

Evolução do currículo de Contabilidade no Brasil desde 1809

The Accounting curriculum evolution in Brazil since 1809

Sandro Vieira Soares

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC (SC)

Fernando Richartz

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC (SC)

Barbara de Lima Voss

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC (SC)

Claudio Luiz de Freitas

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC (SC)

Resumo

O objetivo deste trabalho é analisar os conteúdos que compuseram os currículos dos cursos de Contabilidade no Brasil desde a instituição das aulas de comércio em 1809. Esta pesquisa está limitada à análise do conteúdo normativo e somente sobre este ângulo ela expõe a evolução curricular. A base teórica desta pesquisa envolve trabalhos científicos de dois eixos: análise da composição curricular e história do curso de Ciências Contábeis no Brasil. Este trabalho é classificado como uma pesquisa descritiva, histórica, documental, qualitativa e pesquisa básica pura. A trajetória metodológica desta pesquisa histórica começou com a identificação da legislação que regulou os cursos de Contabilidade. Posteriormente, foi analisada cada norma e descrito o seu conteúdo, em busca das disciplinas que eram ensinadas. Com isso, os resultados da pesquisa apontaram que algumas disciplinas, como administração, auditoria, atuária, perícia, sistemas contábeis, teoria da contabilidade e análise das demonstrações contábeis, foram incluídas nos currículos dos cursos. Outras, como caligrafia, datilografia, geografia, história e línguas estrangeiras foram eliminadas dos currículos. No entanto, foi percebido que algumas disciplinas se mantiveram constantemente ligadas ao curso, como as de direito comercial, direito processual, direito tributário, matemática financeira, estatística e escrituração mercantil. Outro ponto a ser destacado foi a observação de

Artigo recebido em: 26 de setembro de 2011.

Artigo aprovado para publicação em: 17 de outubro de 2011.

mudanças ocorridas nas cargas horárias conforme aconteciam as alterações normativas. A duração mínima do curso variou de dois a quatro anos e em alguns momentos foi dividido em um curso preparatório e outro sequencial ou superior. Também se pode verificar que houve um aumento da variedade de disciplinas nos currículos mais recentes.

PALAVRAS-CHAVE: Currículo. Ciências Contábeis. História da Contabilidade. Evolução.

Abstract

The aim of this study was to analyze the contents that have made up the curricula of accounting in Brazil since the introduction of commerce classes in 1809. This research is limited to examining the normative content and only on this angle it exposes the curriculum evolution. The theoretical basis of this scientific survey involved two aspects: analysis of the curriculum composition and history of the accounting courses in Brazil. This paper is classified as a descriptive, historical, documentary, qualitative and pure basic research. The methodology of historical research began with the identification of legislation that regulated the accounting courses. Subsequently, each standard was analyzed and its contents were described in search of the contents which were taught. With this, the survey results showed that some subjects such as administration, auditing, actuarial science, forensic accounting, accounting systems, accounting theory and financial statements analysis, were included in the curricula of the courses. Others, such as handwriting, typewriting, geography, history and foreign languages were eliminated from the curricula. However, it was noticed that some subjects have remained consistently linked to the course as the subjects of commercial law, procedural law, tax law, financial mathematics, statistics, and bookkeeping. Another point mentioned was that workloads have changed as regulatory changes occur. The course lasted a minimum of two and a maximum of four years, and at times it was divided into a preparatory course and another sequential or higher. Also it was verified that there was a greater variety of courses in more recent curricula.

KEYWORDS: Curriculum. Accounting. Accounting History. Evolution.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade, como curso de nível superior surgiu, no Brasil, em 1945, criada pela Lei 7.988, de 22 de setembro. No entanto, outros cursos foram precursores do ensino de contabilidade no país, que começou efetivamente em 1809, a partir do Alvará do Príncipe Regente, D. João VI, que criou as aulas de comércio. (PELEIAS, 2006)

Durante quase um século a área de gestão ficou concentrada nas aulas de comércio, mas, em 1905, a Academia de Comércio do Rio de Janeiro passou a oferecer dois cursos: um geral, que habilitava as funções de guarda-livros, perito judicial e empregos de Fazenda; e um superior, que habilitava para as funções de

agentes consulares, funcionários do Ministério das Relações Exteriores, atuários, chefes de contabilidade de instituições financeiras e grandes empresas comerciais.

Em 1945, foi instituído o Curso Superior de Ciências Contábeis e Atuariais, que posteriormente foi desmembrado em dois cursos distintos. Inicialmente as aulas de comércio contemplavam conteúdos de economia e direito, bem como de outras áreas. Com o passar do tempo novos conteúdos foram inseridos e outros foram eliminados, em função da evolução da sociedade e do aumento do grau de especialização, que resultava no desmembramento de cursos que criaram autonomia, como administração de empresas

e economia, se tornando cursos superiores próprios.

Dada essa contextualização, faz-se a pergunta de pesquisa que este trabalho visa a responder: **Quais os conteúdos de Contabilidade no Brasil que compuseram os currículos dos cursos desde o início das aulas de comércio em 1809?** Para responder a esta questão, formula-se o seguinte objetivo geral: Analisar os conteúdos que compuseram os currículos dos cursos de Contabilidade no Brasil desde a instituição das aulas de comércio em 1809.

Para tanto, se consultou a legislação que regulou o curso desde 1809. Esta pesquisa está limitada à análise do conteúdo normativo e somente sobre este ângulo ela expõe a evolução curricular. Não foi possível, nem era objetivo deste estudo, analisar a efetividade do ensino desses conteúdos.

2 METODOLOGIA

Para responder à questão desta pesquisa realiza-se uma análise documental e histórica sobre a legislação que regulou as aulas de comércio desde 1809 e posteriormente as aulas de Contabilidade desde 1905.

