Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Paula Cristina Mendes dos Santos Coelho

A criação da Associação dos Técnicos Oficiais de Contas (ATOC) e a oficialização da profissão em Portugal

setembro de 2016

A criação da Associação dos Técnicos Oficiais de Contas (ATOC) e a oficialização da profissão em Portugal

Paula Cristina Mendes dos Santos Coelho

UMinho | 2016

Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Paula Cristina Mendes dos Santos Coelho

A criação da Associação dos Técnicos Oficiais de Contas (ATOC) e a oficialização da profissão em Portugal

Tese de doutoramento em Contabilidade

Trabalho realizado sob a orientação da
Professora Doutora Lúcia Maria Portela Lima Rodrigues

setembro de 2016

DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

Declaro ter atuado com integridade na elaboração da presente tese. Confirmo que em todo o trabalho conducente à sua elaboração não recorri à prática de plágio ou a qualquer forma de falsificação de resultados.

Mais declaro que tomei conhecimento integral do Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

Universidade do Minho, 16 de setembro de 2016

Nome completo: Paula Cristina Mendes dos Santos Coelho

Assinatura: 

AGRADECIMENTOS

Tantos são aqueles a quem é devida uma palavra de sentido agradecimento que se eleva o risco de não conseguir a todos personalizar.

A todos que, portanto, não destacarei individualmente agradeço por tudo o que fizeram ou permitiram que eu fizesse. São de facto inumeráveis as vias de contribuição, direta e indireta, por vezes discretas mas nem por isso menos fundamentais, para a concretização de projetos que, sendo individuais, carecem de larga cooperação e a diversos níveis.

E àqueles que ocuparam posições verdadeiramente ímpares, não posso deixar de distinguir. Por isso:

À minha orientadora, Professora Doutora Lúcia Lima Rodrigues, apresento os mais elevados agradecimentos, pela confiança, pelos ensinamentos, pelo estímulo, pela paciência e, terminando por onde verdadeiramente tudo começou, pela sugestão de tão aprazível tema de investigação.

A todos a quem tive o prazer de entrevistar, agradeço pela cordialidade e colaboração franca. Todos tiveram a boa vontade de me receber e a energia para recordar e transmitir, sem reservas e com riqueza de detalhe, aquela que constitui a verdade decorrente da participação ativa nos processos.

À minha muito querida família, e muito particularmente ao meu marido Fernando e à minha filha Daniela, sempre presentes, agradeço por tudo, em cada momento, em cada lágrima e em cada sorriso. A dívida contraída para convosco é infinita. Obrigada!

RESUMO

A profissionalização das ocupações é um processo empreendido tendo em vista o seu fechamento social e a consequente recolha de vantagens económicas e simbólicas. Aliado àquele objetivo, os contributos mais recentes da sociologia das profissões destacam a importância de se atender ao processo histórico de construção das profissões e à análise do impacto que os diversos atores sociais, em particular o Estado, assumem na respetiva configuração. Por conseguinte, procurando contribuir para o reclamado alargamento do número de estudos dos processos de profissionalização de ocupações concretas, patente quer na literatura internacional quer na nacional, esta investigação tem como objetivo fundamental a análise do processo histórico de profissionalização dos contabilistas portugueses.

Numa análise interpretativa do processo em causa, enquadrada nas metodologias qualitativas da investigação, entrevistas e documentos históricos constituem as fontes de informação adotadas para, em particular, identificar os atores sociais envolvidos no processo, as estratégias por eles adotadas e as causas para um percurso longo e marcado por sucessivos avanços e recuos.

De acordo com a investigação conduzida, a reforma fiscal iniciada em finais da década de 1950 foi determinante para o verdadeiro arranque do processo de profissionalização dos contabilistas portugueses. Desde esse marco foi possível concluir que o regime político ditatorial vigente em Portugal foi, inicialmente, a principal causa da não regulamentação da profissão e, deposto o regime, a luta intraprofissional protagonizada por associações privadas de contabilistas foi a sua causa maior. Posteriormente, num processo particularmente disputado pelas referidas associações e pelo Estado, foi a crescente pressão exercida por essas associações sobre o poder político o fator determinante para a concretização da regulamentação reclamada por décadas.

Sendo incontornável o papel assumido pelo Estado nos projetos de profissionalização das ocupações, esta investigação mostra que o apoio que lhes presta é acima de tudo dependente das condições políticas, económicas e sociais vigentes em cada coordenada espaço temporal.

ABSTRACT

The professionalisation of occupations is a process undertaken to achieve its social closure and, consequently, to obtain economical and symbolical advantages. Combined with this objective, the more recent contributes from the sociology of professions highlight the importance of taking into account the historic process of the building of professions and the analysis of the impact that the various social actors, in particular the State, assume in the respective configuration. Therefore, seeking to contribute to the desired increase in the number of studies on the process of professionalisation of concrete occupations, both in the international and in the national literature, this research has the main objective of analysing the historical process of professionalisation of the Portuguese accountants.

An interpretative analysis of the referred process, within the framework of a qualitative research methodology and resorting to interviews and historical documents as sources of information, is used to, in particular, identify the social actors involved in the process, the strategies they have adopted and the causes for the long journey, marked by successive advances and retreats.

According to the results of our research, the tax reform initiated in the late 1950s was crucial to the true start of the process of professionalisation of the Portuguese accountants. The dictatorial political regime in Portugal was initially the main cause of non-regulation of the profession; with the overthrow of that regime, the struggle within the profession carried out by private associations of accountants was its greater cause. Later on, in a particularly disputed process between those associations and the State, the increasing pressure by those associations on the political power acted as the determining factor for the implementation of the regulation sought for decades.

The State plays an indispensable role in the projects of professionalisation of occupations, but, despite that, this research shows that the support it provides to those projects is mainly dependent on the political, economic and social conditions prevailing at any given time and space.

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS v

RESUMO vii

ABSTRACT ix

ÍNDICE xi

ABREVIATURAS xv

LISTA DE QUADROS E FIGURAS xix

1. INTRODUÇÃO 21

2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO DE ANÁLISE 27

2.1. Antecedentes do estudo das profissões e problemas de significação 29

2.2. Teoria funcionalista 37

2.3. Teoria interacionista 41

2.4. Teorias revisionistas 43

2.4.1. Johnson e o controlo da relação com o cliente 45

2.4.2. Larson e o projeto profissional 48

2.4.3. Freidson e a autonomia profissional 53

2.5. Análise sistémica das profissões 59

2.6. Abordagem comparativa e contributos europeus para a sociologia das profissões 63

2.7. Teses de tendência 76

2.7.1. Declínio profissional 77

2.7.2. Reorganização e consolidação profissional 82

2.8. Profissionalização da contabilidade 89

2.9. Estratégias de profissionalização 96

2.10. Síntese conclusiva 101

3. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DA REGULAÇÃO DA PROFISSÃO CONTABILÍSTICA – REVISÃO DE LITERATURA 105

3.1. A profissão em países anglófonos 107
3.1.1. Reino Unido e República da Irlanda 108
3.1.2. Colónias Britânicas 134
3.1.2.1. Estados Unidos da América 136
3.1.2.2. Canadá 146
3.1.2.3. Austrália 152
3.1.2.4. Nova Zelândia 159
3.1.2.5. África do Sul 163
3.1.2.6. Outras 168
3.2. A profissão em países não anglófonos 194
3.2.1. Itália 195
3.2.2. França 201
3.2.3. Rússia 206
3.2.4. China 210
3.2.5. Brasil 215
3.3. Síntese conclusiva 217
4. METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO 225
4.1. Abordagem metodológica 226
4.2. Instrumentos de recolha de dados 233
4.3. Procedimentos de análise 239
4.4. Procedimentos para a validade e fiabilidade 240
4.5. Síntese conclusiva 243
5. REGULAÇÃO DA PROFISSÃO CONTABILÍSTICA EM PORTUGAL 245
5.1. De 1750 à Implantação da República (1910) 248
5.1.1. Enquadramento político, económico e social 248
5.1.2. Aula do Comércio de Lisboa 251
5.1.3. Tentativa de regulamentação profissional 254
5.1.4. Queda da tentativa de regulamentação profissional 256
5.1.5. Sucessão da Aula do Comércio 260
5.2. Da Implantação da República à aprovação do CCI (1963) 264
5.2.1. Enquadramento político, económico e social 264

5.2.2. Regulamentação de sociedades anónimas e peritos contabilistas 267
5.2.3. Sucessão da Aula do Comércio (continuação) 271
5.2.4. Entidades representativas e ações pró-regulamentação profissional 275
5.2.5. Reforma fiscal de 1958 - 1963 289
5.3. Da entrada em vigor do CCI ao final do regime ditatorial (1974) 292
5.3.1. Enquadramento político, económico e social 292
5.3.2. Código da Contribuição Industrial de 1963 293
5.3.3. Critérios de inscrição como técnicos de contas na DGCI 296
5.3.4. Propostas de regulamentação e movimentos pró-regulamentação 305
5.4. Do início da democracia à reforma fiscal da década de 1980 320
5.4.1. Enquadramento político económico e social 320
5.4.2. Associações profissionais privadas e ações pró-regulamentação 321
5.4.3. Associação empresarial 331
5.4.4. Desenvolvimentos no ensino da contabilidade e na normalização contabilística 332
5.4.5. Atualização dos critérios de inscrição como técnicos de contas na DGCI... 334
5.4.6. Reforma fiscal da segunda metade da década de 1980 338
5.5. Da entrada em vigor da reforma fiscal da década de 1980 à regulamentação oficial da profissão (1995) 340
5.5.1. Código do IRC de 1989 340
5.5.2. Autorização legislativa de 1991 345
5.5.3. Ações anti e pró-regulamentação 346
5.6. Da regulamentação oficial da profissão ao final do século XX 362
5.6.1. Decreto-Lei n.º 265 de 1995 362
5.6.2. Consolidação do projeto profissional 364
5.7. Síntese conclusiva 367
6. CONCLUSÃO 379
ANEXO 1 385
LEGISLAÇÃO 387
BIBLIOGRAFIA 391

ABREVIATURAS

AAEA	*Association of Accountants in East Africa*
AAN	*Association of Accountants in Nigeria*
AAPA	*American Association of Public Accountants*
ABWA	*Association of Accountancy Bodies in West Africa*
ACATT	*Association of Chartered Accountants in Trinidad and Tobago*
ACCA	*Association of Certified and Corporate Accountants* (RU)
ACPA	*Australasian Corporation of Public Accountants*
AG	Assembleia Geral
AIA	*American Institute of Accountants*
AICPA	*American Institute of Certified Public Accountants*
ANAN	*Association of National Accountants of Nigeria*
APC	Associação Portuguesa de Contabilistas
APECA	Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração
APOTEC	Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade
ASCPA	*Australasian Society of Certified Practising Accountants*
ATOC	Associação dos Técnicos Oficiais de Contas
CA	*Chartered Accountant*(*s*)
CACPA	*Chinese Association of Certified Public Auditors*
CCI	Código da Contribuição Industrial
CGA	*Certified General Accountants*
CICA	*Canadian Institute of Chartered Accountants*
CICPA	*Chinese Institute of Certified Public Accountants*
CIMA	*Chartered Institute of Management Accountants* (RU)
CIPFA	*Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (RU)
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CITN	*Chartered Institute of Taxation of Nigeria*
CMA	*Certified Management Accountants*
CNAO	*National Audit Office of the People's Republic of China*
CPA	*Certified Public Accountant*(*s*)

CSA	*Cape Society of Accountants* (África do Sul)
CTC	Câmara dos Técnicos de Contas
CTOC	Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas
DACA	*Dominion Association of Chartered Accountants* (Canadá)
DGCI	Direção Geral das Contribuições e Impostos
DR	Diário da República
EUA	Estados Unidos da América
GEB	*General Examining Board*
GRITOC	Gabinete para a Recuperação da Lei n.º 37/91
IA	*Institute of Accountants* (EUA)
IAAG	*Institute of Accountants and Actuaries in Glasgow*
IAASAR	*Institute of Accountants and Auditors in the South African Republic*
IAB	*Indian Accountancy Board*
IAN	*Institute of Accountants in Natal*
IATOC	Instituto para Apoio a Técnicos Oficiais de Contas
ICAA	*Institute of Chartered Accountants in Australia*
ICAEW	*Institute of Chartered Accountants of England and Wales*
ICAG	*Institute of Chartered Accountants in Ghana*
ICAI	*Institute of Chartered Accountants in Ireland*
ICAIn	*Institute of Chartered Accountants of India*
ICAJ	*Institute of Chartered Accountants of Jamaica*
ICAN	*Institute of Chartered Accountants of Nigeria*
ICAS	*Institute of Chartered Accountants in Scotland*
ICASA	*Institute of Chartered Accountants in South Africa*
ICASL	*Institute of Chartered Accountants of Sierra Leone*
ICATT	*Institute of Chartered Accountants in Trinidad and Tobago*
ICL	Instituto Comercial de Lisboa
ICP	Instituto Comercial do Porto
ICPAK	*Institute of Certified Public Accountants of Kenya*
IFAC	*International Federation of Accountants*
IIAV	*Incorporated Institute of Accountants in Victoria*
IICL	Instituto Industrial e Comercial de Lisboa

IMA	*Institute of Management Accountants* (EUA)
IMTA	*Institute of Municipal Treasurers and Accountants*
ISCEF	Instituto Superior de Ciências Económicas e Financeiras
KASNEB	*Kenya Accountants and Secretaries National Examinations Board*
NSA	*Natal society of Accountants*
NSIA	*Nigeria Society of International Accountants*
NZSA	*New Zealand Society of Accountants*
RAB	*Registration of accountants Board* (Quénia)
RCC	Revista de Contabilidade e Comércio
ROC	Revisor(es) Oficial(ais) de Contas
RU	Reino Unido
SAA	*Society of Accountants and Auditors* (RU)
SAAOFS	*Society of Accountants and Auditors in the Orange Free State*
SAC	*South African Committee*
SACC	*Society of Accountants of the Cape Colony*
SAE	*Society of Accountants in Edinburgh*
SCGLDP	Sindicato dos Contabilistas e Guarda-Livros do Distrito do Porto
SIA	*Scottish Institute of Accountants*
SIAA	*Society of Incorporated Accountants and Auditors* (RU)
SPC	Sociedade Portuguesa de Contabilidade
TOC	Técnico(s) Oficial(ais) de Contas
TSA	*Transvaal Society of Accountants*
T&T	Trinidade e Tobago
TTACCA	*Trinidad and Tobago Association of Certified and Corporate Accountants*

LISTA DE QUADROS E FIGURAS

QUADROS

Quadro 2.1: O termo *profissão*: quatro sentidos = quatro pontos de vista 33
Quadro 3.1: Identificação cronológica das associações de contabilistas formandas no Reino Unido e República da Irlanda 132
Quadro 3.2: Identificação cronológica das associações de contabilidade de âmbito nacional formadas nos EUA 144
Quadro 3.3: Colónias *settler* – ano da independência britânica e da formação da primeira associação nacional..... 219
Quadro 3.4: Colónias *non-settler* – ano da independência britânica e da formação da promeira associação nacional 220
Quadro 4.1: Identificação das entrevisats realizadas..... 236
Quadro 5.1: Comissão nomeada pela Portaria n.º 20691, de 18 de julho de 1964..... 306
Quadro 5.2: Referência de alguns artigos publicados em finais de 1988 e 1989..... 349
Quadro 5.3: Composição das Comissões Instaladora e de Inscrição da ATOC..... 363

FIGURAS

Figura 2.1: Diagrama da tese de Johnson: divisão do trabalho, relações profissionais e poder profissional 46
Figura 2.2: Modelo de profissionalização de Larson 51
Figura 2.3: Modelo de análise de Freidson 54
Figura 2.4: Estratégias, dependências e condições..... 92

1. INTRODUÇÃO

A análise sistemática do fenómeno profissional verifica-se a partir do início da década de 1950 e circunscreve-se numa primeira fase ao mundo anglo-americano (Sciulli, 2005). Não obstante, desde a década de 1930 que os estudos pontualmente realizados assinalam o aparecimento da sociologia das profissões enquanto campo disciplinar (Gonçalves, 2007) e cuja evolução ao longo da segunda metade do século XX se traduziu numa diversidade de abordagens teóricas das quais as suas correntes crítica e histórica são aquelas que têm reunido mais aprovação na explicação da profissionalização da contabilidade.

Por conseguinte, a profissionalização tende a ser interpretada como um projeto de mobilidade coletiva tendo como objetivo o controlo de segmentos de mercado através da construção de monopólios profissionais (Larson, 1977). Isto é, as profissões são entendidas como "grupos de interesses ligados ao sistema de classes da sociedade capitalista" (Rodrigues, 1997, p. 54) que procuram, através de estratégias coletivas de fechamento, alcançar recompensas económicas e simbólicas. Além disso, a imprescindibilidade do aval do Estado para a construção de monopólios profissionais confere aos processos de profissionalização uma dimensão naturalmente política.

A ênfase no coletivo e a busca do suporte legal para a fixação do monopólio profissional fazem emergir uma diversidade de projetos profissionais, tendo por base a variação do grau de mobilidade coletiva e do tipo de Estado em funções (autoritário ou democrático). O objetivo da sociologia das profissões passa a concentrar-se na captação dessa diversidade, atendendo em particular aos processos históricos de construção das profissões e atribuindo uma atenção especial ao papel neles assumido pelo Estado (Burrage et al., 1990). Com a ampliação do número destes estudos pretende especialmente captar-se a singularidade de cada processo, possibilitando uma visão para além da sua "variação histórica maciça" (Collins, 1990b, p. 21).

Neste enquadramento, Portugal apresenta características únicas para o estudo, numa perspetiva histórica, do processo de profissionalização dos atualmente denominados

contabilistas certificados[1]. Primeiro, porque a origem da ocupação é identificada na segunda metade do século XVIII, bem antes do arranque dos primeiros projetos de profissionalização da contabilidade localizados na Escócia a partir de 1853, e, apesar disso, a regulamentação oficial da profissão em Portugal apenas foi alcançada no último lustro do século XX. Segundo, porque no século XX, aquele em que o projeto profissional foi empreendido, Portugal esteve sob domínio de um regime político ditatorial durante quase cinquenta anos, situação que configura um cenário ideal para a análise da relação entre o tipo de regime político vigente (ditatorial ou democrático) e os progressos, ou ausência deles, do processo de profissionalização.

Com a realização deste estudo pretende-se contribuir para a diminuição de uma lacuna existente ao nível do estudo dos processos de profissionalização, reclamada não só a nível internacional (por exemplo, Chua & Poullaos, 1993; Collins, 1990b) como também nacional:

> em Portugal faltam estudos sobre o processo de institucionalização de muitas profissões, (…) faltam estudos sócio-históricos sobre a génese e

[1] Impõe-se esclarecer desde já que, em Portugal, os contabilistas certificados assumiram ao longo dos anos uma diversidade de designações profissionais (ou ocupacionais). Efetivamente, surgiram no século XVIII na qualidade de guarda-livros, formados pela Aula do Comércio onde recebiam, entre outros, ensinamentos de escrituração segundo o método das partidas dobradas, mantendo essa designação ao longo de todo o século XIX. No século XX foram objeto das mais diversas designações, apesar de a maior parte nunca ter sido oficializada. Com efeito, neste período, para além de guarda-livros, surgem designações tais como: contabilista, perito-contabilista, perito guarda-livros (estas três podem encontrar-se, por exemplo, na Lei de 27 de maio de 1911 que visava regulamentar a atividade de perito contabilista), técnico de contas (encontrada, por exemplo, no âmbito da I Semana de Contabilidade realizada entre 16 e 22 de dezembro de 1937 e oficializada pelo Código da Contribuição Industrial (CCI) em 1963), técnico de contabilidade, auditor contabilista, contabilista agregado, contabilista diplomado (estas quatro surgem na proposta de regulamentação da profissão apresentada em 1970 pela comissão nomeada em 1964 para proceder ao estudo da regulamentação da profissão de técnico de contas, qualificação e enquadramento corporativo dos respetivos profissionais), técnico oficial de contas (TOC, instituída através do Decreto-Lei n.º 265, de 17 de outubro de 1995) até à atual designação de contabilistas certificados (esta consagrada pela Lei n.º 139, de 7 de setembro de 2015). Assim sendo, sempre que se fizer uso dos termos "contabilista certificado" ou apenas contabilista (termo genérico e próximo do atualmente vigente) estar-se-á a falar em termos gerais, ou seja, do processo em toda a sua dimensão. À parte desta situação serão adotados os termos oficiais (guarda-livros, técnico de contas e TOC) consoante o período de relato.

> desenvolvimento de instituições de ensino e formação, bem como sobre as organizações profissionais; (…) faltam ainda estudos sobre as estratégias de profissionalização desenvolvidas pelos grupos profissionais. (Rodrigues, 1997, p. 136)

Pretende-se igualmente corresponder à vontade manifestada por muitos dos que protagonizaram o processo de profissionalização em causa em ver desvendada uma história de luta prolongada, intensa e marcada por sucessivos avanços e recuos.

Com efeito, o foco desta investigação é o processo de profissionalização dos contabilistas portugueses, pretendendo-se responder à seguinte questão global: como é que os contabilistas portugueses se profissionalizaram?

Sendo certo que se tratou de um processo longo e dinâmico, trespassado de lutas e negociações entre diversos atores sociais, pretende-se captar a sua complexidade e singularidade respondendo paralelamente e de um modo fundamentado e temporalmente localizado às seguintes questões mais concretas:

1. Quem foram os intervenientes ativos no processo de profissionalização dos contabilistas em Portugal e quais os seus papéis nesse processo?
2. Que motivos conduziram a um hiato de trinta e dois anos entre a promessa assumida pelo poder político de regulamentar a profissão e a sua regulamentação oficial em 1995?
3. Que estratégias foram implementadas pelos contabilistas no sentido de se profissionalizarem?

Assim, equacionado deste modo o objetivo da investigação, encontra-se na sociologia das profissões o enquadramento teórico que permite responder às questões formuladas. Contudo, impõe-se previamente a seleção da abordagem teórica perfilhada porquanto a diferentes abordagens correspondem diferentes lentes de interpretação do fenómeno profissional. Globalmente, é adotada uma abordagem histórica do processo de profissionalização dos contabilistas portugueses procurando acima de tudo identificar os atores sociais envolvidos no processo, as estratégias adotadas e as características da relação que entre eles se estabelece (Burrage et al., 1990).

Dentro desse processo histórico considera-se o modelo de projeto profissional de Larson (1977) como aquele que fornece os critérios de aferição do momento em que os contabilistas portugueses alcançam a profissionalização. Ou seja, neste estudo assume-se

a profissionalização como o processo de mobilidade coletiva que visa transformar uma ocupação em profissão. Também se assume que a ocupação adquire o estatuto de profissão quando alcança, suportada pelo Estado, uma posição de monopólio sobre determinado segmento do mercado de prestação de serviços e simultaneamente adquire poderes amplos de autorregulamentação.

Quanto ao tipo de investigação a efetuar, decorre da natureza das questões de investigação formuladas, a sua essência qualitativa. Além disso, tendo como objetivo a análise em profundidade de um fenómeno social e tomando em consideração o contexto em que se localiza (Baxter & Jack, 2008), esta investigação configura especificamente um estudo de caso (Yin, 2010).

Na investigação de natureza qualitativa procura-se a compreensão dos significados atribuídos pelos sujeitos às suas ações num dado contexto (Fernandes, 2007). O objetivo passa por interpretar em vez de mensurar procurando compreender-se a realidade de acordo com a vivência dos atores que a experienciaram. Por isso, torna-se imperativo o recurso a duas fontes de informação essenciais: 1) entrevistas, realizadas a figuras que assumiram, como característica comum, uma participação significativa no processo de profissionalização dos contabilistas portugueses, e 2) base documental em suporte papel e digital, incluindo: jornais, revistas, legislação, documentos institucionais, debates parlamentares e documentação cedida pelos elementos entrevistados. Neste particular, o recurso a diversas fontes de informação complementares permite proceder à triangulação de dados contribuindo para o aumento da fiabilidade e credibilidade das conclusões produzidas pela investigação.

Relativamente ao período de investigação, este decorre naturalmente e de forma não rígida dos objetivos da investigação proposta. Assim, ao realizar-se uma análise histórica do processo dinâmico de profissionalização dos contabilistas nacionais, parte-se da identificação do grupo ocupacional de que os atuais contabilistas certificados descendem, obrigando a recuar ao século XVIII mais concretamente à década de 1750, período em que se localiza o início da formação dos guarda-livros pela Aula do Comércio. Por outro lado, a consideração dos pressupostos assumidos quanto aos critérios de aferição do êxito do processo de profissionalização, nomeadamente o alcance por parte do grupo de uma posição de monopólio no mercado e de poderes de autorregulamentação, obriga a que o período de investigação se prolongue até ao final do século XX. Nesta fase,

os então denominados TOC dispõem já de uma associação de inscrição obrigatória dotada de amplos poderes de autorregulamentação, a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC), constituída em novembro de 1999 e sucessora da ATOC previamente criada em outubro de 1995. Desde a formação da ATOC, apenas os profissionais inscritos podem usar o título profissional de TOC e apenas eles podem desempenhar as funções que lhes estão legalmente reservadas. Também em novembro de 1999 foi aprovado por referendo o primeiro código deontológico da profissão (Eurocontas, 1999, n.º 52, p. 40). Ou seja, apenas no final do século XX os contabilistas portugueses passam a representar uma profissão de acordo com a aceção implícita nesta investigação.

Para além dos contributos já referidos, pretende-se também o alargamento da teoria da sociologia das profissões, não só através do contributo imediato desta investigação mas também por estabelecimento de comparação entre o projeto de profissionalização analisado e os apresentados em sede de revisão de literatura. Deste modo, procura aferir-se em que medida o regime político vigente em cada momento influi na mobilidade coletiva dos grupos ocupacionais; que fatores condicionam o êxito ou fracasso das estratégias de profissionalização adotadas; em que medida a presença de elementos das associações profissionais nos órgãos de decisão política é determinante no rumo dos projetos de profissionalização; e qual a importância do conhecimento profissional no âmbito desses projetos.

Esta tese apresenta seis capítulos. Para além deste capítulo introdutório, no segundo capítulo procede-se à tentativa de clarificação dos conceitos de profissão e profissionalização e à apresentação das diversas propostas de abordagem ao fenómeno profissional que ao longo do tempo se foram encadeando no âmbito da sociologia das profissões. Neste se incluem aquelas que procuram perspetivar o futuro dos grupos profissionais. Procede-se ainda à identificação de casos concretos de adoção dos modelos teóricos da sociologia das profissões ao estudo da profissionalização da contabilidade. Por fim são listadas as estratégias de profissionalização normalmente acionadas nestes processos.

No terceiro capítulo é feita a revisão dos processos de profissionalização dos contabilistas em diferentes países. Para tal, parte-se do modelo pioneiro de profissionalização protagonizado pelos contabilistas escoceses, passando por Inglaterra e suas colónias, e termina-se no âmbito dos países não anglófonos. Para cada caso,

procurou-se inicialmente apresentar os incentivos que levaram os contabilistas a constituir associações e, adicionalmente, explicar o "aparente" sucesso na obtenção de fechamento sobre determinadas áreas no mercado de prestação de serviços (West, 1996, p. 84).

No quarto capítulo é descrita a metodologia de investigação adotada, procurando-se: clarificar a abordagem metodológica seguida; apresentar os instrumentos de recolha de informação adotados; identificar os procedimentos de análise da informação recolhida; e detalhar os procedimentos implementados para acréscimo da validade e da fiabilidade das conclusões produzidas.

No quinto capítulo é, então, detalhado o processo de profissionalização dos contabilistas portugueses, com vista a responder às perguntas de investigação. Adotou-se uma estrutura de apresentação que valoriza simultaneamente os marcos políticos e os acontecimentos económico-fiscais relevantes e situados no período de investigação definido. Procurou-se identificar todos os fatores que contribuíram para o desenrolar do processo, nomeadamente, os seus protagonistas e as estratégias decisivas para a oficialização da profissão através do Decreto-Lei n.º 265, de 17 de outubro de 1995.

Por fim, no sexto capítulo, são sinteticamente apresentadas as conclusões finais desta investigação e, para além destas, os contributos alcançados para a teoria da sociologia das profissões, as limitações reconhecidas ao estudo conduzido bem como uma proposta que aponta para linhas de investigação futura.

2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO DE ANÁLISE

No dia a dia somos confrontados com inúmeras situações em que nos questionam sobre a profissão que desempenhamos bem como a dos nossos pais. Em muitos documentos que preenchemos tal solicitação surge a par da indicação, entre outros, do nome, sexo, data de nascimento, morada e um contacto telefónico. As respostas podem, naturalmente, revestir-se de maior ou menor assertividade sendo certo que o reportório disponível é amplamente diversificado, incluindo: médico/a, advogado/a, engenheiro/a, professor/a, mas também agricultor/a, carpinteiro/a, doméstico/a e, no limite, desempregado/a.

Uma rápida reflexão sobre os aludidos exemplos é suficiente para despontar a dúvida sobre o que é, de facto, uma profissão. Tratar-se-á da substantivação daquilo que se pratica no quotidiano podendo tal significar inclusivamente, no caso do/a desempregado/a, a identificação da inexistência transitória de qualquer prática ocupacional? Existirá um conceito de profissão acabado e transversal a todos os contextos histórico-culturais? Existirá uma invariável sequência de etapas a percorrer por qualquer ocupação que procura aceder ao estatuto de "verdadeira" profissão? É na tentativa de apresentar resposta para estas e outras questões relacionadas que o presente capítulo se estrutura em dez secções.

Na primeira, é abordada a evolução do estudo das profissões no âmbito da sociologia, concluindo-se que aquelas não constituem à partida uma área de investigação com tradição no seu domínio. Com efeito, somente a partir da década de 1950 a sociologia das profissões foi instituída como "subdomínio" da sociologia o que ocorre na sequência da iniciação do estudo do fenómeno profissional de uma forma sistemática (Rodrigues, 1997). Entretanto, em Portugal, o manual *Sociologia das Profissões* de Maria de Lurdes Rodrigues, datado de 1997, constitui a primeira obra de referência teórica em sentido estrito editado na língua portuguesa (Rodrigues, 1997). São também apresentados os conceitos genéricos para os vocábulos que constituem a essência do capítulo, concretamente para os termos *profissão e profissionalização*, procurando-se identificar as mutações espácio-temporais ocorridas. Tais conceitos são essenciais para a perceção da existência de duas realidades bem distintas, em termos da própria origem da sociologia

das profissões e do seu amadurecimento, entre os blocos anglo-saxónico e da Europa continental.

Nas três secções seguintes expõem-se, em separado, três teorias sociológicas relacionadas com o estudo das profissões, identificando-se os respetivos contributos para a evolução do estudo das profissões, os principais autores tributários de cada teoria e proporcionando-se um aprofundamento dos conceitos apresentados na secção anterior confinado à matriz de cada abordagem sociológica.

Na quinta secção apresenta-se o contributo da teoria sistémica para o estudo das profissões, cuja principal preocupação consiste em reunir numa proposta global vários aspetos dispersos nas anteriores propostas de abordagem. As profissões são, neste âmbito, entendidas como realidades sociais inseridas num sistema interdependente no qual lutam por conquistar a exclusividade para a prestação de determinado tipo de serviços.

Na sexta secção destaca-se o contributo europeu para a sociologia das profissões, nomeadamente o recurso à análise histórica e comparativa dos grupos ocupacionais como meio para compreender e explicar as profissões e o respetivo processo de profissionalização, com vantagens relativamente ao estudo isolado de cada grupo.

Atenta a dinâmica das profissões, apresentam-se, na sétima secção, as perspetivas de evolução das profissões em termos de autonomia, poder e prestígio. Constata-se a existência de duas propostas de evolução alternativas, uma apontando para o declínio e futuro desaparecimento das profissões e outra para a sua crescente radicação nas sociedades de prestação de serviços, bastando para tal a flexibilidade necessária para operar as adaptações que a transformação da estrutura societária impõe.

Na oitava secção identificam-se, em primeiro lugar, estudos empíricos conduzidos no âmbito da contabilidade com recurso explícito a determinada abordagem sociológica do fenómeno profissional e, em segundo lugar, expõe-se um modelo teórico específico para o estudo da profissão contabilística centrado na ação das associações de profissionais de contabilidade, tendo em vista a adoção das estratégias adequadas à gestão das relações de dependência face ao trabalho, ao mercado e ao Estado, com o propósito de reunir as condições indispensáveis ao profissionalismo.

Na nona secção sintetizam-se as estratégias adotadas pelos grupos ocupacionais na trajetória percorrida tendo em vista a obtenção do estatuto profissional.

Finalmente, na décima e última secção deste capítulo, procede-se à sua síntese conclusiva.

2.1. Antecedentes do estudo das profissões e problemas de significação

Historicamente, o estudo específico das profissões, em geral, foi desprezado pela teoria e pesquisa sociológica, situação para a qual Burrage (1990a) apresenta duas justificações essenciais. A primeira prende-se com o papel marginal que dois dos fundadores da sociologia, Karl Marx e Max Weber, terão atribuído às profissões, sendo essa posição mantida pelos seus seguidores. Ainda segundo Burrage (1990a), Karl Marx considerava as profissões não significativamente participativas no conflito de classes da sociedade capitalista e, portanto, não eram objeto específico da sua reflexão, amplamente centrada no combate das desigualdades sociais. Por outro lado, Max Weber, autor da teoria da burocracia, considerava as profissões não distinguíveis dos outros grupos ocupacionais não assumindo qualquer centralidade nas discussões sobre relações de trabalho nas sociedades modernas assentes em princípios de hierarquia e de autoridade de comando.

A segunda justificação apresentada consiste na falta de correspondência entre profissões e formações sociais universais, tendo-se iniciado e mantido o seu estudo, por um longo período, como um tema exclusivo do mundo anglo-saxónico e em particular do Reino Unido e, principalmente, dos Estados Unidos da América (EUA). Efetivamente, a obra dos britânicos Carr-Saunders e Wilson, datada de 1933, é apontada como o "marco fundador da abordagem sociológica das profissões" (Gonçalves, 2007, p. 178) que, não obstante, nos quarenta anos seguintes veio a prosperar sobretudo entre os historiadores e sociólogos anglo-americanos[2] (Sciulli, 2005).

[2] Embora se considere que a sociologia das profissões surgiu no Reino Unido, materializada na obra de Carr-Saunders e Wilson, o tema veio a acolher muito mais interesse nos EUA (Rueschemeyer, 1983; Crompton, 1990; Sciulli, 2005), razão pela qual se verifica alguma falta de uniformidade entre autores na medida em que uns se referem às profissões anglo-saxónicas e outros optam por referir-se, mais restritamente, às profissões anglo-americanas. Independentemente da opção, estão em causa realidades comparáveis.

Desde então, década de 1930, é possível identificar etapas, "com fronteiras temporais não traçadas em definitivo" (Gonçalves, 2007, p. 178), a que correspondem marcos teórico-metodológicos de análise do fenómeno profissional progressivamente mais abrangentes e complexos, só assim tornando possível o acompanhamento da análise dos processos de emergência das novas ocupações e da reconstrução das existentes à medida que a sociedade onde se inserem está em permanente e acelerada transformação. Será a análise de cada um desses marcos teóricos o objeto de estudo das secções seguintes. Previamente, procede-se à identificação das respetivas fronteiras temporais tendo por base o relatório de Gonçalves (2007).

Assim, a primeira etapa de relevo está compreendida entre a década de 1930 e a de 1960 onde coexistiram duas abordagens teórico-metodológicas denominadas de funcionalista (essencialista ou taxinómica) e interacionista que, pese embora tenham coabitado em termos temporais, são abordadas neste capítulo em secções separadas. Entre elas assume particular destaque a teoria funcionalista desenvolvida com maior enfâse nas décadas de 1950 e 1960, tendo, por isso e posteriormente, Collins (1990b, p. 11) denominado o intervalo compreendido entre as décadas de 1930 e o início da de 1950 de "período preliminar" relativamente às décadas seguintes nas quais se sedimentou o estudo das profissões.

A segunda etapa circunscreve-se a meados da década de 1960 e finais da de 1970 e caracteriza-se pelo movimento de crítica às teorias anteriores, nomeadamente à teoria funcionalista, e de diversidade da ênfase em aspetos particulares do fenómeno profissional com destaque para o poder que lhes é intrínseco, sendo, por isso, as plurais teorias então emergentes denominadas de críticas, revisionistas ou do poder. Não obstante, surgem paralelamente na década de 1970 os primeiros alertas para a perda de poder e prestígio por parte das profissões devido ao enquadramento dos profissionais numa sociedade progressivamente burocrática e composta por clientes sucessivamente mais sofisticados e exigentes. Esta hipótese de declínio das profissões, que como veremos nunca se concretizou, será abordada no âmbito das teses de tendência relativamente ao desenvolvimento futuro das profissões.

A terceira etapa relevante corresponde à década de 1980 na qual pontifica a tentativa de conciliação das teorias anteriores e correspondente integração numa análise sistémica das profissões apresentada por Abbott (1988).

Finalmente, Gonçalves (2007, p. 178) identifica a quarta etapa, em marcha desde a década de 1990, com características teórico-metodológicas específicas, e por conseguinte distinta das anteriores, onde relevam "a abordagem comparativa dos fenómenos profissionais", o "incremento da produção sociológica na Europa continental" e "a emergência de novas problemáticas teóricas".

Relativamente ao desenvolvimento mais tardio de uma sociologia das profissões na Europa continental, Gonçalves (2007, pp. 187-188) sintetiza da seguinte forma os fatores que para tal terão contribuído:

> Em primeiro lugar, a contestação generalizada às teses funcionalistas pelos sociólogos europeus conduziu-os consequentemente a um afastamento da análise sociológica das profissões onde as mesmas eram predominantes. Em segundo, a hegemonia das investigações sobre a classe operária e o trabalho industrial em geral, em que pontificava o quadro teórico marxista, impossibilitou a emergência de outros temas sobre o mundo do trabalho, entre eles os dos grupos profissionais não ligados à indústria. Em terceiro, os obstáculos à transposição do quadro teórico funcionalista para os contextos nacionais da Europa continental.

Para além destes fatores, também o facto de ser concedido pouco relevo ao papel do Estado no âmbito do estudo das profissões anglo-americanas conduziu a que os autores europeus atribuíssem pouca importância à literatura norte-americana "uma vez que aqui o Estado jogou um largo papel na vida das profissões, como na de todas as outras ocupações" (Rodrigues, 1997, p. 123).

Quanto aos obstáculos à transposição do quadro teórico funcionalista de matriz anglo-saxónica para os contextos nacionais da Europa continental, assume destaque a dificuldade sentida no âmbito das línguas de origem latina para desenvolver um termo

sinónimo ou equivalente ao termo inglês *profession*[3] o que, segundo Sciulli (2005), nunca se alcançou[4].

Na verdade, "se na tradição europeia o termo *profissão* pode ser equivalente a ofício e pode designar qualquer ocupação, na tradição inglesa o termo *professional* é aplicado apenas a trabalhadores que possuem um nível elevado de qualificação, o que na prática significa apenas a diplomados do ensino superior" (Rodrigues, 1997, p. 36). Assim sendo, se "o termo 'profissão' pode ser usado de modos bastante diferentes na linguagem do dia a dia" (Selander, 1990, p. 139), podendo significar desde ocupação em geral a ocupação com acesso restrito a trabalhadores com determinadas credenciais, a procura de uma definição conduz-nos a uma multiplicidade de conceitos muitas vezes interdependentes.

