem por objetivo compreender o processo de institucionalização do tema sustentabilidade em uma instituição de ensino superior no curso de Ciências Contábeis. Tal escolha se justifica devido ao fato da contabilidade ser o intermediário entre as práticas empresariais e a sociedade. A Teoria Institucional foi o pilar para analisar em qual nível de institucionalização o tema se encontra com base no trabalho de Tolber e Zucker (1999) que conceituam três níveis dentro desse processo: habitualização, objetificação e sedimentação. A partir da identificação do nível em que se encontra o tema sustentabilidade, foi feito um mapeamento para distinguir qual a natureza do conceito de sustentabilidade o curso aborda, com base no trabalho de Hopwood, Mellor e O'Brien (2005), ou seja, voltado para mudanças sociais de caráter incremental do status quo, reformista ou transformação radical. Essa pesquisa é de natureza qualitativa com tipo estudo de caso único. A análise dos dados foi feita por meio de análise de conteúdo utilizando documentos e entrevista semiestruturada. As categorias de análise foram selecionadas a partir do referencial teórico desse trabalho formado por Teoria Institucional, Sustentabilidade e Educação para Sustentabilidade com ênfase em Ciências Contábeis. Como contribuição se espera que esse trabalho possa auxiliar outros cursos na inserção da sustentabilidade em suas matrizes curriculares além de demonstrar a aplicabilidade empírica da Teoria Institucional dentro de uma instituição de ensino. Os resultados alcançados demonstram que o tema sustentabilidade no curso de Ciências Contábeis do caso estudado está semi-institucionalizado em transição para o institucionalizado. A natureza do conceito de sustentabilidade adotado pelo curso possui características de manutenção do status quo e reformista e, por fim concluiu-se que a disciplina que aborda sustentabilidade tem atributos mais holísticos e interdisciplinares do que o curso de contabilidade como um todo.

Palavras-chave: Teoria institucional. Sustentabilidade. Ciências contábeis.

GEHLEN, Karina Rocha Henriques. **Sustainability theme insertion in the FEA/USP Accounting Course in Light of Institutional Theory**. 2016. 158 p. Dissertation (Master in Administration) - State University of Londrina, Londrina, 2017.

ABSTRACT

Since the 1960s the theme Sustainability has acquire ground in several areas of knowledge. The field is still divergent with respect to the concept, culminating in numerous discussions about how the necessary changes would be made for a more sustainable society. As one of the knowledge diffusers has formal education and specifically higher education responsible for training individuals who will work in various professions, perpetuating the knowledge acquired. Starting from the importance of the topic and organizations in contemporary society this study aims to understand the process of institutionalization of sustainability theme in Accounting undergraduate degree. Such a choice is justified by the fact that accounting is the intermediary between business practices and society. Institutional Theory was the pillar to analyze institutionalization level of the subject, based on the work of Tolber and Zucker (1999) who conceptualize three levels within this process: habitualization, objectification and sedimentation. From the identification of the level of sustainability theme, a mapping was made to distinguish the nature of the concept of sustainability the course addresses, based on the work of Hopwood, Mellor and O'Brien (2005), that is, aimed at social changes of an incremental character of the status quo, reformist or radical transformation. This research is a qualitative study with single case type. The data analysis was done through content analysis using documents and semi-structured interview. The analysis categories were selected from the literature review of this work formed by Institutional Theory, Sustainability and Education for Sustainability with an emphasis in Accounting. As a contribution is expected that this work may help other courses in the integration of sustainability into their curriculum matrices besides demonstrating the empirical applicability of the Institutional Theory within an educational institution. The results show that the sustainability theme in the course of Accounting in the case studied is semi-institutionalized in transition to the institutionalized. The nature of the concept of sustainability adopted by the course has characteristics of maintaining the status quo and reformist. Finally, it was concluded that the discipline that addresses sustainability has more holistic and interdisciplinary attributes than the accounting course as a whole.

Keywords: Institutional theory. Sustainability. Accounting.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AACSB	The Association to Advance Collegiate Schools of Business
AICPA	The American Institute of CPAs
ARWU	Academic Ranking of World Universities
CC	Ciências Contábeis
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CFE	Conselho Federal de Educação
CNE/CES	Conselho Nacional de Educação/ Câmara de Educação Superior
CNEA	Conferência Nacional de Educação Ambiental
CT	Comunicado Técnico
DB	Declaração de Brasília
DT	Declaração de Talloires
EA	Educação Ambiental
EDS	Educação para o Desenvolvimento Sustentável
EntA	Entrevistado A
EntB	Entrevistado B
EntC	Entrevistado C
EntD	Entrevistado D
EntE	Entrevistado E
EntF	Entrevistado F
EntG	Entrevistado G
EntH	Entrevistado H
EpS	Educação para a Sustentabilidade
FCEA	Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas
FEA	Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis
FEA/USP	Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuárias e Financeiras
GRI	Global Report Initiative
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ICEC	Instituto de Ciências Econômicas e Comerciais
IES	Instituições de Ensino Superior
IFAC	International Federation of Accountants

IIRC	International Integrated Reporting Council
IMA	Institute of Management Accountants
INEP	Instituto de Estudos e Pesquisas Educacionais
LDB	Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional
MCT	Ministério da Ciência e Tecnologia
ME	Modernização Ecológica
MEC	Ministério da Educação
MINC	Ministério da Cultura
MMA	Ministério do Meio Ambiente
NECMA	Núcleo de Estudos em Contabilidade e Meio Ambiente
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ODS	Objetivos do Desenvolvimento Sustentável
ONG	Organização não Governamental
ONU	Organização das Nações Unidas
PNUMA	Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente
PPP	Projeto Político Pedagógico
ProNEA	Programa Nacional de Educação Ambiental
RI	Relato Integrado
TECLE	Termo de Consentimento Livre e Esclarecido
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
ULSF	Association of University Leaders for a Sustainable Future
UNESCO	Organização das nações unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura
USP	Universidade de São Paulo
WCED	World Commission on Environment and Development

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 –	Fluxo de construção da estrutura do trabalho	22
Figura 2 –	Processos inerentes à institucionalização.....	34
Figura 3 –	Distribuição de indicação dos entrevistados	83
Figura 4 –	Mapeamento do tema sustentabilidade dentro do curso de CC da FEA/USP em relação ao nível de institucionalização com a natureza de EA ou EDS oferecidos	133
Figura 5 –	Nível do ensino de sustentabilidade dentro curso de CC da FEA/USP.....	134

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	– Estágios da institucionalização e dimensões comparativas	37
Quadro 2	– Correntes de pensamento sobre o desenvolvimento sustentável	45
Quadro 3	– Histórico da Educação Ambiental no Brasil e principais encontros mundiais.....	46
Quadro 4	– Problemáticas da Educação Ambiental e vertentes do desenvolvimento sustentável	50
Quadro 5	– Problemáticas da Educação Ambiental no ensino formal.....	52
Quadro 6	– 10 Passos da Declaração de Talloires	55
Quadro 7	– Resumo das produções acadêmicas sobre sustentabilidade e educação no ensino superior	59
Quadro 8	– Teses e Dissertações: institucionalização, sustentabilidade e graduação	61
Quadro 9	– Resumo das publicações sobre sustentabilidade, educação e contabilidade	72
Quadro 10	– Contribuição dos entrevistados para a pesquisa.....	84
Quadro 11	– Definições das categorias de análise.....	86
Quadro 12	– Definições operacionais	87
Quadro 13	– Síntese do procedimento metodológico	90
Quadro 14	– Quadro de correspondência entre disciplinas do Currículo Mínimo Federal e da Estrutura Curricular	97
Quadro 15	– Identificação dos estágios de institucionalização e dimensões comparativas	120
Quadro 16	– Definição da natureza do conceito de sustentabilidade do curso.....	132
Quadro 17	– Resultados alcançados de acordo com os objetivos da pesquisa	135

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
1.1	OBJETIVO GERAL.....	19
1.1.1	Objetivos Específicos.....	19
1.2	JUSTIFICATIVA	19
2	REFERENCIAL TEÓRICO	23
2.1	TEORIA INSTITUCIONAL	23
2.1.1	Processo de Institucionalização	32
2.2	SUSTENTABILIDADE: CONTEXTO, CONCEITOS E CRÍTICAS.....	38
2.2.1	Educação Ambiental ou para o Desenvolvimento Sustentável.....	45
2.2.2	Educação Ambiental ou para o Desenvolvimento Sustentável no Ensino Superior.....	54
2.2.3	Sustentabilidade e Contabilidade.....	62
2.2.3.1	Relatórios de sustentabilidade.....	74
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	78
3.1	CLASSIFICAÇÃO GERAL DA PESQUISA	78
3.1.1	Delimitação da Pesquisa e Seleção do Caso	79
3.1.2	Coleta de Dados	81
3.2	PROCEDIMENTOS PARA ANÁLISE DOS DADOS	85
4	ANÁLISE DOS DADOS	91
4.1	HISTÓRICO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS.....	91
4.2	ANÁLISE DOS PROJETOS PEDAGÓGICOS.....	96
4.3	PROCESSO DE INSERÇÃO DO TEMA SUSTENTABILIDADE	105
4.3.1	Identificação do Isomorfismo	110
4.3.2	Habitualização, Objetificação e Sedimentação	114
4.3.3	Educação para Sustentabilidade na Contabilidade	121
4.3.4	Conceito de Sustentabilidade.....	129
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	136

REFERÊNCIAS	140
ANEXOS	151
ANEXO A – Número de alunos matriculados nas disciplinas de sustentabilidade	152
APÊNDICES	153
APÊNDICE A – Questões para entrevista semiestruturada	154
APÊNDICE B – Protocolo do estudo de caso	155

1 INTRODUÇÃO

A partir do século XIX iniciam-se algumas ações e estudos sobre a relação do homem e meio ambiente. Apesar de gradual e lento, foi a partir das décadas 1960 e 1970 que surgem estudos voltados para os problemas de degradação ambiental. Em 1972 a Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente Humano, realizada em Estocolmo, já recomendava um plano de ação no qual o ser humano deveria ser capaz de viver em harmonia com o meio ambiente (BARBIERI, 2004).

Inúmeros encontros ocorreram desde então, embora o que mais se destaque seja o relatório elaborado pela Comissão Mundial para o Meio Ambiente e Desenvolvimento, que em 1987 apresenta o informe *Nosso Futuro Comum*, no qual divulgou o termo “desenvolvimento sustentável”, como aquele que satisfaz as necessidades das gerações presentes sem comprometer as necessidades das gerações futuras de satisfazerem suas próprias necessidades.

Contudo, esse conceito tem recebido críticas (FOLADORI, 2001; O’CONNOR, 2000; DOVERS, 1997; SEGHEZZO, 2007). Outros encontros se destacam: Conferência sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento (Agenda 21) que tratou da Educação Ambiental para as sociedades sustentáveis e a Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável, respectivamente em 1992 e 2012. Em 1997 o tratado entre países para redução de gases nocivos à atmosfera, conhecido como Protocolo de Quioto buscava a diminuição do aquecimento global, assunto que se repetiu em 2015 com a COP21 na França, tendo a participação de 195 países.

Desse modo, a educação possui papel importante no cenário apresentado, tanto que entre 2005 e 2014 a Assembleia Geral das Nações Unidas proclamou a Década da Educação para o Desenvolvimento Sustentável (EDS), com objetivo de “integrar os valores inerentes ao desenvolvimento sustentável em todos os aspectos da aprendizagem com o intuito de fomentar mudanças de comportamento que permitam criar uma sociedade sustentável e mais justa para todos” (UNESCO, 2005, p. 17). O plano de ações elaborado pela Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura (UNESCO), define características da educação para o desenvolvimento sustentável, devendo partir da educação fundamental até o ensino superior, no qual as Universidades se constituem “lugares de pesquisa e aprendizagem

para o desenvolvimento sustentável e como iniciadores e polos de atividades nas suas comunidades e também nacionalmente” (UNESCO, 2005, p. 61).

No Brasil a Lei 9.795 de 1999 implantou a exigência de educação ambiental em todos os níveis de ensino, sendo este componente essencial e permanente da educação. De acordo com o art. 4º alguns dos princípios básicos da educação ambiental são de enfoque humanista, holístico, democrático e participativo; a concepção do meio ambiente em sua totalidade, considerando a interdependência entre o meio natural, o socioeconômico e o cultural, sob o enfoque da sustentabilidade.

A legislação, conforme visto, implanta a educação ambiental em todos os níveis de conhecimento, no entanto para este trabalho será focado apenas no ensino superior, em corroboração com estudos que abordam o papel da Instituição de Ensino Superior responsável por educar futuras gerações tomadoras de decisão (JACOBI; RAUFLET; ARRUDA, 2011). Segundo Brubacher (1983) as universidades são vistas pela sociedade como instituições que podem buscar conhecimento e verdade, aplicando tais conhecimentos para resolução de problemas sociais complexos.

Nesse contexto, a Declaração de Talloires (DT) foi a primeira tentativa de promover a sustentabilidade no ensino superior (JACOBI; RAUFLET; ARRUDA, 2011). O relatório foi emitido na Conferência com a participação de presidentes de diversas instituições, no início da década de 1990, na França. Tal documento consiste em um plano de ações que as Instituições de Ensino Superior (IES) devem tomar para um futuro sustentável.

Conforme o cenário apresentado o desafio principal é o papel das instituições como facilitadoras do processo, responsável por reforçar os argumentos que contribuirão para a construção de uma sociedade sustentável (JACOBI, 2003). O que se percebe é uma adesão por parte das universidades em inserir o tema sustentabilidade em diversas áreas do conhecimento, incluindo cursos da área de negócios como Administração e Ciências Contábeis (JACOBI; RAUFLET; ARRUDA, 2011; SARAVANAMUTHU, 2013, GONÇALVES-DIAS; HERRERA; CRUZ, 2013).

É possível apontar diversos estudos que tratam da inserção dos estudos sobre sustentabilidade nos cursos de Administração (JACOBI, 2003; JACOBI; RAUFLET; ARRUDA, 2011; GONÇALVES-DIAS; HERRERA; CRUZ, 2013; BELTRAME, 2015). No entanto, ao se falar sobre os cursos de Ciências Contábeis há diferenças de

abordagem. A princípio a questão ambiental era considerada apenas para contabilizar passivos e ativos ambientais, com preocupação de identificar e registrar eventos contábeis que envolviam a interação da empresa com o meio ambiente (MARTENDAL et al., 2012).

Devido ao fato anteriormente citado, há críticas sobre como o curso de Ciências Contábeis desenvolve as aptidões dos alunos, cursos estes voltados apenas para habilidade técnica da profissão, ou seja, gestão econômica e financeira, objetivando a primazia acionista, satisfazendo suas necessidades econômicas e tendo o meio ambiente apenas como fonte de recursos (CHULIÁN, 2011). Assim, para que se possa proteger o interesse público é necessária uma mudança no quadro do ensino em contabilidade (GRAY; COLLISON, 2002), utilizando-se dos formatos atuais e inserindo competências críticas, transdisciplinares e comunicativas auxiliando na transformação da disciplina (SARAVANAMUTHU, 2015).

A introdução do tema sustentabilidade nos cursos de contabilidade envolve questões muito complexas como apontado por Gray e Collison (2002). Para os autores, os obstáculos vão desde a adesão por parte do corpo docente, que pode não ser capaz ou não querer prover a base para este tipo de ensino, assim como os alunos, que buscam nos cursos de contabilidade um meio de obter sucesso na carreira. Sendo que, muitas vezes não se interessam por contabilidade social ou ambiental. Dentre os alunos que optam por esse tipo de disciplina o fazem por questões de princípios pessoais e não visando uma carreira de sucesso (GRAY; COLLISON, 2002).

Entretanto, mesmo formando em competências técnicas, os cursos de contabilidade no ensino superior podem auxiliar os estudantes a desenvolverem capacidade de contribuir para os interesses da empresa e do público em geral, como futuros profissionais (CHULIÁN, 2011). Nesse contexto, a função do contador nas organizações auxilia no desenvolvimento de práticas sustentáveis e mudanças sociais significativas, uma vez que as organizações são uma extensão da sociedade.

Essa mesma premissa se aplica às instituições de ensino, sendo que é fundamental a perspectiva interdisciplinar da comunidade acadêmica (JACOBI, 2003), responsável por potencializar o engajamento de diversos sistemas do conhecimento. De acordo com Morais, Oliveira e Souza (2014) a capacidade de resiliência das

organizações depende do nível de flexibilidade e da possibilidade da formação e consolidação da institucionalização das práticas sustentáveis.

Para tal, a institucionalização que, de acordo com Meyer e Rowan (1977), se trata de processos sociais aos quais assumem novo *status* tanto no pensamento quanto na ação social, será utilizada como instrumento de análise empírica nessa pesquisa. De acordo com Carvalho, Vieira e Goulart (2012) a Teoria Institucional oferece compreensões úteis para os fenômenos sociais em contextos e épocas distintas. Para entender uma instituição é preciso compreender o processo histórico em que foi produzida, além das instituições serem responsáveis por controlar a conduta humana e estabelecer padrões de conduta previamente definidos (BERGER; LUCKMANN, 1967).

Por conseguinte, toda organização possui graus de institucionalização de normas e regras, que são seguidas ou por coerção ou por incorporação destas normas. Nos ambientes incertos e restritos, as organizações tendem a se homogeneizar em estrutura, cultura e resultado (DIMAGGIO; POWELL, 1983). Hoje, as mudanças organizacionais ocorrem como processo de similaridade entre as organizações não as deixando necessariamente mais eficientes, fato este que ocorre por meio da estruturação (DIMAGGIO; POWELL, 1983). Esses elementos de estrutura formal são considerados por Meyer e Rowan (1977) como manifestações de poderosas regras institucionais, funcionando como mitos altamente racionalizados e obrigatórios em determinadas organizações.

Devido à capacidade da Teoria Institucional de demonstrar a relação organização e ambiente, ela se torna um instrumento de análise para explicar como ocorrem transformações institucionais em resposta ao seu ambiente interno e externo em busca de legitimação.

Conforme o contexto apresentado tem-se a seguinte questão de pesquisa: como ocorre o processo de institucionalização do tema sustentabilidade em uma instituição de ensino superior no curso de Ciências Contábeis? Para responder a tal investigação é preciso a observância de alguns objetivos.

1.1 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral deste trabalho é compreender o processo de institucionalização do tema sustentabilidade em uma instituição de ensino superior no curso de Ciências Contábeis.

1.1.1 Objetivos Específicos

- Verificar como ocorreu a inserção do tema sustentabilidade no Curso de Ciências Contábeis do caso analisado.
- Identificar qual o tipo de isomorfismo se apresentou no caso.
- Distinguir a natureza do conceito de sustentabilidade adotado pelo curso.
- Analisar qual o nível de institucionalização do tema sustentabilidade no curso.

1.2 JUSTIFICATIVA

As discussões sobre as propostas educacionais voltadas ao meio ambiente enfatizam aspectos técnicos e biológicos englobando educação e questão ambiental, em detrimento das dimensões políticas e éticas (LIMA, 1999). Assim, o tecnicismo é responsável por reduzir, simplificar e deformar a temática ambiental de multidimensionalidade complexa para algo unidimensional. Lima (1999) enfatiza que não se deve negar a dimensão técnica, mas que esta deve e é subordinada à política e aos critérios éticos que elaboram e implementam respostas aos problemas socioambientais.

Quando se volta para examinar a educação e a prática contábil aparecem duas grandes tensões (GRAY; COLLISON, 2002), ou seja: a contabilidade está tão embutida nas estruturas da modernidade que as questões ambientais são vistas como problemas marginais; a segunda tensão é que a educação na contabilidade sofre entre dois papéis: o de inclusão de conhecimentos técnicos e o de desenvolver amplitude crítica e educacional (transcendentes). Os autores apontam ainda que há uma dicotomia entre os propósitos da contabilidade entre servir os interesses dos clientes ou servir ao interesse

público (GRAY; COLLISON, 2002, ZULKIFLI, 2011). Outro aspecto apontado pelos autores é que se trata de uma profissão na qual a maioria nunca recebeu qualquer tipo de educação e sim treinamento.

Para mudar este quadro e passar a defender o interesse público, a educação contábil deve equipar os futuros graduandos com competências comunicativas críticas e transdisciplinares (SARAVANAMUTHU, 2015). Hahn e Reimsbach (2014) apontam que a sustentabilidade é um assunto relevante para os estudantes das escolas de negócio, sendo isso uma conquista, mas questionam se os futuros gestores examinam as informações e não só se “apaixonam” superficialmente pela ideia de sustentabilidade. Para os autores a gestão educacional deve abordar essas tendências à primeira vista opostas (HAHN; REIMSBACH, 2014).

Conforme dados do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) no Brasil há mais de 500 mil profissionais na área contábil. O último censo divulgado pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais (INEP, 2014), mostra que o curso de Ciências Contábeis foi o quarto curso mais procurado no ano de 2013, com 328.031 alunos matriculados, após os cursos de Administração, Direito e Pedagogia. De acordo com os registros do Ministério da Educação (MEC, 2015) 1440 instituições de ensino superior, estão autorizadas a ofertar o curso de Ciências Contábeis em todo o Brasil, entre aulas presenciais e à distância.

Apesar da Lei 9.795/99 instituir a obrigatoriedade da inserção de educação ambiental em todos os níveis de educação formal e informal, a presença da sustentabilidade nos cursos de Ciências Contábeis ainda é pequena no conteúdo programático das instituições (ROVERE; ANDRADE; BARATA, 2006). Essa realidade se aplica mesmo com um conteúdo mais tecnicista, como a Contabilidade Ambiental (DALLABONA; CUNHA; RAUSCH; 2012). Além disso, conforme Reis e Tarifa (2014), os temas mais abordados em periódicos são de evidenciação ambiental e contabilidade ambiental. Dentre os outros tópicos apresentados pelos autores, não há menção de contabilidade e sustentabilidade com o foco educacional.

Embora o estudo de Beltrame (2015) “A Institucionalização da sustentabilidade no curso de Administração” apresente o caso da área de administração, é possível identificar a existência de um nicho ainda a ser explorado e aprofundado. Com o intuito de aprimorar a discussão da necessidade de inserção da sustentabilidade, em todos os

âmbitos educacionais, especificamente nos níveis de graduação e, a importância da formação do profissional, consciente e crítico, no que tange às relações sociais, econômicas e ambientais, para a formação do contador.

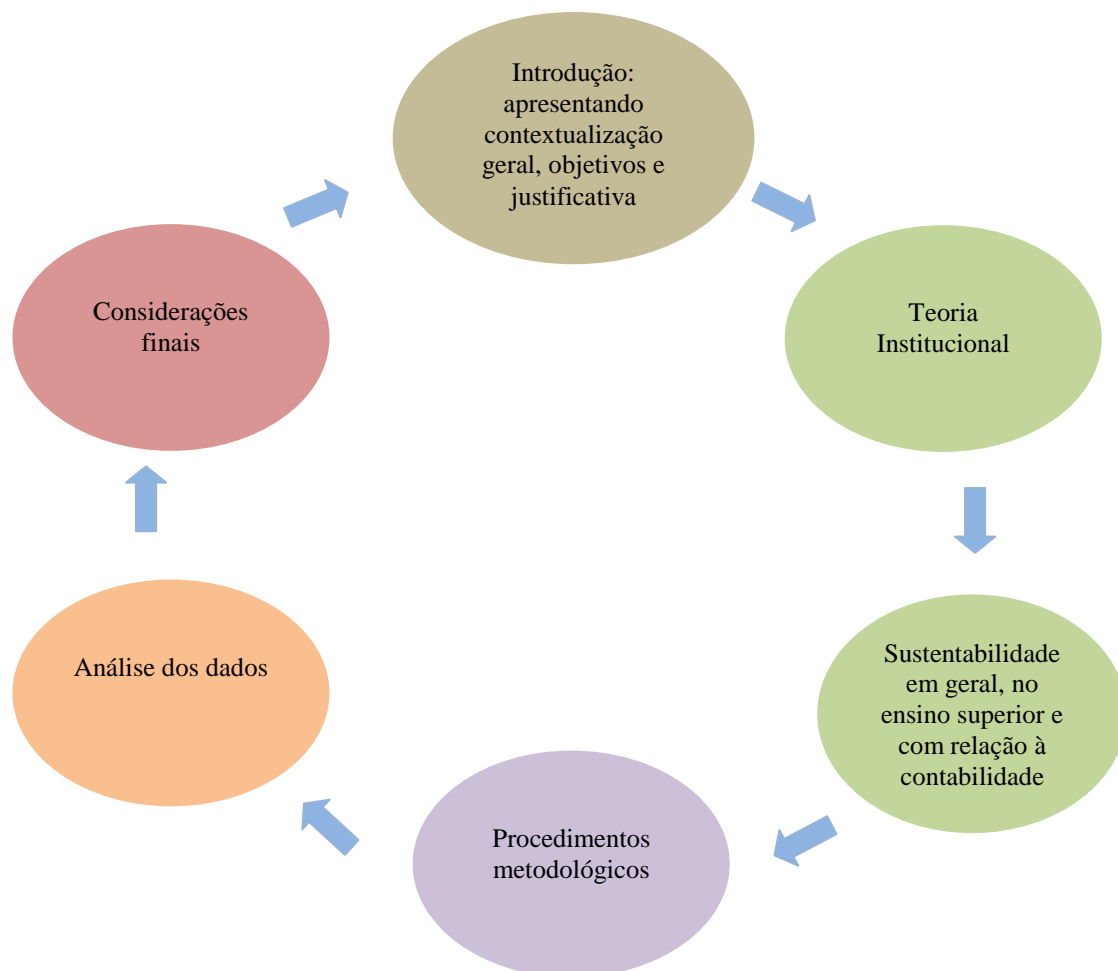
Portanto, a contribuição prática desse trabalho é servir de base, para que outros cursos de graduação possam utilizar os processos de institucionalização, para inserir o tema sustentabilidade em seus projetos pedagógicos, se constituindo assim em uma ferramenta útil na análise das implicações positivas e negativas, que envolvem tal processo.

Como contribuição teórica, esse trabalho utiliza a Teoria Institucional como instrumento de análise da inserção da sustentabilidade em um curso de graduação e, torna-se possível mostrar a aplicabilidade da teoria, de modo empírico, além do nível organizacional empresarial, adentrando no ambiente educacional.

Assim, uma investigação sobre como a sustentabilidade vem se institucionalizando nos cursos de Ciências Contábeis, possui relevância no campo da educação de ensino superior. Tratando-se de uma disciplina formadora de profissionais que irão atuar diretamente ao lado de gestores, sendo as informações contábeis, de cunho econômico, social e ambiental responsáveis pelo auxílio na tomada de decisão, tão logo, importantes para a sociedade como um todo. Nesse sentido, a Teoria Institucional oferece um prisma factível para o estudo em questão, possibilitando uma leitura analítica de como pode ocorrer este processo.

Este trabalho será apresentado com a seguinte divisão: introdução, tendo esta os objetivos geral/específicos e justificativa; referencial teórico abarcando a teoria institucional, sustentabilidade e educação para sustentabilidade em geral, adentrando no ensino superior e, por fim, com relação à contabilidade; procedimentos metodológicos, apresentação e análise dos dados e considerações finais. A Figura 1 (a seguir) apresenta o fluxo de construção da estrutura do trabalho.

Figura 1: Fluxo de construção da estrutura do trabalho



FONTE: Elaborado pela autora

Nesse seguimento, o próximo capítulo trata da fundamentação teórica do trabalho que foi construído em dois tópicos principais: Teoria Institucional e Sustentabilidade.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico deste trabalho é constituído de duas seções bases com suas respectivas subseções. A primeira é referente à teoria base do trabalho, ou seja, Teoria Institucional e os Processos de Institucionalização. É por meio desta teoria que será analisado como se deu o processo de institucionalização da temática Sustentabilidade em um curso de graduação de Ciências Contábeis. A segunda seção do trabalho é referente às discussões, críticas e problemáticas pertinentes à questão da Sustentabilidade, Educação Ambiental (EA) ou para Sustentabilidade (EDS) e, por fim, a questão da Sustentabilidade aplicada aos cursos de Ciências Contábeis. Esse capítulo possui relevância, pois a partir dele serão retiradas as categorias de análise para o caso estudado.

2.1 TEORIA INSTITUCIONAL

As organizações são levadas a incorporar determinadas práticas e procedimentos que são definidos por conceitos racionalizados e que prevalecem do trabalho organizacional e institucionalizado na sociedade (MEYER; ROWAN, 1977). Nessa perspectiva, os autores apontam que as organizações formais são geralmente entendidas como sendo sistemas de atividades que são controladas e coordenadas por meio do surgimento do trabalho incorporado em redes complexas de relações (MEYER; ROWAN, 1977).

De acordo com isso, na visão sistêmica-estrutural, os componentes básicos de uma estrutura são os papéis, eles determinam comportamentos, assim, “Os indivíduos são, portanto, absorvidos como componentes de uma coletividade interdependente – um sistema estruturado e engrenado, que molda e determina o comportamento deles” (ASTLEY; VAN de VEN, 2005, p. 55). Segundo Berger e Luckmann (2011) a existência humana é decorrente de um contexto que envolve ordem, direção e estabilidade.

Dessa forma, a ordem social precede o desenvolvimento individual orgânico, sendo assim, “a realidade da vida humana é partilhada com outros” (BERGER;

LUCKMANN, 2011, p. 46). Conforme a visão de ação coletiva (ASTLEY; VAN de VEN, 2005) concebe a sociedade como uma construção guiada tanto por escolhas quanto por propósitos coletivos. Tais relações face a face, segundo os autores, não aceitam padrões rígidos a esta interação, logo os padrões devem ser modificados continuamente por meio de intercâmbios sutis e variáveis de significados.

Todas estas visões apresentadas sobre a noção de organizações envolvendo processos sociais e atores sociais independentes não foram conhecidos até o trabalho de Merton (1948). Seus estudos e de seus alunos tinham o foco na dinâmica da mudança social, o que era negligenciado até então pela teoria funcionalista (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Nesse sentido, “o trabalho de Merton é integrativo no sentido em que ele busca ligar um número de teorias conceitualmente distintas dentro do contexto do paradigma funcionalista” (BURRELL; MORGAN, 1979, p. 90).

É dentro deste contexto que emerge a Teoria Institucional que destaca as influências culturais na tomada de decisão e estruturas formais (BARLEY; TOLBERT, 1997). Mesmo provocando questionamentos Carvalho, Vieira e Silva (2012, p. 475) apontam que “a teoria institucional continua sendo capaz de oferecer compreensões alternativas e úteis para fenômenos sociais em diferentes épocas e contextos”.

Após o trabalho seminal de Merton (1948), as linhas de pesquisa que predominaram entre as décadas 1950 e 1960, foram às análises quantitativas de covariância, entre os elementos das estruturas organizacionais e relações de poder, conforme apontam Tolbert e Zucker (1999). Assim, surgiram críticas a estes modelos teóricos, já que ignoravam a influência dos processos sociais como imitação ou conformidade normativa. “Sob a perspectiva institucional, presta-se atenção à relação de influência mútua entre organizações e campos organizacionais, em uma mão e, estruturas normativas e culturais mais amplas na outra” (GUARIDO FILHO; MACHADO-DA-SILVA; GONÇALVES, 2010, p. 151).

É neste contexto que surge dentro da perspectiva institucionalista o destaque aos elementos culturais representados por símbolos, sistemas cognitivos e crenças normativas (SCOTT, 1987). A questão do simbolismo foi abordada no trabalho de Meyer e Rowan (1977, p. 340) em que “as regras institucionais funcionam como mitos

que as organizações incorporam, ganhando legitimidade, recursos, estabilidade e maior perspectiva de sobrevivência”. Assim

A contribuição de Meyer e Rowan a esse primeiro trabalho repousa em seu esforço sistemático para compreender as implicações do uso da estrutura formal para propósitos simbólicos, particularmente no sentido de ressaltar as limitações de explicações de cunho mais racional da estrutura (TOLBERT; ZUCKER, 1999, p 200).

As organizações institucionalizadas tendem a proteger suas estruturas formais de avaliação com base em desempenho técnico: inspeção, avaliação e controle das atividades são minimizados e, no caso de coordenação, interdependência e ajustes entre unidades estruturais são tratados informalmente (MEYER; ROWAN, 1977). Dessa forma, Barley e Tolbert (1997) apontam alguns fatores que podem provocar mudanças em uma instituição, influenciando a ação dos atores, como tecnologia e crises econômicas. Os autores propõem também uma metodologia para os estudos que pretendem investigar a dinâmica da institucionalização (chamado por eles de estruturação).

Contudo, Selznick (1948) aponta que é necessário que as relações dentro da estrutura sejam determinadas de tal forma que, os indivíduos serão intercambiáveis, sendo que a organização se torna livre de dependência de qualidades pessoais. Dessa forma

a estrutura formal torna-se sujeito à manipulação calculável, um instrumento de ação racional. Mas como nós inspecionamos estas estruturas formais começamos a ver que eles nunca tem sucesso em conquistar as dimensões não-rationais de comportamento organizacional. Este último permanece ao mesmo tempo indispensável para a existência continuada do sistema de coordenação e, ao mesmo tempo, a fonte de atrito, o dilema, dúvida, e ruína (SELZNICK, 1948, p. 25).

Nessa perspectiva, as regras são incorporadas como elementos estruturais, as organizações também tendem a sofrer um isomorfismo, já que se tornam compatíveis com seus ambientes, por um mecanismo de interdependência, este isomorfismo é responsável pelo sucesso e sobrevivência das organizações (MEYER; ROWAN, 1977). Os autores concluem que as organizações dependem de muitos fatores para além da eficiência produtiva como, por exemplo, relações sociais, rotinas e estruturas. Sendo

que as organizações com maior probabilidade de sobreviver são as que incorporam os mitos institucionalizados.

Dimaggio e Powell (1983) por outro lado apontam que a tendência isomórfica das organizações, ou seja, a tendência das organizações se assemelharem, como sendo uma espécie de “jaula de ferro”, derivada da ordem racionalista e, que foi apontada por Weber como um aprisionamento do indivíduo. Este cenário é resultado da burocratização das organizações, processo esse, que é resultado de alguns fatores como competição das empresas por espaço no mercado; disputa entre os Estados; demanda burguesa por proteção igualitária.

Os entendimentos reciprocamente compartilhados de prática apropriada permitem trocas ordenadas. Ao longo do tempo, esses entendimentos compartilhados, ou crenças coletivas, reforçadas por processos reguladores envolvendo agências estatais e órgãos profissionais que, normativa e / ou coercitivamente, pressionam a conformidade das comunidades constituídas (GREENWOOD; SUDDABY; HININGS; 2002, p. 59).

Os autores dividem homogeneidade dos campos organizacionais em estrutura, processo e comportamento. Ainda identificam dois tipos de isomorfismo: o competitivo e o institucional. No entanto, o que mais se destaca é o segundo tipo, já que as organizações enfrentam uma disputa por poder político e legitimação institucional. A mudança isomórfica institucional ocorre devido a três mecanismos: isomorfismo coercitivo (problemas de legitimidade); isomorfismo mimético (padrão de incerteza das organizações); isomorfismo normativo (profissionalização).

Dimaggio e Powell (1983) apontam que esta é uma divisão analítica, sendo que esses tipos não são empiricamente diversos, mas se originam de condições distintas podendo ser levados à resultados diferentes. Assim, cada um dos isomorfismos institucionais apontados no trabalho dos autores será apresentado com mais detalhe, já que a identificação do tipo de isomorfismo do caso estudado faz parte de um dos objetivos específicos desse estudo.

Iniciando pelo isomorfismo coercitivo, que é resultado de pressões formais e informais exercidas sobre as organizações por outras organizações, devido ao fato de dependência entre elas, há ainda as expectativas culturais da sociedade sobre as organizações. Dimaggio e Powell (1983) apontam que tais pressões podem ser percebidas como coerção, persuasão ou até mesmo um convite para se juntar ao arranjo.

Sendo que a mudança organizacional pode ser uma resposta direta às ordens governamentais como novas tecnologias de adequação ambiental, contratação de contadores para adaptação às obrigações fiscais ou até mesmo para atender critérios de ações afirmativas em defesa de uma acusação de discriminação.

No entanto, o isomorfismo coercitivo pode ser menos sutil do que atender apenas a imposições diretas das organizações. Como por exemplo, a necessidade de organizações, que possuem uma democracia participativa, se verem compelidas a desenvolverem hierarquia organizacional, para ganhar suporte financeiro de outras organizações. Conforme apresentado, há uma necessidade de criar responsabilidade ou autoridade gerencial, ou seja, papéis definidos formalmente, mesmo que de maneira cerimonial, para interação com organizações mais hierárquicas, é apresentado como um obstáculo às organizações que buscam atuar de forma mais igualitária ou coletivista (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Contudo, a incerteza também é responsável por isomorfismo, que não necessariamente passe por uma autoridade coercitiva. O chamado isomorfismo mimético é derivado de situações complexas, nas quais muitas vezes as soluções não são nítidas. Assim, tomam outras organizações como modelos, sendo elas fontes de práticas organizacionais, mesmo que elas não saibam ou até mesmo não queiram.

Os modelos podem ser difundidos involuntariamente, indiretamente por meio da transferência ou rotatividade de funcionários, ou explicitamente por organizações como firmas de consultoria ou associações de comércio de indústrias. Até mesmo as inovações podem ser creditadas ao fato de se possuir outras organizações como modelo (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 78).

Os autores citam uma tendência ocorrida nos Estados Unidos, nos anos 1980, ao implantar modelos japoneses para contornar problemas de produtividade e de pessoal. Observa-se que tais “inovações” são adotadas com o intuito de aumentar legitimidade perante outras organizações, sendo que quanto maior a quantidade de clientes externos ou internos de uma organização maior é a pressão sofrida impulsionando assim o isomorfismo mimético. Um exemplo prático de como isso pode ocorrer é por meio de modelos de gestão, ou de administração propagados por empresas de consultoria.

Por fim, o terceiro tipo de isomorfismo é o normativo, que é originado principalmente da profissionalização, sendo definida como a luta de forma coletiva de

membros de uma determinada profissão com o intuito de definir as condições, métodos e controle de seu trabalho. No entanto, as categorias profissionais sofrem as mesmas pressões, coercitivas e miméticas, que as próprias organizações, sendo ainda que tanto o Estado quanto os responsáveis pelas atividades trabalhistas (sindicatos), podem influenciar no poder profissional (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

Há duas fontes que contribuem para o isomorfismo normativo: a primeira é com relação à educação formal por meio de legitimação baseada na cognição produzida na especialização universitária (DIMAGGIO; POWELL, 2005). A segunda seria o crescimento ou constituição de redes de relacionamento profissional que são responsáveis por difundir novos modelos. Os autores ainda citam a questão de seleção de pessoal, que acaba se tornando um padrão com certos atributos ou com base em um determinado grupo de universidades. Citam ainda a questão da socialização

A profissionalização da gestão tende a caminhar bastante próximo à estruturação dos campos organizacionais. A troca de informação entre os profissionais contribui para uma hierarquia de status comumente reconhecida, de centro e periferia, que se torna uma matriz dos fluxos de informação e movimentos de pessoal entre as organizações (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 80).

A partir desse ponto é necessário salientar que, as abordagens apresentadas, a partir do final dos anos 1970, pertencem à corrente de pensamento chamada neo-institucionalismo (HALL; TAYLOR, 2003).

Do ponto de vista da pesquisa teórica, conseqüentemente, o neo-institucionalismo é provavelmente mais bem visto como uma busca de ideias alternativas que simplifiquem as sutilezas da sabedoria empírica de uma forma teoricamente útil (MARCH; OLSEN, 2008, p. 138).

Peres (2008), ainda na mesma perspectiva, aponta que o neo-institucionalismo surgiu de uma dupla rejeição, primeiro à ausência de cientificidade, que se apresentava no velho institucionalismo e, também pela ausência do contexto institucional, dentro das abordagens comportamentalistas indutivas e dedutivas.

Assim, enquanto, de uma parte, os neo-institucionalistas retomaram as instituições como objeto primordial da análise, de outra parte, procuram explorar abordagens que privilegiam maior precisão conceitual e, na maioria dos casos, definições operacionais que facilitem o máximo possível o tratamento empírico de dados (PERES, 2008, p. 64).

Embora a corrente não seja homogênea (HALL; TAYLOR, 2003) pode ser dividida em três escolas de pensamento: institucionalismo histórico, institucionalismo da escolha racional e institucionalismo sociológico.

Para os teóricos do institucionalismo histórico a instituição é definida “como os procedimentos, protocolos, normas e convenções oficiais e oficiosas inerentes à estrutura organizacional da comunidade política ou da economia política” (HALL; TAYLOR, 2003, p. 196). Sendo assim, as instituições estão ligadas às regras ou convenções que são ditadas pelas organizações formais.

Os autores apontam ainda que os teóricos dessa corrente possuem quatro características básicas: a primeira é que conceituam a relação entre as instituições e o comportamento individual em termos gerais, ou seja, abordam duas perspectivas diferentes para tratar da relação entre instituição e ação.

Para esses autores, tais perspectivas são utilizadas para responder à questão sobre como as instituições afetam o comportamento do indivíduo, os neo-institucionalistas respondem por duas visões a “calculadora” e a “cultural”. A calculadora é baseada no aspecto instrumental do comportamento humano, ou seja, com base em objetivos e ações estratégicas. A perspectiva cultural aponta que o indivíduo não age apenas por cálculos utilitários, mas sim por meio de interpretações de uma dada situação ou de sua visão de mundo (HALL; TAYLOR, 2003).