A metodologia desta pesquisa divide-se em: (a) abordagem do problema; (b) finalidade; (c) objetivos gerais, (d) métodos. A abordagem do problema é qualitativa, pois as abordagens desta natureza consistem em descrever, compreender e interpretar os fatos e fenômenos, o que vai ao encontro do objetivo da pesquisa. (LESSARD-HÉBERT; GOYETTE; BOUTIN, 1990; MARTINS; TEÓPHILO, 2009;)

A finalidade da pesquisa é basicamente pura, visto que se destina à ampliação do conhecimento sobre os currículos de Contabilidade. (GIL, 2010) Quanto ao objetivo, é classificada como histórica e descritiva, pois, localiza, transcreve e analisa registros escritos de acontecimentos do passado, neste caso a

legislação. (RICHARDSON, 1999; SALOMON, 1996; GIL, 2010)

Em relação aos métodos, é classificada como documental, conforme a natureza da fonte de dados, que buscou normativos sobre o currículo de Contabilidade desde 1809. (ANDRADE, 2008; MARTINS; TEÓPHILO, 2009; ANDRADE, 2010; MARCONI; LAKATOS, 2010)

A trajetória metodológica desta pesquisa histórica começou com a identificação da legislação que regulou os cursos de Contabilidade. Essa identificação foi possível em função da pesquisa prévia de Peleias (2006).

Figura 1 - Base normativa analisada

Norma	Data
Alvará	15 de julho de 1809
Decreto nº. 456	6 de julho de 1846
Decreto nº. 1.763	14 de maio de 1856
Decreto nº. 2.741	9 de fevereiro de 1861
Decreto-Lei nº. 3.058	11 de março de 1863
Decreto nº. 7.538	15 de novembro de 1879
Decreto nº. 7.679	28 de fevereiro de 1880
Decreto nº. 1.339	9 de janeiro de 1905
Decreto nº. 17.329	28 de maio de 1926
Decreto nº. 20.158	30 de junho de 1931
Decreto-Lei nº. 1.535	23 de agosto de 1939
Decreto-Lei nº. 6.141	28 de dezembro de 1943
Decreto nº. 14.343	28 de dezembro de 1943
Decreto-Lei nº. 7.988	22 de setembro de 1945
Lei nº. 1.401	31 de julho de 1951
Resolução CFE s/nº.	8 de fevereiro de 1963
Resolução CFE nº. 3	3 de outubro de 1992
Resolução CNE/CES nº. 10	16 de dezembro de 2004

Fonte: Adaptado de Peleias (2006) e complementado pelos autores.

A partir da Figura 1 foi analisado o conteúdo de cada norma e descrito o seu conteúdo, em busca das disciplinas que eram ensinadas. As informações encontradas foram transcritas

e seus conteúdos analisados na seção 4 - Análise dos currículos.

3 PESQUISAS ANTERIORES

Uma série de pesquisas anteriores relacionadas ao tema serviu de base para construção da plataforma teórica deste artigo, por terem estudado a evolução da história e do ensino de contabilidade no Brasil.

Silva e Moura (2002) trataram do ensino de Ciências Contábeis no Brasil, como disciplina de ensino superior, ou seja, com uma cronologia estudada entre 1945 e 2002. Porém, o ensino de Contabilidade no país iniciou com as aulas de comércio ainda no século XIX. Ricardino (2001) constata a presença atuante das aulas de comércio no Rio de Janeiro (RJ) e São Luís (MA), a partir de 1811.

Peleias e Bacci (2004) e Peleias *et al.* (2007) delinearão e descreverão todo o contexto social da evolução do ensino em contabilidade, desde a chegada da Família Real portuguesa no Brasil em 1808. Iudícibus, Martins e Carvalho (2005) descreverão o processo evolutivo do curso de Ciências Contábeis e estudaram o papel desempenhado pela pesquisa científica nesta evolução.

Silva e Martins (2009) e Leite (2005) também desenvolverão um estudo minucioso acerca da história da Contabilidade brasileira, elencando a evolução da matéria ao longo dos anos dentro do contexto social e econômico.

Schmidt (2000), Santos e Schmidt (2008a) e Santos e Schmidt (2008b) também fizeram contribuições acerca da história da contabilidade brasileira, apresentando uma cronologia dividida entre antes e depois de 1964 e focando o papel de professores e instituições de ensino como causadoras de mudanças que extrapolaram a área acadêmica, atingindo a própria forma de se ensinar e fazer Contabilidade no país.

Soares, Paiva e Pfitscher (2010) e Soares et

al. (2011a) analisaram a formação dos pesquisadores de Contabilidade brasileiros dentro do contexto de evolução do ensino de Ciências Contábeis em nível de pós-graduação, focando principalmente a pós-graduação *strictu sensu*.

Em se tratando de história de contabilidade no Brasil faz-se imprescindível ainda a menção das obras de Sá (1997; 2008 e 2009), que demonstraram detalhadamente vários aspectos da história da contabilidade, principalmente os aspectos científicos, filosóficos e culturais envolvidos com a mesma.

Laffin (2005) desenvolveu seu estudo acerca da formação do professor de Ciências Contábeis e o papel desse sujeito dentro da área de ensino de Contabilidade. O mesmo autor ainda abordou a questão do projeto político-pedagógico e do currículo, além da questão do ensino de Contabilidade (LAFFIN, 2011). Laffin (2002) estudou os desafios da atualização do curso de Ciências Contábeis e concluiu que o professor deve ser visto como sujeito pesquisador e que a pesquisa deve ser integrada ao curriculum.

Outra vertente do estudo da composição curricular dos cursos de Ciências Contábeis se baseou na forma como estão estruturados os currículos de instituições brasileiras em contraposição ao currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR.

A aderência dos currículos dos cursos de Ciências Contábeis das universidades catarinenses com o currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR é objeto de estudo de Czesnat, Cunha e Domingues (2009). Já Erfurth e Domingues (2008) realizam estudo similar, em que foi comparado o currículo da Universidade de Buenos Aires - Argentina com o proposto pelo ONU/UNCTAD/ISAR. Segantini et al. (2010) compararam currículos dos cursos de Ciências Contábeis nos países do Mercosul com o currículo sugerido pelo ONU/UNCTAD/ISAR. Santos, Domingues e Ribeiro (2011), por

sua vez, estudaram a adesão do currículos de IES do estado do Paraná ao currículo mundial. Magalhães e Andrade (2006) analisaram os currículos dos curso do estado do Piauí. Ott e Pires (2010) compararam os modelos de currículo propostos pelo IFAC, UNCTAD/ISAR, AICPA e AECC. Riccio e Sakata (2004) procuraram nos currículos brasileiros e portugueses evidências do efeito da globalização na educação contábil, num trabalho que parece ser o precursor desta linha de pesquisa.