Bem elucidativa da polissemia do termo *profissão* vigente nos países da Europa continental é a síntese que Dubar e Tripier (1998, pp. 11-12) apresentam, baseada na

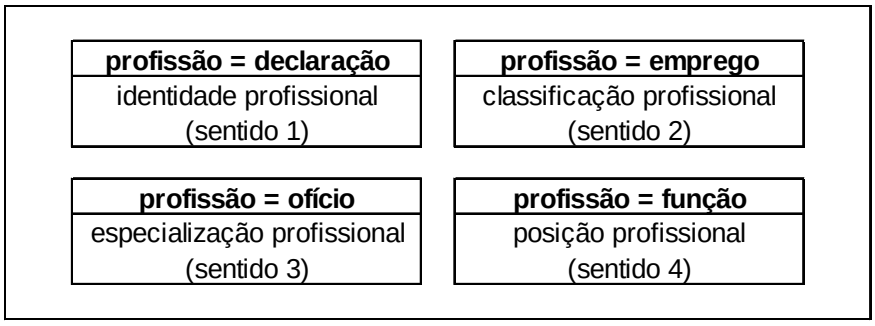
---

[3] Freidson (1986) procede à apresentação da evolução histórica do termo *profession* dando conta de que o seu significado primitivo é o de declaração, confissão ou expressão de intenções, originário do século XII, e estreitamente relacionado, em sentido religioso, com a consagração de votos dos membros do Clero a quem competia a formação da universidade medieval. Ainda no século XII seria possível atribuir-lhe um sentido diverso e associado em exclusivo às ocupações instruídas no seio da universidade medieval incluindo, portanto, a teologia, a medicina, o direito e, menos inequivocamente, o serviço militar. Contudo, durante o século XVI, o termo *profession* ter-se-á generalizado como indicativo de toda e qualquer ocupação, ou seja, por esta altura o termo podia ser usado em referência a um conjunto muito restrito de ocupações (abarcando, neste sentido, 3 ocupações ou 4, no máximo) ou exatamente ao oposto. Já durante o século XIX, o termo ter-se-á associado a um conjunto de novas ou remodeladas ocupações, exclusivas e de prestígio, que surgiram em simultâneo com o aparecimento da figura do investigador universitário em dedicação exclusiva. "Na verdade, o período durante o qual se desenvolveu a formação especializada que começou a substituir a educação superior 'liberal' quer na América quer em Inglaterra ficou marcado por esta viragem semântica" (Freidson, 1986, p. 23). Desde então o termo terá estabilizado no contexto anglo-saxónico.

[4] Este aspeto apresenta-se de facto relevante já que, como se verá, a teoria funcionalista da abordagem sociológica das profissões parte do pressuposto de que se sabe o que é uma *profession*, caracterizada à luz do modelo profissional-liberal anglo-saxónico e, portanto, sem correspondência europeia. Torstendahl (2005, p. 948) reporta esta evidência referindo-se à ausência, em alguns países, de uma "definição doméstica" de profissão.

reflexão sobre a realidade francesa[5], e que aponta para quatro "universos de significação" complementares, em que *profissão*: 1) pode ser "qualquer coisa que se enuncia publicamente e que está ligada a crenças político-religiosas" (neste sentido: profissão = declaração); 2) pode significar a ocupação desenvolvida como forma de "ganhar a vida", ou seja, será qualquer ocupação remunerada de tal modo que assegure a subsistência através do rendimento que proporciona (neste sentido: profissão = emprego); 3) pode entender-se como um "grupo de pessoas que exercem o mesmo ofício" e partilham uma identidade profissional, ou seja, andará próximo do conceito de "corporação ou grupo profissional" (neste sentido: profissão = ofício); e 4) pode entender-se como "função ou posição profissional devidamente identificada num organigrama" (neste caso: profissão = função). O quadro seguinte sumaria as referidas interpretações do termo *profissão*.

Quadro 2.1: O termo *profissão*: quatro sentidos = quatro pontos de vista



Fonte: Dubar & Tripier (1998, p. 12)

Naturalmente, concluem os autores, são pontos de vista que "dependem dos sistemas de referência que escolhermos", dos "modos de classificação" em cada contexto, "mas também das valorizações afetivas de cada um". Além disso, "nem todos os pontos de vista são necessariamente possíveis relativamente a todas as atividades de trabalho" (Dubar & Tripier, 1998, p. 13) que integram a definição de profissão na linguagem comum.

[5] Esta mesma realidade será transversal aos países de raízes linguísticas comuns (origem latina) entre os quais Portugal se inclui.

Ao nível dos recursos nacionais, à falta de "uma definição legal, administrativa, técnico-científica ou social que, inequivocamente, delimite o campo das profissões"[6], Freire (2004, p. 6), por ocasião de um estudo sobre as associações profissionais em Portugal, avança com a identificação de quatro tópicos, correspondentes a quatro características das profissões, que os vários autores envolvidos no projeto tomam como base para os estudos que desenvolvem:

> - nível de qualificação média ou superior, assente em formação inicial correspondente ou em qualificações informais de longa aprendizagem;
> - diferenciação e especificidade técnica ou científica permitindo algum grau de autonomia profissional e responsabilidades de enquadramento ou coordenação de atividades no domínio em causa;
> - autoidentidade social mínima do grupo em questão;
> - reconhecimento formal pelas entidades públicas administrativas, pelo mercado ou pela prática social.

Em sentido oposto, em Inglaterra e nos EUA, bem como noutros países anglo-saxónicos, a própria legislação identifica um conjunto de atividades que correspondem a *professions*, cujos membros são dotados de direitos específicos, tais como o de se constituírem em associação autónoma e reconhecida, a proibição do exercício da atividade por parte daqueles que não são seus membros e a organização da formação. Por exclusão, as outras atividades são denominadas *occupations* e os seus membros apenas têm o direito de se sindicalizar[7] (Dubar & Tripier, 1998).

Porém, tal não significa que exista consenso absoluto relativamente à identificação das atividades que constituem *professions* mesmo dentro do universo anglo-saxónico, persistindo situações em que uma atividade é considerada uma *profession* em Inglaterra e não o é nos EUA (parteiro/a, por exemplo)[8], em que foi reconhecida como *profession* em Inglaterra muito antes de o ser nos EUA (prática contabilística, por exemplo) e ainda

---

[6] No marco concetual da Classificação Nacional de Profissões pode apenas ler-se que uma profissão é caracterizada, "em sentido lato, por um conjunto de postos de trabalho aparentados em tarefas e exigências" (http://www.iefp.pt/formacao/CNP/Paginas/CNP.aspx, acedido em 11 de fevereiro de 2013).

[7] Por norma as práticas de sindicalização são adotadas por trabalhadores que realizam trabalho manual, adotando os restantes, principalmente, práticas de profissionalização (Haug & Sussman, 1971)

[8] Os exemplos citados devem ser interpretados tendo em consideração o período em que foram apresentados e não a atualidade.

em que uma atividade foi considerada *profession* em determinado período e depois deixou de o ser (radioestesistas[9] nos EUA, por exemplo) (Dubar & Tripier, 1998).

Tradicionalmente, a unanimidade entre a língua inglesa e a língua latina pode apenas encontrar-se ao nível da distinção entre o *professional* e o *amateur*, contrapondo aqueles que desenvolvem com regularidade determinado trabalho com objetivos de ganhar a vida com aqueles que desenvolvem esse trabalho por outras recompensas e, muito frequentemente, com irregularidade, tratando-se nestes termos de uma distinção universal (Freidson, 1986).

Consequentemente, perante a diversidade de conotações e denotações, as desordens e contradições são mais que muitas, de tal modo que a confusão não se limita ao cidadão comum mas estende-se, no plano teórico, aos investigadores no seio dos quais as "controvérsias sobre as *professions* e o *professionalism* resultam mais da disparidade de ênfases em determinadas denotações e conotações do que de autênticos factos, da inferência lógica ou de preocupações analíticas" (Freidson, 1986, p. 27).

Todavia, a profissionalização é, sem dúvida, uma "tendência da sociedade moderna – a aspiração dos grupos ocupacionais em obter controlo sobre certas áreas de conhecimento (diplomas, credenciais, entre outros) e trabalho (legitimação) assim como estatuto social" (Selander, 1990, p. 143). Por isso se compreende que a difusão de profissões seja característica das sociedades capitalistas, nas quais a proliferação do mercado de serviços, a generalização do acesso ao ensino e consequente qualificação dos recursos atestada por títulos, a dinâmica das sociedades e o progresso tecnológico abrem caminho à especialização e à propagação de rótulos, que cada subgrupo reclama possuir como garantia de um mercado que lhe pertence em consequência do saber focalizado nessa área do conhecimento.

Digamos que muitas tarefas, contemporaneamente desempenhadas pelos ditos "profissionais", não são propriamente uma ocupação atual, mas só ficaram adstritas a um mercado de prestadores de serviços, claramente identificado, após condução, com sucesso, de um processo de profissionalização.

---

[9] *Que ou quem se interessa pela radiestesia* (http://www.priberam.pt/DLPO/radiestesista, acedido em 11 de fevereiro de 2013), sendo esta a *faculdade de perceber ou de ser sensível a radiações emitidas por diferentes corpos* (http://www.priberam.pt/DLPO/radioestesia, acedido em 11 de fevereiro de 2013).

Também no domínio da contabilidade esta descrição é relevante, pois a prática contabilística é milenar. A contabilidade enquanto prática institucional e social remonta aos primórdios da civilização surgindo "como necessidade imperiosa de se criar um conjunto de processos práticos destinados a suprir a memória dos mercadores a partir do momento em que ela se mostrou incapaz de fixar e de reproduzir com absoluta fidelidade, em qualquer momento, as quantidades e valores das mercadorias por eles vendidas a crédito" (Amorim, 1968, p.9). Assim, se nos primórdios os registos das operações comerciais eram tarefa a cargo do próprio mercador e só a este diziam respeito, atualmente estas funções são reservadas aos profissionais de uma classe a quem incumbe prestar informação útil a um vasto leque de utentes.

Verifica-se, de facto, na literatura, o reconhecimento efetivo da contabilidade como uma vocação altamente profissionalizada na medida em que os contabilistas são recetores dos privilégios convencionalmente associados com o estatuto profissional, tais como o monopólio[10], a autorregulação[11] e a elevada posição social (Child & Fulk, 1982; West, 1996; Evetts, 2003a).

Face ao exposto, pode sintetizar-se que uma *profissão* se alicerça em conhecimentos especializados e reconhecidos pela envolvente, que, ao atribuir-lhe esse reconhecimento, recorre aos seus serviços para satisfação das suas necessidades, sendo a *profissionalização* o processo de delimitação e apropriação de um espaço no mercado de serviços, com todas as recompensas associadas.

[10] Direito exclusivo, detido pelos membros de um grupo ocupacional, de executar determinado tipo de trabalho (Rothman, 1984).

[11] A autorregulação consiste na "capacidade global da profissão em controlar o acesso à respetiva atividade, as condições do seu exercício e o poder dos profissionais" (Gonçalves, 2006a, pp. 16-17) e é formalizada por intermédio de um código de ética, cujo objetivo é persuadir o grupo profissional a agir em conformidade com os padrões instituídos coletivamente e sancionar os comportamentos desconformes (Pereira-Neto, 1995). Para o exercício destas competências as profissões são investidas de poderes públicos administrativamente delegados (Gonçalves, 2006a). Ainda, a eficácia desta forma de regulação tem implícita a importância da confiança entre os profissionais e os seus clientes e o Estado (Evetts, 2002).

De facto, os conceitos recorrentes[12] ora enfatizam as características das profissões, o que corresponde a uma abordagem das profissões na ótica funcionalista, ora destacam o processo que levou a que uma ocupação alcançasse o estatuto de profissão, perspetiva assente na análise dos processos/interações desenvolvidos tendo em vista o resultado final (profissionalização), ora se debruçam sobre o estudo do poder das profissões enquanto construções sociais que visam alcançar recompensas associadas a situações de controlo económico, político e social, encontrando-se este último aspeto já no âmbito das teorias críticas e sistémica que surgiram como alternativas às perspetivas funcionalista e interacionista. Segue-se precisamente a apresentação de cada uma destas teorias.

2.2. Teoria funcionalista

No domínio da sociologia das profissões, a *teoria funcionalista*, dominante até finais da década de 1960, apresenta-se como a primeira tentativa de abordagem do fenómeno profissional, a que invariavelmente surgem associados os contributos essenciais de Carr-Saunders e Wilson (1933, 1934) e Parsons (1939), citados por Rodrigues (1997) e Macdonald (1995).

Dois aspetos fundamentais sobressaem desta teoria. Em primeiro lugar, a preocupação focalizada na definição de profissão recorrendo à listagem dos seus atributos, características ou traços distintivos face às restantes ocupações. Em segundo lugar, "a defesa do profissionalismo, na qualidade de sistema de valores, como fundamental para o funcionamento da sociedade capitalista" (Gonçalves, 2007, p. 179) do qual decorre a atribuição de um papel regulador da sociedade ao fenómeno profissional.

No que respeita à procura de um conceito de profissão tendo por base a identificação das suas características essenciais, numa lógica de modelo, cumpre destacar a hegemonia sistematicamente atribuída às profissões médica e legal, frequentemente citadas como

[12] Perante a diversidade de definições de *profession* dispersas na literatura, Goode (1961, p. 307) conclui que "embora variem, essas definições não se contradizem". Deste modo, pode concluir-se que tais variações não revelam divergências de base mas antes resultam da ênfase em aspetos diversos do fenómeno profissional.

profissões “verdadeiras”, “estabelecidas” e até mesmo “antigas”, e de entre as quais sobressaem a motivação altruística e o ideal de serviço à comunidade, decorrentes de uma natural vocação individual. Assim sendo, uma *ocupação* seria uma *profissão* se e quando as características inerentes ao seu modo de funcionamento e organização se aproximassem do modelo “ideal” previamente definido por referência ao estereótipo comummente aceite (medicina ou direito)[13].

Em linha com o pensamento exposto, Carr-Saunders e Wilson, “cuja preocupação principal foi identificar os atributos que permitiam distinguir as profissões, tomadas como factos naturais, do conjunto das ocupações”, referem que “uma profissão emerge quando um número definido de pessoas começa a praticar uma técnica fundada sobre uma formação especializada, dando resposta a necessidades sociais” (Rodrigues, 1997, pp. 7-8).

Sucederam-se inúmeros autores que procuraram identificar o conjunto de características que permitisse isolar as profissões das restantes ocupações (Greenwood, 1957; Goode, 1957; Barber, 1963; e Millerson, 1964, apenas para referir os mais citados). Uns mais detalhados, outros mais concisos, sem reunirem consenso absoluto mas convergindo em requisitos essenciais indispensáveis à instituição de uma qualquer profissão, que Rodrigues (1997, p.8) sintetiza da seguinte forma:

> (i) uma especialização de serviços, permitindo a crescente satisfação de uma clientela; (ii) a criação de associações profissionais, obtendo para os seus membros a proteção exclusiva dos clientes e empregadores requerendo tais serviços, isto é, estabelecendo uma linha de demarcação entre pessoas qualificadas e não qualificadas, fixando códigos de conduta e de ética para os qualificados; (iii) o estabelecimento de uma formação específica fundada sobre um corpo sistemático de teorias, permitindo a aquisição de uma cultura profissional.

Consequentemente, identificadas as características definidoras de uma profissão, seria possível classificar qualquer grupo ocupacional por verificação da medida em que tais características eram observáveis, concluindo-se por essa via pelo maior ou menor profissionalismo do grupo. Tal estratégia de observação das diversas realidades

[13] Toren (1975) refere que nenhum conjunto concreto de características representativas do “tipo ideal” de profissão terá, enquanto tal, correspondência empírica exata.

ocupacionais levou alguns autores a proporem novas classificações para os grupos ocupacionais, nomeadamente as de "semiprofissão", "quase profissão" e mesmo "não profissão" (Rodrigues, 1997; Macdonald, 1995) e, portanto, o profissionalismo passou a ser uma questão de grau, de maior ou menor conformidade com os critérios pré-estabelecidos.

Retomemos agora o papel regulador da estabilidade social atribuído pela teoria funcionalista às profissões e que, na verdade, tem raízes na ênfase que Émile Durkheim colocou na ética profissional dos grupos ocupacionais, enquanto representantes morais da moderna sociedade, a quem caberia estabelecer a ligação entre os indivíduos e o Estado (Macdonald, 1995). De facto, foi originalmente Durkheim quem, ao constatar que a industrialização estaria a provocar o desaparecimento dos grupos intermediários entre o indivíduo e o Estado, com o consequente enfraquecimento progressivo da "consciência das normas e dos laços sociais", propôs que os grupos profissionais chamassem a si mesmos esse papel, salvando a sociedade "da miséria operária, dos conflitos sociais e do individualismo destrutor" (Dubar & Tripier, 1998, p. 70). Como forma de ultrapassar tal estado "crónico", apelou à restauração[14] dos grupos profissionais a quem caberia precisamente lutar contra as consequências nefastas do avanço das sociedades industriais (Macdonald, 1995).

> Os grupos permanentes, aqueles a que o indivíduo dedica toda a sua vida, aqueles com os quais tem a maior ligação, são os grupos profissionais. Por isso parece, de facto, que podem ser chamados a constituir a base da nossa representação política bem como a nossa estrutura social no futuro. (Durkheim, 1957[15], citado por West, 2003, p. 15)

[14] A restauração das profissões, segundo Durkheim, consistia numa adaptação do modelo ancião de "corporação à francesa" à nova realidade social decorrente da industrialização mas que assegurasse o mesmo efeito prático, ou seja, a "interiorização de um «conjunto de crenças e sentimentos comuns»" (Dubar & Tripier, 1998, p. 72), situados no plano moral e capazes de conter egoísmos individuais, desenvolver a solidariedade e impedir o triunfo da lei do mais forte (Dubar & Tripier, 1998).

[15] O ano de 1957 corresponde à data da primeira publicação em inglês do manual *Professional Ethics and Civil Morals* de Émile Durkheim, resultante de uma série de palestras originalmente apresentadas em finais do século XIX (West, 2003).

À época da origem do funcionalismo, são precisamente Carr-Saunders e Wilson (1933) e Parsons (1939), citados por Rodrigues (1997), quem recupera o pensamento de Durkheim ao reafirmarem o caráter estável e desejavelmente regulador das profissões numa sociedade contemporânea ameaçada pelo avanço desenfreado do capitalismo.

Com efeito, Carr-Saunders e Wilson sublinham precisamente o caráter estável das profissões ao referirem que as mesmas:

> herdam, preservam e transmitem uma tradição… criam modos de vida, hábitos de pensamento e padrões de julgamento que as tornam centros de resistência para vencer as forças que ameaçam a sua evolução calma e firme… A família, a igreja e as universidades, algumas associações de intelectuais, e além destes as verdadeiras profissões, permanecem como pedras contra as quais as ondas batem mas em vão. (Macdonald, 1995, p. 2)

Complementarmente, Parsons destaca a função reguladora das profissões ao afirmar que "o complexo profissional (…) já se tornou a componente singular mais importante na estrutura das sociedades modernas", nas quais constituem um elemento essencial de controlo social (Burrage, 1990a, p.4). "A posse de conhecimentos científicos e técnicos e o ideal de serviço à coletividade são consideradas como as principais fontes de legitimidade social das profissões e uma garantia da sua imprescindibilidade funcional para as sociedades" (Gonçalves, 2007, p. 179).

Além disso, Parsons procurou demonstrar que "é a atividade profissional (*o profissional*) que melhor caracteriza o sistema moderno-liberal e não, como se crê frequentemente, 'a atividade comercial-financeira' (o *businessman*) ou a atividade administrativo-burocrática (o funcionário)" (Dubar & Tripier, 1998, p. 82).

Finalmente, e em jeito de síntese, resumem-se as proposições estruturantes da teoria funcionalista, tal como apresentadas por Dubar e Tripier (1998, p. 68):

1. O desenvolvimento, a restauração e a organização das profissões estão no centro do desenvolvimento das sociedades modernas
2. as profissões assumem uma função essencial que consiste na coesão moral do sistema social
3. e representam, por conseguinte, uma alternativa à dominação do mundo dos negócios, do capitalismo concorrencial e da luta de classes.

2.3. Teoria interacionista

Embora sem a relevância assumida pela teoria funcionalista, o *interacionismo simbólico*, com origem na escola de Chicago (Dubar & Tripier, 1998), sempre se apresentou como uma alternativa (Macdonald, 1995), no âmbito do qual a tarefa sociológica fundamental é desviada da procura de uma definição modelo para o termo profissão para se concentrar na análise do "processo de transformação das ocupações, nas interações e nos conflitos, bem como nos meios e recursos mobilizados" (Rodrigues, 1997, p. 17) no percurso de ascensão à categoria de profissão. O objeto de análise deixa, desta forma, de ser o "produto" final, isto é, a profissão, para passar a sê-lo o processo conducente a esse resultado final (Roth, 1974).

No contexto desta teoria é atribuído um particular destaque aos trabalhos de Everett Hughes que ao procurar demarcar-se da abordagem funcionalista recorre a uma narração muito disseminada na literatura da sociologia das profissões e bem elucidativa da sua posição:

> Eu passei da falsa questão "Esta ocupação é uma profissão?" para uma mais fundamental, "*quais as circunstâncias pelas quais as pessoas que têm uma ocupação tentam torná-la numa profissão*, e a si próprias em profissionais?" e "quais os passos pelos quais tentam criar uma identificação com os seus modelos de valores?" (Hughes, 1958, citado por Rodrigues, 1997, p. 16, itálico no original)

Nesta abordagem, é então abandonada a visão natural do processo de profissionalização, que deixa de ser encarado como o resultado da evolução espontânea da sociedade, tal como o reclamavam os funcionalistas, para passar a ser entendido como a consequência das ações dos grupos ocupacionais, isto é, a divisão do trabalho na sociedade deixa de ser vista como "resultado da capacidade técnica de responder a necessidades sociais" para passar a ser vista como resultado de "interações e processos de construção social" (Rodrigues, 1997, 15).

Para Hughes (1963), a especificidade do trabalho desenvolvido pelos profissionais não reside nas características ou atributos que apresentam mas antes nas condições concretas do seu exercício e que passam pela obtenção de uma *licença* ou autorização legal para o exercício da profissão e concomitante *mandato* ou obrigação de assegurar uma função específica, ambos decorrentes do domínio de determinado conhecimento

esotérico e de elevadas competências nesse âmbito, unicamente alcançáveis pela via da formação. Assim, "logo que uma ocupação fixa o seu mandato perante a sociedade, nasceu uma profissão, mas tal fixação é o resultado de um processo social e não de traços que testemunham o progresso de uma civilização" (Rodrigues, 1997, p. 15), à semelhança do que defendiam os funcionalistas.

Consciente da dinâmica da sociedade de que o fenómeno profissional é parte integrante, Hughes (1963, p. 658) refere que "numa época de grande mudança tecnológica e organizacional, novas técnicas e novas necessidades sociais interagem para criar novas ocupações esotéricas". Nesse percurso deve ser convenientemente trabalhada a imagem que a ocupação tem de si mesma e que é transmitida para o exterior. Ao contrário da abordagem funcionalista, invariavelmente centrada na análise da medicina e do direito, os estudos assentes na dinâmica dos processos de conflito tomaram como suporte grupos profissionais muito diversos, incluindo músicos de jazz, pugilistas, artistas e professores (Dubar & Tripier, 1998).

Outro traço característico desta abordagem consiste na valorização das profissões como formas de autorrealização individual, do qual decorre que "a atividade profissional de qualquer indivíduo deve ser estudada como um processo biográfico e até mesmo identitário" (Dubar & Tripier, 1998, p. 95) pois insere-se necessariamente numa trajetória ou ciclo de vida pessoal. Partindo desta lógica individual, Hughes considera que os processos biográficos e os mecanismos de interação funcionam numa relação de interdependência, ou seja, a dinâmica de um grupo profissional depende das trajetórias biográficas dos seus membros, isto é, das suas "carreiras", elas próprias influenciadas pelas interações entre eles e o meio ambiente (Dubar & Tripier, 1998).

É nesta lógica de processo e de dinâmica que o estudo de Wilensky (1964), debruçado sobre a observação do percurso de 18 ocupações americanas, se enquadra na abordagem interacionista[16], ao apresentar o que considera ser um "processo típico" e

[16] Existe, de facto, uma certa ambiguidade ao nível da classificação do trabalho de Wilensky (1964) nas teorias vigentes à época, encontrando-se autores que o inserem na abordagem funcionalista, de que são exemplo Johnson (1972) e Saks (2012), e outros que o consideram uma "tentativa de síntese das abordagens funcionalista e interacionista" (Rodrigues, 1997, p. 20). Atendendo ao conceito de profissionalização implícito ("sequência de eventos ou etapas seguidas pelos grupos ocupacionais até ao estádio do

regular pelo qual as profissões estabelecidas alcançaram esse patamar e que consiste numa sequência de eventos ou etapas comuns a todas as profissões observadas, a saber:

1. a passagem de atividade amadora a ocupação a tempo inteiro;
2. a oficialização da formação de modo controlado;
3. a criação de associações profissionais ou a remodelação das existentes;
4. a obtenção de proteção legal para as competências monopolizadas;
5. a definição de um código de ética.

Finalmente, e sintetizando, os interacionistas encaram as profissões como grupos de interesse que se esforçam por convencer os demais acerca da sua legitimidade para reivindicar o reconhecimento profissional, analisando-os estritamente do ponto de vista das interações e dos conflitos em que se envolvem, sem qualquer reflexão acerca dos "privilégios profissionais" daí decorrentes (Rodrigues, 1997, p. 17). Subsequentemente, as teorias revisionistas dão continuidade à análise dinâmica das profissões, sendo deste ponto de vista extensões da teoria interacionista, mas encaram a sociedade como o palco no qual as classes, os grupos e outras entidades sociais competem por recompensas económicas, sociais e políticas através do controlo do mercado de bens e serviços, assentando fortemente nas ideologias de Karl Marx e Max Weber.

2.4. Teorias revisionistas

No período que tem início em finais dos anos 60 do século XX e se estende por mais de uma década, dois aspetos essenciais e interdependentes merecem destaque no âmbito da sociologia das profissões. Por um lado, surgem críticas às conceções teórico-metodológicas subjacentes às anteriores abordagens do fenómeno profissional, particularmente à abordagem funcionalista, e, por outro lado, surgem críticas ao próprio modelo profissional consubstanciadas no questionamento das suas reais virtualidades.

A crítica realizada à leitura funcionalista do fenómeno profissional é extensa, encontrando-se em Gonçalves (2007, p. 181) uma síntese brilhante:

---

profissionalismo"), largamente tributário da perspetiva interacionista (Rodrigues, 1997, p. 21), decidimos incluí-lo nesta abordagem, indo ao encontro da proposta de Ritzer (1975).

> a natureza não científica do tipo ideal de profissão, na medida em que é fundamentado numa seleção acrítica dos atributos - não mais do que a duplicação, no discurso sociológico, do discurso auto justificativo feito pelas profissões - e não validado metodologicamente; a aplicação a-histórica da noção de profissão, desvalorizando os contextos sócio históricos em que se institucionalizam as profissões; o cunho profundamente essencialista da análise, ocultando a trama de relações e de processos sociais que enformam o fenómeno profissional; a leitura idílica e errónea de que os profissionais orientam a sua ação privilegiadamente pelo altruísmo, ignorando as relações de poder que têm com os clientes; a desadequação do modelo profissional para a análise do trabalho e das dinâmicas profissionais pela sua natureza meramente estereotipada e ideológica.

Porém, nem mesmo a abordagem interacionista se apresenta imune a críticas pois, pese embora a observação proposta do fenómeno profissional seja dinâmica, o modelo continua a ser a-histórico na medida em que ignora por completo as diferenças ao nível das condições históricas que foram palco do desenvolvimento de diferentes formas institucionalizadas de atividades ocupacionais (Johnson, 1972).

No que respeita ao modelo profissional, as teorias enquadradas na abordagem crítica ou revisionista, a que Dubar e Tripier (1998, p. 113) chamam de "novas teorias", concedem uma especial atenção aos mecanismos económicos e de controlo do mercado, colocando em cheque a justificação moral e a motivação vocacional dos profissionais, dando origem a que as profissões passam a ser olhadas como monopolistas e abusivamente privilegiadas. Consequentemente, as novas teorias tendem a encarar as profissões como "atores coletivos do mundo económico que conseguiram fechar o seu mercado de trabalho e estabelecer um monopólio de controlo das suas próprias atividades de trabalho" (Dubar & Tripier, 1998, p. 113), procurando daí extrair recompensas económicas e simbólicas.

De um modo geral são destacados três autores como tendo assumido um papel central na relocalização da análise sociológica das profissões, desta vez nos "mecanismos históricos de produção e de legitimação desta forma 'moderna' de monopólio económico e de fechamento social[17]" (Dubar & Tripier, 1998, p. 114): Johnson (1972), Larson (1977)

[17] Tradução de *social closure* - termo de origem Weberiana (Macdonald, 1985) relativo ao "processo através do qual as coletividades sociais procuram maximizar as recompensas restringindo os recursos e as oportunidades a um círculo limitado de elegíveis" (Parkin, 1979, p. 44). O suporte da exclusão passa pela

e Freidson (1986, 1994), os quais são objeto de referência independente nas subsecções seguintes.

2.4.1. Johnson e o controlo da relação com o cliente

Na obra *Professions and Power*, Johnson (1972) apresenta uma acérrima crítica à teoria funcionalista enquadrada na síntese de Gonçalves (2007) antes apresentada. O autor rejeita por completo qualquer "história natural do profissionalismo" (Johnson, 1972, p. 29) argumentando que as variações passíveis de serem observadas ao nível da transformação das ocupações, em termos de sequência e temporalidade, sugerem que na realidade "não existe um processo de profissionalização uniforme e unilinear de aplicação universal, e que as variações no papel do governo e das organizações académicas afetarão substancialmente o controlo e as formas institucionais de atividades ocupacionais semelhantes" (Johnson, 1972, pp. 29-30).

Torna-se, assim, o primeiro autor a enfatizar a necessidade de atender à análise das relações de poder (Macdonald, 1995; Rodrigues, 1997), no caso concreto as estabelecidas entre o produtor de serviços profissionais e o seu cliente, com o objetivo de compreender como é que o primeiro controla essa relação em benefício próprio.

Na análise dessa relação é atribuído destaque ao conhecimento especializado, decorrente do processo de diferenciação de competências operado no âmbito da divisão social do trabalho, que, sendo detido e dominado pelo profissional, gera uma situação de indeterminação que contribui para o aumento da dependência e distância social entre o profissional e o cliente, traduzindo-se, na prática, num reforço da autonomia e poder do profissional. Neste âmbito, para que o conhecimento especializado em causa não se torne acessível ao cliente, de tal modo que possa colocar em risco a relação de distância social que na realidade sustenta, os profissionais recorrem frequentemente a processos de "mistificação" deliberada[18] (Johnson, 1972, p. 43). Adicionalmente, a "distância social

singularização de determinados atributos de grupo, sociais ou físicos (raça, língua, origem social, religião), suscetíveis de assegurar a monopolização, em geral económica, das oportunidades (Parkin, 1979).

[18] Como veremos, a questão do grau de abstração/mistificação/esoterismo/formalismo do conhecimento que é necessário para que este apenas seja dominado por aqueles que se submetem a um longo processo de formação, não é uma questão consensual. Na verdade não é possível determinar objetivamente o grau de

cria uma *estrutura de incerteza ou indeterminação* na relação entre produção e consumo, da qual resulta uma *tensão* determinada pelo potencial de *exploração*" (Rodrigues, 1997, p. 48), ou seja, o grau de incerteza é o que melhor distingue o *expert* do cidadão comum (Baer, 1986) na medida em que o conhecimento profissional se mantém controladamente para lá da compreensão do senso comum. A figura 2.1 sintetiza a leitura do fenómeno profissional proposta por Johnson (1972).

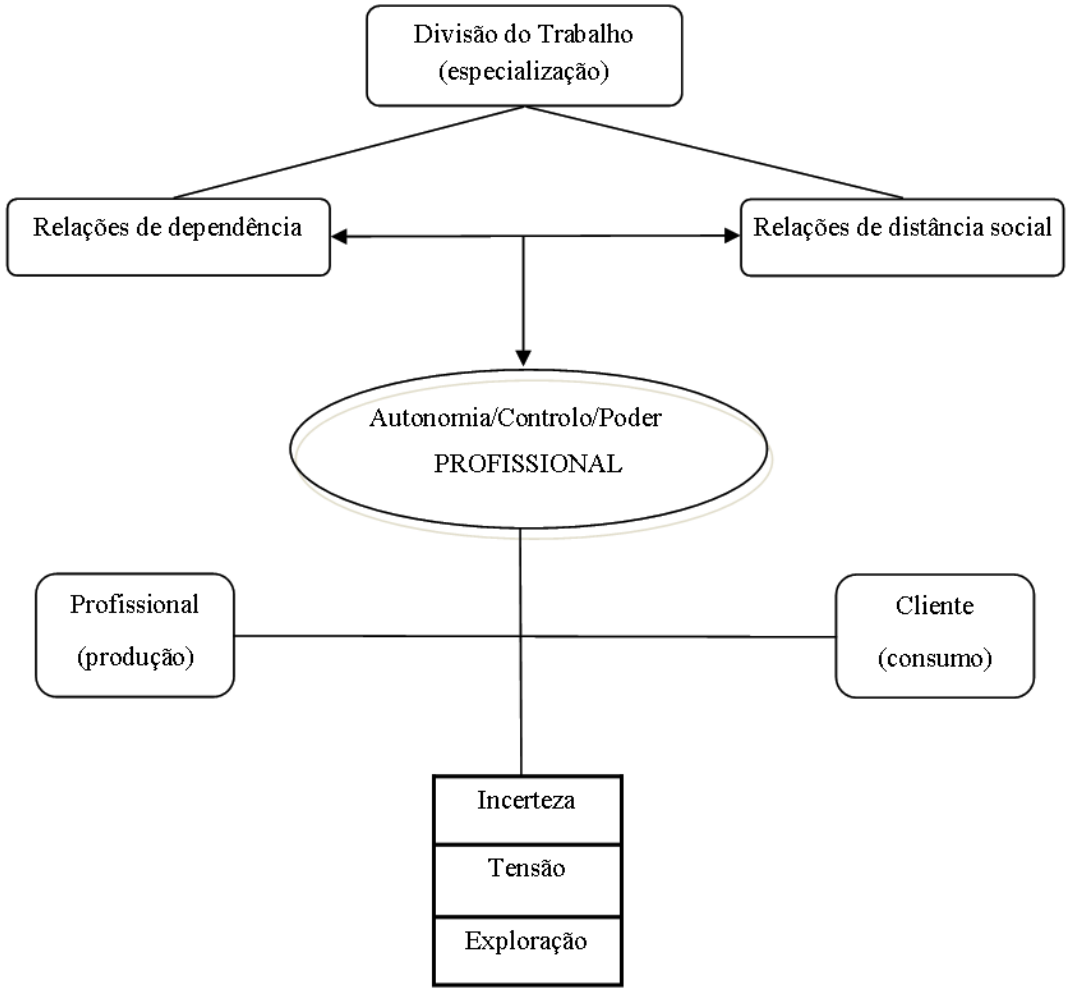


Figura 2.1: Diagrama da tese de Johnson: divisão do trabalho, relações profissionais e poder profissional

Fonte: Rodrigues (1997, p. 48)

abstração do conhecimento necessário e suficiente para que sendo apenas acessível a alguns se torne um elemento seguro de extração de benefícios materiais e simbólicos.

Neste enquadramento, Johnson (1972) redefine o profissionalismo como um tipo particular de controlo ocupacional decorrente de um processo histórico intrínseco a cada ocupação, processo a que chama profissionalização. Consequentemente, entende as profissões não como ocupações mas antes como o meio de as controlar.

O foco nas relações de poder levou o autor a identificar três tipos de controlo ocupacional tendo por base uma ampla abordagem das relações historicamente estabelecidas entre produtor/profissional e consumidor/cliente: o colegial, o patrocinato e o mediado. No controlo colegial, de que o profissionalismo é parte integrante, cabe ao profissional a definição das necessidades do cliente (atomizado e heterogéneo) bem como dos meios de as satisfazer. Por oposição, no patrocinato é o cliente, que pode ser corporizado, quem define as próprias necessidades bem como os meios de as atender. Será o caso relativamente contemporâneo das grandes organizações que empregam profissionais, de que os contabilistas são o exemplo apresentado pelo autor. Localizado a meio termo, o controlo mediado tem subjacente a existência de um intermediário entre o profissional e o cliente, a quem caberá definir, ou pelo menos influenciar, as necessidades e os meios de as suprir, sendo o Estado um intermediário típico. Na prática são, contudo, verificáveis conjugações diversas entre quem define necessidades e seleciona meios de as satisfazer, estritamente dependentes do desenvolvimento histórico de cada ocupação.

Johnson (1972) propõe, portanto, que se proceda, no quadro teórico da sociologia das profissões, à análise das condições históricas que conduziram a determinado tipo de controlo institucionalizado em vez de se partir do dado adquirido de que algum tipo de controlo é condição essencial para o profissionalismo, mas adianta que as profissões tentam, tanto quanto possível, exercer poder sobre os clientes impondo-lhes a definição das necessidades e do tipo de serviços adequados à sua satisfação e, porque as profissões são, de facto, interativas com o mundo que as circunda, tal análise requer o estudo das "interações estabelecidas com o exterior, com a estrutura de classes da sociedade e, sobretudo, o Estado", levando a que se inicie "uma nova fase marcada pela preocupação de alargamento do campo de observação" (Rodrigues, 1997, p. 50).

Não obstante, pese embora a importância do trabalho de Johnson (1972) pela vigorosa crítica aos modelos anteriores e consequente despertar para a análise do poder das profissões, a sua teoria não teve verificação empírica e foi mesmo ignorada por

completo nos EUA, podendo tal facto sugerir que "a sua tipologia é mais interessante intelectualmente do que empiricamente relevante" (Macdonald, 1995, pp. 5-6).

2.4.2. Larson e o projeto profissional

O modelo proposto por Larson (1977) para análise do fenómeno profissional resulta da observação empírica do modo como determinadas ocupações, de antemão classificadas como "verdadeiras" profissões (médicos, advogados e engenheiros), se organizaram para alcançarem o controlo de mercado[19], edificando-se em torno do conceito de "projeto profissional":

> Trata-se de nomear o processo histórico através do qual alguns grupos profissionais conseguem objetivamente estabelecer um monopólio sobre um segmento específico do mercado de trabalho e fazer reconhecer a sua *expertise*[20] pelo público, com o suporte do Estado. (…) É uma estratégia histórica de constituição de um mercado profissional e não de exercício individual de uma atividade profissional. (Dubar & Tripier, 1998, p. 130)

A autora tenta assim "uma síntese das teses marxistas e weberianas" na análise das profissões estudando-as como "grupos de interesses ligados ao sistema de classes da sociedade capitalista" e analisando a profissionalização como um "projeto de mobilidade coletiva no qual as ocupações tentam conseguir não apenas posições económicas, mas também estatuto social e prestígio" (Rodrigues, 1997, p. 54). Em termos concetuais a profissionalização é pois:

> a tentativa de transformar uma ordem de recursos escassos – conhecimentos e competências especiais – numa outra – recompensas sociais e económicas. A manutenção da escassez implica a tendência para o monopólio: monopólio de especialização no mercado, monopólio de estatuto no sistema de estratificação. (Larson, 1977, p. xvii)

Com efeito, a profissionalização integra uma ampla transformação estrutural consistente na extensão das relações de troca, no âmbito do capitalismo, a todas as áreas

---

[19] O estudo envolve a observação das referidas profissões em Inglaterra e nos EUA desde o início do século XIX (Larson, 1990).

[20] O termo *expertise* refere-se à detenção simultânea de conhecimentos e competências especializados em determinada área e, por não assumir uma tradução literal, é comum o uso do termo em inglês.

da atividade humana. Naturalmente, estando as sociedades capitalistas imbuídas numa lógica de mercado, a que os serviços profissionais não ficaram alheios, as profissões evoluíram, de uma forma coletivamente concertada, como resposta dos prestadores de serviços profissionais atuais e potenciais, num mercado em expansão, às oportunidades de rendimento que só um mercado fechado poderia proporcionar, promovendo dessa forma uma nova forma de exclusão e desigualdade social (Larson, 1977).

Paralelamente, outros aspetos de um mundo moderno, nomeadamente o "avanço da ciência e da racionalidade cognitiva e a crescente diferenciação e racionalização da divisão do trabalho nas sociedades industriais" (Larson, 1977, p. xiii) alavancaram a disseminação de ocupações, cujos membros, imbuídos na referida lógica de mercado, procuraram implementar projetos profissionais no contexto de um mercado de trabalho livre e em franco desenvolvimento.

Tais projetos extravasam o plano individual enformando sobretudo estratégias coletivas que visam alcançar o fechamento social do grupo entendido como o síntese de um triplo monopólio: monopólio económico, traduzido na constituição de um mercado de trabalho reservado ("mercado profissional"), monopólio cultural, traduzido na apropriação do saber pelos membros do grupo profissional, e monopólio de credibilidade, traduzido no prestígio e reputação públicos alcançados pelos profissionais (Larson, 1977, 1980).