O segundo ponto é sobre as assimetrias de poder que são associadas tanto ao funcionamento quanto ao desenvolvimento das instituições, ou seja, nesse cenário as instituições conferem a determinado grupo um acesso desproporcional ao processo de decisão, mostrando assim que há grupos sociais perdedores e ganhadores (HALL; TAYLOR, 2003).

A terceira característica da corrente histórica é que sua concepção de desenvolvimento institucional privilegia trajetórias, ou seja, está ligada ao desenvolvimento histórico, sendo que a causalidade social depende da trajetória percorrida (HALL; TAYLOR, 2003; THELEN, 1999). Os autores apontam que os estudiosos dessa escola buscam distinguir, dentre o curso de eventos históricos, situações críticas que produzem mudanças significativas nas instituições, provocando um novo trajeto. No entanto, as explicações dessas situações críticas são atreladas às crises econômicas e conflitos militares. Conforme essa ideia Thelen (1999, p. 401)

aponta que “em suma, uma especificação mais precisa os mecanismos de reprodução atrás de instituições particulares é a chave para compreender elementos importantes de estabilidade e mudança na vida política”.

Por fim a última característica é que as instituições não são o único fator que influencia a vida política no qual “embora institucionalistas históricos estejam tão interessados como outros institucionalistas nas regularidades da política ao longo do tempo, eles tendem a enfatizar processo histórico sobre a ordem de equilíbrio” (THELEN, 1999, p. 384). Sendo assim, os acordos institucionais não podem ser entendidos isoladamente do ambiente ao qual estão inseridos.

Em continuidade à divisão feita por Hall e Taylor (2003), há o institucionalismo da escolha racional. Segundo eles, tais teóricos (MOE, 1984; SHEPSLE, 1989; WEINGAST; MARSHALL, 1988), presumem que os atores tendem a compartilhar favoritismos ou gostos se comportando de modo utilitário, com o intuito de maximizar suas preferências tendo um alto grau de estratégia.

Outra característica dessa escola é que a vida política é vista como uma série de dilemas de ação coletiva sendo que, de acordo com Théret (2003), os indivíduos semelhantes têm suas preferências dadas e seus problemas são ligados à coordenação de ação.

Outro ponto observado é a relação entre a interação estratégica, com relação à determinação de situações políticas, ou seja, o comportamento do ator é baseado em cálculo estratégico. Isso é impulsionado por objetivos estruturados pelas instituições, chamado de enfoque “calculador clássico”, explicando assim a influência das instituições sobre a ação individual (THÉRET, 2003).

O enfoque de cálculo, presente apenas no institucionalismo da escolha racional, enfatiza o caráter instrumental e estratégico do comportamento. Nessa perspectiva, as instituições têm sobre o comportamento do indivíduo o efeito de reduzir a incerteza em relação a como será a ação dos outros (THÉRET, 2003, p. 228).

Por fim, os estudiosos dessa escola apontam que o processo pelo qual as instituições são criadas é centrado na percepção, de um acordo entre atores interessados, de forma voluntária. Sendo que a instituição deve sua sobrevivência ao oferecer benefícios aos atores interessados. Uma crítica a essa corrente é vista no trabalho de

Wacquant e Calhoun (1989); segundo esses autores, a corrente da escolha racional é fechada à possibilidade de visão do indivíduo, como construção social e histórica.

A terceira corrente do neo-institucionalismo é o institucionalismo sociológico, movimento que remonta os anos 1970. Seu surgimento é caracterizado por uma contestação da aparente racionalização das esferas sociais que buscavam cumprir tarefas de forma mais eficazes. Assim entram em cena as práticas culturais que seriam utilizadas para explicar as práticas de burocratização.

Na tradição sociológica, a institucionalização é tanto um processo fenomenológico pelo qual certas relações e as medidas tomadas por seguras, como um status em que cognições compartilhadas definir o que faz sentido, e quais ações são possíveis. (DIMAGGIO; POWELL, 1991, p.107).

Hall e Taylor (2003) apontam que o institucionalismo sociológico possui uma originalidade em relação às outras duas. Primeiramente porque tais teóricos definem instituições de forma global, incluindo junto às regras e procedimentos, os “padrões de significação” responsáveis pela ação humana. Tais padrões são formados por sistemas de símbolos, esquemas cognitivos e modelos morais. Com isso há um rompimento da divisão, entre instituição e cultura, colocando ambas como sinônimos.

Caracterizando uma “virada cognitivista” no seio da Sociologia “O neo-institucionalismo considera que a institucionalização é essencialmente um processo cognitivo. Obrigações regulamentares estão em vida, principalmente como fatos sociais que os atores agentes tomam em consideração.” (DIMAGGIO; POWELL, 1991, p. 110).

Mesmo dentro do neo-institucionalismo sociológico há distinções entre como são encaradas as relações entre a ação individual e instituições mesmo com o enfoque culturalista. A primeira delas é a “dimensão normativa”, que relaciona o “papel” dos indivíduos às “normas” prescritivas, ou seja, o indivíduo desempenha papéis específicos ao internalizar normas que são dadas pelas instituições. (HALL; TAYLOR, 2003).

Outra distinção é a “dimensão cognitiva”; nessa linha há uma concepção de que as instituições influenciam o comportamento do indivíduo, por meio de esquemas, categorias e modelos cognitivos, sendo assim, é possível interpretar tanto o mundo quanto o comportamento de outros envolvidos. Assim, a influência das instituições está na especificação do que deve ser feito e, o que se imagina fazer em determinado contexto.

Nesse sentido, há uma relação interativa entre instituições e ação individual no qual ao, agir conforme determinada convenção social, os indivíduos tanto reforçam a convenção obedecida quanto agem conforme o significado social. Logo, “aquilo que um indivíduo tende a considerar como uma ‘ação racional’ é ele próprio um objeto socialmente constituído” (HALL; TAYLOR, 2003, p. 211).

Finalmente, os institucionalistas sociológicos contrariam os teóricos da escolha racional, já que para eles as instituições adotam uma nova prática, mais relacionada à sua legitimidade social, do que por razões ligadas à eficácia.

Os teóricos da escolha racional, em compensação, encaram as instituições como soluções adaptadas eficazes ‘para os problemas da oportunidade, da informação imperfeita ou assimétrica, e dos custos de controle’, resultados esses que não podem ser garantidos pelos teóricos da organização (THÉRET, 2003, p. 231).

Desse modo, para a corrente da escolha racional, nem o processo de socialização e nem a formação das preferências seriam relevantes. Sendo que o que prevalece é uma concepção de opções já pré-concebidas no qual a interação se dá por meio de uma “escala de utilidades”. “Uma vez que o problema é exclusivamente circunscrito ao processo da tomada de decisão num contexto em que as preferências já estão estruturadas e que são restringidas por certo tipo de arranjo institucional” (PERES, 2008, p. 64).

O autor aponta, ainda, que tanto na Sociologia quanto na Ciência Política neo-institucionais, as escolhas são tomadas como unidades de análise; para a primeira as variáveis são exógenas à tomada de decisão e a segunda como endógena. No entanto, ambas estabelecem uma ordem semelhante de institucionalização que abrange, em um primeiro momento, constrangimento e restrição dos indivíduos que, com o passar do tempo iria gerar uma interiorização do conhecimento das instituições, moldando e estruturando as preferências. “Nesse caso é que se poderia falar que determinada instituição está, de fato, institucionalizada” (PERES, 2008, p. 64).

2.1.1 Processo de Institucionalização

Esta seção tratará especificamente dos processos de institucionalização, tomado como trabalho base o texto de Tolbert e Zucker (1999). Embora existam críticas sobre a

construção desse processo (MACHADO-DA-SILVA; FONSECA; CRUBELLATE, 2005), essa metodologia oferece um prisma plausível para que se possa utilizar em uma abordagem empírica como se dá o processo de institucionalização e suas fases identificáveis durante o percurso. As críticas sobre esse processo se dão na medida em que segundo Machado-da-Silva, Fonseca e Crubellate (2005) as autoras não consideram o poder de agência e reflexão dos indivíduos, mas conforme será visto na própria análise os indivíduos são os principais atores no processo.

Para tratar do processo de institucionalização que ocorre nas organizações, Tolbert e Zucker (1999), utilizam as definições de Schutz sobre ações tornadas *habituais* e tipificação. Sendo que a primeira se caracteriza pelos comportamentos desenvolvidos de forma empírica e adotados por atores, com o objetivo de resolver problemas rotineiros, sendo a tomada de decisão ligada a estímulos particulares. Berger e Luckmann (2011) apontam que toda atividade está sujeita ao hábito, já que qualquer ação repetida estará moldada em um padrão.

Já a tipificação envolve a reciprocidade de definições, ou significados compartilhados, ligados aos comportamentos habituais. A partir dos significados atribuídos à ação habitual há uma generalização, identificado por Zucker (1977) como *objetificação*, sendo essa componente chave do processo de institucionalização.

Análises fenomenológicas institucionais anteriores, sugerem, desse modo, ao menos dois processos sequenciais envolvidos na formação inicial das instituições e em seu desenvolvimento: a habitualização isto é, o desenvolvimento de comportamentos padronizados para a solução de problemas e a associação de tais comportamentos a estímulos particulares, e a objetivação, o desenvolvimento de significados gerais socialmente compartilhados ligados a esses comportamentos, um desenvolvimento necessário para a transposição de ações para contextos além de seu ponto de origem (TOLBERT; ZUCKER, 1999, p. 205).

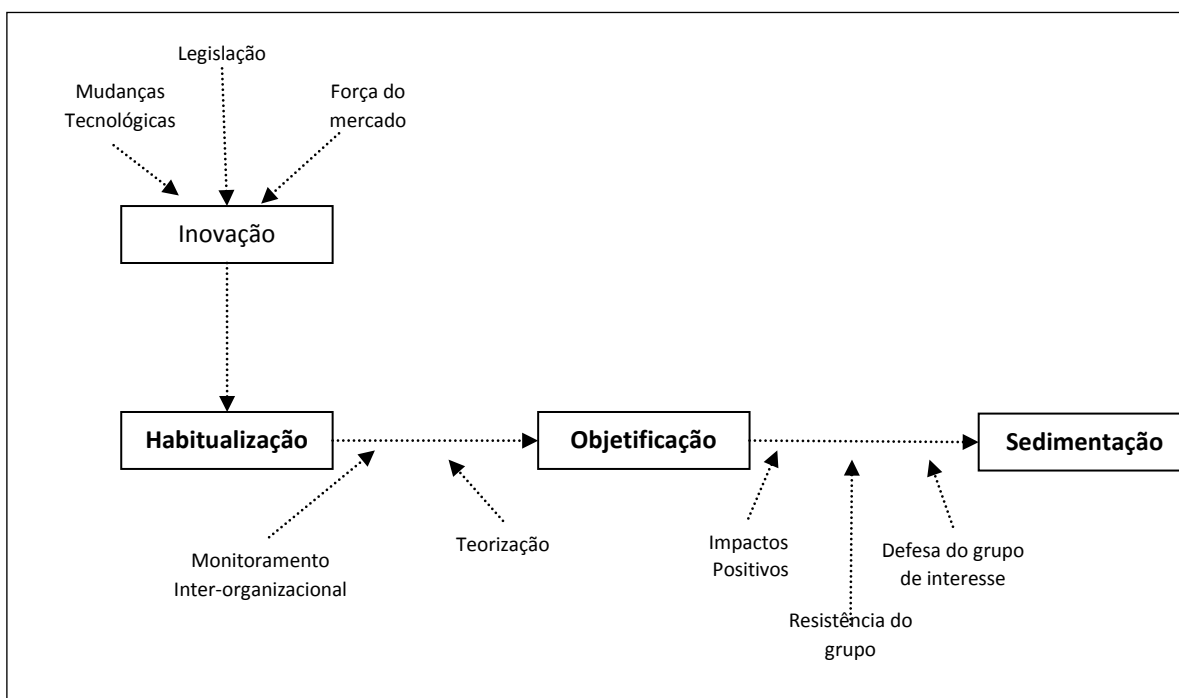
O poder coercitivo das instituições sobre o indivíduo no qual as tipificações possuem uma realidade própria e externa ao indivíduo. De acordo com Zucker (1977) a chamada exterioridade está relacionada com a continuidade histórica das tipificações e a transmissão aos novos membros. “Toda instituição tem um corpo de conhecimento transmitido como receita, isto é, conhecimento que fornece regras de conduta institucionalmente adequadas” (BERGER; LUCKMANN, 2011, p. 90). Tolbert e

Zucker (1999) classificam que as ações quando adquirem a qualidade de exterioridade são chamadas de *sedimentação*.

Nessa acepção, com a ênfase da exterioridade em um conjunto de comportamentos, a transmissão aumenta o grau de institucionalização dos comportamentos, que por sua vez interfere nas futuras transmissões (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Com isso, o conjunto de processos que são sequenciais (habitualização, objetificação e sedimentação), sugere a variação nos níveis de institucionalização, que por sua vez implica em que os padrões de comportamento variam, em relação ao grau de profundidade de ligação no sistema social, em estabilidade e, poder de determinação de comportamentos.

O processo se inicia com a inovação, que surge por meio de mudanças tecnológicas, força do mercado ou legislação. A partir disso a inovação inicia o processo de habitualização, que por sua vez ao ter um monitoramento inter-organizacional e teorização, passa para a próxima etapa que é a objetificação. Após a análise dos impactos positivos, do nível de resistência do grupo e da defesa do grupo de interesse, é possível verificar se o processo chegou ao nível de sedimentação. A figura 2, proposta por Tolbert e Zucker evidencia o processo descrito acima.

Figura 2: Processos inerentes à institucionalização



FONTE: Tolbert e Zucker (1999, p. 207).

A habitualização é uma espécie de resposta, por meio de arranjos estruturais, aos problemas organizacionais, ou uma formalização desses arranjos em políticas e procedimentos, que podem ocorrer em uma ou mais organizações que enfrentem problemas semelhantes, sendo assim, tais processos resultam em um estágio de pré-institucionalização.

Tal processo está amplamente ligado à questão da inovação organizacional, sendo que a criação de novas estruturas ocorre por meio de atividades independentes. Sendo que a adoção de uma inovação ocorre por meio de associações com adoção de processos em conjunto com outras organizações (TOLBER; ZUCKER, 1999).

As inovações estão ligadas às incertezas que permeiam a atividade econômica, obrigando as empresas a buscarem estratégias competitivas que se adequem ao mercado ao qual estão inseridas (TIGRE, 2006). Estas estratégias são responsáveis pela sobrevivência da organização mediante as mudanças radicais ocasionadas pela inovação tecnológica. Como definição tem-se que estratégia é fundamentada nos diagnósticos das ameaças e oportunidades externas às empresas e sua capacidade de resposta.

De acordo com Dimaggio e Powell (2005, p. 84) nos campos em que há alto grau de incerteza, os ingressantes, “que poderiam servir como fontes de inovação e variação, procurarão superar a obrigatoriedade de inovação imitando práticas estabelecidas dentro do campo”. Tigre (2006) salienta que as escolhas de comportamento das organizações nem sempre são formais, podendo ocorrer de forma intuitiva.

Nesse contexto, no estágio de pré-institucionalização, organizações similares podem adotar uma estrutura de acordo com as circunstâncias correlatas em que possam estar inseridas. Tolbert e Zucker (1999) apontam que exemplos de estruturas nesse estágio de institucionalização podem ser encontrados ao se comparar organogramas de organizações similares e, que essas estruturas tendem a serem menos permanentes, durando o período de uma gestão.

Nesse sentido, o movimento que levaria a um status mais permanente é o processo de objetificação, que envolve consenso social sobre o qual o valor da estrutura e a adoção das organizações com base no consenso desenvolvido (TOLBERT; ZUCKER, 1999; ZUCKER, 1977). Segundo Zucker (1977, p. 728) os atos

institucionalizados “são objetivos quando eles são potencialmente reproduzíveis por outros atores sem alterar o entendimento comum do ato”.

Sendo assim, tem relação com o monitoramento em relação aos competidores da organização, no qual as evidências podem ser colhidas de diversas fontes, como noticiários, observação direta e cotação das ações. “Particularmente quando normas institucionais alcançaram o status persistente de um fato social, uma organização pode não estar ciente de influências institucionais e, conseqüentemente, excluída de responder a eles de forma estratégica” (OLIVIER, 1991, p.152).

Isso ocorre devido ao pré-teste de outras organizações com relação à estrutura, proporcionando aos decisores perceberem as tendências, com relação ao equilíbrio, entre custos e benefícios. A objetificação pode ter como elemento chave o chamado *champion*, ou o indivíduo ou grupo de indivíduos que lutam ou defendem uma causa, promovendo mudanças estruturais nas organizações.

Champions terão maior probabilidade de surgir quando houver um grande "mercado" potencial para inovação (por exemplo, quando mudanças no ambiente tiverem afetado negativamente as posições competitivas de determinado número de organizações). (TOLBER; ZUCKER, 1999, p. 209).

Para que haja um sucesso com relação à ação dos *champions* é preciso, que os mesmos identifiquem o problema organizacional e, depois desenvolvam teorias que servirão para diagnosticar as fontes de insatisfação ou fracasso, apresentando assim uma solução ao problema. Sendo assim, os *champions* são responsáveis por encorajar a disseminação de estruturas, por meio de um conjunto de organizações, no qual a teorização atribui à estrutura uma “legitimidade cognitiva e normativa geral” (TOLBER; ZUCKER, 1999, p. 209).

Portanto, as estruturas que se objetificaram e, foram disseminadas de forma ampla, estão no estágio de semi-institucionalização, em que a difusão deixa de ter caráter imitativo, passando a ter uma base normativa, refletindo a teorização implícita ou explícita das estruturas. Passando a ter uma taxa de sobrevivência, maior do que na fase pré-institucional, embora ainda não perdurem.

Desse modo, que a sedimentação está ligada a institucionalização total, fundamentada na continuidade histórica da estrutura, sobrevivendo assim por várias gerações.

A sedimentação caracteriza-se tanto pela propagação, virtualmente completa, de suas estruturas por todo o grupo de atores teorizados como adotantes adequados, como pela perpetuação de estruturas por um período consideravelmente longo de tempo (TOLBER; ZUCKER, 1999, p. 209).

Dessa forma a compreensão do processo de sedimentação é a identificação dos fatores, que concerne à abrangência do processo de difusão e a conservação em longo prazo da estrutura. De acordo com o exposto, a institucionalização total da estrutura, dependerá de alguns fatores: baixa resistência de grupos de oposição; apoio e promoção continuado dos grupos defensores; relação positiva com os resultados alcançados.

Por fim, a reversão de tal processo (desinstitucionalização) se daria por meio de uma grande mudança no ambiente. Com isso, O Quadro 1 mostra em resumo as características dos processos de institucionalização.

Quadro 1: Estágios de institucionalização e dimensões comparativas

Dimensão	Estágio pré-institucional	Estágio semiinstitucional	Estágio de total Institucionalização
Processos	Habitualização	Objetificação	Sedimentação
Características dos adotantes	Homogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos
Ímpeto para difusão	Imitação	Imitativo/normativo	Normativa
Atividade de teorização	Nenhuma	Alta	Baixa
Variância na implementação	Alta	Moderada	Baixa
Taxa de fracasso estrutural	Alta	Moderada	Baixa

FONTE: Tolbert e Zucker (1999, p. 201).

Com isso, o trabalho apresentado tem uma grande valia para testes empíricos, o que está diretamente ligado ao propósito desta pesquisa. É por meio dos processos apresentados que se irá buscar identificar em qual estágio de institucionalização estará inserido o caso analisado.

A partir do que foi exposto, é possível definir as categorias e subcategorias de análise, referentes aos processos de institucionalização e isomorfismo conforme objetivos específicos do estudo, tomando como base o estudo de Beltrame (2015). As categorias de análise são: **isomorfismo**, com subcategorias: coercitivo, mimético e

normativo; **habitualização**, tendo como subcategorias: inovação, estrutura e políticas e procedimentos; **objetificação**, e suas subcategorias: consenso social, difusão da estrutura e presença de *champions*; **sedimentação** e como subcategorias: resultados positivos, continuidade da estrutura e baixa resistência.

Com isso, há a definição da primeira parte de categorias com relação à teoria institucional. No entanto, para que se possa entender, o processo de institucionalização do tema sustentabilidade em um curso de ensino superior, é preciso contextualizar o conceito de sustentabilidade, assim como qual é a sua configuração dentro do cenário do ensino superior. Desse modo, as próximas seções tratarão desses pontos chaves, assim como serão definidas novas categorias de análise que embasarão em que contexto se identificou a necessidade, por parte da instituição de ensino, em inserir a sustentabilidade em sua matriz curricular.

2.2 SUSTENTABILIDADE: CONTEXTO, CONCEITOS E CRÍTICAS

A princípio, as discussões sobre a crise ambiental, décadas de 1970 e 1980, eram de denúncia sobre os problemas ambientais na sociedade pós-industrial. Embora tenham ocorridos encontros para discussão de problemas ambientais desde 1948 (PIERRI, 2001) e inúmeras publicações sobre os problemas ambientais causados pelo homem (CARSON, 1962; COMMONER, 1966; EHRLICH, 1968).

Um ano marcante sobre as discussões dos problemas ambientais foi 1972, em que ocorreu Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente Humano, realizada em Estocolmo. No mesmo ano a obra *Os Limites do Crescimento* (1972), elaborado pelo Clube de Roma, alarmava sobre um colapso geral do planeta, ocasionado pelo aumento populacional, exaustão do solo, crescente poluição, até o ano de 2100 (PIERRI, 2001).

Em resposta a este cenário alarmista (CASTRO, 2004) a Comissão Mundial para o Meio Ambiente e Desenvolvimento, em 1987, apresenta o informe *Nosso Futuro Comum* ou Relatório de Brundtland, no qual divulgou o termo desenvolvimento sustentável como: “aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a

possibilidade de as gerações futuras atenderem às suas necessidades” (WCED, 1987, p. 43).

A Comissão estabeleceu as conexões entre os sistemas econômicos, sociais e ambientais e da política, sublinhou a equidade intrageracional, bem como a equidade intergeracional, e sugeriu a ampla natureza dos direitos econômicos, reformas políticas e institucionais necessárias (DOVERS, 1997, p. 304).

Para ilustrar essa abordagem, Dovers (1997) aponta que mudanças significativas no ambiente são questionáveis, na medida em que o domínio político, ao se tratar de sustentabilidade, é diferente em tipo e grau de outras questões. Com isso, há uma crítica ao atual conceito de desenvolvimento sustentável cunhado em 1987 no qual há falta de clareza, embora o autor cite que qualquer outra definição peca pelo mesmo lado.

Confirmando o cenário crítico apresentado acima Seghezzeo (2009) considera o Relatório limitado. Castro (2004) que considera o desenvolvimento sustentável como “suspeito e liso” já que a degradação ambiental seria superada pela eliminação da pobreza por meio do crescimento econômico. No entanto, para que isso ocorra, é necessário livre comércio em que “países desenvolvidos têm de transferir o conhecimento para países subdesenvolvidos, capital e tecnologia, o que significa, na verdade, que as empresas no núcleo vão acumular capital com a venda de experiência, capital e tecnologia para os países da periferia” (CASTRO, 2004, p. 197).

Seghezzeo (2009) abre os antecedentes das discussões sobre sustentabilidade em dois campos: antropocêntrico e não antropocêntrico. O primeiro caso leva em conta apenas o bem-estar humano, sendo as políticas de proteção ao meio ambiente destinadas a este fim, como exemplo há a modernização ecológica que aponta o desenvolvimento tecnológico e modelos avançados de gestão como solução para a crise ambiental, sendo assim além de antropocêntrica também tecnocêntrica. Foladori (2001) descreve que o pensamento neoclássico da economia, no qual o mercado é o principal regulador da produção e alocação de recursos (humanos e materiais), se institucionalizou no mundo ocidental desde o final do século XIX.

Já a corrente não antropocêntrica rejeita a ideia de que a natureza serve aos humanos; nesta visão há um ceticismo com relação ao desenvolvimento tecnológico ou com o compromisso de grandes corporações de resolverem problemas ambientais. Para os não antropocêntricos o conceito de desenvolvimento sustentável é produto do

mercado que não resolve as crises que a própria economia ajuda a criar (SEGHEZZO, 2009).

A Conferência da Terra (1992), encontro ocorrido no Rio de Janeiro, endossou o Relatório de Brundtland (1987) por meio da chamada agenda 21, reforçando o conceito de livre comércio entre as nações e ao mesmo tempo buscando a sustentabilidade ambiental, o que para Castro (2004) é um ideal contraditório. Seghezzo (2009) aponta a incapacidade do sistema capitalista de ser sustentável, devido ao acúmulo de renda, consumismo e geração de desigualdades sociais.

O problema apontado por Foladori (2001) é que qualquer solução teórica, ainda mantém o mercado como instrumento para alocar recursos, gerando assim dificuldades teóricas e técnicas, dentre elas: a) dificuldades de fundo (não há garantia de reconhecer externalidades para uma sustentabilidade dos recursos quando há imposição de preço, já que o ritmo natural é diferente do econômico); b) dificuldades teóricas e técnicas (reconhecer quais são as externalidades já que podem ser positivas ou negativas); c) dificuldades éticas (precificar recursos naturais visando o desenvolvimento sustentável para gerações futuras que não podem dar sua opinião); d) dificuldades políticas (as externalidades positivas e negativas se compensam, mas como medir o grau de compensação?).

Com base ainda nos estudos sobre economia, Leff (2008) busca desconstruir o paradigma da economia, já que sua lógica está inserida em todos os relacionamentos sociais, descritos pelo autor como o resultado da ciência moderna, que dissocia o sujeito e o objeto do conhecimento e, faz com que tudo à sua volta gire conforme suas regras. Reforçando esse contexto, Foladori (2001) aponta que além do mercado não distribuir a riqueza de forma igualitária, deve se preocupar com a crise ambiental. Para isso, utiliza mecanismo de contabilidade para precificar os recursos naturais.

Assim, os problemas ambientais são resultado do mais alto grau de racionalidade, no qual os desejos e comportamentos humanos estando sempre sujeitos ao mercado (LEFF, 2008). A racionalidade ambiental vem para desconstruir o círculo fechado do mercado, possibilitando um diálogo com relação à cultura e natureza.

O autor aponta que não é mais possível ignorar o status ontológico da natureza e da vida e, nem tentar inseri-las em uma lógica de mercado já falida, que aumenta o aquecimento global destruindo a natureza, em nome de um crescimento econômico cada

vez mais em crise. A proposta de Leff (2008) é a construção de uma “outra economia” refundando-a em bases culturais e ecológicas, reconstruindo o objeto do conhecimento pela junção de diferentes disciplinas e saberes desconhecidos.

No entanto, há autores que corroboram com o conceito do Relatório elaborado em 1987, como Mol (1997) que afirma que desde a última década do século passado se tem experimentado

[...] o início de reais transformações da ordem institucional da sociedade industrial, induzida pelo ambiente. Transformações institucionais de hoje para proteger o ambiente já não podem ser interpretadas como mera fachada, como a reforma ambiental era geralmente vista pelos comentaristas ambientais na década de 1970 (MOL, 1997, p. 141).

O autor defende a teoria da Modernização Ecológica (ME) que identifica a tecnologia e ciência moderna como instituições centrais para a reforma ecológica. De acordo com Lenzi (2006) o discurso da ME surgiu em meados dos anos 1980, com a mudança do perfil do movimento ambientalista, ou seja, devido às mudanças econômicas (crise) do final dos anos 1970 a economia passou a fazer parte da agenda política com destaque. Assim, “tornou-se importante para o movimento ambiental ver a economia de mercado e a proteção ambiental como parceiros e não como inimigos” (LENZI, 2006, p. 55).

Outros pontos responsáveis pelo fortalecimento da ME foram as falhas das políticas ambientais dos anos 1970 e a profissionalização ou especialização em diversas áreas do conhecimento (engenharia, biologia, economia, marketing) (LENZI, 2006). Diante de tais mudanças o próprio Relatório de Brundtland (1987) retrata bem o discurso da ME (LENZI, 2006; HAJER, 1995; WEALE, 1992).

É possível verificar como a ME corrobora com o discurso de Brundtland (1987) pelo trabalho de Spaargaren e Mol (1992) que apontam sobre o crescente consenso dos países industrializados sobre o desenvolvimento sustentável como caminho para a superação da crise ecológica

Este consenso só é possível porque (1) o desenvolvimento sustentável é um conceito bastante vago que permite muitas interpretações, e (2) o conceito introduzido pela Comissão Brundtland (Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, 1987) integra qualidade ecológica com o crescimento econômico via industrialização. O crescimento econômico e desenvolvimento tecnológico, duas características institucionais importantes

da modernidade, são, portanto, visto como compatível com e às vezes até como condição para a manutenção da base de sustento, e não como a principal causa da destruição ambiental (SPAARGAREN; MOL, 1992, p. 333).

Para eles o foco da ME é o desenvolvimento do sistema industrial e a reestruturação da sociedade moderna está em alterar a organização das atividades tanto de produção quanto de consumo. Sendo o caráter capitalista “da sociedade moderna é pouco questionado, assim como relações de produção capitalistas e um modo de produção capitalista são vistos como não relevante para a superação do problema ecológico” (SPAARGAREN; MOL, 1992, p. 336).

Lenzi (2006) aponta que, esse posicionamento de teóricos da ME é de certa forma uma armadilha já que utilizam a ideia de que o mercado capitalista não se relaciona diretamente com a degradação ambiental, mas sim o industrialismo e, que seria possível o capitalismo se tornar “ecológico”. Assim, para a ME tornar possível o “crescimento econômico ecológico” deveria abandonar a ênfase do eixo industrial e passar a dar relevância ao capitalismo como tópico de análise (LENZI, 2006).

A partir destes conceitos apresentados é possível utilizar o estudo de Pierri (2001), que refaz o caminho histórico e teórico que culminou no conceito de desenvolvimento sustentável, assim como o trabalho de Hopwood, Mellor e O’Brien (2005), pois ambos trabalhos fazem um mapeamento sobre as diferentes correntes que abordam a questão de desenvolvimento sustentável.

Pierri (2001) apresenta três correntes principais: a corrente ecologista conservacionista ou sustentabilidade forte; o ambientalismo moderado ou sustentabilidade fraca e corrente humanista crítica.

A primeira corrente tem raízes no século XIX com o conservadorismo naturalista, que buscava “uma estética da conservação” ou “ética da Terra”. Culminando na teoria da economia ecológica nos anos 1960 propondo o crescimento zero. Esta corrente é baseada na premissa de que há limites físicos para o planeta, utilizando dados estatísticos previram um colapso até o ano de 2100, devido ao crescimento populacional e industrial, como já foi apresentado anteriormente. Também fazem parte dessa corrente os ecologistas profundos.

A segunda corrente é antropocêntrica e desenvolvimentista, sua maior representação é o criticado Relatório de Brundtland (1987) que apoia a conservação do

meio ambiente, na medida em que este serve para atender às necessidades humanas. Caracteriza-se por um conjunto de ações financeiras e institucionais, sendo a pobreza a geradora dos problemas ambientais e, por isso a necessidade do crescimento econômico e desenvolvimento tecnológico.

Por fim a terceira corrente, que possui origem nos ideais anarquistas e socialistas, defendendo os países pobres, entendendo que o desenvolvimento sustentável exige uma mudança social radical atendendo às necessidades das maiorias usando de forma responsável os recursos naturais. Essa corrente é subdividida em outras duas: a anarquista, na qual promove a ideia de sociedade ecológica com a expansão de valores comunitários; é contra o crescimento zero e não acredita nos limites físicos. A corrente marxista também renega os limites físicos e acredita que o problema ambiental é causado pela organização social de trabalho, ou seja, o problema está no capitalismo que é expansionista e cria os problemas de poluição e depredação (PIERRI, 2001).

O trabalho de Hopwood, Mellor e O'Brien (2005) também traz em seu mapeamento a divisão em três correntes: *Status quo*, Reforma e Transformação. Embora os autores informem que toda classificação de grupo é um tipo de simplificação, ainda é possível delinear as principais tendências sobre o desenvolvimento sustentável.

A primeira delas é o *Status quo*, seus defensores reconhecem a necessidade de mudança, mas acreditando que é possível fazer ajustes sem qualquer tipo de alteração fundamental, nem na sociedade, nas tomadas de decisão e nas relações de poder. Os autores apontam ainda que essa é uma visão dominante entre governos e negócios, para os quais a solução é o crescimento econômico, sendo que, o melhor meio para se alcançar o desenvolvimento sustentável é: aumento de informação, mudança de valores, melhorias nas técnicas de gestão e novas tecnologias, unidas operando por meio do mercado.

Outra característica é a redução do poder do Estado, ou seja, são defensores do neoliberalismo e, possuem pouca preocupação com a sustentabilidade ambiental assim como com a pobreza e falta de equidade no poder político. Nessa corrente se encontram os modernizadores ecológicos, os países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e o Banco Mundial.

A segunda corrente do estudo apresentado nesse trabalho é a Reforma. Nessa abordagem há a aceitação de problemas envolvendo os meios de produção e a crítica às

atuais políticas empresariais e governamentais. No entanto, não consideram que haja um colapso dos sistemas ecológicos e sociais e nem a necessidade de mudanças fundamentais. De acordo com Hopwood, Mellor e O'Brien (2005, p. 43), os reformistas

Geralmente aceitam que as grandes mudanças na política e estilo de vida, muito profundas, serão necessárias em algum ponto. No entanto, presume-se que isto pode ser obtido ao longo do tempo dentro das atuais estruturas sociais e econômicas. A chave é convencer os governos e as organizações internacionais, principalmente pelo argumento fundamentado, para apresentar as principais reformas necessárias.

Assim, os reformistas acreditam na ciência da informação, tecnologia, modificações do mercado e reforma do governo. Dentro desse grupo se encontram acadêmicos, especialistas de ONGs *mainstream*, por exemplo, Geenpeace e Amigos da Terra e algumas agências governamentais e públicas.

Por fim, a corrente da Transformação, a qual aponta os crescentes problemas ambientais e/ou sociais como enraizados nas características fundamentais da sociedade. Na concepção dessa corrente, para se evitar um futuro colapso, é necessária uma transformação da sociedade e das relações humanas com o ambiente. Sendo assim, a reforma não é suficiente, já que os problemas estão localizados dentro das estruturas econômicas e de poder, e esses não são preocupados com o bem-estar humano e nem com a sustentabilidade ambiental (HOPWOOD; MELLOR; O'BRIEN, 2005).

Mesmo dentro da corrente transformacionista há pensamentos divergentes, sendo um exemplo disso os adeptos da ecologia profunda, que priorizam somente o meio ambiente em detrimento do bem-estar humano. Já os cornucopianos socialistas dão prioridade à transformação social como meio de superar a desigualdade social e econômica. Ainda dentro dessa corrente, há autores ecosocialistas, ecoanarquistas e, de diversas vertentes de lutas sociais, como indígena e o ecofeminismo. Assim, os próprios autores apontam as dificuldades de classificação, mas que mesmo ideias divergentes podem enriquecer a discussão.

Conforme as discussões apresentadas o Quadro 2 apresenta de forma resumida a divisão em correntes de pensamento com relação ao desenvolvimento sustentável dos estudos de Pierri (2001) e Hopwood, Mellor e O'Brien (2005).

Quadro 2: Correntes de pensamento sobre o desenvolvimento sustentável

Pierri (2001)	Hopwood, Mellor e O'Brien (2005)
Corrente ecologista conservacionista ou sustentabilidade forte	Corrente status quo
Estética do conservacionismo século XIX; Ecologia profunda; Crescimento Zero.	Solução é crescimento econômico; Redução do poder do Estado; Desenvolvimento tecnológico, de meios de gestão e de informação.
Corrente do ambientalismo moderado ou sustentabilidade fraca	Corrente reformista
Atendimento às necessidades humanas; Crescimento econômico; Desenvolvimento tecnológico.	Aceitação do problema e crítica às atuais políticas empresariais e governamentais; Mudanças podem ocorrer dentro das estruturas ao longo do tempo; Modificações do mercado e reforma do governo.
Corrente humanista crítica	Corrente da transformação
Mudança social radical; Ideais socialistas e anarquistas; Problema é o sistema econômico capitalista.	Problema está localizado dentro das estruturas; Necessidade de transformação da sociedade; Envolve discussões marxistas, ecocêntricas, de lutas sociais.

FONTE: Adaptado pela autora de Pierri (2001); Hopwood, Mellor e O'Brien (2005).

Resumindo, o conceito de desenvolvimento sustentável geralmente aceito é foco de discussões devido à sua falta de universalidade e baseado em benefícios econômicos. Portanto, diversos autores se propõem a realizar um levantamento histórico de como se deu essa construção apontando suas limitações. Devido à existência de inúmeras bases teóricas, chegar a um consenso parece tarefa impossível. Portanto, a próxima seção trata especificamente da Educação Ambiental ou para Sustentabilidade, já que as discussões apontadas anteriormente acabam refletindo diretamente no âmbito educacional com responsabilidade para gerir mudanças.

2.2.1 Educação Ambiental ou para o Desenvolvimento Sustentável

Essa seção trata do histórico da inserção da Educação Ambiental no Brasil e no Mundo, assim como dos principais encontros envolvendo a temática. Levando em consideração que alguns autores (BARBIERI, 2004; JACOBI, 2003) tratam de Educação Ambiental (EA) e outros (JACOBI; RAUFLET; ARRUDA, 2011; VENZKE; NASCIMENTO, 2013; GONÇALVES-DIAS; HERRERA; CRUZ, 2013) Educação para a Sustentabilidade ou Educação para o Desenvolvimento Sustentável (EpS, EDS),

neste trabalho elas serão tratadas como sinônimos, visto que as nomenclaturas são utilizadas para discussões semelhantes e críticas conceituais semelhantes.

A partir do encontro de Estocolmo (1972) que a Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura (UNESCO) e o Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (Pnuma,) realizaram o Seminário Internacional sobre Educação Ambiental em 1975, surge então a Carta de Belgrado, apresentando elementos básicos para estruturação de um programa de educação ambiental.

A Carta de Belgrado estabelece que a meta básica da ação ambiental é melhorar todas as relações ecológicas, incluindo as do ser humano entre si e com os demais elementos da natureza, bem como desenvolver uma população mundial consciente e preocupada com o meio ambiente e com os problemas associados a ele com conhecimento, habilidade, motivação, atitude e compromisso para atuar individual e coletivamente na busca de soluções para os problemas atuais e para a prevenção de novos problemas (BARBIERI, 2004, p. 922).

Dessa maneira, Lima (1999) aponta que o debate que envolve educação e meio ambiente se desenvolveu no contexto da própria crise ambiental, sendo assim institucionalizada por meio de iniciativas da ONU (Organização das Nações Unidas) e de encontros internacionais que buscaram estabelecer normas, diretrizes e objetivos para solucionar o problema. Além de Belgrado em (1975) houve outros encontros como Tbilisi (1977), Moscou (1987), Thessaloniki (1997). O Quadro 3 mostra mais detalhadamente os principais fatos históricos envolvendo Educação Ambiental desde os anos 60 e principais encontros mundiais no Brasil e no mundo.