Em se tratando da composição curricular dos cursos de Ciências Contábeis, deve-se ainda considerar a iniciativa do Conselho Federal de Contabilidade pela proposição de um currículo único, que poderia ser adotado por qualquer instituição de ensino superior, interessada em ofertar o curso de Ciências Contábeis (CARNEIRO et al., 2009).

A composição curricular atual ainda foi objeto de estudo dos trabalhos de Dutra (2003) na região da grande Florianópolis, e de Soares et al. (2011b), nas universidades federais da região sul do Brasil.

Na próxima seção é abordada a composição curricular, apresentada na sequência cronológica da evolução legislativa que regula o ensino contábil no Brasil há mais de 200 anos.

4 ANÁLISE DOS CURRÍCULOS

Segundo Peleias (2006), o início das aulas de comércio no Brasil deu-se em 1809, por ordem do Alvará de 15 de julho de 1809. Desde então, o ensino comercial sofreu diversas alterações regulamentares, feitas por Decretos, Leis, Pareceres e Resoluções. Desde o início das aulas de comércio a matemática e a estatística foram componentes curriculares em cursos comerciais e posteriormente dos cursos de Contabilidade.

O Decreto n. 456, de 6 de julho de 1846, em seu Capítulo 3 - Dos objectos de ensino -, já mencionava o ensino de disciplinas de

exatas aos estudantes da chamada "Aula do Commercio da Cidade do Rio de Janeiro". O Capítulo 3, Art. 24, dizia:

Art. 24. No primeiro anno lerá o respectivo Lente - Arithmetica, Álgebra até ás equações do segundo gráo inclusive, e as duas primeiras Secções de Geometria, Geographia geral, Geographia Commercial, e Geographia do Brasil, Juros simples, e compostos, Descontos, e Abatimentos, Regras de Companhia, e de Liga, Falsa posição, Calculo de annuidades, Amortisação, Regra conjuncta, Moedas, Pesos, e Medidas Nacionaes, e Entrangeiras, Câmbios, e Arbitrios de Cambio.

Como se pode perceber, a disciplina de matemática já aparecia no primeiro ano do currículo desse curso. O Decreto n. 1.763, de 14 de maio de 1856, é apontado por Peleias (2006) como a materialização da reforma da aula de comércio de 1854, que alterou os estatutos das aulas de comércio e formou um curso de estudos denominado Instituto Comercial do Rio de Janeiro. O Capítulo I, em seu Art. 3º definiu:

Art. 3º O Curso de estudos durará dous annos, distribuindo-se as materias do ensino pelas seguintes Cadeiras:

1.º anno.

1.ª Cadeira. Contabilidade e Escripuração Mercantil.

2.ª Cadeira. Geographia e Estatistica Commercial.

2.º anno.

1.ª Cadeira. Direito Mercantil.

2.ª Cadeira. Economia politica com applicação especial ao commercio e á industria.

Neste currículo, já se observa o ensino de estatística no primeiro ano. A alteração seguinte do currículo das aulas de comércio foi feita pelo Decreto 2.741, de 9 de fevereiro de

1861, que dividiu o curso em preparatório e profissional. O curso profissional é composto por 4 cadeiras, conforme esclarece o Art. 1º do Decreto:

Curso Profissional

1ª Cadeira. - Arithmetica completa, com applicação especial ao Commercio, Algebra, até as equações do segundo gráo; e Geometria, comprehendendo a planimetria e a stereometria.

2ª Cadeira. - Escripção mercantil, e legislação de fazenda.

3ª Cadeira. - Geographia, e estatistica commercial.

4ª Cadeira. - Direito commercial, e economia política.

O disposto pelo Decreto 2.741 coloca o ensino da matemática na primeira cadeira e de estatística na terceira cadeira. Depois de dois anos, o Decreto-Lei n. 3.058, de 1863, torna a alterar o currículo do curso de modo que sua estrutura, com duração de 4 anos, se organiza conforme o Art. 1º:

Art. 1.º O Instituto Commercial do Rio de Janeiro formará um curso de quatro annos, e comprehenderá as matérias seguintes:

1.º anno.

Francez. Inglez. Arithmetica, com applicação especial ás operações commerciaes: Algebra até equações do 2.º gráo.

2.º anno.

Francez. Inglez. Arithmetica e Algebra, como no 1.º anno: Geometria plana, e no espaço. Geographia, e Estatistica Commercial.

3.º anno.

Alleão. Geographia, e Estatistica Commercial. Direito Commercial, e legislação de Alfandegas e Consulados, comparada com as das praças de maior commercio com o Brasil. Escripção Mercantil.

4.º anno.

Alleão. Direito Commercial, e Legislação de Alfandegas e Consulados, comparada com as das praças do maior commercio com o Brasil. Escripção Mercantil.

Pode-se notar neste currículo, com duração de quatro anos, que o ensino de matemática e estatística acontece nos três primeiros anos. Também chama a atenção a quantidade de disciplinas que envolvem idiomas estrangeiros.

Posteriormente, em 1879, por meio do Decreto n. 7.538, várias disciplinas do currículo do curso foram extintas. O texto do Decreto afirma:

Hei por bem, para execução do art. 2º, n. 25, da Lei n. 2940 de 31 de Outubro ultimo, Declarar extintas as cadeiras de francez, inglez, alleão, calligraphia e mathematicas do Instituto Commercial, bem como os logares de Director, Secretario e Porteiro do mesmo Instituto.

No ano seguinte o currículo torna a ser reformulado por meio do Decreto n. 7.679. Este decreto tornou a reduzir a duração do curso para dois anos e determinou que as disciplinas ensinadas pelo curso fossem as citadas no Artigo 1º.

Art. 1º No Instituto Commercial do Rio de Janeiro serão por ora ensinadas as seguintes matérias: Geographia e Estatistica Commercial, Direito Commercial e Legislação das Alfandegas e Consulados comparada com a das praças de maior commercio com o Brazil; Escripção Mercantil e Economia Politica.