Trata-se, pois, de um processo complexo suscetível de implementação a partir do momento em que se verifica a congregação de dois elementos que antes evoluíam de forma independente: um corpo de conhecimento relativamente abstrato, suscetível de aplicação prática, e um mercado de trabalho livre, suscetível de fechamento, cuja estrutura é determinada pelo desenvolvimento económico e social e pela ideologia dominante em cada período (Larson, 1977). Das inter-relações descritas, nomeadamente da integração da orientação para o mercado com o objetivo de conquista de um espaço de atuação nele devidamente demarcado, emerge como fundamental a estandardização e codificação do conhecimento formal ou abstrato de tal modo que a "mercadoria" profissional se torne distinta e reconhecida pelo público o que, por sua vez, obriga a uma especial atenção com a "produção de produtores" recorrendo a formação e socialização adequadas (Larson, 1977, p. 14). Neste campo de ação, assumem um papel central as instituições de formação,

enquanto responsáveis pela "exclusividade cognitiva" (Larson, 1977, p. 15) dos futuros profissionais, recurso estratégico indispensável à concretização do projeto profissional:

> A formalização da base cognitiva de uma profissão tem um efeito poderoso sobre a unificação profissional pois permite uma padronização mais completa e profunda da produção de produtores do que seria possível por qualquer outro meio. (Larson, 1977, p. 40)

e ainda:

> A emergência de uma subcultura e de uma entidade nos quais o movimento de profissionalização possa ser fundado gira claramente em torno da definição de uma base cognitiva defensável. (Larson, 1977, p. 182)

Porém, para que a base cognitiva seja eficaz nos objetivos definidos:

> deve ser suficientemente específica para conferir diferenciação à 'mercadoria' profissional; deve ser suficientemente formalizada ou codificada para permitir a estandardização do 'produto' – o que significa, fundamentalmente, a estandardização dos produtores. E no entanto não deve ser tão claramente codificada de tal modo que impeça o princípio da exclusão de atuar: onde todos possam reclamar ser um *expert*, não há *expertise*. (Larson, 1977, p. 31)

A própria alteração da base cognitiva, a que Johnson (1972) denominou de "mistificação" do conhecimento, é então considerada uma ocorrência necessária à prevenção da excessiva rotinização e à manutenção de uma relativa inacessibilidade à especialização, que contudo para ser legitimada pela sociedade deve ser percebida como progresso (Larson, 1977). Deste enquadramento sai reforçado o papel das instituições de formação (universidades) a quem cabe uma dupla missão: a da produção de produtores e a do progresso da base cognitiva.

> Só com a ascensão das instituições de educação formal e a estandardização da formação podem as profissões – ou mais precisamente, as associações ou grupos de elite que atuam como porta-vozes – começar a assumir que existe uniformização, no entanto, mínima, entre os seus membros. (Larson, 1977, p. 46)

A imagem profissional distintiva proporcionada por uma formação longa, de base comum, claramente definida e validada pelo Estado, concede argumentos para que a elite profissional mobilize esforços coletivos em duas vertentes: a obtenção do apoio legislativo para a fixação de um monopólio legal no mercado de serviços, do qual se esperam recompensas económicas, e a conquita da confiança do público para a fixação

de um monopólio de credibilidade social, do qual se esperam recompensas simbólicas: estatuto social e prestígio (Larson, 1977).

Ao fixar um monopólio no mercado de prestação de serviços, o Estado delega na profissão, geralmente numa elite profissional, o controlo da formação e do acesso à atividade bem como o controlo da própria prática profissional, tornando a autonomia dos profissionais o mais ampla possível, embora nunca ilimitada (Rothman, 1984). É, precisamente, o facto de um verdadeiro monopólio profissional requerer o aval do Estado, que o torna um fenómeno político (Larson, 1988). Em troca deverão ser prestados serviços de elevada qualidade, esperando-se que os clientes percebam as necessidades que podem ser satisfeitas pelos profissionais competentes e lhes reconheçam essa competência.

Nos termos descritos, a figura 2.2 sintetiza graficamente o modelo de profissionalização proposto por Larson.

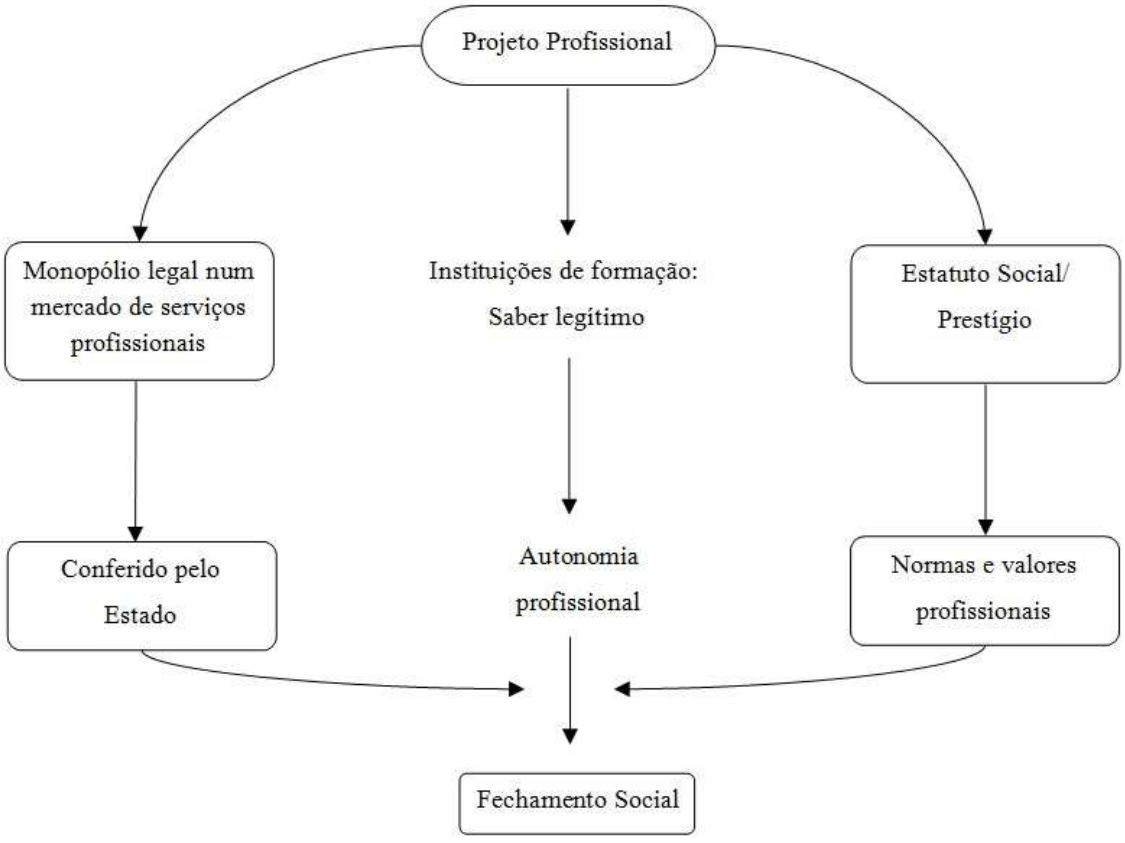


Figura 2.2: Modelo de profissionalização de Larson

Fonte: Dubar & Tripier (1998, p. 131)

Neste esquema, “os profissionais têm todas as cartas na mão: o monopólio legal, o conhecimento legítimo e certificado e o estatuto social” (Dubar & Tripier, 1998, p. 131). Estão, portanto, criadas as condições para o fechamento social dado que são os membros da profissão, providos da sua organização interna, que constroem e controlam o seu universo profissional.

Tendo como ponto de partida esta leitura do fenómeno profissional proposta por Larson (1977), Paradeise (1988) sugere que as profissões são parte de um fenómeno mais abrangente, porquanto não circunscrito ao mercado de prestação de serviços, e denominado de *mercados de trabalho fechados*. Na sua própria interpretação a construção de tais mercados deriva da ação e interação entre diversas “classes de atores”: os trabalhadores (isto é, no caso específico do mercado de prestação de serviços, os profissionais), os empregadores (isto é, com a devida adaptação, os clientes) e o Estado. Assim sendo, a construção de um monopólio no mercado de trabalho fica dependente do reconhecimento social de uma competência específica, com valor utilitário ligado ao conhecimento e ao saber-fazer incorporado em alguns trabalhadores considerados não substituíveis num momento específico e numa área de produção específica (empresa, atividade, nação). A raridade das competências produz e justifica, em condições de equilíbrio, as vantagens materiais e simbólicas associadas à monopolização do segmento de mercado beneficiando, portanto, essa mão-de-obra. Ou seja a monopolização de um segmento do mercado de trabalho visa o “controlo da incerteza das relações de troca” (Rodrigues, 1997, p. 56).

Finalmente, apesar da fixidez do objetivo final do projeto profissional proposto por Larson (1977), sempre o fechamento social, as características visíveis do fenómeno profissional (associação profissional, base cognitiva, formação institucionalizada, licenciamento, autonomia no trabalho, controlo pelos pares, código de ética) podem ser consideradas numa dupla perspetiva: como elementos estruturais da forma geral do projeto profissional, passíveis de serem observados em diversas combinações nas profissões modernas, ou como recursos específicos qualitativamente distintos em diferentes contextos históricos (Larson, 1977). Ou seja, “a mobilidade social e o controlo de mercado não são meros factos da vida social” mas antes “o resultado do projeto profissional”, termo este que visa “enfatizar a coerência e a consistência de um particular curso de ação” (Macdonald, 1995, p. 10), no âmbito do qual se destacam a importância

da interligação entre as aspirações individuais e a ação coletiva e das relações que se estabelecem entre os militantes de uma profissão e a sua elite profissional (Macdonald, 1995). Assim sendo, qualquer modelo de fechamento social reflete necessariamente a história da profissão, a sua atividade específica e o contexto habitual do seu exercício ou, dito de outro modo, o ambiente político em favor do qual esse fechamento é edificado (Larson, 1988).

2.4.3. Freidson e a autonomia profissional

A obra de Eliot Freidson estende-se por várias décadas, com início na de 1970 (*Professional Dominance: The Social Structure of Medical Care*) e término em 2001 (*Professionalism: The Third Logic*), período durante o qual redigiu diversos textos considerados essenciais[21], no âmbito da sociologia das profissões[22], para a consolidação do "paradigma do poder" (Rodrigues, 1997, p. 50). Não obstante, ao contrário de Johnson (1972) e Larson (1977), sempre críticos do poder profissional, Freidson move-se ao longo do tempo de uma postura inicial de crítica ao domínio das profissões para uma postura final oposta, caracterizada pela defesa do profissionalismo como forma de organização e controlo do mercado de trabalho alternativa a "duas forças mais fortes": o controlo pelo mercado e o controlo burocrático (Brint, 2006, p. 101). Na verdade o autor nunca assume uma postura de "antagonismo radical face às profissões. Pelo contrário, defende as virtualidades do profissionalismo nas sociedades capitalistas contemporâneas, reconhecendo, entretanto, os privilégios excessivos auferidos por algumas profissões" (Gonçalves, 2007, pp. 184-185).

Assim sendo, a contínua reflexão acerca do fenómeno profissional, durante mais de três décadas, levou Freidson a identificar como característica comum a todas as profissões a "capacidade que detêm para desenvolver determinado tipo particular de trabalho" (Freidson, 1994, p. 36) pelo que:

---

[21] No manual editado em 1994 – *Professionalism Reborn – Theory, Prophecy and Policy* – encontram-se compilados muitos dos seus anteriores textos (Freidson, 1994, p. 1).

[22] Freidson iniciou as suas publicações no campo da medicina evoluindo para uma análise geral das ocupações e das "profissões" em particular.

> distinguem-se a si próprias de outras ocupações pelas tarefas particulares de que se reclamam e pelo caráter especial dos conhecimentos e das competências requeridos para as executar. A autoridade do conhecimento é central para o profissionalismo e é expressada e veiculada por vários agentes e instituições: não depende exclusivamente da relação profissional-cliente ou das atividades oficiais das associações. (Freidson, 1994, p. 36)

Concludentemente, a profissionalização corresponde ao "processo pelo qual uma ocupação (…) obtém o direito exclusivo de realizar um determinado tipo de trabalho, o controlo sobre a formação e o acesso, bem como o direito de determinar e avaliar a forma como o trabalho é realizado" (Rodrigues, 1997, pp. 50-51). Desta perspetiva analítica ressaltam três elementos fundamentais que sustentam o poder profissional:

> autonomia técnica por via do controlo da natureza e da forma como é executado o trabalho (neste sentido o profissional é um *expert*); monopólio de uma área de conhecimento especializado e institucionalizado, o qual sustenta essa autonomia [*expertise*]; credencialismo (…) que permite o acesso à profissão somente dos que detêm credenciais ocupacionais ou institucionais. (Gonçalves, 2007, p. 184)

O determinante chave da autonomia no trabalho é o nível geral de competência requerida e medida pela exigência de credenciais educacionais em determinada área de especialização (Choi, Leiter & Tomaskovic-Devey, 2008).

A figura 2.3 sintetiza graficamente o modelo de análise sugerido por Freidson.

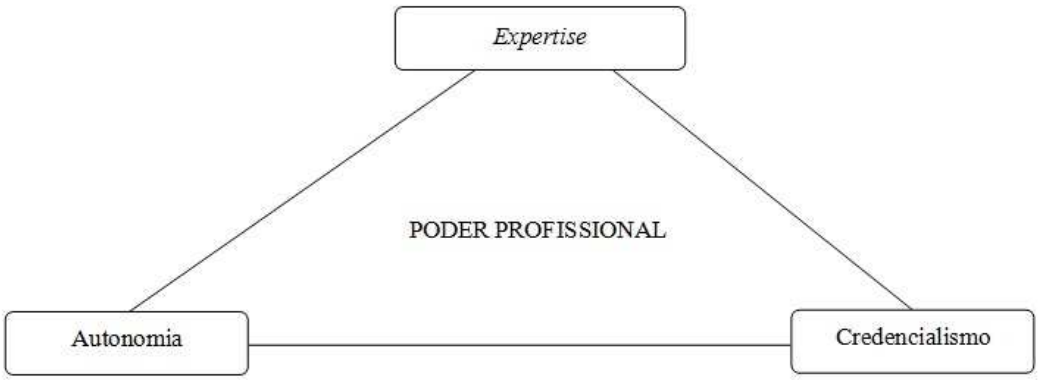


Figura 2.3: Modelo de análise de Freidson

Fonte: Rodrigues (1997, p. 50)

No processo de obtenção e manutenção do poder profissional assumem destaque a conquista da confiança do público, da qual deriva a legitimidade profissional para o

exercício, em exclusivo, de determinada atividade, e a "institucionalização do conhecimento formal" (Dubar & Tripier, 1998, p. 125) em instituições adequadas encarregues da sua transmissão, regulação e dignificação. Será, então, "a combinação de credenciais e formação num corpo de conhecimento formal [que] permite o acesso exclusivo aos mercados de trabalho profissional" (Brint, 1993, p. 263), do qual advêm os poderes e os privilégios dos profissionais decorrentes do controlo, mais ou menos apertado, desse mercado[23]. Efetivamente, Freidson (1986) elege o sistema de credenciação como o suporte institucional fundamental das profissões contemporâneas[24] e identifica dois modelos de credenciação: a *credenciação ocupacional*, atestada por licenças, diplomas, certificados, etc. e conferida aos membros individuais de uma ocupação que passam dessa forma a ser os únicos habilitados a realizar determinado tipo de tarefas, e a *credenciação institucional*, conferida a instituições que organizam a prestação de serviços ao público, de que são exemplo as instituições de formação e as associações profissionais oficialmente reconhecidas.

A integração do sistema de credenciação, ocupacional e/ou institucional, com a formação numa área de conhecimento origina a criação de *abrigos de mercado*[25] para os detentores, individuais e/ou institucionais, das credenciais e conhecimentos exigidos. Contudo, a criação de abrigos seguros no mercado de trabalho fica subordinada à "capacidade das ocupações para se tornarem grupos organizados de forma independente das empresas e das outras ocupações pertencentes à mesma classe ou estrato" (Freidson, 1986, pp. 75-76), enquanto a sua manutenção depende da capacidade das ocupações para definirem regras de formação, recrutamento e posicionamento dos seus membros nesse

---

[23] Brint (1993), ao reportar-se à contribuição de Freidson para a sociologia das profissões, cuja reflexão tem por âmbito espacial as profissões dos EUA (e em particular a medicina), identifica três instituições às quais atribui o papel principal no sistema de credenciação desse país: as universidades, as associações profissionais e o Estado. Apesar de óbvio, é importante salientar que se trata de uma constatação extensível à generalidade das esferas espaciais.

[24] Além disso, o sistema de credenciação serve de orientação aos próprios clientes, que de outra forma teriam dificuldade na seleção de prestadores de serviços competentes (Freidson, 1994).

[25] Freidson prefere a adoção da expressão *abrigos de mercado* para denominar a realidade a que Larson denomina de *fechamento social* atendendo a que tem implícita a natureza incompleta de muitos projetos de fechamento de mercado (Evetts, 2003a).

mercado, bem como da inexistência de alternativas válidas aos membros da ocupação para a prestação de determinado tipo de serviços. Todas estas dimensões estão relacionadas com a capacidade indispensável à ocupação para negociar coletivamente com o poder político e com os consumidores, missão apenas concretizável mediante a criação de entidades de representação coletiva legitimas, capazes de harmonizar interesses individuais suscetíveis de gerar divisões internas destrutivas, de que são exemplo os sindicatos e as associações profissionais. Ou seja, existe um "contrato implícito" entre a profissão, o Estado e o público:

> Protejam os meus membros da competição desenfreada do mercado livre e podem confiar que [os profissionais] colocarão os vossos interesses à frente dos seus. Irei selecioná-los, formá-los e organizá-los para proporcionarem um serviço competente e ético. (Freidson, 1994, p. 202)

Em suma, a criação e manutenção de um mercado protegido envolve um processo de negociação complexo que integra quatro componentes:

> 1. definição como essencial de uma particular tarefa/atividade na divisão do trabalho;
> 2. reivindicação de que, dada a natureza e características das tarefas/atividades, só os trabalhadores com particulares competências (*expertise*) as podem realizar adequadamente;
> 3. negociação com outros grupos ou segmentos ocupacionais que realizam tarefas/atividades situadas em zonas de fronteira ou sobreposição, por forma a definir e estabelecer os campos e o tipo de relações sociais;
> 4. desenvolvimento de estruturas formais que envolvam instituições de formação e de credenciação. (Rodrigues, 1997, p. 53)

Todavia, continuamente debruçado sobre o estudo das profissões, Freidson não cessa de tentar formular o modelo ideal de profissionalismo. Nesse âmbito, reconhece que a literatura tradicional relativa à sociologia das profissões falha ao enfileirar numa procura abstrata de modelos aplicáveis à generalidade das ocupações nas diversas culturas, tomando por referência habitual os casos paradigmáticos da medicina e do direito, razão pela qual defende, em alternativa, o desenvolvimento de um conjunto de conceitos logicamente relacionados que proporcionem uma base estável para a análise sistemática e comparação da diversidade de profissões em diferentes épocas e lugares como base para a construção de uma teoria geral do profissionalismo:

> Mediante a expansão do universo daquelas ocupações sobre as quais temos dados detalhados e sistemáticos e consequente análise como casos históricos

> individuais, poderíamos estabelecer a base para comparações universais de que não dispomos atualmente. (Freidson, 1994, p. 27)

Freidson (1999) regista que em finais da década de 1990 se assiste inquestionavelmente à acumulação de estudos comparativos nacionais e históricos no âmbito das profissões mas que, no entanto, por empregarem uma multiplicidade de perspetivas e métodos de análise em vez de conduzirem à construção de uma "torre de conhecimento robusta e crescente" conduzem à construção de um conjunto de "cabanas de palha" (Freidson, 1999, p. 117). Defende que o refinamento dos estudos acerca das profissões e o valor cumulativo das suas conclusões requerem, na verdade, o "desenvolvimento de um modelo teórico do profissionalismo" (Freidson, 1999, 117) e avança que o "modelo intelectualmente mais útil" não deve esforçar-se por se adaptar a qualquer caso empírico particular. Pelo contrário, deve basear-se numa fundamentação teórica abstrata e ser elaborado numa base lógica e não empírica. Não significa tal posição que o estudo das profissões deva ser completamente alheio ao tempo e ao espaço em que se enquadram as profissões mas antes que um modelo de análise abstraído de circunstâncias nacionais e históricas pode ser adotado para analisar toda a gama de dados empíricos, independentemente das coordenadas espácio-temporais (Freidson, 1999).

O especial poder analítico atribuído a Freidson (Brint, 2006) tê-lo-á conduzido gradualmente à já referida mudança de posição relativamente ao papel das profissões[26], para o que terá contribuído a observação das transformações ambientais enfrentadas pelas profissões, e em particular pela medicina, que de uma posição de domínio do controlo do trabalho passam para uma posição de subordinação relativamente ao controlo pelo mercado, característico do modelo liberal de mercado, o qual reduz o monopólio e os privilégios dos profissionais na medida em que faz aumentar a concorrência e exerce pressão para baixar os preços, e ao controlo burocrático, exercido pelos órgãos de gestão, o qual diminui o julgamento discricionário e a autonomia dos profissionais através da padronização de protocolos e do desenvolvimento de estruturas avaliativas (Brint, 2006). Perante tais ameaças, Freidson surge em defesa do profissionalismo e desenvolve

[26] Brint (2006, p. 104) refere mesmo que os "disparos" de Freidson "contra o domínio profissional da década de 1970 podem ter-se transformado numa campanha para reforçar o profissionalismo na década de 1990".

formalmente o seu "tipo ideal", enquanto forma legítima de controlo do trabalho, caracterizado por cinco elementos principais e interdependentes:

> [1] trabalho especializado assente num corpo teórico, no uso discricionário do conhecimento e das competências pelo profissional; [2] jurisdição exclusiva e uma divisão do trabalho controladas pela profissão; [3] posição de monopólio no mercado baseada em credenciais qualificacionais criadas pela profissão; [4] existência de um programa formal de ensino, ao nível superior, produtor dessas credenciais e controlado pela profissão; [5] existência de uma ideologia que garanta o reconhecimento social do trabalho profissional, da sua eficiência económica e da validade do conhecimento especializado em que assenta. (Gonçalves, 2007, p. 184)

Na vanguarda de tal legitimidade conferente de poder profissional está o reconhecimento e a validação por parte do Estado o qual, ao confirmar os valores profissionais consubstanciados na ética do grupo, delega nele uma série de prerrogativas associadas à regulação e controlo da atividade (Dubar & Tripier, 1998). São, adicionalmente, esses valores que "fundamentam a crença do público na legitimidade profissional" (Dubar & Tripier, 1998, p. 127).

Assim sendo, no contexto de uma sociedade contemporânea caracterizada pela implantação de grandes organizações regidas por princípios de gestão, pelo aumento da intervenção do Estado enquanto empregador, pagador e regulador e pelos efeitos de um mercado vincadamente dinâmico, Freidson defende o profissionalismo como mecanismo de controlo do trabalho na medida em que 1) reduz a alienação do trabalho, pois tem por base o compromisso assumido com a ocupação como suporte para a ação; 2) deverá resultar num trabalho de melhor qualidade, respeitados que sejam os padrões de atuação impostos pelo referido compromisso; 3) pode conduzir à criação de uma comunidade[27] de trabalhadores tendo por base os interesses e compromissos comuns para ingressar na ocupação; 4) gera um ambiente no qual ideias, teorias e práticas podem ser debatidas e

[27] Na perspetiva de Goode (1957) as profissões são, de facto, "comunidades", na medida em que os seus membros permanecem ligados por sentimentos de identidade, uma vez integrados raramente abandonam a profissão, partilham valores comuns, exercem funções definidas, quando em áreas de trabalho coletivo partilham uma linguagem apenas parcialmente acessível a terceiros, estão sob o poder da comunidade, possuem fronteiras razoavelmente claras ainda que estas não sejam físicas mas apenas sociais e, embora a sucessão de gerações não decorra de um processo biológico, decorre de um processo social de seleção, formação e socialização.

consequentemente melhoradas decorrente desde logo da estreita relação entre a investigação e a prática (Brint, 2006). Com efeito, o profissionalismo apresenta-se como um "antídoto" contra a alienação do trabalho, característica do capitalismo segundo Marx e da regulação burocrática nos termos de Weber (Brint, 2006).

Enfim, a última posição defendida por Freidson relativamente às profissões enquanto forma de organização do trabalho tem implícito que "o profissionalismo é tanto necessário como desejável para uma sociedade decente" (Freidson, 1994, p. 9). Portanto, não visava a substituição desta forma de organização do trabalho por qualquer outra (mercado livre ou organização burocrática) mas antes a sua preservação em bases mais competentes, humanitárias e democráticas, ponderadas as situações em que lhes reconheceu algum excesso de privilégios.

2.5. Análise sistémica das profissões

Na segunda metade da década de oitenta do século XX, para além do "aprofundamento das teses do poder e dos monopólios profissionais" (Gonçalves, 2007, p. 185), pontificou a obra de Abbott (1988), caracterizada pela ênfase atribuída ao conteúdo da vida profissional, isto é, às tarefas profissionais de caráter exclusivo e, por isso, geradoras de conflito entre as diversas profissões que ambicionam alcançar o respetivo controlo, conflitos esses que o autor denomina de jurisdicionais:

> O fenómeno central da vida profissional é assim a ligação entre a profissão e o seu trabalho, uma ligação que chamarei de jurisdição. Analisar o desenvolvimento profissional é analisar como essa ligação se estabelece no trabalho, como é ancorada em estruturas sociais formais e informais e como a interação das ligações jurisdicionais entre profissões determina a história das próprias profissões. (Abbott, 1998, p. 20)

Nesta perspetiva, cada profissão está vinculada a um conjunto de tarefas por laços de jurisdição e, porque esses laços não são necessariamente absolutos nem permanentes, as profissões compõem um sistema em constante interação. Ou seja, é o objetivo de demarcação e expansão de jurisdições que lança as profissões em conflito umas com as outras e torna as suas histórias interdependentes.

Quatro aspetos essenciais são apontadas pelo autor como forma de se distanciar dos modelos teóricos precedentes que viam a profissionalização[28] enformada num conjunto de elementos estruturais (associação profissional, código de ética, credenciais, etc.) alcançados isoladamente por cada ocupação com aspiração ao estatuto profissional. Em primeiro lugar, as profissões estão na verdade inseridas num sistema interdependente, o *sistema de profissões*, no qual se envolvem em lutas jurisdicionais, ao invés de serem interpretadas como casos de desenvolvimento isolado. Em segundo lugar, a estrutura profissional interna não é um fim em si mesmo mas antes um, entre muitos, dos determinantes do concurso jurisdicional e da posição relativa no sistema, cujos efeitos importa analisar. Em terceiro lugar, os diversos mecanismos através dos quais as forças sociais externas afetam as profissões (criação ou eliminação de tarefas profissionais, mudança de foco na competição) deixam de ser considerados de modo indiferenciado para passarem a ser conceituados e relevados individualmente. Finalmente, a conceção do modelo tem implícita a falta de equilíbrio de longo prazo no mundo profissional já que as tarefas profissionais são continuamente alteradas e as debilidades jurisdicionais constantemente desafiadas.

Por tudo isso, no âmbito de uma competição, quer tenha sido iniciada pela ocorrência de uma "vaga" jurisdicional ou pela "colisão" entre profissões, os reajustamentos implicam cadeias de perturbação que se propagam através do sistema até que sejam absorvidas pela profissionalização ou desprofissionalização de algum grupo ou pela absorção dentro da estrutura interna de uma ou várias das profissões existentes, reestabelecendo-se dessa forma o equilíbrio (Abbott, 1988). A congruência será sempre a de atacar jurisdições fracas e procurar patentear jurisdições emergentes, sendo certo que não são comuns os ataques externos a jurisdições sobre as quais exista um monopólio legal de prestação de serviços. Mas, para além das investidas dos competidores, também as alterações tecnológicas e organizacionais proporcionam muitas novas tarefas e, correlativamente, originam a destruição de muito trabalho profissional.

[28] Abbott (1988, p. 84) rejeita que todo o processo de profissionalização tenda para uma estrutura final transversal a todas as profissões referindo, consequentemente, que este "pressuposto fundamental da literatura sobre a profissionalização está incorreto".

Paralelamente, existem igualmente fontes de mudança internas às profissões, normalmente com efeitos mais moderados no que respeita à criação ou eliminação por completo de jurisdições. Uma primeira fonte passa pelo desenvolvimento de novos conhecimentos ou competências podendo contribuir para consolidar a jurisdição ou facilitar a sua expansão à custa de outras. Também as alterações estruturais das profissões, em termos de expansão das normas[29] profissionais ou da eficiência organizacional, com o objetivo de ameaçar a competição, originam ciclos de mudança estancados pelo restabelecimento do equilíbrio dentro do sistema[30].

Nesta interdependência, a capacidade de uma profissão para sustentar a sua jurisdição reside, pelo menos em parte, no poder e no prestígio do seu conhecimento profissional abstrato ou académico[31]. Tal conhecimento atua em termos simbólicos como legitimador do conhecimento profissional prático beneficiando da crença pública de que os dois tipos de conhecimento são contíguos e, portanto, um conhecimento abstrato de prestígio desemboca num conhecimento prático eficaz. Adicionalmente, e não menos importante, o conhecimento abstrato visa gerar novos métodos de *diagnóstico*, *inferência* e *tratamento*[32], indispensáveis à manutenção e ao fortalecimento da jurisdição sob pena do seu enfraquecimento progressivo:

---

[29] Normas são regras de decisão formalizadas e codificadas que servem de ligação entre o conhecimento profissional e a ação (Baer, 1986).

[30] Assumindo-se que as profissões são internamente homogéneas, não é comum que a respetiva jurisdição seja enfraquecida por forças internas. Porém, a estratificação interna poderá de facto minar a resistência da jurisdição (Abbott, 1988).

[31] Conhecimento que Larson (1977) denomina de *formal* ou *abstrato* e Freidson (1986) de *formal* ou de *elite*.

[32] Nesta tríade de atos profissionais, diagnóstico e tratamento são atos de mediação, em que o primeiro consiste na recolha de informação para o sistema de conhecimento profissional e o segundo devolve instruções para fora do sistema. Ambos impõem uma estrutura subjetiva aos problemas com os quais uma profissão trabalha. Por sua vez, a inferência é um ato puramente profissional e consiste no tratamento das informações provenientes do diagnóstico com o objetivo de identificar os possíveis tratamentos bem como as consequências previsíveis, ou seja, a inferência é empreendida quando a relação entre o diagnóstico e o tratamento é obscura. Nestes termos são vários os fatores que afetam a vulnerabilidade de uma jurisdição profissional, nomeadamente a associação entre determinado tipo de diagnóstico e um tratamento particular (quanto menor essa associação e maior o grau de inferência menor a vulnerabilidade da jurisdição), a

> (…) apenas um sistema de conhecimento regido pela abstração pode redefinir os seus problemas e tarefas, defender-se dos invasores e apreender novos problemas. (…) A abstração permite a sobrevivência no competitivo sistema das profissões. (Abbott, 1998, p. 9)

Além disso, é também no meio académico que novos profissionais são instruídos e capacitados para a prática profissional, âmbito no qual o excesso de racionalização poderá ser pretexto para que surja algum ataque jurisdicional. Ou seja, à semelhança do problema associado ao nível de abstração do conhecimento para Johnson (1972), Larson (1977) e Freidson (1986), também para Abbott (1988), o nível de inferência é controverso, pois se inferência por defeito poderá não justificar um trabalho dito profissional, demasiada inferência levanta problemas de legitimação ocupacional. A jurisdição sai naturalmente enfraquecida em qualquer dos casos.

Ainda, no processo de reivindicação de uma jurisdição, a ocupação solicita à sociedade em geral o reconhecimento da sua estrutura cognitiva requerendo em troca o acesso a direitos exclusivos (controlo da formação profissional, licenciamento, monopólio absoluto da prática profissional, autorregulamentação, etc.), ou seja, uma jurisdição não tem apenas uma cultura mas também uma estrutura social, de cuja ação deriva a capacidade da profissão se manter dentro do sistema concorrente. Naturalmente, os direitos a reclamar dependem do domínio onde as reivindicações jurisdicionais são conduzidas e Abbott (1988) identifica três: o sistema legal[33], passível de conferir controlo formal sobre o trabalho; a opinião pública, suscetível de exercer pressão sobre o sistema legal; e o próprio local de trabalho, onde a pretensão consiste na obtenção de liberdade ou autonomia técnica no âmbito do trabalho executado.

São identificados por Abbott (1988) vários aspetos com impacto na luta jurisdicional. Desde logo, a organização da profissão, pois quanto mais organizada a profissão se encontrar mais eficazes serão as suas pretensões de jurisdição, na medida em que facilmente se conseguirá alcançar a mobilização dos membros individuais, a colaboração dos *media* e monitorar o trabalho académico do qual decorre a legitimação

---

eficácia do tratamento (quanto mais eficaz o tratamento menos vulnerável a jurisdição) e a mensurabilidade dos resultados (quanto mais percetíveis e quantificáveis os resultados menor a vulnerabilidade da jurisdição). Ocasionalmente os três atos podem ser explicitamente separados (Abbott, 1988).

[33] Em geral, as reivindicações estabelecidas legalmente são extremamente duráveis (Abbott, 1988).

cultural da jurisdição. Também a existência de uma única organização profissional[34] de âmbito nacional é considerado um pré-requisito para se iniciarem as reivindicações ao nível do sistema legal e da opinião pública. Além disso, a montagem de uma estrutura de controlo, incluindo a criação de normas rígidas de entrada, extensa formação e exames de admissão, parece absolutamente vantajosa para qualquer profissão[35].

Contudo, é no local de trabalho que as fronteiras jurisdicionais tendem a ser forçadas com maior facilidade, nomeadamente em resultado da sobrecarga de trabalho e de imperativos organizacionais, abrindo-se portas a um modo de transferência de conhecimento a que Abbott (1988, p. 65) chamou de "assimilação no local de trabalho"[36]. De facto, é neste domínio que a verdadeira *performance* individual é avaliada tornando-se o aspeto realmente importante em prejuízo do formalismo da credenciação. Deste ponto de vista ganham vantagem, no local de trabalho, as profissões menos organizadas na medida em que são mais propensas à movimentação para áreas disponíveis dado não possuírem um foco claro e até uma estrutura cognitiva distintamente estabelecida.

Em suma, "a história [das profissões] não é um simples modelo de tendências e desenvolvimento mas uma massa complexa de forças contingentes. O modelo do sistema consegue uma teoria dessa contingência" (Abbott, 1988, p. 316).

2.6. Abordagem comparativa e contributos europeus para a sociologia das profissões

Tal como foi antes referido e suportado na secção 2.1., o estudo das profissões na Europa continental, quando comparado, nomeadamente, com a realidade anglo-americana, sucedeu tardiamente, iniciando-se a partir do momento em que as teorias

[34] Organizações profissionais são aquelas nas quais os "profissionais desempenham o papel central na consecução dos principais objetivos organizacionais" (Scott, 1965, p. 65).

[35] Nestes termos, não existirá uma diferença significativa entre uma "jurisdição", definida por Abbott (1988), e um "monopólio", definido por Larson (1977) (Macdonald, 1995).

[36] No meio organizacional verifica-se muitas vezes a contratação, para determinada área, de profissionais subordinados, de profissionais de áreas relacionadas ou mesmo de trabalhadores não profissionais, que por não possuírem a formação teórica indispensável para aceder à profissão para que são contratados, são instruídos no "ofício" no próprio local de trabalho (Abbott, 1988).

críticas ditaram a rutura com a perspetiva funcionalista até então dominante, e sempre rejeitada pelos sociólogos europeus, e quando a abrangência temática na Europa continental foi alargada passando a incluir novos temas relativos aos grupos profissionais ao mesmo tempo em que se verifica uma diminuição da importância atribuída às divergências lexicais (Gonçalves, 2007). De facto, o abandono da preocupação em definir o termo "profissão", recorrendo à listagem de um conjunto de características passíveis de segregar as "verdadeiras" profissões das ocupações em geral, abriu espaço para a análise do "profissionalismo como motivador e facilitador da mudança ocupacional" (Evetts, 2003a, p. 396).

> Mais do que procurar exaustivamente o que separa as profissões das outras ocupações, é analiticamente mais virtuoso dar relevo aos processos de (re)configuração das ocupações em geral (incluindo nestas as profissões) – em termos de organização, de estruturação interna, de relações de poder com o Estado, os clientes e outros agentes sociais – e às articulações das ocupações com as transformações sociais mais amplas. (Gonçalves, 2007, p. 190)

Efetivamente, quando, já na década de 1980, o estudo das profissões assume relevância na Europa, sobressaem inúmeros estudos históricos e comparativos[37], "procurando distinguir diferentes padrões de profissionalização em diferentes profissões e em diferentes países, criticando-se as concetualizações dos países de língua inglesa e chamando a atenção para o importante papel do Estado nestes processos" (Rodrigues, 1997, p. 107). A principal conclusão decorrente dos referidos estudos consiste na

[37] Torstendahl (1990a) considera que o facto das abordagens centradas nas características das profissões (abordagem funcionalista) e nas estratégias de ação (abordagem interacionista) revelarem limitações quando se pretende estabelecer uma comparação entre países realça a importância de uma abordagem histórica ou de desenvolvimento das profissões. Argumenta que esta, não substituindo qualquer das outras, poderá evidenciar as metamorfoses que uma profissão sofreu ao longo do tempo, isto é, as alterações internas sofridas e originadas pela necessidade de adaptação à dinâmica da sociedade em que se insere. Também Roth (1974) considera que a abordagem histórica do desenvolvimento das profissões é o melhor "antídoto" para a análise centrada nas características, ao permitir confirmar que esse desenvolvimento é, efetivamente, o produto de um longo processo de negociação.

Para uma revisão da literatura sobre grupos profissionais (número de estudos comparativos, de grupos profissionais e/ou países, publicados por ano; número de estudos comparativos por país; distribuição dos estudos comparativos por profissão e temas analisados/objeto de comparação) ver Bourgeault, Benoit e Hirschkorn (2009).

generalização da convicção de que as profissões são "constructos históricos e impossíveis de serem lidas atomizadas sociologicamente dos espaços sociais onde se inserem" (Gonçalves, 2007, p. 192).

> O que muitos dos estudos históricos permitem observar e concluir é que as formas de organização profissional resultam de processos históricos contingentes, quase sempre envolvendo processos de negociação e conflito, diferentes agentes, segmentos, etc., assumindo particular relevo a diversidade interna e a estratificação do próprio grupo ocupacional; por outro lado, sob a capa do profissionalismo esconde-se uma grande variedade de ideologias ocupacionais (…); por outro lado ainda, um elemento importante na concretização de projetos de profissionalização é a sua ligação às elites através da presença de membros da elite política e económica nos grupos profissionais. (Rodrigues, 1997, p. 107)

De relevo para a difusão de estudos nos quais é patente o "contraste de perspetivas entre investigadores europeus continentais e anglo-americanos" (Gonçalves, 2007, p. 192) são frequentemente salientadas as coletâneas de artigos publicadas por Burrage e Torstendahl (1990) e Torstendahl e Burrage (1990), bem como os artigos isolados de Burrage (1988) e Krause (1988) (Sciulli, 2005; Gonçalves, 2007; Faulconbridge & Muzio, 2011).

Tais artigos apresentam diferentes propostas de operacionalização da comparação entre as profissões anglo-americanas e continentais mas são consensuais quanto à existência de padrões de desenvolvimento histórico das profissões específicos para cada bloco (Collins, 1990b; McClelland, 1990; Bertilsson, 1990; Torstendahl, 1990b; Siegrist, 1990; Brante, 1990; Burrage, Jarausch & Siegrist, 1990).

Os fatores explicativos dessa segregação são diversos, emergindo como principal o papel do Estado em cada contexto (Evetts, 2003a), pouco intervencionista no espaço anglo-americano e muito intervencionista no espaço europeu continental. Deste fator central decorrem outros aspetos distintivos, nomeadamente, no universo anglo-americano são os líderes das ocupações quem, regidos pelo mercado, toma a iniciativa de implementar mecanismos de fechamento e proteção do campo de ação (Larson, 1990) levando à criação de profissões autónomas (Crompton, 1990), autorregulamentadas por associações profissionais privadas e cujos membros são formados em universidades também privadas. Por oposição, no espaço europeu continental as ocupações dependem do Estado para alcançarem uma posição de monopólio no mercado de prestação de

serviços pois é o Estado quem licencia as atividades profissionais, constitui associações públicas profissionais nas quais delega poderes de autorregulação, financia o sistema de ensino e, em alguns casos, consiste no maior empregador. Deste modo, simultaneamente, os profissionais participam na organização burocrática estatal e assumem uma autonomia delegada e condicionada pelos objetivos políticos e ideológicos do Estado (Gonçalves, 2007).

Collins (1990b) refere-se vincadamente à existência desses dois modelos distintos de profissionalização, o anglo-americano e o continental, sublinhando, com base nesta diferenciação, a importância a imputar às variações interculturais e consequentemente a necessidade de "uma teoria geral das profissões (…) ser multidimensional" (Collins, 1990b, p. 21).