Quadro 3: Histórico da Educação Ambiental no Brasil e principais encontros mundiais

Década de 60	
1962	Livro “Primavera Silenciosa” de Rachel Carson - alertava sobre os efeitos danosos de inúmeras ações humanas sobre o ambiente, como por exemplo, o uso de pesticidas.
1968	Nasce o Conselho para Educação Ambiental, no Reino Unido. Neste mesmo ano, surge o Clube de Roma que em 1972, produz o relatório “Os Limites do Crescimento Econômico” que estudou ações para se obter no mundo um equilíbrio global como a redução do consumo tendo em vista determinadas prioridades sociais.
Década de 70	
1970	Entidade relacionada à revista britânica The Ecologist elabora o “Manifesto para Sobrevivência” onde insistiam que um aumento indefinido de demanda não pode ser sustentado por recursos finitos.
1972	Conferência das Nações sobre o Ambiente Humano, Estocolmo. Os principais resultados formais do encontro constituíram a Declaração sobre o Ambiente Humano ou Declaração de Estocolmo que expressa a convicção de que “tanto as gerações presentes como as futuras, tenham reconhecidas como direito fundamental, a vida num ambiente sadio e não degradado”(Tamanes, 1977). Ainda como resultado da Conferência de Estocolmo, neste mesmo ano a ONU criou

Continua

Continuação

	um organismo denominado Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente - PNUMA, sediado em Nairobi. A Universidade Federal do Rio Grande do Sul criou o primeiro curso de pós-graduação em Ecologia do país.
1975	Em resposta às recomendações da Conferência de Estocolmo, A UNESCO promoveu em Belgrado (Iugoslávia) um Encontro Internacional em Educação Ambiental onde criou o Programa Internacional de Educação Ambiental (PIEA). Carta de Belgrado - constitui um dos documentos mais lúcidos e importantes gerados nesta década. Fala sobre a satisfação das necessidades e desejos de todos os cidadãos da Terra. Propõe temas que falam que a erradicação das causas básicas da pobreza como a fome, o analfabetismo, a poluição, a exploração e dominação devam ser tratados em conjunto.
1976	Criação dos cursos de pós-graduação em Ecologia nas Universidades do Amazonas, Brasília, Campinas, São Carlos e o Instituto Nacional de Pesquisas Aéreas (INPA) em São José dos Campos.
1977	Realizada a Conferência Intergovernamental de Educação Ambiental em Tbilisi. No Brasil, o Conselho Federal de Educação tornou obrigatória a disciplina Ciências Ambientais em cursos universitários de Engenharia.
1978	Os cursos de Engenharia Sanitária já inseriam as matérias de Saneamento Básico e Saneamento Ambiental.
1979	Realização do Seminário de Educação Ambiental para América Latina realizado pela UNESCO e PNUMA na Costa Rica. O departamento do Ensino Médio/MEC e a CETESB publicam o documento “Ecologia: Uma proposta para o Ensino de 1º e 2º graus”.
Década de 80	
1985	Parecer 819/85 do MEC reforça a necessidade da inclusão de conteúdos ecológicos ao longo do processo de formação do ensino de 1º e 2º graus, integrados a todas as áreas do conhecimento de forma sistematizada e progressiva, possibilitando a “formação da consciência ecológica do futuro cidadão”.
1987	Estratégia Internacional de ação em matéria de educação e formação ambiental para o decênio de 90 - documento final do Congresso Internacional sobre Educação e Formação Relativas ao Meio-ambiente, realizado em 1987 em Moscou, Rússia, promovido pela UNESCO.
1988	Constituição da República Federativa do Brasil dedicou o Capítulo VI ao Meio Ambiente e no Art. 225, Inciso VI, determina ao “... Poder Público, promover a Educação Ambiental em todos os níveis de ensino...” Realização do Primeiro Congresso Brasileiro de Educação Ambiental no Rio Grande do Sul. Realização do Primeiro Fórum de Educação Ambiental promovido pela CECAE/USP, que mais tarde foi assumido pela Rede Brasileira de Educação Ambiental.
1989	Realização da 3ª Conferência Internacional sobre Educação Ambiental para as Escolas de 2º Grau com o tema Tecnologia e Meio Ambiente, em Illinois/USA.
Década de 90	
1990	A Declaração Mundial sobre Educação para Todos: Satisfação das Necessidades Básicas de Aprendizagem, aprovada na Conferência Mundial sobre Educação para Todos, realizada Jontien, Tailândia.
1991	Portaria 678/91 do MEC, determinou que a educação escolar deveria contemplar a Educação Ambiental permeando todo o currículo dos diferentes níveis e modalidades de ensino. Foi enfatizada a necessidade de investir na capacitação de professores. Portaria 2421 /91 do MEC, institui em caráter permanente um Grupo de Trabalho de EA com o objetivo de definir com as Secretarias Estaduais de Educação, as metas e estratégias para a implantação da EA no país.
1992	Conferência da ONU sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, RIO -92. Elaboração da agenda 21.
1993	Portaria 773/93 do MEC institui em caráter permanente um Grupo de Trabalho para EA com objetivo de coordenar, apoiar, acompanhar, avaliar e orientar as ações, metas e estratégias para a implementação da EA nos sistemas de ensino em todos os níveis e modalidades - concretizando as recomendações aprovadas na RIO -92.

Continua

Continuação

1995	Foi criada a Câmara Técnica temporária de Educação Ambiental no Conselho Nacional de Meio Ambiente - CONAMA, determinante para o fortalecimento da Educação Ambiental
1996	Lei nº 9.276/96 que estabelece o Plano Plurianual do Governo 1996/1999, define como principais objetivos da área de Meio Ambiente a “promoção da Educação Ambiental, através da divulgação e uso de conhecimentos sobre tecnologias de gestão sustentável dos recursos naturais”, procurando garantir a implementação do PRONEA.
1997	Conferência Internacional sobre Meio Ambiente e Sociedade: Educação e Consciência Pública para a Sustentabilidade – Thessaloniki, onde houve o reconhecimento que, passados cinco anos da Conferência Rio-92 , o desenvolvimento da EA foi insuficiente. 3ª Conferência das Partes da Convenção do Clima, realizada em Kyoto, no Japão, em dezembro de 1997, adotou o Protocolo de Kyoto, que entrou em vigor em fevereiro de 2005.
1997	I CONFERÊNCIA NACIONAL DE EDUCAÇÃO AMBIENTAL- elaborado a declaração de Brasília que constitui a síntese de uma construção coletiva que, resgatando o saber acumulado depois de 20 anos de Tbilisi, reafirmou a educação ambiental como o espaço de criação da ecocidadania.
1998	Coordenação de Educação Ambiental é inserida na Secretaria de Ensino Fundamental (SEF) no MEC, após reforma administrativa.
1999	Promulgada a Lei nº 9.795 de 27 de abril de 1999 que institui a Política Nacional de Educação Ambiental, a que deverá ser regulamentada após as discussões na Câmara Técnica Temporária de Educação Ambiental no CONAMA.
Anos 2000	
2002	Em dezembro, a Assembleia Geral das Nações Unidas, durante sua 57ª sessão, estabeleceu a resolução nº 254, declarando 2005 como o início da Década da Educação para o Desenvolvimento Sustentável, depositando na Unesco a responsabilidade pela implementação da iniciativa.
2002	Em 2002, a Cúpula Mundial sobre Desenvolvimento Sustentável foi realizada em Johannesburgo, (África do Sul).
2003	Durante a XIV Reunião do Foro de Ministros de Meio Ambiente da América Latina e Caribe, em novembro no Panamá, é oficializado o Programa Latino-americano e Caribenho de Educação Ambiental (PLACEA).
2004	Assembleia Geral das Nações Unidas declarou o período entre 2005 e 2014 como a Década das Nações Unidas da Educação para o Desenvolvimento Sustentável. A Década, que tem a Organização das Nações Unidas para Educação, Ciência e Cultura (UNESCO) como principal agência,
2012	Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável, o Rio +20.
2015	21ª Conferência das Partes (COP-21) da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima (UNFCCC) e a 11ª Reunião das Partes no Protocolo de Quioto (MOP-11). busca alcançar um novo acordo internacional sobre o clima, aplicável a todos os países, com o objetivo de manter o aquecimento global abaixo dos 2°C
2015	Elaboração pela cúpula das Nações Unidas a Agenda 2030, pretendendo até lá, acabar com a pobreza e a fome em todos os lugares; combater as desigualdades dentro e entre os países; construir sociedades pacíficas, justas e inclusivas; proteger os direitos humanos e promover a igualdade de gênero e o empoderamento das mulheres e meninas; e assegurar a proteção duradoura do planeta e seus recursos naturais. “Resolvemos também criar condições para um crescimento sustentável, inclusivo e economicamente sustentado, prosperidade compartilhada e trabalho decente para todos, tendo em conta os diferentes níveis de desenvolvimento e capacidades nacionais”.

FONTE: Adaptado pela autora. Ministério da Educação (2016), Ministério do Meio Ambiente (2016) e ONUBR (2016).

Um dos atos listados que merece destaque é Década da Educação para o Desenvolvimento Sustentável, entre os anos de 2005-2014, proclamada pela Assembleia Geral das Nações Unidas no qual, por meio de resolução, foi ressaltado que a educação é um elemento indispensável para que se possa atingir o desenvolvimento sustentável. (UNESCO, 2005).

A UNESCO foi designada para liderar a Década, desenvolvendo um plano internacional de implementação. De acordo com este plano para se falar de desenvolvimento sustentável é necessário considerar questões sociopolíticas e fatores socioculturais. O plano define características da educação para o desenvolvimento sustentável: a) ser interdisciplinar e holística; b) ter valores direcionados; c) favorecer o pensamento crítico e as soluções de problemas; d) recorrer a múltiplos métodos; e) participar do processo de tomada de decisões; f) ser aplicável. (UNESCO, 2005).

Após inúmeros encontros, elaborações de planos e tratados entre países, Lima (1999, p. 6) aponta que uma constatação relevante na análise da relação entre educação e meio ambiente é a de “que não há ‘uma’ educação para o ambiente, mas múltiplas propostas, proporcionais, em número e, variedade, às tantas concepções de mundo, de sociedade, e de questão ambiental existentes”. Barbieri (2004) aponta o desafio sobre o entendimento de meio ambiente, já que este deve ser entendido em sua totalidade envolvendo (política, cultura, economia, tecnologia, etc.).

Apesar de quase três décadas de intensos debates em torno da temática sustentabilidade, permanecem indefinições, despertando indagações sobre suas delimitações, seus traços definidores, seu potencial de inovação e suas interfaces com outros campos de conhecimento e de prática (GONÇALVES-DIAS; HERRERA; CRUZ, 2013, p. 121).

O desafio com relação à temática sustentabilidade está em abordar conteúdos, métodos de ensino e práticas que abarquem diferentes visões e interesses (GONÇALVES-DIAS; HERRERA; CRUZ, 2013). A Educação Ambiental deve ser um ato político direcionado à transformação social, além de ser crítica e inovadora tanto nos níveis formal quanto informal (JACOBI, 2003).

Para entender como esses aspectos estão sendo tratados dentro da realidade brasileira é possível destacar três pontos chaves envolvendo os tratados e legislação, sendo eles a Constituição Federal de 1988, a Declaração de Brasília de 1997 e, por último, a Lei 9.795 de 1999. A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 225, apresenta a seguinte premissa “Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente

equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações” (BRASIL, 1988). Neste trecho já é verificável a tentativa de harmonização com o Relatório de Brundtland (1987). Com relação à educação o parágrafo 1º, inciso VI, postula – “promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente”.

A partir da Constituição Federal foi lançado em 1994 o Programa Nacional de Educação Ambiental (ProNEA), em parceria conjunta dos Ministérios da Educação e do Desporto (MEC), Ministério do Meio Ambiente (MMA), dos Recursos Hídricos e da Amazônia Legal (MMA), Ministério da Cultura (MINC) e do Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT), no qual “se configura como um esforço do governo federal no estabelecimento das condições necessárias para a gestão da Política Nacional de Educação Ambiental, fortalecendo os processos na sociedade brasileira existentes nessa direção” (BRASIL, 2005, p. 10). Esse programa resultou na realização da I Conferência Nacional de Educação Ambiental (CNEA), com a participação do Governo e entidades da sociedade civil, em busca de uma concepção de políticas e a criação de instrumentos dirigidos para a construção de uma nova ética ambiental.

A síntese desse encontro é a Declaração de Brasília (DB) que constitui “uma construção coletiva que, resgatando o saber acumulado depois de 20 anos de Tbilisi, reafirmou a educação ambiental como o espaço de criação da ecocidadania” (BRASIL, 1997, p. 12). De acordo com a apresentação da Declaração há uma intenção de romper com os paradigmas positivistas com intuito de buscar uma Educação Ambiental holística e avessa à fragmentação do tema que vem se apresentando nos modelos pedagógicos tradicionais. Com relação à Educação Ambiental e as vertentes do Desenvolvimento Sustentável a Declaração de Brasília (DB) apresenta uma série de problemáticas apresentadas no Quadro 4.

Quadro 4: Problemáticas da Educação Ambiental e vertentes do desenvolvimento sustentável

1	A existência de diferentes conceitos de desenvolvimento sustentável, decorrentes de interesses e posturas dos diversos atores sociais, políticos e econômicos dificulta a informação e a compreensão correta deste modelo de desenvolvimento por parte do governo e da sociedade civil, gerando conflitos e antagonismos.
2	O modelo de desenvolvimento adotado dá prioridade às questões econômicas, assumindo com muita dificuldade a sustentabilidade socioambiental, o que reflete na falta de orientação da sociedade na tomada de decisões para a melhoria da qualidade de vida.

Continua

Continuação

3	O sistema produtivo é marcado por um modelo econômico agroexportador que não viabiliza o desenvolvimento de práticas sustentáveis e acaba estimulando práticas consumistas em contradição com a preservação e/ou conservação de recursos naturais.
4	O setor acadêmico deve se comprometer, institucionalmente, quanto ao seu papel de gerar conhecimentos, que permitam dirimir dúvidas sobre as diferentes concepções de educação ambiental; fundamentar as práticas de educação; criar metodologias e material didático e realizar pesquisas sobre tecnologias alternativas para o desenvolvimento sustentável.
5	O descumprimento, por parte do governo, do processo de divulgação da Agenda 21 e de incentivos para a elaboração de Agendas 21 locais, bem como falta de participação das universidades neste processo.
6	A necessidade de estabelecer, na prática, uma política de educação ambiental para o país com adequação às realidades regionais, estaduais e municipais, passando pela necessária articulação e integração do Governo Federal, estados e municípios, organização não governamental e outras instituições associadas às políticas de desenvolvimento sustentável.
7	Da necessidade de incentivar práticas de educação ambiental que privilegiem uma contextualização socioeconômica e cultural da realidade, extrapolando a dicotomia entre desenvolvimento/preservação e buscando uma abordagem menos pontual e fragmentada.
8	A falta de articulação entre as ações dos diversos setores do poder público, associada à falta de integração regional e da sociedade civil, e à ausência da interinstitucionalidade e interdisciplinaridade, bem como a insuficiência de recursos humanos capacitados e financeiros, têm relegado a educação ambiental a um segundo plano. Portanto, não se vislumbra, a curto prazo, um planejamento estratégico que contemple o verdadeiro papel da educação ambiental, como ferramenta extremamente útil na implantação, implementação e avaliação de desenvolvimento sustentável.

FONTE: Adaptado pela autora da Declaração de Brasília (1997).

Como observado a própria DB está em consonância com a literatura em relação à sustentabilidade, ou seja, conflitos gerados sobre o conceito, contradições do modelo econômico vigente, problemas com o setor acadêmico, descumprimento por parte do governo com relação aos acordos assinados, adequação às realidades regionais as práticas e políticas de desenvolvimento sustentável, contextualização socioeconômica e cultural em vez de abordagens fragmentadas e, por fim, a não articulação entre as diversas instituições além da falta de recursos humanos capacitados. Assim, não se vislumbra em curto prazo um planejamento estratégico para a eficácia da Educação Ambiental no país.

Embora o cenário seja pessimista a DB propõe uma série de recomendações que abarca tanto a educação formal quanto a informal, assim como a interação entre organizações públicas, privada e não governamentais, na produção de conhecimento, educando a população em geral, além de fomentar pesquisas em diversas áreas como, energias renováveis. A DB aborda também as problemáticas com relação ao ensino formal, o Quadro 5 relaciona alguns destes pontos que merecem atenção.

Quadro 5: Problemáticas da Educação Ambiental no ensino formal

1	O modelo de educação vigente nas escolas e universidades responde a posturas derivadas do paradigma positivista e da pedagogia tecnicista que postulam um sistema de ensino fragmentado em disciplinas, o que se constitui um empecilho para a implementação de modelos de educação ambiental integrados e interdisciplinares.
2	As políticas públicas de educação do país não atendem ao contexto sócio político-econômico onde está inserida a escola, o que acarreta a má qualidade no processo de ensino e aprendizagem e na desvalorização do magistério.
3	A falta de pesquisa na área de educação ambiental inviabiliza a produção de metodologias didático pedagógicas para fundamentar a educação ambiental formal, e resgatar os valores culturais étnicos e históricos das diversas regiões, incluindo a perspectiva de gênero.
4	A deficiência e falta de capacitação dos professores na área e a carência de estímulos, salariais e profissionais.
5	A nova Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB) de 23/12/96 não contempla a educação ambiental, em contrassenso com a legitimação de um Programa Nacional de Educação Ambiental (PRONEA), de uma política de educação ambiental, dos pressupostos dos Parâmetros Curriculares Nacionais (PCN's) e do Plano Decenal.
6	A ausência de uma visão integrada que contemple a formação ambiental dos discentes e a inclusão das questões éticas e epistemológicas necessárias para um processo de construção de conhecimento em educação ambiental.
7	As propostas curriculares nos três níveis de ensino são excessivamente carregadas de conteúdos, sem uma análise mais aprofundada de quais seriam os conhecimentos especificamente significativos, o que dificulta a atualização dos temas contemporâneos e a inserção da dimensão ambiental na educação.
8	A falta de compreensão por parte da classe política de que a educação ambiental não é uma disciplina a mais no currículo, e que deve, por excelência, permear todas as ações do conhecimento, devendo, desta forma ser trabalhada em caráter interdisciplinar.

FONTE: Adaptado pela autora da Declaração de Brasília (1997).

Como apresentado, os problemas ainda persistem após quase uma década da elaboração da DB. Para contorná-los há propostas de estruturar novos currículos nos três níveis de ensino de forma interdisciplinar, incorporando os diversos saberes. Incentivar a criação de cursos de pós-graduação a nível de especialização, mestrado e doutorado que possibilitem a capacitação de recursos humanos e a produção de conhecimento e metodologias voltados para a Educação Ambiental formal. Incluir na LDB (Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional) a Educação Ambiental como princípio fundamental.

Por fim a Lei 9.795 de 1999, regulamentada em 2002 traz no artigo 1º a definição de Educação Ambiental como sendo

[...] os processos por meio dos quais o indivíduo e a coletividade constroem valores sociais, conhecimentos, habilidades, atitudes e competências voltadas para a conservação do meio ambiente, bem de uso comum do povo, essencial à sadia qualidade de vida e sua sustentabilidade (BRASIL, 1999).

De acordo com a lei a Educação Ambiental é um componente essencial e permanente da educação e deve estar presente em todos os níveis do processo educativo, tanto de caráter formal quanto não formal. O art. 8º trata das atividades vinculadas à Política Nacional de Educação Ambiental tendo como linhas de atuação inter-relacionadas:

- I - capacitação de recursos humanos;
- II - desenvolvimento de estudos, pesquisas e experimentações;
- III - produção e divulgação de material educativo;
- IV - acompanhamento e avaliação.

O parágrafo 2º trata da capacitação de recursos humanos no qual:

- I - a incorporação da dimensão ambiental na formação, especialização e atualização dos educadores de todos os níveis e modalidades de ensino;
- II - a incorporação da dimensão ambiental na formação, especialização e atualização dos profissionais de todas as áreas;
- III - a preparação de profissionais orientados para as atividades de gestão ambiental;
- IV - a formação, especialização e atualização de profissionais na área de meio ambiente;
- V - o atendimento da demanda dos diversos segmentos da sociedade no que diz respeito à problemática ambiental (BRASIL, 1999).

O parágrafo 3º é voltado para as ações de estudos, pesquisas e experimentações:

- I - o desenvolvimento de instrumentos e metodologias, visando à incorporação da dimensão ambiental, de forma interdisciplinar, nos diferentes níveis e modalidades de ensino;
- II - a difusão de conhecimentos, tecnologias e informações sobre a questão ambiental;
- III - o desenvolvimento de instrumentos e metodologias, visando à participação dos interessados na formulação e execução de pesquisas relacionadas à problemática ambiental;
- IV - a busca de alternativas curriculares e metodológicas de capacitação na área ambiental;
- V - o apoio a iniciativas e experiências locais e regionais, incluindo a produção de material educativo;
- VI - a montagem de uma rede de banco de dados e imagens, para apoio às ações enumeradas nos incisos I a V (BRASIL, 1999).

Conforme o art. 9º Educação Ambiental formal engloba educação básica; educação infantil; ensino fundamental; ensino médio; educação superior; educação especial; educação profissional e educação de jovens e adultos. Ainda conforme art. 10º a Educação Ambiental deve ser uma prática educativa integrada, contínua e permanente

em todos os níveis do ensino formal. Não deve ser implantada como disciplina específica no currículo de ensino, deve ainda, constar nos currículos de formação dos professores em todos os níveis e em todas as disciplinas e os professores em atividade devem receber formação complementar em suas áreas de atuação.

A questão da abordagem interdisciplinar, que consta na lei implica na utilização de várias disciplinas com o intuito de construir e compreender o problema abordado superando a fragmentação do saber (COSTA; LOUREIRO, 2013). Um dos caminhos possíveis para que haja o enraizamento da EA na sociedade brasileira é a implantação de políticas públicas responsáveis por efetivar no cotidiano do indivíduo práticas sociais (GUIMARÃES; OLABARRIAGA; TONSO, 2009), no qual

A disputa na sociedade para dar relevância à EA como uma prática social capaz de contribuir para a transformação desta realidade em crise passa pela construção de referenciais teórico-práticos que ajudem os cidadãos a construir suas identidades, reconhecendo-se como sujeitos individuais e coletivos capazes de atuar na esfera política, onde são gestadas as políticas públicas implementadas pelo Estado (GUIMARÃES; OLABARRIAGA; TONSO, 2009, p. 226).

Apresentados as origens e os principais fatos relacionados à Educação Ambiental em geral, a próxima seção trará uma discussão mais específica e focada do trabalho que é a Educação Ambiental ou para a Sustentabilidade no ensino superior e por seqüência no curso de Ciências Contábeis.

2.2.2 Educação Ambiental ou para o Desenvolvimento Sustentável no Ensino Superior

Com relação mais especificamente no âmbito da educação superior, Jacobi, Rauflet e Arruda (2011) evidenciam que a promoção de oportunidades de aprendizagem no currículo das instituições de ensino superior é importante para a promoção de mudanças. No entanto, Wright (2004) aponta que as universidades são criticadas por sua inabilidade em serem modelos de sustentabilidade, tanto no “esverdeamento” de suas funções operacionais, quanto no desenvolvimento de currículos voltados para o meio ambiente.

Analogamente a este ponto de vista, Leal Filho (2015, p. 7) ressalta que há muitas razões pelas quais as instituições de ensino superior têm se atrasado na implementação da Educação para Sustentabilidade (EDS):

- A falta de uma massa crítica de funcionários que trabalham sobre o tema e pode representá-lo nos órgãos de decisão relevantes em universidades;
- A falta de objetivos estratégicos ou planos de ação que podem fornecer-lhes "um sentido de direção ", como o que eles podem querer alcançar e por quê;
- A vontade reduzida de se envolver nas mudanças estruturais necessárias ou prosseguir os investimentos necessários de modo a colocar a sustentabilidade mais centralmente nos programas Universidade.

Assim, uma reação a tais críticas, o caminho das universidades “foi de criar e assinar acordos e declarações internacionais relacionados à Sustentabilidade no ensino superior” (WRIGHT, 2004, p. 9).

A primeira delas foi a Declaração de Talloires (DT) elaborada em 1990. Na época foram convocados vinte e dois presidentes de universidades e chanceleres em Talloires, França por Jean Mayer, o presidente da Universidade de Tufts. O encontro tinha como intuito de exprimir as suas preocupações sobre o estado do mundo e criar um documento com ações das quais as principais instituições de ensino superior devem tomar para criar um futuro sustentável (ULSF, 1990).

De acordo Jacobi, Rauflet e Arruda (2011, p. 30) “A Declaração de Talloires (DT) é um plano de ação de dez pontos para incorporar a sustentabilidade e a instrução ambiental no ensino, na pesquisa e na extensão de operações em faculdades e universidades”. Esta declaração foi o primeiro documento com foco especificamente da sustentabilidade na educação superior e a primeira homologação oficial dada por administradores universitários tendo comprometimento com o ambiente sustentável dentro da academia (WRIGHT, 2004). A DT consiste em um plano de 10 passos para se incorporar a Sustentabilidade e ensino ambiental nos três pilares das instituições: ensino, pesquisa e extensão. O Quadro 6 apresenta os 10 passos e seus desdobramentos.

Quadro 6: 10 Passos da Declaração de Talloires

1) aumentar a consciência de Desenvolvimento Ambiental Sustentável	Usar todas as oportunidades para levantar consciência pública, governamental, industrial, de fundação e universidade, abordando abertamente a necessidade urgente de avançar em direção a um futuro ambientalmente sustentável.
	Incentivar todas as universidades a se envolverem em educação,

Continua

Continuação

2) Criar uma cultura institucional de Sustentabilidade	pesquisa, formação política, e trocar informações sobre população, meio ambiente e desenvolvimento direcionando-se à sustentabilidade global.
3) Educar para a Cidadania Ambiental responsável	Estabelecer programas para a produção de conhecimento em gestão ambiental, desenvolvimento econômico sustentável, população, e áreas afins para garantir que todos os graduados são ambientalmente alfabetizado e têm a consciência e a compreensão de serem cidadãos ecologicamente responsáveis.
4) Fornecer Alfabetização Ambiental para todos	Criar programas para desenvolver a capacidade do corpo docente da universidade para ensinar educação ambiental para todos os cursos de graduação, pós-graduação, profissionais e estudantes.
5) Praticar Ecologia Institucional	Definir um exemplo de responsabilidade ambiental através do estabelecimento uma ecologia institucional de políticas e práticas de conservação de recursos, reciclagem, redução de resíduos, e as operações ambientalmente saudáveis.
6) Envolver todas as partes interessadas (<i>Stakeholders</i>)	Encorajar o envolvimento do governo, fundações e da indústria em apoio à investigação interdisciplinar, a educação, a formação política e de intercâmbio de informações para o desenvolvimento ambientalmente sustentável. Expandir trabalho com organizações comunitárias e não-governamentais para ajudar a encontrar soluções para os problemas ambientais.
7) Colaboração para abordagens interdisciplinares	Convocar o corpo docente e os administradores com profissionais ambientais para desenvolver abordagens interdisciplinares no currículo, iniciativas de pesquisa, operações e atividades de extensão que suportam um futuro ambientalmente sustentável.
8) Aumentar a capacidade de Escolas Primárias e Secundárias	Estabelecer parcerias com escolas primárias e secundárias para ajudar a desenvolver a capacidade para o ensino interdisciplinar sobre população, meio ambiente e desenvolvimento sustentável.
9) Ampliar o Serviço Nacional e Internacionalmente	Trabalhar com organizações nacionais e internacionais para promover um esforço universitário mundial em direção a um futuro sustentável.
10) Manter o Movimento	Estabelecer um secretariado e um comitê de direção para continuar esta dinâmica, e informar e apoiar os esforços de cada um na execução desta declaração.

FONTE: Adaptado pela autora. Association of University Leaders for a Sustainable Future - The Talloires Declaration (1990).

Até junho de 2016 o número de instituições de ensino que assinaram a DT chegou a 499, de acordo com o site da *Association of University Leaders for Sustainable Future* (ULSF).

Outras declarações foram assinadas ao longo dos anos, como a Halifax Declaration (Canadá, 1991), Kyoto Declaration (Japão, 1993), Swansea Declaration (País de Gales, 1993), Copernicus Charter (Barcelona, 1994), Declaration of Thessaloniki (Grécia, 1997) e Lüneburg Declaration (Alemanha, 2001). De acordo com Wright (2004) todas estas declarações mostram a tarefa das instituições de ensino superior em se tornarem sustentáveis, sendo que cada uma é diferente dependendo do contexto no qual foram escritas.

No entanto, dois temas chaves são semelhantes em todas. O primeiro é que cada declaração discute a obrigação moral das universidades em se tornarem instituições sustentáveis e, o segundo é que todas discutem sobre a necessidade de divulgação pública de suas atividades, além de buscar parcerias com governo, ONGs e organizações privadas (WRIGHT, 2004).

Conforme esse contexto, Jacobi (2003) afirma que programas educativos que são relacionados à crise ambiental devem ter enfoque integrador, ultrapassando conhecimentos científicos e tecnológicos. Sendo que a capacitação de profissionais e a comunidade universitária devem ser numa perspectiva interdisciplinar. “Assim a educação ambiental deve ser acima de tudo um ato político voltado para a transformação social” (JACOBI, 2003, p. 196).

O autor ainda acrescenta que a atenção ao desenvolvimento sustentável representa uma perspectiva de mudanças sociopolíticas, sem comprometer os sistemas tanto ecológicos quanto sociais que mantêm as comunidades (JACOBI, 2003). Nesse sentido, há diversos estudos em inúmeras áreas do conhecimento que abordam a questão da EA ou da EDS.

Venzke e Nascimento (2013) ao discorrerem sobre a necessidade da base epistemológica das instituições brasileiras no ensino superior na formação do administrador possuem uma visão mais pessimista, devido ao pensamento atual sobre como deve ser o ensino superior em administração

A atual visão, instrumental e simplificadora, está tão arraigada no modelo mental dos pensadores da administração que dificulta a capacidade de integração ampliada dos conhecimentos, fazendo que a maioria das práticas para inserção da sustentabilidade socioambiental se dê de forma incipiente ou por meio de disciplinas ou programas específicos dentro da estrutura curricular, e não de forma mais complexa, interdisciplinar e transversal (VENZKE; NASCIMENTO, 2013, p. 47).

No entanto, as instituições de ensino superior têm conseguido avanços incrementais com relação à questão da sustentabilidade, já que há uma incorporada resistência à mudança (JACOB; RAUFLET; ARRUDA, 2011). Esse pensamento é mais otimista do que o apresentado por Demajorovic e Silva (2012) apontado que há forte resistência às inovações ligadas aos conteúdos alternativos em sala de aula.

Segundo os autores “uma vez que os cursos são concebidos de forma a valorizar os critérios de negócios, cujo pensamento dominante entende a incorporação da

dimensão socioambiental como uma ameaça à competitividade das empresas”. Sendo assim, a integração da dimensão socioambiental no ensino de administração se mostra como uma ameaça ao “paradigma tradicional dos negócios e da teoria administrativa” (DEMAJOROVIC; SILVA, 2012, p. 43).

No caso do ensino superior na área de Geografia, Grindsted (2015) aponta os mesmos problemas sobre os desafios de inserir a questão da sustentabilidade nos currículos. O autor aponta que a Geografia possui uma tradição na investigação da interação homem-ambiente.

Seus achados da pesquisa, que foi feita na Universidade de Geografia Dinamarquesa, apontam que embora os geógrafos sejam relutantes em usar o termo sustentabilidade, achando ser melhor uma noção implícita, concordam que a geografia contribui para a EDS em 3 maneiras: por ser forte na tradição do tema homem-ambiente, proporciona uma base metodológica para as questões que envolvem a sustentabilidade. Em segundo, é a relação espaço-temporal da sustentabilidade das abordagens geográficas são capazes de compreender a dinâmica, a complexidade e interações em diversas escalas. Por fim, os geógrafos acreditam que sua disciplina fornece uma plataforma de conhecimento que integra ciências naturais e sociais (GRINDSTED, 2015).

Outra perspectiva para a EDS é apresentada no trabalho de Barth et al. (2007) com o objetivo de considerar as possibilidades de aprendizagem formal e informal e sua relação com desenvolvimento de competência na educação superior com relação à sustentabilidade. A EDS aparece dentro do contexto complexo da globalização, permitindo adquirir e gerar conhecimento, além de proporcionar reflexão sobre os efeitos de tais comportamentos e decisões complexos de forma orientada para o futuro com perspectiva global e de responsabilidade.

O estudo foi feito na Universidade de Lüneburg, que desenvolve um programa de estudo para construir e testar o desenvolvimento curricular interdisciplinar, com base no desenvolvimento sustentável e resolução de problemas de forma interdisciplinar. Os autores concluem que uma cultura de ensino deve ser substituída por uma cultura de aprendizagem, utilizando contextos formais e informais no âmbito acadêmico, incluindo competências desenvolvidas em contexto extra-curriculares. Assim, há uma ampliação do espaço de aprendizagem, auxiliando o indivíduo a assumir responsabilidade e lidar

com situações complexas. Sendo que os resultados apontam que deve haver uma interação entre as duas formas de aprendizado (BARTH et al., 2007).

Por outro caminho o estudo de Lozano et al. (2014), que busca analisar se o compromisso das instituições de ensino com relação às duas últimas décadas de declarações, discussões e cartas, leva a um desenvolvimento sustentável dentro da instituição acadêmica. A pesquisa feita por método survey utilizou 60 artigos para a divisão de categorias de análise e 70 instituições de ensino respondentes.

De acordo com os resultados da pesquisa houve muitos exemplos de implementação do desenvolvimento sustentável em todo sistema, mas no geral os esforços são compartimentados. A análise também destacou fortes ligações entre o compromisso da instituição com a sustentabilidade e a assinatura de declarações, cartas ou iniciativas, sendo o compromisso da liderança um dos principais motivos para a assinatura desses termos.

O Quadro 7 apresenta um compilado de diversas pesquisas, que aborda a EA ou EDS tanto nas IES quanto nas escolas de negócio.

Quadro 7: Resumo das produções acadêmicas sobre sustentabilidade e educação no ensino superior

Autores	Objetivos	Resultados
Lima (1999)	Debater a relação entre meio ambiente e educação tendo como fio condutor uma análise crítica das propostas educacionais voltadas ao ambiente.	Constatação de que a questão ambiental é um retrato de uma crise com múltiplas dimensões, em que há maior produção de problemas do que soluções.
Jacobi (2003)	Articulação sobre a produção de sentido e a Educação Ambiental.	A Educação Ambiental deve ser uma ato político voltado para a transformação social, sendo que o principal responsável pela degradação ambiental é o homem.
Barbieri (2004)	Discute questões problemáticas relacionadas com a implementação da educação ambiental (EA) em cursos de graduação em administração, conforme estabelece a legislação brasileira.	Defende a ideia de que a disciplina de gestão ambiental é necessária e deve permanecer, enquanto as questões ambientais não estiverem suficientemente tratadas nas demais disciplinas.
Fisher e Bonn (2011)	O objectivo deste estudo foi investigar em que medida a sustentabilidade dos negócios foi incorporada na graduação de negócios nos cursos de gestão em universidades australianas.	Os resultados demonstram que metade das universidades australianas não identificam de forma explícita a sustentabilidade como parte de seus currículos (nos cursos de gestão), ou isso ocorre de forma limitada

Continua

Continuação

Jacobi; Rauflet e Arruda (2011)	Contribuir no debate sobre o papel da educação superior, em especial, dos cursos de Administração e Gestão, com relação ao tema sustentabilidade.	Apresenta uma reflexão sobre os principais debates atuais, assim como abiguidades e contradições, apresentando possibilidades de integração do tema sustentabilidade no curso de Administração.
Venzke e Nascimento (2013)	Refletir sobre o processo para a geração de arranjos de conhecimentos voltados à inserção da sustentabilidade socioambiental nos cursos de Administração brasileiros, procurando avançar em relação às pesquisas já desenvolvidas sobre o tema, tendo-as como base.	Argumenta-se que as instituições de ensino brasileiras formadoras de administradores, devem ampliar sua base epistemológica, para serem capazes de resolver questões socioambientais.
Gonçalves-Dias; Herrera e Cruz (2013)	Analisar os desafios (e dilemas) enfrentados por uma Instituição de Ensino Superior para inserção da disciplina “sustentabilidade” no curso de Administração.	As mudanças do ensino superior vão além de novos conteúdos dos currículos, deve passar por uma reformulação de modelos ensino-aprendizagem e, novas competências na formação docente.
Guerra e Figueiredo (2014)	Contribuir com a reflexão e o diálogo sobre o processo de ambientalização curricular, com foco nas Instituições de Educação Superior (IES)	Apresenta os desafios e perspectivas na incorporação da cultura de sustentabilidade nas universidades.
Fisher e McAdams (2015)	Examinar como a quantidade e o tipo de curso impactam os estudantes nas conceituações de sustentabilidade.	Os resultados indicam que os cursos escolhidos impactam na conceitualização do termo.

FONTE: Elaborado pela autora

Com relação à utilização da Teoria Institucional em instituições de ensino é possível identificar alguns trabalhos, retirados do Banco de Teses e Dissertações da Coordenação De Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES, 2017) e na Biblioteca Digital de Teses e Dissertações – BDTD (IBICT, 2017). Beltrame (2015) realizou uma pesquisa sobre os estágios de institucionalização do tema sustentabilidade no curso de graduação em Administração da Universidade estadual de Londrina. De acordo com os achados da pesquisa, o curso tem o tema sustentabilidade pré-institucionalizado, enquanto que o tipo de isomorfismo que mais se destacou foi o isomorfismo coercitivo.

Outro trabalho que utiliza abordagem semelhante é o de Lima (2016) que analisou como ocorreu a institucionalização da temática sustentabilidade em três programas de Pós-graduação *Stricto sensu* em Administração no Brasil. De acordo com a pesquisa, a inclusão em cada programa ocorreu de forma heterogênea e, possuem características específicas. No entanto, todos apresentaram embates entre a forma

tradicional de ensino em Administração e, as especificidades exigidas no ensino de sustentabilidade.

Há ainda estudos sobre isomorfismo (SILVA, 2013), legitimação (PARISOTTO, 2012), e demais temáticas na área educacional sob a ótica da Teoria Institucional (PÁDUA, 2011; MACHADO JÚNIOR, 2012; ALVES, 2012). O Quadro 8 apresenta as teses e dissertações encontradas com a temática mais semelhantes a essa pesquisa, utilizando as palavras chave institucionalização, graduação e sustentabilidade.

Quadro 8 : Teses e Dissertações: institucionalização, sustentabilidade e graduação

Instituição	Título	Autor	Ano
Mestrado em Administração. Universidade Estadual de Londrina.	A Institucionalização da Temática Sustentabilidade em Pós-graduações Stricto sensu em Administração no Brasil.	Carlos Eduardo de Lima	2016
Mestrado em Administração. Universidade Estadual de Londrina.	A Institucionalização da sustentabilidade no Curso de Graduação em Administração.	Indiara Beltrame	2015
Mestrado em Administração Universidade Nove de julho, São Paulo.	O Isomorfismo na Educação Ambiental como tema Transversal em Cursos de Graduação em Administração.	Heloisa helena Marques da Silva	2013
Mestrado em Administração. Universidade Federal de Lavras.	A Institucionalização dos Cursos de Administração Pública a Distância das Universidades Públicas: os casos UFLA e UFU.	Rosalia Rodrigues Alves	2012
Doutorado em Administração, Universidade Nove de julho, São Paulo.	A Institucionalização do Conhecimento Científico em Sustentabilidade Ambiental Resultante das Teses e Dissertações em Administração no Brasil	Iara Regina Dos Santos Parisotto	2012
Doutorado em Administração. Universidade Nove de julho, São Paulo.	A Influência de Pesquisadores do Stricto sensu em Administração na Legitimação do Conhecimento em Sustentabilidade Ambiental.	Celso Machado Junior	2012
Mestrado em Educação. Universidade de Brasília.	Sustentabilidade e Educação Profissional e Tecnológica Sob as Perspectivas Institucional e da Comunidade do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Bahia, Campus Porto Seguro.	Jaqueline Vilela de Pádua	2011

FONTE: CAPES (2017) e IBICT (2017).

No mesmo contexto observa-se a inserção da sustentabilidade em diversas áreas do conhecimento. A próxima seção aborda como a questão da sustentabilidade tem estado presente no campo das Ciências Contábeis, apresentando as dicotomias em

relação ao tecnicismo do curso e as pressões para se adaptar às novas mudanças e, qual o papel da educação nessa conjuntura.

2.2.3 Sustentabilidade e Contabilidade

Os temas que relacionam sustentabilidade e contabilidade permeiam desde instruções normativas, até trabalhos mais reflexivos sobre a formação do contador. Isto demonstra um campo ainda em construção e confuso com relação ao real papel do contador no que concerne às questões ambientais. No entanto, é preciso destacar que a literatura brasileira aborda de maneira mais acentuada a questão ambiental e de sustentabilidade ligada à disciplina de contabilidade ambiental, que por sua vez possui um caráter mais técnico com relação à contabilização de fatos ambientais. Embora para que o contador saiba como proceder é preciso ter conhecimento do que seja sustentabilidade, responsabilidade social e os impactos da empresa no meio ambiente.

Nessa seção serão tratadas as questões normativas com relação à contabilidade ambiental e seu caráter sistêmico/racional, assim como alguns trabalhos que evidenciam tal posicionamento. Após esse momento serão apresentados os trabalhos que criticam essa abordagem e que se posicionam diante de uma mudança na formação do contador, deixando o nível mais técnico em caminho a uma formação holística e compromissada com a sociedade e o meio ambiente.

Kraemer (2001a) afirma que a contabilidade é tida como um sistema de informação da situação e evolução patrimonial, financeira e econômica da empresa e, para auxiliar no processo de decisão de seus usuários deve incluir em suas demonstrações as informações ambientais. Para a evidenciação contábil ambiental há uma normatização para auxiliar as organizações no processo.

Em 2004 a resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprova a NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental estabelecendo “procedimentos para evidenciação de informações de natureza social e ambiental, com o objetivo de demonstrar à sociedade a participação e a responsabilidade social da entidade” (CFC, 2004).

Sendo que para a norma, informações de natureza social e ambiental corresponde: a) a geração e a distribuição de riqueza; b) os recursos humanos; c) a interação da entidade com o ambiente externo; d) a interação com o meio ambiente. Tais informações podem ser extraídas ou não da contabilidade e, quando divulgada deve ser efetuada como informação complementar às demonstrações contábeis e não devem se confundir com as notas explicativas.

O item 15.2.4.1 relaciona quais informações devem ser evidenciadas na interação da entidade com o meio ambiente:

- a) investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente;
- b) investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados;
- c) investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade;
- d) investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade;
- e) investimentos e gastos com outros projetos ambientais;
- f) quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade;
- g) valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente;
- h) passivos e contingências ambientais (CFC, 2004).

De acordo com a norma a Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental deve ser “objeto de revisão por auditor independente, e ser publicada com o relatório deste, quando a entidade for submetida a esse procedimento” (CFC, 2004). Desse modo o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) emite o CT 07/2012 - Execução de trabalhos e emissão de Relatórios de Asseguração relacionados com Sustentabilidade e Responsabilidade Social.

O objetivo do Comunicado Técnico (CT) é o de orientar os auditores independentes sobre a execução de trabalhos e emissão dos relatórios de asseguarção, sobre as informações que tenham relação com a sustentabilidade e responsabilidade social, para promover um alinhamento e uniformidade na aplicação dos procedimentos de revisão e emissão dos relatórios de asseguarção (IBRACON, 2012).