Conforme mostra o Artigo 1º do referido Decreto, houve uma redução do número de cadeiras e conteúdos. O ensino da estatística, no entanto, continuou obrigatório. O Artigo

3º, do mesmo Decreto, estabeleceu os critérios pelos quais os alunos seriam admitidos e o critério utilizado foi a da aprovação em um exame composto, em sua maioria, pelas disciplinas do currículo anterior, que foram extintas, ou seja, os alunos já deviam possuir tal conhecimento antes de ingressar na Universidade.

Art. 3º Não serão admittidos á matricula no Instituto Commercial senão os alumnos que tiverem sido aprovados em grammatica nacional, calligraphia, francez, inglez, allemão, arithmetica com applicação especial ás operações commerciaes, álgebra até ás equações de 2º gráo, e geometria plana e no espaço, nos exames prestados na Inspectoria Geral da Instrucção Publica, no Imperial Collegio do Pedro II, ou perante os delegados especiaes daquela Inspectoria nas províncias.

Segundo Peleias (2006), em 1902, o Instituto Comercial do Rio de Janeiro é extinto e no seu lugar é criada a Academia de Comércio do Rio de Janeiro. Em 1905, por meio do Decreto n. 1.339, a Academia é declarada instituição de utilidade pública e seus diplomas adquirem caráter oficial. Os quatro primeiros parágrafos do Art. 1º são bastante esclarecedores acerca do funcionamento dos dois cursos criados, dos seus conteúdos e do caráter prático a que as disciplinas deviam se orientar.

§ 1º A Academia de Commercio manterá dous cursos: um geral, habilitando para o exercicio das funções de guarda-livros, perito judicial e empregos de Fazenda e o outro, superior, habilitando mais para os cargos de agentes consulares, funcionarios do Ministerio das Relações Exteriores, actuarios de companhias de seguros e chefes de contabilidade de estabelecimentos bancarios e grandes empresas commerciaes.

§ 2º O curso geral comprehende o ensino de portuguez, francez, inglez, arithmetica, algebra, geometria, geographia, historia, sciencias naturaes inclusive o reconhecimento de drogas, tecidos e outras mercadorias, noções de direito civil e commercial, e legislação de Fazenda e aduaneira, pratica juridico-commercial, calligraphia, stenographia, desenho e escripturação mercantil.

§ 3º O curso superior, do qual é preparatorio o curso geral, comprehende o ensino de geographia commercial e estatistica, historia do commercio e da industria, tecnologia industrial e mercantil, direito commercial e maritimo, economia politica, sciencia das finanças, contabilidade do Estado, direito internacional, diplomacia, historia dos tratados e correspondencia diplomatica, allemão, italiano, hespanhol, mathematica superior, contabilidade mercantil comparada e banco modelo.

§ 4º O ensino em geral será essencialmente pratico, devendo quanto ás mathematicas, ser todo de applicação ao commercio e, quanto ás linguas referidas, será effectuado de modo a que os alumnos consigam fallar e escrever correctamente o idioma leccionado.

Pode-se observar o ensino da matemática no curso geral e superior e da estatística no curso superior. O quarto parágrafo indica claramente que o ensino da matemática deve ser direcionado à aplicação comercial, visando sempre ao ensino por meio da prática.

Posteriormente, em 1926, o Decreto n. 17.329 regulamentou o ensino comercial no país, criando um curso de formação geral com duração de 4 anos e um curso de formação superior com duração de três anos. O currículo do curso geral possuía a seguinte composição:

Figura 2 - Currículo do curso geral

Primeiro anno	Segundo anno
Instrução moral e cívica; Portuguez; Francez; Inglez; Mathematicas: arithmetica (parte practica); álgebra (até as equações de 1º grão, inclusive); Contabilidade; Geographia physica e política; Calligraphia.	Portuguez; Francez; Inglez; Mathematicas: arithmetica (theorica e practica); álgebra (theorica e practica, até equações do 2º grão); Contabilidade Mercantil; methodos de classificação de papeis e systemas de fichas; Chorographia do Brasil; Historia geral e especialmente do Brasil; Dactylographia e desenho a mão livre applicado ao commercio
Terceiro anno	Quarto anno
Portuguez; Francez; Inglez; Contabilidade agrícola e industrial; Álgebra (equações biquadradas, irracionaes, logarithmos e suas principaes applicações); geometria (plana e no espaço) Noções de geographia economica e de historia do commerc; da agricultura e da industria; Noções de physica, chimica e historia natural; Mecanographia e desenho geometrico.	Mathematicas applicadas, comprehendendo binomios e series; tipos de emprestimos; calculo de probalidades e seguros de cousa e vida; Contabilidade bancaria e de companhias de seguros; Contabilidade publica (classificação da despeza e da receita); Complementos de physica, chimica e historia natural, applicadas ao commercio; Noções de direito constitucional, civil (pessoas, dominios e actos juridicos) e comercial (actos e sociedades mercantis); practica juridico-commercial; Legislação de fazenda e aduaneira; Noções de mercologia e tecnologia merccologica. Aula practica de commercio e de processos de propaganda commercial e annuncios. Stenographia.

Fonte: Adaptado do Artigo 5º do Decreto n. 17.329 de 1926

Como se pode observar, o currículo do curso geral possuía várias disciplinas de idiomas, de contabilidade e matemática ao longo dos quatro anos. Muitos dos outros conteúdos são

encontrados hoje no chamado Ensino Médio. Já o currículo do curso superior é apresentado a seguir, nos padrões do Art. 6º do Decreto 17.329.

Figura 3 - Currículo do curso superior

Primeiro anno	Allemao, italiano ou hespanhol; Mathematicas applicadas ás operações commerciaes; Geographia humana; geographia commercial; Technologia industrial e mercantil; Contabilidade administrativa, agricola e industrial.
Segundo anno	Allemao, italiano ou espanhol; Obrigações de direito civil, direito commercial e maritimo; Economia politica; sciencia das finanças; Historia do commercio, da agricultura e da industria; Direito constitucional e administrativo; sciencia da administração.
Terceiro anno	Allemao, italiano ou espanhol; Contabilidade mercantil comparada e banco modelo; Direito internacional, dipplomacia, historia dos tratados e correspondencia consular e diplomatica; Direito industrial e legislação operaria; Psychologia applicada ao commercio; noções de arte decorativa.