Empiricamente, Burrage (1988, 1990b) é identificado como um dos principais autores de estudos comparativos (Macdonald, 1995). O seu ponto de partida consiste na análise dos objetivos visados pela profissão legal francesa, americana e a inglesa. Com efeito, no estudo publicado em 1988, para além da apresentação dos resultados empíricos, o autor fornece orientação quanto ao modo de organizar este tipo de pesquisa. Desde logo, é necessário começar por identificar as características comuns aos objetos de estudo com o propósito de tornar possível a compreensão das diferenças. Adicionalmente, propõe a análise do comportamento dos profissionais não através de inferências e suposições acerca dos seus interesses ou motivações mas através da observação do que coletivamente tentaram fazer ou fizeram, ou seja, através dos seus objetivos[38].

Assim sendo, identificou quatro objetivos permanentes comuns às profissões legais analisadas. Primeiro, os advogados tentaram controlar os critérios de admissão e de formação para a prática profissional. Segundo, tentaram demarcar e proteger a sua própria jurisdição, na qual apenas os intitulados seriam admitidos. Terceiro, tentaram impor as

[38] Macdonald (1995) refere que, apesar de Burrage (1988) nunca citar Larson (1977), o "projeto profissional" parece constituir o centro da sua análise, na medida em que a ênfase é colocada na observação da ação coletiva direcionada para a concretização de determinados objetivos. Contudo, são apontadas duas diferenças entre os autores. A primeira, o facto de Burrage (1988) ignorar os monopólios profissionais e, a segunda, a exclusão deliberada das motivações económicas de entre os objetivos profissionais, ambas aspetos centrais em Larson (1977).

suas próprias regras éticas e práticas sobre terceiros. Finalmente, tentaram defender e se possível ampliar o seu estatuto. Identificados os principais objetivos da ação coletiva, procedeu à comparação do modo pelo qual cada uma das profissões lutou para os alcançar, focando-se em particular na análise da forma como as experiências de revolução ocorridas em cada um dos países afetaram ou interromperam os seus esforços nesse sentido. A evidência recolhida demonstra que as profissões são fortemente influenciadas pelas diferenças culturais e nomeadamente políticas, tal como os efeitos das revoluções experienciadas nas três sociedades demonstram.

Em 1990, Burrage (1990b) volta a focar-se nas sociedades francesa, americana e inglesa e procede à comparação do desenvolvimento das profissões em geral com o das associações de ocupações manuais, tais como os sindicatos[39]. Decorre da análise efetuada que os padrões de desenvolvimento dos dois tipos de organização ocupacional são suficientemente semelhantes para sugerir que são afetados pelas mesmas condições culturais, nomeadamente políticas, em vez de económicas. Conclui também que as revoluções ocorridas em cada uma das sociedades são o ponto de partida mais plausível para a análise dos determinantes políticos e culturais da organização ocupacional, bem como muitos dos pontos de viragem subsequentes na história das associações ocupacionais, de qualquer tipo, parecem coincidir com transições políticas e não económicas.

Também em 1990, mas no campo teórico, Burrage et al. (1990) propõem uma estrutura para a análise dos grupos profissionais, tendo em vista a formulação de uma teoria geral das profissões, assumindo como ponto de partida a identificação dos grupos, que denominam de "atores" (naturalmente do "palco" profissional), cujas ações determinaram ou determinam a forma e o sucesso ou fracasso dos processos de profissionalização. Para o efeito, consideram fundamental a análise, ao longo do tempo, das inter-relações entre quatro "atores" sociais: os profissionais que exercem, de facto, a

[39] As associações de ocupações concentram a sua ação no âmbito das condições de trabalho (nível remuneratório, tipo de vínculo contratual, direitos dos trabalhadores, etc.). As associações de profissionais, para além de assumirem os mesmos objetivos das associações ocupacionais, procuram adicionalmente fixar os níveis de formação necessários para se aceder à profissão e as regras de atuação entre pares e entre os profissionais e os seus clientes e a própria associação profissional (Pereira-Neto, 1995).

atividade (doravante denominados práticos); o Estado; os clientes; e os profissionais dedicados à produção e reprodução do conhecimento profissional, isto é, os académicos[40].

Designados os "atores" centrais, será necessário identificar os objetivos de cada um, bem como os recursos disponíveis para os alcançar, tendo em vista a especificação das particularidades de cada profissão e do respetivo processo de profissionalização, em países concretos. Além disso, sendo possível reconhecer sequências ou fases nas relações entre os "atores", será possível identificar padrões típicos de desenvolvimento em determinadas profissões e em determinados países e, nessa base, estabelecer comparações.

Neste contexto, os práticos, considerados os "atores" com a ação mais determinante sobre o sucesso ou fracasso da própria profissionalização, prosseguem objetivos de controlo sobre o acesso à profissão e à prática profissional e de proteção e incremento dos interesses corporativos. Não obstante, a concretização desses objetivos não depende exclusivamente da sua ação encontrando-se estritamente dependente do alcance da cooperação dos outros "atores" (daí a importância das inter-relações estabelecidas) e do adequado uso dos recursos disponíveis nessa caminhada, identificados como sendo: a *organização*, a *ideologia*, a *persistência* e a *proximidade* (Burrage et al., 1990).

Ao longo do tempo, a prioridade imputada a cada objetivo de uma *organização* (associação representativa ou reguladora, sindicato, etc.) pode variar, bem como podem variar as circunstâncias nas quais a organização tem de atuar. Tais variações podem gerar diversas situações de conflito no interior da organização, por exemplo, entre elementos especialistas e generalistas, que pertencem e não pertencem à elite da organização e de diferentes áreas geográficas, podendo, em qualquer dos casos, surgir fações dentro da organização ou mesmo organizações rivais, cujo impacto importa analisar. Neste âmbito, a *ideologia* atua precisamente como elemento de coesão entre os membros da própria organização e estimula a ação concertada vertida em estratégias de grupo, com o intuito

[40] As outras profissões, "atores" centrais na proposta de Abbott (1988), são conscientemente excluídas por Burrage et al. (1990). Estes autores consideram que sempre haverá algum tipo de relação entre os quatro atores selecionados, não sendo certo que uma relação de "comparável significância e continuidade" exista relativamente às outras profissões (Burrage et al., 1990, p. 207). Não obstante, referem que podem, ocasionalmente, surgir conflitos com outras profissões e ocupações a não menosprezar.

de impedir o surgimento das referidas divisões internas. Além disso, assume ainda o importante papel de recurso utilizado para alcançar a aceitação e o reconhecimento por parte dos elementos externos (Burrage et al., 1990).

Sendo estes recursos, organização e ideologia, considerados, pelos autores, transversais a qualquer grupo social, já a *persistência* e a *proximidade* são consideradas recursos de que apenas as profissões dispõem. Neste âmbito, a persistência representa a singular uniformidade e consistência dos objetivos das profissões, que tendem a ser imutáveis e a proximidade está relacionada com o envolvimento permanente dos profissionais com os serviços que prestam, por oposição a terceiros que apenas estarão "intermitentemente" interessados em tais serviços. Tal envolvimento garante-lhe um conhecimento ímpar acerca do funcionamento da profissão, sendo raros os desacordos relativamente aos meandros da prática profissional, facto que constitui para o grupo profissional uma enorme fonte de poder instituído (Burrage et al., 1990).

O segundo "ator" identificado, seguindo uma escala de importância decrescente, é o Estado, a quem compete, em última instância, o duplo papel de regulador da atividade profissional e de motor de desenvolvimento dessa atividade. Por conseguinte, "o poder, a prosperidade e o prestígio de qualquer profissão está largamente dependente das políticas do Estado em que se insere"[41] (Burrage et al., 1990, p. 210). Por sua vez, as políticas adotadas pelos Estados relativamente às profissões decorrem, para além da particularidade que representa cada grupo profissional, dos seus interesses devidamente localizados no espaço e no tempo, incluindo: interesses estratégicos, interesses políticos e interesses fiscais (Burrage et al., 1990).

De seguida, em terceiro lugar, são posicionados os utilizadores dos serviços profissionais ou clientes que podendo ser muito díspares (individuais ou coletivos, da

[41] É referido que, no entanto, a importância agora atribuída ao Estado nem sempre se verificou, bem pelo contrário, já que na génese do debate sobre profissões o Estado era considerado um elemento "silencioso", muito devido, pensa-se, ao facto da emergência das profissões ser considerada uma consequência do mercado capitalista e do papel passivo que o Estado assumiu quando muitas profissões surgiram na Grã-Bretanha em finais do séc. XIX. Contudo, a influência exercida, direta ou indiretamente, pelo Estado passou a ser de tal ordem que os estudos comparativos de profissões passaram a adotar imediata e quase instintivamente uma tipologia baseada nas formas de domínio político (Burrage et al., 1990).

classe alta ou baixa, com ou sem organizações representativas, etc.), dispondo de recursos também diferenciados, leva a que representem diferentes tipos de ameaça para os profissionais e a que com estes estabeleçam diferentes tipos de relação (Burrage et al., 1990).

Por fim, as universidades ou outras instituições de formação de nível superior têm como principais recursos o conhecimento que ministram, do qual as profissões podem depender em maior ou menor proporção, e o estatuto que os graus académicos conferidos proporciona. Naturalmente, se em alguns países a criação de instituições de formação de nível superior está associada à emergência das próprias profissões fazendo com que muitas vezes não exista distinção entre os práticos e os académicos, outros há, tais como Inglaterra e inicialmente nos Estados Unidos, nos quais se tem verificado uma clara separação, ressaltando interesses distintos e até conflituantes[42] (Burrage et al., 1990).

Contemporaneamente, verifica-se que o conhecimento exigido para se aceder à generalidade das profissões é administrado parcialmente pelos académicos e pelos práticos, isto é, as duas componentes de formação complementam-se, não obstante uma progressiva e clara propensão para a supremacia reconhecida ao conhecimento formal (Burrage et al., 1990).

Os autores consideram, enfim, que se for possível identificar os interesses, os recursos e as estratégias de cada um dos quatro "atores" num conjunto de profissões e em vários países e como a sua interação evoluiu ao longo do tempo, também será possível avançar proposições gerais acerca da profissionalização e estar a caminho de uma teoria geral das profissões. De qualquer forma, até se encontrarem disponíveis dados suficientes para se proceder à referida análise dedutiva, a estrutura proposta proporciona meios para classificar e comparar diferentes tipos de profissão tendo por base a importância relativa de cada "ator" na sua organização. Mais uma vez, na medida em que sociedades capitalistas com níveis semelhantes de desenvolvimento apresentam ainda diferenças notáveis ao nível das configurações profissionais, as revoluções industriais não parecem

[42] A título de exemplo, enquanto as universidades não têm interesse em restringir a difusão do conhecimento, bem pelo contrário, os práticos estão normalmente interessados em manter a oferta em níveis controlados de tal modo que possam conter o número de prestadores de serviços e, logo, o nível de rendimento.

ter, de facto, um impacto decisivo nas relações entre os quatro "atores", o que sugere que os interesses económicos dos práticos e dos utilizadores dos serviços profissionais foram limitados, dirigidos e moldados pelos resultados das lutas políticas e pela evolução das relações políticas entre os quatro "atores".

Em síntese, a importância dos contributos de Burrage (1988, 1990b) e Burrage et al. (1990) reside na chamada de atenção para os outros protagonistas na "arena" em que os profissionais lutam pelos seus objetivos, nomeadamente para a importância da cultura política[43].

Neste século, dando prosseguimento à proposta de Burrage et al. (1990) relativa ao estudo das interações entre "atores" sociais como suporte para a compreensão dos processos de profissionalização, Faulconbridge e Muzio (2011) propõem a inclusão de um quinto "ator" nessa análise, decorrente da crescente orientação transnacional dos projetos profissionais. Trata-se da empresa de prestação de serviços profissionais de âmbito mundial que cada vez mais se apresenta como um espaço de profissionalização e um interveniente ativo nesses processos. Paralelamente, e pelos mesmos motivos, consideram ainda que a análise das interações entre todos os participantes no processo deve extravasar a escala nacional na medida em que o diálogo, o conflito e o compromisso geradores de normas reguladoras são crescentemente supranacionais.

De volta ao século XX, outro estudo empírico comparativo foi realizado por Krause (1988) tendo por objeto as profissões de advogado, médico e engenheiro em quatro países distintos: EUA, França, Grã-Bretanha e Itália. O propósito é atender à organização corporativa dos grupos profissionais face à evolução da ação de outros dois "atores": o Estado e o capital. As variáveis em estudo são, portanto, as que descrevem o Estado, a relação entre o Estado e o capital e o poder político-económico das próprias organizações profissionais. O autor procura, sobretudo, avaliar em que medida se estará a assistir, em particular desde a década de 1960, a uma "morte lenta" (Krause, 1988, p. 91) das referidas

[43] Allsop et al. (2009) procedem ao estudo do impacto das políticas estatais nos padrões de mobilidade de três profissões (engenheiros, médicos e psicólogos) em quatro países (Canadá, Finlândia, França e Reino Unido) concluindo, entre outros, que a política do Estado é de importância crítica quer para a promoção quer para a proteção dos interesses profissionais, corroborando a importância da cultura política no desenvolvimento profissional.

profissões. Subjacente a esta questão de investigação encontra-se a associação entre a ascensão do poder e da autoridade dos grupos profissionais aos tempos do "*laissez-faire*" e o seu alegado declínio à época do "capitalismo avançado", pós II Guerra Mundial (Krause, 1988, p. 91).

O recurso à comparação das mesmas profissões em diferentes países permite avaliar em que medida o poder, a solidariedade e a integração dos grupos profissionais permanece idêntica para determinada profissão, dependendo apenas da sua função social e da sua capacidade para dar resposta a essa função. Isto é, partindo do pressuposto de que a competência médica, os conhecimentos jurídicos e o conhecimento técnico dos engenheiros são relativamente idênticos nos quatro países em estudo, as diferenças observáveis deverão, pelo menos em parte, serem devidas a diferentes evoluções e orientações do contexto em que se realiza cada profissão. Krause (1988) refere que se, desde 1930 e principalmente a partir dos anos 1960, as profissões têm colocado em marcha projetos para conservar ou ampliar o seu papel na sociedade, também o Estado e o capital têm cada vez mais formado os seus próprios projetos. Portanto, na segunda metade do século XX, a posição especial das profissões declinou em consequência da imposição dos poderes do Estado e do capital (Krause, 1988).

As conclusões gerais vão no sentido de que contemporaneamente a estrutura do Estado e a relação entre o capital e o Estado influenciam determinantemente o poder das organizações profissionais. É, portanto, necessário interpretar, em cada época, a relação de cada profissão com o capital e o Estado ao invés de serem analisadas de forma independente, verificando-se a existência de divergências de análise, na medida em que a organização das relações do Estado com o capital e com as profissões parece diferir em função do país. Além disso, também a ação dos partidos políticos assume uma grande importância na análise do poder dos grupos profissionais e, finalmente, a época histórica é indispensável à compreensão da ascensão e da queda do poder dos grupos profissionais.

> É necessário adotar uma abordagem histórica no estudo do contexto organizacional da associação profissional para compreender quando e porque uma profissão conhece uma ascensão ou um declínio na estrutura nacional de poder e na sua capacidade de reger o próprio trabalho. Se, nos países estudados, a era do *laissez-faire* capitalista permitiu que determinadas profissões consolidassem o seu poder de organização e de regência do seu trabalho e dos seus honorários, a era do capitalismo avançado do pós-guerra, marcada pela cooperação do Estado e do capital, transformou completamente

> o ambiente, o contexto no qual funcionam as profissões. Além disso, a crise do sistema capitalista, dos anos 1970 até à atualidade, talvez tenha outras consequências no futuro, especialmente para a medicina. (Krause, 1988, p. 120)

O autor pretende dar resposta a um conjunto de questões acerca da evolução das profissões, em cada país e em termos relativos, nomeadamente em que medida se assiste, ou não, a uma morte lenta das profissões "*savantes*" nos países ocidentais e, em caso afirmativo, se tal é devido à ação direta do capital, das instituições estatais ou das organizações de regulamentação profissional. Levanta a hipótese alternativa das profissões enfrentarem um processo de racionalização do capitalismo que ataca os poderes dos grupos profissionais ao transformarem o contexto social nos quais se enquadram. Sendo um estudo comparativo, procura perceber em que medida as alterações se podem manifestar de forma diversa em cada país e na mesma profissão em diferentes países, isto é, em função da estrutura estatal e da história particular dessas relações com os setores financeiro e produtivo.

Mantendo o foco em "atores" sociais, McClelland (1990) faz referência a dois tipos distintos de profissionalização característicos, respetivamente, das realidades anglo-saxónica e continental, categorizados tendo por base o papel que as forças externas ao grupo profissional, especialmente o Estado, assumem na definição das suas normas: a profissionalização *a partir de dentro* e a profissionalização *a partir de cima*. O primeiro tipo, específico do mundo anglo-saxónico, caracteriza-se pela manipulação com sucesso do mercado pelo próprio grupo, ou seja, independentemente da movimentação das forças externas. O segundo tipo, específico dos países continentais, releva o domínio das forças externas ao grupo na regulamentação das profissões, particularmente do Estado[44]. Neste caso, em que existe cooperação entre os grupos profissionais e o Estado ou outras forças sociais, considera-se que os grupos estão a ceder à profissionalização a partir de cima, a qual é presumivelmente um tipo mais fraco de profissionalização, pois será sempre

[44] Foram realizados alguns estudos na Europa continental, tais como o estudo conduzido por Hellberg (1990) acerca dos veterinários suecos e o concretizado por Karpik (1990) sobre os advogados franceses, os quais confirmam o papel ativo do Estado nos respetivos processos de profissionalização ou, dito de outro modo, representam casos típicos de profissionalização a partir de cima.

necessário admitir a hipótese de os terceiros retirarem o apoio previamente concedido (McClelland, 1990).

Ainda no âmbito dos contributos para a compreensão da relação entre as profissões e a estrutura social, Bertilsson (1990) procede à distinção entre *Estado social* e *Estado liberal*. Em ambos o funcionamento das profissões é crucial, porém, os papéis que desempenham são distintos. Num Estado liberal, as profissões regulam o mercado e são regulamentadas pelo mercado. Num Estado social, as profissões estabelecem a lei e por sua vez são regulamentadas pela lei. No primeiro caso, os serviços encontram-se disponíveis no mercado e estão sujeitos à lei da oferta e da procura estando apenas garantido a cada cidadão um conjunto de direitos civis elementares. No segundo caso, existem um conjunto alargado de serviços legalmente garantidos a todos os cidadãos, expressos num conjunto de "leis materiais", e que constituem os seus direitos sociais. Em cada tipo de Estado é diferente a importância que o complexo profissional (realidade em crescendo na sociedade moderna) assume na administração e legitimação dos direitos sociais e da cidadania social[45].

Portanto, num Estado social os profissionais, enquanto administradores da legislação social, assumem o papel de mediadores entre o Estado e os cidadãos verificando-se em simultâneo a politização das profissões e a profissionalização da atividade política; num Estado liberal os profissionais disponibilizam os seus serviços no mercado. À medida que o moderno Estado social se instala as tradicionais profissões liberais (medicina e direito) perderam parte da sua autonomia ao integrarem o espaço político-social no qual os seus serviços são encarados como instrumentos de política

[45] Bertilsson (1990) identifica três tipos de cidadania que se sucederam ao longo do tempo: a cidadania civil, garantida a todos os cidadãos a partir do momento em que se tornam indivíduos reconhecidos legalmente, com direito a disporem de propriedades, a firmarem contratos e a expressarem a própria vontade; a cidadania política, emergente no século XIX e caracterizada pelo direito conferido aos cidadãos de exercerem o poder político, de integrarem órgãos investidos de autoridade política e de elegerem os membros desses órgãos; e a cidadania social, procedente do século XX em resultado da ascensão da "sociedade de bem-estar", centrada na garantia da igualdade entre homens e mulheres e na redistribuição dos recursos sociais, seja através da lei (Estado social) ou do mercado (Estado Liberal, nomeadamente através da constituição de associações de "consumidores"), ou mais frequentemente através de uma combinação estre os dois tipos de Estado.

cruciais. No entanto, essa perda de independência resulta, segundo Bertilsson (1990), do processo de transformação estrutural das sociedades e não, como muitos autores propuseram, de qualquer fenómeno de proletarização (este tema será tratado na secção seguinte). Aliás, numa sociedade com uma complexa divisão do trabalho impõe-se, necessariamente, a especialização profissional. Na prática, as sociedades reais correspondem a um misto de Estado liberal e social.

Adicionalmente, na tentativa de tornar mais comparáveis as profissões anglo-americanas e continentais, Brante (1990) propõe que, em complemento às teorias convencionais recorrentes, as profissões deixem de ser a unidade base de análise para passarem a sê-lo os "tipos profissionais". Isto é, atendendo a que diferentes indivíduos podem desempenhar a mesma profissão em contextos sociais muito diversos, então a profissão deve ser categorizada a partir das condições objetivas do seu exercício, podendo, nesta base, identificar-se quatro tipos de profissão: liberais, académicas, de Estado (social) e de capital. Uma profissão pode ser exercida apenas sob alguns tipos profissionais bem como sob todos os tipos profissionais identificados (médico, por exemplo). O tipo predominante em cada país depende da evolução dos contextos sociais respetivos. Por isso, nos países anglo-saxónicos, nos quais dominou uma política de *laissez-faire* durante o século XIX, a posição das profissões liberais é ainda muito forte, ao passo que nos países continentais assumem predominância as profissões ligadas ao Estado (Brante, 1990). As diferenças entre profissões são altamente condicionadas pelo tipo profissional predominante em cada país, de tal modo que quanto maior a diversidade dentro de uma profissão maior a predisposição para a ocorrência de tensões internas, dado estarem em causa interesses políticos e económicos contraditórios. Todavia se a comparação for realizada tendo por base os tipos profissionais será mais fácil comparar as diferentes estruturas encontradas a nível intercultural. Pretende-se, na realidade, que a teoria dos tipos profissionais constitua um elo de ligação entre a ação política e a estrutura social vigentes em diferentes circunstâncias espácio-temporais (Brante, 1990).

Finalmente, Torstendahl (1990b) conclui que os grupos baseados no conhecimento se comportam de modo específico em diferentes contextos sociais, nos quais um conjunto de "variáveis cruciais" (Torstendahl, 1990b, p. 8) molda esse comportamento, nomeadamente: o modo de transmissão do conhecimento (ensino público ou privado; formal ou prático); o tipo de conhecimento base (de nível superior ou não e mais ou menos

especializado); a organização do Estado (Estado máximo ou mínimo); o tipo de clientes (individuais ou coletivos); e as condição de emprego (trabalhador independente ou inserido em estruturas burocráticas). Assim sendo, essas variáveis consideradas cruciais devem ser consideradas como denominador comum em qualquer estudo comparativo não sendo, no entanto, excluídas quaisquer outras essenciais para a clarificação dos processos históricos específicos de cada grupo ("variáveis opcionais").

Sinteticamente, os contributos descritos elegem os estudos históricos e comparativos como os mais explicativos dos processos de profissionalização das várias ocupações, permitindo identificar e comparar os "atores" envolvidos, os seus objetivos, recursos e estratégias, os avanços e recuos ao longo do processo, os conflitos, as negociações, os pontos de viragem, etc. Todos estes aspetos são contextualmente contingentes. Aliás, apenas se poderia conceber a análise de uma profissão de *per si* se ela fosse completamente autónoma, seguindo sem interferência alguma os seus objetivos de desenvolvimento (Brante, 1990). Além disso, é consensual que as profissões não são consequências naturais da evolução social. Os grupos ocupacionais não esperam evoluir ao sabor do progresso natural da sociedade mas antes procuram manipular esse progresso através da construção profissional da realidade, do controlo sobre a definição das necessidades dos clientes e através da constituição de monopólios sobre a prática profissional (Baer, 1986; Almeida, 2010).

Em suma, o conceito de profissão será sempre uma construção histórica reportada a contextos sociais particulares.

2.7. Teses de tendência

No que respeita ao sentido de evolução das profissões são passíveis de ser encontradas duas posições que sugerem sentidos opostos. Por um lado, alguns autores perspetivam o seu declínio alegando que estas passaram a estar submetidas ao controlo burocrático exercido pelos sistemas de gestão das grandes organizações, às quais os profissionais se encontram vinculados por contratos de trabalho, bem como que as próprias transformações estruturais da sociedade, aos níveis económico, social e cultural, têm contribuído para a erosão do poder e do prestígio por elas outrora detido.

Por outro lado, outros autores defendem a relevância das profissões enquanto forma de organização social e apontam para o seu crescente domínio (pese embora numa versão remodelada) em resultado da progressiva importância da exclusividade cognitiva que sustenta o monopólio da prestação de serviços. Consideram inclusivamente factual que a crescente tendência para a especialização profissional torna a todos dependentes das tarefas dos demais culminando numa forte e, à medida que a especialização se acentua, progressiva, interdependência entre atividades profissionais.

Uns e outros assumem como ponto de partida uma problemática comum, consistente no impacto da passagem do capitalismo tradicional, de caráter concorrencial, para o capitalismo monopolista (Legault, 1988) e na transformação estrutural da sociedade em que as profissões operam fazendo, contudo, leituras distintas dos seus impactos. Ambas as perspetivas de evolução são abordadas nas subseções seguintes.

2.7.1. Declínio profissional

Quando a teoria funcionalista, no âmbito da qual as profissões eram instrumentos de coesão social e os profissionais eram servidores honrados das necessidades comunitárias, entra em decadência, surgem, na década de 1970, autores que reconhecem às profissões do passado um poder significativo mas alegam que as alterações estruturais entretanto verificadas terão desviado a classe profissional para um caminho conducente à perda desse poder podendo, consequentemente, afirmar-se que entraram em declínio (Freidson, 1986).

Duas ordens de razão são apontadas como justificativas da alegada tendência de declínio profissional. Por um lado, são tomadas em consideração as alterações verificadas ao nível das condições gerais de emprego e, em particular, a progressiva conversão do autoemprego em emprego assalariado em organizações burocráticas (Freidson, 1986), movimento denominado de *proletarização*[46], neste caso, do trabalho profissional. Por

[46] No âmbito da teoria marxista, a "proletarização é o complexo processo histórico que produz uma classe trabalhadora, trancada em subordinação e conflito com a classe capitalista" (Larson, 1980, p. 134). Muito resumidamente, terá sido o desenvolvimento de manufaturas que deu origem ao fenómeno da proletarização, enquanto expressão caracterizadora da posição de um conjunto de trabalhadores artesanais, contratados por um empregador capitalista, concentrados no mesmo espaço de tal modo que pudessem

outro lado, são ponderadas as transformações ocorridas nas características gerais dos clientes a quem se destinam os serviços profissionais e no caráter do próprio conhecimento profissional, movimento designado de *desprofissionalização*, isto é, perda da condição de "verdadeira" profissão.

Neste enquadramento, a tese da proletarização, inspirada na teoria marxista (Freidson, 1983; Murphy, 1990), presta menos atenção à relação que se estabelece entre os profissionais e os clientes e mais à localização dos profissionais na "economia política capitalista e às suas relações com os donos do capital" (Freidson, 1986, p. 111).

Argumenta-se que no contexto organizacional, à semelhança do sucedido com a classe operária ao longo do século XIX, os profissionais são submetidos a um "sistema burocrático de controlo administrativo" (Murphy, 1990, 72) com prejuízo da sua tradicional autonomia, característica desde sempre presente entre os atributos centrais de qualquer profissão estabelecida.

De facto, o século XX, para além de apresentar uma explosão no número de profissionais e profissões[47] (Hall, 1968; Toren, 1975; Derber, 1983), foi indiscutivelmente um período de grandes transformações ao nível do enquadramento do seu trabalho na sociedade. Tais transformações decorrem nomeadamente da transição do

---

partilhar os instrumentos de produção e as fontes de energia. Posteriormente à partilha dos meios de produção verificou-se a introdução e desenvolvimento de uma divisão do trabalho cada vez mais profunda e denominada de processo de "especialização", tendente ao aumento da capacidade produtiva da manufatura como um todo em resultado da decomposição do processo produtivo em operações simples e repetitivas e, consequentemente, de execução mais rápida e eficaz. Os trabalhadores passam portanto a estar ligados à execução de tarefas cada vez mais parciais e reiteradas e logo requerentes de menor qualificação ou competência. Com a ascensão da tecnologia verificou-se mesmo o desaparecimento dos trabalhadores semiqualificados, sucessivamente substituídos por máquinas avançadas e trabalhadores indiferenciados, permitindo que a inteligência e o julgamento fossem eliminados da base da hierarquia ocupacional para se concentrarem no seu topo. Adicionalmente, aos trabalhadores operários deixaram de ser solicitados requisitos de força ou treino prévio para a execução das tarefas. Ou seja, "a manufatura representa apenas o início da proletarização, apenas a submissão formal do trabalho ao capital" (Larson, 1980, p. 136).

[47] São identificados dois fatores justificativos desta evolução: a emergência de novas profissões associadas ao aumento e desenvolvimento de novos conhecimentos e de novas necessidades sociais, como principal, e a suposição de que uma proporção crescente da força de trabalho da sociedade atual está a profissionalizar-se, como complementar (Toren, 1975).

sistema de capitalismo tradicional para o "capitalismo das grandes organizações" (Rodrigues, 1977, p. 59), no âmbito das quais a crescente dimensão e complexidade despertaram para a incontornável necessidade de "administração e planificação burocrática" (Rodrigues, 1997, p. 59). Assim, um número crescente de profissionais, tais como médicos, enfermeiros, professores e assistentes sociais, passaram a trabalhar em organizações empregadoras e advogados e contabilistas em grandes empresas de prestação de serviços profissionais, por vezes de dimensão internacional (Evetts, 2013). Simultaneamente, verificaram-se uma série de mudanças e desenvolvimentos sociais e políticos e a extensão da complexidade dos contextos e ambientes em que as profissões se inserem: a diferença entre emprego profissional nos setores privado e público diminuiu, o profissionalismo está cada vez mais presente nas organizações não-governamentais e nas instituições de voluntariado e é alargada a regulamentação e a verificação a contextos onde a confiança, a transparência e a responsabilização devem ser demonstrados (Evetts, 2013). Porém, embora se assista a uma diversificação das configurações do trabalho profissional, releva neste âmbito a convergência das estruturas e das bases de controlo desse trabalho que deixam de se localizar no interior da profissão, ou seja, na ação dos pares ou mais precisamente da elite administrativa da profissão, para se concentrarem, em alternativa, nos gestores profissionais da entidade empregadora (Leicht & Fennell, 1997). É precisamente nesta perda em geral de independência ou autonomia, resultante da integração dos profissionais em hierarquias burocráticas, públicas ou privadas, com ou sem fins lucrativos, que a tese da proletarização do trabalho profissional encontra suporte.

Derber (1983) parte justamente desta conceção abrangente de proletarização enquanto condição de todo e qualquer trabalho dependente e assalariado para concluir que, nestes termos, os profissionais estão efetivamente a ser proletarizados[48]. Não obstante, reconhece também que o grau de proletarização a que os profissionais são

[48] De igual modo, Beckman (1990) conclui que, sendo a proletarização enunciada de modo tão lato quanto a substituição do autoemprego pelo emprego assalariado, a segunda metade do século XX foi um período de proletarização profissional massiva nos países ocidentais. Isto é, do ponto de vista contratual, os profissionais assalariados assumem, realmente, um estatuto legal em tudo semelhante ao assumido pelos outros empregados organizacionais (Derber & Schwartz, 1988).

submetidos nas organizações burocráticas não é comparável com o grau de proletarização a que são submetidos os trabalhadores industriais, pois enquanto os últimos executam um pequeno número de tarefas repetitivas apreendidas no local de trabalho, os primeiros mantém o monopólio exclusivo sobre o seu conhecimento base e consequentemente a autonomia técnica na realização das suas tarefas. Esta constatação conduz o autor a um aparente paradoxo ultrapassado por recurso à identificação de dois tipos distintos de proletarização, a *técnica* e a *ideológica*. Deste modo, quando os trabalhadores perdem o controlo sobre os meios de produção, ficando submetidos ao rigoroso planeamento do processo produtivo e aos ritmos de produção impostos superiormente, encontram-se sob o tipo de proletarização técnica[49], característica dos operários industriais. Quando o que se perde é o controlo sobre os objetivos organizacionais, mantendo-se a autonomia técnica no exercício das funções especializadas, estar-se-á perante o tipo de proletarização ideológica, característica dos profissionais. Desta forma, a proletarização ideológica é entendida como parte de um sistema pós-industrial de controlo e de incentivos, instituído pelos gestores das organizações, que integra e motiva os trabalhadores profissionais na medida em que lhes proporcionam uma autonomia técnica relativa (Derber, 1983).

Noutra perspetiva, um conjunto de autores considera que as profissões do passado, dotadas de elevado prestígio e reconhecimento público, estão a perder essas características devido à mudança nas atitudes e no comportamento do público, em geral, e dos clientes, em particular, e no caráter do próprio conhecimento profissional (Haug, 1975; Toren, 1975; Freidson, 1986). Reclamam, por conseguinte, que as profissões estão a ser destronadas dessa posição especial outrora detida, ou seja, entraram em processo de desprofissionalização.

Como suporte desta tese, no que à mudança das características dos clientes diz respeito, assume particular destaque o aumento do nível de formação geral dos cidadãos resultante do acesso em massa ao sistema de ensino (Haug, 1975; Freidson, 1986). Consequentemente, assistiu-se à diminuição do fosso entre o conhecimento profissional e o conhecimento detido pelo público, situação que conduziu ao crescente questionamento e decorrente erosão da autoridade profissional. Mas, não só o acesso à

[49] O grau de proletarização técnica pode variar significativamente dependendo do grau de especialização e fragmentação imposto pela gestão da produção (Derber, 1983).

formação foi generalizado como também o desenvolvimento tecnológico tornou a informação e o conhecimento profissional disponíveis e acessíveis a quem queira investir na sua procura:

> O que antes estava na posse exclusiva de uma elite torna-se disponível a um vasto conjunto de não-profissionais através de livros, *softwares* e dispositivos tecnológicos. (Baer, 1986, pp. 548-549)

O público torna-se assim mais ativo e agressivo na sua relação com os profissionais, adquire capacidade de organização coletiva e questiona sistematicamente a atuação profissional. Globalmente, este conjunto de fatores origina a diminuição do prestígio das, e da confiança do público nas, profissões:

> Tem sido frequentemente observado que a autonomia e a autoridade profissional estão dependentes do reconhecimento e da legitimação social. Se estes [apoios] forem retirados, os alicerces do estatuto profissional poderão ser colocados em causa, dando origem a um processo de desprofissionalização. (Toren, 1975, p. 332)

Relativamente ao conhecimento profissional e especializado propriamente dito, ainda o desenvolvimento tecnológico conduziu à estandardização e rotinização de tarefas, procedimentos e técnicas[50], tornando a prática profissional mais racional, precisa e específica e, por isso, mais exposta à avaliação externa, sob um controlo mais frágil por parte do grupo ocupacional e mais exposta à mudança (Toren, 1975; Evetts, 2013). As tecnologias da informação, em particular, exponenciaram a capacidade de obtenção, armazenamento, análise e partilha de informação contribuindo decisivamente para a alteração da configuração das organizações e, por conseguinte, dos ambientes de trabalho (Middlehurst & Kennie, 1997). Além disso, a sistematização do conhecimento facilita o surgimento de novas ocupações que procuram apoderar-se de áreas tradicionais de

[50] Covaleski, Dirsmith e Rittenberg (2003) referem que a estandardização do conhecimento base e consequente mercadorização conduzem à inevitável diminuição do rendimento dos profissionais, subvertendo o dado adquirido de que, entre outros, a profissionalização conduz ao aumento das recompensas económicas. Como forma a minorar essa perda propõem a transformação dos profissionais em "analistas simbólicos", cuja capacidade de abstração e antecipação lhes permita desenvolver uma compreensão holística do cliente em paralelo com a profunda compreensão e ponderação das alterações económicas e das tecnologias da informação.

trabalho de profissões já estabelecidas levando à destruição de monopólios ou jurisdições exclusivas (Freidson, 1994).

Num outro nível, Richard Hall perspetivou o declínio da própria sociologia das profissões, na medida em que, segundo o autor, a avaliar pela análise do conteúdo dos jornais de sociologia americanos e do jornal francês *Sociologie du Travail*, durante um período de 5 anos, se assistiu a um abrandamento considerável do interesse teórico nessa área de conhecimento (Macdonald & Ritzer, 1988; Burrage, 1990a). Contudo, embora se considere que a "idade de ouro" (Gorman & Sandefur, 2011) da sociologia das profissões se circunscreve a meados do século XX, o passado recente mostra que "o estudo do trabalho profissional não desapareceu" (Gorman & Sandefur, 2011, p. 276).

Enfim, atendendo à mudança nos contextos de trabalho e nas condições de exercício das atividades especializadas, o trabalho profissional está, evidentemente, a mudar e a ser mudado (Larson, 1977; Freidson, 1986; Evetts, 2013), contudo, tal como veremos da subsecção seguinte, tais mudanças não são consensualmente consideradas como argumento válido para a defesa da proletarização ou desprofissionalização do tipo particular de ocupação que constituem as profissões.

2.7.2. Reorganização e consolidação profissional

Qualquer que seja o conceito de profissão adotado, existe um amplo consenso acerca de que as profissões contemporâneas são distintas das profissões do passado: evoluiu o tipo de conhecimento que as sustenta, o ambiente em que operam, o padrão de clientes a quem prestam serviços, a extensão dos mercados alvo, etc. Porém, se a primeira tentativa de avaliação do impacto dos desafios enfrentados pelas profissões na segunda metade do século XX foi enquadrada no âmbito do declínio profissional, também se verificou que essa avaliação foi cedendo em favor de uma ótica de progressiva consolidação profissional construída sobre alicerces remodelados. Ou seja, as profissões não terão declinado mas antes enfrentado, com sucesso, um processo de adaptação a novos contextos.

De facto, às inovações científicas e tecnológicas verificadas no pós II Guerra Mundial é atribuído um impacto significativo sobre a estrutura de todas as profissões. Novas ferramentas e competências surgiram como essenciais e as próprias organizações

burocráticas evoluíram das estruturas rígidas do passado para formas dinâmicas de organização, dotadas de orçamento, equipamento e pessoal técnico, nas quais os profissionais de diversas áreas se reúnem em prol da resolução de problemas complexos, dispondo para esse fim dos meios e do ambiente favoráveis ao intercâmbio de informação e ao consequente aumento do nível de desempenho individual e de grupo (Engel, 1970). Estas transformações possibilitaram uma diminuição na necessidade de controlo económico e nas condições logísticas do trabalho profissional, compensada pela implementação de sistemas de credenciação que mantêm o controlo sobre quem pode prestar determinado tipo de serviços e como fazê-lo (Freidson, 1983).

Assim, contra a tese do declínio profissional, na vertente que alega a proletarização dos profissionais em organizações burocráticas, Ritzer (1975), apoiado na releitura de Max Weber, considera que a burocratização e a profissionalização são duas consequências da racionalização da sociedade com mais aspetos a uni-las do que os tradicionalmente identificados na literatura. Considera que o tradicional foco na análise dos médicos privados terá enviesado a interpretação da sua passagem a trabalhadores assalariados em instituições burocráticas, processo a que naturalmente resistiram, não podendo da leitura deste caso isolado generalizar-se para uma situação universal de incompatibilidade entre burocratização e profissionalização. Bem pelo contrário, burocracia e profissionalismo constituem métodos de administração racional diferentes mas compatíveis em muitos aspetos (Svensson, 1990). Na verdade, muitas profissões nunca existiram senão em contexto burocrático (Haug & Sussman, 1971; Ritzer, 1975), pelo que, "não foram proletarizadas mas antes estabelecidas" (Gagliani, 1981, p. 281) nessa condição.

Além disso, independentemente de quem presta os serviços profissionais ser profissional independente ou trabalhador assalariado dificilmente se encontra sujeito aos tradicionais instrumentos de disciplina e controlo a que se encontra submetida a força de trabalho "ordinária" utilizada nas sociedades capitalistas (Larson, 1979), não sendo correto equiparar-se a especialização dos profissionais em nichos de conhecimento abstrato com a especialização ao nível do proletariado em diferentes segmentos da rotina do processo produtivo (Murphy, 1990).