O CT traz uma série de considerações para que o auditor independente possa executar seu trabalho, dentre elas, o conceito de sustentabilidade e qual a natureza do tipo de informação social ambiental, de forma a alertar o auditor de que tais informações possuem características diferentes das demonstrações contábeis. Alguns

exemplos das diferentes características, é que tais relatórios atendem a um número mais amplo de usuários; possuem informações qualitativas e políticas de gerenciamento, as informações quantitativas não estão em unidades monetárias, podem não existir sistemas de controle interno sobre essas informações.

Embora o CT 07/2012 aponte algumas características desses relatórios os procedimentos de auditoria são seguidos conforme as normas aplicadas às demonstrações contábeis. Evidencia ainda uma maior dificuldade em se assegurar tais relatórios, devido à sua subjetividade e dificuldade de coleta de evidências confiáveis com relação aos mesmos.

Em relação à educação em contabilidade é possível destacar a Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004 que institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, o artigo 5º traz os conteúdos que devem estar em sua base curricular:

- I - conteúdos de Formação Básica: estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobre tudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;
- II – Conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não-governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado;
- III - conteúdos de Formação Teórico-Prática: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando softwares atualizados para Contabilidade (CNE, 2004).

Conforme a Resolução, não há uma exigência específica sobre a obrigatoriedade do ensino de sustentabilidade. No entanto, há uma abertura no conteúdo de formação teórico-prática (item III) com Atividades Complementares, Estudos Independentes e Conteúdos Optativos.

No cenário internacional há o *Handbook of International Education Pronouncements* publicado pela Federação Internacional de Contadores (IFAC) e pelo Conselho Internacional de Normas de Educação Contábil (IAESB). De acordo com o próprio *Handbook* a Missão do IAESB é “servir o interesse público ao fortalecer a profissão contábil mundial através do desenvolvimento e melhoria da educação contábil profissional” (IAESB, 2017, p. 6).

De acordo com o *framework*, o IES 2 lista as competências técnicas de aprendizado dividido em temas como: contabilidade financeira e relatórios; contabilidade gerencial; gestão financeira; impostos, legislação, dentre outros. No tópico de contabilidade financeira (item 6), há a competência técnica de aprendizado que envolve “Interpretar os relatórios que incluem informações não financeiras, por exemplo, relatórios de sustentabilidade e Relatos Integrados” (IAESB, 2017, p. 34).

Já o IES 4 aborda os valores, ética e atitudes do profissional contábil, dentre eles está a responsabilidade social, que envolve a consciência e consideração do interesse público. A responsabilidade social tem seu conceito associado principalmente às questões sociais e ambientais, além da econômica, no que diz respeito às suas práticas de gestão empresariais (BARBIERI et al., 2010; TENÓRIO et al., 2006; OLIVEIRA, 2008). A contabilidade está presente nessa dinâmica, no que diz respeito à “preocupação de identificar e registrar os eventos contábeis da interação das empresas e o meio ambiente” (MARTENDAL et al., 2013, p. 31).

Conforme apresentado, no cenário internacional há uma inclinação mais explícita sobre o ensino de sustentabilidade na educação contábil, enquanto no Brasil, há abertura para o ensino dentro de disciplinas genéricas. No entanto, o tema possui relevância no cenário de produção científica dentro da área contábil, abordado de diversas formas, desde trabalhos que tratam de evidenciação ambiental, quanto aos trabalhos mais reflexivos.

De acordo com Gonçalves e Heliodoro (2005) a contabilidade ambiental surge na década de 70 como um resultado das preocupações geradas pelos danos ambientais, despertando a atenção das empresas. Com isso, os problemas ambientais não podem ser ignorados pela contabilidade já que ela é

[...] o elo existente entre as empresas e a comunidade. A Contabilidade desperta o interesse em questões ambientais ao auxiliar as empresas a gerir a variável ambiental, não só como fazendo parte da legislação, mas também por razões de consciencialização ecológica (GONÇALVES; HELIODOTO, 2005, p. 82).

Conforme exposição desses autores a contabilidade ambiental tem efeitos:

a) nível macroeconômico – utilizada para a expansão e reorientação das Contas Nacionais ao nível do crescimento e desenvolvimento de um país;

b) nível microeconômico – aplicação quer como componente da Contabilidade Financeira quer como ferramenta de gestão empresarial;

c) nível interno da empresa – Contabilização de custos e proveitos decorrentes da atividade da empresa (GONÇALVES; HELIODOTO, 2005).

A aplicação da contabilidade ambiental tem por objetivo “o registro dos fatos ecológicos ocorridos durante a atividade operacional da empresa, sempre que esta atividade interferir no meio ambiente” (SILVA FREITAS et al., 2012, p. 78). Para isso os fatos devem ser registrados em ativos, passivos ou gastos ambientais. O conceito de ativo ambiental é dado por Ribeiro (2006) como bens e direitos da empresa que poderão gerar benefício econômico futuro visando a proteção, preservação e a recuperação ambiental.

Os passivos ambientais representam todas “as obrigações a curto/longo prazo com o propósito de financiar investimentos em ações relacionadas com a preservação do meio ambiente” (GONÇALVES; HELIODOTO, 2005, p. 86). Alguns estudiosos salientam que os passivos ambientais não precisam estar associados exclusivamente às questões negativas, como multas por agressão ao meio ambiente, mas também por atitudes que decorrem de manutenção e gerenciamento ambiental de forma responsável (KRAEMER, 2001b; RIBEIRO; GRATÃO, 2000).

A partir desses conceitos serão apresentados alguns estudos que abordam a relação entre o preparo do contador com a contabilidade ambiental, assim como estudos relacionados diretamente à formação do contador. Esse foco na educação do contador está diretamente ligado ao objetivo desse trabalho que é de compreender como se dá a inserção do tema sustentabilidade no curso de Ciências Contábeis.

No Brasil, Dallabona, Cunha e Rausch (2012) fizeram um estudo descritivo de análise qualitativa com os 31 cursos de Ciências Contábeis melhor classificados no ENADE/2006 do sul do país e que apresentavam suas matrizes curriculares disponíveis nos portais eletrônicos das respectivas instituições. Conforme seus resultados, a inserção da contabilidade ambiental ainda é incipiente, sendo que das 31 IES, apenas nove tinham alguma disciplina voltada ao assunto, sendo que destas cinco são do Rio Grande do Sul, em que a Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) possui três disciplinas em sua grade curricular (Economia e Meio Ambiente, Gestão Ambiental

na Empresa e Contabilidade Ambiental); quatro IES são de Santa Catarina e nenhuma do Paraná (DALLABONA; CUNHA; RAUSCH, 2012).

Um trabalho que ilustra como está a formação do contador com relação à EA e à contabilidade ambiental, na realidade brasileira, é de Martendal et al. (2013) que buscou identificar o nível de conhecimento dos profissionais contábeis de Florianópolis – SC, tendo como objetivos específicos: delimitar o significado de terminologias específicas à contabilidade ambiental; identificar instrumentos de Gestão Ambiental que possam ser aliados a contabilidade ambiental; e, verificar as instituições que oferecem disciplinas, bem como conteúdos sobre Contabilidade e Gestão Ambiental na Grande Florianópolis.

Para os autores a contabilidade pode demonstrar “o inter-relacionamento entre empresas e o meio ambiente, como o patrimônio das entidades pode ser afetado em função de sua atuação com o meio ambiente e as ações das empresas para eliminar estas agressões” (MARTENDAL et al., 2013, p. 30). A pesquisa foi feita com a aplicação de 140 questionários do qual receberam 42 respostas.

Com base nas respostas os autores apresentam alguns números alarmantes com relação à formação do contador com relação à EA, segundo o estudo, 95,24% dos respondentes não cursaram disciplina ligadas à gestão ambiental ou contabilidade ambiental, 40,48% já participaram de eventos na área de contabilidade ambiental. Com relação às atualizações e legislação 71,43% responderam possuir conhecimento insuficiente, 11,90% conhecimento pouco suficiente e 16,67% conhecimento regular. E nenhum contador apontou possuir conhecimento suficiente ou excelente sobre o tema. E ainda, 69,06% de contadores que não possuem o conhecimento necessário para as informações acerca dos impactos causados pela empresa ao meio ambiente.

Mertendal et al. (2013) apontam que há uma demanda crescente por profissionais qualificados no mercado, especialmente no que diz respeito ao desenvolvimento sustentável e, o contador precisa ter disposição e competências para a cooperação com a preservação do planeta e prosperidade das sociedades. Por deter informações privilegiadas podendo influenciar positivamente a tomada de decisão nas organizações (MERTENDAL et al., 2013; SÁ, 2001).

Para que o contador desenvolva as competências necessárias para atender a essas novas imposições sociais e de mercado sua formação é essencial. Em um estudo exploratório sobre o ensino de Contabilidade Ambiental nas Universidades Brasileiras,

Calixto (2006) observa que a participação das instituições de ensino brasileiras é pouco significativa. O questionário aplicado foi enviado a 132 instituições sobre as razões de oferecer ou não a disciplina, o retorno foi de 44% de respondentes.

De acordo com essa pesquisa das 58 instituições de ensino que devolveram o questionário respondido, 13 oferecem a disciplina contabilidade ambiental, sendo ela optativa em 11 cursos, a maior predominância foi a partir dos anos 2000, sendo o número de alunos dispostos a cursá-las é significativo. Dentre um dos motivos apontados pelos coordenadores dos cursos de não oferecerem a disciplina é que há muitas mudanças no mercado de trabalho e, a dificuldade de inserção de novas disciplinas. Outro ponto observado é que geralmente o conteúdo é dado em disciplinas genéricas como “tópicos especiais”, “tópicos contemporâneos”, ou “balanço social e ambiental”, “contabilidade social”, “gestão ambiental” e “responsabilidade social” (CALIXTO, 2006).

A autora destaca ainda que no Brasil a discussão sobre a inserção da disciplina contabilidade ambiental nos cursos de graduação de Ciências Contábeis ainda é incipiente além de ser um assunto recente na literatura contábil. Ainda que 80% dos coordenadores entrevistados considerem o tema importante para a formação do contador, apontam motivos variados para a não inclusão na matriz curricular. “Acredita-se que este é um problema cultural e social, pois, outras temáticas são priorizadas, consideradas mais relevantes que questões ambientais” (CALIXTO, 2006, p. 74).

O trabalho de Ramos e Kassai (2013) buscou avaliar a abordagem de disciplinas e de conteúdos no curso de graduação de CC da FEA/USP relacionado ao tema sustentabilidade. O intuito do trabalho também foi averiguar se os alunos têm interesse em aprender mais sobre o tema, estimulando assim uma proposição sobre enfatizar o tema nas disciplinas obrigatórias do curso. Dentre os achados do trabalho, constatou-se que 17,07% dos alunos dão muita importância á sustentabilidade para a formação profissional, enquanto 26,83% dão baixa importância, 29,27% média importância e 26,83% regular importância.

A pesquisa foi feita no momento em que a única disciplina que tratava de sustentabilidade era a de Balanço Social. Dentre as conclusões do trabalho notou-se que a disciplina ainda não era satisfatória para abordar o tema sustentabilidade em relação á contabilidade, já que seu foco ainda era em demonstrações e evidenciação. Sendo a

maioria dos alunos (cerca de 60%) eram favoráveis à inclusão de uma disciplina que atendesse à demanda. Como será visto mais à frente neste trabalho, houve a implantação de uma disciplina que trata sobre sustentabilidade e contabilidade no ano de 2013.

Há mais de uma década é possível encontrar trabalhos que discutiam a formação do contador sobre as questões ambientais. Um exemplo é o trabalho de Gray e Collison (2012, p. 797), um ensaio teórico na tentativa de explorar as questões "o que é que os contadores precisam saber sobre o meio ambiente?" e "como adquirir esse conhecimento?". Os autores fazem uma crítica à estrutura da profissão contábil no Reino Unido e argumentam ainda que é preciso uma grande revisão no ensino contábil nas graduações e pós-graduações.

Esses autores apontam uma série de problemas relacionados à profissão contábil, dentre elas é que a contabilidade é intimamente ligada às estruturas da modernidade, vendo as questões ambientais como marginais. Outro problema é que a profissão não explica seu papel de interesse público, ficando uma tensão entre tais interesses e servir o cliente. Os autores apontam também outro problema como o fato dos profissionais da contabilidade não receberem "educação", mas sim "treinamento".

Esta é uma tensão que é genérica entre as profissões e - certamente não se limitam à contabilidade. A influência dos organismos profissionais, a limitações funcionais em que as profissões se percebem, o trabalho e experiência de formação dos professores, a natureza técnica das formas dominantes de conhecimento, a instrumentalidade da ética, o desencorajamento da crítica, radical, pensamento transcendente todos parecem estar presentes, em maior ou menor grau, em cada uma das profissões (GRAY; COLLISON, 2002, p. 810).

Embora o trabalho trate da educação e formação do contador não é possível separá-los na pesquisa. Nesse sentido, os autores trazem um resumo de como tem se apresentado a literatura sobre meio-ambiente e contabilidade (GRAY; COLLISON, 2002, p. 804):

- a) Literatura crítica: questiona a essência do "sucesso organizacional e econômico" assim como, as aspirações e estruturas atuais e, a legitimidade da atual configuração do contador;
- b) Literatura gerencialista: não questiona os modos ortodoxos de organização, finanças e contabilidade. Tem uma visão gerencial da empresa, a compreensão de contabilidade ambiental é governada por pronunciamentos padrão e por agendas de gestão ambiental. Formação e educação ambiental essencialmente conservadora regido por organismos profissionais;

c) Literatura de “meio-do-caminho” ou reformista: procura uma ponte entre o gerencialismo e a crítica. É impulsionada por assuntos como prestação de contas e sustentabilidade. A partir da literatura crítica busca possíveis alternativas e práticas de utilização da contabilidade. Não vê a contabilidade como incondicionalmente boa ou má, reconhece potencialmente conflitos de ideais democráticos, proteção do ambiente, justiça e exigências com relação à sustentabilidade.

Para considerar que a contabilidade seja uma profissão “informada”, “educada” e “aprendida” teria que haver um diálogo sobre a natureza da profissão e a educação contábil no que tange os desafios profundos com relação à sustentabilidade. Os autores finalizam que há um longo caminho a ser percorrido para que tais capacidades sejam parte integrante do que venha a ser um “contador” (GRAY; COLLISON, 2002).

O trabalho de Chulián (2011) também busca responder sobre as novas demandas sobre a mudança na educação dos futuros executivos. Propondo a inclusão do curso de contabilidade para sustentabilidade no programa de contabilidade, com base em um desenvolvimento intelectual de educação dialógica, com o intuito de estimular a mudança de valores dos futuros gestores, conduzindo a uma re-humanização da contabilidade e seu papel útil para a sociedade.

O autor destaca o papel do professor-pesquisador nesse processo, tendo ele uma contribuição positiva sobre a mudança de valores da futura geração de contadores. Sendo a estrutura da disciplina proposta no curso de Administração da Universidad Pablo de Olavide (Sevilha) de 45 horas de “Contabilidade Ambiental” durante quinze semanas, com dois encontros de 90 minutos por semana. Os estudantes responderam questionário antes e depois do curso.

Chullían (2011) descreve dentre os resultados encontrados que os estudantes começaram o curso com uma visão econômica marcada da contabilidade na gestão da organização, sendo que muitos mudaram seu discurso no que diz respeito ao papel da contabilidade, com uma visão mais ampla da gestão da organização, propondo alternativas na maneira de fazer negócios. Essa mudança foi atribuída ao conhecimento mais amplo, mas principalmente, ao desafio de pensar e questionar algumas crenças que adquiriram em outras disciplinas do programa.

A discussão sobre questões de sustentabilidade no ensino superior também é abordado por Hahn e Reimsbach (2014) no qual os autores buscam iluminar o status da importância do valor da informação da sustentabilidade e questionar a profundidade de conhecimento dos estudantes de negócio sobre essa informação. Os achados da pesquisa

revelam que estudantes que possuem um conhecimento mais sofisticado sobre sustentabilidade tendem a controlar tal informação mais profundamente, enquanto que os estudantes com conhecimento “puro” de contabilidade tendem simplesmente a aceitar as informações.

Hahn e Reimsbach (2014) afirmam que a mera integração superficial da sustentabilidade no currículo escolar dos estudantes de negócio leva a um conhecimento superficial. Assim como Rasche et al. (2013) os autores acreditam que a sustentabilidade deve integrar as disciplinas chaves de gestão como a contabilidade e finanças, já que as inclusões de disciplinas eletivas não atingem todos os alunos.

Por fim, Chulián (2011) aponta que a inclusão dos cursos de contabilidade e sustentabilidade dentro das escolas de negócios poderia fazer com que os alunos se beneficiem em todas as características do desenvolvimento educacional como a crítica e o questionamento do papel do contador nos negócios e com relação às questões ambientais.

Conforme apresentado, é possível verificar que os estudos mais reflexivos com relação à inserção da sustentabilidade tanto nos cursos de negócio quanto na contabilidade, apresentam uma preocupação sobre como esse conteúdo é passado aos alunos, levando a um entendimento ainda superficial sobre o assunto. Todos concordam que a contabilidade deve incorporar valores mais profundos, de forma comprometida com a sociedade e o meio ambiente. O Quadro 9 apresenta um resumo sobre as obras que tratam a questão da sustentabilidade nos cursos de Ciências Contábeis.

Quadro 9: Resumo das publicações sobre sustentabilidade, educação e contabilidade.

Autores	Objetivos	Resultados
Gray e Collison (2002)	Este artigo é uma tentativa de explorar a questão "o que os contadores precisam saber sobre o meio ambiente? "Com uma questão subsidiária" como eles vão adquirir esse conhecimento? ".	Argumenta que a forma como a contabilidade pode continuar a ser uma profissão, servindo o interesse público e responder às exigências da sustentabilidade, é através de uma grande revisão da graduação de contabilidade.
Calixto (2006)	Verificar 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, tendo por dificuldade na inclusão da disciplina nos cursos de Ciências Contábeis, a adaptação da matriz curricular.
Velani e Ribeiro (2009)	Investigar, analisar e identificar o tipo de evento relacionado com o fato gerador do gasto ambiental para melhorar a informação sobre as atividades que visam à sustentabilidade ecológica dos negócios.	O trabalho analisou os casos premiados como práticas de destaque no tema Meio Ambiente publicado no Guia de Boa Cidadania Corporativa (2005). Utilizando o <i>Sistema Empresa Ecoeficiente</i> .
Chulián (2011)	Responde aos apelos recorrentes das esferas acadêmicas e políticas sobre a necessidade de mudança na educação de futuros executivos.	O estudo descreveu a maneira pela qual um curso de sustentabilidade e contabilidade estruturou e analisou os benefícios que tem para os alunos.
Zulfiki (2011)	Determinar a perspectivas dos educadores de contabilidade na Malásia em relação aos elementos e papéis da contabilidade social e ambiental. Além disso, pretende determinar as percepções de educadores de contabilidade para a orientação da abordagem tradicional da educação contábil.	Este estudo reconhece a recepção positiva por parte dos educadores da Malásia aos elementos incorporados pela contabilidade social e ambiental, que promove o desenvolvimento de conscientização dos estudantes de contabilidade em relação aos comportamentos corporativos, à sociedade e ao meio ambiente.
Dallabona; Cunha e Rausch (2012)	Refletir sobre a inserção da contabilidade ambiental nas matrizes curriculares dos cursos de graduação em ciências contábeis.	Como resultado, observou-se que a inserção da contabilidade ambiental nas matrizes curriculares ainda é incipiente, visto que, das 31 universidades da região sul do Brasil com os melhores conceitos do ENADE/2006, somente nove têm alguma disciplina voltada à contabilidade ambiental. Conclui-se também que a temática acerca da contabilidade ambiental apresenta-se através de diversas nomenclaturas.
Martendal et al. (2012)	Identificar o nível de conhecimento dos profissionais contábeis da Grande Florianópolis sobre a Contabilidade Ambiental.	Foi constatado que 71,64% dos contadores não possuem um conhecimento satisfatório das informações que deveriam ter sobre o tema. Sendo assim, conclui-se que os contadores da Grande Florianópolis não têm um conhecimento satisfatório sobre a Contabilidade Ambiental. Mesmo assim, a maioria concorda e está ciente que o adequado registro contábil dos eventos ambientais, pode contribuir para um melhor gerenciamento dos recursos aplicados.

Continua

Continuação

Ramos e Kassai (2013)	Avaliar a abordagem de disciplinas e de conteúdos no Curso de Graduação em Ciências Contábeis na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP) quanto ao tema Sustentabilidade. Outro fim é, também, averiguar se há interesse dos graduandos deste curso no oferecimento de mais disciplinas que tratem do tema e também verificar o posicionamento deles em relação à atuação de contabilistas em carreiras relacionadas à Sustentabilidade.	Concluiu-se que a disciplina de Balanço Social não é satisfatória para abordar o tema de Sustentabilidade e sua relação com a Contabilidade. A maioria dos alunos é favorável à inclusão de uma disciplina que atenda a esta demanda.
Reis e Tarifa (2014)	Verificar junto aos periódicos nacionais da área contábil referenciadas pelo QUALIS-CAPES as publicações relativas à área de sustentabilidade ambiental no período de 2007 a 2011 sob a ótica bibliométrica.	De acordo com a investigação, concluiu-se que em apenas 5,26% dos 1179 artigos analisados a temática de sustentabilidade ambiental é abordada, sendo que os estudos mais explorados tratam da evidenciação ambiental e contabilidade ambiental. Pôde-se verificar também que a crise financeira mundial de 2008 não provocou impacto negativo nas produções sobre o tema.
Hanh e Reimsbach (2014)	Discutir questões de sustentabilidade na educação universitária. Equilibrando o que chamamos de "Visão Contábil" e "Visão Sustentável", os autores iluminam o status da relevância de valor da informação da sustentabilidade e questionam a profundidade de estudantes do negócio no processamento dessas informações.	Alunos com conhecimento acentuado de sustentabilidade aprofundaram melhor as informações sobre o tema, do que os demais alunos (visão contábil) que aparentemente aceitavam a informação.
Saravanamuthu (2015)	Este artigo baseia-se na teoria estendida de Mezirow (2000) de uma pedagogia transformativa de aprendizagem profunda psico-crítica, para uma educação que poderia (i) desafiar a perpetuação não-problemática da economia racionalista predominantemente técnico no currículo da contabilidade, e (ii) semear as sementes de uma sustentabilidade enraizada nos costumes sociais (ethos).	Conforme estudo de caso a autora conclui que, a educação em contabilidade deve equipar os graduados em contabilidade atuais e futuros com conhecimentos críticos, transdisciplinares e competências comunicativas que lhes permitam contribuir, no interesse público, para o desenvolvimento de estratégias socioambientais.

FONTE: Elaborado pela autora

Em resumo há trabalhos sobre contabilidade ambiental (GONÇALVES; HELIODOTO, 2005; KRAEMER, 2001b; RIBEIRO; GRATÃO, 2000; SILVA FREITAS et al., 2012; RIBEIRO, 2006; VELANI; RIBEIRO, 2009). Depois há um grupo de trabalhos que fazem pesquisas bibliométricas, de percepção dos estudantes e contadores atuantes no mercado, ou análise de matrizes curriculares, envolvendo a relação sustentabilidade/contabilidade (REIS; TARIFA, 2014; CALIXTO, 2006; MARTENDAL et al., 2012; DALLABONA; CUNHA; RAUSCH, 2012; RAMOS; KASSAI, 2013).

Há também trabalhos com abordagem reflexiva sobre a educação nos cursos de CC no que tange a sustentabilidade e por consequência o papel do contador como intermediário entre as práticas empresariais e a sociedade (GRAY; COLLISON, 2002; CHULIÁN; 2011; ZULFIKI, 2011; HANH; REIMSBACH, 2014; SARAVANAMUTHU, 2015).

Embora o contador não atue diretamente nas práticas de sustentabilidade, mas sim como um comunicador destas práticas, se faz necessário uma breve abordagem sobre os relatórios de sustentabilidade, que em sua essência é o produto do trabalho do contador, assim como as demonstrações contábeis tradicionais. Como será apresentada na próxima seção, a contabilidade tem relação com a sustentabilidade há algum tempo. Todavia, ainda é um tema marginal na profissão (GREY; COLLISON, 2002; CHULIÁN, 2011; HANH; REIMSBACH, 2014), devido à ênfase dada aos aspectos econômicos e financeiros.

2.2.3.1 Relatórios de sustentabilidade

A contabilidade como já visto é um veículo de comunicação que relata as informações e práticas empresarias aos seus inúmeros usuários. No entanto, de acordo com Cunha e Ribeiro (2004) as demonstrações tradicionais, voltadas ao desempenho econômico, não apresentam informações sobre os retornos da empresa para a sociedade.

No contexto apresentado, até então o relatório que evidenciava tais informações era o Balanço Social, que surgiu com maior força no Brasil a partir da década de 90. De

acordo com Ribeiro e Lisboa (1999), o Balanço Social é um instrumento de informação, que justifica provar o custo-benefício da empresa à sociedade, devendo respeitar os direitos humanos dos colaboradores, desenvolvendo processo operacional sem agredir o meio-ambiente, agregando valor à economia e à sociedade.

Com o passar do tempo outros modelos de relatórios surgiram, como o *Global Report Initiative* (GRI) fundado em 1997 como uma organização não-governamental. De acordo com a última versão do GRI (2013, p. 3) os objetivos das diretrizes são:

Ajudar relatores a elaborar relatórios de sustentabilidade relevantes, que incluam informações valiosas sobre as questões de sustentabilidade mais cruciais para a organização, bem como tornar o processo de relato de sustentabilidade uma prática padrão.

De acordo com o próprio website do GRI, 92% das 250 maiores empresas do mundo relatam seu desempenho em sustentabilidade. E ainda, apontam que o relato de sustentabilidade deva evoluir de uma atividade excepcional para se tornar uma prática padrão (GRI, 2013). Sendo que em sua última versão (G4) oferece orientações sobre elaboração de relatórios em outros formatos.

Dentre eles está o Relato Integrado (RI), um framework que surgiu a partir do *International Integrated Reporting Council* (IIRC), criado por uma iniciativa do Príncipe de Gales em conjunto com o GRI (CARVALHO; KASSAI, 2014). Tendo por missão

Criar uma estrutura globalmente aceita de contabilidade para a sustentabilidade. Uma estrutura que reúna informações financeiras, ambientais, sociais e de governança em um formato claro, conciso, consistente e comparável – em síntese, em um formato “integrado”. A intenção é de contribuir com o desenvolvimento de informações mais abrangentes e compreensíveis sobre o desempenho total de uma organização, tanto prospectiva quanto retrospectivamente, para atender às demandas de um modelo econômico emergente e mais sustentável (CARVALHO; KASSAI, p. 30).

Ainda de acordo com o próprio framework, o objetivo principal de um RI é prover explicações aos provedores do capital financeiro de como uma organização pode gerar valor ao longo do tempo. A estrutura do RI é de não impor indicadores, mas sim com foco em princípios básicos que irão sustentar e preparar a apresentação de um relatório integrado, estes princípios são: Foco estratégico e orientação para o futuro; Conectividade da informação; Relações com partes interessadas; Materialidade; Concisão; Confiabilidade e Completude; Coerência e Comparabilidade.

A geração de valor nas empresas de acordo com o RI depende de diversas formas de capital, a estrutura do relatório abrange os capitais financeiro, manufaturado, intelectual, humano, social e de relacionamento e, capital natural. Sendo que, de acordo com a estrutura as organizações interjam em maior ou menor grau com esses capitais e, que tal interação pode ser irrelevante a ponto de não aparecer no relatório (IR, 2013).

Carvalho e Kassai (2014) apontam a conversão para o RI como um caminho promissor, devido a um novo modelo de negócio baseado em diferentes capitais, sendo que,

O desafio está tanto no mundo profissional quanto na Academia, pois essa nova realidade de comunicação e de gestão corporativa irá provocar mudanças de comportamentos e de atitudes, com resultados à altura dos desafios previstos para este século XXI (CARVALHO; KASSAI, 2014. p. 33).

Porém, é preciso ver a questão dos relatórios de sustentabilidade com parcimônia. De acordo com Gray e Milne, (2002) só seria possível reportar se uma organização é sustentável se ela disponibilizasse informações completas e transparentes sobre sua contribuição/diminuição da sustentabilidade do planeta.

Um dos problemas apontados é que ao tratar de questões sociais e ambientais as empresas tendem a divulgar o lado positivo (DYE, 2001; GRAY; MILNE, 2002), já que é dos gestores a decisão sobre o que irá ou não ser divulgado (VERRECHIA, 2001; SALOTTI; YAMAMOTO, 2005; ROVER et al. 2011). Gray e Milne (2002) são taxativos ao dizer que não se deve acreditar no que lê. De acordo com os autores, este quadro seria revertido se as organizações fossem obrigadas por uma legislação substancial.

A discussão sobre o nível de confiança atribuído a um relatório de sustentabilidade tem relação com a EA e EDS dentro dos cursos de contabilidade assim como nas escolas de negócio em geral. Se um aluno tem acesso às implicações de agir éticamente, certamente será refletido em sua atuação nas organizações. Por outro lado, a falta de contato ético com o assunto, faria com que o indivíduo não tivesse problemas em divulgar meias verdades ou até mesmo deixar de divulgar algo que é relevante para a sociedade.

Com o conteúdo visto a partir da seção de sustentabilidade, passando pela educação para sustentabilidade até sua relação com a formação contábil, emergem

algumas categorias necessárias para esse estudo e que serão base para a análise juntamente com as categorias definidas da Teoria Institucional.

As categorias desenvolvidas a partir desse referencial teórico são de grande importância para o estudo na medida em que servirão para alinhar os conceitos dos respondentes com a literatura apresentada e qual sua visão com relação à EA ou EDS. Desse modo, as categorias encontradas são: **sustentabilidade**, com subcategoria: natureza do conceito; **educação para a sustentabilidade na contabilidade**, como subcategorias: pensamento holístico, interdisciplinaridade, resultados para a sociedade.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo será apresentado o caminho percorrido para a realização deste estudo, assim como, a classificação, características e tipo de pesquisa, unidade de análise, descrição do processo de coleta de dados, as fontes utilizadas para esta coleta e, por fim, como se deu o processo de análise.

3.1 CLASSIFICAÇÃO GERAL DA PESQUISA

Essa pesquisa é caracterizada como qualitativa, pois tem por objetivo compreender o processo de institucionalização do tema sustentabilidade em uma instituição de ensino superior no curso de Ciências Contábeis. Exigindo assim “a obtenção de dados descritivos, sobre pessoas, lugares e processos interativos pelo contato direto do pesquisador com a situação estudada, procurando compreender os fenômenos segundo a perspectiva dos sujeitos, ou seja, dos participantes da situação em estudo” (GODOY, 1995, p. 58).

Outros autores apontam que a pesquisa qualitativa é aquela que não utiliza dados numéricos para explorar características individuais ou de grupo (CRESWELL, 2010), ou ainda, “compreende um conjunto de diferentes técnicas interpretativas que visam a descrever e a decodificar os componentes de um sistema complexo de significados” (NEVES, 1996, p. 1). Assim, há a justificativa do presente trabalho não se utilizar de dados numéricos para análise e utilizar única e exclusivamente de documentos e entrevistas, que serão descritos e decodificados no processo de análise.

Portanto, a pesquisa qualitativa possui algumas características essenciais que a identificam (GODOY, 1995), em primeiro lugar tem o ambiente natural como fonte direta dos dados e o pesquisador como instrumento fundamental; em segundo ela é descritiva; outra característica é que a preocupação essencial do investigador é o significado que as pessoas dão à sua vida e às coisas; por fim pesquisadores utilizam o enfoque indutivo na análise de seus dados. Para Flick (2009, p. 20) “a pesquisa qualitativa é de particular relevância ao estudo das relações sociais devido à pluralização das esferas da vida”.

Desse modo, o estudo realizado possui as premissas descritas anteriormente, já que foi realizado com o intuito de verificar se ocorreu o processo de institucionalização por meio das percepções dos participantes, assim como, a utilização de um método indutivo para análise dos dados, explicitando conhecimento antes não aparente.

Nessa perspectiva, o tipo de pesquisa realizada foi o estudo de caso que segundo Yin (2010, p. 21) “contribui, de forma inigualável, para a compreensão que temos dos fenômenos individuais, sociais e políticos”. Assim, tem-se a situação em particular destacada como a inserção da sustentabilidade e o nível de institucionalização do tema, sendo de perspectiva descritiva que “visa à investigação de um caso específico, bem delimitado, contextualizado em tempo e lugar para que se possa realizar uma busca circunstanciada de informações” (VENTURA, 2007, p. 384).

Ainda de acordo com Yin (2010) a necessidade pela utilização do estudo de caso emerge de um desejo de compreensão de fenômenos sociais complexos. Para esse trabalho foi realizado o estudo de caso único. Yin (2010) aponta três fundamentos principais para tal escolha.

O primeiro é quando o evento representa um caso decisivo ao se testar uma teoria bem-formulada, ou seja, o caso único será utilizado para confirmar, contestar ou estender uma teoria. O segundo fundamento é o caso raro ou extremo. Por fim, quando o estudo de caso único é um caso revelador, no qual o pesquisador pode observar e analisar um fenômeno que anteriormente inacessível para a verificação científica.

No caso desse trabalho, a fundamentação é do primeiro caso no qual foi testado a Teoria Institucional. O protocolo de estudo de caso desse trabalho encontra-se no Apêndice B.

3.1.1 Delimitação da Pesquisa e Seleção do Caso

Para a escolha do objeto de estudo foi considerado em primeiro lugar, instituições públicas, já que as mesmas não possuem restrições em divulgar documentos necessários para a análise. Outro ponto importante é que possuam cursos de Ciências Contábeis com disciplinas que abordem sustentabilidade em seus projetos pedagógicos

e, por fim que tenham núcleo de estudos voltados para sustentabilidade dentro do curso de Ciências Contábeis.

Assim, com essas características foram encontradas duas instituições de ensino a Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo (FEA/USP) e a Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Após contato com ambas as instituições apenas a primeira autorizou a realização da pesquisa.

Portanto, a instituição escolhida para a condução desta pesquisa foi a FEA/USP, atendendo os requisitos exigidos e pela disponibilização e autorização da realização do estudo. Conforme contato realizado com o atual coordenador do curso de Ciências Contábeis da FEA/USP foi solicitado por escrito uma autorização para realização da pesquisa que foi deliberada em reunião e aceita pela coordenação do curso.

Neste caso, escolha do objeto de pesquisa, também se justifica pela relevância da instituição sendo que a Universidade de São Paulo (USP) está na colocação (101-150) no *ranking Academic Ranking of World Universities* (ARWU, 2016), que classifica as 500 melhores universidades do mundo. A Universidade está em 1º lugar também no *ranking Webometrics* que avalia somente as universidades da América Latina e no que classifica os países dos Brics (Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul) (USP, 2016).

Ainda, conforme estudo bibliométrico publicado por Reis e Tarifa (2014), a instituição que mais contribui com publicações envolvendo sustentabilidade e contabilidade é a USP. Sendo que a FEA/USP possui o Núcleo de Estudos em Contabilidade e Meio Ambiente (NECMA), com o objetivo de “desenvolver estudos e ações que promovam ações: (1) economicamente viáveis, (2) socialmente justas, (3) ambientalmente corretas e (4) culturalmente compartilhadas” (NECMA, 2015).

Desse modo, a instituição escolhida possui representatividade nos estudos que envolvam a sustentabilidade dentro do curso de Ciências Contábeis. Além disso, sua matriz curricular oferta disciplinas sobre sustentabilidade que é o foco deste trabalho. Por último é necessário ressaltar a disponibilidade da instituição em fornecer os dados relevantes para esta pesquisa assim como dos docentes em aceitarem participar das entrevistas.

Com relação à Teoria Institucional, como visto na própria justificativa e no Referencial Teórico, ela possibilita identificar de forma empírica, como um novo padrão organizacional se torna institucionalizado. Isso ocorre por meio da inserção de novas

ideias, presença de defensores destas ideias (*champions*), de que forma se dá a resistência aos novos modelos, se há continuidade, apoio institucional e resultados positivos. O que garante uma cobertura de diversos fatores presentes no caso estudado.

Por fim, quanto à escolha do curso de Ciências Contábeis, ficou evidenciado à necessidade de discussão sobre a formação do contador envolvendo questões consideradas marginais pela própria profissão. Hoje, tratar de temas relacionados à sustentabilidade, para além da econômica, é um fator estratégico dentro das empresas, sendo necessário um profissional preparado para as mudanças organizacionais, já que o contador é o responsável pela divulgação das práticas empresariais.

3.1.2 Coleta dos Dados

Um dos procedimentos de coleta de dados, utilizado nessa pesquisa, foi a entrevista que segundo Duarte (2004, p. 215) “são fundamentais quando se precisa/deseja mapear práticas, crenças, valores e sistemas classificatórios de universos sociais específicos, mais ou menos bem delimitados, em que os conflitos e contradições não estejam claramente explicitados”. O uso da entrevista neste trabalho é fundamental para compreender processos que não estão presentes em documentos, é preciso um maior detalhamento sobre o problema da pesquisa por meio das experiências dos envolvidos no processo, possibilitando maior profundidade e descrição do caso analisado. Ainda segundo Duarte para se realizar uma boa entrevista é necessário

a) que o pesquisador tenha muito bem definidos os objetivos de sua pesquisa (e introjetados — não é suficiente que eles estejam bem definidos apenas “no papel”); b) que ele conheça, com alguma profundidade, o contexto em que pretende realizar sua investigação (a experiência pessoal, conversas com pessoas que participam daquele universo — egos focais/informantes privilegiados —, leitura de estudos precedentes e uma cuidadosa revisão bibliográfica são requisitos fundamentais para a entrada do pesquisador no campo); c) a introjeção, pelo entrevistador, do roteiro da entrevista (fazer uma entrevista “não-válida” com o roteiro é fundamental para evitar “engasgos” no momento da realização das entrevistas válidas); d) segurança e autoconfiança; e) algum nível de informalidade, sem jamais perder de vista os objetivos que levaram a buscar aquele sujeito específico como fonte de material empírico para sua investigação (DUARTE, 2004, p. 216).

O tipo de entrevista feita neste trabalho foi a entrevista semiestruturada que tem como “objetivo principal compreender os significados que os entrevistados atribuem às

questões e situações relativas ao tema de interesse” (GODOI, 2006, p. 134). Assim, para se chegar ao objetivo esperado se faz necessário o conhecimento de quem participou do processo de inserção das disciplinas de sustentabilidade no curso analisado. As questões abertas, mesmo que direcionadas por um roteiro, alcançam as suposições implícitas dos selecionados, no qual “espera-se que estas questões sejam livremente respondidas pelo entrevistado” (FLICK, 2004, p. 106). Não é possível definir ainda o número de entrevistados já que segundo Duarte (2002)

Numa metodologia de base qualitativa o número de sujeitos que virão a compor o quadro das entrevistas dificilmente pode ser determinado a priori – tudo depende da qualidade das informações obtidas em cada depoimento, assim como da profundidade e do grau de recorrência e divergência destas informações. (DUARTE, 2002, p. 143).

Desse modo, as entrevistas devem continuar sendo feitas conforme novos dados irão surgindo, deixando o material de análise mais robusto e consistente. Ainda de acordo com Duarte (2002), pode-se retornar para mais esclarecimentos quando algum assunto foi pouco abordado na entrevista. Para tal realização foi utilizado gravador para posterior transcrição, organização e classificação do material coletado, as questões (Apêndice A – própria autoria) foram elaboradas com o intuito de responder os objetivos específicos desta pesquisa, por base no referencial teórico. Assim, o material precisa ser organizado conforme os critérios prévios e de acordo com o objetivo da pesquisa (DUARTE, 2002).

O primeiro contato para definir os entrevistados foi feito a partir de uma comunicação por e-mail com o professor responsável pela disciplina de sustentabilidade dentro do curso de CC da FEA/USP e coordenador do NECMA. Esse primeiro contato indicou outras quatro pessoas que poderiam contribuir com a pesquisa. Foi também realizada uma primeira conversa por e-mail, no qual todos aceitaram a participar da entrevista.