Fonte: Adaptação do Artigo 6º do Decreto n. 17.329 de 1926

O Decreto 17.329, em seu Art. 11, alínea e, estabelecia a concessão de diploma de contador aos concluintes do curso geral e diploma de graduado em “sciencias economicas e commerciaes” aos concluintes do curso superior.

Em 1931, uma nova lei alterou o funcionamento do ensino comercial. De acordo com o Decreto n. 20.158, o ensino comercial foi

dividido em: 1) um curso propedêutico; 2) em cursos técnicos de secretário, guarda-livros, administrador-vendedor, atuário e perito-contador; 3) um curso superior de administração e finanças e um curso elementar de auxiliar do comércio.

Os cursos de Guarda-livros, Atuário, Perito-Contador e Superior de Administração e Finanças eram compostos da seguinte maneira:

Figura 4 - dos cursos de Guarda-livros, Atuário, Perito-contador e Superior em Adm. e Finanças

	Guarda-livros	Atuário	Perito-Contador	Adm. e Finanças
1º ano	Contabilidade; Matemática comercial; Direito Comercial; Estenografia; Mecanografia.	Contabilidade; Matemática comercial; Direito constitucional e civil; Legislação fiscal; Esterografia; Mecanografia.	Contabilidade; Matemática comercial; Direito constitucional e civil; Legislação fiscal; Esterografia; Mecanografia.	Contabilidade de transportes; Matemática financeira; Geografia econômica; Direito constitucional e civil; Economia Política.
2º ano	Contabilidade mercantil; Matemática comercial; Legislação fiscal; Técnica comercial; Estenografia; Mecanografia.	Contabilidade Mercantil; Matemática financeira; Direito Comercial Terrestre; Economia Política e Finanças; Merceologia e tecnologia merceológica; Técnica Comercial e Processos de Propaganda.	Contabilidade Mercantil; Matemática financeira; Direito Comercial Terrestre; Economia Política e Finanças; Merceologia e tecnologia merceológica; Técnica Comercial e Processos de Propaganda.	Contabilidade Pública; Finanças e Economia Bancária; Direito internacional comercial; Ciência da administração; Legislação consular; Psicologia, lógica e ética.
3º ano		Contabilidade de seguros; Cálculo atuarial; Legislação de seguros; Estatística; Seminário Econômico.	Contabilidade Industrial e Agrícola; Contabilidade bancária; História do comércio, indústria e agricultura; Prática do processo civil e comercial; Seminário econômico; Estatística.	Direito administrativo; Política comercial e regime aduaneiro comparado; História econômica da América e fontes da riqueza nacional; Direito industrial e operário; Direito internacional; Sociologia.

Fonte: Adaptado do Decreto n. 20.158 de 1931

Segundo o Decreto, para a matrícula no curso Superior em Administração e Finanças era necessário a formação preliminar no curso de Perito-Contador ou de Atuário. Pode-se observar que os currículos destes dois cursos eram iguais nos dois primeiros anos. Posteriormente, o Decreto-lei n. 1.535,

de 1939, alterou o nome do Curso de Perito-Contador para Curso de Contador.

Em 1943, o Decreto-lei n. 6.141 torna a organizar o ensino comercial, dividindo os cursos nas categorias de formação, de continuação e de aperfeiçoamento, e define que tais cursos sejam divididos em dois ciclos.

Os cursos de formação se dividiriam em um curso comercial básico (primeiro ciclo) e em cinco cursos comerciais técnicos (segundo ciclo): Curso de comércio e propaganda, Curso de Administração, Curso de Contabilidade, Curso de Estatística e Curso de Secretariado.

Este Decreto-lei ainda dividiu os estabelecimentos de ensino em escolas comerciais e escolas técnicas de comércio, sendo que ambas podiam ofertar o curso comercial básico, mas só as últimas estavam autorizadas a ofertar cursos comerciais técnicos. Essa norma também definiu que as disciplinas dos cursos de formação se dividissem em disciplinas de cultura geral e disciplinas de cultura técnica. No entanto, a regulamentação específica dos cursos de formação do ensino comercial seria dada pelo Decreto n. 14.373, também de 1943. Posteriormente, este Decreto determinou que as disciplinas de cultura geral e técnica do curso comercial básico fossem:

Figura 5 - Composição do Curso Comercial Básico segundo Decreto n. 14.373 de 1943

Primeira série	Segunda Série
Português; Francês; Matemática; Geografia geral; Caligrafia; Desenho.	Português; Francês; Inglês; Matemática; Geografia geral; História geral; Datilografia; Estenografia.

Fonte: Adaptado do Decreto n. 14.373 de 1943

A vigência desse Decreto-Lei se deu até a reorganização do ensino, causada pelo Decreto-Lei n. 7.988, de 1945, que dispôs sobre o curso superior de Ciências Econômicas e de Ciências Contábeis e Atuariais, extinguindo o Curso Superior de Administração e Finanças. De acordo com essa Lei, o curso de Ciências Contábeis e Atuariais, dividido em quatro séries, possuiria o seguinte currículo.

Figura 6 - Curso de Ciências Contábeis e Atuariais segundo o Decreto-Lei n. 7.988 de 1945

Primeira Série	Segunda Série
Análise matemática; Estatística geral e aplicada; Contabilidade geral; Ciência da Administração; Economia política.	Matemática financeira; Ciências das finanças; Estatística matemática e demográfica; Organização e contabilidade agrícola e industrial; Instituição de direito público.
Terceira Série	Quarta Série
Matemática atuarial; Organização e contabilidade bancária; Finanças das empresas; Técnica comercial; Instituições de direito civil e comercial.	Organização e contabilidade de seguros; Contabilidade pública; Revisões e perícia contábil; Instituições de direito social; Legislação tributária e fiscal; Prática de processo civil e comercial.

Fonte: Adaptado do Artigo 3º do Decreto-Lei n. 7.988 de 1945

Pode-se observar que as disciplinas de matemática e estatística foram incluídas nas três primeiras séries dos cursos. Pode-se considerar, ainda, que a composição do currículo foi precursora dos currículos atualmente utilizados pelas instituições de ensino superior.