Assim sendo, contrapondo a tese defendida por Derber (1983), sendo certo que a integração de profissionais em organizações burocráticas os torna dependentes de uma

hierarquia formal, os distancia do processo de fixação das metas globais da organização bem como das estratégias a seguir, funções exercidas pelos gestores, não lhes retira o conhecimento e a competência para a execução das suas tarefas especializadas estando, portanto, deste ponto de vista, isentos do controlo a que está submetido o proletariado industrial. É neste enquadramento que Evetts (2002) propõe que a discrição, e não a autonomia, seja entendida como o aspeto mais relevante da independência profissional, traduzida na liberdade quanto à forma como o trabalho deve ser realizado e na assunção da responsabilidade pela sua realização[51]. Ou seja, se os profissionais se distinguem do proletariado em aspetos tão fundamentais como o nível de conhecimento, de competências, de controlo sobre o próprio proletariado, de estatuto, de poder potencial, de capacidade de mudança, etc., nesse caso, a única conclusão possível é a de que a proletarização ideológica não é proletarização (Murphy, 1990). Admite-se, então, que se assistiu, ao invés, à "burocratização dos profissionais", enquanto "sistema de organizar, controlar e recompensar o trabalho dos profissionais muito distinta da aplicável ao proletariado" (Murphy, 1990, pp. 75-76). Em suma, "os profissionais foram burocratizados mas não foram proletarizados" (Murphy, 1990, p. 76). Mais,

> o facto de muitos profissionais trabalharem atualmente em burocracias privadas ou públicas não pode ser visto como um sinal de proletarização (porque estão sujeitos a regras burocráticas), mas alternativamente como algo que os torna, em certa medida, beneficiários dos ativos organizacionais. (Macdonald, 1995, p. 58)

Por conseguinte, mesmo quando integrados em burocracias[52], situação em que perdem o controlo sobre as condições de trabalho, os profissionais mantém a

[51] Leicht e Fennell (1997) referem mesmo já não ser verdade (e duvidam que alguma vez o tenha sido) que os gestores se orientem para o controlo dos seus trabalhadores, e em particular se se tratar de trabalhadores profissionais, estando, em vez disso, orientados para a maximização da sua própria autonomia.

[52] Engel (1970) realizou um estudo empírico com o objetivo de relacionar o nível de autonomia dos médicos com o grau de burocratização da organização em que se inserem, considerando três cenários: não burocrático (médicos liberais), moderadamente burocrático (médicos em organizações de propriedade privada) e altamente burocrático (médicos do serviço público de saúde). Concluiu, genericamente, que os médicos inseridos em contextos moderadamente burocráticos são aqueles que se consideram mais autónomos. Para a menor autonomia relativa dos médicos liberais e dos médicos do serviço público poderá contribuir, respetivamente, a dificuldade em aceder a recursos sociais e físicos que as burocracias têm

independência de julgamento e a liberdade de ação no âmbito da sua especialização técnica, aspeto que desde sempre os caracterizou (Freidson, 1986, 1994; Diniz, 1998) e que é garantido pelo reconhecimento de que somente os possuidores de determinado conhecimento especializado são capazes de julgar e avaliar o mérito das questões profissionais (Larson, 1988). Por outro lado ainda, a diversidade de contextos de trabalho em ambiente organizacional torna inútil qualquer tentativa de generalização sobre os efeitos que a burocratização pode ter sobre o controlo ocupacional (Child & Fulk, 1982). Portanto, a autonomia no trabalho, concluíram Choi et al. (2008) empiricamente, é o resultado da interação contingente entre o poder do trabalhador e as práticas organizacionais adotadas.

Para além disso, e de uma forma muito válida, Pereira-Neto (1995) lembra que não só o profissional assalariado como também o liberal são vulneráveis à perda da sua autonomia. Em qualquer dos contextos, se a procura de determinado serviço profissional for baixa e a dependência relativamente ao poder dos clientes for alta, na medida em que estes se recusem a aceitar o julgamento profissional independente, a perda de autonomia será elevada. Deste modo, será inclusive redutor associar a proletarização profissional exclusivamente ao contexto do trabalho profissional assalariado.

Quanto à perda de poder e prestígio por parte dos profissionais deve, acima de tudo, aceitar-se, com naturalidade, a possibilidade de desprofissionalização como um possível desfecho no desenvolvimento do setor de serviços no mercado de trabalho (McClelland, 1990) sem que, no entanto, se possa afirmar que a multiplicação de organizações profissionais representativas de diferentes especialidades e níveis de qualificação, a crescente dinâmica dos clientes, o surgimento de ferramentas computacionais ou a destruição isolada de monopólios ofereçam uma clara evidência de falha generalizada na profissionalização ou de desprofissionalização[53].

---

capacidade em proporcionar e a limitação decorrente da subordinação a uma estrutura administrativa rígida. Estas mesmas limitações não serão experienciadas pelos médicos que operam em contextos moderadamente burocráticos. Assim sendo, conclui, "o tipo profissional de organização burocrática não é necessariamente prejudicial para a autonomia profissional" (Engel, 1970, p. 19).

[53] McClelland (1990) considera que apenas se pode falar em desprofissionalização quando se anula ou reduz um estádio de profissionalização previamente alcançado, situação a ser avaliada individualmente.

Com efeito, contra o argumento da desprofissionalização decorrente da alteração nas características dos clientes dos serviços profissionais, Freidson (1986) considera que apesar dos consumidores da classe média se terem tornado, nas últimas décadas, mais sofisticados, as profissões responderam através da criação de novo conhecimento, mais esotérico, e novas especializações, permitindo manter desse modo o fosso entre o seu conhecimento e o conhecimento dos clientes. Considera ainda que, neste âmbito, nem mesmo a ajuda das ferramentas computacionais tem sido decisiva uma vez que os *softwares* específicos e a leitura dos seus *outputs* permanecem sob a alçada dos profissionais[54]. Também não existem evidências de que a invasão por ocupações concorrentes bem como os movimentos de autoajuda aos clientes consigam mais do que ameaçar algumas franjas das profissões licenciadas. Na verdade, não importa a quantidade absoluta de conhecimento que o público em geral possui (Baer, 1986) mas antes a manutenção do fosso entre o conhecimento dos profissionais e o dos cidadãos comuns. Para a manutenção desse hiato nos níveis de conhecimento relativos e consequente sobrevivência do monopólio profissional assumem destaque as novas descobertas realizadas pelos "professores investigadores", a quem compete a produção e legitimação de novos conhecimentos (Freidson, 1986, p. 211), os requisitos de conhecimento tácito para a prestação de determinados serviços e a exigência em determinadas áreas profissionais, por parte dos clientes e/ou legal, da intervenção de

[54] Haug e Lavin (1981) procedem ao estudo empírico da relação que se estabelece entre médico e paciente com o intuito de avaliar quem de facto comanda, à data, a relação. A hipótese em análise respeita a uma possível transição do modelo baseado no papel de doente (*sick-role model*), submisso à terapêutica subscrita pelo médico, para o modelo consumista (*consumerist model*) no âmbito do qual o paciente, na qualidade de "consumidor informado", avalia a qualidade do serviço que lhe é prestado. A confirmar-se a generalização da transição entre os modelos propostos, tal facto poderia sugerir uma perda consistente de poder e autonomia por parte da classe médica. Porém, as conclusões sugerem que as relações de poder entre médico e paciente "dependem de quem é o médico, o paciente e do porque se encontraram" (Haug & Lavin, 1981, p. 223). Também, Lewis, Marjoribanks e Pirotta (2003), ao estudarem a eventual perda de autonomia dos médicos generalistas australianos ao longo da última década do século XX, concluem que estes profissionais enfrentam, de facto, mudanças consideráveis (nomeadamente, políticas de forte contenção de custos e de crescente responsabilização profissional) mas estas não podem classificar-se objetivamente em termos de desprofissionalização.

especialistas certificados (Child & Fulk, 1982). Tal como Dingwall (2004, p. 12) refere, "o difícil não é a recolha de dados mas a sua interpretação". Nestes termos o cliente pode ter acesso à informação mas não terá com certeza a mesma facilidade e confiança de interpretação que se esperam do profissional. O recurso ao serviço dos profissionais é, então, o meio de reduzir a incerteza sobre importantes questões que não podem ser facilmente ou economicamente verificadas pelos "consumidores" de serviços profissionais (Dingwall, 2004).

Na viragem do século verifica-se entretanto que as profissões não só não entraram em declínio como vêm proliferando. As questões de investigação atuais incluem uma revisão e reapreciação em termos mais equilibrados do profissionalismo na qualidade de valor normativo e um afastamento do fechamento de mercado enquanto paradigma dominante (Evetts, 2006). Além disso, surgem novas orientações focadas na análise do discurso profissional enquanto mecanismo para controlar o trabalho e os trabalhadores (Evetts, 2006, 2013). Aliás, esta interpretação mais recente do profissionalismo ganha relevância na análise dos grupos profissionais no âmbito dos quais o discurso é progressivamente mais utilizado quer como meio de apelar ao consumo dos serviços profissionais, quer como instrumento de persuasão no processo de recrutamento de futuros profissionais, quer como fonte de motivação para a melhoria no desempenho das tarefas profissionais (Evetts, 2006). Argumenta-se que a prossecução dos interesses do grupo profissional pode ser compatível com o interesse público[55] e, além disso, o profissionalismo pode contribuir para a instituição de valores profissionais e obrigações morais que não só restringem a competição dentro do grupo como ainda encorajam a cooperação entre os profissionais (Evetts, 2006).

O profissionalismo é, nestes termos, um compromisso (Evetts, 2013) que potencia o controlo da conduta profissional à distância através da construção de identidades de trabalho apropriadas (Fournier, 1999) e as ocupações voltam a ser um "tipo particular de instituição social" (Evetts, 2003b, p. 29) que visa assegurar a ordem e o controlo sociais, repartindo essa missão com o mercado e as organizações, tarefa que desempenham pela via do discurso (Evetts, 2003b).

[55] São considerados de interesse público os serviços cuja relevância para a sociedade é juridicamente reconhecida (Gonçalves, 2006a).

> As profissões criam e mantém valores profissionais distintos ou obrigações morais (por exemplo, códigos de ética) os quais restringem a concorrência excessiva ao fomentarem a cooperação assim como o orgulho profissional e a satisfação no desempenho do trabalho – uma forma de autorregulação individual interna. (Evetts, 2013, p. 785)

Com efeito, a progressiva transformação das sociedades em economias de serviços faz com que as profissões se encontrem ativamente envolvidas nas transformações societárias contemporâneas e ganhem relevância acrescida (Kuhlmann, 2013). As profissões constituem atualmente a "espinha dorsal" do setor público de serviços e "o profissionalismo é uma poderosa fonte e um modo altamente eficiente de regular o setor público" (Kuhlmann, 2013, p. 7). Também o processo de globalização a que as sociedades contemporâneas se encontram submetidas origina novas arquiteturas regulatórias que extravasam o âmbito dos Estados nacionais, com naturais consequências ao nível das interações entre Estado, profissões e público em geral (Kuhlmann, 2013), de que são exemplo a União Europeia[56] (EU) e as associações profissionais internacionais.

Por último, a atual tendência para a formação de sociedades de prestação de serviços profissionais deu origem à conceção do denominado *profissionalismo organizacional* no âmbito do qual assume destaque a interconexão entre princípios ocupacionais e organizacionais (Faulconbridge & Muzio, 2008). As principais características deste tipo de profissionalismo incluem o recurso crescente por parte dos gestores das organizações ao discurso do profissionalismo como estratégia de controlo, a instituição de níveis de responsabilidade e processos para a tomada de decisão, a crescente estandardização dos procedimentos de trabalho, a definição de objetivos e, nessa base, a concretização da avaliação de desempenho (Evetts, 2013). Portanto:

[56] O atual nível de internacionalização dos mercados e a crescente mobilidade profissional criam um novo desafio consistente na redefinição das tradicionais jurisdições profissionais e no reconhecimento de credenciais e requisitos de formação além-fronteiras (Evetts, 2013). Por exemplo, no âmbito da UE, a declaração de Bolonha, procedendo à harmonização da duração dos ciclos de estudos e uniformizando os critérios de creditação de competências, recorrendo ao *sistema europeu de transferência e acumulação de créditos*, tem por objetivo a harmonização de conhecimentos e competências, fator de motivação acrescida para a mobilidade de estudantes e profissionais entre países da UE. Evetts (2002) designa o tipo de regulação supranacionalmente imposta e nacionalmente implementada de "regulação adquirida".

> os elementos essenciais do profissionalismo não desapareceram, mas antes adquiriram uma nova forma. O profissionalismo está a renascer sob uma forma hierárquica na qual os profissionais quotidianos se tornam sujeitos ao controlo das elites profissionais que continuam a exercer a considerável autoridade técnica, administrativa e cultural que as profissões tiveram no passado. (Freidson, 1994, p. 9)

Ganha adeptos, neste século, a interpretação de Freidson (1994, 2001) relativa ao profissionalismo, segundo a qual o profissionalismo é uma forma única de controlo ocupacional com vantagens sobre o seu controlo pelo mercado ou por configurações organizacionais e burocráticas. Freidson (1994) considera inclusivamente o profissionalismo como a forma desejável de proporcionar serviços complexos e discricionários ao público em geral.

2.8. Profissionalização da contabilidade

No âmbito específico da contabilidade, para além dos casos de aplicação empírica dos modelos de profissionalização propostos por Larson (1977), Abbott (1988) e Burrage et al. (1990), apresentados de seguida, encontra-se também na literatura uma proposta de modelo teórico direcionada para esta área do saber, igualmente descrito.

Globalmente, o modelo do "projeto profissional" de Larson (1977), tal como descrito na subsecção 2.4. anterior, é o mais recorrente entre os autores de estudos empíricos, destacando-se Macdonald (1984[57], 1989[58], 1995) como principal adepto deste modelo para a compreensão e explicação das profissões e da profissionalização.

---

[57] No artigo de 1984, Macdonald (1984, p. 175) reconhece o "importante estímulo" do trabalho de Larson (1977) para o estudo contemporâneo das profissões e dos processos de profissionalização, recorrendo a "dois conceitos centrais" do seu modelo de "projeto profissional" ("estatuto social coletivo" e "controlo de mercado") para o estudo que desenvolve sobre a evolução profissional dos contabilistas escoceses.

[58] Tendo como suporte a lógica subjacente ao modelo do "projeto profissional" de Larson (1977) de que os praticantes individuais são relativamente impotentes para melhorar a sua posição enquanto as coletividades podem empregar um conjunto de táticas com o objetivo de ampliar o controlo de mercado e, paralelamente, o prestígio do grupo profissional, Macdonald (1989) avalia em que medida a localização das sedes das organizações de profissionais de contabilidade inglesas em edifícios imponentes contribui para incrementar a respeitabilidade dos membros da profissão, confirmando esta hipótese apenas relativamente aos *chartered accountants* ingleses.

Na análise que concretiza à profissão contabilística inglesa, ao mesmo tempo que estabelece comparação com a profissão escocesa e norte-americana, Macdonald (1995) identifica no percurso da profissão os traços que caracterizam o modelo do "projeto profissional" de Larson (1977). Assim sendo, o autor descreve os *chartered accountants* britânicos e os *certified public accountants*[59] americanos como grupos particulares de indivíduos que procuram negociar as fronteiras de uma área ocupacional no âmbito da divisão social do trabalho com o objetivo de extrair benefícios económicos e sociais. Ou seja, tal como Larson (1977) sugere, Macdonald (1995) confirma que a mobilidade social e o controlo de mercado não são meros factos da vida social mas sim o resultado do "projeto profissional".

De igual modo, Lee (1995) também enquadra a leitura do desenvolvimento da profissão contabilística escocesa no âmbito do modelo de profissionalização proposto por Larson (1977), o que faz na sequência da constatação de que se trata de uma profissão organizada, instituída para promover o controlo de mercado dos serviços de contabilidade. Nesse sentido, as associações profissionais escocesas procuraram e obtiveram, pouco depois da sua formação, o reconhecimento através de *Royal Charter*[60], o qual lhes garantiu o poder de autorregulamentação, de adoção de designação profissional distintiva e, com isso, de separação relativamente aos contabilísticas não filiados nas associações profissionais, de aumento da confiança do público e de estímulo à procura dos seus serviços (Lee, 1995).

Devonport (2011) adota igualmente o modelo do comportamento profissional de Larson (1977) mas na análise histórica do papel assumido pela associação profissional neozelandesa enquanto organismo normalizador, tendo como objetivo a avaliação da medida em que a referida associação utiliza essa função para promover o seu processo de profissionalização. Neste âmbito, a função de emissão de normas é entendida como qualquer outra atividade desenvolvida pela associação no sentido de adquirir e manter estatuto profissional para os seus membros.

---

[59] As designações *chartered accountant* e *certified public accountant* são contextualizadas no próximo capítulo.

[60] Conceito apresentado no capítulo seguinte.

Ainda Richardson (1997), também apologista do modelo teórico de Larson (1977), considera que o alcance do estatuto profissional está dependente da implementação, com sucesso, de quatro estratégias: valorização de mercado, fechamento de mercado, fechamento profissional e poder profissional, em que as duas primeiras visam assegurar um mercado abundante de serviços contabilísticos para a ocupação explorar e as outras duas visam a criação de estruturas de governação profissional que controlem as ramificações políticas dessa posição privilegiada.

Por fim, em termos empíricos, Caramanis (1999) adota a perspetiva de Abbott (1988) e de Burrage et al. (1990) no estudo da luta jurisdicional travada pelo controlo das auditorias legais entre os profissionais indígenas gregos e os ramos locais das empresas internacionais de contabilidade sediadas no país. O autor considera que, no caso, as propostas de Abbott (1988) e de Burrage et al. (1990) são complementares, pois conclui que os atores centrais da sua investigação são os grupos profissionais, nucleares em Abbott (1988), e o Estado, fundamental em Burrage et al. (1990).

Importa ressaltar que alguns autores de estudos empíricos proporcionam evidência sobre a emergência e desenvolvimento de uma profissão contabilística em contextos específicos mas sem se vincularem a um quadro teórico formal. Frequentemente apresentam-se como adeptos de uma abordagem crítica geral, que introduza uma dimensão histórica e económica no estudo do desenvolvimento profissional, chamando a atenção sobretudo para o poder das profissões e para as estratégias que adotam para adquirir e preservar esse poder.

Numa perspetiva puramente teórica, cumpre destacar a proposta apresentada por Birkett e Evans (2005), especificamente orientada para o estudo dos processos de profissionalização em contabilidade.

Nela, as associações de contabilistas são o eixo em torno do qual todo o estudo das atividades de profissionalização é concretizado, levando à interpretação do processo de profissionalização como a série de interações estabelecidas entre essas associações

representativas[61] e as outras instituições sociais com o propósito de negociar[62] e garantir um conjunto particular de *condições* asseguradoras do profissionalismo. Com efeito, cada processo é caracterizado pelas *estratégias* adotadas pelas associações ocupacionais no trajeto a percorrer para alcançar as condições do profissionalismo. Naturalmente, porque o trajeto não é solitário, as interações estabelecidas visam a gestão de *dependências* com o objetivo de obter a necessária colaboração de terceiras partes.

Em termos de representação gráfica, o modelo proposto pelos autores apresenta a seguinte configuração:

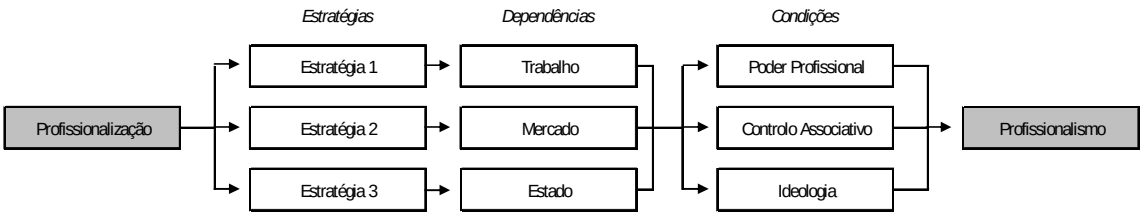


Figura 2.4: Estratégias, dependências e condições
Fonte: Birkett e Evans (2005, p. 103)

Verifica-se que o conjunto de condições do profissionalismo propostas inclui o poder profissional, traduzido no exercício de autoridade pelos membros da profissão no âmbito das suas competências exclusivas em situação de independência do Estado, o controlo associativo dos membros da profissão e o sustento ideológico da aparência, face

[61] A formação de associações ocupacionais representativas é considerada um passo estratégico na condução de qualquer projeto de profissionalização enquanto "sinal público visível" de que a profissionalização está em curso (Carnegie & Edwards, 2001, p. 303). Não obstante, as interações estabelecidas entre o grupo ocupacional e as outras instituições sociais são quase sempre lideradas por "membros individuais proeminentes que atuam em várias áreas, por motivos diversos e muitas vezes de forma voluntária" (Birkett & Evans, 2005, p. 122).

[62] No processo negocial as profissões procuram obter a confiança do cliente e da comunidade, eliminar a interferência e supervisão dos leigos, assegurar a proteção contra a concorrência dos não qualificados para a prática profissional e alcançar elevado rendimento e estatuto em troca da prestação de um serviço competente e íntegro. Para tal comprometem-se a um cuidadoso recrutamento e formação dos membros da profissão, à criação de códigos de ética reguladores e ao controlo do seu cumprimento (Rueschemeyer, 1983).

ao Estado e aos clientes, da imprescindibilidade da independência ocupacional (Birkett & Evans, 2005).

Deste modo, a primeira condição do profissionalismo consiste no *poder profissional* que compreende:

> o poder de definir quem pode integrar o mercado de trabalho de um domínio ocupacional específico (…); o poder de definir em que condições os serviços devem ser prestados (…); a legitimação do Estado para o exercício desses poderes; o suporte para o exercício desses poderes na sociedade em geral; a identificação (social) da ocupação com a associação ocupacional; e a existência de ideologias que aliam o exercício prático desses poderes, através das associações ocupacionais, à legitimação do Estado e à aceitação da sociedade. (Birkett & Evans, 2005, p. 106)

Não obstante, alcançada uma situação de poder profissional, é necessário lutar para a preservar atendendo a que surgem constantemente ameaças a essa posição privilegiada, quando:

> diminui a distância social entre consumidores e produtores e consequentemente a dependência dos consumidores diminui; há uma diminuição do apoio por parte do Estado e das suas agências para a existência ou exercício do poder profissional; há uma diminuição do apoio por parte da sociedade em geral; a identificação da associação ocupacional com a ocupação diminui; existe dificuldade em alinhar o exercício prático do poder profissional com as ideologias do profissionalismo; e há dificuldade em manter um acordo entre as ideologias do profissionalismo e as ideologias que sustentam o Estado e a sociedade em geral. (Birkett & Evans, 2005, p. 107)

A segunda condição do profissionalismo é o *controlo associativo*, exercido pelas estruturas institucionais da associação ocupacional sobre todos os que desempenham a atividade, entendido como "o mecanismo prático que assegura que o poder profissional não será abusado" (Birkett & Evans, 2005, p. 108), porquanto:

> se as associações ocupacionais não estão numa posição de controlo sobre os seus membros, então são incapazes de identificar quem é competente para o exercício da profissão e a prática profissional será conduzida no interesse dos consumidores, pelo que serão incapazes de justificar e suportar as vantagens associadas à posição de monopólio alcançada através da aquisição de poder profissional. (Birkett & Evans, 2005, p. 108)

É no sentido de minimizar as ameaças ao controlo associativo que as associações ocupacionais instituem regras, práticas e convenções que visam a homogeneização dos membros da ocupação e do serviço que prestam, a coesão social e a identificação social

dos membros da ocupação com a coletividade (Birkett & Evans, 2005). De facto a homogeneidade é pretendida como meio para evitar a diferenciação e a possível fragmentação da ocupação e a coesão e a identificação social procuram instituir uma coletivização efetiva da ocupação.

Mas também esta condição do profissionalismo está sujeita a ameaças que podem provir do Estado e do poder capitalista do conjunto dos consumidores, da competição entre ocupações e da mercantilização, da rotinização ou da degradação do serviço prestado, contra as quais as associações representativas deverão lutar continuamente (Birkett & Evans, 2005).

A terceira condição do profissionalismo é a *ideologia*, no âmbito da qual atributos tais como a *vocação*, as *relações de confiança*, os *padrões éticos*, o *civismo*, o *altruísmo*, e o *desinteresse* (Collins, 1990a) fazem parte das declarações ideológicas das associações ocupacionais que procuram profissionalizar-se ou já estão profissionalizadas.

Relativamente às dependências fundamentais a gerir pelas associações ocupacionais de contabilistas, em ordem a assegurar o profissionalismo, são identificadas três: o âmbito do *trabalho* que a associação profissional representa; os clientes existentes no *mercado* de serviços adstrito à ocupação; e o *Estado* como fonte de contrapartida do poder. Efetivamente, no processo de profissionalização, as associações ocupacionais operam numa rede de relações de poder partilhado entre a força de trabalho que representam, o mercado alvo dessa força de trabalho e o Estado, que representa a sociedade em geral.

Focando, em primeiro lugar, a dependência profissional relativamente às tarefas desenvolvidas, alterações na natureza e no âmbito do trabalho de uma ocupação apresentam-se como aspetos críticos para a aquisição e utilização do poder profissional, de tal modo que, para assegurar as vantagens oriundas do uso desses poderes, uma associação ocupacional está dependente do grau de complexidade (real ou virtual) das tarefas que desenvolve e do nível de secretismo do conjunto das tecnologias associadas a tais tarefas. O potencial de acesso ao poder profissional reduz face ao retraimento da complexidade das tarefas desenvolvidas e do secretismo das tecnologias utilizadas. Além disso, a competição no mercado de trabalho apresenta-se como uma ameaça adicional ao controlo associativo. Efetivamente, outros produtores podem competir pelo domínio de uma ocupação, fazendo com que as fronteiras que a delimitam deixem de existir e,

consequentemente, a associação ocupacional perca a sua autoridade sobre os prestadores de serviços e logo a capacidade de os controlar. Consequentemente, a associação ocupacional deixa de conseguir cumprir o seu compromisso com os "consumidores" no que respeita ao controlo de competências e correspondente qualidade do serviço prestado, resultando em prejuízo da sua capacidade para manter as vantagens do monopólio para os seus membros através do uso do poder profissional.

Alterações exógenas a vários níveis – tecnológico, social, político e cultural – podem intrometer-se no domínio ocupacional, alterando o âmbito das tarefas e a sua complexidade. As tarefas abrangidas podem tornar-se rotinizadas ou até irrelevantes para as necessidades dos "consumidores" e novos tipos de produtores podem ser beneficiados. Estas alterações podem diminuir a capacidade de uma associação ocupacional aceder ao poder profissional ou a sua capacidade de exercer controlo associativo.

Em termos de mercado, local onde se exerce o poder profissional (Freidson, 1986), os "consumidores" de serviços profissionais podem assumir características bem distintas: podem encontrar-se amplamente dispersos ou concentrados, mais ou menos organizados ou representados, e podem ser mais ou menos conhecedores da qualidade do serviço que lhes é prestado. Para além disso variam, por exemplo, entre grandes companhias privadas e públicas, entre pequenas empresas e pessoas individuais. Por conseguinte, o poder profissional pode, a qualquer momento ser confrontado com variações no poder dos consumidores, nomeadamente quando a estrutura de incerteza por eles enfrentada reduz na sequência do acesso a informação adicional e sua dependência do serviço profissional diminui em consequência da contração na necessidade desse serviço ou do aparecimento de serviços substitutos.

Do Estado, as associações ocupacionais podem obter formas de cooperação mais ou menos fortes (Birkett & Evans, 2005) variando da atribuição de uma posição de exclusividade no mercado ao controlo partilhado desse mercado com associações rivais, sendo certo que sem qualquer forma de apoio por parte do Estado é impossível que uma associação ocupacional alcance o nível de fechamento associado ao profissionalismo (Freidson, 1986). Daí que Ramsey (1988), citado por Birkett e Evans (2005), reconheça que o controlo associativo sobre uma ocupação seja mais um fenómeno político do que económico ou social que obriga as associações ocupacionais a alinharem as suas práticas

com o interesse público por forma a alcançarem o apoio do Estado, alinhamento que se impõe ato contínuo.

> Alterações exógenas com impacto no Estado ou nos Governos podem ter impacto na sua postura em relação às associações profissionais. Redefinição de prioridades, limites orçamentais, alterações de Governo ou de posição ideológica dos Governos em relação à sua intervenção, podem afetar o âmbito regulamentar que a associação ocupacional, isolada ou coletivamente, consegue negociar com o Estado. (Birkett & Evans, 2005, pp. 116)

Entretanto, face à dinâmica da sociedade, a gestão das dependências que permita alcançar e manter as condições do profissionalismo requer a adoção, por parte das associações ocupacionais, de estratégias adequadas, caracterizadoras do processo de profissionalização, assunto abordado na secção seguinte.

2.9. Estratégias de profissionalização

Independentemente da designação do objetivo fundamental do processo de profissionalização: monopólio da prestação de serviços (Larson, 1977); construção de abrigos de mercado (Freidson, 1986; 1994); controlo da relação com o cliente (Johnson, 1972); definição de jurisdições (Abbott, 1988), são diversas as estratégias ou ações coletivas (Gonçalves, 2006a) implementadas como meio para o alcançar. Porém, sendo diversas, todas as estratégias visam o acesso coletivo a uma posição privilegiada para os membros do grupo ocupacional no mercado de prestação de serviços, cuja interligação com os contextos político, social e económico impõe a adoção de estratégias dependentes dos mesmos contextos e consequentemente variáveis em função do espaço e do momento em que se desenvolvem. Os objetivos das profissões tendem, portanto, a ser constantes variando apenas as estratégias adotadas para os alcançar (Burrage et al., 1990).

De entre as estratégias identificadas na literatura a primeira a ser enunciada é a *estratégia de fechamento*, consistindo genericamente na negação àqueles que não pertencem ao grupo privilegiado do acesso a ativos[63] que conferem uma posição

[63] Segundo Torstendahl (1990a), a exclusão abrange pelo menos duas situações que são significativamente diferentes. Aquela em que o ativo é transacionável enquanto tal e não depende, portanto, das competências de indivíduos específicos e aquela em que os ativos não são comercializáveis de *per si* no mercado mas

monopolística no mercado (Parkin, 1979). Nestes termos, o fechamento é um fenómeno muito abrangente, não se restringindo ao mercado ocupacional (fechamento ocupacional). Contudo, verifica-se que uma das estratégias de fechamento – o *fechamento por exclusão* – por vezes nomeada monopolização (Murphy, 1983), é particularmente adotada nos processos de profissionalização (Torstendahl, 1990a) e consiste na "tentativa por parte de um grupo [ocupacional] de assegurar para si mesmo uma posição privilegiada à custa de qualquer outro grupo através de um processo de subordinação" (Parkin, 1979, p. 45), originando, consequentemente, uma categoria social de inelegíveis, composta por todos aqueles que não reúnem os requisitos de ingresso na profissão.

Por sua vez, os elementos excluídos recorrem, na condição de *outsiders* (Parkin, 1979), à tentativa de usurpação dos recursos e dos benefícios acumulados pelo grupo dominante na sociedade, em níveis que variam entre a sua redistribuição marginal até à sua completa expropriação (Murphy, 1983), dando origem ao tipo de *fechamento por usurpação* (Parkin, 1979).

Para além do fechamento por exclusão e por usurpação, considerados o "modo predominante de fechamento em todos os sistemas estratificados" (Parkin, 1979, p. 45), Macdonald (1995) acrescenta outros dois tipos: o *fechamento por demarcação* e o *fechamento por duplicação*. O primeiro é considerado uma extensão do fechamento por exclusão e visa fixar fronteiras de separação entre uma ocupação e as "ocupações subalternas", procurando simultaneamente manter uma posição de vantagem relativamente aos elementos pertencentes a ocupações relacionadas. O fechamento por duplicação é adotado por grupos que foram excluídos por uma ocupação e que optam por criar a sua própria esfera ocupacional e estabelecer as suas próprias práticas de exclusão sem qualquer intenção de se juntarem ao grupo ocupacional que os excluiu, ou seja, acabam por criar a sua própria e competitiva exclusividade.

Por outro lado, as estratégias de fechamento podem, independentemente do tipo em causa, agregar-se em duas variantes: aquelas que se baseiam no apoio do Estado, e que são características do bloco continental, e aquelas que se baseiam na ação coletiva do

---

apenas como parte do seu portador individual. No último caso, apenas os portadores de determinadas competências, isto é, os profissionais, podem adotar estratégias de exclusão tendo por base o seu profissionalismo.

grupo profissional, que se apresenta com força suficiente para alcançar tal objetivo, bastando da parte do Estado a ausência de ação contrária, e que são características do bloco anglo-saxónico.

Fora do âmbito do fechamento, Torstendahl (1990a) indica que existem, pelo menos, outras três estratégias adotadas por "coletividades" que podem consistir em grupos profissionais e que são as estratégias de *politização*, de *cartelização* e de *status quo*. A estratégia de politização consiste na alteração do sistema normativo operada através de uma reforma legal ou da aceitação social. A estratégia de cartelização compreende o convite a todos os que trabalham em determinado campo social para a regulamentação de preços nesse campo não se excluindo ninguém do grupo que adira ao preçário estabelecido. A estratégia de *status quo* envolve a aceitação do sistema normativo vigente em todos os seus aspetos e a tentativa de o autoaplicar. Assim, as estratégias de politização e cartelização competem com as estratégias de fechamento e a estratégia de *status quo* é, de entre as identificadas, a única que se opõe à mudança (Torstendahl, 1990a).

A contribuição de Selander (1990) sugere que, a par com as estratégias de fechamento, também as *estratégias associativas* são adotadas como forma de promover a mobilidade social coletiva dos grupos ocupacionais, apresentando-se como a estratégia adotada pelas ocupações que cooperam entre si até se tornarem suficientemente fortes para procederem à respetiva demarcação social e ocupacional como meio de delimitação de determinada área de interesse, ou seja, pretende-se, em termos práticos, reduzir os conflitos potenciais e maximizar a mobilização de recursos no âmbito do processo de profissionalização.

Também uma *estratégia de estratificação* pode ser a adotada no âmbito de grupos ocupacionais que desenvolvem atividades muito vastas com o objetivo de promover a diferenciação interna de tarefas ocupacionais e de recompensas económicas e simbólicas (West, 1996).

Finalmente, Birkett e Evans (2005) identificam, no âmbito do modelo desenvolvido para o estudo da profissionalização da contabilidade, apresentado na secção anterior, três estratégias a adotar pelas associações ocupacionais no processo de gestão das relações de dependência (relativamente ao trabalho desenvolvido, ao mercado no qual é desenvolvido

e ao Estado), com o intuito de salvaguardar as condições base do profissionalismo (poder profissional, controlo associativo e sustento ideológico), que consistem em:

1. "assegurar desenvolvimentos favoráveis na relação entre o âmbito do trabalho e as três condições do profissionalismo" (Birkett & Evans, 2005, p, 120). Esta estratégia concentra-se na diversidade e complexidade das tarefas profissionais, na indeterminação relativa à tecnologia adotada, no nível de competição no mercado de prestação de serviços e nas alterações exógenas que afetam o âmbito do trabalho, na medida em que estes fatores afetam as condições do profissionalismo (Birkett & Evans, 2005);
2. "assegurar desenvolvimentos favoráveis na relação entre o mercado de serviços profissionais e as três condições do profissionalismo" (Birkett & Evans, 2005, p. 121). Esta estratégia foca as estruturas de incerteza e dependência do mercado, a tensão social exercida pelos consumidores, o poder por eles detido e a confiança que depositam nos serviços profissionais, o nível de competição no mercado de serviços e as alterações exógenas que afetam a procura dos serviços prestados pela ocupação, na medida em que estes fatores têm impacto nas condições do profissionalismo (Birkett & Evans, 2005); e
3. "assegurar desenvolvimentos favoráveis na relação entre o Estado e as três condições do profissionalismo" (Birkett & Evans, 2005, p. 121). Esta estratégia analisa os modelos alternativos de apoio e reconhecimento concedidos pelo Estado bem como os métodos mais adequados para a sua reivindicação, a diversidade de manifestações do interesse público e as alterações exógenas que afetam a interação entre o Estado e o processo de profissionalização (Birkett & Evans, 2005).

Os autores salientam que a ênfase relativa a atribuir a cada estratégia pode variar ao longo do tempo, que não são necessariamente todas adotadas em simultâneo, que cada uma pode ser servida por diversas atividades e que, no entanto, determinado conjunto de atividades pode servir todas as estratégias em simultâneo.

No entanto, apesar da diversidade de estratégias de profissionalização listadas, a mais consensual na literatura consiste no fechamento por exclusão. Entretanto, o sucesso desta estratégia final requer o desenvolvimento de estratégias ou atividades prévias conducentes à delimitação profissional, destacando-se, nomeadamente: 1) o

estabelecimento de ligações com a ciência, na medida em que esta ajuda a definir territórios para controlo exclusivo (Elzinga, 1990); 2) a articulação com as instituições de formação, na medida em que são quem procede à "produção de produtores" (Larson, 1977) e conferem os certificados ou diplomas de formação a adotar como instrumento estratégico de fechamento ocupacional (Sciulli, 2005) e mecanismo de controlo do número de membros da ocupação (Åmark, 1990); 3) a formação de associações representativas, indispensáveis à união, representação e dinamização do grupo ocupacional (Klegon, 1978); 4) o registo profissional ao abrigo da lei, na medida em que este consiste no "golpe de mestre" (Macdonald, 1985, p. 544) para qualquer ocupação que procura obter o monopólio legal sobre determinada atividade; e 5) a formulação de códigos de ética orientadores da ação dos membros da ocupação (Klegon, 1978).

De acordo com Velayutham e Rahman (2000), a abordagem sociológica mais influente na explicação do desenvolvimento da contabilidade tem sido a perspetiva crítica, na qual se defende a emergência e o desenvolvimento da profissão direcionado para a obtenção do fechamento. Neste âmbito, uma estratégia de fechamento por exclusão passa pela formação de coletividades fechadas na tentativa de monopolizar o mercado dos serviços de contabilidade e de regulamentar, simultaneamente, a qualidade e a quantidade de prestadores de serviços, atuando, nomeadamente, ao nível dos requisitos de formação, teórica e prática, de registo profissional e da formação contínua.

É precisamente na necessidade de definir limites de acesso à profissão que se encontra o aspeto mais controverso de qualquer processo de profissionalização, dele dependendo o sucesso da estratégia de fechamento adotada, porquanto, se a fixação de regras de acesso muito restritivas pode conduzir à criação de associações rivais pelos membros excluídos também pode acontecer que a fixação de regras de acesso pouco exigentes conduza à diluição das características do grupo e à perda por parte dos seus membros de identidade e respeitabilidade. O fechamento é, portanto, uma estratégia necessariamente dinâmica e multidimensional, garantidora de monopólios mais ou menos sólidos e mais ou menos duráveis consoante a capacidade de adaptação da ocupação ao inconstante cenário social, político e económico e de adoção de estratégias flexíveis (Chua & Poullaos, 1998).

Todavia, ainda que a profissionalização possa ser um projeto árduo e complexo, uma vez alcançada tende a ser um estatuto duradouro (West, 1996), com expressão

máxima quando é estabelecido um monopólio legal sobre a prestação de serviços recorrendo ao licenciamento pelo Estado (Parkin, 1979). Nessa fase verifica-se a conversão dos fatores que inicialmente contribuíram para a profissionalização em fatores que asseguram que o sistemático processo de negociação e renegociação empreendido pelos membros de uma profissão é conduzido numa posição privilegiada (West, 1996).

2.10. Síntese conclusiva

Brante (1990) e Torstendahl (1990a) referem-se à adoção de um entre dois pontos de partida tradicionais para o estudo das profissões. O primeiro atingiu o auge nas décadas de 1950 e 1960 e procurava captar a essência ou verdadeira natureza das profissões, expressa nas suas características distintivas, com base nas quais se procedia à distinção entre profissões e ocupações. As profissões consistiam num tipo particular de ocupação na medida em que apresentavam características que as tornavam especiais e distintas das outras ocupações especializadas (Evetts, 2006). De entre elas assumiam destaque o caráter altruístico dos profissionais e a função social das profissões tomada como fundamental para a regulação da sociedade. A longa formação teórica foi desde sempre um requisito obrigatório imposto pela necessidade de dotar os profissionais de conhecimentos únicos e distintivos capazes de os tornar excecionalmente capacitados para o exercício da prática profissional. Assumia igualmente destaque a necessidade de confiança nos profissionais, derivada da primazia reconhecida aos clientes, da confidencialidade da informação recebida e da não utilização de informação privilegiada para fins pessoais (Evetts, 2006). O retorno alcançado pelos profissionais consistia no reconhecimento da sua autoridade e nas recompensas económicas e simbólicas privilegiadas. Porém, atendendo à falta de capacidade explicativa acerca do poder das profissões, o foco na identificação das características foi gradualmente abandonado deixando mesmo de constituir um objetivo. Profissões e ocupações passam, pelo contrário, a ser encaradas como formas sociais semelhantes que partilham muitas das suas características (Evetts, 2006).