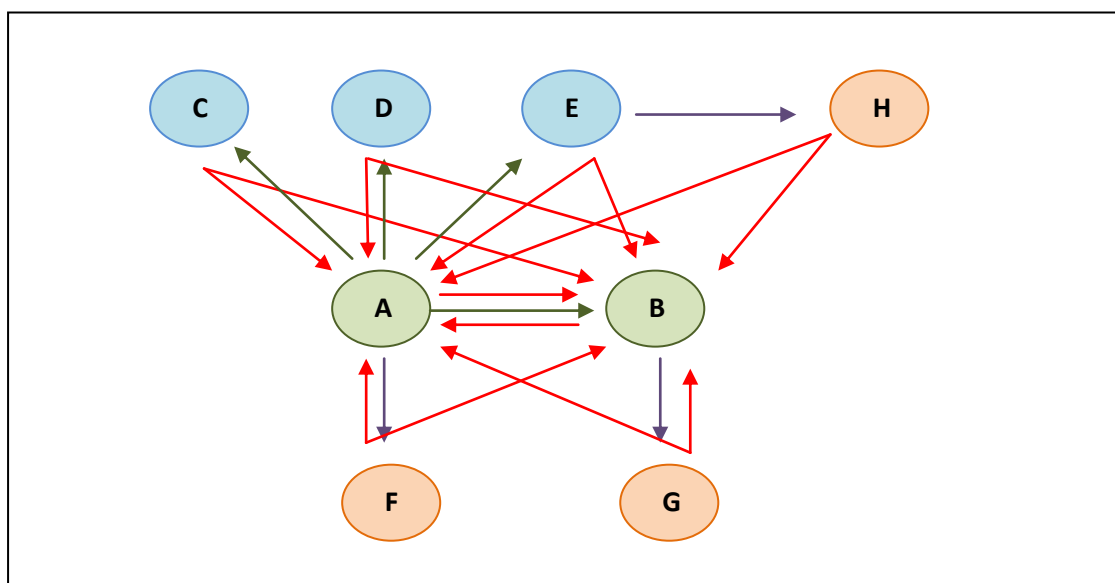
Após agendamento prévio com todos os entrevistados, foi elaborado um Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TECLE) para cada um assinar. No termo, havia o objetivo da pesquisa, a relevância da participação do entrevistado nessa pesquisa, a ausência de remuneração com a participação, quais os benefícios gerados pela pesquisa e a ausência de risco para o percurso da mesma. Devido ao tempo reduzido para a

realização dessa pesquisa, não foi feito um pré-teste das questões e nem a utilização de um juiz externo, na análise dos dados.

Foram necessários três dias para conseguir falar com todos os entrevistados. Os encontros ocorreram individualmente, na FEA/USP. Alguns entrevistados indicaram outros que deveriam participar desta pesquisa. Com isso, um agendamento inicial com cinco entrevistados resultou em oito participantes. Porém, cada entrevistado acabou contribuindo de forma diferente com a pesquisa, o que resultou em uma variedade de pontos de vista e reflexões que contribuíram de forma muito relevante para esse estudo.

A Figura 3 apresenta quais são os atores chaves no processo analisado, quem foi indicado por eles. Durante as entrevistas os demais atores mencionavam atores chaves, o que resultou em um fechamento entre as fontes consultadas.

Figura 3: Distribuição de indicação dos entrevistados.



FONTE: Elaborado pela autora.

A figura demonstra em um primeiro momento que o Entrevistado A (EntA) indicou o EntB, EntC, EntD e EntE (flecha verde). Esses foram os originalmente contatados para participar da pesquisa. Durante as entrevistas o EntA indicou o EntF, o EntB indicou o EntG e o EntE indicou o EntH (flecha roxa). Os três últimos entrevistados estavam disponíveis para conceder parte de seu tempo nos dias previstos para coleta das outras entrevistas, fechando assim o número final de entrevistados. E

todos os entrevistados mencionaram EntA e EntB em algum momento da entrevista (flecha vermelha).

O Quadro 10 foi elaborado com o intuito de dividir como se deu a contribuição de cada entrevistado para essa pesquisa. Sendo que há representantes docentes, discentes, participantes do processo inicial e por fim quem não participou do processo, mas pôde contribuir com uma percepção sobre o assunto.

Quadro 10: Contribuição dos entrevistados para a pesquisa

Entrevistado	Contribuição
EntA	Docente da disciplina que aborda sustentabilidade, coordenador do Necma
EntB	Membro do IIRC, responsável pelo primeiro contato com EntA, para trazer a disciplina ao curso
EntC	Docente de longa data no curso. Ajudou a implantar a disciplina de Balanço Social
EntD	Docente há 5 anos no curso, pesquisador na área de <i>disclosure</i> .
EntE	Docente e coordenador também ministrou aula de Balanço Social.
EntF	Doutorando e monitor da disciplina sobre sustentabilidade
EntG	Membro atualmente do IIRC, pesquisador sobre Relato Integrado.
EntH	Responsável pela elaboração do PPP 2013. Responsável pela área de internacionalização do curso.

FONTE: Elaborado pela autora

Outro procedimento de coleta de dados é a pesquisa documental, necessária para compreensão do processo de institucionalização. Segundo Godoi (2006, p. 135) “o exame de documentos pode trazer contribuições importantes para o estudo de caso”. Neste trabalho, foram analisados os projetos político pedagógicos do curso de Ciências Contábeis da instituição selecionada, a partir do ano 2000.

Isso se deve ao fato de a Teoria Institucional demandar um estudo que abranja vários anos para que se possa verificar quando ocorreu o momento da inserção oficial da disciplina de sustentabilidade nos referidos cursos. Outros documentos analisados envolvem legislação (Lei 9.597/99) sobre Educação Ambiental, resolução da FEA/USP nº 4097, de julho de 1994 (versão consolidada com alteração), Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, planilha de dados concedida pela própria coordenação, normas para cadastramento em certificação internacional, além do site institucional e acesso à plataforma Moodle das disciplinas ofertadas.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA ANÁLISE DOS DADOS

A análise dos dados foi feita por meio de análise de conteúdo sendo esta “um conjunto de técnicas de análise de comunicações, que tem como objetivo ultrapassar as incertezas e enriquecer a leitura dos dados coletados” (MOZZATO; GRZYBOVSKI, 2011, p. 734). Embora haja diversos caminhos para efetuar a análise de conteúdo, este trabalho realizou as etapas conforme Moraes (1999). A primeira etapa foi a Preparação da Informação que consiste em uma leitura de todos os materiais disponíveis para selecionar quais estão de acordo com os objetivos da pesquisa. Assim, a leitura de legislação sobre EA, os projetos pedagógicos e regimentos do curso selecionado formam a primeira parte de preparação dos dados, assim como a formação do referencial teórico desta pesquisa.

A segunda etapa consistiu na unitarização dos dados, ou seja, uma releitura dos dados coletados em documentos e sua divisão em unidades menores (chamadas unidades de análise), como palavras ou frases a fim de aprofundar a compreensão da análise, sem perder o significado completo, sendo necessário contextualizar estas unidades. As palavras definidas dentro do contexto e que serviram de base para a próxima etapa foram: Institucionalização, Educação Ambiental ou para o Desenvolvimento Sustentável, Ciências Contábeis.

A terceira etapa consistiu na Categorização sendo ela uma operação que classifica os elementos da mensagem conforme critérios, pré ou pós estabelecidos, facilitando a análise da informação. Para Moraes (1999) esta é a etapa mais criativa da análise de conteúdo. Para Strauss e Corbin (2008, p. 124) “uma categoria representa um fenômeno, ou seja, um problema, uma questão, um fato ou acontecimento que é definido como importante para os informantes”. Ainda Segundo Moraes (1999), a categoria deve ser válida, pertinente ou adequada, exaustiva (que possibilita a inclusão de todas as unidades de análise), homogênea, exclusiva e objetiva, podendo ser agrupadas em vários níveis de categorias.

As categorias e subcategorias foram elaboradas de acordo com o referencial teórico do trabalho, ou seja, foram pré-estabelecidas. Abrangendo Teoria Institucional, Sustentabilidade e Educação para Sustentabilidade. Tal referencial teórico foi

construído com base em pesquisa em portais de busca de trabalhos científicos portal Capes, ProQuest, Web of Science, Spell, Ibict, Scielo, Google Acadêmico.

A partir desta construção teórica, as categorias foram definidas de duas formas. Com relação ao processo de institucionalização foram retiradas do trabalho de Beltrame (2015), enquanto que novas categorias emergiram do referencial sobre sustentabilidade, educação para sustentabilidade e contabilidade. Conforme tais temas, o roteiro elaborado para as entrevistas teve como guia estas divisões das quais foram extraídas as subcategorias com o objetivo de acessar conhecimentos implícitos tanto dos entrevistados quanto dos documentos analisados. O Quadro 11 ilustra as categorias e subcategorias que serão utilizadas para o estudo.

Quadro 11: Definições das categorias de análise

Categorias	Subcategorias
Isomorfismo	Coercitivo Mimético Normativo
Habitualização	Inovação Estrutura Políticas e procedimentos
Objetificação	Consenso social Difusão da estrutura Presença de <i>champions</i>
Sedimentação	Resultados positivos Continuidade da estrutura Baixa resistência
Sustentabilidade	Natureza do conceito
Educação para a Sustentabilidade na contabilidade	Pensamento holístico Interdisciplinaridade Resultados para a sociedade

FONTE: Adaptado de Beltrame (2015).

Para melhor compreensão das definições das categorias com base no Referencial Teórico dessa pesquisa, o Quadro 12 apresenta as definições operacionais e as ferramentas utilizadas para alcançar os resultados.

Quadro 12: Definições Operacionais

Categories	Definições	Subcategorias	Ferramentas
Isomorfismo	De acordo com Dimaggio e Powell (1983) é a tendência das organizações, de se assemelharem, devido à diversos fatores, incertezas, competição de mercado, poder político, legitimação institucional. O isomorfismo ocorre por três mecanismos (coercitivo , mimético e normativo).	Coercitivo Mimético Normativo	Entrevistas
Habitualização	De acordo com Tolbert e Zucker (1999) é o estágio de pré-institucionalização. Nele as organizações enfrentam níveis de incertezas, sendo uma resposta aos problemas, por meio de arranjos estruturais, ou por formalização de políticas e procedimentos. Está ligado à questão da inovação organizacional e criação de novas estruturas.	Inovação Estrutura Políticas e procedimentos	Documentos Entrevistas
Objetificação	De acordo com Tolbert e Zucker (1999) é o movimento de um status mais permanente da nova estrutura, os novos atos institucionalizados são adotados com base no consenso e reproduzidos por outros atores. Há a presença do hampion , responsável por defender uma causa. A difusão da estrutura deixa de ser imitativa e passa a ser normativa	Consenso social Difusão da Estrutura Presença de <i>champions</i>	Entrevistas.
Sedimentação	De acordo com Tolbert e Zucker (1999) está ligada à institucionalização total, há uma continuidade histórica e perpetuação da estrutura. Para que isso ocorra há baixa resistência de grupos de oposição, apoio e promoção continuado dos grupos defensores e relação positiva com os resultados alcançados.	Resultados positivos Continuidade da estrutura Baixa resistência	Entrevistas Documentos Pesquisas Científicas
Sustentabilidade	De acordo com o referencial Teórico desse trabalho, não há um consenso sobre o conceito de sustentabilidade. De acordo com Hoppwood, Mellor e o'Brien (2005), os estudos sobre sustentabilidade, podem ser divididos em três vertentes (<i>Status quo</i> , reformista e transformação radical).	Natureza do conceito	Documentos Entrevistas
Educação para a Sustentabilidade na Contabilidade	De acordo com teóricos com a Lei 9.795/99 a EA deve ser de caráter holístico , presente em todas as áreas do conhecimento; deve ser interdisciplinar (JACOBI, 2003; BRASIL, 1999; UNESCO, 2005; ULSF, 1990). Em consonância com a teoria utilizada, se já estiver na fase de sedimentação, ter resultados positivos para a sociedade.	Pensamento holístico Interdisciplinaridade Resultados para a sociedade	Entrevistas Pesquisas Científicas

FONTE: Elaborado pela autora

A análise de conteúdo não possui uma leitura neutra, por se tratar de uma interpretação, estando assim relacionada ao contexto que é reconstruído pelo pesquisador (MORAES, 1999). Sendo que, “quando se utiliza a análise de conteúdo, uma clara explicitação de objetivos ajuda a delimitar os dados efetivamente significativos para uma determinada pesquisa” (MORAES, 1999).

A quarta etapa do processo foi a Descrição que na pesquisa qualitativa envolve na transcrição em citação direta dos dados coletados e a produção de um texto síntese por categoria e que englobe todas as unidades de análise. É na descrição que se percebe a validade da pesquisa e de seus resultados e onde se expressa os significados captados. Neste trabalho, foi feita a transcrição dos dados via Microsoft Word, sendo destacados, para uso na análise, os pontos principais respondidos pelos entrevistados, com relação à pesquisa.

Por fim, a Interpretação no qual o analista exercita o esforço de interpretação buscando profundidade do conteúdo das mensagens. O movimento interpretativo salienta duas vertentes: a interpretação feita de um conteúdo teórico à priori ou com a teoria emergindo das categorias de análise (MORAES, 1999, p. 3).

Este trabalho foi feito com base na primeira vertente, ou seja, com a interpretação dos dados baseados na Teoria Institucional, com o intuito de verificar qual o nível de institucionalização da sustentabilidade nos cursos de Ciências Contábeis analisado. Como a própria teoria sugere, a fase de Interpretação é um exercício do próprio pesquisador, em busca de aprofundar e interpretar o conteúdo das mensagens coletadas. Por meio destas etapas descritas, obtiveram-se respostas ao problema da pesquisa, possibilitando uma reflexão sobre a situação do curso de graduação selecionado e, como está posicionado com as preocupações inerentes à sustentabilidade.

Foi elaborado um mapeamento sobre qual a natureza de EA/EDS dentro do curso. No qual o nível mais baixo que poderia ser encontrado seria uma disciplina técnica voltada somente à contabilização de fatos ambientais e, o nível mais alto seria uma disciplina holística, interdisciplinar com resultados para a sociedade.

Por meio das entrevistas também foi verificado se a sustentabilidade aplicada ao curso busca uma manutenção do *status quo* (entendido nesse trabalho como mudanças incrementais da atual organização social), reforma ou transformação social, com base no trabalho de Hopwood, Mellor e O'Brien (2005). Com esse mapeamento foi possível

fazer um comparativo com a literatura que aborda a questão ambiental dentro da contabilidade e perceber se o curso tende a repetir padrões já preestabelecidos.

Essa classificação foi conduzida em conjunto com as divisões dos processos de institucionalização (habitualização, objetificação e sedimentação). Com isso, foi possível ilustrar qual o nível de institucionalização do tema sustentabilidade no curso, assim como se esse nível se aplica à divisão de Hopwood, Mellor e O'Brien (2005).

A triangulação foi feita utilizando os autores que compuseram o referencial teórico, as respostas dos entrevistados, cujo conteúdo das questões foi feito a partir da categorização pré-estabelecida e dos objetivos específicos, além dos documentos coletados na instituição. O Quadro 13 apresenta uma síntese do procedimento metodológico da pesquisa, demonstrando a ligação entre os objetivos deste trabalho, as categorias de análise, as questões elaboradas e os autores utilizados na análise dos dados.

Quadro 13: Síntese do procedimento metodológico

Objetivos Específicos	Categorias	Subcategorias	Questões	Autores
Verificar como ocorreu a inserção do tema sustentabilidade no Curso de Ciências Contábeis do caso estudado.			Como surgiu a ideia de inserção do tema sustentabilidade no curso de CC? Quais os principais atores envolvidos? Teve algum tipo de resistência?	PPPs (2000, 2006, 2009, 2013, 2016)
Identificar qual o tipo de isomorfismo se apresentou no caso estudado.	Isomorfismo	Mimético Coercitivo Normativo	Para a inserção do tema sustentabilidade no curso de CC ocorreu algum tipo de pressão interna ou externa? Houve inspiração de alguma outra instituição?	Dimaggio e Powell (1983, 2005).
Analisar qual o nível de institucionalização do tema sustentabilidade no curso.	Habitualização	Inovação Estrutura Políticas e procedimentos	Há algum tipo de consenso sobre o valor dessa nova estrutura com a USP e com outros cursos da FEA? Há apoio institucional?	Tobert e Zucker (1999); Lei 9.979/99; Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis (2004).
	Objetificação	Consenso social Difusão da estrutura Presença de <i>champions</i>	A presença da sustentabilidade no curso de CC tem trazido resultados positivos? Internos e externos?	
	Sedimentação	Resultados positivos Continuidade da estrutura Baixa resistência	Os professores têm dificuldade de inserir sustentabilidade em suas disciplinas? Há algum tipo de incentivo para isso? Como é resistência hoje sobre o ensino de sustentabilidade no curso?	
Apresentar a natureza do conceito de sustentabilidade adotado pelo curso.	Sustentabilidade	Natureza do conceito	Qual é o conceito de Sustentabilidade adotado pelo curso de CC da FEA/USP? Há utilização de mais de um conceito? De acordo com o conceito adotado espera-se algum tipo de mudança social? Que tipo? Incremental, reformista, radical?	Gray Collison (2002); Hopwood, Mellor e O'Brien (2005); Chulián (2011); Rasche et al. (2013); Hahn e Reimsbach (2014); Costa e Loureiro (2013); Guimarães, Olabarriaga e Tonso (2009); Jacobi (2003); Gonçalves e Helidoro (2005); Martendal et al. (2013); Reis e Tarifa (2014).
	Educação para a sustentabilidade na Contabilidade	Pensamento holístico Interdisciplinaridade Resultados para a sociedade	Há diálogo com outras áreas do conhecimento na disciplina de Sustentabilidade? A ideia central da disciplina é apresentar conteúdo de forma ampla ou com foco na contabilidade?	

FONTE: Elaborado pela autora.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Esse capítulo trata da análise dos dados colhidos durante a pesquisa. Serão analisados os projetos pedagógicos do curso, ementa das disciplinas relacionadas com sustentabilidade e as entrevistas concedidas pelos atores que participaram do processo de inserção da temática no curso. Com isso, há uma análise que busca alinhamento com o referencial teórico de caráter interpretativo, conforme metodologia utilizada, em busca de um mapeamento do nível de institucionalização do tema sustentabilidade dentro do curso de Ciências Contábeis da FEA/USP e, que natureza de EDS se propõe a ensinar.

4.1 HISTÓRICO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

A história do curso de Ciências Contábeis está intimamente ligada ao contexto da criação da própria instituição de ensino sendo então necessário abordar o quadro de sua criação. A Universidade de São Paulo (USP) iniciou suas atividades em 1934 com as unidades de Faculdade de Direito, Faculdade de Medicina, Faculdade de Farmácia e Odontologia, Escola Politécnica, Instituto de Educação (desde 1969, a Faculdade de Educação), Faculdade de Filosofia, Ciências e Letras, Instituto de Ciências Econômicas e Comerciais, Escola de Medicina Veterinária (derivação do Instituto de Veterinária), Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz” e Escola de Belas Artes (USP, 2016).

Hoje a USP é considerada uma das mais importantes instituições de ensino superior do país. Junto com o início das atividades da USP em 1934 o Instituto de Ciências Econômicas e Comerciais (ICEC) mudou o nome para FCEA – Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas, em 1940 e, em 1946 é criada oficialmente a FCEA; que muda de nome para a atual FEA, em 1969). O objetivo da faculdade era o “de formar funcionários para os grandes estabelecimentos de administração pública e privada” (FEA, 2016). De acordo com o histórico descrito no website, esse objetivo estava alinhado com o impulso de industrialização que aconteceu no país na época.

A princípio os cursos oferecidos eram Ciências Econômicas e Ciências Contábeis, sendo o curso de Administração incorporado à faculdade nos anos 60. De

acordo com a página da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP) ainda hoje se busca a formação de profissionais capazes de contribuir e fazer a diferença de maneira positiva na sociedade.

A missão e visão da FEA são apresentadas da seguinte maneira:

Missão

Ser um centro de excelência em ensino, pesquisa e extensão em Economia, Administração e Contabilidade, referenciado por padrões internacionais, contribuindo para a formação de profissionais e pesquisadores competentes e éticos, para o contínuo desenvolvimento da sociedade brasileira.

Visão

As perspectivas de futuro de uma instituição como a FEA são seguramente otimistas. A escola promove uma postura pró-ativa com relação aos obstáculos, antecipando-os e propondo soluções para eles antes que se tornem problemas.

Isso fez com que a faculdade desenvolvesse uma valiosa capacidade de resposta aos desafios, sempre com pragmatismo e eficácia, além de respeito aos seus valores.

A FEA não é pensada como um negócio. Nela, segue-se a lógica acadêmica. A preocupação não é apenas em formar alunos aptos ao mercado e garantir o desenvolvimento da escola. Existe a busca pela excelência como centro de ensino, pesquisa e extensão, produtor de conhecimento e contribuinte com a sociedade.

Com essa política, a FEA se firma cada vez mais como um centro de primeiro nível no Brasil, progressivamente melhor conceituado internacionalmente.

Para isso, a escola se espelha nas principais universidades do mundo. Traz métodos e referências modernos e eficientes do exterior, aplicando-os no contexto em que está inserida para gerar ideias, políticas e propostas inovadoras.

A perspectiva da FEA também aumenta com a contínua evolução no campo de pesquisas e extensão. O número crescente de trabalhos acadêmicos produzidos e colocados em prática no mundo real mostra o caráter de liderança da faculdade.

Além disso, a ampliação do oferecimento de cursos executivos, que melhoram a cada ano a qualidade geral do gestor brasileiro em múltiplas áreas, completa o cenário promissor de uma faculdade que pensa, age e muda a sociedade que a cerca (FEA, 2016a).

Seguindo o mesmo processo histórico o curso de Bacharelado em Ciências Contábeis (CC) foi instituído pelo Decreto Lei nº 7.988, de 22 de setembro de 1945, vinculado a Ciências Atuariais. No qual ocorreu desmembramento dos cursos em 1964. Com isso as disciplinas do curso de CC passaram a enfatizar conhecimento profissional em contabilidade e finanças, sendo complementado por conhecimentos nas áreas de negócios e gestão organizacional (PPP, 2013).

Dessa forma, o objetivo do curso pode ser definido como:

Assegurar ao graduando o desenvolvimento de conhecimentos, habilidades e atitudes profissionais para atuar, de modo competente, no desempenho de suas funções, nos diversos campos de atuação da Contabilidade. O curso de Ciências Contábeis da FEA/USP tem o objetivo de formar os melhores contadores no Brasil, com competência para atuar local e globalmente (PPP, 2013, p. 8).

No sítio eletrônico do curso de CC é apresentado o perfil, missão e valores do curso:

Missão:

Proporcionar formação de excelência para desenvolver e capacitar líderes inovadores com potencial de transformação e atuação regional e global nas áreas de Ciências Contábeis e Atuariais.

Visão:

Fortalecer-se como centro de referência em educação nas áreas de Ciências Contábeis e Atuariais na América Latina, com ações de impacto global.

Valores:

Comprometimento acadêmico e profissional com as áreas de atuação e as organizações por meio de:

- Integração entre Ensino, Pesquisa e Extensão;
- Responsabilidade Social e Sustentabilidade;
- Integridade e Comportamento Ético;
- Meritocracia e Reconhecimento de Talentos;
- Pluralismo e Diversidade; e
- Inovação e Criatividade. (FEA, 2016b)

Primeiramente é possível identificar o alinhamento das missões e valores da FEA com o curso de CC, no qual ambos buscam excelência de ensino e extensão com atuação que vai do local ao global. Embora a preocupação com mudança social seja explícita na fala da FEA enquanto que no curso isso se dá de uma forma mais implícita.

No entanto, somente nos valores do curso de CC a palavra sustentabilidade é mencionada como comprometimento acadêmico e profissional em suas áreas de atuação. Outros pontos que vão de encontro com a literatura sobre o que deveria ser um ensino holístico, interdisciplinar e com resultados para a sociedade são: Integração entre Ensino, Pesquisa e Extensão; Responsabilidade Social e Pluralismo e Diversidade.

Já a inovação está diretamente ligada à primeira etapa do processo de institucionalização a habitualização, que parte de um processo inovador com o intuito de modificar estruturas por meio de políticas e procedimentos.

Outro ponto a ser observado são as certificações internacionais do curso de CC da FEA/USP. Atualmente a USP possui 4 Palmas do *Eduniversal Business Schools*

Ranking, estabelecida na França. O Ranking produz dois relatórios anuais: as 1000 melhores escolas de negócios em 154 países e os 4000 melhores programas de Mestrados e MBAs em 154 países (EDUNIVERSAL, 2016).

Tal certificação consiste em um ramo de palma com 5 folhas. De acordo com o site da *Eduniversal* a palma de excelência é dividida de acordo com a influência da escola de negócio. Nesta divisão, as escolas com 5 folhas (*Palms*) são consideradas escolas de negócio universais com forte influência mundial. Já as escolas com 4 folhas (caso da USP) são classificadas como “escolas de negócio top, com influência internacional significativa” (EDUNIVERSAL, 2016).

Outro reconhecimento adquirido recentemente pelo curso de CC é o *Institute of Management Accountants* (IMA), este é um credenciamento que “visa identificar as Universidades com maior aderência aos padrões de qualidade de formação educacional na área de contabilidade” (FEA/USP, 2016). O Entrevistado H é responsável pela comissão de internacionalização do curso de CC da USP e explicou como chegaram ao credenciamento IMA:

EntH. Então, o IMA ele é dos contadores gerenciais dos Estados Unidos e, ele na verdade funciona da seguinte forma, primeiro que eles só aceitaram a USP fazer, a FEA fazer essa certificação, porque a gente vai fazer o AACSB, então eles apostaram na gente entendeu? Ela não libera você fazer isso sem o AACSB, como a gente vai iniciar no final do ano, aí o IMA aceitou credenciar [...] o IMA mandou uma documentação dizendo o que eles acham que um curso deveria ter na área de gerencial, aí a gente fez a tradução de algumas disciplinas e fez a comparação [...] chegou num matching e o IMA deu a certificação pra gente.

O *The Association to Advance Collegiate Schools of Business* (AACSB – International), citado pelo entrevistado, também é um credenciamento internacional para escolas de negócio. De acordo com o EntH a importância desse credenciamento é de poder fazer intercâmbio, tanto de estudantes, quanto de professores com instituições fora do país. Isso se explica devido ao fato de algumas universidades internacionais, consideradas de ponta, não aceitarem que seus professores venham dar palestras ou aulas se a instituição não possuir tal credenciamento.

Como citado, o início do processo de credenciamento será feito no final do ano de 2016 e deve ser feito em parceria com o curso de Administração:

EntH. No caso do AACSB a gente ainda está em análise, ele é bem mais complexo [...] ele credencia os cursos de business, contabilidade está dentro de business e, se na Universidade tiver negócios, administração e contabilidade, tem que primeiro fazer a administração e depois fazer a contabilidade, ou os dois fazerem ao mesmo tempo. Contabilidade não pode fazer sozinha. Com a administração a gente começou a conversar já faz 2 anos, eles aceitaram fazer. Aí dado que eles vão fazer aí a gente pode pedir o credenciamento também.

Conforme exposto o credenciamento deve ocorrer pelo curso de Administração para que Ciências Contábeis também possa fazer. O processo não será conjunto, conforme EntH cada departamento está conduzindo o seu processo, mas sempre em diálogo com o outro para que o preenchimento da documentação seja de forma parecida.

O processo para se obter o AACSB demora de 4 a 5 anos e envolve inúmeras etapas. Ao ser questionado sobre a necessidade de ter uma disciplina sobre sustentabilidade para conseguir as certificações, o EntH disse que nas anteriores não era necessário. Logo, a presença de disciplinas que abordam o tema não possui uma coerção externa.

Sobre o AACSB, o entrevistado não sabia me responder, pois ainda não chegou na fase de análise curricular, conforme descrição a seguir:

EntH. Sobre sustentabilidade: a gente ainda não chegou nisso, [...], IMA acho que não tinha, não era necessário. Agora em relação à sustentabilidade da faculdade, como gestão do departamento, isso tem.

O EntH cedeu o documento de exigências para o credenciamento do AACSB, de acordo com a norma 9 da fase de Aprendizado e Ensino, há uma lista de exigências do que se deve ter na grade curricular do curso credenciado. Dentro dos temas abordados há Responsabilidade Social, incluindo sustentabilidade, comportamento ético e abordagens de gestão (AACSB, 2015, p. 34).

Embora haja tal exigência, o EntH disse que como o credenciamento depende primeiro do curso de Administração, pode ser que sejam exigidos deles e não da contabilidade, já que o credenciamento engloba ambos como *business school*, mas isso só será esclarecido quando realmente estiverem nessa fase do processo.

Diante destas informações, à priori não há uma exigência normativa por parte das certificações, que o curso de CC da FEA/USP já possui, sobre ter disciplinas ou

abordagens com o tema sustentabilidade, isso também não está nas diretrizes curriculares do curso exigido pelo MEC.

De acordo com a Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004, que institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, não há menção à formação que aborde conteúdo de cunho especificamente ambiental ou social, mas há uma abertura nos Estudos Independentes e Conteúdos Optativos. O EntH explicitou que o curso de CC da USP não responde ao MEC, pois seu conteúdo é muito básico. Ao elaborar seus PPPs, pelo menos de 2013 para cá, os documentos consultados foram do *International Federation of Accountants* (IFAC) e *The American Institute of CPAs* (AICPA).

Assim a próxima seção irá descrever e analisar os projetos pedagógicos ao longo do tempo, verificando quando se deu a inserção do tema sustentabilidade dentro do curso de CC da FEA/USP.

4.2 ANÁLISE DOS PROJETOS PEDAGÓGICOS

Os Projetos Políticos Pedagógicos (PPP) analisados são referentes aos anos 2000, 2006, 2009 e 2013, em vigência atualmente. Esse processo é necessário para que se possa identificar em qual momento ocorreu a inserção de disciplinas ligadas à sustentabilidade, podendo assim, fazer um parâmetro com a literatura e o contexto histórico dessa ocorrência.

O primeiro projeto pedagógico analisado data de dezembro de 2000, tendo como missão:

Formar profissionais e pesquisadores, capazes de contribuir fortemente para o sucesso das entidades sociais brasileiras e para o contínuo aperfeiçoamento da qualidade de vida da nossa sociedade, através da produção e disseminação de conhecimentos nas áreas específicas de Contabilidade (mensuração) e Controladoria (modelos de gestão) (FEA/USP, 2000, p. 4).

Os parâmetros fundamentais da formação do aluno em CC são de formação técnica e de formação humanística. No qual o primeiro se baseia no atendimento da demanda social contemplando as necessidades da formação profissional do aluno em torno de competências e habilidades que auxiliariam em seu sucesso. Ainda de acordo

com o PPP (2000) as disciplinas técnicas possuem forte integração com outros cursos de graduação como Economia e Administração.

Já a formação humanística daria ao formando uma maior compreensão de fenômenos sociais, econômicos e políticos. Sendo que a formação do profissional de contabilidade deve abranger: atuação em um mundo cada vez mais globalizado; necessidade de interação social; atuação orientada pelo comportamento ético; flexibilidade e adaptação a situações novas e trabalhar com novas tecnologias de informação.

O projeto ainda complementa que as disciplinas direcionadas ao “comportamento e relacionamento humano” como sociologia, psicologia, liderança e motivação e relações interpessoais, devem ser complementadas por áreas mais abrangentes de formação cultural.

Embora o próprio projeto já delimite o que considera mais importante na formação do contador, ou seja, o ensino técnico, como se verifica a seguir:

Como estratégia de estruturação curricular, a formação técnica e humanística dos alunos poderia ser desenvolvida através de disciplinas obrigatórias e optativas. Evidentemente deveria existir uma forte concentração de disciplinas obrigatórias na formação técnica dos alunos e praticamente toda formação humanística e parte da formação técnica deveria se dar através de disciplinas optativas (FEA/USP, 2000, p. 6).

No entanto o Quadro 14 demonstra de maneira ilustrativa como foram distribuídas as disciplinas no curso de CC a partir dos anos 2000. A elaboração da estrutura curricular do curso de CC da FEA/USP foi com o intuito de aprofundar e complementar os conhecimentos ordenados no currículo mínimo federal orientado pela Resolução 03/92 do Conselho Federal de Educação (CFE).

Quadro 14: Quadro de correspondência entre disciplinas do Currículo Mínimo Federal e da Estrutura Curricular

Matérias exigidas pelo currículo mínimo federal	Disciplinas do currículo pleno do curso
A Conhecimentos de formação geral de natureza humanística e social	Disciplinas obrigatórias/ optativas
A.1 Conhecimentos obrigatórios - Língua Portuguesa - Noções de Ciências Sociais - Ética Geral e Profissional - Noções de Direito	- Português Instrumental - Comunicação Oral e Escrita (optativa) - Sociologia Econômica I - Sociologia Econômica II (optativa) - Ética Geral e profissional - Instituições de Direito
A.2 Conhecimentos obrigatórios ou eletivos.	

Continua

Continuação

- Noções de Psicologia, Filosofia das Ciências, Cultura Brasileira e Outras	- Liderança e Comportamento Humano - Comportamento Organizacional - Controle Gerencial
B.1 Conhecimentos Obrigatórios de formação profissional básica. - Administração Geral - Economia - Direito Aplicado (Societário, Comercial, trabalhista e Tributário) - Matemática e Estatística	- Introdução à Administração - Teoria Econômica I - Economia Brasileira para administradores - Legislação Comercial - Legislação Social - Contabilidade e Legislação Tributária I - Contabilidade e Legislação Tributária II - Complementos de matemática para Contabilidade e Administração - Noções de Estatística - Noções de Estatística II - Matemática Financeira
B.2 Conhecimentos Obrigatórios de formação profissional específica - Contabilidade Geral - Análise das Demonstrações Contábeis - Auditoria e Perícia Contábil - Administração Financeira e Orçamento Empresarial - Contabilidade Pública - Contabilidade e Análise de Custos	- Contabilidade Introdutória - Contabilidade Intermediária - Contabilidade Avançada - Teoria da Contabilidade - Análise das Demonstrações Contábeis - Auditoria e Perícia - Metodologia e Relatórios de Auditoria - Estratégia Financeira - Planejamento Estratégico e Orçamento Empresarial - Mecanismo de Instituições Financeiras I - Contabilidade Governamental - Contabilidade de Custos - Análise de Custos
B. 3 Conhecimentos Eletivos - Contabilidade Gerencial, Sistemas Contábeis e Contabilidade Aplicada	- Contabilidade Rural * - Tópicos de Contabilidade Internacional* - Perícia e Investigação Contábil* - Tópicos de Contabilidade Gerencial* - Análise de Liquidez* - Mecanismos de Instituições Financeiras II * - Tópicos de Análise de projetos * - Teoria Geral dos Sistemas - Análise de Sistemas Contábeis - Sistemas de Informação Empresariais* - Contabilometria*
C Conhecimentos da formação complementar C.1 Conhecimentos Instrumentais Obrigatórios - Computação - Trabalho de Formatura - Jogos de Empresas - Laboratório Contábil e Outros	- Microinformática I - Microinformática II* - Metodologia do Trabalho Científico - Trabalho de Conclusão de Curso I - Trabalho de Conclusão de Curso II - Política de Negócios I - Política de Negócios II

FONTE: FEA/USP – PPP, 2000. * Disciplinas optativas.

Embora o PPP aponte que a formação do contador é com base nos parâmetros técnicos e humanísticos a diferença de proporção é grande, dentre a carga horária apresentada no curso de 3168 horas, entre obrigatórias e optativas, apenas 5 disciplinas correspondem ao que consideram formação humanística, com uma carga de 330 horas,

ou seja, 9,60% da grade curricular. Se considerar que a abordagem não é holística e sim voltada ao mercado como, por exemplo as disciplinas de Sociologia Econômica, Liderança e Comportamento Humano e Controle Gerencial esse percentual tende a zero.

Não há menção de Educação para o Desenvolvimento Sustentável (EDS) ou Educação Ambiental (EA) na grade curricular. A única menção é com relação às linhas de pesquisa que os professores do curso de CC da FEA/USP desenvolveram junto à Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuárias e Financeiras (Fipecafi). A Fundação foi criada pelos professores do departamento de CC constituindo um centro de pesquisa, estudo, ensino e assessoria nas áreas contábeis, atuariais e financeira, sendo um elo com a comunidade. Hoje, a fundação é uma instituição à parte, que possui cursos de Graduação e mestrado profissional.

Nesse contexto, uma das linhas de pesquisa que liga os professores da FEA/USP à Fipecafi é a de Contabilidade Ambiental, que “estuda o desenvolvimento de modelos de mensuração contábil para eficácia da gestão de desempenho e investimentos das empresas com relação às políticas de preservação do meio ambiente através das demonstrações contábeis” (FEA/USP, 2000, p. 25). Com essa definição é possível identificar o caráter gerencialista e técnico da EA dentro do escopo das Ciências Contábeis.

Seguindo com a linha cronológica dos PPP do departamento de CC da FEA/USP, o projeto de 2006 foi elaborado com base na eliminação da exigência dos currículos mínimos nacionais e, com base no parecer CNE/CES 329/2004 foram estabelecidas carga mínima de 3000 horas para o curso de bacharelado em CC.

Com isso, o referente PPP altera sua carga horária modificando a distribuição de créditos, sendo a grade curricular distribuída em 136 créditos aula; 20 créditos trabalho e 24 créditos para optativas livres. Para tal reestruturação ocorreram inserção de novas disciplinas e modificações de outras. As novas disciplinas obrigatórias são:

- Contabilidade Intermediária I Trata-se de parte do conteúdo da disciplina Contabilidade Intermediária, os quais foram ampliados nas disciplinas Contabilidade Intermediária I e Contabilidade Intermediária II.
- Contabilidade Intermediária II. A inclusão desta disciplina encontra justificativa quanto a necessidade de se fortalecer o núcleo duro do curso. Trata-se disciplina obrigatória que, juntamente com os conteúdos de Contabilidade Introdutória,

Contabilidade Intermediária I e Contabilidade Avançada constituem o eixo contábil da estrutura curricular do Curso.

- **Administração Financeira.** No currículo atual, grande parte do conteúdo desta disciplina está disperso nos conteúdos de três outras disciplinas. A proposta de criação possibilita a oferta de uma disciplina que junta e amplia os conteúdos sobre administração financeira de organizações privadas. Trata-se de disciplina que será obrigatória.
- **Controladoria.** Disciplina obrigatória que agrega parte do conteúdo das atuais disciplinas Planejamento Estratégico e Orçamento Empresarial; Controle Gerencial; Tópicos de Contabilidade Gerencial. Alinha-se no subconjunto de disciplinas de Custos e Contabilidade Gerencial.

Dentre as disciplinas optativas houve a criação da disciplina de Contabilidade do Terceiro Setor em decorrência do crescimento desse tipo de organização (PPP, 2006) e, a Disciplinas de Atividades Complementares I e II, no qual o estudante com supervisão poderá realizar atividades independentes com ligação ao mundo do trabalho e ações sociais.

O PPP 2006 não coloca de forma clara quais disciplinas foram eliminadas da grade, mas percebe-se que as alterações não incluíram nenhuma disciplina que envolva EDS e EA que é o foco desse trabalho. É possível verificar também que com a extinção do currículo mínimo obrigatório não há presença de disciplinas que buscassem a educação humanística como estava no PPP de 2000. O que aponta para uma tendência tecnicista mais acentuada do curso.

O projeto pedagógico do ano 2009 teve a inserção da disciplina optativa Balanço Social que visa:

Capacitar os alunos a entender e discutir os principais assuntos relacionados ao Balanço Social em âmbito nacional e internacional. Avaliar estudos e pesquisas já realizados sobre o assunto e propiciar aos alunos a possibilidade de avaliação das características informativas do Balanço Social e de que forma essas informações podem ser utilizadas para a tomada de decisões (FEA/USP, 2009, p.18).

No entanto o conteúdo da disciplina não estava listado no PPP. Em visita ao site do curso de CC da USP a disciplina ainda é ofertada e há detalhamento sobre o seu conteúdo programático que abrange

1. Introdução ao Balanço Social
2. Balanço de Recursos Humanos
3. Balanço Ambiental
4. Demonstração do Valor Adicionado
5. Prestação de Serviços à Comunidade
6. Cenário Internacional
7. Indicadores de Análise do Balanço Social

É a partir dessa inserção que será possível analisar como está o grau de institucionalização da inserção do tema sustentabilidade no curso de CC da FEA/USP. Essa disciplina marca essa passagem na medida em que é a primeira que aborda questões ambientais e sociais no mesmo programa.

Já pelos conteúdos apresentados na própria disciplina há a identificação de algumas palavras chaves que indicam a tentativa de direcionar o ensino para um retorno à sociedade assim como uma convergência com o cenário internacional. Não deixando de lado a parte técnica que seria a elaboração das demonstrações aqui representadas pelo Balanço Social e pela Demonstração do Valor Adicionado, que a partir Lei nº 11.638/2007 passou a fazer parte do grupo de demonstrações financeiras obrigatórias pelas Companhias de capital aberto.

O PPP de 2013 manteve a mesma disciplina pelo nome Balanço Social, sendo que os estudos que abrangem Balanço Ambiental e Estudos Avançados fazem parte da segunda linha de pesquisa do curso chamada de Contabilidade para Usuários Externos. As outras linhas são: Controladoria e Contabilidade Gerencial; Mercado Financeiro, de Crédito e de Capitais; Educação e Pesquisa em Contabilidade; e Atuária.

Das 76 disciplinas ofertadas (considerando as quatro disciplinas de estágio supervisionado como uma), apenas uma disciplina optativa aborda questões ambientais e sociais no mesmo programa e, ainda as disciplinas do primeiro projeto analisado de 2000 que visavam uma educação humanística praticamente desapareceram da grade ficando apenas a disciplina de Liderança e Comportamento Humano.

Esse comportamento é observado na literatura crítica ao ensino sobre sustentabilidade nos cursos de CC, no qual há observância do tema ser periférico e ter

espaço geralmente em disciplinas optativas (GRAY; COLLISON, 2002; CALIXTO, 2006; CHULLIÁN, 2011; HAHM; REIMSBACH, 2014).