Em 1951, a Lei n. 1.401 dividiu o curso

superior de Ciências Contábeis e Atuariais em Bacharelado em Ciências Contábeis e Bacharelado em Ciências Atuariais. De fato, as duas ciências tratam de objetos de estudos distintos, o que justificou a separação dos cursos.

O parecer do Conselho Federal de Educação - CFE n. 397, de 1962, ratificado pela

Resolução CFE s.n., de 8 de fevereiro de 1963, tratou do estabelecimento de um currículo mínimo para os cursos de Economia, de Atuário e de Contador e estabeleceu o prazo de duração de quatro anos para os cursos, com exceções para os cursos noturnos que poderiam ter duração superior a quatro anos,

permitindo que alunos empregados fizessem a matrícula por disciplina ao invés de matrícula por série.

O currículo mínimo mencionado no Parecer e na Resolução definia a seguinte distribuição de matérias do ciclo básico e do ciclo de formação profissional:

Figura 7 - Curso de Ciências Contábeis segundo Resolução CFE s.n de 8 de fevereiro de 1963

Ciclo básico	Ciclo de Formação Profissional
Matemática; Estatística; Direito; Economia.	Contabilidade Geral; Contabilidade Comercial; Contabilidade de Custos; Auditoria e Análise de Balanço; Técnica Comercial; Administração; Direito Tributário.

Fonte: Adaptado da Resolução CFE s.n de 8 de fevereiro de 1963

A alteração seguinte nos currículos de Ciências Contábeis ocorreu em função da Resolução CFE n. 3, de 1992. Dentre outras medidas, esta Resolução determinou a integração entre conhecimentos básicos, teóricos e práticos

direcionados à formação dos contadores em nível superior, além da duração mínima do curso em 2.700 horas/aula. Esta Resolução exemplificou os conteúdos que deveriam compor os currículos da seguinte forma:

Figura 8 - Curso de Ciências Contábeis segundo Res. CFE 3 de 1992

Formação Geral	Formação Profissional	Formação Complementar
Obrigatórias	Básica	Instrumental
Língua Portuguesa; Noções de Direito; Noções de Ciências Sociais; Ética Geral e Profissional.	Administração Geral; Economia; Direito Aplicado; Matemática; Estatística.	Computação
Eletivas	Específicas	de Natureza Prática
Psicologia; Filosofia da Ciência; Cultura Brasileira; Outras.	Contabilidade Geral; Teoria da Contabilidade; Análise das Demonstrações Contábeis; Auditoria; Perícia; Administração financeiro e orçamento empresarial; Contabilidade Pública; Contabilidade e Análise de Custos.	Jogos de empresas; Laboratório contábil; Estudos de casos; Trabalho de fim de curso; Estágio supervisionado; Outras.
	Eletivas	
	Contabilidade Gerencial; Sistemas Contábeis; Contabilidade aplicada; Outras.	

Fonte: Adaptado da Resolução CFE n. 3 de 1992

Em 2004, a Resolução CNE/CES n. 10, instituiu as diretrizes curriculares nacionais para

o Curso de Ciências Contábeis, de modo que o curso deva interligar os seguintes conteúdos:

Figura 9 - Curso de Ciências Contábeis segundo Res. CNE/CES n. 10 de 2004

Formação Básica	Formação Profissional	Formação Teórico-Prática
Administração; Economia; Direito; Métodos quantitativos; Matemática; Estatística.	Teorias da Contabilidade; Noções de atividades atuariais; Noções de quantificações financeiras e patrimoniais, governamentais e não-governamentais; Auditoria; Perícia e Arbitragem; Controladoria.	Estágio curricular supervisionado; Atividades complementares; Estudos independentes; Conteúdos Optativos; Prática em Laboratório de Informática.

Fonte: Adaptado da Resolução CNE/CES n. 10 de 2004

Como se pode confirmar, analisando a composição curricular dos cursos de comércio e posteriormente os cursos de Ciências Contábeis, desde o século XIX, as disciplinas de matemática e estatística estiveram ligadas à contabilidade desde o começo do ensino comercial. No entanto, a cada nova regulamentação os currículos sofrem reestruturações. Estas mudanças podem ser melhor visualizadas na Tabela 1.

Como se pode observar na Tabela 1, a matriz curricular sofreu inúmeras alterações com o decorrer do tempo. Várias disciplinas foram incluídas e outras tantas foram excluídas. Pode-se notar que a legislação mais antiga tratava de um conjunto de disciplinas menos variado que a legislação recente. Disciplinas como matemática, direito e estatística são encontradas com relativa regularidade ao longo dos anos.

Outras delas, principalmente as ligadas com as tecnologias de documentação existentes, foram incluídas e excluídas dos cursos mais rapidamente que as outras, tais como as de caligrafia, datilografia e sistemas de informação. Houve ainda disciplinas que mostraram uma alternância de obrigatoriedade, ou seja, ora foram excluídas, ora tornavam a ser incluídas, como economia, contabilidade pública e línguas estrangeiras.

5 CONCLUSÕES E SUGESTÕES

O objetivo deste trabalho é verificar quais conteúdos compuseram os currículos de contabilidade no Brasil, desde a instituição das aulas de comércio em 1809, e foi atendido.

Várias pesquisas, como as de Riccio e Sakata (2004), Erfurth e Domingues (2008), Ott e Pires (2010), Czesnat, Cunha e Domingues (2010) e Soares et al. (2011b) estudaram a composição curricular atual dos cursos de Ciências Contábeis no Brasil. Também foram encontradas pesquisas sobre a história do ensino de contabilidade no Brasil desde o século XIX, tais como as de Peleias e Bacci (2004), Peleias et al. (2007), Silva e Moura (2002), Iudícibus, Martins e Carvalho (2005).

Analisando a legislação que regulou as aulas de comércio, posteriormente as aulas dos cursos de guarda-livros, peritos-contadores e, por fim, os cursos de nível superior de Ciências Contábeis, conclui-se que houve mudanças de conteúdos ao longo dos dois séculos de história analisados. Algumas disciplinas, como administração, auditoria, atuária, perícia, sistemas contábeis, teoria da contabilidade e análise das demonstrações contábeis foram incluídas nos currículos dos cursos. Outras, como caligrafia, datilografia, geografia, história e línguas estrangeiras foram eliminadas.