O segundo ponto de partida surge como alternativa ao anterior e mantém como essencial a longa e distinta formação dos profissionais. Contudo, os elementos que antes eram usados para caracterizar e identificar as profissões passaram a ser reconhecidos

como recursos aplicados estrategicamente na luta para alcançar o monopólio de setores do mercado de trabalho, isto é, para eliminar a competição e ampliar os benefícios daí decorrentes (Rothman, 1984). Deste modo, as profissões passaram a ser interpretadas como instrumentos utilizados para a obtenção de elevado rendimento, prestígio e poder pelos seus membros.

Conclui-se que, para os autores tributários do paradigma do poder profissional, o termo profissionalização é implicitamente um processo temporal, verificando-se apenas diferenças ao nível do desenvolvimento analítico que cada um apresenta desse processo. Assim concluem Dubar e Tripier (1998, p. 245) que:

> não existe um 'modelo universal' do que deve ser uma profissão, nem da melhor forma de organização do trabalho profissional, nem uma definição 'científica' do que é um grupo profissional. (…) cada corrente teórica (…) desenvolve um ponto de vista privilegiado sobre as profissões, a sua estrutura e a sua dinâmica, a sua função e os seus efeitos.

Quando, finalmente, o estudo das profissões adquire densidade na Europa continental prosperam os estudos históricos e comparativos permitindo simultaneamente identificar as transformações internas nas profissões e a sua adaptação a uma sociedade em constante mudança (Burrage, 1990a). E foi justamente a ponderação das mudanças que se agigantaram na segunda metade do século XX, ao nível do contexto onde é exercido o trabalho profissional, das características dos clientes dos serviços profissionais e do caráter e ritmo de substituição do conhecimento base dos profissionais, que levou diversos autores a ponderar o futuro declínio profissional, hipótese que, tendo sido amplamente debatida, não encontrou sustentação empírica nem comprovação ao longo do tempo.

O passado recente demonstra, pelo contrário, que o profissionalismo está a renascer sob novos desígnios, apresentando-se como uma adequada alternativa ao controlo burocrático e de mercado[64]. É atualmente adotado como mecanismo disciplinar (Fournier, 1999) nas diversas organizações em que o discurso profissional foi enraizado e no âmbito

[64] Crompton (1990) refere que a única certeza é a de que o mercado capitalista sem algum tipo de regulamentação não é viável, contudo, acerca do tipo ideal de regulamentação (profissional, estatal, burocrática) provavelmente nunca existirá consenso.

das quais o apelo à qualidade do serviço desenvolvido e à responsabilidade pelo seu desenvolvimento se têm intensificado.

Além disso, o trabalho profissional vem sendo progressivamente sujeito a novas formas de controlo e de gestão impostas por imperativos de racionalização económica (quer ao nível privado, por forma a maximizar o lucro, quer a nível público, por forma a restringir as despesas) e a novos mecanismos de avaliação e fiscalização das tarefas realizadas, quer por parte dos consumidores e das suas associações representativas, quer por parte dos Estados nacionais europeus e órgãos da UE que estabelecem novas formas de regulamentação, quer pela globalização dos mercados de serviços profissionais, traduzida na crescente importância das sociedades multinacionais de serviços e na mobilidade profissional, nomeadamente no espaço da UE, que expõem em maior grau o trabalho profissional (Gonçalves, 2007).

Os grupos profissionais dependem, em sentido lato, da edificação de bases de conhecimento próprias, das relações com o Estado, com os clientes e com os empregadores e das ações estratégicas e posições tomadas em situações históricas específicas. Daí que a riqueza dos estudos sobre profissões individuais resida na análise desses fatores em contextos delimitados histórica e geograficamente, nos quais importa não só concluir acerca do sucesso ou fracasso no acesso ao estatuto de profissão mas também explicar a posição atual e a trajetória que a ela conduziu. O desenvolvimento de uma profissão será sempre contingente, sendo certo que, mesmo que o seu passado molde o seu futuro, existem sempre vários desfechos possíveis para qualquer presente profissional (Abbott, 1988). Quer isto dizer que "o fechamento de um mercado de trabalho nunca está definitivamente adquirido. É o resultado incerto das atividades que procuram transformar os dados ambientais contingentes em necessidades sociais" (Paradeise, 1988, p. 17), ou seja, os direitos e os privilégios não são inerentes ao exercício profissional mas antes garantidos pela sociedade que em troca exige determinados comportamentos e competências (Cruess et al., 2004).

O processo de profissionalização não é de facto unidirecional, nem tão pouco se trata de um processo geral sem qualquer história própria. Cada ocupação constitui, assim sendo, um caso de estudo.

3. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DA REGULAÇÃO DA PROFISSÃO CONTABILÍSTICA – REVISÃO DE LITERATURA

A institucionalização das profissões em geral ocorre na sequência da oportunidade, identificada pelos mais diversos grupos ocupacionais, de beneficiar das alterações económicas e sociais historicamente operadas na sociedade e traduzidas, nomeadamente, nas transformações demográficas, na industrialização dos negócios, no declínio da igreja e no crescente envolvimento do Estado em questões de pobreza, saúde e educação (Lee, 1995). Evidentemente, qualquer particularização no espaço e/ou no tempo exige uma análise direcionada para o objeto de estudo (ocupação) concretamente definido.

Assim, relativamente à contabilidade, e apesar das diferenças significativas quanto aos fatores de estímulo, aos recursos adotados, ao trajeto percorrido e ao momento em que a meta foi cruzada em cada país, a abundante literatura disponível é unanime em atribuir-lhe o estatuto de profissão instituída (West, 1996), posição que contemporaneamente se assume como um dado adquirido:

> A maior parte da explicação para o facto de hoje a contabilidade ser uma profissão é simplesmente a circunstância de ela se ter tornado reconhecida como tal durante o último século. (West, 1996, p. 92)

Tal como referido no capítulo anterior, a prática contabilística rudimentar é milenar, porém, é à emergência do capitalismo que é diretamente atribuído o aparecimento de muitas ocupações a reclamar o estatuto de profissão, entre as quais, no século XIX, a de contabilista, considerada, aliás, fundamental para o crescimento do próprio capitalismo[65] (Adler, Know & Heckscher; 2008). De facto:

> Num mundo em que as empresas eram pequenas, geridas pelos próprios donos numa base diária e em que não existia tributação de rendimentos, havia pouca procura de serviços externos de contabilidade. A maioria dos comerciantes eram os próprios contabilistas e a instrução em escrituração era uma componente essencial da formação mercantil. (Parker, 1986, p. 4)

[65] Adler, Know e Heckscher (2008) referem-se também à emergência do Estado-Social como motor para o aparecimento, no século XX, de novas profissões instituídas, tais como professores e assistentes sociais. Neste âmbito, parece-nos pertinente destacar que não sendo a profissão contabilística um "produto" do Estado-Social é contudo determinante para o seu financiamento.

Na verdade, desde o início do século XX, atentas as múltiplas e progressivamente mais globais e complexas áreas de intervenção, a contabilidade tem vindo a ocupar uma posição crescentemente importante no funcionamento das modernas sociedades industriais (Burchell et al., 1980). Ao longo dos tempos, as tarefas desenvolvidas pelos contabilistas evoluíram dos meros registos, passando por tarefas no âmbito das liquidações, com ponto alto na auditoria e certificação de contas até à tendência progressiva para atividades no âmbito da consultoria de gestão, financeira e fiscal. Contemporaneamente, o âmbito das tarefas contabilísticas é muito diversificado e o ambiente no qual se desenvolvem muito volátil.

O objetivo deste capítulo é, portanto, rever o processo de profissionalização da profissão contabilística em diversos países, segregados em dois grupos distintos embora sem fronteiras rígidas a delimitá-los. O primeiro grupo de países, objeto de estudo na primeira secção do capítulo, denominados de anglófonos, compreende para além dos países de raízes anglo-saxónicas[66], nomeadamente o Reino Unido, a República da Irlanda, os EUA, o Canadá[67], a Austrália, a Nova Zelândia e a África do Sul, outras ex-colónias britânicas, nas quais, assim sendo, o inglês é a língua predominante e a influência do modelo de profissionalização britânico é uma característica. O segundo grupo, a que corresponde a segunda secção, é constituído por países com outras raízes linguísticas ou seja por países que não sofreram a influência direta britânica, fazendo-se também corresponder a cada um uma subsecção.

Relativamente ao modelo de narração adotado é seguida de perto a sugestão de West (1996), de acordo com a qual devem, em primeiro lugar, ser identificados os incentivos para que os contabilistas se tenham associado e, em segundo lugar, esclarecer o "aparente" sucesso (West, 1996, p. 84) na obtenção de fechamento sobre determinados campos de ação. Em termos práticos, a adesão à referida proposta de análise conduz ao desdobramento do estudo dos processos de profissionalização em duas etapas. A primeira etapa culmina na organização formal dos membros da ocupação nomeadamente através da constituição de associações de pares. Este aspeto é transversal a todos os projetos de

[66] Como é do conhecimento geral, o Reino Unido e os EUA são considerados os "expoentes máximos do modelo anglo-saxónico" (Amaral, 2001, p. 39).

[67] Excluindo a província do Québec.

profissionalização e essencial para a efetiva mobilização do grupo para um objetivo comum, até porque "uma coletividade permanece passiva até se tornar organizada" (Walker, 1995, p. 288). A segunda etapa compreende as ações empreendidas pelo grupo unificado com o propósito de alcançarem os objetivos a que se propõem, incluindo a avaliação da medida em que os mesmos foram alcançados.

Desafortunadamente a quantidade e detalhe de informação disponível para cada país ou agregado de países (por exemplo, países que constituem a África Ocidental Britânica) é muito variável, conduzindo a que nem sempre todos os aspetos focados sejam transversais a todos os países abordados.

3.1. A profissão em países anglófonos

Pelo facto de aquartelar o modelo primogénito de profissionalização da atividade contabilística, o primeiro país abordado nas subsecções seguintes é o Reino Unido[68], dele tendo, ao longo do tempo, normalmente em missão de acompanhamento do investimento britânico, emigrado profissionais que se instalaram noutros países e que aí ajudaram à construção da profissão local. Tais países constituem ex-colónias britânicas nas quais, como veremos, foi díspar o grau de influência exercido pelos nativos britânicos no processo de profissionalização da contabilidade e dos que se dedicam à sua prática. Ou seja, nas palavras de Sian (2006, p. 299) "a deslocação transfronteiriça do modelo britânico resulta em refinamentos locais" (Sian, 2006, p. 299) e, consequentemente, num resultado final contingente.

As ex-colónias apresentadas são, por ordem de abordagem: os EUA, o Canadá, a Austrália, a Nova Zelândia e a África do Sul. Numa última subdivisão designada "Outras" são apresentadas adicionalmente diversas ex-colónias que serão classificadas, tendo em conta um conjunto de características, num tipo de colónias diferente daquele em que se agregam todas as anteriormente abordadas, optando-se por não criar uma subsecção para cada uma na medida em que, em geral, a informação disponível para estas é muito menor.

[68] Por uma questão de conveniência de exposição, atenta a proximidade geográfica e cultural, iremos incluir na mesma subsecção a República da Irlanda, pese embora constitua um país independente.

3.1.1. Reino Unido e República da Irlanda

Mundialmente, o processo de profissionalização da prática contabilística teve início na segunda metade do século XIX no Reino Unido (Brown, 1905a; Lee, 1991), não tendo, contudo, ocorrido de modo uniforme em todas as nações constituintes. Assim sendo, pretende-se, para além da descrição do referido processo, identificar, em primeiro lugar, o que terá determinado o pioneirismo britânico, por um lado, e a discrepância entre nações, por outro, particularmente no que respeita ao início do processo em Inglaterra dezassete anos mais tarde do que na Escócia (Macdonald, 1985; Walker, 1995).

Neste desiderato, tomemos como ponto de partida o pensamento de que em todos os sistemas sociais[69] os acontecimentos são precedidos da concentração das condições favoráveis à sua ocorrência. Deste modo, apenas é concebível a profissionalização de uma atividade que constitua prática local corrente em resposta à sua procura pelo mercado local. No caso da contabilidade, a rápida expansão das atividades industrial, comercial e financeira ao longo do século XIX, em particular no Reino Unido, conduziu inequivocamente à procura dos serviços profissionais prestados por contabilistas competentes, tornando favorável a sua organização.

Parker (1986), ao proceder ao estudo do desenvolvimento da profissão contabilística britânica, identificou, precisamente, quatro condições particularmente importantes, e sem paralelo à data, favoráveis ao desenvolvimento da contabilidade e ao conseguinte despoletar da luta pela sua conquista jurisdicional: 1) a proliferação de organizações de grande dimensão e em particular dos caminhos-de-ferro, 2) o aparecimento de sociedades de responsabilidade limitada, 3) a elevada taxa de falências e 4) o desenvolvimento do sistema de tributação. Terão sido, nomeadamente, estes fatores que conduziram, ao longo do século XIX, à necessidade de regulação da atividade empresarial através de legislação que promovia o recrutamento de profissionais independentes, idóneos e competentes para o desempenho de determinadas atividades,

[69] "O mundo da contabilidade é amplamente definido como um sistema social" incluindo, em termos funcionais, a formação, a prática e a investigação e, em termos organizacionais, as empresas, as associações profissionais e as universidades, em permanente interação com outros sistemas organizacionais, tais como as empresas e o Estado (Lee, 1990, p. 73).

características de que, em geral, os contabilistas gozavam (Parker, 1986). Ou seja, a legislação das sociedades em si "não favoreceu diretamente os profissionais de contabilidade, mas deu-lhes a oportunidade, que estes não tardaram em aproveitar, de mostrar que poderiam proporcionar serviços valiosos e necessários" (Parker, 1986, p. 8).

Estavam reunidas as condições gerais para o aparecimento de uma classe ocupacional inicialmente organizada numa base local em função da implantação, também local, do comércio, indústria e serviços, com destaque, para além dos caminhos-de-ferro, para as entidades construtoras de canais, para a banca e seguros, para as sociedades de corretagem e para os serviços prestados aos tribunais em sede de administração de falências (Kedslie, 1990).

Concretizando em termos regionais, as primeiras associações de contabilistas foram constituídas na Escócia em 1853, primeiro em Edimburgo e depois em Glasgow (Brown, 1905b; Briston & Kedslie, 1986; Walker & Shackleton, 1995), apenas vindo a surgir em Inglaterra em 1870 (Brown, 1905c, Walker & Shackleton, 1995), primeiro em Liverpool e depois em Londres (Brown, 1905c), diferença temporal cuja tentativa de explicação constituiu, ao longo do tempo, um dos principais interesses de investigação partilhado por sociólogos e historiadores.

Desde logo, um primeiro argumento, de caráter genérico, alega que a emancipação escocesa pode dever-se a espetos culturais expressos, nomeadamente, na maior proximidade relativa entre as classes média e alta, sendo os contabilistas escoceses oriundos da mais respeitável fração da classe média, e na maior proximidade entre a profissão contabilística e os profissionais do direito o que contribuía, adicionalmente, para o seu elevado estatuto (Macdonald, 1984)[70]. Estudos relativos à origem social dos

[70] Macdonald (1984) analisou a origem social dos contabilistas escoceses em atividade entre 1853 e 1887 tendo por base a observação da sua formação e da ocupação desempenhada pelos seus pais. Concluiu, dessa forma, que a organização da profissão ocorreu mais cedo na Escócia devido à sua maior incorporação de praticantes da classe média e a uma maior conexão com os profissionais do direito.

Contudo, Macdonald (1984) utilizou exclusivamente fontes de informação secundária, aspeto alvo de enorme crítica em Briston e Kedslie (1986). Não obstante, West (1996) refere que a importância das conclusões de Macdonald (1984) residem no levantamento da hipótese de que as habituais reivindicações dos grupos ocupacionais (por exemplo, de formação, conhecimento especializado e altruísmo) são melhor

membros fundadores das sociedades estabelecidas em Edimburgo e Glasgow concluem que em ambas se tratava de grupos coesos, com origens sociais distintas em que, em Edimburgo, preponderavam as ligações aos proprietários de terras, aos advogados e às companhias de seguros e, em Glasgow, predominavam as ligações à atividade mercantil com destaque para a corretagem (Kedslie, 1990; Lee, 2000).

Outro argumento, mais consensual, releva a especificidade da legislação sobre falências e das práticas dos tribunais nesse campo de intervenção como fatores propiciadores da verdadeira causa da emancipação escocesa em matéria de organização da ocupação contabilística (Brown, 1905c; Walker, 1995). Em causa estaria uma simples questão de atribuição de funções na medida em que as atividades desenvolvidas no âmbito da gestão de falências (mesmo as de natureza legal) que em Inglaterra eram do foro dos profissionais do direito, eram na Escócia normalmente atribuídas aos contabilistas (Brown, 1905c), consistindo mesmo, à data da constituição das primeiras associações representativas, a principal fonte de rendimento dos seus membros (Kedslie, 1990). Terá sido, então, a ameaça de uma proposta de alteração à legislação escocesa relativa às falências, apresentada por um conjunto de mercadores londrinos[71] (Lee, 1995; Walker, 2004), que, a concretizar-se, levaria à perda por parte dos contabilistas escoceses da sua principal fonte de rendimento em favor de advogados e solicitadores, funcionou como "catalisador para a formação das duas sociedades" escocesas (Briston & Kedslie, 1986,

---

aceites pelo público e pelas outras profissões estabelecidas se forem conduzidas por personagens que detenham as características da classe média.

Em conformidade com o exposto, Walker (2002, p. 395) refere que, na década de 1850, os contabilistas de Inglaterra exibiam características "incompatíveis com a adesão à classe profissional e inconsistentes com o estatuto da classe média".

[71] Corporizavam o *London Committee of Merchants* e a fundamentação da proposta apresentada assentava na assimilação da Lei Comercial e no fomento ao comércio livre, cuja eficácia impunha o alinhamento da legislação escocesa com a inglesa (Lee, 1995; Walker, 1995). Neste âmbito, Lee (1995, p. 50) refere-se ainda à possibilidade de uma certa "rivalidade nacionalista", a que Walker (1995, p. 300) denominou "contraideologia", subjacente à evolução do processo de profissionalização escocês.

Para maior detalhe acerca do "conflito" travado entre os contabilistas escoceses e o *London Committee* recorrer a Walker (1995).

p. 124; Macdonald, 1985; Parker, 1986; Kedslie, 1990; Walker, 1995). Ou seja, a fundamentação que reúne mais adeptos é, na verdade, de natureza puramente económica.

Por inerência, como a alteração legislativa em curso apenas teria impacto sobre a Escócia, a classe ocupacional de Inglaterra não sentiu a mesma pressão para se organizar, o que poderá justificar, pelo menos em parte, o seu atraso (Briston & Kedslie, 1986).

Relativamente ao processo de constituição individual de cada sociedade local pretende-se realizar uma síntese cronológica dos dados relevantes.

Com efeito, terá sido a 17 de janeiro de 1853 que os primeiros passos foram dados para a formação da primeira associação de contabilistas, instituída na cidade de Edimburgo (Brown, 1905b), num processo liderado por um contabilista residente que tomou a iniciativa de remeter uma circular a um conjunto restrito de praticantes locais (apenas 14) convidando-os para uma reunião no seu próprio escritório (Brown, 1905b). O propósito de se constituir uma associação de contabilistas não era novo mas, dessa vez, estavam decididos a canalizar os esforços necessários para que o desfecho fosse favorável, de tal modo que numa segunda reunião, marcada para escassos cinco dias após a realização da primeira, foi de imediato apresentado um esboço do projeto de constituição e regulamentação da ambicionada associação (Brown, 1905b). As reuniões sucederam-se a pequenos intervalos verificando-se que o número de contabilistas presente era sucessivamente crescente (Brown, 1905b). A deliberação passava por criar, inicialmente, uma associação voluntária que se organizasse, o quanto antes, para a apresentação do pedido de incorporação por *Royal Charter*[72] passando a dispor dos poderes e privilégios associados a tal dispositivo (Brown, 1905b).

[72] A obtenção de *Royal Charter* (alvará ou diploma real) conferia às instituições, neste âmbito, a autorização real para autorregulamentarem a profissão contabilística e para, em exclusivo, adotarem um título profissional (Macdonald, 1985; Lee, 1995). Cada sociedade dotada de *Royal Charter* assume, nos termos do respetivo diploma, o poder de fixar os seus estatutos, regras e regulamentos, de atribuir funções e de constituir uma comissão de examinadores para avaliação dos candidatos a inscrição (Brown, 1905b).
Trata-se, portanto, de um dispositivo de fechamento situado a meio termo numa gama de três, situando-se nos extremos a obtenção do monopólio legal, como expressão máxima dos dispositivos de exclusão ("apenas concedido em circunstâncias especiais", Macdonald, 1985, p. 543), e a constituição de organizações profissionais ao abrigo da Lei das Sociedades, no extremo oposto (Macdonald, 1985).

O respetivo pedido veio a ser formalizado, em 1854, através de uma petição em cujo conteúdo era destacada a respeitabilidade dos membros, a importância e complexidade adquirida pela ocupação ao longo dos anos pela diversidade dos conhecimentos requeridos para a sua prática, incluindo leis e práticas comerciais, e, dessa forma, defendida a importância de se congregarem numa associação que exigisse aos seus associados as qualificações necessárias ao desempenho das suas abrangentes tarefas, expressas em termos de regras de formação e admissão, com todas os benefícios daí decorrentes para o público em geral (Brown, 1905b). Nesse mesmo ano foi concluído o processo e a *Society of Accountants in Edinburgh*[73] (SAE) obteve a distinção, passando os seus membros a adotar como designação profissional exclusiva o título *Chartered Accountant* ou, abreviadamente, CA (Brown, 1905b; Shackleton, 1995).

Também em 1853, mas em setembro, um conjunto de 27 jovens praticantes em Glasgow tomou a iniciativa de contactar outras colegas, mais antigos no desempenho da atividade[74], no sentido de se constituírem em associação para poderem lutar com mais eficácia contra as eminentes alterações na legislação de falências escocesa (Brown, 1905b; Briston & Kedslie, 1986; Kedslie, 1990). Foi igualmente no ano seguinte que tomaram a decisão de apresentarem uma petição, assinada por 49 contabilistas da cidade de Glasgow, no sentido de lhes ser concedido o *Royal Charter*. Na petição era, mais uma vez, destacada a respeitabilidade dos contabilistas locais, o papel desempenhado em matérias que envolvessem aritmética e cálculo atuarial, a ligação aos tribunais e a necessidade de manter essas características para os membros que pertencessem à associação, propósito que, sugeriam, seria melhor atingido se se constituíssem em associação dotada de regulamentos de qualificação e admissão dos seus membros (Brown, 1905b). A incorporação ocorreu em 1855 sob a designação *Institute of*

[73] Desde a sua constituição, em 1853, até à obtenção do *Royal Charter*, em 1854, a sua designação era *Institute of Accountants in Edinburgh* (Carnegie & Edwards, 2001; West, 2003).

[74] A distinção entre "jovens praticantes" e praticantes "mais antigos" tem por base a identificação do período em que entraram para o exercício da profissão, depois de 1841 e antes de 1841, respetivamente. A justificação encontrada para o facto de serem os mais jovens a tomar a iniciativa é a de que eram os mais envolvidos em tarefas associadas à administração de falências e, consequentemente, os mais interessados em lutar contra a proposta de alteração de lei em curso (Macdonald, 1984; Briston & Kedslie, 1986).

Accountants and Actuaries[75] *in Glasgow* (IAAG) (Brown, 1905b; Kedslie, 1990), à qual se seguiu a adoção da mesma designação profissional prevista para os membros da sociedade de Edimburgo[76] (Brown, 1905b; Shackleton, 1995).

Em termos de âmbito das atividades desenvolvidas a grande diferença entre Edimburgo e Glasgow era a total ausência de serviços de corretagem em Edimburgo, contrastante com a significativa dedicação a essa atividade em Glasgow (Kedslie, 1990). Em ambas as sociedades a atividade dominante era a administração de falências e a banca e os seguros eram mais expressivos em Edimburgo (Macdonald, 1984).

Independentemente das diferenças ao nível da origem social e das tarefas preponderantes, o primeiro grande objetivo encetado por ambas as associações representativas foi o fechamento profissional. Para tal muitos instrumentos foram adotados para assegurar que a constituição das associações era elitista e portanto objeto de elevada reputação social e profissional. Ambas as associações adotaram mecanismos idênticos de admissão como meio de controlar a sua qualidade e dimensão (Kedslie, 1990), atribuindo uma particular importância à experiência prática dos candidatos (Brown, 1905b).

Mantendo a lógica de constituição local de associações de pares, em 1867 foi formada e incorporada por *Royal Charter*[77] a *Society of Accountants in Aberdeen*[78]

---

[75] A título de curiosidade, para a seleção do nome da sociedade terá pesado o facto de uma grande maioria dos seus membros fundadores estarem ligados à atividade seguradora e de estes pretenderem fazer transparecer para a comunidade em geral a vontade explícita de manter essa atividade (Kedslie, 1990).

[76] Através da análise das redes sociais entre os membros fundadores das sociedades de Edimburgo e Glasgow, Lee (2000) confirma a existência de uma minoria que servia de ponte entre as duas comunidades de tal modo que havia conhecimento recíproco das movimentações em curso, tornando uma "não surpresa" o facto de ambas se terem estabelecido quase ao mesmo tempo (Lee, 2000, p. 4).

[77] Macdonald (1995, p. 194) apresenta uma tabela onde identifica o número de vezes que cada fator foi invocado nas petições apresentadas pelas três associações escocesas para fundamentar o pedido de incorporação por *Royal Charter*. Nas três primeiras posições constam: as ligações dos membros da ocupação ao direito e aos tribunais, com trinta e duas referências, a respeitabilidade e posição social dos membros, com treze referências, e o apelo às competências requeridas no âmbito da contabilidade, com sete referências.

[78] Esta terceira associação de contabilistas escocesa foi constituída catorze anos após a constituição das associações de Edimburgo e Glasgow, em 1853, encontrando-se muito menos estudada. Brown (1905b), a

(Brown, 1905b), cujo impulso de constituição também é atribuído à proposta de alteração da Lei de Falências escocesa (Lee, 1991). Também aos seus membros foi atribuído o mesmo título profissional concedido pelas sociedades de Edimburgo e Glasgow (Brown, 1905b; Shackleton, 1995), aspeto que, aliás, virá a funcionar de elemento de coesão entre as três sociedades em momentos em que outras entidades, posteriormente formadas, tentaram obter autorização para o uso de igual designação (Shackleton, 1995).

Em geral, as iniciativas promovidas pelas três sociedades profissionais com o objetivo de salvaguardar a respetiva jurisdição foram bem-sucedidas e, consequentemente, "as alterações legislativas [à Lei de Falências escocesa] não ocorreram mas foram suficientes para proporcionar o início da moderna profissão contabilística" (Lee, 1991, p. 197)[79].

Paradoxalmente, não só a Inglaterra não conseguiu impor a sua legislação relativa a falências na Escócia, como foi quem progressivamente se aproximou do sistema legal de gestão de falências escocês (Walker, 1995), o que terá acontecido após o comprovado sucesso do sistema escocês e o fracasso do inglês, ao longo da década de 1860.

Nessa década, bem como na década anterior, a propagação de situações de falência em Inglaterra mereceu muita preocupação e atenção devido não só aos elevados prejuízos económicos mas também ao impacto social decorrente do estigma atribuído àqueles que viviam o drama (Walker, 2004). Não admira, portanto, que as iniciativas para estudar as melhores medidas para ultrapassar a situação se tenham multiplicado ao longo do tempo, resultando, no final da década, na perda do controlo mantido, desde 1831[80], por parte das

título de exemplo, ao proceder à descrição do processo de constituição individual de cada associação escocesa, identifica alguns aspetos de pormenor relativamente a Edimburgo e Glasgow mas relativamente a Aberdeen vai pouco além da identificação dos seus sucessivos presidentes e da apresentação de cada um como figuras incontornáveis da profissão local.

[79] Sikka e Willmott (1995) consideram, pelo contrário, que não foi a constituição de nichos de mercado no âmbito das falências ou a constituição de associações profissionais representativas que impulsionou a moderna profissão contabilística do Reino Unido, mas antes o aumento constante no trabalho de auditoria decorrente da proliferação de sociedades de responsabilidade limitada.

Em nossa opinião, o conjunto de fatores terá atuado em complementaridade ao longo da segunda metade do século XIX reforçando-se mutuamente.

[80] Lei de Falências aprovada em 1831 (Walker, 2004).

entidades oficiais na administração das massas falidas. Reclamava-se, na verdade, maior controlo por parte dos credores envolvidos e processos menos dispendiosos (Walker, 2004). Consequentemente, a Lei de falências de 1861 veio diminuir o oficialismo até então vigente ao repartir a nomeação dos administradores das massas falidas entre nomeações oficiais e nomeações acordadas pelos credores, constituindo uma aproximação subtil ao modelo escocês. Porém, contrariando todas as expetativas, os resultados alcançados não foram os esperados verificando-se mesmo um acréscimo dos encargos com a gestão das situações de falência (Walker, 1995). Paralelamente, o sistema escocês dava provas de eficácia, apoiado numa classe de profissionais (os contabilistas) cuja reputação também era desejada pelos homólogos ingleses. Não obstante, ao contrário do sucedido na Escócia, em Inglaterra os contabilistas não eram normalmente chamados a prestar tais serviços (Walker, 1995).

Por conseguinte, perante o fracasso da Lei de Falências inglesa de 1861, a meados da década de 1860, uma comissão *ad hoc*[81] recomendou inclusivamente que a legislação da Escócia fosse adotada em Inglaterra e País de Gales (Walker, 1995, 2004), o que veio a suceder através da Lei de Falências inglesa de 1869 (Walker, 2004). As vantagens reconhecidas ao sistema escocês eram a sua simplicidade, a eliminação total do oficialismo e a faculdade conferida aos credores de poderem administrar as massas falidas sem qualquer interferência (Walker, 2004).

A nova Lei de Falências entrou em vigor em 1870 e, para além de constituir uma vitória para a classe empresarial e um revés para os advogados e solicitadores, constituiu simultaneamente uma janela de oportunidades para os contabilistas ingleses que podiam finalmente aceder sem limitações aos cargos de administração de falências (Walker, 2004). Na Escócia essas funções eram de facto dominadas por contabilistas respeitáveis, "homens que dependiam do próprio mérito para obter êxito" (Brown, 1905c, p. 232), estatuto a que os contabilistas ingleses também queriam aceder.

Contudo, pese embora a Lei de Falências aprovada em 1869 criasse novas oportunidades para os contabilistas, na verdade não excluía os advogados e solicitadores

[81] *The House of Commons Select Committee*. Esta comissão suportou as recomendações emitidas numa extensa investigação ao funcionamento da Lei de Falências escocesa de 1856 (mantida em vigor até 1913), e da Lei de Falências inglesa de 1861 (Walker, 1995).

do exercício de iguais funções e, portanto, estes "teriam que decidir até onde valeria a pena competir com os contabilistas pela tutela" desses cargos (Walker, 2004, p. 137). Também no âmbito da profissão contabilística a oportunidade de acesso às novas tarefas era independente do nível de competência individual. Esta dupla de fatores, competição externa, por um lado, e competição interna, por outro, funcionou em níveis de intensidade diversos para a emergência da organização local da profissão contabilística inglesa.

Com efeito, a primeira associação profissional de contabilistas em Inglaterra foi constituída em Liverpool, em janeiro de 1870, sob a designação *Incorporated Society of Liverpool Accountants*[82], precisamente no mês em que a Lei de Falências de 1869 entrou em vigor, sendo o fundamento da sua constituição atribuído à necessidade dos contabilistas locais se organizarem para negociar, mais eficazmente, com advogados e solicitadores[83] a, por estes desejada, divisão de tarefas no âmbito da administração de falências[84] (Walker, 2004).

No decurso das negociações os profissionais do direito, residentes em Liverpool, decidiram abandonar a luta jurisdicional[85] e foi estabelecido um acordo formal entre as duas profissões que atribuiu a gestão de falências aos contabilistas. Estabelecidas as fronteiras jurisdicionais, o objetivo da organização contabilística passou a ser o de indicar à sociedade quem eram os verdadeiramente qualificados para as tarefas, na medida em

---

[82] Foi licenciada pelo *Board of Trade*, ao abrigo da Lei das Sociedades de 1867, em 11 de abril de 1870 (Walker, 2004).

[83] Com efeito, Walker (2004, p. 152) concluiu que os contabilistas escoceses e ingleses não foram movidos pelo desejo de ascensão ocupacional coletiva, "tratava-se de preservar os progressos já realizados mas agora ameaçados pela perspetiva (na Escócia) ou pela realidade (em Inglaterra) das alterações à Lei de Insolvências e Falências".

[84] Para detalhe acerca do conflito jurisdicional travado entre os contabilistas e os advogados de Liverpool na sequência da alteração da legislação relativa à gestão de falências, recorrer à leitura completa de Walker (2004).

[85] Para tal decisão terão contribuído, por um lado, questões de "etiqueta" (em causa o facto da remuneração deixar de ser independente e passar a estar indexada ao valor dos ativos realizados e o deixarem de ser "convidados" pelos clientes para passarem a ser "indignamente" eleitos para o exercício das funções em causa) e, por outro lado, de estratégia, já que consideravam indecoroso competir pela tutela das falências com os contabilistas, para mais ficando associados à cobrança de dívidas (Walker, 2004, p. 138).

que, em 1870, qualquer um podia, em Inglaterra, denominar-se contabilista (Walker, 2004).

Noutras três cidades inglesas os profissionais do direito não desejaram a clara divisão de funções concretizada em Liverpool no âmbito das falências tendo sido, em vez disso, exclusivamente por questões de competição interna que as respetivas associações locais foram constituídas (Walker, 2004). O objetivo, também extensível a Liverpool, era o de proteger os contabilistas estabelecidos dos intrusos, mediante a construção de abrigos de mercado e a imposição de mecanismos de exclusão (Walker, 2004).

Neste âmbito, foi formado, em novembro do 1870, o *Institute of Accountants in London*, cujos fundadores, contabilistas competentes e honrados sediados na metrópole, visavam precisamente a demarcação dos menos competentes e honrados que floresciam em larga escala autodenominando-se contabilistas (Brown, 1905c; Walker, 2004). O seu objetivo imediato passava pela obtenção de um *Royal Charter*, simplesmente este foi requerido numa época em que havia sido suspensa a conceção de tal dispositivo (Walker, 2004). A alternativa seria, à semelhança do sucedido em Liverpool, obter a incorporação ao abrigo da Lei das Sociedades de 1867, opção, no entanto, rejeitada tendo por base o receio de que viesse a prejudicar a adiada intenção de alcançar distinção real (Walker, 2004).

Em fevereiro do ano seguinte, e tendo por base as mesmas motivações, foi constituído o *Manchester Institute of Accountants* (Brown, 1905c; Walker, 2004). Relativamente à sua constituição, Walker (2004, p. 144) destaca o "papel crucial" daquele que veio a ser o seu primeiro presidente. Crítico da facilidade com a qual se acedia à prática contabilística, passava, através de publicações em jornais, a mensagem de que "a institucionalização oferecia a perspetiva de abordar 'o uso indiscriminado da palavra 'contabilista'" (Walker, 2004, p. 145). Numa das suas publicações no jornal *Manchester Courier*, a sete de dezembro de 1870, referia:

> São os negócios, os deveres e as qualificações necessárias de um Contabilista de tal ordem que justifiquem o título de "profissão"? Se a questão for respondida na afirmativa pelos Contabilistas de Manchester, quanto mais cedo eles seguirem os seus irmãos de Londres, melhor para eles e para os seus clientes". (Walker, 2004, pp. 145-146)

O objetivo da institucionalização continuava a ser o de estabelecer a distinção entre os contabilistas competentes e honrados e aqueles que apenas acarretavam o descrédito da ocupação. Os passos seguintes envolveram a marcação de uma reunião mais alargada na qual foi constituído um comité encarregue de apresentar uma proposta de regras e regulamentos a aplicar ao Instituto que, nessa mesma reunião, decidiram criar (Walker, 2004).

O *Manchester Institute of Accountants* foi formalmente estabelecido numa reunião ocorrida em fevereiro de 1871 com os seguintes objetivos: 1) aumentar a eficiência e a utilidade dos profissionais; 2) proteger os interesses dos seus membros; 3) expressar opinião em todas as matérias relativas à profissão e 4) envidar os esforços necessários para o alcance dos seus fins (Walker, 2004).

Mantendo o âmbito local, a organização subsequente foi constituída em março de 1877, em Sheffield, tendo também como pano de fundo a Lei de Falências de 1869, ou mais precisamente os escândalos relacionados com a má gestão concretizada por alguns administradores de falências, contabilistas de profissão (Brown, 1905c; Walker, 2004). Aparentemente terá sido a cidade na qual os administradores de falências mais foram criticados surgindo relatos na imprensa de situações em que a sua remuneração iria além de metade do valor da massa falida (Walker, 2004), dando origem, inclusivamente, ao revés da opinião pública que passou a expressar uma clara vontade de retornar ao oficialismo de outrora. Naturalmente, impunha-se a necessidade de diferenciação entre honrados e não honrados e de mobilização dos primeiros em torno da proteção dos seus interesses.

Consequentemente, num movimento de clara defesa, foi formado o *Sheffield Institute of Accountants*, constituído "de entre os mais honrados contabilistas" da cidade (Walker, 2004, p. 150), cujos objetivos foram redigidos nos exatos termos em que se encontravam expressos os da associação da cidade de Manchester.

Ainda em 1877, atenta a necessidade de aumentar a distância relativamente aos não competentes, foram aprovados estatutos que proibiam as práticas que contemporaneamente haviam atirado a ocupação para o descrédito (Walker, 2004).

Entretanto, o processo de profissionalização em Inglaterra foi desde cedo caracterizado pela disputa competitiva entre a associação com sede em Londres e as situadas noutras regiões, tendo por base o elitismo e a concentração de poderes e

capacidade de influência em matéria contabilística que era reconhecida aos contabilistas que trabalhavam nas sociedades londrinas (Lee, 1995), suposta razão pela qual, em 1872, foi ainda fundada a *Society of Accountants in England*, na qualidade de associação de âmbito nacional, constituída pelos membros excluídos do *Institute of Accountants in London*, precisamente em reação a essa situação de exclusão. Nela eram admitidos membros de qualquer província (Brown, 1905c).

Contudo, ainda durante a década de 1870, a necessidade de transmitir uma imagem pública de união, protetora do estatuto profissional coletivo, rapidamente levou à iniciação de conversações entre as cinco associações inglesas existentes[86] (Lee, 1995) culminando, em 1880, na aprovação de um *Royal Charter* que procedeu à sua fusão numa única entidade denominada *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW)[87]. Estava operado um certo nível de fechamento na medida em que o instituto apenas previa a admissão de novos membros sob condições específicas e exigentes (Brown, 1905c).

O objetivo que presidiu à fusão das associações inglesas era, nos termos em que foi redigido no respetivo diploma de incorporação:

> a elevação da profissão dos contabilistas como um todo e a promoção da sua eficiência e utilidade pela observância de regras de conduta rígidas como condição de acesso através da implementação de um padrão elevado de educação geral e profissional e de conhecimentos (…). (Royal Charter of 11th May 1880[88])

Conclui-se, portanto, que no início da década de 1880 passaram a existir na Grã-Bretanha quatro associações de contabilistas dotadas de *Royal Charter*, uma inglesa e três escocesas, todas consideradas elitistas pelo facto de terem fixado regras de inscrição

---

[86] A saber: *Incorporated Society of Liverpool Accountants*, *Institute of Accountants in London*, *Manchester Institute of Accountants*, *Sheffield Institute of Accountants* e *Society of Accountants in England*. Curiosamente, Shackleton (1995) refere que a fusão das associações inglesas não partiu de iniciativa tomada por qualquer delas mas antes aconteceu a mando do *Privy Council* na qualidade de órgão governamental.

[87] O domínio do instituto londrino teve reflexo na eleição dos sucessivos presidentes do ICAEW, na medida em que apenas em 1896 foi eleito um presidente proveniente das províncias inglesas e só em 1927 um galês assumiu o cargo (Parker, 2005).

[88] Diploma que documenta a criação do ICAEW através de *Royal Charter*.

muito restritivas e consequentemente encorajadoras da formação de associações "de segundo nível" (Walker & Shackleton, 1995, p. 469) por parte dos membros excluídos[89]. Ainda na mesma década, concretamente em 1888, foi constituído e provido de *Royal Charter* o *Institute of Chartered Accountants in Ireland* (ICAI), associação que tinha por objetivo congregar os profissionais de toda a ilha.