Na grade curricular do ano de 2016, presente no site da Instituição há a inserção de mais duas disciplinas optativas que abrangem questões ambientais no âmbito das CC. A primeira disciplina é Relato Integrado e Sustentabilidade tendo por objetivo:

Abordar conceitos de Sustentabilidade e estudar a Estrutura Básica Conceitual (Framework) sobre Relato Integrado emitido pelo International Integrated Reporting Council (IIRC). Esta norma internacional apresenta uma nova proposta de comunicação corporativa em que as empresas devem reportar, de forma concisa, sobre como a sua estratégia, governança, desempenho e perspectivas futuras criam valor ao longo do tempo.

Dentre o conteúdo programático extenso da disciplina se destaca:

1. Diálogo com os alunos sobre sustentabilidade, aplicação do teste com conceitos de contabilidade e meio ambiente, cálculo individual da pegada ecológica, quizzes sobre o meio ambiente.
2. Relato Integrado e o International Integrated Reporting Council (IIRC). Framework 1.0 de 09/12/2013. Pensamento Integrado. Novo modelo de negócio e os seis capitais: financeiro, manufaturado, intelectual, humano, social e natural. Comunicação concisa sobre como a estratégia, a governança, o desempenho e as perspectivas futuras de uma empresa criam valor ao longo do tempo. Princípios fundamentais do IIRC: foco estratégico e orientado para o futuro, conectividade das informações, capacidade de respostas do stakeholders, confiabilidade e integridade, materialidade/relevância e concisão, coerência e comparabilidade.
3. Dinâmica sobre índices de riscos e índice beta dos alunos, visão econômica e financeira da empresa como um projeto de investimento, abordagem econômica da empresa como um projeto de investimentos e formas de financiamentos (capital próprio e de terceiros), da estrutura operacional de resultado (Ebitda, Ebit e Noplat) e das principais análises de retorno de investimentos: Roi, Wacc, RRoi, Eva, Mva, Valor da Empresa, índice de especulação e como estimar o preço das ações (FEA/USP, 2016).

O programa ainda possui vídeo-palestras de presidentes de grandes empresas engajados no tema da sustentabilidade, palestras e workshop, programas educacionais, livros e a revista Ideia Sustentável. Há ainda sugestões sobre os mais diversos temas relacionados ao meio ambiente, consumo, política e economia.

A outra disciplina é de Seminários de Pesquisas em Contabilidade e Meio Ambiente que objetiva

[...] discutir os principais conceitos de Sustentabilidade relacionados com o conteúdo da Declaração Final da Conferência das Nações Unidas sobre o Desenvolvimento Sustentável (RIO+20) e propiciar aos alunos um ambiente

para apresentações e trocas de ideias sobre seus projetos de pesquisas que envolvam temas relativos à Contabilidade e Meio Ambiente (FEA/USP, 2016).

A proposta da disciplina é que ao final os alunos tenham:

- a) Capacidade para refletir de forma multidisciplinar sobre o desenvolvimento sustentável e os grandes temas implícitos no relatório final da ONU, como: erradicação da pobreza; segurança alimentar, nutrição e agricultura sustentável; Água e Saneamento; Turismo Sustentável; Transporte Sustentável; Cidades Sustentáveis e assentamentos humanos; Saúde e População; Promoção do emprego pleno e produtivo, do trabalho digno para todos, e das proteções sociais; Oceanos e mares; Pequenos Estados Insulares em Desenvolvimento (SIDS); Países menos desenvolvidos; Países em desenvolvimento sem litoral; África; Esforços regionais; Redução do risco de desastres; Mudanças Climáticas; Florestas; Biodiversidade; Desertificação, degradação do solo e seca; Montanhas; Produtos químicos e resíduos; Consumo e produção sustentáveis; Mineração; Educação; Igualdade de gênero e empoderamento das mulheres; e Metas de desenvolvimento sustentável.
- b) A formação de um ambiente presencial e virtual para que o aluno possa discutir suas ideias e projetos de pesquisas (iniciação científica, TCC, artigos etc.);
- c) Janelas de oportunidades relacionadas a empregos nas áreas corporativas de sustentabilidade (FEA/USP, 2016).

Apesar de esta disciplina estar presente no PPP de 2016, ela não foi ofertada conforme documento enviado pela própria coordenação do curso (Anexo A) com todos os matriculados desde 2013. O detalhamento das disciplinas ofertadas pelo número de alunos matriculados será discutido mais à frente nesse trabalho.

O conteúdo das disciplinas aponta claramente o conceito de sustentabilidade adotado no curso, sendo ele representado pela figura da ONU e por associação ao Relatório de Brundtland (1987). Embora, os entrevistados digam não haver um conceito específico no curso e que, todos são abordados. Dentro da bibliografia utilizada não há artigos mais críticos com relação ao assunto.

Vale abrir um parêntese aqui, devido ao fato de que para abrir uma nova disciplina há uma tramitação demorada, dentro do curso de Ciências Contábeis há uma disciplina de Estudos Complementares que funciona como uma espécie de casca. Diante disso, cada semestre um professor pode propor uma disciplina e o conteúdo é enviado aos alunos por e-mail para poderem se inscrever.

No mês de agosto de 2016 uma nova disciplina foi ofertada “Os 17 ODS e as Escolas de Negócios”, essa disciplina foi dada dentro de Estudos Complementares I, ou

seja, ela não é oficialmente uma disciplina. O EntE explica como funciona esse processo:

EntE. [...] tem aqui no curso o que a gente chama de disciplina coringa, são estudos complementares, porque isso, porque o processo de criação de uma disciplina aqui na USP é um processo lento. Você tem que criar, tem que passar em 4 comissões, o COC da Graduação, o Conselho do Departamento, CG que é a Comissão de Graduação da FEA e depois a Congregação da FEA. [...] tem que ir passando nas reuniões, às vezes não dá sequência na semana seguinte tem que ser um mês depois. Então é um processo assim, que demora uns 6 meses pra você criar uma disciplina [...], e as vezes a gente nem quer criar ainda porque queremos fazer um teste.

Essa disciplina tem por objetivo

Discutir o papel das escolas de negócios e os 17 Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS) apresentados em 2015 pela Cúpula das Nações Unidas para o Desenvolvimento Sustentável e resultante de um processo iniciado na RIO+20 e que consiste em um conjunto de políticas nacionais e atividades de cooperação internacional para os próximos quinze anos, sucedendo os Objetivos do Desenvolvimento do Milênio (ODM). Envolve temas como: Pobreza, fome, bem-estar, educação, gênero, água e saneamento, energia, trabalho, inovação, consumo sustentável, águas mares e oceanos, mudanças climáticas, ecossistemas, sociedades pacíficas e desenvolvimento sustentável (FEA/USP, 2016).

O conteúdo da disciplina apresentado de forma resumida aborda:

- Os 17 Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS) e as 169 metas estabelecidas.
- Qual o papel das escolas de negócios diante dos 17 ODS?
- Balanço Contábil das Nações e dos Estados Brasileiros. *The monster-countries. The monster-brazilian states.*
- O Relatório final da RIO+20 – Qual o Futuro que Queremos?
- A encíclica papal 2016 e os ODS.
- Plano para os próximos 15 anos.

Com essa disciplina é possível já de antemão concluir que há abertura para se ensinar sustentabilidade dentro do curso mesmo que ainda não oficializado. Esse tipo de proposta aponta também uma necessidade imediata de tratar determinados assuntos que

são atuais e não podem esperar pelos tramites internos da instituição. Com relação ao conteúdo é possível identificar a literatura com base nos relatórios da ONU.

As próximas seções foram desenvolvidas a partir das entrevistas de quem participa/participou, direta ou indiretamente, do processo de inserção do tema sustentabilidade no curso analisado. Com o histórico de como ocorreu e quais os diversos pontos de vista a respeito. Foi possível identificar em qual estágio de institucionalização o tema se encontra dentro do curso e, por consequência fazer uma análise sobre o papel da educação e do contador sobre as atuais transformações sociais.

4.3 PROCESSO DE INSERÇÃO DO TEMA SUSTENTABILIDADE

A primeira fase da pesquisa foi descobrir quais os motivos que levaram ao interesse de inserir dentro do curso de Ciências Contábeis da USP o tema sustentabilidade. Nesse sentido, os principais fomentadores desse processo foram os Entrevistados A e B. Com isso, essa subseção dará mais evidência à fala de ambos que participaram ativamente da implantação da disciplina que aborda o tema e, mais alguns atores que presenciaram de alguma forma.

O EntA contou que se interessou pelo tema em uma viagem feita ao Japão em 2005, onde teve contato com museus de civilizações antigas. Ao procurar sobre o assunto se deparou com um artigo escrito pelo EntB, em 1991, que tratava de contabilidade ecológica. Intrigado com esse artigo, escrito antes da Conferência Rio 92, entrou em contato com EntB para saber como ele havia escrito o artigo, ambos começaram a trocar materiais a respeito.

Dentro do departamento já havia os professores que tratavam sobre o Balanço Social e, outro professor da FEA publicou um livro sobre mudanças climáticas e estratégias empresariais. O EntA explicou que embora a Europa já vinha abordando o problema, desde a década de 70 (como evidenciado nesse trabalho no histórico sobre sustentabilidade) no Brasil o tema ganhou mais notoriedade a partir de 1992.

Então, em 2005 começaram a pesquisar mais sobre o assunto, embora o EntA explique que era um assunto novo para a escola de negócios e que era uma minoria na FEA que estudava sobre o assunto e até hoje essa realidade ainda é percebida “hoje é uma minoria que fica isolada em suas áreas de pesquisa” (EntA, 2016).

O EntA abordou sobre a mudança nas normas de contabilidade em 2007 com implementação até 2010 e, nesse meio tempo já haviam implantado o NECMA, mas a preocupação do grupo era que não tinha na nova norma questões relacionadas à sustentabilidade

EntA. Aí o que os colegas comentaram, tem tanto trabalho só pra traduzir as normas que eles não iam tomar a iniciativa, aí em 2008 a gente começou a discutir, [...] e em maio de 2010 a gente lançou o primeiro evento para tratar dos relatórios de sustentabilidade no Brasil, realizado aqui na FEA. Naquela época os eventos de sustentabilidade lotavam uma sala de 10 a 15 pessoas, nesse evento nós tínhamos quase 200 pessoas. E o título desse evento chamava-se diálogo IFRS GRI, IFRS da contabilidade e GRI da sustentabilidade, e a gente teve sorte que o presidente do GRI estava aqui no Brasil naquela semana e se inscreveu e ele fez o discurso de abertura.

Após esse evento por volta de agosto de 2010 o Príncipe de Gales convocou 40 pessoas ao redor do mundo para criar um novo formato de relatório que fosse lido

EntA. Então eles chegaram à conclusão que só iria pegar se juntasse com a contabilidade, que já tem um know-how secular, e desse evento tem uma frase que é a origem do nosso grupo, “se não houver uma ação por parte da contabilidade e finanças, que é linguagem que o mercado entende, de nada adianta a retórica dos ambientalistas, socialistas e economistas”. Então hoje a gente tem convicção de quem vai mudar o mundo são as empresas. Porque as empresas são mais fortes do que os governos, são mais direcionadas do que a sociedade civil, e na verdade elas é que têm o poder de fazer mudanças, pra mudar energia, agricultura, medicamentos, alimentação, etc.

A disciplina já existia desde 2009, dentro de Estudos Complementares, eles utilizavam os documentos fornecidos pelo EntB, integrante desta comissão. Foi a partir de 2013 que utilizaram o próprio framework do Relato Integrado para compor a disciplina que tem o mesmo nome.

EntA. Então essa disciplina a gente dá todos os semestres de manhã, à tarde e à noite. Tem bastante procura, ela é optativa. Esse semestre a gente tem 50 ou 60 alunos. Nós já tivemos mais de 500 alunos que já fizeram essa disciplina.

Por fim, o entrevistado ainda mencionou que na disciplina de Balanço Social (hoje descontinuada), do mestrado já mencionava o Relato Integrado, sendo que sempre que um assunto é novo ele é abordado primeiramente no mestrado e doutorado, após a produção de material ele é trazido para a graduação.

O EntB aponta duas origens para ter trazido o tema para dentro da contabilidade. A primeira foi quando se deparou com o conceito de *triple botton line*, no qual não deveria privilegiar somente o *botton line* que é o lucro líquido, mas que pessoas e planeta também eram importantes.

EntB. Isso começou a tomar corpo em universidades tanto no exterior quanto aqui, a primeira faculdade que começou a tratar disso não é contabilidade, isso nasceu nas ciências ambientais, isso nasceu nos ambientalistas, aí vêm aqueles das ciências naturais botânicos, geólogos. Então esse foi o começo mais light, e eu tinha uma disciplina em pós-graduação, essa disciplina está sendo descontinuada, uma disciplina eletiva no mestrado, chamada tópicos contemporâneos de contabilidade, onde no primeiro dia de aula eu escolhia junto com os alunos alguns temas para eles pesquisarem e fazerem um seminário. Então esse tema começou a aparecer, eu oferecia um elenco e sempre apareciam alguns alunos que escolhiam esse tema pra falar, então a gente tinha pesquisas bibliográficas, incursões sobre o assunto nada muito profundo, mas pelo menos despertava certa consciência. Bom, essa é uma etapa do processo.

O segundo momento foi a participação do EntB no IIRC (*International Integrated Reporting Council*) em que, segundo ele, surgiu de um questionamento do Príncipe de Gales sobre o papel do contador, em uma realidade que já havia sido tomada por ambientalistas, engenheiros, advogados e economistas

EntB [...] e, o Príncipe de Gales falou o seguinte, está faltando um protagonista nesse quadro, estão faltando os contadores. Qual é o atributo que os contadores podem acrescentar ao meio ambiente e à sustentabilidade? Têm duas virtudes, primeiro o contador é o comunicador do desempenho empresarial, ele é o comunicólogo, ele sabe relatar o que aconteceu na empresa e o que se espera que venha acontecer nos fluxos de caixa futuros, então ele tem uma expertise que nenhum outro tem. O segundo é que os contadores desde o começo do século passado, desde a década de 30 e 40, se aperfeiçoaram em escrever normas para que as empresas sigam. Então as normas contábeis vêm sendo desenvolvidas e hoje elas têm muita robustez, elas têm muita qualidade. Então juntando a sua competência para relatar fatos envolvendo a vida empresarial na sua competência para escrever normas, eles deviam se juntar aos demais profissionais e começar a imaginar como é que a empresa poderia remeter-se mais especificamente às questões que criam valor para o funcionário, para o acionista, dão tranquilidade para o credor e para o gestor.

O Relato Integrado foi concebido para ser um novo modelo de relatório que não deveria virar *check list*, mas que pudesse englobar todas as informações da empresa de forma integrada, evitando informações conflitantes, como por exemplo: nos relatórios de sustentabilidade na parte de pessoal a empresa fazia um alto elogio sobre suas

práticas com funcionários e no Balanço Patrimonial havia uma enorme provisão de contingência para ações trabalhistas.

EntB. Isso aterrissou aqui porque, porque eu acabei fazendo parte do conselho, eu já tinha aquele estopim do *triple bottom line*, aí eu trouxe essa disciplina e eu consegui encantar o EntA, [...] construiu uma disciplina que ele conduz, eu conduzo em parceria, mas ele está em todas as aulas presente, criando sensibilidade e, essa disciplina tem sido um sucesso porque ela é eletiva, vai quem quer, mas não é só pessoal da FEA que vai lá, além da contabilidade vai o pessoal da economia, da administração, ciências biológicas, comunicação, então outras unidades da universidade mandam alunos pra fazer essa disciplina.

O entrevistado G corrobora com essa mesma afirmação, conforme fragmento abaixo:

EntG. A disciplina como o EntA dá, como o EntB também traz, ela atrai muitos alunos de outros cursos, assim como a contabilidade atrai muitos profissionais de outras áreas, então você tem advogados interessados na contabilidade, analistas de mercado, basicamente administradores financeiros interessados na contabilidade, [...], porque que você não teria estudantes de outras áreas interessados no conceito de contabilidade ambiental, contabilidade sustentável.

Segue uma compilação de outros entrevistados sobre a origem do tema dentro do curso de Ciências Contábeis:

EntE. Todas as disciplinas nessa área elas são criadas como optativas, a gente tem aí a grade obrigatória que tem a parte mais tradicional, mais hard, da área de finanças, contabilidade gerencial, societária, direito, os componentes obrigatórios do curso. E esse tema, a gente percebeu como relevante, uma coisa que a sociedade já estava discutindo bastante, as empresas publicando esses Balanços Sociais e os relatórios de sustentabilidade, e a gente achou interessante levar isso para a graduação, inicialmente a gente criou a partir daquela abordagem do Balanço Social, dentro de 4 componentes, Balanço de RH, DVA dentro desse Balanço, prestação de serviço à comunidade, e aos poucos foi sendo desenvolvido GRI, esses relatórios com esse novo formato [...] Então a gente passou a oferecer essa disciplina com alguma frequência, foi mais ou menos nessa época que o EntA começou a investir nesse tema, começou a se especializar e pesquisar bastante nessa área e, aos poucos, ele foi liderando toda essa discussão nas próprias disciplinas que ele passou a conduzir. Ele criou uma disciplina específica de Relato Integrado, o EntB, participou daquele grupo o IIRC, agora o EntG também está. Então foi isso, foi uma demanda que partiu dos alunos de certa forma, mas também a partir da nossa percepção de que o tema era relevante para os alunos.

EntF: Eu sei que a pessoa chave pro surgimento da disciplina e sempre apoiou essas ideias, acho que extrapola a USP é uma coisa, um movimento brasileiro, da academia brasileira de se preocupar com isso é o EntB, que

começou a estudar a questão de responsabilidade social, todas essas questões, especificamente histórico de desenvolvimento eu não tenho, minha experiência é mais recente, eu acompanhei a distância mas desde a primeira turma de Relato Integrado aqui. Foi em 2013 a primeira turma. O professor EntA sempre envolveu muitas pessoas de fora da USP, trazendo palestras, tentando mostrar como é aplicação disso no mercado de trabalho, mostrar quem são os consultores que estão trabalhando efetivamente com isso

EntG. [...] ela é uma disciplina optativa, e acaba sendo uma disciplina trazida muito por uma indicação de uma tendência. O grande ponto que a gente tem que começar e talvez esse seja o grande motivo pelo qual a disciplina foi inserida na grade ainda que como uma disciplina optativa, é pela necessidade por parte dos contadores pelas pessoas que trabalham com o Balanço Patrimonial, que é o registro de informações econômicas e financeiras, de compreenderem como é que as práticas de sustentabilidade das organizações das empresas como um todo afetam o modelo do que eles estão produzindo. Acho que esse é o ponto central, o ponto de conexão entre a contabilidade e as práticas de sustentabilidade é basicamente para que [...] tenha o mínimo de crivo e validação, daquelas informações que estão sendo passadas pra você.

O EntH foi responsável pela elaboração do PPP de 2013, sendo assim as questões a ele foram direcionadas sobre o processo de formação de PPP e se foi conjunto com a inclusão da disciplina. Nesse contexto a resposta dele engloba também como é formada a grade curricular do curso da USP.

EntH. A inclusão da disciplina ocorreu separadamente ela não veio daqui não. Na verdade eles diziam que precisavam de uma disciplina de sustentabilidade. Não sei se você percebe, quase todas as disciplinas da USP a gente tenta estar bem a frente, por exemplo, toda a parte de IFRS a gente dá na graduação normal, mas tem uma disciplina lá na frente chamada de tópicos avançados de IFRS, é o que está sendo avaliado ainda, os meninos já estudam isso na graduação. Como o EntB tinha acabado de voltar da Inglaterra e no convívio dele com o Príncipe Charles ele já entendia de um assunto que na Europa já estava se formando que era o Relato Integrado. Então quando ele veio o EntA quis trabalhar com ele e foi aderido nesse de 2013 quando houve a mudança total.

Com esses depoimentos deu para cobrir o histórico da disciplina, sendo que os entrevistados A e B foram os responsáveis por trazer o tema ao curso e são frequentemente citados pelos outros entrevistados. A partir desses relatos iniciais já é possível fechar alguns pontos com relação à teoria. Em primeiro lugar houve a identificação dos *champions* que, de acordo com Tolbert e Zucker (1999) são os responsáveis por trazer as inovações e defender as ideias junto a outros integrantes do grupo. Nesse caso, os *champions* são EntA e EntB. Outro ponto observado é que a

inserção do tema partiu de um contexto de mudanças sociais e não necessariamente de uma coerção por meio de normas ou leis.

Além disso, se evidencia a inserção do tema sustentabilidade no curso de CC interligado com o contexto da crise ambiental (LIMA, 1999), além da reflexão sobre o papel do mercado e alocação de recursos, apontados como problemáticos por diversos autores (FOLADORI, 2001; LEFF, 2008; SEGHEZZO, 2009; CASTRO, 2004). Há também uma necessidade de formação profissional que se iniciou a partir da década de 70 em diversas áreas do conhecimento (LENZI, 2006) e uma inclinação aos objetivos da agenda 21 e o Relatório de Brundtland (1987).

Dentro desse contexto, há um apoio à conservação do meio ambiente com uma visão antropocêntrica em atendimento às necessidades humanas, por meio de um conjunto de ações financeiras e institucionais (PIERRI, 2001). Tal característica é identificada, principalmente, na fala do EntA sobre o papel das empresas privadas como fomentadoras de uma mudança social e ambiental. Com essas relações, é possível fechar a questão histórica da inserção do tema sustentabilidade no curso de CC da FEA/USP.

No que diz respeito ao isomorfismo será tratado mais especificamente na próxima seção que também aborda conjuntamente habitualização, objetificação e sedimentação, sendo possível fazer a identificação do estágio de institucionalização do tema sustentabilidade dentro do curso de Ciências Contábeis da USP.

4.3.1 Identificação de Isomorfismo

Essa seção busca cumprir um dos objetivos específicos desse trabalho: Identificar o tipo de isomorfismo apresentado no caso. O primeiro objetivo que foi verificar como se deu a inserção do tema sustentabilidade no curso de CC foi cumprido na seção anterior com o relato dos envolvidos.

Primeiramente com relação ao isomorfismo, já foi mencionado anteriormente que não há uma norma específica que obrigue os cursos de Ciências Contábeis a inserirem em seus currículos, uma disciplina que aborde o tema sustentabilidade. Embora a Lei 9.795/99 regulamente que a Educação Ambiental deva estar em todos os níveis do processo educativo, isso ainda não se apresentou de forma clara na resolução

do CNE, que institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, deixando de forma aberta em Estudos Independentes e Conteúdos Optativos. Nesse sentido, as instituições de ensino podem ou não inserir EA ou EDS em sua matriz curricular, o que demonstra também uma clara dissonância entre a legislação e a resolução direcionada diretamente ao curso.

Com isso, o isomorfismo coercitivo, que segundo Dimaggio e Powell (1983) são caracterizados como pressões formais exercidas sobre as organizações, podendo vir de ordens governamentais, não se aplica a esse estudo. Outra característica desse tipo de isomorfismo são coerções exercidas por outras organizações, como visto anteriormente as certificações já adquiridas pelo curso de CC da FEA/USP, não exigiam disciplinas que abordassem o tema sustentabilidade.

Outro isomorfismo apontado no estudo de Dimaggio e Powell (1983) é o isomorfismo mimético, que ocorre quando organizações tomam outras por modelo. Com relação a este ponto, os entrevistados foram questionados sobre a inspiração em outras instituições de ensino:

EntA. Essa disciplina se não me engano é a primeira do mundo, o EntB participa lá do G20 não tem ninguém que criou. Na verdade, a gente se inspirou na necessidade do mercado mesmo, com as questões de energia, de mudanças climáticas.

EntB. Nossa inspiração vem disso que eu te falei, tanto do triple bottom line, quanto da minha participação no IIRC, mas você tem universidades no exterior que acabei conhecendo por causa do meu envolvimento no conselho, que já tem isso constante e bastante evoluído.

EntE. Que eu tenho registro eu não lembro de algo assim. Eu lembro da gente ter discutido tema, desenvolver pesquisa, e aí foi uma coisa natural, vamos criar a disciplina e começar a discutir isso na graduação. Se a contabilidade é um instrumento de comunicação, a gente tem que saber comunicar sobre a sustentabilidade das empresas, das entidades de uma forma geral. Então foi dessa forma assim que o processo acabou sendo feito.

EntG. Eu não tenho conhecimento sobre esse processo, mas com certeza a USP foi referência no Brasil, sobre as experiências das outras universidades [...].O que acontece é que se a gente pensar como um todo, a academia, a academia não só em contabilidade, mas mais em contabilidade do que em outra, ela é muito reativa, primeiro as coisas acontecem no mundo real, e aí a academia vem com seu olhar mais apurado, mais acadêmico, mais científico, mais metodológico, olha para aquele evento social que está acontecendo, aquela mobilização social que está acontecendo e diz, como é que eu posso me inserir à título de contribuição, embora eu não tenha uma perspectiva muito objetiva, muito focal se foi daqui pra cá ou se veio de outros lugares, o

que eu poderia te dizer é que, me parece muito mais que foi um movimento social, do que necessariamente copiar um evento que estava acontecendo lá fora.

Com relação ao isomorfismo mimético, os entrevistados em concordância apontam que não houve uma inspiração direta de uma instituição de ensino, mesmo que de nível internacional. Alguns mencionam a característica vanguardista da USP em relação às outras instituições e, não necessariamente uma cópia ou mimetismo do que se apresentou fora.

O que permanece claro na fala dos entrevistados é uma percepção de necessidade das mudanças que vêm ocorrendo nas últimas décadas e que estão forçando às empresas a mudarem suas estratégias de gestão. Se as empresas precisam se adaptar aos novos modelos, logo a academia deve acompanhar para formar os futuros empregados destas empresas. Nesse ponto, é plausível concluir que as organizações empresariais sofrem isomorfismo coercitivo, como normas sobre gestão ambiental e, isomorfismo mimético, pois elaborar relatórios de sustentabilidade hoje também é visto como estratégia de mercado, enquanto que a academia tem que adaptar para seguir uma nova tendência social.

Nesse contexto, o isomorfismo normativo, que tem relação com a educação formal baseada na cognição produzida na especialização universitária e, a constituição de redes de relacionamento profissional, é responsável por difundir novos modelos. “As universidades e instituições de formação profissional são centros importantes para desenvolver normas organizacionais entre os administradores profissionais e seus funcionários” (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 125).

Esta definição identifica, mais proximamente, o tipo de isomorfismo ocorrido no caso estudado. Conforme Dimaggio e Powell (2005), um dos mecanismos que estimula esse tipo de isomorfismo é a seleção de pessoal, no qual pode ocorrer pelo recrutamento de pessoal, com alto desempenho em grupos restritos de instituições como executivos de topo que atuam nos departamentos financeiros e/ou jurídicos. O EntB e EntG discorrem sobre esse processo de sucessão de cargos

EntB. [...] então eu tenho que recrutar e reter os talentos que aquele modelo de gestão vai ajudar a produzir resultados, e isso aqui foi responsável pelo sucesso de passado. [...] como é que vai ser o modelo sucessório para garantir a perpetuidade do banco [...] isso é verdade muito mais em empresa de serviço, então você tem um grande escritório de advocacia, ele é presidido

por um grande professor de direito renomado que chama diversos advogados. E o dia que esse cara morrer? Como é que esse escritório irá continuar?

EntG. O perfil do aluno de contabilidade da FEA ele é diferente, por exemplo, de algumas outras universidades que formam alunos que vão trabalhar em pequenos escritórios de contabilidade, aqui pelo estereótipo nosso a maioria dos alunos são cooptados pelas grandes empresas, só que se você parar para pensar nós temos hoje no Brasil 500 empresas de capital aberto, 300 com liquidez na bolsa, que negociam suas ações na bolsa pelo menos uma vez por semana.

Com relação a esse ambiente seletivo de empresas o EntD aponta que faz parte do universo de convívio do EntB, que é um dos responsáveis pela inserção do tema no curso de CC

EntD. [...] e aí especificamente o EntB ele tem uma capacidade de liderança muito grande então ele trouxe muita gente pra esse negócio de Relato Integrado por exemplo, [...] então ele sentiu isso no nível de mercado que ele está, que já também é um público muito premium né? Então assim, eventualmente se você tem uma pessoa que está mais centrada numa contabilidade numa gestão pra uma micro e pequena empresa de repente [...] o cara prefere usar outras coisas. [...] Para as empresas que o EntB lida [...] isso começa a se tornar um assunto importante, de alto nível e ele meio que entendeu dentro dele de que isso deveria estar presente dentro do departamento as pessoas estudando isso aqui, porque a USP está ligada no que está acontecendo no mundo entendeu?

Com esses pontos destacados é possível identificar o tipo de isomorfismo de acordo com a teoria de Dimaggio e Powell (1983) como o normativo, ligado à especialização profissional e principalmente à sucessão de cargos dentro de uma empresa. Ainda de acordo com os trechos selecionados os entrevistados associam o conhecimento sobre sustentabilidade e a habilidade de um contador de saber produzir relatórios que abordem tais questões, em cargos de alto nível em instituições com alto valor agregado.

Isso demonstra que o aluno que tem acesso a tais conhecimentos, tem maior chance de se destacar no mercado de trabalho. Assim como as empresas utilizam os relatórios de sustentabilidade como parte de sua estratégia de mercado, com o intuito de demonstrar maior transparência e confiabilidade (não que isso necessariamente aconteça).

No entanto, esse tipo de comportamento educacional, pode gerar uma desigualdade no processo de contratação por parte das empresas. Isso porque nem todas as instituições de ensino superior abordam o tema em seus cursos de CC, fazendo com

que os alunos não tenham as mesmas oportunidades de ocupar cargos altos, em grandes corporações, por uma deficiência na formação. Destaca-se um ponto da teoria de Dimaggio e Powell (2005, p. 129) em que “os campos organizacionais que compreendem uma força de trabalho profissionalmente treinada serão guiados principalmente por uma competição de status. O prestígio e os recursos organizacionais são elementos-chave para atrair profissionais”.

Com isso cumpre-se um dos objetivos desse trabalho que era a identificação do tipo de isomorfismo apresentado no curso. Já que de acordo com a teoria o isomorfismo normativo que está diretamente ligado às instituições de ensino e à profissionalização do indivíduo é o que mais se assemelha ao caso analisado. Importante destacar que o conhecimento sobre sustentabilidade unido às habilidades da profissão contábil, é tido como um diferencial no momento de recrutamento e seleção dentro de grandes corporações.

As implicações desse tipo de comportamento educacional e, que reflete diretamente no mercado de trabalho, serão tratadas nas considerações finais, no qual será feito um resumo de tudo que foi verificado e analisado no percurso desta pesquisa, proporcionando uma reflexão sobre a importância do ensino sobre o tema sustentabilidade nas escolas de negócios, mais especificamente no curso de contabilidade.

A próxima seção, dando continuidade aos objetivos específicos e análises categóricas, fará a análise do nível de institucionalização do tema sustentabilidade no curso de CC da FEA/USP. Para isso, serão utilizadas as subcategorias que identificam os níveis de acordo com Tolbert e Zucker (1999).

4.3.2 Habitualização, Objetificação e Sedimentação

Como citado no capítulo de procedimentos metodológicos, a partir da entrevista semiestruturada feita aos entrevistados foi possível analisar o nível de institucionalização do tema sustentabilidade no curso de CC da FEA/USP. As questões foram elaboradas conforme a divisão das subcategorias apresentadas no capítulo que aborda o percurso metodológico desse trabalho.

Por isso, buscou-se identificar pontos da teoria de Tolbert e Zucker (1999) como: inovação, estrutura, política e procedimento, consenso social, difusão da estrutura, presença de *champions*, resultados positivos, questões sobre resistência. Mesmo que a questão não trate exatamente subcategoria por subcategoria, em uma resposta já se identificava vários pontos necessários para a análise. Como, por exemplo, no histórico de como o tema foi inserido já se destacaram os *champions* EntA e EntB.

Com relação ao primeiro momento do processo de institucionalização a habitualização, envolvendo inovação, estrutura e políticas e procedimentos, não se apresenta no caso estudado. De acordo com Tolbert e Zucker, a habitualização ou pré-institucionalização, está ligada às incertezas que permeiam uma atividade econômica e obrigam as empresas a buscarem estratégias competitivas. Nesse caso, é uma instituição educacional, no qual viu nas próprias mudanças que ocorrem socialmente, tanto de cunho ambiental quanto de mercado a necessidade de inserir uma disciplina que abordasse o assunto.

Dentro deste nível não há alto grau de incerteza, o que não foi identificado em nenhuma fala dos entrevistados. Com relação às entrevistas, pode-se observar que as disciplinas que abordam o assunto não são inovação dentro do departamento. Embora tratar de sustentabilidade seja considerado novo, por ser um assunto recente no nível social.

Desse modo, têm-se questões que irão apresentar o nível de institucionalização a partir da objetificação e da sedimentação. Um dos principais pontos para essa análise é a presença de resistência de um grupo ou de pessoas que se opõem à nova proposta. Com relação a isso segue um resumo dos respondentes:

EntA. Não aqui não teve, [...]. Aqui a gente lançou como optativa e facilita, a gente tem aluno de graduação de todos os cursos, têm alunos de fora têm alunos da PUC, lá da USP zona leste que tem um curso de gestão ambiental, têm alunos de mestrado, doutorado e ouvintes. E a gente abre desde que caibam na sala, a gente dá prioridade para alunos matriculados, não teve dificuldade nenhuma. A dificuldade é o professor correr atrás das informações. As informações como são muito recentes os próprios alunos ajudam, eles ajudam a montar e trazer materiais.

EntB. Nenhum, até porque não é só sobre sustentabilidade, sempre que um professor propõe a criação de uma disciplina, ele faz um documento de duas ou três páginas, justificando e isso sempre é visto com muitos bons olhos pela liderança do departamento. Então, é uma colaboração, você está tentando

construir algo novo no mundo do conhecimento [...] quando tem uma sugestão dessa natureza é muito bem vinda.

EntC. Ao contrário, as pessoas acabam vendo como uma alternativa pra você fazer novos estudos, eu não lembro de nenhuma resistência não, é claro que você não tem pessoas se empolgando com aquilo, o que é outra coisa. Uma coisa é o cara falar eu não quero estudar isso, não tenho tempo pra isso, outra coisa é o cara trabalhar contra. Eu não lembro que isso tenha acontecido. Mas tem algumas pessoas que gostaram do tema, passaram a estudar, deram uma certa importância, outros continuaram, mas com restrição, não lembro de ninguém.

EntD. [...] Do que eu vi, eu acho que não participei, mas em termo de resistência, eu acho que não porque tem espaço basicamente para todas as linhas de pesquisa no departamento, de coisas variando até gênero agora tem, então assim, tem todo um questionamento que as pessoas fazem, mas isso é de contabilidade? Isso é da administração? [...] então esse tópico especificamente, sustentabilidade, eu acho que tem relação com a área contábil nesse aspecto de mensuração de *disclosure* relatório e tal.

EntE. Eu não lembro de ter tido nenhum tipo de restrição.

EntF. Não, eu não consegui perceber, mas eu assumo que eu tenho um viés, que eu já entrei aqui interessada em sustentabilidade [...]. Sempre acompanhei a disciplina de Relato Integrado, a disciplina agora nova de ODS, sempre acaba sendo com esse viés de pró-sustentabilidade, já vem um benefício disso, e a necessidade de estar discutindo isso, esses temas.

EntG. Eu acho que objetivo da sustentabilidade no aspecto *latu*, como até intuitivo mesmo, como algo que seja perene, algo que seja contínuo, fazer aquilo que você faz de maneira melhorada por exercícios indefinidos, de maneira a você proporcionar o bem-estar comum, digamos assim, o bem-estar da sociedade, o bem-estar dos agentes alocadores de benefícios econômicos, o bem-estar dos operários, o bem-estar dos trabalhadores. Acho que a ideia de sustentabilidade ela envolve muito mais esse aspecto mais contemplativo. Então o objetivo é muito nobre, acho difícil um grupo que olhando para um objetivo tão nobre se oponha a isso.

A fala dos entrevistados demonstra que não há resistência para o ensino da sustentabilidade no curso e, que isso se apresentou desde o início. Embora o EntA tenha mencionado que é uma minoria dentro da FEA que trabalha com o tema, mas mesmo por falta de interesse de outros professores, isso não se torna um tipo de barreira para quem queira abordar o tema. O fato de mais de uma disciplina ter sido desenvolvida ao longo do tempo, também retrata essa ausência de resistência por parte de outros docentes. Nesse sentido não há grupos opositores, que segundo Tolbert e Zucker caracterizam o nível de sedimentação, assim como apoio e promoção dos grupos defensores e relação positiva com os resultados alcançados.

Com relação ao apoio institucional, é possível destacar que os entrevistados possuem visões diferentes. Muito disso, é atribuído ao fato de que uma instituição de ensino tem certa autonomia com relação aos arranjos hierárquicos institucionais. Ainda que, para inserir uma disciplina seja necessário passar por 4 instâncias, isso não se caracteriza como uma barreira, mas sim como um processo burocrático (no senso comum da palavra) inerente às instituições públicas.

EntA. [...] Antes de nós no departamento de administração, o Engema já tem 30 anos, não com esse nome, mas ele começou com gestão econômica e ambiental. Na economia o professor X já trabalha com isso há muito tempo. E a contabilidade que demorou um pouquinho. Então quando chegou na contabilidade, então o mercado já reconhece [...] a contabilidade na verdade está atrasada, ela não sabe o poder que tem. Metade da população do Brasil já pensa diferente, não irão aturar nível de poluição ou energia que polui.

EntB. Depende da iniciativa individual, [...], depende da gente tomar iniciativa, não existe um estímulo, por assim dizer, não existe o reitor está fazendo isso, não se alguém fizer ele acolhe aplaude, mas se ninguém fizer ele não vai tomar a iniciativa.

EntC. O que a gente tem feito aqui em questão de apoio é ajudar o professor a fazer aquilo que pra ele seja conveniente, por exemplo, uma pessoa que começou a estudar isso, esse apoio que poderia se materializar em apoio financeiro, ele acaba acontecendo de uma forma diversa do que é hoje.

EntE. Não lembro ter nada de fora.

Sobre os resultados positivos de inserção do tema no curso, os entrevistados focaram bastante no fato dos alunos que possam trabalhar com isso em empresas, mas alguns também citaram a produção científica que sai da Universidade. Como já dito anteriormente de acordo com a pesquisa de Reis e Tarifa (2014) a USP é a instituição que mais produz com relação à sustentabilidade no país. Conforme Tolbert e Zucker (1999) na fase de semi-institucionalização a teorização está entre imitativa e normativa, enquanto na fase de institucionalização ou sedimentação é somente normativa.

EntA. Então o objetivo da disciplina é discutir sustentabilidade mais o Relato Integrado, que hoje é um produto, alguns já estão trabalhando com isso, tem ex-aluno que hoje ajuda a elaborar o Relato Integrado do banco Itaú. Ele vem aqui contar experiência, então os alunos podem trabalhar com isso e podem discutir sobre sustentabilidade.

EntC. Certamente tem, [...] trabalhos que são publicados, [...] trabalhos que são apresentados em congresso, esse é um resultado concreto que possa ser medido.

EntE. Isso é muito difícil de responder, depois que o aluno se forma ele voa né. O que a gente tem de contato com aluno é quando o aluno volta para fazer mestrado, e às vezes algum específico que a gente tem um contato mais próximo, que comenta, que traz alguma experiência ou alguma coisa do tipo, mas acho que para responder essa pergunta teria que fazer uma pesquisa.

EntG. Do ponto de vista estritamente acadêmico a gente tem tido teses e dissertações e pesquisas sobre a temática. Nós temos alunos se envolvendo com a área de RI, de relação com os investidores, e nessas áreas dando andamento em algumas dessas práticas, a gente tem visto, por exemplo, algumas empresas, falando mais sobre o assunto, algumas empresas importantes, alocadores de recursos, por exemplo, banco Itaú, tem práticas de Relatos Integrados, muito bem desenvolvidos, tem um relatório muito bem elaborado, ela é inclusive internacionalmente reconhecido. E a gente sabe que muito disso é em função de um professor aqui da casa que está na diretoria executiva do banco. Isso acaba fazendo um balanceamento interessante, então o efeito prático disso é obvio que você precisa aumentar agora em escala, corrigir eventuais desníveis e tudo mais você precisa aumentar escala, para que esse discurso ele possa ganhar não só a atenção das grandes corporações.

Ainda com relação à estrutura foi questionado aos entrevistados sobre as relações com outros departamentos, ou outras áreas do conhecimento.

EntA. Nosso núcleo de pesquisa tem biólogos, têm químicos, tem físicos, tem história, tem direito, tem jornalista, tem umas 50 pessoas [...]. Ele é multidisciplinar [...]. E a contabilidade ela está atrasada porque, o pessoal da economia da administração, da biologia, [...] eles estão avançados na verdade a gente está até atrasado. Qual que foi a grande sacada dessa década? Acho que foi o Relato Integrado, a empresa que não relatar a parte de sustentabilidade ela está fora do mercado, nem precisa ser obrigatório, eles estavam discutindo sobre ser obrigatório ou não, mas hoje é um fator estratégico, nós tivemos empresas que nós fizemos oferta de consultoria e na época eles não aceitaram, aí um ano depois ele nos procuraram porque o concorrente está fazendo.

EntB. É bastante próxima, nós temos alunos de biologia, de comunicação, de economia, presentes na sala que eles veem aqueles conhecimentos com os olhos da sua graduação original, e você tem aqui na faculdade no departamento de economia por exemplo, 2 ou 3 professores, especializados em economia verde, então a possibilidade de você interagir ela é crescente.