Algumas das causas possíveis para tais mudanças são o avanço tecnológico, as mudanças do mercado de trabalho e o aumento do grau de especialização que a área exige atualmente. No entanto, foi percebido que algumas disciplinas se mantiveram constantemente ligadas ao curso, como as de direito comercial, direito processual, direito tributário, matemática financeira, estatística, economia, e escrituração mercantil.

Outro ponto verificado foi as mudanças acontecidas nas cargas horárias, conforme as alterações normativas ocorriam. A duração mínima do curso teve variação entre dois

e quatro anos e em alguns momentos foi dividido em um curso preparatório e outro sequencial ou superior. Também se pode verificar que houve um aumento da variedade de disciplinas nos currículos da legislação mais recente.

Por fim, sugere-se para pesquisas futuras um estudo que relacione as mudanças na estrutura normativa contábil das empresas e seus efeitos no ensino de contabilidade no país. Também sugere-se um estudo comparando a evolução do ensino de contabilidade no Brasil e em outros países da América Latina.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 7. ed. São Paulo (SP): Atlas, 2008.

_____, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. 10. ed. São Paulo (SP): Atlas, 2010.

BRASIL. **Alvará s.n.** de 15 de julho de 1809. Instituiu as aulas de Comércio no Rio de Janeiro. Disponível em: < http://www.brown.edu/Facilities/John_Carter_Brown_Library/CB/1809_docs/L23_p01.html >. Acesso em: 28 de abril de 2011.

_____. **Decreto s.n.**, de 2 de agosto de 1831. Estabelece uma aula de commercio na cidade do Maranhão. Coleção de Leis do Império do Brasil.

_____. **Decreto n. 456**, de 6 de julho de 1846. Manda executar o regulamento da aula do commercio da Cidade do Rio de Janeiro. Coleção de Leis do Império do Brasil.

_____. **Decreto n. 1763**, de 14 de maio de 1856. Dá novos estatutos à aula do commercio da Côrte. Coleção de Leis do Império do Brasil.

_____. **Decreto n. 2741**, de 9 de fevereiro de 1861. Dá nova organização ao Instituto Commercial do Rio de Janeiro. Coleção de Leis do Império do Brasil.

_____. **Decreto-Lei n. 3058**, de 11 de março de 1863. Dá novos estatutos ao Instituto Commercial do Rio de Janeiro. Coleção de Leis do Império do Brasil.

_____. **Decreto n. 7.538**, de 15 de novembro de 1879. Extingue as cadeiras de francez, inglez, allemão, calligraphia e mathematicas e os logares de Director, Secretario e Porteiro do Instituto Commercial. Coleção de Leis do Império do Brasil.

_____. **Decreto n. 7.679**, de 28 de fevereiro de 1880. Altera os estatutos do Instituto Commercial do Rio de Janeiro, que baixaram com o Decreto n. 3058, de 11.03.1863. Coleção de Leis do Império do Brasil.

_____. **Decreto n. 1339**, de 9 de janeiro de 1905. Declara instituições de utilidade pública a Academia de Commercio do Rio de Janeiro, reconhece os diplomas por ella conferidos, como de character offi cial; e dá outras providências.

- **Decreto n. 17.329**, de 28 de maio de 1926. Approva, o regulamento para os estabelecimentos de ensino tecnico commercial reconhecidos oficialmente pelo Governo Federal.
- **Decreto n. 20.158**, de 30 de junho de 1931. Organiza o ensino comercial, regulamenta a profissão de contador e dá outras providências.
- **Decreto-Lei n. 1.535**, de 23 de agosto de 1939. Altera a denominação do Curso de Perito-Contador e dá outras providências.
- **Decreto-Lei n. 6.141**, de 28 de dezembro de 1943. Lei Orgânica do Ensino Comercial.
- **Decreto n. 14.373**, de 28 de dezembro de 1943. Regulamento da Estrutura dos Cursos de Formação do Ensino Comercial.
- **Decreto-Lei n. 7.988**, de 22 de setembro de 1945. Dispõe sobre o ensino superior de Ciências Econômicas e de Ciências Contábeis e Atuariais.
- **Lei n. 1401**, de 31 de julho de 1951. Inclui, no curso de Ciências Econômicas, a cadeira de História Econômica Geral e do Brasil, e desdobra o curso de Ciências Contábeis e Atuariais.
- Ministério da Educação. **Resolução CFE s.n.**, de 8 de fevereiro de 1963. Fixa os mínimos de conteúdo e duração dos cursos de Ciências Atuariais, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas. Passarinho, Yesis Lília (org). Resoluções e Portarias do Conselho Federal de Educação -1962/1978. Brasília: DF - CFE - 1979.
- Ministério da Educação. **Resolução CFE n. 3**, de 3 de outubro de 1992. Fixa os mínimos de conteúdo e duração do curso de graduação em Ciências Contábeis.
- Ministério da Educação. **Resolução CNE/CES n. 10**, de 16 de dezembro de 2004. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências.
- CARNEIRO, J. D. et al. **Proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em Ciências Contábeis**. 2 ed. rev. e atual. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2009.
- CZESNAT, A. O.; CUNHA, J. A. V.; DOMINGUES, M. J. C. S. Análise comparativa entre os currículos dos cursos de Ciências Contábeis das universidades do estado de Santa Catarina listadas pelo MEC e o currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR. **Revista Gestão e Regionalidade**, São Caetano do Sul, v. 25, n. 75, p. 22-30, dez. 2009.
- DUTRA, O. T. **Proposta de uma Matriz Curricular para o Curso de Ciências Contábeis na Grande Florianópolis**. 2003. 153 p. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.
- ERFURTH, A. E.; DOMINGUES, M. J. C. de S. Estrutura curricular do curso de ciências contábeis na universidade de Buenos Aires versus a estrutura curricular proposta pelo ISAR/UNCTAD. In: SEMINÁRIO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS FURB, 2008, Blumenau. **Anais**. Blumenau: PPGCC/FURB, 2008. v. IV. p. 1-15.
- FERREIRA, Aracéli C. S. O ensino da contabilidade: mudanças nos cursos de ciências contábeis. Questão de currículo ou de mentalidade?. **Contabilidade Vista e Revista**, Minas Gerais, v. 4, n. 1, 1992.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo (SP): Atlas, 2010.
- IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; CARVALHO, L. N. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista de Contabilidade & Finanças da USP**, São Paulo, n. 38, 2005.
- LAFFIN, Marcos. Ensino da Contabilidade: componentes e desafios. **Contabilidade Vista & Revista**, Minas Gerais, v. 13, n. 3, p. 9-19, 2002.
-, Marcos. **De Contador a Professor: a trajetória da docência no ensino em contabilidade**. Florianópolis: Imprensa Universitária, 2005.