Por conseguinte, é precisamente o elitismo das associações dotadas de *Royal Charter* o argumento apontado para justificar a formação, na Escócia, do *Scottish Institute of Accountants* (SIA), em 1880, e da *Corporation of Accountants in Scotland*[90], em 1891, e, em Inglaterra, da *Society of Accountants and Auditors*[91] (SAA), em 1885 (Brown, 1905c; Macdonald, 1989; Walker & Shackleton, 1995; Carnegie & Parker, 1999). Também o facto das associações líderes definirem de um modo pouco abrangente o âmbito do trabalho contabilístico[92] levou a que determinadas atividades especializadas,

---

[89] Por exemplo, Kedslie (1990) apurou que em meados da década de 1850 existiam cerca de quatrocentos contabilistas na Escócia quando as sociedades de Edimburgo e Glasgow não tinham, em conjunto, mais de um terço daquele número de membros, apenas o tendo alcançado na década de 1880. Refere a autora que apenas uma pequena parcela daquela diferença poderá ser justificada por questões geográficas já que "Glasgow e Edimburgo foram de longe os centros comerciais mais dominantes na Escócia" (Kedslie, 1990, p. 1). Avança, em alternativa, como justificação principal a exclusividade adotada pelas sociedades logo após a sua constituição e mantida ao longo do tempo.

[90] Os membros desta associação eram maioritariamente ex-membros do SIA, frustrados pelo facto deste não ter conseguido obter o *Royal Charter* e determinados a lutar pela sigla CA (Shackleton, 1995). Nesse intuito, atribuíram à sociedade que formaram um "título corporativo" (Shackleton, 1995, p. 42; Walker & Shackleton, 1995) na esperança de que tal os habilitasse ao uso legítimo da sigla CA. Contudo, as ações conjuntamente movidas pelas sociedades escocesas detentoras de *Charter* foram sempre um impedimento a tal pretensão (Shackleton, 1995).

[91] A sua designação foi alterada, em 1908, para *Society of Incorporated Accountants and Auditors* (SIAA), nome pelo qual é mais frequentemente identificada, e, em 1954, para *Society of Incorporated Accountants* (Parker, 2005). Em 1957 foi integrada nas associações: escocesa, inglesa e irlandesa, dotadas de *Royal Charter*.

[92] Optou-se pela não apresentação de qualquer definição precisa das atividades que compõem o âmbito da contabilidade. Em primeiro lugar, porque tal definição não é estática e, em segundo lugar, porque tão pouco se trataria de uma definição universal. Neste âmbito, um aspeto crucial que carece, desde já, de clarificação, respeita à relação entre as profissões de contabilidade e auditoria, existindo países nos quais não existe uma real distinção entre as duas profissões, como no caso do Reino Unido, e outros nos quais evoluíram

tais como as finanças públicas e a contabilidade de custos, levassem os seus praticantes a formarem as próprias associações representativas, nomeadamente a *Corporate Treasurers' and Accountants' Institute*[93], em 1885, e o *Institute of Cost and Work Accountants*[94], em 1919 (Parker, 1986; Walker & Shackleton, 1995). Já na primeira década do século XX, na sequência da liberalização da prestação de serviços de fiscalidade, promovida pela Lei das Finanças aprovada em 1903, novas associações pertencentes ao "segundo nível" foram instituídas, nomeadamente: o *Institute of Certified Public Accountants,* em 1903, a *London Association of Accountants*[95], em 1904, e a *Central Association of Accountants*, em 1905 (Walker & Shackleton, 1995).

Noutra perspetiva, em nossa opinião, complementar, Macdonald (1985, p. 547) considera que o "potencial de formação" de novas associações por parte dos excluídos do âmbito daquelas que detinham o *Royal Charter* decorre da "natureza do conhecimento contabilístico e da natureza da clientela". Ou seja, sendo muito diversos os serviços prestados pelos contabilistas e a formação detida por aqueles que os prestavam (no limite, era suficiente a formação obtida pela prática), bem como variando significativamente os

separadamente dando origem a duas profissões distintas, como é o caso de França (Baker, 2014). Não obstante, Baker (2014) dá a entender que, no Reino Unido, a contabilidade e a auditoria acabam por terminar o século XX como realidades distintas baseando a sua opinião numa norma de auditoria emitida em 1993 que explicitamente se refere à responsabilidade do auditor como incindindo apenas sobre o conteúdo do relatório emitido sobre o conteúdo das demonstrações financeiras e nunca sobre o conteúdo das próprias demonstrações financeiras em si. Além disso, a partir de 2006, o parlamento britânico passou a assumir um papel importante na regulamentação da profissão de auditoria o que não se verifica na esfera (estritamente) contabilística.

[93] A sua designação foi alterada, em 1901, para *Institute of Municipal Treasurers and Accountants* (IMTA) e, em 1973, para *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (CIPFA).

[94] A importância da contabilidade de custos apenas foi reconhecida por alturas da I Guerra Mundial. Até então, o abastecimento de mercados com capacidade de absorção e a produção com recurso a tecnologias de ponta prescritas pela revolução industrial levaram a que não fosse dado a este ramo da contabilidade a necessária atenção (Parker, 1986).

[95] De acordo com Annisette (2000) esta associação foi desde sempre concebida como um organismo destinado a certificar a competência em contabilidade através da administração de exames. Ou seja, enquanto, por exemplo, para o ICAEW os exames e o processo de certificação eram um meio de operar o fechamento, para esta associação eram "um fim em si mesmo" (Annisette, 2000, p. 639).

destinatários dos serviços prestados (do pequeno comerciante às grandes empresas multinacionais), tanto havia mercado para os detentores de amplos conhecimentos como para aqueles que apenas dominavam a técnica do registo, multiplicando-se as iniciativas para a criação de associações profissionais representativas[96] (Macdonald, 1985). Naturalmente, os menos qualificados assumiam campos de ação geograficamente mais limitados possibilitando a manutenção de associações locais (Macdonald, 1985).

Conclusão, a ocupação britânica encontrava-se muito fragmentada situação que contribuiu para alimentar ainda mais a rivalidade intraprofissional ao longo do tempo, nomeadamente porque continuavam a surgir associações locais formadas em benefício das necessidades específicas dos seus membros e porque o uso exclusivo do título CA pelos membros das associações dotadas de *Royal Charter* lhes permitia aceder, em exclusivo, a vantagens económicas (Lee, 1995).

Todavia, para além de um grupo profissional reputado e prestigiado na base do trabalho desenvolvido, os *chartered accountants* não gozavam de qualquer monopólio de mercado, nos termos de Larson (1977), ou abrigo de mercado, nos termos de Freidson (1986), ou jurisdição própria, nos termos de Abbott (1988).

De facto, embora os líderes das diversas associações competidoras desde sempre considerassem que o registo oficial dos indivíduos adequadamente qualificados seria a melhor forma de proteger o interesse público contra os contabilistas de menor qualidade (Lee, 1995), e não obstante as sucessivas propostas submetidas ao parlamento nesse sentido[97], esse objetivo nunca foi atingido na medida em que "havia uma série de fontes de conflito institucional" (Walker & Shackleton, 1995, p. 469) localizável a três níveis: 1) entre as associações escocesas, 2) entre as associações inglesas e 3) entre as associações escocesas, inglesas e a irlandesa (Macdonald, 1985).

Com efeito, na Escócia, desde a constituição do SIA, em 1880, e na sequência das suas sucessivas tentativas de incorporação por *Royal Charter* como organização de

[96] Walker e Shackleton (1995) referem que em 1930 existiam, pelo menos, 17 associações representativas da profissão.

[97] Macdonald (1985, p. 545) refere-se ao "mais surpreendente record" de propostas de lei submetidas com o objetivo de alcançar o registo ou proteção legal dos contabilistas britânicos, num total de 25, entre 1879 e 1912, todas sem êxito.

âmbito nacional, as associações de Edimburgo, Glasgow e Aberdeen foram forçadas a congregar esforços para o evitar, existindo, de acordo com Shackleton (1995), quatro iniciativas documentadas, entre 1883 e 1915, de estas constituírem uma associação de âmbito nacional decorrente da sua fusão.

Porém, todas as iniciativas terão sido extemporaneamente bloqueadas por decisão da SAE sempre que o perigo de incorporação do SIA era afastado, vencidos os processos conjuntamente levados a tribunal (Shackleton, 1995). Coexistiam, na verdade, diferenças de opinião significativas nas estruturas das três associações escocesas quanto ao modo de atender à ameaça que enfrentavam. As associações de Glasgow e Aberdeen eram claramente recetivas à proposta de uma organização nacional promulgada por fusão acordada enquanto a de Edimburgo se opunha a qualquer espécie de fusão voluntária, situação aparentemente explicada pelas significativas divisões encontradas entre os membros da própria associação (Shackleton, 1995).

Não obstante, à margem das tentativas falhadas de fusão, em 1892 as três associações escocesas concluíram existir um enorme desperdício individual de recursos em torno da regulamentação dos exames de admissão e ser desejável que as regras de ingresso e o padrão de exames fosse comum, tendo decidido formar o *General Examining Board* (Brown, 1905b). Para além da economia de recursos, esta comissão conjunta seria, acrescenta Shackleton (1995), a reação possível às críticas em torno das tentativas fracassadas de fusão numa única instituição nacional.

Ainda na última década do século XIX, o descontentamento dos membros do SIA, decorrente da impaciência pelo atraso em conseguir aceder ao *Royal Charter* e da determinação em alcançá-lo, conduziu à sua desintegração da qual resultou, em 1891, a constituição da *Corporation of Accountants in Scotland*, e, em 1899, a conversão dos restantes membros no ramo escocês da, já referida, SAA (Shackleton, 1995). Já em 1939, a *Corporation of Accountants in Scotland* uniu-se à *London Association of Accountants*, resultando na formação da *Association of Certified and Corporate Accountants* (ACCA). A esta entidade vieram a juntar-se mais duas associações formadas na primeira década de 1900: o *Institute of Certified Public Accountants* e a *Central Association of*

Accountants[98]. Entre os seus membros constavam aqueles que não eram elegíveis quer para o ICAEW quer para a SIAA e aqueles que, não estando associados à prestação de serviços de contabilidade (*public practice*[99]) mas estando envolvidos em funções conexas, desejavam qualificar-se através da realização de exame (Macdonald, 1989).

Ainda relativamente às associações escocesas, o início do século XX começou a registar mudanças subtis nos seus comportamentos recíprocos (Shackleton, 1995), de tal modo que, em 1915, na sequência de uma proposta apresentada pelo presidente da associação de Glasgow[100], estas formaram o *Joint Committee of Councils*, composto pelo presidente de cada uma das sociedades representadas e por outros três representantes das sociedades de Edimburgo e Glasgow e um de Aberdeen[101] (Shackleton, 1995), com os seguintes objetivos gerais:

> Aprofundamento e proteção dos interesses comuns das sociedades escocesas dotadas de *charter*, manutenção de um nível profissional elevado, consideração de todas as questões e assuntos relacionados com a profissão que cheguem ao seu conhecimento, delas reportando aos conselhos das respetivas sociedades. (Shackleton, 1995, p. 38)

---

[98] Em rigor, a *Central Association of Accountants* foi absorvida pelo *Institute of Certified Public Accountants* em 1933, sendo este último a juntar-se à ACCA em 1941.

[99] A designação *public practice* configura as situações de prestação de serviço, ou seja, aquelas em que o profissional, a título independente, coloca o seu serviço à disposição dos clientes potenciais. Por oposição, existem os trabalhadores assalariados que, enquanto empregados de organizações corporativas públicas ou privadas, estão subjugados à estrutura de gestão das respetivas organizações. "Tradicionalmente, a *public practice* representa a forma mais reconhecida de oferecimento de serviços profissionais" (Carnegie, Edwards & West, 2003, p. 795).

[100] Ao longo dos primeiros quinze anos do século XX a associação de Glasgow apercebeu-se da dificuldade em dar resposta às questões de interesse comum às três associações escocesas dotadas de *Charter*, na medida em que as estruturas de governo internas eram diferenciadas, resultando em processos morosos e difíceis de coordenar. Para além disso, o rumor de que estaria a ser preparada legislação que restringia o acesso à prestação de serviços de auditoria aos membros do ICAEW e da SIAA, funcionou de fator de estímulo adicional (Shackleton, 1995).

[101] Apesar da distribuição proporcional dos membros de cada associação se ter alterado ao longo da primeira metade do século XX, a constituição original do *Committee* manteve-se intacta até 1951 (Shackleton, 1995), ano em que ocorreu a respetiva fusão.

Não obstante o aparente entendimento demonstrado pelas três sociedades escocesas em momentos de maior tensão externa, Shackleton (1995) refere que estas eram não só independentes como foram demonstrando a existência de diferenças insanáveis entre elas e entre estas e os poderes político e administrativo da Escócia, perpetuadas por um século.

Relativamente a Inglaterra, o grande desafio enfrentado pelo ICAEW no século XIX resultou da formação, em 1885, por iniciativa dos membros excluídos desta associação, da originalmente denominada SAA.

Na primeira década do século XX, na sequência do fracasso das iniciativas já concretizadas para alcançar o registo oficial dos profissionais de contabilidade, o principal objetivo do ICAEW passou a ser o de ampliar e proteger o prestígio outorgado pelo *Charter* de tal modo que concentrou os seus esforços na tentativa de conduzir à aprovação de legislação nesse sentido (Macdonald, 1985). Esse objetivo não foi materializado e, tal como antes referido, foram inclusivamente criadas mais três associações representativas dos profissionais de contabilidade. Consequentemente foi procurada uma tentativa de conciliação entre o ICAEW, a SIAA, as associações escocesas dotadas de *Charter* e o ICAI para, num esforço conjunto, tentarem alcançar o registo oficial dos membros da profissão, ao ponto de, em 1911, uma solução subscrita por todas as partes envolvidas as encher de esperança quanto a um desfecho favorável (Macdonald, 1985). A proposta apresentada encontrou, no entanto, uma incontornável falta de interesse por parte do poder político que, por conseguinte, bloqueou o processo (Macdonald, 1985).

> O desinteresse do governo pelas iniciativas de fechamento da profissão contabilística através de registo está patente no facto de as propostas de reforma institucional não partirem do ministério relevante – o *Board of Trade* – e na reação negativa às propostas de registo apresentadas (…). (Walker & Shackleton, 1995, p. 494)

Efetivamente, o poder político estava longe de convencido de que a organização da profissão contabilística nos termos propostos era desejável, para além da sua prioridade de atuação não estar centrada na regulamentação da profissão mas, em particular, na reforma da Lei das Sociedades (Walker & Shackleton, 1995).

No conjunto, entre as entidades dotadas de *Royal Charter* raramente era alcançado acordo acerca das questões relativas à organização da profissão (Walker & Shackleton, 1995). A associação irlandesa era marginalizada dadas a sua dimensão e localização e a

ambiguidade relativa ao seu estatuto de instituição do Reino Unido (Walker & Shackleton, 1995). Por outro lado, as associações escocesas suspeitavam frequentemente das intenções dos homólogos ingleses de, comparativamente, maior dimensão e influência, situação que as tornava cautelosas relativamente a todas as reformas emanadas de Londres (Walker & Shackleton, 1995).

E foi nesse clima de insegurança que, em finais do século XIX e nas primeiras décadas do século XX, se sucederam muitas tentativas encetadas pelas associações contabilísticas, através da submissão de propostas, individuais ou coletivas, para a obtenção do registo oficial (Macdonald, 1985). Contudo, a incapacidade de conciliação das medidas constantes das propostas e a facilidade com a qual estas, quando desprovidas de apoio governamental, podiam ser contrapostas com sucesso, levou a que todas falhassem (Macdonald, 1985; Parker, 1986; Walker & Shackleton, 1995).

> Em resultado da fragmentação institucional, a classe de contabilistas britânica era caracterizada por uma disputa destruidora e pela incapacidade para conciliar os diferentes estatutos organizacionais no sentido de alcançar a regulação da profissão com o apoio do Estado, particularmente, no período de 1890 a 1930. (Walker & Shackleton, 1995, p. 469)

No período compreendido entre as duas guerras mundiais, o legado da formação de uma ocupação representada por muitas organizações e os concomitantes episódios de hostilidade interorganizacional não auguraram nada de bom para a tentativa de assegurar a unificação da profissão contabilística britânica (Walker & Shackleton, 1995).

Desde 1930, e nomeadamente desde o início dos anos 40, multiplicaram-se as tentativas de integração da variedade de organizações de contabilistas, propósito que daria cumprimento ao desejo do Estado, numa época em que se assistia à sua crescente intervenção e centralização, e das associações, de que a profissão britânica "falasse a uma só voz" (Walker & Shackleton, 1995, p. 471), contudo, sempre sem sucesso (Macdonald, 1985, 1995).

Nesse mesmo propósito, foi constituído, em 1942, um *Co-ordinating Committee*, tendo como missão representar as múltiplas associações profissionais e pugnar para a

concretização do registo oficial dos seus membros[102]. Apesar de não ter alcançado o objetivo a que se propunha, a sua atuação contribuiu para fortalecer as relações entre as associações envolvidas e teve um impacto crucial nos desenvolvimentos ocorridos no período pós II Guerra Mundial, nomeadamente, ao condicionar as disposições relativas à realização das auditorias profissionais previstas na Lei das Sociedades de 1948 e ao desencadear de dois projetos de fusão (Walker & Shackleton, 1995), o primeiro dos quais, a fusão das três associações escocesas dotadas de *Royal Charter* no *Institute of Chartered Accountants in Scotland* (ICAS), em 1951, e, o segundo, a repartição dos membros da SIAA pelos institutos dotados de *Charter* (ICAEW, ICAS e ICAI), em 1957 (Walker & Shackleton, 1995). Deste modo, a profissão escocesa unificada passou a assumir uma posição mais forte e definida na sua relação com as outras entidades representativas da profissão do Reino Unido (Walker & Shackleton, 1995) e a absorção da SIAA constituiu um grande passo em termos de organização da profissão (Walker & Shackleton, 1998; Macdonald, 1995) mas não representou o fim do debate acerca do futuro profissional, tanto mais que a ACCA permaneceu uma entidade independente. Muitos dos seus membros defendiam avidamente um processo de integração tal como o verificado com a SIAA e, por isso, mantiveram, sem sucesso, contactos nesse sentido (Walker & Shackleton, 1998). Não existia, na verdade, qualquer interesse do ICAEW na integração da ACCA[103]. Ao tempo a prioridade passou a ser a elevação dos níveis de educação e formação dos CA a fim de preservar a sua primazia (Walker & Shackleton, 1998).

A integração dos membros da SIAA nos institutos dotados de *Charter* foi publicamente justificada pelas instituições envolvidas como uma tentativa de unificação da profissão, de redução da confusão pública devido há existência de múltiplas

[102] Em 1943, a composição do *Co-ordinating Committee* era a seguinte: seis representantes do ICAEW, quatro representantes da SIAA, três representantes do *Joint Committee of Councils* (entidade representante das três associações escocesas dotadas de *Royal Charter*), três representantes da ACCA e um representante do ICAI (Walker & Shackleton, 1995).

[103] Na sequência do levantamento do perfil dos membros da ACCA foi apurado que estes eram, na sua maioria, provenientes de sistemas de formação inferiores e sujeitos a testes de admissão menos exigentes, pelo que o ICAEW concluiu que "uma segunda integração seria tanto indesejável como desagradável" (Walker & Shackleton, 1998, p. 39).

organizações competidoras e de permitir a promoção dos interesses da profissão com maior autoridade (Walker & Shackleton, 1995).

Não restam dúvidas de que a grande dificuldade enfrentada na tentativa de convencer os membros das maiores associações a aceitarem o esquema de integração nacional, passou pela impossibilidade de assegurar que os padrões profissionais não seriam indevida ou injustificadamente diluídos na sequência da admissão de muitos membros com níveis comparativamente inferiores de formação, experiência e requisitos de ingresso (Walker & Shackleton, 1998). Por outro lado, a construção de um abrigo de mercado exigia a aprovação legislativa por parte do *Board of Trade*, pretensão considerada inaceitável na medida em que impunha a criação governamental de mais um monopólio profissional (Walker & Shackleton, 1998).

No ano seguinte à integração dos membros da SIAA, o ICAEW constituiu um grupo de trabalho encarregue de refletir sobre assuntos relacionados com a futura estrutura profissional, do qual emergiu como prioritária a questão da pouca importância que era dada à relação com as universidades, ao tempo em ascensão, e ao importante papel que estas poderiam assumir na formação de futuros profissionais adequadamente graduados (Walker & Shackleton, 1998). À época:

> A profissão contabilística, assim como muitas outras na Grã-Bretanha, devia pouco à Universidade. (…) O mundo universitário inglês era dominado por Oxford e Cambridge, as quais atribuíam pouco interesse a assuntos práticos. (Parker, 1986, p. 54)

Deste modo, a profissão no Reino Unido tinha forçosamente que criar os seus próprios sistemas de ensino bem como definir as regras e administrar os exames destinados a garantir as fronteiras profissionais, aspeto que compunha as competências de qualquer uma das associações formadas.

De facto, não se verificou um crescimento vigoroso no ensino da contabilidade nas universidades de Inglaterra e País de Gales até aos anos setenta do século XX e o primeiro professor catedrático de contabilidade apenas surgiu em 1969, na Universidade de Manchester (Parker, 1986). Na Escócia as ligações eram mais próximas mas, ainda assim, durante muito tempo, a contabilidade era ensinada em *part-time*, o que por si só pouco incentivava ao desenvolvimento da investigação (Parker, 1986).

Segundo Parker (1986), a literatura periódica iniciou-se em 1874 com o *The Accountant* a que se seguiu, em 1889, *The Incorporated Accountants Journal* (posteriormente renomeado para *Accountancy*), em 1896, o *Financial Circular* (posteriormente renomeado para *Public Finance and Accountancy*), em 1897, *The Accountants' Magazine*, em 1905, o *Certified Accountants' Journal* (posteriormente renomeado para *Certified Accountant*) e, em 1921, o *Cost Accountant* (posteriormente renomeado para *Management Accounting*)[104].

Para além da iniciativa de 1911, já exposta, a tentativa de unificação da profissão contabilística britânica mais auspiciosa ocorreu na década de 1960, subdividindo-se em duas fases. Na primeira, compreendida até 1967, é procurado o apoio do Estado para o registo oficial dos membros da profissão e, na segunda, fixada de 1967 a 1970, a falta de apoio do Estado era já um dado adquirido (Walker & Shackleton, 1998).

Em termos processuais as negociações decorriam com o *Board of Trade* estando qualquer proposta posteriormente sujeita a aprovação nos órgãos competentes. A diversidade de associações representativas tornava muito remota a possibilidade de consensos acerca dos mais diversos aspetos[105] e, além disso, sobre os órgãos competentes eram exercidas fortes influências contrárias afastando ainda mais qualquer possibilidade de apoio legislativo (Walker & Shackleton, 1998). Havia interesse numa profissão eficiente mas não necessariamente numa profissão que para o ser necessitasse de um monopólio de mercado (Walker & Shackleton, 1998).

Entre reuniões formais e informais, entre as associações representativas da profissão e o *Board of Trade*, e comissões de trabalho, a profissão foi basicamente incitada, no início de 1967, pelo secretário permanente do *Board of Trade* a prosseguir os seus objetivos sem contar com o apoio legislativo (Walker & Shackleton, 1998).

---

[104] Encontra-se naturalmente fora do âmbito desta tese a identificação da trajetória de toda a literatura periódica publicada até um período recente determinado.

[105] À falta de legislação cada associação definiu os próprios critérios para cada variável. As seis grandes associações pretendiam alcançar o registo oficial e impedir que os membros de outras associações existentes o pudessem fazer em igualdade bem como que outras associações pudessem vir a constituir-se (Walker & Shackleton, 1998).

Cinco das seis[106] maiores organizações contabilísticas britânicas (ICAEW, ICAS, ICAI, ACCA e IMTA[107]), prosseguiram então um ambicioso esquema de integração. Contudo, inesperadamente, quando, em agosto de 1970 decorreu a votação, a proposta foi alvo de um voto contra proveniente da mais poderosa e influente organização participante, o ICAEW (Walker & Shackleton, 1998). O clima de "desapontamento e recriminação" imediato à votação instalou-se de forma duradoura (Walker & Shackleton, 1998, p. 37). Ainda assim, em 1974, foi constituído o *Consultative Committee of Accountancy Bodies*, um fórum onde se pretendia debater as questões de interesse comum às seis maiores organizações representativas da profissão[108]. Porém, a memória do desfecho da votação de 1970 ensombrava qualquer hipótese de integração profissional no curto ou médio prazo (Walker & Shackleton, 1998). Os autores referem mesmo que a primeira metade da década de 1970 testemunhou um aprofundamento das afirmações individuais, traduzidas na alteração de denominações e na obtenção de *Royal Charters* por outras associações[109] (Walker & Shackleton, 1998).

Após décadas em busca do registo oficial este objetivo foi abandonado por duas ordens de razão. Em primeiro lugar porque os custos associados passaram a superar as eventuais recompensas, e em segundo lugar, foi possível alcançar um fim equiparável por outros meios (Macdonald, 1985), em resultado de uma conjugação de fatores acumulados desde a segunda metade do século XIX.

Desde logo, data de 1856 a Lei das Sociedades britânica que facilitou a constituição de sociedades anónimas existindo uma inegável relação entre o aumento do número deste tipo de sociedades e a procura de serviços de auditoria e, pese embora apenas a Lei das Sociedades de 1948 tenho vindo exigir que a auditoria de alguns tipos de sociedades fosse obrigatoriamente conduzida por profissionais externos e qualificados, necessariamente

---

[106] A sexta das "maiores" organizações contabilísticas que não participou nas negociações foi o, então, *Institute of Cost and Works Accountants*, constituído em 1919.

[107] Posterior CIPFA.

[108] ICAEW, ICAS, ICAI, ACCA, CIPFA e CIMA.

[109] Concretamente, em 1973 o IMTA, em 1974 a ACCA e em 1975 o Institute of Cost and Management Accountants.

membros *Chartered*[110], *Certified*[111] ou *Incorporated*[112] das associações contabilísticas britânicas (Parker, 1986), a auditoria foi, desde finais do século XIX, a principal fonte de receitas das maiores empresas de contabilidade britânicas sendo reconhecida como a área central de trabalho profissional qualificado (Parker, 1986; Maltby, 1999), significando que já existia à data um "monopólio natural" sustentado na "reputação de eficiência" (Ramirez, 2001, p. 411) de um grupo profissional relativamente a um conjunto restrito de funções.

Consequentemente, após avanços e recuos, falhadas as tentativas de impulso legislativo e progressivamente diminuída a tendência corporativista do Estado, a profissão alcançou, por si só, o reconhecimento de uma profissão socialmente instituída:

> há falta de regulação governamental e registo, a profissão contabilística tinha, no próprio interesse assim como no interesse público, que provar a própria competência e integridade. Por conseguinte era prestada particular atenção às normas de admissão, à formação e à ética. (Parker, 1986, p. 53)

Desde a década de 1970, a profissão contabilística do Reino Unido e Irlanda (incluindo a Irlanda do Norte e a República da Irlanda) terá estabilizado, coexistindo, entre outras, seis instituições dotadas de *Royal Charter* (Sikka & Willmott, 1995):

1. *Institute of Chartered Accountants of England and Wales* (ICAEW);
2. *Institute of Chartered Accountant in Ireland* (ICAI);
3. *Institute of Chartered Accountants of Scotland* (ICAS);
4. *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (CIPFA);
5. *Association of Chartered Certified Accountants* (ACCA);
6. *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA).

O objetivo de fechamento institucional (monopolização através da contínua integração de associações) foi substituído pelo fechamento funcional, que consiste na ampliação das restrições legais para a prática de funções específicas da contabilidade aos elegíveis para o efeito (Walker & Shackleton, 1998).

---

[110] Em 1948 incluía os membros das seguintes organizações: a SAE, o IAAG, a *Society of Accountants in Aberdeen*, o ICAEW, o ICAI.

[111] Em 1948 incluía os membros da ACCA.

[112] Em 1948 incluía os membros da SIAA.

A descrição precedente do processo de profissionalização da contabilidade britânica encontra-se sintetizada no quadro seguinte, no qual são reportados o ano da constituição, a designação inicial e as principais transformações sofridas pelas principais associações de contabilidade constituídas no Reino Unido e República da Irlanda.

Quadro 3.1: Identificação cronológica das associações de contabilistas formandas no Reino Unido e República da Irlanda

Ano de constituição	Designação	Transformações/Observações
1853	*Society of Accountants in Edinburgh*	Fundiram-se em 1951 no *Institute of Chartered Accountants in Scotland* (ICAS)
1853	*Institute of Accountants and Actuaries in Glasgow*	
1867	*Society of Accountants in Aberdeen*	
1870	*Incorporated Society of Liverpool Accountants*	Fundiram-se, em 1880, no *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW)
1870	*Institute of Accountants in London*	
1871	*Manchester Institute of Accountants*	
1872	*Society of Accountants in England*	
1877	*Sheffield Institute of Accountants*	
1880	*Scottish Institute of Accountants*	Foi absorvido, em 1899, pela *Society of Accountants and Auditors*
1885	*Society of Accountants and Auditors* (SAA)	Designação alterada, em 1908, para *Society of Incorporated Accountants and Auditors* (SIAA) e, em 1954, para *Society of Incorporated Accountants*. Os seus membros foram integrados, em 1957, nos *Chartered Institutes*: inglês, escocês e irlandês
1885	*Corporate Treasurers' and Accountants' Institute*	Designação alterada, em 1901, para *Institute of Municipal Treasurers and Accountants* e, em 1973, para *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy*
1888	*Institute of Chartered Accountants in Ireland*	
1891	*Corporation of Accountants in Scotland*	Da ligação, em 1939, com a *London Association of Accountants*, resultou a *Association of Certified and Corporate Accountants* (ACCA)
1903	*Institute of Certified Public Accountants*	Amalgamou-se, em 1941, com a ACCA; em 1971 passou a designar-se *Association of Certified Accountants* e, em 1984, *Association of Chartered Certified Accountants*
1904	*London Association of Accountants*	Da ligação, em 1939, com a *Corporation of Accountants in Scotland* resultou a ACCA
1905	*Central Association of Accountants*	Foi absorvida, em 1933, pelo *Institute of Certified Public Accountants*
1919	*Institute of Cost and Works Accountants*	A sua designação foi alterada, em 1972, para *Institute of Cost and Management Accountants* e, em 1975, para *Chartered Institute of Management Accountants* na sequência da obtenção do *Royal Charter*

Fonte: Royal Charter of the 11th May 1880; Parker, 1986; Parker, 2005; Walker e Shackleton, 1998.

A leitura do quadro 3.1 evidencia que a profissão contabilística do Reino Unido foi inicialmente caracterizada pela proliferação de múltiplas associações, situação para a qual foram apresentadas diversas justificações, agora sintetizadas. A primeira refere-se ao facto de estas serem inicialmente formadas numa base local ao nível dos maiores centros legais, comerciais e industriais (Walker & Shackleton, 1995): Edimburgo, Glasgow, Aberdeen, Liverpool, Londres, Manchester e Sheffield. A segunda está relacionada com a tomada de decisão por parte dos fundadores de cada associação quanto ao seu âmbito, isto é, estes decidem quem pode e não pode dela fazer parte. Naturalmente, à falta de regulação governamental, os excluídos de uma associação podem reunir esforços para criarem a sua própria associação. A terceira justificação reside no facto de os contabilistas não praticarem uma única técnica mas várias o que pode levar à formação de associações especializadas para cada uma (Walker & Shackleton, 1995).

Desde a segunda metade do século XIX, a organização profissional passou por diversos estádios de desenvolvimento caracterizados por fases, umas vezes de proliferação e outras de fusão de associações representativas, não tendo sido possível reunir condições nem para a obtenção do registo legal da profissão nem para a junção de todos os contabilistas numa única associação representativa (Macdonald, 1985). Desde logo, existiam organizações representativas de estatutos diversos a que correspondiam igualmente diversos interesses. Por outro lado, eram também diferentes os interesses das organizações escocesas, inglesas e irlandesa (Macdonald, 1985).

Não obstante, não tendo sido conseguido o monopólio legal do controlo de mercado, este foi virtuosamente alcançado através do recurso a três estratégias: 1) a construção cuidadosa de organizações profissionais reputadas pela sua competência, probidade e respeitabilidade; 2) a fusão pontual de algumas organizações salvaguardando a manutenção dos níveis de exigência instituídos; e 3) o alargamento do monopólio, ao abrigo da Lei das Sociedades, sobre novas funções contabilísticas na medida em que são em número crescente as que se encontram reservadas aos membros das organizações profissionais relativamente a maior número de sociedades (Macdonald, 1985).

3.1.2. Colónias Britânicas

As associações de profissionais de contabilidade que se formaram no Reino Unido na segunda metade do século XIX foram as precursoras de idênticas associações constituídas em muitos países do mundo, submetidos, direta ou indiretamente, à influência britânica (Kedslie, 1990), nomeadamente no Canadá, primeira colónia a formar associações contabilísticas (Brown, 1905d), Austrália, Nova Zelândia e África do Sul (Chua & Poullaos, 2002). Mesmo os EUA, independentes desde 1776, foram igualmente influenciados pelo modelo britânico, decorrendo desse facto a opção de tratar este país nesta secção[113].

Em termos práticos, a influência inicialmente exercida pelas associações sénior de profissionais de contabilidade britânicas no estrangeiro foi praticada através da exportação de contabilistas qualificados para os EUA e para os países mais desenvolvidos da *Commonwealth*, tais como para o Canadá e a Austrália, países onde terão tido uma "influência considerável" na formação de associações nacionais (Briston & Kedslie, 1997, p. 176). Tratou-se, naturalmente, de uma movimentação em ciclo com a expansão do império, na qual os contabilistas também participaram exercendo funções de acompanhamento e monitorização do investimento no estrangeiro, exportando desse modo os seus conhecimentos, a sua forma de organização, o seu capital simbólico e as suas normas ocupacionais (Chua & Poullaos, 2002).

Após a II Guerra Mundial o padrão de influência britânica predominante alterou-se passando a centrar-se na exportação de qualificações, nomeadamente pelas organizações não detentoras de *Royal Charter*, ou seja o CIMA[114] e a ACCA, que viam o seu potencial de expansão interno limitado (Briston & Kedslie, 1997). A principal justificação para a popularização das qualificações do CIMA e da ACCA entre os países em

[113] Portanto, embora já não sendo colónia britânica no período temporal relevante para esta análise, uma vez que o foi no passado e que, à semelhança dos países então ainda colonizados, também sofreu influência britânica neste processo optámos por criar uma subsecção para os EUA em paralelo com o Canadá, a Austrália, a Nova Zelândia, a África do Sul e Outras.

[114] Associação originalmente constituída em 1919 como *Institute of Cost and Works Accountants*, renomeado, em 1972, para *Institute of Cost and Management Accountants* e, em 1975, para *Chartered Institute of Management Accountants*.

desenvolvimento decorria da possibilidade dos estudantes desses países obterem formação por correspondência ou em instituições de ensino locais com garantia de realização dos exames de admissão no próprio país (Briston & Kedslie, 1997). Quanto às outras associações de contabilidade inglesas[115], dotadas de *Charter*, os seus membros dispersos pelas colónias provinham maioritariamente de países desenvolvidos e/ou consistiam em britânicos expatriados ou em nacionais que iam ao Reino Unido obter formação e regressavam ao seu país (Briston & Kedslie, 1997).

A literatura faz de facto a distinção entre as colónias para as quais foram exportados profissionais qualificados na segunda metade do século XIX, denominando-as colónias *settler*, e aquelas para as quais foram exportadas as qualificações profissionais no período pós II Guerra Mundial, denominando-as de colónias *non-settler*. As primeiras, que poderemos traduzir como colónias de povoamento, designam os países onde os colonos britânicos se instalaram desapropriando e fazendo deslocar a população nativa de tal modo que as terras ficassem inteiramente ao seu dispor (Bush & Malty, 2004). São exemplos deste tipo de colónias o Canadá, a Austrália, a Nova Zelândia e a África do Sul (Bush & Malty, 2004). Na maioria destas colónias, quando, em finais do século XIX, foi alcançado algum grau de liberdade política, foram criadas organizações locais de profissionais de contabilidade (Sian, 2011).

Por oposição, as colónias *non-settler* dependiam muito mais das regras emanadas diretamente de Londres e nelas a descolonização não foi iniciada antes de terminada a II Guerra Mundial (Parker, 2005), bem como a profissionalização local da contabilidade não se iniciou antes ter sido alcançada a completa independência política, o que, em geral, aconteceu nas décadas de 1960 e 1970 (Sian, 2011).

Ao contrário do sucedido nas colónias *settler*, nas colónias *non-settler* a contabilidade foi por muito tempo dominada por expatriados, em sua maioria membros das organizações britânicas. Poucos nativos podiam na verdade suportar a deslocação ao Reino Unido para aquisição da necessária formação profissional e, no regresso, a generalidade das empresas mostrava-se indisponível para lhes proporcionar a derradeira

[115] Segundo Parker (2005) as associações escocesas dotadas de *Charter* nunca adotaram uma política de expansão ou intervenção imperial.

e necessária experiência prática, normalmente por questões puramente raciais (Parker, 2005).

Independentemente do tipo de colónia e da associação britânica nela mais influente, certo é que "as histórias são dependentes das pessoas, do espaço e do tempo" (Romeo & Rigsby, 2008, pp. 438-439). Consequentemente, a ação de muitos indivíduos e organizações influenciam necessariamente a adaptação de construções estrangeiras às circunstâncias sociais, económicas e políticas únicas de cada país (Romeo & Rigsby, 2008).

As subsecções seguintes assumem o seguinte detalhe. Na primeira são abordados os EUA que, tal como já foi referido, não constituem colónia britânica desde 1776, mas por estarem sujeitos à influência britânica no âmbito do desenvolvimento das associações profissionais de contabilidade é aqui enquadrado. Nas quatro subsecções seguintes são abordadas quatro colónias *settler*, pela respetiva ordem: Canadá, Austrália, Nova Zelândia e África do Sul. Na sexta e última subsecção são tratadas, sem ter sido criada uma subsecção específica para cada uma, um conjunto de colónias *non-settler*.

3.1.2.1. Estados Unidos da América

Nos EUA as condições favoráveis à organização dos profissionais de contabilidade começaram a reunir-se progressivamente na segunda metade do século XIX, sendo as suas últimas três décadas descritas por Romeo e Rigsby (2008, p. 420) como um período durante o qual se assistiu a uma "transformação radical da sociedade americana", fortemente alimentada pelo investimento estrangeiro proveniente de diversos países europeus com destaque para o Reino Unido (Lee, 2007).

Assim sendo, assistiu-se genericamente a um considerável crescimento populacional, associado ao forte fluxo de imigração[116] e migração, e decorrente fenómeno de urbanização, em paralelo com a explosão dos setores agrícola e industrial[117] da

[116] Entre 1851 e 1880 terão entrado nos EUA cerca de oito milhões de pessoas (Taeuber & Taeuber, 1958, citados por Lee, 2007). O primeiro contabilista britânico terá chegado em 1875, representando o início de um processo contínuo com auge na década de 1910 (Lee, 2002a, 2002b).

[117] Preston et al. (1995) referem que o desenvolvimento verificado no último quarto do século XIX, sob o comando de um Estado Federal apologista do liberalismo conservador, para além de ter estimulado o

economia (Lee, 2007; Romeo & Rigsby, 2008). Consequentemente, a estrutura social e económica do país tornou-se mais complexa requerendo um grau muito superior de coordenação e conhecimento especializado (Romeo & Rigsby, 2008) a que as ocupações, no próprio interesse, reagiram positivamente.

Mais especificamente, a primeira empresa prestadora de serviços de contabilidade terá sido formada em 1866 em Nova Iorque (Edwards, 1954), a dispersão da sociedade americana e com ela dos capitais investidos impunha a necessidade de acesso a informação fiável (Abott, 1988) e, principalmente, os contabilistas britânicos terão sido, nuns casos, enviados para a América e, noutros casos, requisitados por empresas americanas, para aí prestarem os seus serviços de reconhecida qualidade[118]. No primeiro caso, a remessa de contabilistas britânicos para a América acompanhou o fluxo de investimento britânico naquele país, em crescendo nas décadas de 1870 e 1880, fazendo-se acompanhar por profissionais com a missão de os monitorar e controlar (Edwards, 1954; Romeo & Rigsby, 2008).

No segundo caso, a fusão, na segunda metade da década de 1880, de um conjunto de fábricas de cerveja americanas conduziu à requisição, para aquele país, de um conjunto de profissionais britânicos destinados a auditar as contas das entidades em reorganização, bem como, no início da década de 1890, os profissionais britânicos foram chamados a auditar as companhias ferroviárias americanas no âmbito da crise financeira instalada no setor (Edwards, 1954).