EntC. Muito pouco, você não tem, infelizmente é uma coisa que a gente reclama, tem uma questão física que normalmente a gente coloca dentro da universidade, uma questão interinstitucional [...] eu reclamo muito isso, a escola de comunicação é do outro lado da rua [...] a gente é muito prepotente, quer dizer a gente comunica muito mal, nós da contabilidade, nós não conseguimos despertar o interesse nas pessoas daquilo que a gente faz, isso o

que é, isso falta de treinamento em comunicação, bastava a gente atravessar a rua [...] Então falta isso, falta eu pegar o cara da comunicação e perguntar pra ele, vem cá na hora que eu público um Balanço, o que eu deveria publicar junto com meu Balanço [...] o cara está lendo um jornal no avião e de repente ele olha o balanço da empresa que ele trabalha, e ele simplesmente continua virando o jornal e vai ler a página de esporte lá na frente[...] alguma coisa está errada e o que está errada a forma da gente se comunicar. Os contadores sentaram numa sala e, disseram eu sei o que fazer, sei o que você precisa, sei da forma que você precisa e sei da forma que você vai receber isso, e não pergunta pra você como é que você quer receber isso, tipo de interesse e etc. E dá naquilo, eu mando o resultado pro mercado e o mercado não olha o resultado do produto que eu entrego.

EntD. A nossa estrutura é muito verticalizada em departamentos, os departamentos não conversam muito [...] é essa coisa cada um meio por si. [...] porque como é um tema multidisciplinar, se você vai querer falar de sustentabilidade, cuidado porque eu acho assim, é um tema muito abrangente e muito denso, e ele é tangencial [...] Novamente nós somos contadores então a gente tem que pensar em contribuição para a área do conhecimento, contribuição para pesquisa, que conhecimento a gente está gerando, então eu acho que de certa forma tentar falar um pouquinho do que a gente conhece que é a nossa área, falar sobre outras áreas, a não ser que você seja muito gênio, eu acho que desfoca.

EntF. Existe essa troca, mas acho que ela é bem sutil ainda é bem nas caixinhas [...] você acaba tendo a relação entre pessoas através da rede, essa troca de conhecimento, o EntA que é uma pessoa bem relacionada acaba fazendo palestra em outros departamentos, trazendo outras pessoas e tal, existe esse intercambio, mas ainda é sutil.

EntG. O corpo duro da disciplina do conteúdo programático eu não me envolvi, eu assisti algumas das aulas e vi como é que ela funciona, mas me parece que é fundamental que ela tenha esse diálogo transcendental, primeiro porque o conceito não é um conceito *stricto sensu* da contabilidade. [...] então a gente estuda Patrimônio Líquido indiretamente você está estudando direito societário então a gente mesmo que muitas vezes não tenha um diálogo com uma pessoa do direito societário a gente recorre a materiais do direito societário. Então na perspectiva da própria disciplina como ela não é idiossincrática da contabilidade, ela vem como um grande movimento social, eu acredito que seja fundamental que ela tenha esse diálogo verticalizado, e horizontalizado com outras coisas.

Como visto as opiniões são bem divergentes sobre a relação interinstitucional assim como, com relação às outras áreas do conhecimento. O que se percebe é que, os envolvidos com o tema sustentabilidade, mesmo que de forma indireta, admitem que é necessário que haja envolvimento com as outras áreas do conhecimento. Enquanto os que não são envolvidos diretamente possuem uma visão mais cética a respeito dessa troca de conhecimento. Tudo isso se deve a problemas que serão mais bem discutidos na próxima seção.

Nesse sentido, para encerrar essa parte é possível identificar em qual fase de institucionalização o tema sustentabilidade se encontra no curso. O Quadro 15 retirado da teoria de Tobert e Zucker (1999) demonstra os estágios de institucionalização e dimensões comparativas, sendo que nessa nova versão estão destacados os estágios do qual se encontra o curso de CC da FEA/USP.

Quadro 15: Identificação dos estágios de institucionalização e dimensões comparativas

Dimensão	Estágio pré-institucional	Estágio semi-institucional	Estágio de total institucionalização
Processos	Habitualização	Objetificação	Sedimentação
Características dos adotantes	Homogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos
Ímpeto para difusão	Imitação	Imitativo/normativo	Normativa
Atividade de teorização	Nenhuma	Alta	Baixa
Variância na implementação	Alta	Moderada	Baixa
Taxa de fracasso estrutural	Alta	Moderada	Baixa

FONTE: Tobert e Zucker (1999, p. 201).

Conforme o quadro apresentado, o tema sustentabilidade no curso de CC da FEA/USP se encontra nos estágios grifados, ou seja, entre o estágio semiinstitucionalizado (objetificação) e o institucionalizado (sedimentação). Esse resultado foi concluído por meio das entrevistas e pelo fato do tema estar sendo ministrado aos alunos desde 2009.

A característica dos adotantes é heterogênea, mesmo os que não utilizam o tema como centro de pesquisa, como EntA, EntB, EntF e EntG. Um exemplo disso é que o EntC e EntE já ministraram a disciplina de Balanço Social e, já foram convidados para palestrar na disciplina de Relato Integrado, assim como o EntD.

Com relação ao ímpeto de difusão o estágio está na dimensão normativa, já que a USP é maior produtora de conteúdo acadêmico no assunto (REIS; TARIFA, 2014). Com isso, se tem uma atividade de teorização alta. Pelo que foi observado durante a pesquisa, a taxa de fracasso estrutural é baixa devido à autonomia que cada departamento tem em inserir disciplinas ou temas relacionados ao conteúdo de contabilidade sem qualquer tipo de impedimento, desde que feito dentro dos padrões estabelecidos, o que é uma característica de uma instituição de ensino.

A dimensão de variância de implementação não se aplica ao caso estudado, já que ela está relacionada ao número de organizações que começam uma determinada estrutura e cada uma varia a forma de como isso é feito. No caso da USP, não há como identificar essa variância, pois, para saber sobre essa dimensão seria necessária uma pesquisa mais abrangente sobre as demais instituições de ensino, que acaba por não se aplicar a um estudo de caso único.

Por fim, conclui-se um estágio que está entre o de semi-institucionalização para o institucionalizado do tema sustentabilidade dentro do curso CC da FEA/USP, cumprindo assim mais um dos objetivos específicos desse trabalho. Identifica-se também a necessidade de uma teoria que aborde a institucionalização no viés acadêmico já que o trabalho de Tolbert e Zucker (1999) exemplifica as organizações empresariais. Nesse contexto, a teoria é aplicada até certo ponto dado que as características de uma organização acadêmica são diferentes em diversos níveis de uma organização empresarial, no que concerne busca de lucro, permanência de mercado, níveis estratégicos e competição.

4.3.3 Educação para Sustentabilidade na Contabilidade

Após analisar em qual nível de institucionalização o tema sustentabilidade se apresenta no curso, é possível adentrar sobre como é a visão dos atores envolvidos sobre o ensino de sustentabilidade. Ainda será abordado sobre o papel do contador como o responsável pela divulgação das práticas empresariais e, dentre elas o que toca as questões ambientais e sociais.

De acordo com Gray e Collison (2002) a profissão contábil vê questões ambientais como marginais, além de outros problemas como a limitação dos profissionais, a formação dos professores, a natureza técnica das formas que são dominantes no conhecimento, o desencorajamento da crítica e do pensamento transcendental, também são apontados pelos autores.

Nesse contexto, a partir das entrevistas foi possível perceber como é o posicionamento sobre a profissão contábil, assim como o ensino da sustentabilidade evoca de maneira mais expressiva esses problemas. Ao começar pela formação do

docente. Um grande problema verificado é a adesão do corpo docente com relação ao tema, Gray e Collison (2002) descrevem que nesse caso os professores podem não ser capazes ou não querer aprender/ensinar sobre o assunto. Isso foi considerado pelos entrevistados ao serem questionado sobre barreiras para o ensino da sustentabilidade

EntD. Depende do professor, eu acho que vai muito da visão quase que pessoal da pessoa, se a pessoa acredita nisso, ou acha que isso existe, ou acha que isso é importante, ou outro cara acha que não, 'eu acho que isso aí pra mim sustentabilidade ambiental eu não estou nem aí, dane-se'. Então tem todos esses profissionais os mais céticos ao que mais vestem a camisa, existe no departamento.

EntG. Então a grande dificuldade pra se ensinar essas coisas não necessariamente é a existência de um grupo opositor. Mas é a existência de professores capacitados dentro de uma coisa tão multidisciplinar como é o conceito, que possa trazer para os alunos uma ideia de chamarizes, olha aqui está o futuro das coisas como elas são, o mundo como vocês conhecem hoje do ponto de vista contábil, da perspectiva contábil que reporta única e exclusivamente valores relacionados ao capital financeiro, esse mundo não é mais sustentável nos próximos 20 ou 30 anos. Na minha percepção a maior dificuldade em se ensinar o efeito da sustentabilidade nos relatórios financeiros, na atividade financeira como um todo e trazer os alunos pra dentro dessa percepção é ainda a falta de similaridade dos professores ou de afinidade dos professores com esse conteúdo.

Outros entrevistados trouxeram ao assunto a questão da dificuldade de inserir o tema de forma transversal com outras disciplinas. De acordo com Rasche et al. (2013) a sustentabilidade deve integrar as disciplinas chaves de gestão como finanças. Chullían (2011) aponta que o papel do professor-pesquisador tem uma contribuição positiva sobre a mudança de valores da futura geração de contadores. Mas como observado essa não é uma tarefa fácil, primeiro os professores teriam que de alguma forma incorporar os conceitos de sustentabilidade dentro de sua área de conhecimento e pesquisa, mesmo dentro das disciplinas *hard* do curso como contabilidade fiscal, societária, custos e gerencial.

EntE. [...] é uma questão de encaixar de forma a fazer sentido dentro da disciplina, mas a gente não faz assim, por exemplo, um controle disso, ou um direcionamento específico pra que ele faça isso. Cada professor ele tem que tratar daquele conteúdo e dentro do conteúdo ele tem liberdade pra trazer diferentes perspectivas, trazer diferentes abordagens, coisas para os alunos refletirem dentro daquele conteúdo de sustentabilidade. Se pegar, por exemplo, ética, isso certamente deve ser discutido né?

EntF. [...] mas é uma questão de gerenciamento de conhecimento [...] eu não acho que o problema seja um desinteresse em estudar, você invariavelmente acaba tendo que focar na sua linha de pesquisa e acaba não percebendo a possibilidade de estar inserindo na disciplina, eu tenho essa percepção olhando de fora, mas eu acho que é um processo que talvez aconteça devagar pra ter essa transversalidade das informações de sustentabilidade inseridas em todas as disciplinas, em todos os exemplos os casos, os professores podem estar colocando isso, alguns eu acredito que já fazem, cada um às vezes com seu viés, por exemplo, o EntC que não é um professor que vai lá falar de repente da preservação da água, quais são os recursos naturais que a empresa gerencia [...] mas ele tem essa preocupação social, tem a preocupação de transparência da organização, então são questões que depende da forma que você interpreta a sustentabilidade [...] é só questão de organizar como eu conto a história diferente, como que eu comunico que vai estar mostrando o papel do contador nesse ambiente de sustentabilidade.

EntC. Uma das coisas que eu acho importante no comportamento dos alunos, não é a questão da sustentabilidade, mas a questão das pessoas como um todo, da economia como um todo, da sociedade como um todo, é você tentar passar para os alunos, aquilo que não está escrito, tentar fazer os alunos lerem não o que está escrito, mas o que está subentendido, é tentar despertar no aluno o espírito crítico, não acho que isso seja objetivo de uma única disciplina [...] Eu acho esse aspecto crítico mais importante, isso não é na minha concepção não é o objetivo de uma disciplina, é o objetivo de um curso como um todo. Esse espírito crítico eu trago lá de trás, o que eu tento fazer na minha disciplina é um pouco isso, independentemente do que esteja dando.

Já Hahn e Reimsbach (2014) afirmam que há uma integração superficial do tema no currículo escolar, levando também a um conhecimento superficial.

EntD. Está todo mundo querendo falar sobre a mesma coisa em um nível muito [...] sabe aquela coisa que acontece com sustentabilidade, acontece com governança corporativa, todo mundo fala, mas ninguém sabe o que é, ninguém discute todo mundo raso, sabe fica falando por falar. Então, não pega o conceito de alguém que já é consolidado nessa área [...] que faça sentido e veja a contabilidade como ferramenta pode se aplicar, contribuir, e fazer o link. Mas tem que ser na área do conhecimento que ela tangencia, então eu acho que a gente tem que ter esse foco.

Como visto a superficialidade pode estar no fato de não se aprofundar sobre o assunto, principalmente devido à dificuldade dos próprios professores conseguirem dialogar com as questões ambientais e sociais dentro de suas disciplinas e, por outro lado segundo Rasche et al (2013) a inclusão de disciplinas eletivas não atingem todos os alunos. Questionados sobre a possibilidade de a disciplina ser obrigatória, os entrevistados possuem visões diferentes sobre o que isso possa significar.

EntB. De uma certa forma ela já faz, ela está sendo oferecida com sucesso durante uns três ou quatro anos, é provável que ela vá amadurecer o momento que a gente proponha que ela entre na grade. O que nós não quisemos fazer até hoje foi torna-la obrigatória, porque aí eu acho que tem realmente que ser um movimento espontâneo do aluno. Se for obrigatória, tem gente que vai fazer só porque é obrigatória, ele não acredita não gosta, não confia.

EntE. Eu acho que a tendência é que ela vira uma disciplina obrigatória porque a discussão é mandatória. A gente fala, por exemplo, de uma disciplina que fala de sustentabilidade em contabilidade, num momento onde o mundo inteiro está pensando em mudar a matriz energética e deixar, por exemplo, de usar petróleo como sendo a principal fonte, e veja a gente está falando de uma mudança para daqui 25 anos. Pode parecer médio ou longo prazo, imagina as projeções das empresas em continuidade, você mata isso em 25 anos está aí. [...] Então eu acho que tende a ser uma disciplina obrigatória, porque a discussão deixou de ser marginal do ponto de vista de economia, finanças e de práticas empresariais e, passou a ser uma discussão que integra o núcleo das principais discussões sobre o desenvolvimento do capitalismo, sobre o desenvolvimento de práticas de negócio e tudo mais.

Nesse momento, se faz necessário uma discussão envolvendo a Lei 9.795/99 que aponta a EA como uma prática educativa integrada, que não deve ser implantada como uma disciplina específica no currículo de ensino. De forma suplementar, deve estar nos currículos de formação dos professores, em todos os níveis e em todas as disciplinas, sendo ainda que os professores deveriam receber formação complementar. De acordo com Costa e Loureiro (2013) isso superaria a fragmentação do saber. Já Guimarães, Olabariaga e Tonso (2009) o enraizamento da EA seria por meio de políticas públicas que seriam responsáveis por efetivar no cotidiano do indivíduo práticas sociais.

EntD. Então se for pensar como tangencia a área contábil, eu acho que seria importante ter, mas novamente não precisaria talvez ter a disciplina específica você pode ter isso infiltrado [...] vai falar de divulgação financeira contábil, ou pessoa que for falar de gestão colocar, por exemplo, o tema ambiental sustentabilidade, ou então [...] quando for falar de pessoas [...] como isso está relacionado, aspectos trabalhistas enfim.

Entretanto, como visto nas entrevistas e nos trabalhos sobre o papel do professor, essa tarefa parece longe de se concretizar. Isso se deve a dois problemas, o primeiro é o fato de o professor de contabilidade, ou não tem interesse, ou não consegue inserir a sustentabilidade de forma transversal dentro de sua área de conhecimento. O segundo, não há uma obrigatoriedade de inserção do tema por vias coercitivas, como o MEC, por exemplo. Assim, não é possível estabelecer uma previsão para que os cursos de contabilidade, de forma mais generalizada, adotem o ensino da EA ou EDS.

Muito disso se dá ao fato de não haver condições reais para que todos os docentes tenham acesso à essa formação complementar da qual a Lei menciona. O EntG entrou mais profundamente nessa questão abordando os problemas que poderiam acontecer com a obrigatoriedade da disciplina

EntG. Tem duas formas dessa disciplina ela se tornar algo inserida em quase todas as instituições dentro do curso de contabilidade. O primeiro é uma mudança de matriz no MEC, insere lá uma disciplina, que é igual teoria da contabilidade. [...] Quando esse tipo de mecanismo de *enforcement* ocorre, o regulador disse vai lá faça, faça porque é obrigatório fazer. Qual é a vantagem disso, a vantagem é que todo mundo passa a ter, qual é a desvantagem o fato de todo mundo ter, não quer dizer que todo mundo faz direito. Tem professor de contabilidade preparado para isso? A gente vê que tem professor de contabilidade que não é preparado para ensinar norma internacional de contabilidade, quiçá então sustentabilidade. Então esse é o primeiro ponto, quando que a gente começa a trabalhar em uma agenda mais positiva, pra fazer com que essa visão mais antiga, mais retrógrada, ela começa a perceber que existe um valor aí.

Outro ponto trazido pelo EntG é a observância de como a contabilidade afeta o dia a dia das empresas e, que o não diálogo entre sustentabilidade e contabilidade é responsável por precarizar as relações. Sendo que segundo ele, os relatórios são responsáveis por atribuir valor de mercado às empresas, sendo que as Cias que são mais transparentes tendem a oferecer menor risco de investimento.

EntG. É natural, por exemplo, que ambientalistas não gostem dessa percepção e diga o seguinte, olha a sustentabilidade é um negócio muito mais amplo do que só isso. Não é porque o mercado não atribui valor que não é importante. Não é isso que a gente está dizendo, é que a gente está vivendo uma fase de transição, aonde eu tenho velhas técnicas e velhos prismas de analisar um problema, sob novas perspectivas, será que há uma convergência entre essas coisas.[...] Daqui 20 anos ou 25 anos as pessoas vão ser outras, os paradigmas vão ser outros [...]Mas o ponto fundamental é como é que você concilia a visão dos velhos pensadores, dos velhos professores do ponto de vista da velha mentalidade, porque isso não tem a ver necessariamente com cronologia, tem a ver com mentalidade. Como é que você mostra para essas pessoas que essa discussão de sustentabilidade ela é relevante dizendo que os usuários da informação eles dão valor a isso.

O entrevistado ainda aponta que é natural que os contadores brasileiros não passem a ter capital cultural exponencial, por questão de perfil, já que quem procura a contabilidade está buscando uma rápida ascensão social, não tendo formação clara sobre responsabilidade da profissão e nem da responsabilidade civil do contador.

EntG. O capital cultural não estando envolto em questões de ordem primária passam a receber tratamento de natureza secundária, só que esse despertar do que eu faço e como o que faço afeta os outros não é objeto de reflexão.

O trabalho de Gray e Collison (2002) também aborda estas questões, segundo eles, os alunos fazem a opção pela faculdade de contabilidade por razões de satisfação, sucesso antecipado, interesse e gosto. Afirmam ainda que a maioria que não opta por disciplinas de contabilidade ambiental ou social (quando existem) tendem a relacionar as características citadas acima ao seu papel no emprego. Já os alunos que optam por estudar tais disciplinas tendem a relacionar tais conhecimentos às opiniões pessoais e não no futuro da carreira.

No entanto, um dos motivos que levou a inserção do tema sustentabilidade no curso de CC da FEA/USP foi a necessidade de mercado em absorver contadores com conhecimento sobre o assunto, já que os contadores são responsáveis pela divulgação das práticas empresariais.

Num primeiro momento é possível observar que a adesão é grande por parte dos discentes, conforme documento enviado pela coordenação do curso (Anexo A) desde 2013, 513 alunos se matricularam nas disciplinas optativas ofertadas que envolvem sustentabilidade ou questões ambientais e sociais, as disciplinas são: EAC0539 2 – Estudos Complementares II Tópicos Especiais de Contabilidade Ambiental e Relatos Integrados; EAC0539 2 – Estudos Complementares II Relatos Integrados de Sustentabilidade ; EAC 0553 1 – Balanço Social; EAC0558 1 – Relato Integrado e Sustentabilidade; EAC0561 1 – Estudos Complementares IV Observações: Conteúdo: Os 17 ODS e as Escolas de Negócios.

Essas disciplinas foram ofertadas em mais de um semestre e em mais de um turno. Com exceção das 17 ODS que estava sendo ofertada pela primeira vez em agosto de 2016. A variação do número de matriculados nessas disciplinas foi de 24 a 59 alunos.

EntE. O que eu tenho acompanhado [...] essas disciplinas sempre estouram. Claro que tem um viés aí, vai ser difícil você isolar essa variável que é o fato, de os alunos terem que fazer disciplinas optativas, eles têm que fazer uma quantidade X para se formar, então a gente pensa na optativa como 'ele vai escolher porque tem interesse', só que nem sempre a gente consegue oferecer na grade uma quantidade grande de optativas, que faz com que na prática, muitas vezes a gente chama de optatória né?

O EntD vê que é importante os alunos terem acesso a esse tipo de informação, embora com ressalvas

EntD. Aí eu acho que vai muito do tipo de profissional que você quer formar, que tipo de curso você quer ter, em qual área do Brasil você está, enfim todo o aspecto até político que você pensa do curso, mas na minha opinião pessoal eu acho que é importante, porque é um assunto que tem relação com a profissão, e tem relação também com empresas, que tem relação com o mercado, tem relação com outros aspectos [...] até que ponto esse assunto deva ser doutrinado na universidade entendeu? Acho que os conceitos podem ser passados numa disciplina geral e, serem discutidos, então apresentar os conceitos eu acho que a pessoa tem que ter contato com isso, se acredita nisso ou não, se vai querer seguir isso ou não.

Já os EntA e EntG apontam a emergência desses assuntos serem tratados dentro da contabilidade, no caso do EntA já foi mencionado anteriormente sua posição sobre o atraso da contabilidade em relação às outras áreas do conhecimento, o EntG traz uma visão por parte da academia

EntG. Não dá pra deixar que os profissionais nos próximos 5 ou 10 anos saiam da faculdade sem ter tido essa conscientização. Pelo menos o contato com esse tipo de discussão. E eu acho que isso não é objeto somente das faculdades públicas, você tem muita faculdade privada de primeira linha que já está anos luz com a relação a isso à frente [...] academia é um primeiro passo, para fazer com que as pessoas que saiam daqui formadas, possam levar uma outra mentalidade pras empresas onde elas vão ser inseridas e acabar sendo meio de pequenas células reprodutoras desse conhecimento dessa cultura, desse comprometimento. Eu acho que, antes de mais nada, tem um engajamento nessa discussão.

A importância social das instituições de ensino superior sobre a capacitação e formação de novos profissionais, principalmente sobre as questões ambientais e sociais (JACOBI, 2003; VENZKE; NASCIMENTO, 2013; JACOBI; RAUFLET; ARRUDA, 2011; DEMAJOROVIC; SILVA, 2012; BARTH et al., 2007). E da importância da formação do contador com relação às questões ambientais, por ser ele o responsável pela comunicação entre as práticas empresariais e a sociedade (GRAY; COLLISON, 2002; GONÇALVES; HELIDOTO, 2005; MARTENDAL et al., 2013; CHULIÁN, 2011; RASCH et al., 2013; HAHN; REIMSBACH, 2014). Formam um conjunto de argumentações que se apresentaram nas diversas falas dos atores envolvidos no caso estudado.

Apesar de haver discordâncias sobre como esse processo deve ser feito, todos concordam que se trata de um tema relevante para a formação do contador. Os problemas que se remontam com relação a isso passam desde a formação e interesse do professor (GRAY; COLLISON, 2002 em prover tais conhecimentos, assim como a falta de obrigatoriedade legislativa para que isso aconteça de forma transversal. O fato da disciplina optativa não atingir a todos os alunos e principalmente o risco do ensino superficial (CHULIÁN, 2011; RASCH et al., 2013; HAHN; REIMSBACH, 2014).

Os entrevistados reconhecem que há uma diferença de pensamento das novas gerações

EntB. Fazendo um corte de gerações eu comparo os meus alunos de graduação de hoje, a turminha na faixa aí de 20 a 25 anos, da época que eu tinha essa idade, não havia a menor consciência ambiental, na minha juventude e adolescência o importante era criar emprego, se vai destruir o meio ambiente que se dane, o Brasil era um país pobre, era um país de terceiro mundo, era um país precisava de indústria, porque a gente só gerava emprego em valor agregado, então pode vir aqui usina siderúrgica, pode vir petroquímica, eu quero criação de produto com valor agregado, essa era a cultura da ocasião. Existe uma consciência espontânea do jovem de hoje com as questões ambientais, e a gente nota isso na turma que vem assistir as aulas, [...] quando esta geração tomar as rédeas da condução da política, da economia, da sociedade, das empresas, das universidades vai ter uma outra consciência. E eu acho que a contribuição que a gente está dando em disciplinas como essa, está, ajudando a pavimentar essa estrada.

EntD. A nova geração pensa um pouco diferente, não porque não teve acesso ao conhecimento teórico, na prática no empírico a pessoa está vivendo um ambiente mais tipo assim: 'vou andar de metrô e vou andar de Uber, ciclovias, vou para o trabalho de bicicleta'.

O caminho para a proliferação, em larga escala, do tema sustentabilidade, como algo pertencente à formação contábil ainda é longo:

EntG. Há ainda um trabalho a ser feito de conscientização de trazer as pessoas pra dentro dessa discussão ainda que dentro de uma disciplina optativa, eu acho ainda bem importante, bem relevante, mas é um passo ainda que tímido. Tudo é questão de comparação, se você compara com a Europa, por exemplo, é tímido porque eles estão mais avançados, se eu comparar com seus pares da América Latina é extremamente arrojado porque ninguém discutiu isso fora daqui.

EntA. Não tem o que pensar mais, então o processo de gestão, de extração, produção, distribuição, consumo e descarte, e o lixo não volta 100% pra natureza, então esse processo da economia circular está errado. Tem que ser

revisto [...] não só nessa disciplina, mas nas outras disciplinas. [...] tem que olhar no todo porque o problema é realmente muito grave.

Como apresentado, os entrevistados compreendem a importância do ensino sobre sustentabilidade, que viabilizaria uma mudança social, à longo prazo. Com isso, eles já reconhecem que há uma diferença de pensamento sobre práticas no dia a dia, que é característica de uma geração que nasceu dentro do período de preocupação com as questões ambientais.

Para que se possa compreender como tais questões são relacionadas na disciplina, a próxima seção trata do conceito de sustentabilidade adotado pelo curso, com o intuito de fazer um mapeamento de onde o curso de CC da FEA/USP se encontra dentro da EA ou EDS, tendo por base o trabalho de Hoopwood, Mellor e O'Brien (2005), objetivando cumprir o último objetivo específico.

4.3.4 Conceito de Sustentabilidade

Como visto do referencial teórico, o conceito de Desenvolvimento Sustentável é objeto de diversos pontos de vista, que vão do *status quo* chegando até movimentos marxistas e anarquistas. Discutir sobre sustentabilidade envolve seres humanos, em sua diversidade, abordando gênero, classe social, política, economia, cultura, comportamento. Envolve a sobrevivência de outras espécies, assim como a manutenção dos fatores essenciais à vida como água, solo, fontes de energia.

Nessa perspectiva, esse trabalho busca apresentar qual a natureza EA ou EDS presente no curso analisado. A partir da análise das disciplinas e da fala dos entrevistados buscou-se identificar o conceito abraçado pelo curso e onde ele se colocaria dentro do mapeamento de Hoopwood, Mellor e O'Brien (2005) que divide as abordagens entre manutenção do *status quo*, reformista ou de transformação radical.

Ainda que, o conteúdo das disciplinas traga em sua maioria sugestão de texto e vídeos com uma abordagem clara do *status quo*, como os vídeos da ONU e, outros de característica econômica, os entrevistados afirmam que não adotam apenas um conceito para o ensino do tema sustentabilidade no curso.

EntA. [...] não tem conceito, é uma nova realidade, na década de 70 quem falava sobre isso eram ambientalistas, socialistas né, era questão de pioneirismo, hoje quem fala de sustentabilidade é questão de inteligência. As empresas que não se inserirem estão fora do mercado. No futuro a sociedade civil não vai tolerar produtos que causam morte, doença, aquecimento global, poluição, usar muita água, energia não renovável, então hoje é uma necessidade que já passou da época [...]. E no futuro, questão de 50 anos vai ser pela dor né.

EntB. A gente traz todos, a gente quer expor os alunos a estes conceitos existentes para que eles abracem aquilo que melhor diz respeito a eles. Pode ser que a gente caminhe em algum momento no futuro pra abraçar um conceito, mas no momento, eu acho que está muito primitivo você lutar por um conceito, quando nenhum deles se ressaltou como sendo o conceito máster entre todos os outros.

EntC. São diversos conceitos, certamente essa pergunta o EntA, poderá dar uma resposta mais segura do que a minha ele está mais inserido, o que é muito ruim, eu deveria saber isso também, mas eu não sei isso por diversos motivos, ou eu não tive interesse e ninguém quis contar pra mim, ou porque quem sabe não falou, vira um círculo vicioso, você acaba não tendo essa percepção geral. Como é verdade também que os professores de outras disciplinas não sabem o que eu estou fazendo, não deveria ser assim, mas é.

EntD. Como a nossa linha principal é essa a gente acaba trazendo isso dentro de um contexto, digamos assim, mais econômico *mainstream* de contabilidade e, isso ainda não está no *mainstream*. Aquela de relato integrado, quantas empresas a gente está falando 40 no Brasil, se eu falar para uma pequena empresa de sustentabilidade, o cara vai falar “não consigo nem pagar imposto”. Então assim é uma discussão difícil no Brasil e tentando se colocar no lado da outra parte você tem uma série de prioridades que você precisa, não são mutuamente excludentes.

EntF. Eles usam várias abordagens porque são muitas pessoas envolvidas, isso eu acho muito rico, cada um traz as suas experiências, e talvez existam alguns elementos de conceitos que são comuns, mas eu acho que não fica tão claro [...] Eu acho que não tem um conceito comum muito discutido, é visto de várias maneiras diferentes.

Como visto todos concordam que não há um conceito adotado dentro do curso, que envolvem vários. Entretanto com já mencionado há uma inclinação dentro do conteúdo programático para uma abordagem que envolva o conceito de Brundtland (1987) que foi endossado pela Conferência Rio 92. Apenas o EntD que afirma trazer mais para a corrente principal (*mainstream*) e, que isso ainda é problemático dentro da realidade brasileira, que possui maioria de empresas de médio e pequeno porte.

Para determinar a natureza da proposta dentro curso foi perguntado aos entrevistados se eles consideram a inserção do tema no curso de contabilidade como uma manutenção do status quo, uma reforma ou uma mudança radical.

EntA. [...] Nessa transição o problema econômico vai ser maior que o ambiental, imagina quando quebrar o sistema de energia, quando quebrar a monocultura de alimentos, a agricultura hoje é um crime [...] na década de 60 e 70 era discussão de ambientalista, mas isso não era nada, o próprio Príncipe de Gales chegou a essa conclusão [...] que quem realmente mudaria seria a contabilidade e, a contabilidade não no sentido de débito e crédito, mas no sentido do empreendedorismo, então o que vai fazer a mudança, na verdade não é falar assim o social e o ambiental, você tem que garantir o econômico, vendo os 6 capitais do Relato Integrado, hoje não tem que discutir causas sociais e ambientais, nós temos que agir, e as empresas hoje já estão enxergando [...] quem vai mudar o mundo são esses grandes investidores, o dinheiro tem uma força grande, quem está em escola de negócios não é pra falar mal dos outros, é o poder é o *status quo* é poder de hoje, eu acho que o papel das escolas de negócio é ajudar a promover essa mudança.

EntD. Não vejo necessariamente o curso de Ciências Contábeis como um curso que tem como objetivo especificamente isso. Eu vejo mais na Adm e eventualmente economia e mais em outras áreas, eu acho que é muito mais uma questão de expertise, uma vantagem competitiva, eu não acho que o curso de Ciências Contábeis seja mais indicado pra criar esse tipo de transformação. Porque a contabilidade é muito mais como um acessório é uma ferramenta pra ajudar a implementar esses conceitos para mensurar, para reconhecer, para divulgar, para servir de informação, mas os conceitos eles são mais macro entendeu?

EntE. Eu vejo assim, na minha cabeça eu tenho a parte de informação, da contabilidade prestando informação para a sociedade e, na medida que ela insere essa parte de sustentabilidade na dinâmica da prestação de informações isso tem impacto na medida em que a sociedade recebe essa informação, a sociedade começa a dialogar começa a interagir com as empresas. As empresas também a partir do momento em que percebem que o tema vai exposto, vai ser divulgado, elas também começam a se transformar para tomar ações para ter políticas e coisas do gênero, no limite eu acredito que tenha potencial para gerar mudança radical, mas não necessariamente o contador que vai fazer isso, o tema é multidisciplinar, o contador não tem capacidade técnica para conhecer todos os detalhes, mas ele vai ser um profissional fundamental pra fazer parte do time, até agora com esse movimento de integrar as informações, de dar uma consistência, dar uma lógica para as informações que estão sendo divulgadas, amarrar, a isso com a parte financeira.

EntF. Eu vejo como uma reforma, a visão tradicionalista não aborda essas questões e, as disciplinas que eu estou acompanhando, pelo menos elas têm uma proposta muito diferente, é mesmo de mudança de visão do papel do contador, mudança de visão das suas funções e do indivíduo mesmo, qual é sua contribuição seu papel dentro desse processo. E até voltando para o relato integrado que é o meu viés, assim de multidisciplinaridade, você mostrar como é fundamental o nosso papel pra estar interligado com outras áreas, como isso vai afetar a empresa e ajudar na tomada de decisão.

Como observado também há diversos pontos de vista com relação ao tipo de mudança proporcionado pela inserção do tema dentro de um curso que em sua natureza é de *status quo*. Nesse sentido para conseguir situar o curso de CC da FEA/USP, será utilizado o quadro resumo da teoria de Hoopwood, Mellor e O'Brien (2005) apresentado anteriormente nesse trabalho com a identificação das características do *status quo* e reformista, já que não há evidências sobre uma adesão do curso de contabilidade para uma reforma radical nos moldes marxistas e anarquistas. O Quadro 16 apresenta as características das duas correntes e as partes grifadas correspondem à natureza do curso.

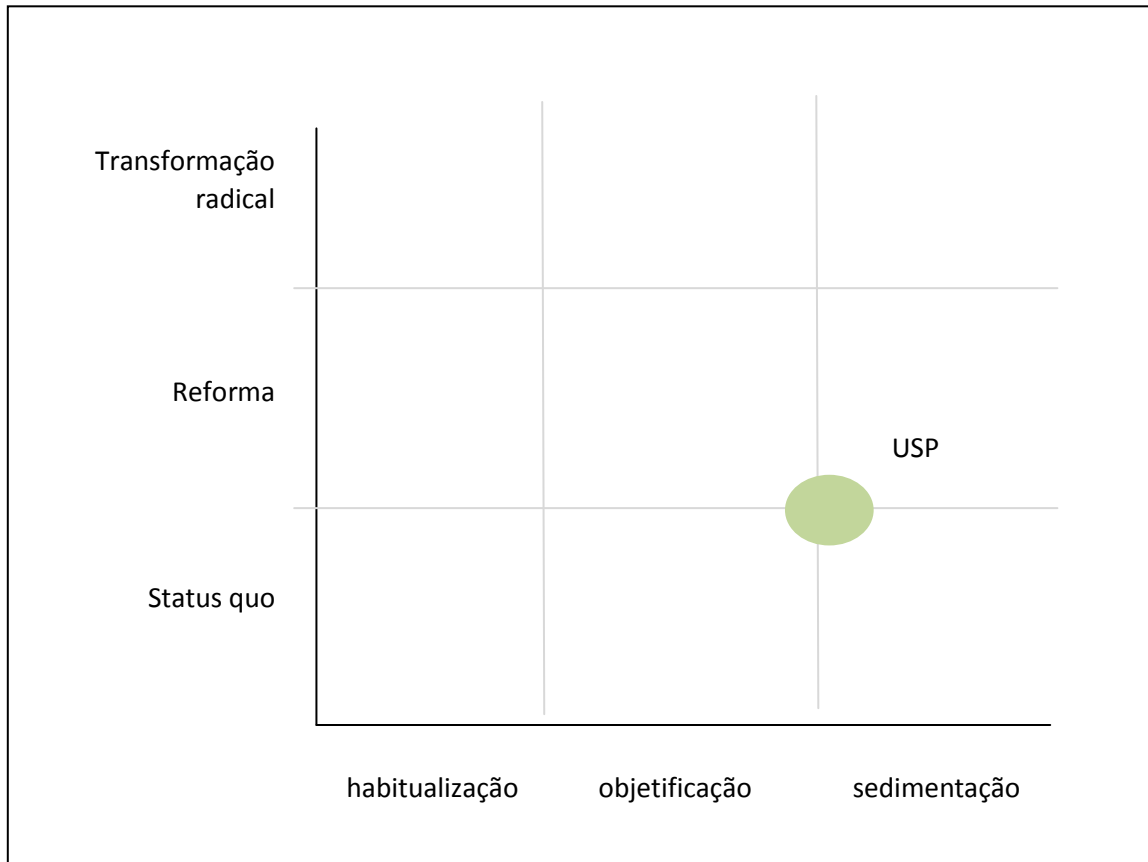
Quadro 16: Definição da natureza do conceito de sustentabilidade do curso

Corrente Status quo	Corrente Reformista
Solução é o crescimento econômico; Redução do poder do Estado; Desenvolvimento tecnológico por meios de gestão de informação.	Aceitação do problema e crítica às atuais políticas empresariais e governamentais; Mudanças podem ocorrer dentro das estruturas ao longo do tempo; Modificações de mercado e reforma do governo.

FONTE: Adaptado pela autora de Hoopwood, Mellor e O'Brien (2005)

O que foi destacado dentro do quadro foi o que se percebeu nas falas dos entrevistados e na análise das disciplinas. O que se percebe é que, o curso de Ciências Contábeis por si é inegavelmente um elemento do *status quo*, mas a tentativa de inserir discussões que ainda são marginalizadas dentro do curso e, a percepção de que as práticas devem mudar, demonstram uma intenção de reforma. Nesse sentido, a Figura 4 posiciona o curso de CC da FEA/USP em um quadrante dividido entre EA ou EDS voltada ao *status quo*, reforma e transformação radical e, conjuntamente, se isso está no nível de habitualização, objetificação ou sedimentação.

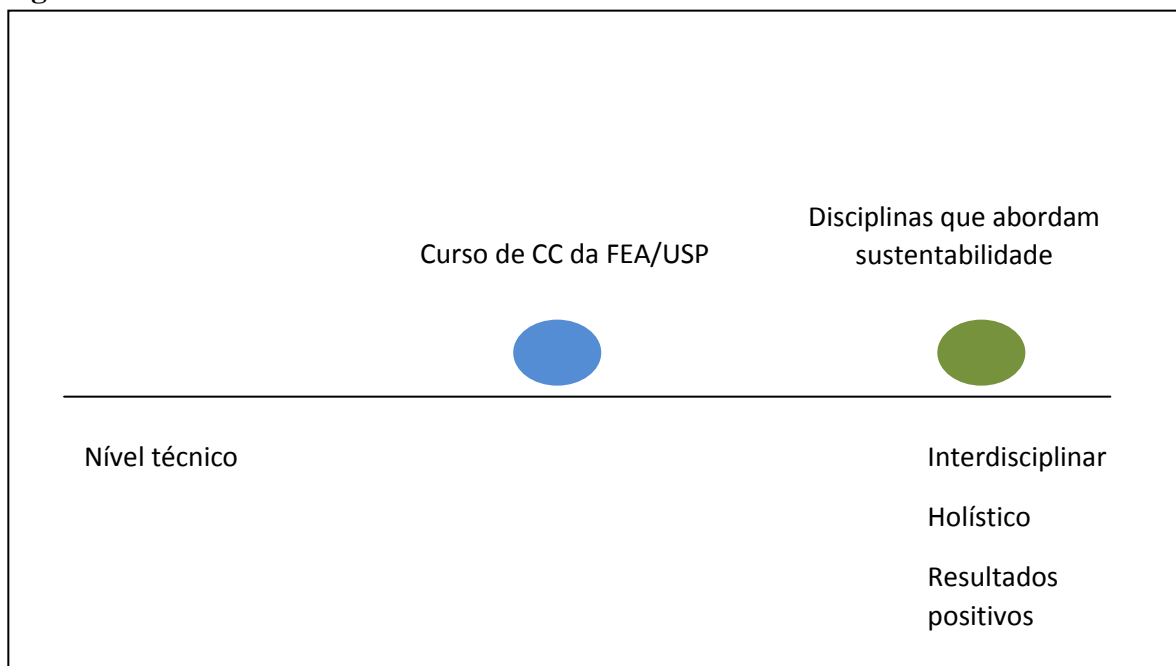
Figura 4: Mapeamento do tema sustentabilidade dentro do curso de CC da FEA/USP em relação ao nível de institucionalização com a natureza de EA ou EDS oferecidos.



FONTE: Elaborado pela autora

Como a figura demonstra o curso de CC da FEA/USP possui um nível de institucionalização que está em migração para a sedimentação, ou institucionalização do tema sustentabilidade, enquanto que sua natureza para esse ensino se enquadra dentro da manutenção do *status quo* para uma característica reformista. A Figura 5 apresenta a característica das disciplinas ofertadas com nível que passa do técnico ao interdisciplinar, holístico e com resultados positivos à sociedade.