_____, Marcos. **Contabilidade e Ensino: mediações pedagógicas**. Florianópolis: Núcleo de Publicações do CED/UFSC, 2011.

LEITE, C. E. B. **A evolução das ciências contábeis no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

LESSARD-HÉBERT, M.; GOYETTE, G.; BOUTIN, G. **Investigação qualitativa: Fundamentos e práticas**. Lisboa: Instituto Piaget, 1990.

MAGALHÃES, Francyslene A. C.; ANDRADE, Jesusmar X. A educação contábil no Estado do Piauí diante da proposta de convergência internacional do currículo de contabilidade concebida pela ONU/Unctad/Isar. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 6, São Paulo. **Anais**. São Paulo: USP, 2006.

MARCONI, Marina de Andrade, LAKATOS, Eva Maria. **Fundamento de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo (SP): Atlas, 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓFILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OTT, E.; PIRES, C. B. Estrutura curricular do curso de Ciências Contábeis no Brasil versus estruturas curriculares propostas por organismos internacionais: uma análise comparativa. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 6, n. 1, p. 28-45, mar. 2010.

PELEIAS, I.; BACCI, J. Pequena Cronologia do Desenvolvimento Contábil no Brasil: Os Primeiros Pensadores, a Padronização Contábil e os Congressos Brasileiros de Contabilidade. **Revista Administração On Line**, Vol.5, No.3, p.39-54, 2004.

_____, I. R. **Didática do ensino da contabilidade: aplicável a outros cursos superiores**. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____, I.R.; SILVA, G.P., SEGRETI, J.B. e CHIROTTO, A.R. Evolução do ensino da contabilidade do Brasil: uma análise histórica. **Revista Contabilidade & Finanças USP**, 18:19-32. 2007.

RICARDINO, Álvaro. A metafísica da contabilidade comercial e a história das aulas de comércio. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 1, 2001, São Paulo: **Anais** do seminário. CD-ROM.

RICCIO, Edson Luiz; SAKATA, Marici Cristine G. Evidências da globalização na educação contábil: estudo das grades curriculares dos cursos de graduação em universidades brasileiras e portuguesas. **Revista de Contabilidade & Finanças**, n. 35, p. 35-44, São Paulo, maio/agosto, 2004.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, A. L. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

_____, A. L. **História geral da Contabilidade no Brasil**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2008.

_____, A. L. **A evolução da contabilidade**. São Paulo: IOB, 2009.

SALOMON, Delcio Vieira. **Como fazer uma monografia**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo. **História da Contabilidade: foco nos grandes pensadores**. São Paulo: Atlas, 2008a.

_____, José Luiz dos; _____, Paulo. **História da Contabilidade: foco na evolução das escolas do pensamento contábil**. São Paulo: Atlas, 2008b.

SANTOS, A. C.; DOMINGUES, M. J. C. S.; RIBEIRO, M. J. Um estudo sobre o nível de aderência dos cursos de Ciências Contábeis das instituições paranaenses listadas no MEC, ao currículo mundial. In: Congresso da Anpcont, 5, 2011. **Anais**. Vitória: Anpcont, 2011.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SEGANTINI, G. T.; VIEIRA; E. R. F. C.; MELO, C. L. L.; SILVA, J. D. G. Uma análise comparativa entre os currículos

dos Cursos de Ciências Contábeis nos países do Mercosul com o currículo internacional proposto Pela ONU/ UNCTAD/ISAR. In: **Congresso USP** de Iniciação Científica em Contabilidade, 7, 2010: São Paulo. Anais.. 2010.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da; MARTINS, Wilson Thomé Sardinha. **História do Pensamento Contábil**. Curitiba: Juruá, 2009.

SILVA, Antônio; MOURA, Herval. Retrospectiva Histórica do Ensino Superior de Contabilidade no Brasil. In: Congresso de Contabilidade, IX, 2002. **Anais**. Portugal, 2002.

SOARES, S. V., PAIVA, K. S. E., PFITSCHER, E. D. Formação acadêmica dos pesquisadores em Ciências Contábeis do Brasil: uma análise descritiva em níveis de doutorado, pós-doutorado e livre-docência. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 10, 2010. **Anais**. São Paulo: Êxito Editora, 2010.

_____, S. V. et al. Pesquisa em Contabilidade no Brasil: Evolução da Academia e do Pesquisador entre 1970 e 2010. In: Congresso de Contabilidade e Auditoria, XIII, 2011. **Anais**. Porto: ISCAP, 2011a.

_____, S. V. et al. Estrutura Curricular dos cursos de Ciências Contábeis das Universidades Federais da Região Sul do Brasil. In: Seminários em Administração - SEMEAD, XIV, 2011b. **Anais**. São Paulo: USP, 2011b.

ENDEREÇO DOS AUTORES

Sandro Vieira Soares

Universidade Federal de Santa Catarina
Departamento de Ciências Contábeis
88.040-970 Florianópolis/SC
e-mail: sandrovieirasoares@hotmail.com

Fernando Richartz

Rua Senador Alberto Pasqualine, 34
Estreito
88.090-400 Florianópolis/SC
E-mail: nandorichartz@hotmail.com

Barbara de Lima Voss

Rua Don Wilson Laus schmidt, 338 - apto 01
Córrego Grande
88.036-440 Florianópolis/SC
E-mail: babivoss@yahoo.com.br

Claudio Luiz de Freitas

Rua Douglas Seabra Levier, 61 - apto 303 A
Trindade
88.040-410 Florianópolis/SC
E-mail: clfreitas.sp@gmail.com