Figura 5: Nível do ensino de sustentabilidade dentro curso de CC da FEA/USP.



FONTE: Elaborado pela autora

Para elaboração dessa figura se fez necessário a divisão do curso de CC como um todo e da disciplina que aborda sustentabilidade. Essa divisão se deu ao fato das entrevistas serem divergentes com relação ao tema e em como ele está inserido no curso. Por se tratar de disciplinas optativas elas acabam por ter características diferentes das disciplinas obrigatórias da matriz curricular.

O que se percebeu foi que o ensino de sustentabilidade no curso tem uma tendência em ser holístico e interdisciplinar, pois isso faz parte da natureza do tema. Por outro lado, como relatado nas entrevistas o curso em si acaba por ficar isolado dentro do departamento, com abertura apenas para as disciplinas que são obrigatórias e que fazem parte de outros centros, como por exemplo, direito, estatística, matemática, etc. Nessa perspectiva, o ensino de contabilidade dentro do curso analisado está entre o nível técnico e holístico/interdisciplinar, enquanto o ensino de sustentabilidade aborda de maneira mais interligada com outras áreas do conhecimento. No entanto, ambos possuem resultados positivos, pela relevância e qualidade do curso, relevância da produção acadêmica e, pela qualidade na formação dos alunos que são cooptados por grandes empresas.

Dessa forma, se encerra a análise de dados no qual foi possível verificar como ocorreu a inserção do tema sustentabilidade no curso de Ciências Contábeis do caso

estudado; identificar qual o tipo de isomorfismo se apresentou no caso estudado, analisar qual o nível de institucionalização do tema sustentabilidade no curso, distinguir a natureza do conceito de sustentabilidade adotado pelo curso. O Quadro 17 apresenta os resultados alcançados de acordo com os objetivos estabelecidos.

Quadro 17: Resultados alcançados de acordo com os objetivos da pesquisa

Objetivos	Resultados
Verificar como ocorreu a inserção do tema sustentabilidade no Curso de Ciências Contábeis do caso estudado.	Entrevista com os atores envolvidos diretamente no processo
Identificar qual o tipo de isomorfismo se apresentou no caso.	Isomorfismo normativo – ligado à formação profissional.
Distinguir a natureza do conceito de sustentabilidade adotado pelo curso.	Características de manutenção do <i>status quo</i> e reformista.
Analisar qual o nível de institucionalização do tema sustentabilidade no curso	Semiinstitucionalizado em transição para a institucionalização.

FONTE: Elaborado pela autora.

Após o atendimento aos objetivos específicos, tem-se também, o cumprimento do objetivo geral desse trabalho, que foi compreender o processo de institucionalização do tema sustentabilidade em uma instituição de ensino superior no curso de Ciências Contábeis. A partir desse objetivo foi escolhida a instituição de ensino, que ilustraria o caso com base em critérios pré-estabelecidos, assim como os atores que participaram direta ou indiretamente no processo. Com base em entrevistas e documentos, foi possível analisar o caso em alinhamento com o referencial teórico, construído ao longo dessa pesquisa. A próxima seção trata das considerações finais desse trabalho com um resumo dos resultados alcançados e, questões reflexivas fomentadas pela própria natureza do tema abordado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral desse trabalho foi compreender o processo de institucionalização do tema sustentabilidade em uma instituição de ensino superior no curso de Ciências Contábeis. Nessa trajetória foi possível identificar diversos fatores que vão além da sedimentação do tema, mas também envolvendo o papel do contador no cenário social atual, as dificuldades de inserir um tema considerado ainda marginal dentro da profissão, qual o tipo de ensino de sustentabilidade proporcionado para o aluno de contabilidade.

Com isso, a questão de pesquisa (como ocorre o processo de institucionalização do tema sustentabilidade em uma instituição de ensino superior no curso de Ciências Contábeis?) foi respondida na medida em que ocorreu uma descrição do histórico que possibilitou a inserção do tema, identificou-se o estágio de institucionalização e o isomorfismo de tal processo, além de distinguir a natureza do conceito de sustentabilidade adotado pelo curso.

O primeiro ponto observado foi a utilização da Teoria Institucional para analisar o nível de institucionalização, que o tema se encontra dentro do curso estudado. Foi possível identificar o nível entre semiinstitucionalizado (objetificação) em transição para o institucionalizado (sedimentação). Isso se deve a diversos fatores como o tempo que disciplinas que abordam o tema estão no programa, a inserção de mais de uma disciplina sobre o assunto, produção acadêmica relevante, ex-alunos trabalhando com o assunto, presença de *champions* (defensores da ideia), ausência de resistência por parte da instituição ou de outros docentes.

Dessa forma, foi feito um mapeamento da posição do curso de Ciências Contábeis da FEA/USP com relação ao tipo de EA ou EDS que está sendo oferecido aos alunos, se apresentando entre a manutenção do *Status quo* e uma visão mais reformista da sociedade. Outro mapeamento foi entre o nível do conhecimento dado na instituição que varia de conhecimento técnico, até o mais holístico/interdisciplinar e com resultados positivos. De acordo com o observado durante a pesquisa se fez necessário separar o curso em si da disciplina que aborda sustentabilidade.

O primeiro é devido ao fato do curso de Ciências Contábeis não ter uma abordagem holística e nem interdisciplinar além do exigido normalmente na legislação.

Já a disciplina que aborda sustentabilidade por sua natureza demanda um diálogo com outras áreas do conhecimento, sendo que isso foi observado tanto no perfil de quem procura a disciplina, não se atendo somente aos estudantes de Ciências Contábeis e, quanto aos palestrantes que pertencem às mais diversas profissões.

Com relação ao isomorfismo foi identificado o tipo normativo, que tem relação com a formação de profissionais, especialização acadêmica e sucessão de cargos. Esse ponto é importante, já que o aluno que tem acesso aos conceitos sobre sustentabilidade, dentro da profissão contábil possui um diferencial de conhecimento.

Essa questão estratégica também se apresenta nas empresas que, em busca de uma relação transparente com seus *stakeholders*, estão aderindo aos relatórios de sustentabilidade. Para tal procedimento há o surgimento da necessidade de mão de obra qualificada para elaboração e evidenciação desses relatórios. Se em um primeiro momento grandes corporações estão aderindo ao novo modelo, como isso se aplicaria às pequenas e médias empresas?

Tem-se assim, um problema estrutural, pois se os novos contadores geralmente irão trabalhar nesse tipo de organização, sem acesso ao conhecimento sobre sustentabilidade como poderiam auxiliar na tomada de decisão? E mais, a preocupação dessas pequenas e médias empresas é a sobrevivência, mas será que práticas sustentáveis não auxiliariam tais empresas a permanecerem no mercado por mais tempo?

Outra questão que merece reflexão é o fato de que se a divulgação ambiental e social ainda é voluntária, tende-se a exteriorizar para a sociedade informações positivas sobre a organização. Se estas informações forem parcialmente verdadeiras, o aluno que não teve acesso aos conceitos e a uma educação ética envolvendo questões ambientais não terá problemas em divulgar estas meias verdades?

São questões que merecem debates e reflexões por parte das próprias instituições de ensino; até que ponto o conhecimento oferecido nas faculdades e universidades são responsáveis pelo tipo de resultado que se tem da porta para fora? Ou ainda, como um contador pode influenciar diretamente em seu ambiente de trabalho a partir de seu *know-how* adquirido na sua instituição de ensino?

Outro problema identificado é que para ensinar sustentabilidade deveria ter uma adesão por parte do corpo docente, para que fosse ensinada de forma holística

(BRASIL, 1999), podendo haver uma falta de interesse sobre o assunto, considerado marginal dentro do campo contábil (GRAY; COLLISON, 2002). Segundo é a falta de identificação do tema com as áreas mais tradicionais do conhecimento contábil. De acordo com a Lei 9.795/99 a sustentabilidade deve estar presente em todas as áreas do conhecimento, não se restringindo a uma disciplina, mas o que foi observado no caso analisado, foi que o assunto é abordado apenas por uma parte do corpo docente e não de forma generalizada.

Nesse sentido, uma disciplina voltada somente para o assunto de forma aprofundada e não em duas aulas dentro da disciplina que contempla inúmeros assuntos, seria um grande passo a ser dado pelas instituições de ensino. Consequentemente dar-se-ia oportunidade ao aluno de acessar os conceitos e poder decidir por si, se vai ou não empregá-los em seu ambiente de trabalho.

O exemplo da USP pode ser seguido por outras instituições, o que ajudaria a aumentar, em escala, o conhecimento dentro do assunto que hoje é preocupação mundial. Tratar de sustentabilidade é tratar de sobrevivência em todos os sentidos: do planeta, da humanidade, chegando às empresas e nas oportunidades de trabalho.

O tema faz parte de inúmeras áreas do conhecimento, como Economia, Administração, Geografia, Biologia, Engenharia, entre outras. Sendo que, na contabilidade, a EA é responsável por realmente auxiliar na tomada de decisão, além de auxiliar na formação de estudantes com capacidade de análise e reflexão crítica, sobre seu papel no mundo, como contador e cidadão.

Como limitações da pesquisa, é possível identificar que, o estudo apresenta uma análise a partir dos docentes envolvidos e de documentos, não sendo possível analisar a percepção dos alunos sobre o tema. Foi realizado um envio de questionário junto aos discentes, mas a baixa taxa de respondentes inviabilizou sua utilização. Professores não envolvidos no processo ou não ligados ao tema, não foram ouvidos para a realização dessa pesquisa. Por fim, o estudo de caso único possibilita uma investigação em profundidade, dessa unidade de análise específica, mas não uma generalização.

Como sugestão de próximas pesquisas há dois rumos: a primeira é a elaboração de um modelo de processo de institucionalização e isomorfismo voltados diretamente para o ambiente acadêmico, que em sua natureza é diferente das organizações empresariais. Uma segunda sugestão seria um levantamento quantitativo, a nível

nacional, sobre como está o ensino de sustentabilidade, dentro dos cursos de contabilidade, para que se possa fazer um mapeamento nacional sobre o tema, nas instituições de ensino em geral.

REFERÊNCIAS

ACADEMIC RANKING OF WORLD UNIVERSITIES (ARWU). Disponível em: <<http://www.shanghairanking.com/ARWU2016.html>>. Acesso em: 28 nov. de 2016.

ALVES, R. R. **A institucionalização dos cursos de administração pública a distância das universidades públicas : os casos UFLA e UFU**. 2012. 194 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Lavras, 2012.

ASSOCIATION TO ADVANCE COLLEGIATE SCHOOLS OF BUSINESS (AACSB – International). Adopted: April 8, 2013. **Eligibility Procedures and Accreditation Standards for Business Accreditation**, 2015.

ASSOCIATION OF UNIVERSITY LEADERS FOR A SUSTAINABLE FUTURE (ULSF). **The Talloires Declaration**. Disponível em:<<http://www.ulsf.org/pdf/TD.pdf>>. Acesso em: 15 dez. de 2015.

ASTLEY, W. G.; VAN DE VEN, A. H. Debates e perspectivas centrais na teoria das organizações. **RAE-Revista de Administração de Empresas**, v. 45, n. 2, p. 52-73, 2005.

BARBIERI, JC. Educação ambiental e a gestão ambiental em cursos de graduação em administração: objetivos, desafios e propostas. **Revista de Administração Pública**, v. 38, n. 6, p. 919-946, 2004.

BARBIERI, J. C.; et al. Inovação e Sustentabilidade: Novos modelos e proposições. In: **RAE**, São Paulo, vol. 50(2), abril-junho, p. 146-154, 2010.

BARLEY, S. R.; TOLBERT, P. S. Institutionalization and structuration: Studying the links between action and institution. **Organization studies**, v. 18, n. 1, p. 93-117, 1997.

BARTH, M. et al. Developing key competencies for sustainable development in higher education. **International Journal of Sustainability in Higher Education**, v. 8, n. 4, p. 416-430, 2007.

BELTRAME, I. **A institucionalização do tema sustentabilidade no curso de graduação em administração**. 2015. 127 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2015.

BERGER, P. L.; LUCKMANN, T. **A construção social da realidade**: tratado de sociologia do conhecimento. 33 ed. Petrópolis: Vozes, 2011.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p.

_____. Diretoria da Educação Ambiental. Programa Nacional de Educação Ambiental-ProNEA. Brasília: MMA, 2005.

_____. Lei no 9.795, de 27 de abril de 1999. Dispõe sobre a educação ambiental, institui a Política Nacional de Educação Ambiental e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19795Htm> . Acesso em: 06 out. 2015.

_____. Ministério da Educação. Instituições de Educação Superior e Cursos Cadastrados. Disponível em: <<http://emec.mec.gov.br/>>. Acesso em 07 out 2015.

_____. Ministério da Educação. Um pouco da História da Educação Ambiental. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/secad/arquivos/pdf/educacaoambiental/histori a.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2016.

_____. Ministério do Meio Ambiente. Declaração de Brasília para a Educação Ambiental. I CONFERÊNCIA NACIONAL DE EDUCAÇÃO AMBIENTAL. Brasília-DF, 1997. Disponível em: <<http://www.mma.gov.br/destaques/item/8069>> Acesso em: 11 jun. 2016.

_____. Ministério do Meio Ambiente. Política de Educação Ambiental. Histórico Mundial. Disponível em: <<http://www.mma.gov.br/educacao-ambiental/politica-de-educacao-ambiental/historico-mundial>> Acesso em: 10 jun. 2016.

BRUBACHER, J. S. **On the Philosophy of Higher Education. Revised Edition. The Jossey-Bass Series in Higher Education.** San Francisco: Jossey-Bass, 1982.

BURRELL, G.; MORGAN, G.. **Sociological paradigms and organisational analysis.** London: Heinemann, 1979.

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

CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO (CNE). Câmara de Educação Superior. Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004.

CARSON, R.; **Primavera Silenciosa.** Tradução de Raul de Polillo. São Paulo: Melhoramentos, 1962.

CARVALHO, N. KASSAI, J. R. Relato Integrado: a nova Revolução Contábil. **Revista FIECAFI**, v. 1, p. 21 -34, 2014.

CARVALHO, C. A.; VIEIRA, M. M. F.; SILVA, S. M. G. A trajetória conservadora da teoria institucional. **GESTÃO. Org-Revista Eletrônica de Gestão Organizacional**, v. 10, n. 03, p. 469 – 496, 2012.

CASTRO, C. J. Sustainable development mainstream and critical perspectives. **Organization & Environment**, v. 17, n. 2, p. 195-225, 2004.

CHULIÁN, M. F.; Constructing New Accountants: The Role of Sustainability Education. **Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review** Vol. 14 - N° Extraordinario, 2011, p. 241-265.

COMMONER, B. **Science and survival**. New York: Vicking, 1966.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Vice-Presidência de Registro - Coordenadoria de Registro. Profissionais Ativos nos Conselhos Regionais de Contabilidade -07/10/2015. Disponível em: <<http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>>. Acesso em 07 out. 2015.

_____. Resolução nº 1.003/04. **Aprova a NBC T**, v. 15.

COSTA, César A.S.; LOUREIRO, C.F.B. Educação ambiental crítica e interdisciplinaridade: a contribuição da dialética materialista na determinação conceitual. **Terceiro Incluído**, v. 3, n. 1, p. 1-22, 2013.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. Tradução Magda Lopes. – 3 ed. – Porto Alegre: Artmed, 296, páginas, 2010.

CUNHA, J. V. A. da; RIBEIRO, M. S. Evolução e Diagnóstico Atual do Balanço Social. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4, 2004, São Paulo/SP. **Anais do 4º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. São Paulo/SP: 2004.

DALLABONA, L. F.; DA CUNHA, P. R.; RAUSCH, R. B. Inserção da área ambiental na matriz curricular do curso de Ciências Contábeis: um estudo das IES da região Sul do Brasil. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 31, n. 3, p. 7-22, 2012.

DEMAJOROVIC, J.; DA SILVA, H. C. O. Formação interdisciplinar e sustentabilidade em cursos de administração: desafios e perspectivas. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 13, n. 5, p. 39 - 64, 2012.

DIMAGGIO, P.; POWELL, W. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, p. 147-160, 1983.

_____. The new institutionalism in organizational analysis. Chicago, IL: University of Chicago Press, 1991.

_____. A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **Revista de Administração de Empresas**, v. 45, n. 2, p. 74-89, 2005.

DOVERS, S. R. Sustainability: Demands on Policy. **Journal of Public Policy**, 16, 303-318, 1996.

DUARTE, R. Pesquisa Qualitativa: Reflexões Sobre o Trabalho de Campo. **Cadernos de pesquisa**, v. 115, n. 1, p. 139-54, 2002.

_____. Entrevistas em pesquisas qualitativas. **Educar em Revista**, n. 24, p. 213-225, 2004.

DYE, R. An evaluation of “essays on disclosure” and the disclosure literature in accounting. **Journal of Accounting and Economics**, Amsterdam, v.32, n.1-3, p.181-235, Dec. 2001.

EDUNIVERSAL Business Schools Ranking. Disponível em : <<http://www.eduniversal-ranking.com/eduniversal-ranking-agency.html>> Acesso em: 28 nov. de 2016.

EHRlich, P. R. **The population bomb**. Ballantine, New York, 1968.

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, ECONOMIA E CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO (FEA-USP). **Plano pedagógico do Curso de Graduação em Ciências Contábeis FEA/USP**, 2000.

_____. **Projeto Pedagógico**, 2006.

_____. **Projeto Pedagógico**, 2009.

_____. **Projeto Pedagógico**, 2013.

_____. EAC 0561 (Estudos Complementares I). Os 17 ODS e as Escolas de Negócios. Disponível em:<https://disciplinas.stoa.usp.br/pluginfile.php/1516116/mod_resource/content/1/EAC0561%20-%20EC1.pdf>. Acesso em: 25 nov. 2016.

_____. Cursos da FEA são reconhecidos internacionalmente. Disponível em: <<https://www.fea.usp.br/en/node/122324>>. Acesso em: 28 nov. 2016.

FISHER, J.; BONN, I. Business sustainability and undergraduate management education: An Australian study. **Higher Education**, v. 62, n. 5, p. 563-571, 2011.

FISHER, P. B.; MCADAMS, E. Gaps in sustainability education: The impact of higher education coursework on perceptions of sustainability. **International Journal of Sustainability in Higher Education**, v. 16, n. 4, p. 407-423, 2015.

FLICK, U. **Uma introdução à pesquisa qualitativa**. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

FOLADORI, G. **Limites do Desenvolvimento Sustentável**. Tradução Marise Manuel. Campinas – SP: Editora Unicamp, 2001, 221 p.

GUERRA, A. F. S.; FIGUEIREDO, M. L. Ambientalização curricular na Educação Superior: desafios e perspectivas. **Educar em Revista**, p. 109-126, 2014.

GRI – GLOBAL REPORTING INITIATIVE (2013). **G4 Diretrizes para o Relato de Sustentabilidade**. <<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/BrazilianPortuguese-G4-Part-One.pdf>>. Acesso em: 05 dez. 2016.

GODOI, C. K. ; BANDEIRA-DE-MELLO, R.; SILVA, AB da. Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais: paradigmas, estratégias e métodos. 2 ed. **São Paulo: Saraiva**, 2006.

GODOY, A. S. Introdução à Pesquisa qualitativa e suas Possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57 – 63, mar/abr. 1995

GONÇALVES, S. S.; HELIODORO, P. A. A contabilidade ambiental como um novo paradigma. **Revista Universo Contábil**, v. 1, n. 3, p. 81-93, 2005.

GONCALVES-DIAS, S. L. F.; HERRERA, C. B.; CRUZ, M.T. S. Desafios (e dilemas) para inserir "Sustentabilidade" nos currículos de Administração: Um estudo de caso. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 14, n. 3, p. 119-153, 2013.

GUARIDO FILHO, E. R.; MACHADO-DA-SILVA, C. L.; GONÇALVES, S. A. Organizational institutionalism in the academic field in Brazil: social dynamics and networks. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 14, n. SPE, p. 149-172, 2010.

GUIMARÃES, M.; OLABARRIAGA, N.; TONSO, S. A pesquisa em políticas públicas e educação ambiental. **Pesquisa em Educação Ambiental**, v. 4, n. 2, p. 215-227, 2009.

GRAY, R.; MILNE, M. Sustainability reporting: who's kidding whom?. **Chartered Accountants Journal of New Zealand**, v. 81, n. 6, p. 66-70, 2002.

GRAY, R.; COLLISON, D. Can't see the wood for the trees, can't see the trees for the numbers? Accounting education, sustainability and the public interest. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 13, n. 5, p. 797-836, 2002.

GREENWOOD, R.; SUDDABY, R.; HININGS, C. R. Theorizing change: The role of professional associations in the transformation of institutionalized fields. **Academy of management journal**, v. 45, n. 1, p. 58-80, 2002.

GRINDSTED, T. S. The Matter of Geography in Education for Sustainable Development: The Case of Danish University Geography. In: Transformative Approaches to Sustainable Development at Universities. **Springer International Publishing**, p. 13-24, 2015.

HAHN, R.; REIMSBACH, D. Are we on track with sustainability literacy? A viewpoint on the influence of sustainability and accounting education on future managers'

processing of sustainability information. **Journal of Global Responsibility**, v. 5, n. 1, p. 55-67, 2014.

HAJER, M. A. **The politics of environmental discourse: ecological modernization and the policy process**. Oxford: Clarendon Press, 1995.

HALL, Peter A.; TAYLOR, R. CR. The three versions of neo-institutionalism. **Lua Nova: revista de cultura e política**, n. 58, p. 193-223, 2003.

HOPWOOD, B.; MELLOR, M.; O'BRIEN, G. Sustainable development: mapping different approaches. **Sustainable development**, v. 13, n. 1, p. 38-52, 2005.

INEP. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisa Educacionais Anísio Teixeira. **Avaliação dos cursos de graduação: instrumento de avaliação para renovação de reconhecimento de cursos de graduação**. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/superior-condicoesdeensino-manuais>>. Acesso em: 08 out. 2015.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **Execução de trabalhos e emissão de Relatórios de Asseguração relacionados com Sustentabilidade e Responsabilidade Social**. São Paulo, 2012, 16 p. (IBRACON, Comunicado Técnico 07).

INTERNATIONAL ACCOUNTING EDUCATION STANDARDS BOARD (IAESB). **Handbook of International Education Pronouncements**. New York: IFAC, 2017. Disponível em: <<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/2017-Handbook-of-International-Education-Pronouncements.PDF>>. Acesso em: 18 fev. 2017.

IR – INTEGRATED REPORTING (2013). **The International IR Framework**. <<http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THEINTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-Portugese-final-1.pdf>>. Acesso em: 05 dez. 2016.

JACOBI, P. R. Educação Ambiental, Cidadania e Sustentabilidade. **Cadernos de Pesquisa**, n. 118, p. 189-205, março/ 2003.

JACOBI, P. R.; RAUFFLET, E.; DE ARRUDA, M. P. Educação para a sustentabilidade nos cursos de administração: reflexão sobre paradigmas e práticas. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 12, n. 3, p. 21-50, 2011.

KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. Contabilidade ambiental como sistema de informações. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 12, n. 3, p. 71-92, 2001a.

_____. Contabilidade Ambiental o Passaporte para a Competitividade. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 1, n. 1, p. 25-40, 2001b.

LEAL FILHO, W. Education for sustainable development in higher education: reviewing needs. In: *Transformative Approaches to Sustainable Development at Universities*. Springer International Publishing, p. 3-12, 2015.

LEFF, E. **Discursos sustentáveis**. Tradução de Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Cortez, 2010.

LENZI, C. L. **Sociologia ambiental: risco e sustentabilidade na modernidade**. São Paulo: Edusc, 2006.

LIMA, C. E. **A Institucionalização da Temática Sustentabilidade em Pós-graduações Stricto sensu em Administração no Brasil**. 2016. 181 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2016.

LIMA, G. F. da C. Questão ambiental e educação: contribuições para o debate. *Ambiente & Sociedade*, NEPAM/UNICAMP, Campinas, ano II, nº 5, 135-153, 1999.

LOZANO, R. et al. A review of commitment and implementation of sustainable development in higher education: results from a worldwide survey. **Journal of Cleaner Production**, v. 108, p. 1-18, 2015.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; DA FONSECA, V. S.; CRUBELLATE, J. M. Estrutura, agência e interpretação: elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização. **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro – RJ, v.9, p. 9-39, 2005.

MACHADO JÚNIOR, C. **A influência de pesquisadores do stricto sensu em administração na legitimação do conhecimento em sustentabilidade ambiental**. 2012. 230f. Tese (Doutorado) - Universidade Nove de Julho, São Paulo, 2012.

MARCH, J. G.; OLSEN, J. P. The new institutionalism: organizational factors in political life. **Revista de Sociologia e Política**, v. 16, n. 31, p. 121-142, 2008.

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

MERTON, R. K. **Social Theory and Social Structure**. New York: The Free Press, 1948.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, v. 83, p. 340-363, 1977.

MOE, T. The New Economics of Organization. **American Journal of Political Science**, p. 739-777, 1984.

MOL, A. PJ. Ecological modernization: industrial transformations and environmental reform. **The international handbook of environmental sociology**, p. 138-149, 1997.

MORAES, R. Análise de conteúdo. **Revista Educação**, Porto Alegre, v. 22, n. 37, p. 7-32, 1999.

MORAIS, D. O. C.; OLIVEIRA, N. Q. da S.; SOUZA, Elnivan Moreira de. As Práticas de Sustentabilidade Ambiental e Suas Influências na Nova Formatação Institucional das Organizações. **Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade**, v. 3, n. 3, p. 90-106, 2014.

MOZZATO, A. R.; GRZYBOVSKI, D. Análise de conteúdo como técnica de análise de dados qualitativos no campo da administração: potencial e desafios. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 15, n. 4, p. 731-747, 2011.

NAÇÕES UNIDAS DO BRASIL (ONUBR). **A ONU e o meio ambiente**. Disponível em: < <https://nacoesunidas.org/acao/meio-ambiente/> > Acesso em: 10 jun. 2016.

NEVES, J L. Pesquisa Qualitativa, Características, Usos e Possibilidades. **Caderno de Pesquisas em Administração**, São Paulo, v.1, n° 3, 2° sem, , p. 1-5, 1996.

NÚCLEO de Estudos em Contabilidade e Meio Ambiente (NECMA/USP). Disponível em: < <http://stoa.usp.br/necma/profile/> >. Acesso em: 09 out. 2015

O'CONNOR, J. ¿ Es posible el capitalismo sostenible?. **Red Papeles de Población**, v. 6, n. 24, abr/jun, p. 9-35, 2000.

OLIVEIRA, J. A. P. de. **Empresa na sociedade: sustentabilidade e responsabilidade social**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

OLIVER, C. Strategic responses to institutional processes. **Academy of management review**, v. 16, n. 1, p. 145-179, 1991.

PÁDUA, J. V. de. **Sustentabilidade e Educação Profissional e Tecnológica sob as Perspectivas Institucional e da Comunidade do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Bahia, Campus Porto Seguro**. 2011 172 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade de Brasília, Brasília, 2011.

PARISOTTO, I. R. dos S. **A institucionalização do conhecimento científico em sustentabilidade ambiental resultante das teses e dissertações em administração no Brasil**. 2012. 158 f. Tese (Doutorado) - Universidade Nove de Julho, São Paulo, 2012.

PERES, P. S. Comportamento ou instituições? A evolução histórica do neo-institucionalismo da ciência política. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, v.23, n. 68, p. 53-71, 2008.

PIERRI, N.; El proceso histórico y teórico que conduce a la propuesta del desarrollo sustentable. In: PIERRI, N.; FOLADORI, G (Eds). **Sustenabilidad?** Desacuerdos sobre el desarrollo sostenible. Motevideo: Trabajo y Capital, p. 27-80, 2001.

RAMOS, AG.C.L; KASSAI, JB. Análise da estrutura curricular do curso de graduação em ciências contábeis na fea – usp em relação à sustentabilidade. **10º CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE**. São Paulo – SP, 25 e 26 de julho de 2013. Disponível em:<<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos132013/664.pdf>>. Acesso em 08 de dez. 2016.

RASCHE, A.; GILBERT, D. U.; SCHEDEL, I. Cross-disciplinary ethics education in MBA programs: rhetoric or reality?. **Academy of Management Learning & Education**, v. 12, n. 1, p. 71-85, 2013.

REIS, L. G. dos; TARIFA, M. R. Contabilidade e Sustentabilidade: uma análise dos artigos publicados em periódicos qualis no período de 2007 A 2011. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 8, n. 3, p. 21-37, 2014.

RIBEIRO, M. S. **Contabilidade ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2006.

RIBEIRO, M. S.; GRATÃO, A. D. Custos Ambientais-O caso das empresas distribuidoras de combustíveis. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**, 2000.

ROVER, S. et al. Explicações para a divulgação voluntária ambiental no Brasil utilizando a análise de regressão em painel. **Revista de Administração**, v. 47, n. 2, p. 217-230, 2012.

ROVERE, E., L.L.; ANDRADE, E. S. M.; BARATA, M. M.L. A Profissão Contábil no Viés da Sustentabilidade. **Pensar Contábil**, Vol. 8, n. 34, 1-14, 2006.

SALOTTI, B.; YAMAMOTO, M. Ensaio sobre a teoria da divulgação. **Brazilian Business Review**, Vitória, v.2, n.1, p.53-70, jan./jun. 2005.

SARAVANAMUTHU, K. Instilling a sustainability ethos in accounting education through the transformative learning pedagogy: a case-study. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 32, p. 1-36, 2015.

SCOTT, W. R. The adolescence of institutional theory. **Administrative science quarterly**, p. 493-511, 1987.

SEGHEZZO, L. The five dimensions of sustainability. **Environmental Politics**, v. 18, n. 4, p. 539-556, 2009.

SELZNICK, P. Foundations of the Theory of Organization. **American sociological review**, v. 13, n. 1, p. 25-35, 1948.

SHEPSON, K. A. Studying Institutions. Some Lessons from the Rational Choice Approach. **Journal of Theoretical Politics**, v. 1, n. 2, p. 131-147, 1989.

SILVA, H. H. M. da. **O Isomorfismo na Educação Ambiental como Tema Transversal em Cursos de Graduação em Administração**. 2013. 134 f. Dissertação (Mestrado). Universidade Nove de Julho, São Paulo, 2013.

SILVA FREITAS, D. P. da et al. Contabilidade Ambiental: um estudo bibliométrico em revistas científicas brasileiras. **Revista Ambiente Contábil**, v. 4, n. 1, p. 72-88, 2012.

SPAARGAREN, G.; MOL, A. PJ. Sociology, environment, and modernity: Ecological modernization as a theory of social change. **Society & natural resources**, v. 5, n. 4, p. 323-344, 1992.

STRAUSS, A. L.; CORBIN, J. **Pesquisa qualitativa: técnicas e procedimentos para o desenvolvimento de teoria fundamentada**. Porto Alegre: Artmed, 2008.

TENÓRIO, F. G. et al. **Responsabilidade Social Empresarial: teoria e prática**. 2 ed. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2006.

THELEN, K. Historical institutionalism in comparative politics. **Annual review of political science**, v. 2, n. 1, p. 369-404, 1999.

THÉRET, B. As instituições entre as estruturas e as ações. **Lua nova**, v. 58, p. 225-254, 2003.

TIGRE, P. B. **Gestão da Inovação: A Economia da Tecnologia no Brasil**. 3 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A institucionalização da teoria institucional. **CALDAS, M**, p. 194-217, 1999.

UNESCO. **Década da Educação das Nações Unidas para um Desenvolvimento Sustentável, 2005-2014: documento final do esquema internacional de implementação**. – Brasília: UNESCO, 2005. 120p. Disponível em: <http://unesdoc.unesco.org/images/0013/001399/139937por.pdf>. Acesso em: 15 dez. de 2015.

VELANI, C. L.; RIBEIRO, M. S. Sistema contábil para gestão da ecoeficiência empresarial. **Revista de Contabilidade & Finanças**, v. 20, n. 49, p. 25-43, 2009.

VENTURA, M. M. O estudo de caso como modalidade de pesquisa. **Rev Socerj**, v. 20, n. 5, p. 383-386, 2007.

VENZKE, C. S.; DO NASCIMENTO, L. F. M. Caminhos e desafios para a inserção da sustentabilidade socioambiental na formação do administrador brasileiro. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 14, n. 3, p. 26-54, 2013.

VERRECCHIA, R. Essays on disclosure. **Journal of Accounting and Economics**, Amsterdam, v.32, n.1-3, p.97-180, 2001.

WACQUANT, L. JD; CALHOUN, C. J. Intérêt, rationalité et culture [A propos d'un récent débat sur la théorie de l'action]. **Actes de la recherche en sciences sociales**, v. 78, n. 1, p. 41-60, 1989.

WCED, U. N. **Our common future. World Commission on Environment and Development.** Oxford: Oxford University Press, 1987, 383 p.

WEALE, A. **The new politics of pollution.** Manchester: Manchester University Press, 1992.

WEINGAST, B.; MARSHALL, W. The Industrial Organization of Congress. **Journal of Political Economy**, p. 132-163, 1988.

WRIGHT, T. The evolution of sustainability declarations in higher education. In: **Higher education and the challenge of sustainability.** Netherlands: Springer, p. 7-19, 2004.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 4 ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

ZUCKER, L. G. The role of institutionalization in cultural persistence. **American sociological review**, p. 726-743, 1977.

ZULKIFLI, N. Social and environmental accounting education and sustainability: Educators' perspective. **Journal of Social Sciences**, v. 7, n. 1, p. 76-89, 2011.

ANEXOS

ANEXO A
Número de alunos matriculados nas disciplinas de sustentabilidade

NÚMEROS - DISCIPLINAS DE SUSTENTABILIDADE				
Disciplina	Turma	Início	Fim	Total de matriculados
EAC0539 2 - Estudos Complementares II Tópicos Especiais de Contabilidade Ambiental e Relatos Integrados	2013201	01/08/2013	10/12/2013	24
EAC0539 2 - Estudos Complementares II Tópicos Especiais de Contabilidade Ambiental e Relatos Integrados	2013211	01/08/2013	10/12/2013	35
EAC0539 2 - Estudos Complementares II Tópicos Especiais de Contabilidade Ambiental e Relatos Integrados	2013220	01/08/2013	10/12/2013	35
EAC0539 2 - Estudos Complementares II Relatos Integrados de Sustentabilidade	2014111	17/02/2014	08/07/2014	29
EAC 0553 1 - Balanço Social	2009121	16/02/2009	27/06/2009	29
EAC 0553 1 - Balanço Social	2009223	17/08/2009	17/12/2009	24
EAC 0553 1 - Balanço Social	2010223	02/08/2010	08/12/2010	59
EAC 0553 1 - Balanço Social	2011201	01/08/2011	07/12/2011	42
EAC 0553 1 - Balanço Social	2011221	01/08/2011	07/12/2011	49
EAC 0553 1 - Balanço Social	2011222	01/08/2011	07/12/2011	25
EAC0558 1 - Relato Integrado e Sustentabilidade	2015114	23/02/2015	04/07/2015	36
EAC0558 1 - Relato Integrado e Sustentabilidade	2015201	03/08/2015	08/12/2015	30
EAC0558 1 - Relato Integrado e Sustentabilidade	2015220	03/08/2015	08/12/2015	38
EAC0559 - Seminários de Pesquisa em Contabilidade e Meio Ambiente	Não oferecida			
EAC0561 1 - Estudos Complementares IV Observações: Conteúdo: Os 17 ODs e as Escolas de Negócios.	2016220	01/08/2016	10/12/2016	58
				513

APÊNDICES

APÊNDICE A
Questões para entrevista semiestruturada

Categorias	Questões
<p>Isomorfismo</p> <p>Habitualização</p> <p>Objetificação</p> <p>Sedimentação</p>	<p>Como surgiu a ideia de inserção do tema sustentabilidade no curso de CC? Quais os principais atores envolvidos? Teve algum tipo de resistência?</p> <p>Para a inserção do tema sustentabilidade no curso de CC ocorreu algum tipo de pressão interna ou externa? Houve inspiração de alguma outra instituição?</p> <p>Há algum tipo de consenso sobre o valor dessa nova estrutura com a USP e com outros cursos da FEA? Há apoio institucional?</p> <p>A presença da sustentabilidade no curso de CC tem trazido resultados positivos? Internos e externos?</p> <p>Os professores têm dificuldade de inserir sustentabilidade em suas disciplinas? Há algum tipo de incentivo para isso?</p> <p>Como é resistência hoje sobre o ensino de sustentabilidade no curso?</p>
<p>Sustentabilidade</p> <p>Educação para o Desenvolvimento Sustentável na Contabilidade</p>	<p>Qual é o conceito de Sustentabilidade adotado pelo curso de CC da Fea/USP? Há utilização de mais de um conceito?</p> <p>De acordo com o conceito adotado espera-se algum tipo de mudança social? Que tipo? Incremental, reformista, radical?</p> <p>Há diálogo com outras áreas do conhecimento na disciplina de Sustentabilidade?</p> <p>A ideia central da disciplina é apresentar conteúdo de forma ampla ou com foco na contabilidade?</p>

APÊNDICE B

Protocolo do Estudo de Caso

1. Visão geral do projeto de estudo de caso

1.1 Tema

Inserção do tema sustentabilidade no curso de Ciências Contábeis.

1.2 Título

A Inserção do Tema Sustentabilidade no Curso de Ciências Contábeis da FEA/USP à Luz da Teoria Institucional.

1.3 Objetivo Geral

Compreender o processo de institucionalização do tema sustentabilidade em uma instituição de ensino superior no curso de Ciências Contábeis.

1.3.1 Objetivos Específicos

- Verificar como ocorreu a inserção do tema sustentabilidade no Curso de Ciências Contábeis do caso analisado.
- Identificar qual o tipo de isomorfismo se apresentou no caso.
- Distinguir a natureza do conceito de sustentabilidade adotado pelo curso.
- Analisar qual o nível de institucionalização do tema sustentabilidade no curso.

1.4 Pressupostos

As discussões sobre o meio ambiente ganharam força a partir dos anos 1960. Com isso, a educação formal tem um papel importante, na formação do cidadão consciente e, mais especificamente o Ensino Superior na formação do indivíduo que atuará diretamente nas práticas organizacionais. Os relatórios contábeis são o elo de comunicação, entre tais práticas e a sociedade, sendo o contador responsável por essa comunicação. Nesse sentido, a observação do processo de inserção do tema sustentabilidade dentro de um curso de contabilidade possui relevância, na medida em que esse aluno será o responsável pela comunicação das práticas organizacionais por

meio de seus relatórios. Para a compreensão do processo, utilizou-se a Teoria Institucional, que aborda como novas práticas são inseridas e incorporadas em uma organização.

1.5 Problema de pesquisa

Como ocorre o processo de institucionalização do tema sustentabilidade em uma instituição de ensino superior no curso de Ciências Contábeis?

1.6 Questões para a condução da pesquisa

Qual o histórico da inserção do tema sustentabilidade no curso de Ciências Contábeis do caso estudado?

Quem foram os principais envolvidos?

Em que estágio de institucionalização se encontra esse processo?

Houve algum tipo de isomorfismo?

Há um conceito de sustentabilidade específico adotado no curso?

Há uma busca em promover mudanças sociais?

É possível mapear o tipo de ensino (técnico, holístico)?

1.7 Construção Teórica

Referencial teórico construído com base na Teoria Institucional, Sustentabilidade e Educação Ambiental.

1.8 Estrutura do Trabalho

1. Cap. 1: Introdução
2. Cap. 2: Referencial Teórico
3. Cap. 3: Procedimentos Metodológicos
4. Cap. 4: Análise dos Dados
5. Cap. 5: Considerações Finais
6. Referências
7. Anexos
8. Apêndices

1.9 Principais envolvidos

Pesquisadora: Karina Rocha Henriques Gehlen

Orientador: Professor Dr. Luciano Gomes dos Reis

2. Procedimentos Adotados

2.1 Características metodológicas

Pesquisa qualitativa de tipo estudo de caso único.

2.2 Organização

Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo (FEA/USP).

2.3 Coleta de dados

Fontes primárias: entrevista com os principais envolvidos no processo.

Fontes secundárias: documentos fornecidos pela própria instituição, legislação, resoluções de órgãos oficiais, website da instituição.

2.3 Instrumento de coleta dos dados

Entrevista semiestruturada (Apêndice A), observação direta, levantamento de documentos via internet e, cedido pela própria instituição por e-mail.

2.4 Entrevistados

EntA: Docente da disciplina que aborda sustentabilidade, coordenador do Necma;

EntB: Membro do IIRC, responsável pelo primeiro contato com EntA, para trazer a disciplina ao curso;

EntC: Docente de longa data no curso. Ajudou a implantar a disciplina de Balanço Social;

EntD: Docente há 5 anos no curso, pesquisador na área de *disclosure*;

EntE: Docente e coordenador também ministrou aula de Balanço Social;

EntF: Doutorando e monitor da disciplina sobre sustentabilidade;

EntG: Membro atualmente do IIRC, pesquisador sobre Relato Integrado;

EntH: Responsável pela elaboração do PPP 2013. Responsável pela área de internacionalização do curso.

3. Análise dos Dados

A Análise dos dados foi feita por meio de análise de conteúdo, conforme modelo de Moraes (1999). Sendo que a triangulação dos dados foi feita conforme entrevistas e documentos coletados, em alinhamento com o referencial teórico, utilizado tanto para a definição das categorias de análise quanto para a contextualização das evidências coletadas.