Foram pois vários os fatores que levaram os britânicos a comunicar com a realidade americana, situação que lhes proporcionou a constatação das oportunidades existentes numa economia em expansão e carente de prestadores de serviços de contabilidade acreditados[119]. Perante a oportunidade, assistida à época pela abundância de profissionais

---

crescimento industrial incitou igualmente a um conjunto de excessos, a cujo controlo atribuem a necessidade de contabilistas profissionais independentes, aspeto central para a consolidação profissional.

[118] Romeo e Kyj (1998) referem que nas décadas de 1870 e 1880 os jornais americanos continham elogios ao trabalho desenvolvido por muitos CA britânicos em atividade nas cidades de Boston e de Nova Iorque, os quais eram, aliás, ali conhecidos pelos severos requisitos de ingresso na profissão e consequente qualidade prática.

[119] Lee (2007, p. 334) refere que a diversidade de estudos que incidem sobre a profissão dos EUA no período pré 1880 concluem genericamente que se tratava de "uma ocupação subdesenvolvida", "adaptada às

competentes no Reino Unido (Lee, 2002a, 2002b), os britânicos fixaram do outro lado do atlântico as suas empresas nas quais entremearam *staff* proveniente dos dois países, até que os contabilistas de origem americana se tornassem suficientes em número e competência. A imigração de contabilistas britânicos para os EUA foi, portanto, um fenómeno temporário mas com efeitos profundos na emergência e maturação da profissão americana (Lee, 2002b).

Ou seja, terá existido um período de transição na história da organização contabilística americana, no âmbito da qual os primeiros passos foram tipicamente dados por imigrantes britânicos, através da constituição de empresas de contabilidade e do encorajamento para a formação de uma associação profissional (Romeo & Rigsby, 2008), sendo os passos subsequentes dados por indivíduos nascidos, educados e formados na América (Lee, 2002b).

Não obstante, a verdadeira mais-valia decorrente do contacto com as competências dos profissionais externos resultou da oportunidade de formação a que os americanos tiveram acesso, ao comporem o *staff* dos contabilistas britânicos. Muitos daqueles não tinham, até então, qualquer experiência nessa área profissional mas, uma vez adquirida, permitiu-lhes constituir empresas americanas homólogas às britânicas ali presentes (Edwards, 1954) e passar a comandar os destinos da profissão, justificando a afirmação de Abbott (1988, p. 230) de que os contabilistas americanos eram, no início do século XX, "uma importação britânica recente enxertada no forte crescimento americano".

Em termos associativos, as primeiras movimentações são localizadas na década de 1880[120] quando, em 1882, foi constituído o *Institute of Accountants and Bookkeepers*[121],

---

necessidades locais e dependente de indivíduos com pouca formação e competência profissional". Segundo o mesmo autor, os britânicos referem-se à profissão americana de então como uma "comunidade imatura caracterizada pela reduzida dimensão e pela falta de reputação credível quando comparada com a comunidade britânica" (Lee, 2007, p. 337).

[120] Para uma visão detalhada acerca da composição do grupo de prestadores de serviços de contabilidade em 1880, incluindo auditores, contabilistas e guarda-livros, recorrer à leitura integral de Lee (2007).

[121] Em 1886 a sua designação "foi oficialmente" alterada para *Institute of Accounts* (IA) (Romeo & Kyj, 1998, p. 29). Para maior detalhe acerca do papel desempenhado pelo IA, desde a sua constituição até ao seu declínio, recorrer à leitura integral de Romeu e Kyj (1998).

na qualidade de organização com caráter maioritariamente científico[122] (Brown, 1905e; Edwards, 1954; Romeo & Kyj, 1998). Admitia "todos os contabilistas qualificados e competentes e era maioritariamente composta por contabilistas americanos" (Romeo & Rigsby, 2008, p. 421). Os seus objetivos, tal como redigidos no respetivo certificado de incorporação, eram:

> a avaliação da profissão e o progresso intelectual e aperfeiçoamento dos membros através: 1) da discussão nos conselhos dos conhecimentos técnicos e das práticas comerciais e 2) do auxílio prestado aos membros no exercício das suas responsabilidades sociais e profissionais. (Edwards, 1954, p. 57)

Consequentemente, terão dedicado a primeira década da sua existência "quase totalmente" à formação contabilística acompanhada de produção científica na área, consistindo, por essa via, num primeiro esforço de proporcionar formação contabilística naquele país (Edwards, 1954, p. 57), o que na prática se traduziu no desempenho de um papel "muito ativo na cidade de Nova Iorque durante a infância da moderna contabilidade" (Romeo & Kyj, 1998, p. 30).

Em dezembro de 1886 foram dados os primeiros passos para a constituição daquela que foi a organização profissional americana promovida pelos britânicos em exercício de funções nos EUA (Edwards, 1954). Na sua origem terá estado uma reunião realizada em Nova Iorque por apenas 10 profissionais que, concordando entre si, decidiram avançar

---

Existiu uma anterior associação, a *Book-keepers' Beneficial Association of Philadelphia*, formada em 1874, à qual não é atribuído qualquer papel no desenvolvimento da contabilidade ou da profissão na medida em que visava simplesmente servir de agência de emprego e atribuir subsídios de doença e de viuvez aos seus membros (Romeo & Kyj, 1998).

[122] Segundo McMillan (1999) pelo facto desta organização visar, acima de tudo, a formação dos seus membros não reúne, à luz da literatura da profissionalização do século XX, as componentes essenciais para ser considerada uma organização profissional, razão pela qual é à organização que foi constituída subsequentemente (*American Association of Public Accountants*) que é normalmente atribuído o mérito de ser aquela que encorajou o surgimento da contabilidade nos Estados Unidos, opinião com a qual discorda. Considera, ao invés, que o *IA* foi, de facto, "a primeira organização profissional criada nos Estados Unidos para os contabilistas" (McMillan, 1999, p. 8), posição partilhada, por exemplo, com Romeo e Rigsby (2008), concebida na lógica da criação de uma "comunidade científica de competentes" que visava o aperfeiçoamento mútuo dos seus membros promovida pela discussão interna de questões técnicas e pela fundação de uma "*ciência das contas*" (McMillan, 1999, p. 25, ênfase do autor).

com a constituição de uma organização que visasse promover e proteger os interesses da profissão (Brown, 1905e). A 20 de agosto de 1887, foi incorporada ao abrigo da Lei do Estado de Nova Iorque a *American Association of Public Accountants* (AAPA)[123], tendo como objetivo a congregação "dos melhores e mais competentes contabilistas em prática nos Estados Unidos" (Brown, 1905e, p. 271; Edwards, 1954). Tinha a pretensão de ser uma associação de âmbito nacional mas era praticamente desconhecida fora de Nova Iorque e as suas ações terão passado quase despercebidas durante os primeiros cinco anos da sua existência (Brown, 1905e). Agregava exclusivamente *public accountants* e era dominada por profissionais britânicos, de tal modo que a reduzida dimensão e domínio estrangeiro a colocavam numa situação de desvantagem relativamente ao IA (Romeo & Rigsby, 2008).

No campo normativo, Brown (1905e) atribui a primeira tentativa de regulamentação da profissão contabilística nos EUA ao IA, o qual no inverno de 1894/1895 terá apresentado um projeto de lei que versava sobre a formação dos contabilistas e a criação de uma designação profissional exclusiva. Separadamente, a AAPA terá apresentado outra proposta de regulamentação no sentido de se obter o licenciamento da prática contabilística. Ambos os projetos foram submetidos a apreciação em 1895 tendo sido, porém, um e outro chumbados[124] (Brown, 1905e), supostamente porque apresentariam pontos de vista significativamente divergentes relativamente a diversas matérias regulamentares, nomeadamente quanto à natureza do conhecimento contabilístico, ao uso de designações profissionais e à formação a proporcionar aos futuros candidatos (Romeo & Rigsby, 2008).

Não cruzaram os braços e no ano imediatamente seguinte reintroduziram a proposta de suporte legislativo, a qual "após muito esforço" (Brown, 1905e, p. 272), e alcançado

---

[123] Inicialmente existia entre os promotores da sociedade a intenção de incluir o termo *Chartered* na denominação da organização a constituir. Essa intenção foi contudo afastada com o objetivo de evitar eventuais conflitos com os CA escoceses e ingleses que viessem a permanecer em exercício de funções nos EUA (Edwards, 1954).

[124] Numa reunião realizada em março de 1895 em Nova Iorque, participada por cerca de sessenta contabilistas, foi constituído um comité representativo que decidiu apoiar a proposta do IA, mas nem assim a proposta mereceu aprovação por parte das entidades oficiais (Brown, 1905e).

um compromisso temporário entre os dois organismos (Preston et al., 1995), deu origem a uma lei versada sobre a regulamentação da prática contabilística no Estado de Nova Iorque, promulgada em 1896, que, entre outros, instituiu o *New York State Board of CPA Examiners* (Romeo & Rigsby, 2008).

Constava da legislação aprovada que:

> qualquer cidadão dos EUA ou pessoa que tenha declarado intenção de o ser, que resida ou tenha negócios neste Estado, tenha mais de vinte e um anos de idade e um bom caráter moral, 'e que tenha recebido dos Regentes da Universidade o certificado da sua qualificação para exercer a atividade de *public expert accountant*, pode ser denominado e conhecido como *Certified Public Accountant*, e a mais ninguém será permitido assumir esse título ou utilizar a abreviatura C.P.A. ou outras palavras, letras ou figuras, que indiquem que quem as usa é *certified public accountant*'. (Brown, 1905e, p. 272)

Após a aprovação desta lei, na verdade a primeira lei americana reguladora da profissão de CPA, o IA terá entrado em "declínio precipitado" (Romeo & Rigsby, 2008, p. 423) constando que, e apesar dos esforços em contrário, terá permanecido "dormente" a partir de 1910 vindo, em 1940, a ocorrer a integração dos seus derradeiros membros no, então, *American Institute of Accountants* (AIA) (Romeo & Rigsby, 2008).

De igual modo, também a AAPA não terá beneficiado como era esperado da aprovação da Lei de Nova Iorque, na medida em que a comissão de examinadores por ela instituída passou a ser dominada pela *New York State Society of Certified Public Accountants*, constituída em 1897 no papel de primeira associação de âmbito estatal, que de todo não era favorável à concessão de certificados a profissionais estrangeiros (Romeo & Rigsby, 2008).

Foram conferidos poderes aos regentes das universidades[125] de Nova Iorque para regulamentar os exames de admissão e selecionar os examinadores, sendo-lhes permitido

[125] Segundo Edwards (1954), os EUA terão sido o primeiro país a integrar a contabilidade no currículo universitário. Neste país, as instituições de ensino assumiam, em finais do século XIX, um papel de destaque na medida em que eram responsáveis pela definição e disseminação do conhecimento científico (Walker, 1999). Atenta a importância da formação e investigação foi constituída, em 1916, a *American Association of University Instructors in Accounting*, renomeada para *American Accounting Association* em 1935. É atualmente a "maior comunidade de contabilistas no meio académico" (http://aaahq.org/about.cfm,

durante um ano dispensar de exame aqueles que tivessem prestado, por conta própria, serviços de contabilidade por período superior a um ano antes da aprovação da lei[126] (Brown, 1905e).

Esta lei tornou-se a precursora de leis similares que vieram a ser aprovadas "nas décadas seguintes em todos os estados do país" (Romeo & Rigsby, 2008, p. 430), por exemplo, em março de 1899 na Pensilvânia (Ried, Acken & Jancura, 1987; Brown, 1905e), em abril de 1900 em Maryland, em março de 1901 na Califórnia, em março de 1903 em Washington, em maio de 1903 no Illinois e em abril de 1904 na Nova Jersey[127] (Brown, 1905e), normalmente acompanhadas da constituição de sociedades estaduais de CPA que apenas admitiam como membros os detentores do respetivo certificado (Brown, 1905e).

No final do século XIX a profissão contabilística era pouco conhecida e compreendida na América e os estados constituintes numerosos e dispersos numa vasta extensão territorial, sendo cada um o responsável pelas "próprias leis reguladoras do comércio e das profissões" (Brown, 1905e, p. 278).

Desta forma, embora a regulamentação aprovada nos vários estados coincidisse no que respeita ao título adotado e protegido (CPA) não era necessariamente coincidente relativamente a todos os aspetos (Brown, 1905e). Por exemplo, em Nova Iorque e no Illinois eram as Universidades quem concedia os certificados, definia os examinadores e determinava as regras a observar, enquanto nos restantes estados era o Governador que indicava os examinadores sendo estes que fixavam as regras a observar[128] (Brown, 1905e).

Significa que, enquanto no Reino Unido todos os contabilistas estão ligados a uma associação profissional a cuja disciplina estão sujeitos, nos EUA os profissionais podem

---

acedido em 22 de dezembro de 2014), responsável pela emissão do jornal *The Accounting Review*, o qual figura entre os maiores fóruns de prestígio para a publicação de investigação em contabilidade (West, 1998).

[126] Em abril de 1901, esta condição de exceção foi reativada até 1 de setembro do mesmo ano (Brown, 1905e). Verificavam-se diferenças materiais na redação desta cláusula entre Estados (Brown, 1905e).

[127] Não é claro se os CPA reconhecidos num Estado o eram em igualdade de circunstâncias em qualquer outro (Brown, 1905e).

[128] A diversidade entre leis era provavelmente inevitável e necessária para atender às circunstâncias específicas de cada estado (Brown, 1905e).

obter o certificado de CPA e não pertencer a qualquer associação da classe (Parker, 1986; Brown, 1905e). Claro que sendo diferentes, têm associadas vantagens diversas, nomeadamente, o sistema americano previne com maior eficácia o abuso do título profissional, enquanto o britânico assegura os benefícios do associativismo (Brown, 1905e).

Porém, se se pretendia que o título profissional fosse amplamente reconhecido em todo o país como "marca de elevada capacidade profissional" (Brown, 1905e, p. 273) era necessário direcionar muita atenção para a administração das leis e dos poderes que conferiam a fim de evitar quaisquer situações de conflito. Esta preocupação levou à realização em Washington, em outubro de 1902, de uma reunião de delegados das várias sociedades de contabilistas que resultou na formação da *Federation of Societies of Public Accountants in America*, constituída com objetivos de: 1) assegurar a comunicação entre todas as sociedades de CPA dispersas pelos vários estados americanos; 2) motivar a constituição de associações representativas nos estados onde ainda não existissem; 3) encorajar a aprovação de uma lei de aplicação nacional como medida de harmonização entre estados; 4) assegurar o reconhecimento federal da profissão de *public accountant*; 5) facilitar e auxiliar a formação de novos membros e estabelecer um padrão uniforme de eficiência; 6) divulgar os objetivos da federação em toda a América e a utilidade dos *public accontants* no desenvolvimento industrial e financeiro do país; e 7) prosseguir os interesses gerais da profissão (Brown, 1905e). Os estatutos da federação previam a admissão de apenas uma sociedade de cada estado, à qual se impunha que os seus membros fossem exclusivamente *public accountants* (Brown, 1905e).

Tão perto quanto passados apenas três anos desde a sua formação, a *Federation of Societies of Public Accountants in America* e a AAPA juntaram-se mantendo o nome da última. Na década de 1910 uma nova reorganização conduziu, em 1916, à alteração de nome para *Institute of Accountants in the USA* e novamente, em 1917, para *American Institute of Accountants* (Preston et al., 1995), mantida até 1957, ano em que foi renomeado para *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), "principal associação de contabilistas nos EUA" (Romeo & Rigsby, 2008, p. 422).

Ainda, em 1921, foi criada a *American Society of Certified Public Accountants* no papel de federação das sociedades estatais, a qual foi incorporada, em 1936, no, então,

AIA. Desde essa data, o AIA apenas admite novos membros detentores do certificado de CPA[129].

Em 1919, à margem da *public accounting*, consequência da importância que a contabilidade de custos passou a assumir após a I Guerra Mundial, foi formada a *National Association of Cost Accountants*, que desde 1991 é denominada *Institute of Management Accountants* (IMA).

Sinteticamente, o processo de evolução das estruturas profissionais de abrangência nacional[130] encontra-se resumido no quadro seguinte.

Quadro 3.2: Identificação cronológica das associações de contabilidade de âmbito nacional formadas nos EUA

Ano de constituição	Designação	Transformações
1882	*Institute of Accountants and Bookkeepers*	Em 1886, passou a denominar-se *Institute of Accounts*
1887	*American Association of Public Accountants* (AAPA)	Em 1905, os dois organismos juntaram-se mantendo a designação AAPA que, em 1916, passou a *Institute of Accountants in the USA* e, em 1917, a *American Institute of Accountants* (AIA); em 1957, passou a designar-se *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA)
1902	*Federation of Societies of Public Accountants in America*	
1919	*National Association of Cost Accountants*	Designação alterada, em 1991, para *Institute of Management Accountants* (IMA)
1921	*American Society of Certified Public Accountants*	Em 1936, os membros da sociedade juntaram-se ao AIA

Fonte: Brown, 1905e; Edwards, 1954; Romeo e Kyj (1998); Lee (2007); Romeo e Rigsby (2008).

Ao longo do século XX, a aprovação de legislação relativa aos valores mobiliários cotados nas bolsas nacionais, em 1933 e 1934, deu um forte impulso à profissão na sequência da obrigatoriedade de apresentação de relatórios volumosos criando centenas

[129] Fonte: http://www.aicpa.org/About/MissionandHistory/Pages/History%20of%20the%20AICPA.aspx acedido em 22 de dezembro de 2014.

[130] Os EUA são compostos por 50 estados e em cada um existe uma organização representativa da profissão.

de postos de trabalho adicionais para a profissão, situação que conduziu mesmo à sua escassez (Ried et al., 1987).

Na década de 1950, à medida que a profissão se tornava mais exigente, os candidatos foram aconselhados a obter o grau de bacharéis como nível de instrução para ingresso na profissão, sendo que em 1955 Nova Iorque e Nova Jersey apenas admitiam a exame de certificação quem possuísse esse grau (Ried et al., 1987).

Mais recentemente e a um nível muito amplo, os desastres governamentais ocorridos nos anos setenta do século XX (como por exemplo a Guerra no Vietname e o caso de corrupção Watergate) terão conduzido ao aumento da importância da "responsabilidade institucional" (Fogarty et al., 1997). Paralelamente, em finais dos anos setenta a frequência e a dimensão dos colapsos financeiros ocorridos e atribuídos a práticas de fraude e outros crimes de gestão intensificou-se, impondo "melhores serviços de auditoria" (Fogarty et al., 1997, p. 168). Naturalmente que estes desafios nacionais levaram a profissão a instituir várias reformas (Fogarty et al., 1997).

Relativamente a publicações, *The Book-Keeper* terá sido o primeiro jornal da especialidade (Romeo & Rigsby, 2008), editado por dois membros fundadores do IA de julho de 1880 a maio de 1883, data em que passou a assumir um âmbito mais alargado e consequentemente a designar-se *American Counting-Room*, este apenas publicado até junho de 1884 (Romeo & Rigsby, 2008). Contudo, o "jornal oficial" do IA denominava-se *Accountics* e foi publicado de abril de 1897 a setembro de 1900 (Romeo & Kyj, 1998, p. 31). Já em 1905, a AAPA, iniciou a publicação do *The Journal of Accountancy*[131] que se mantém atualmente[132].

Por fim, a principal justificação para o atraso relativo dos EUA face ao Reino Unido quanto ao desenvolvimento da contabilidade decorre, segundo Parker (1986), de apenas nos anos oitenta do século XIX ter surgido, em ambos os países, uma forte procura por

---

[131]Fonte: http://www.journalofaccountancy.com/About/, acedido em 18 de janeiro de 2011.

[132] Outros jornais de contabilidade de curta duração, publicados em finais do século XIX e/ou início do século XX foram: *Treasury* (1885-no date), *The Office* (1886-1891), *The Bookkeeper* (publicado em Detroit, 1888-1906), *Office Men's Record* (1889-1906), *Business* (1891-1901), *Financial Record* (1894-1906), *The Public Accountant* (1898-1900), *Commerce Accounts and Finance* (1901-1903), *New York Accounting and Bookkeepers Journal* (1902-1904) e *Auditor* (1904-1905) (Romeo & Rigsby, 2008).

serviços de auditoria. Porém, no Reino Unido essa situação foi precedida de um motor de desenvolvimento da profissão, que consistiu em todo o trabalho desenvolvido em torno das falências, o que não se verificou nos EUA.

> O trabalho de um contabilista nos Estados Unidos é desenvolvido em condições que diferem significativamente das dominantes na Grã-Bretanha. O âmbito dos seus negócios é mais limitado, estando maioritariamente confinado às auditorias e investigações. Pouco trabalho no âmbito das liquidações ou da administração de propriedades é atribuído aos contabilistas. O espírito comercial é muito mais evidente. (Brown, 1905e, pp. 278-279)

Independentemente do momento em que é iniciado o processo de profissionalização, qualquer desfecho estará em aberto porquanto será sempre contextualmente contingente. Em termos comparativos, nos EUA foi alcançada a certificação oficial e consequentemente o monopólio legal sobre a prestação de determinados serviços[133], enquanto no Reino Unido o monopólio legal é mais limitado complementando-se com o monopólio "natural" instituído pela reputação e credibilidade das diversas associações representativas da profissão.

3.1.2.2. Canadá

À semelhança do sucedido no Reino Unido, a profissão contabilística canadiana terá evoluído em resultado do envolvimento dos contabilistas em funções de administração de falências permanecendo enraizada nessa atividade até depois da I Guerra Mundial (Richardson, 1997). Durante a génese da profissão, estas funções terão constituído o ímpeto para o desenvolvimento de associações profissionais as quais, no entanto, devido às especificidades do mercado, alcançaram um sucesso limitado na implementação de estratégias de fechamento (Richardson, 1997). Atualmente as tarefas desenvolvidas no âmbito da administração de falências continuam a compor o leque de serviços oferecidos pelas empresas de contabilidade, embora há muito tempo tenham deixado de ocupar uma função central (Richardson, 1997).

[133] Os membros do AICPA têm o monopólio, legalmente atribuído, da prestação de serviços de auditoria às empresas cotadas (Velayutham & Perera, 1996).

De facto, desde o início do século XX, duas atividades essenciais afastaram os contabilistas da sua área de intervenção inicial ao proporcionarem alternativas de emprego. Por um lado, o aumento da procura por serviços de auditoria e, por outro lado, o início da tributação do rendimento tendo por base o lucro real, consequência da reforma do sistema de tributação operada em 1916, que veio exigir registos contabilísticos mais completos e rigorosos para poder servir de base ao seu cálculo (Richardson, 1997). Neste aspeto em concreto, terá havido disputa entre contabilistas e advogados pela conquista da jurisdição criada (elaboração de declarações de rendimento) mas os conhecimentos detidos pelos trabalhadores da área da contabilidade relativamente à determinação do rendimento mostraram-se decisivos para um desfecho em seu favor (Richardson, 1997). Aliás, a base para a tributação do rendimento era o resultado contabilisticamente calculado e devidamente corrigido para efeitos fiscais, o que só por si é revelador da importância crucial da qualidade do trabalho contabilístico e da compreensão da sua mensuração (Richardson, 1997).

Recuando à origem do processo situada na segunda metade do século XIX, os primeiros praticantes exerciam funções contabilísticas em *part-time* apenas vindo, na década de 1870, em resultado da grande depressão do século, a surgir a oportunidade de as exercerem a tempo inteiro, nomeadamente devido ao aumento do número de falências que se fez acompanhar da aprovação da Lei de Falências de 1874 a qual, entre outros, promoveu a figura do *administrador de falências* (Richardson, 1997). Para o exercício de tais funções eram simplesmente requeridos conhecimentos relativos a leis comerciais e práticas de negócio a fim de garantir que todos os ativos eram identificados e realizados pelos valores adequados e que os proventos eram repartidos pelos credores obedecendo à prioridade devida. Competia ao tribunal a nomeação dos administradores que, no entanto, podiam ser substituídos por vontade dos credores (Richardson, 1997). Deste modo, embora esta lei tenha constituído um evento crucial para o arranque do projeto profissional ao permitir que a contabilidade se transformasse numa atividade a tempo inteiro não conduziu a qualquer tipo de fechamento de mercado na medida em que não especificava quaisquer qualificações formais a respeitar para o acesso ao exercício das funções criadas (administração de falências), situação que só viria a verificar-se em 1932 (Richardson, 1997). De imediato, a criação de uma nova jurisdição, sem qualquer filiação

ocupacional, levou ao envolvimento de advogados e contabilistas numa luta pela sua conquista.

Nesse âmbito, foi um grupo de advogados dedicados a atividades de administração de falências quem primeiro fundou, em 1877, uma associação profissional para melhor representar os seus interesses na luta em curso, enquanto as primeiras associações de contabilistas, constituídas com os mesmos objetivos, apenas surgiram em 1879 (Richardson, 1997). Nesse ano, foram formadas simultaneamente associações nas províncias[134] do Québec e Ontário, respetivamente, a *Association of Accountants in Montreal*[135] e o *Institute of Accountants and Adjusters of Ontario*[136] (Richardson, 1987).

Para além do objetivo enunciado, Richardson (1987) avança como possível justificação adicional para a simultaneidade da constituição das duas primeiras associações, em duas das principais províncias do Canadá, a preocupação dos praticantes locais com uma eventual expansão das associações britânicas para aquele país tendo em conta as estreitas relações económicas entre eles estabelecidas[137]. De facto, muito embora os contabilistas britânicos procurassem entrar no mercado canadiano, na realidade foram os membros das associações canadianas quem se apoderou do seu capital simbólico (Chua & Poullaos, 2002) procurando daí extrair vantagens locais.

Regressando à Lei de Falências de 1874, esta, por questões de "insustentabilidade política" (Richardson, 1997, p. 640), foi revogada em 1880 deixando incompleto o projeto profissional que tinha despoletado, não faltando, não obstante, argumentos para os contabilistas prosseguirem o seu projeto.

Desde logo, como na segunda metade do século XIX os capitais aplicados provinham de investidores britânicos, fisicamente ausentes, ou de bancos criados por

---

[134] No Canadá a profissão contabilística encontra-se organizada por províncias, existindo variações significativas aos níveis legal e da própria estrutura profissional (Richardson, 1987).

[135] Segundo Brown (1905d), *The Association of Accountants in Montreal* foi incorporada por estatuto provincial em 24 de julho de 1880 e admitia exclusivamente contabilistas que atuassem na província do Québec.

[136] Após reconhecimento legal, em 1883, passou a designar-se *Institute of Chartered Accountants of Ontario* (Brown, 1905d).

[137] O Canadá, quando comparado, por exemplo, com a Austrália, é um exemplo de resistência às tentativas de ingerência das associações profissionais de contabilidade britânicas (Richardson, 1987).

mercadores locais, os quais recorriam, quando necessário, a administradores que apresentassem qualificações ou características sociais familiares adequadas, a formação de associações de profissionais de contabilidade visava precisamente indicar aos credores que os seus membros eram detentores dessas características e a adoção da designação britânica CA visava imitar o sucesso e o estatuto detido pelos contabilistas daquele país[138], ao mesmo tempo que reforçava a separação entre praticantes competentes e não competentes (Richardson, 1997).

No campo associativo, após a criação das duas primeiras associações, em 1879, foram sucessivamente criadas associações profissionais noutras províncias, nomeadamente, no Manitoba, em 1886, e na Nova Escócia, em 1901 (Richardson, 1987). Porém, em 1902, e apesar da oposição dos CA do Ontário, Nova Escócia e Manitoba (Brown, 1905d), um grupo independente[139] foi incorporado pelo governo federal denominando-se *Dominion Association of Chartered Accountants*[140] (DACA), disponibilizando o título de CA por todo o Canadá. Seguiram-se oito anos de luta entre as associações provinciais e a DACA, com recurso aos tribunais e à comunicação social, com as associações provinciais a reclamar que lhes fosse devolvido o privilégio do uso exclusivo da denominação CA. No final da década de 1900 o conflito terá sido ultrapassado através da transformação da DACA num organismo federal coordenador das associações provinciais (Richardson, 1987) e, em 1951 terá alterado a sua designação para *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA), designação mantida até ao século XXI.

---

[138] A designação CA foi efetivamente aceite, desde finais do século XIX, como um símbolo de excelência e integridade resultante do seu desenvolvimento e utilização na Grã-Bretanha (Richardson, 1987). Todavia, após a I Guerra Mundial assistiu-se a uma americanização das empresas canadianas conducente ao aumento da importância da designação CPA no Canadá (Richardson, 1987).

[139] Compunham o grupo: seis elementos de Toronto, três de Montreal, três de Otava, dois de Winnipeg, um de Vancouver, um de Victoria, dois de St. John e dois de Halifax (Brown, 1905d).

[140] A formação desta associação nacional surge em contraciclo com a tentativa, em curso, do ICAEW para se expandir para as colónias britânicas. Chua e Poullaos (2002) apresentam como justificação para este revés a inexperiência e o afastamento geográfico do ICAEW.

A implementação de exames de admissão desde a primeira década do século XX (Richardson, 1987) como base para o fechamento profissional e de mercado[141] ampliou a importância de se definirem um conjunto de competências cognitivas para os contabilistas. A elevada taxa de reprovação nos exames alertou os candidatos e algumas associações para a necessidade de implementação de um processo de formação mais formal. Inicialmente, os estudantes procuravam cursos privados ou constituíam grupos de estudo e convidavam praticantes proeminentes para os orientar (Richardson, 1997). Aos poucos, as associações profissionais foram respondendo a esta carência através da criação de associações de estudantes, construindo livrarias e avaliando e recomendando programas por correspondência (Richardson, 1997).

Na década de 1920, a profissão colaborou com as universidades na tentativa de criarem um curriculum comum para a formação dos contabilistas. No entanto, apesar das várias tentativas de negociação formal e tentativas informais de influência não foi alcançado consenso relativamente à adequada formação a administrar aos futuros contabilistas, em parte porque os programas universitários nos quais esses cursos se encontravam incluídos pretendiam satisfazer um público mais vasto e resistiram a todas as tentativas da profissão impor os seus pontos de vista, levando, alternativamente, a que a profissão procurasse criar e encorajar o desenvolvimento de escolas de contabilidade que se mantivessem maleáveis às necessidades da profissão (Richardson, 1997). Não obstante, o grau académico superior passou a ser exigido pelas associações profissionais de CA no início dos anos setenta do século XX (Richardson, 1987).

Entretanto, em 1932 foi fixada a exigência de licenciamento para o exercício de funções de administração de falências alcançando-se algum tipo de fechamento geral de mercado embora apenas em 1946 tenha sido promulgada no Québec legislação que regulamentava, pela primeira vez, a profissão em si, legislação essa demonstrativa dos problemas enfrentados na tentativa de desenvolver uma estrutura política unificada para as tarefas que reclamavam exclusivas. Desde logo, a legislação aprovada apenas elegeu uma tarefa profissional como sendo exclusiva dos profissionais qualificados, a

[141] O *Institute of Chartered Accountants in Bristish Columbia*, formado em 1905, foi a primeira associação a instituir exames de acesso obrigatórios os quais foram preparados por CA britânicos e da província do Ontário (http://www.ica.bc.ca/kb.php3?catid=517, acedido em 8 de janeiro de 2015).

"auditoria", entendida estritamente como o exame às contas no sentido de ser expressa uma opinião sobre a sua adequação. Além disso, a legislação aprovada não definia apenas um grupo profissional ao qual todos os auditores devessem pertencer, podendo estes ser *Chartered Accountants*, *Registered Public Accountants* ou *Accredited Public Accountants*, cada grupo a operar segundo regras ligeiramente diferentes[142] (Richardson, 1997). Estes problemas verificados no Québec verificaram-se em outras províncias na medida em que os aspetos chave da regulação profissional eram do foro provincial (Richardson, 1997).

Além disso, a falta de resposta coordenada entre as referidas associações profissionais às alterações no ambiente de mercado permitiu o desenvolvimento de muitas outras instituições de credenciação fragmentadas[143].

Embora a atual organização da profissão reflita mais de cem anos de interação entre as associações e o Estado, verifica-se que as associações podem certificar a competência dos seus membros e autorizá-los a usar títulos e designações distintivas, porém não podem garantir-lhe direitos exclusivos (Richardson, 1987). Em regra, a profissão não se encontra regulamentada, exceção para aqueles que exercem auditoria que se encontram regulamentados em seis das dez províncias e a quem cabe o estatuto mais elevado, garantia de maior prestígio e rendimento (Richardson, 1987).

Durante a segunda metade do século XX coexistiram lado a lado três designações profissionais: os CA, os *Certified Management Accountants* (CMA) e os *Certified General Accountants* (CGA), tendo sido as associações de *management accountants* e *general accountants* criadas como alternativa à obtenção do título de CA quando os

---

[142] A incapacidade de operar o fechamento de mercado em relação às funções gerais de contabilidade associado à aplicação de requisitos de admissão restritivos levou à formação de associações competidoras, sendo as mais importantes: a *Society of Management Accountants*, a *Certified Public Accountant's Association* (fundiu-se, em 1962, nas associações de *Chartered Accountants* devido à pressão exercida pelos CPA americanos, filiados nas empresas de CA canadianas, fundamentada na confusão que representava para os seus clientes) e a *Certified General Accountants Association* (Richardson, 1987, 1997).

[143] Richardson (1986), citado por Richardson (1997), refere-se à existência de pelo menos 60 associações contabilísticas distintas no Canadá, de que são exemplo a *Canadian Association of Management Consultants*, a *Canadian Insolvency Association*, a *Canadian Association of Financial Planners*, a *Canadian Association of Income Tax Practitioners* e a *Canadian Federation of Tax Consultants*.

requisitos de ingresso à categoria passaram a exigir, para além do estudo independente, a realização de estágios profissionais, dando origem a um estrangulamento decorrente do número de candidatos a estágio ser muito superior à capacidade disponível para os proporcionar (Richardson, 1987).

A tendência atual é para a criação de organizações prestadoras de serviços integrados que oferecem uma carteira de serviços adaptada às necessidades do mercado em que operam, situação que põe a descoberto a divergência de interesses entre as grandes empresas prestadoras de serviços de contabilidade e as pequenas empresas e geradora de um verdadeiro dilema para as associações profissionais (Richardson, 1997):

> As tradicionais funções criadas por legislação e apoiadas por uma rede de organismos emissores de normas e associações profissionais estão a ser assombradas por novos serviços estreitamente relacionados com as atividades nucleares dos seus clientes. (Richardson, 1997, pp-650-651)

Em pleno século XXI, as associações canadianas procuram unificar a profissão através da respetiva fusão e consequente uniformização de designação. O processo em fase adiantada de concretização conduzirá à extinção, entre outros, do CICA, da *Society of Management Accountants of Canada* e da *Certified General Accountants of Canada* e à criação da *Chartered Professional Accountants of Canada*[144]. De igual modo, a designação *Chartered Professional Accountants* será usada em substituição das três designações ainda comuns: CA, CMA e CGA.

3.1.2.3. Austrália

Enquanto colónia britânica, a Austrália foi até 1788 um continente escassamente povoado por tribos indígenas tornando-se progressivamente numa colónia penal e no destino de recursos humanos e monetários e por conseguinte num local onde as instituições de contabilidade inspiradas no modelo britânico vieram a florescer (Chua & Poullaos, 1998). O distrito de Victoria, em particular, assistiu a um enorme fluxo de imigração que veio a intensificar-se nos anos cinquenta do século XIX em resultado das exigências de trabalho, estimulado pelo crescente reconhecimento do seu grande

[144] Fonte: https://cpacanada.ca/en/the-cpa-profession/uniting-the-canadian-accounting-profession, acedido em 8 de janeiro de 2015. O processo de união em curso apenas estará concluído quando cada uma das 40 associações profissionais canadenses concluírem o respetivo processo de unificação.

potencial, demonstrado em grande medida pela descoberta de ouro (Carnegie & Edwards, 2001). O maior crescimento populacional verificou-se na cidade de Melbourne que adquiriu, por esse motivo, o estatuto de "capital comercial da Austrália" (Carnegie & Edwards, 2001, p. 305).

Outros sinais do desenvolvimento económico foram o início da utilização do comboio a vapor que, em 1854, passou a ligar Williamstown a Melbourne, a utilização do barco a vapor que permitiu reduzir a duração da viagem entre Londres e Melbourne para pouco mais de dois meses e a concretização da comunicação telegráfica entre Sydney e Melbourne alcançada em 1858 (Carnegie & Edwards, 2001).

Carnegie e Parker (1999) referem que os avanços tecnológicos das últimas décadas do século XIX permitiram o início da remoção das barreiras impostas pela distância física entre países, aspeto particularmente relevante entre a Austrália e a Grã-Bretanha que, desse modo, ficaram mais "próximas".

O rápido desenvolvimento económico do país e em particular de alguns distritos conduziu ao aumento significativo do número de empresas registadas entre 1874 e 1886 e, consequentemente, ao correspondente aumento da procura de serviços de contabilidade e auditoria[145] (Carnegie & Edwards, 2001).

Ora, a propagação dos modelos britânicos na Austrália ao nível da organização profissional era evidente na formação de coletividades ocupacionais para os arquitetos, engenheiros, dentistas, médicos, advogados, farmacêuticos e também contabilistas (Leavitt & Lilburn, 1888, citados por Carnegie & Edwards, 2001), assim como o próprio modelo de Estado mudou aproximando-se do modelo britânico (Connell & Irving, 1992, citados por Chua & Poullaos, 1998).

A inspiração britânica proporcionou aos homólogos australianos uma diversidade de estratégias em termos de abrangência geográfica (local *versus* nacional) e funcional (apenas *public accountants*, contabilistas afetos a determinadas áreas de especialização, tais como a contabilidade de custos, etc.) bem como a busca incessante do *Royal Charter* (Carnegie et al., 2003). Acrescentam os autores que o processo de profissionalização da

[145] Consta que, mesmo antes da aprovação da Lei de 1896, a qual impôs a obrigatoriedade de auditoria às empresas cotadas no distrito de Victória, o recurso a serviços de auditoria já seria habitual (Waugh, 1992, citado por Carnegie & Edwards, 2001).

contabilidade na Austrália acompanhou o próprio processo de formação do Estado nação. O movimento federativo, que adquiriu impulso durante as duas últimas décadas do século XIX, resultou, em 1901, na união das seis colónias britânicas na *Commonwealth of Australia* (Carnegie et al., 2003) e simultaneamente numa exacerbação do nacionalismo. Assim, se as primeiras associações tinham um âmbito local, a tendência foi para a substituição ou conversão em associações de âmbito nacional.

Nesta conjuntura, surgiram nos anos oitenta do século XIX as primeiras associações de contabilidade, estando muitas vezes na sua base imigrantes britânicos inspirados precisamente no modelo do seu país (Chua & Poullaos, 1998, p. 162), tendo os contabilistas australianos procurado extrair vantagens do acesso ao capital simbólico britânico que essa coabitação lhes proporcionava[146] (Chua & Poullaos, 2002). Com efeito, a primeira associação de contabilidade formada na Austrália[147] foi a *Adelaide Society of Accountants*[148], criada na colónia de *South Austrália* em 1885[149], acontecimento a que Velayutham e Rahman (2000, p. 695) associam a "origem da profissão contabilística" na Austrália. No ano seguinte foi formado o *Incorporated Institute of Accountants* na colónia

[146] Carnegie e Parker (1999, p. 96) concluem, com base em pesquisa centrada no período de 1885 a 1914, que terá existido "pouco envolvimento pessoal dos contabilistas britânicos qualificados, incluindo dos membros do ICAEW, na formação de associações locais na Austrália. Os contabilistas australianos foram mais influenciados pela *ideia* da contabilidade profissional do que pelo impacto de contabilistas britânicos qualificados como agentes de mudança" (realce dos autores) o que, não obstante, não anula a importância da "influência indireta" exercida pelas associações britânicas no desenvolvimento da profissão contabilística na Austrália.

[147] Carnegie e Edwards (2001) reportam a constituição prévia, em 1883, da *United Accountants' and Clerks' Association* com objetivos de união entre contabilistas e escriturários e a ação em benefício dos membros em situação de desemprego, havendo, contudo, a lamentar que a associação não tenha sido bem-sucedida na prossecução dos seus objetivos.

[148] Em 1899 terá passado a assumir uma designação mais ampla: *Institute of Accountants in South Australia* (Brown, 1905d).

[149] Apesar de Adelaide ser uma cidade comparativamente pequena e comercialmente pouco importante quando comparada com Melbourne ou Sydney, foi nela formada a primeira associação de contabilistas, o que, segundo Parker (1961), pode eventualmente dever-se à maior eficácia na junção de grupos de praticantes mais pequenos e compactos, à maior propensão dos sul-australianos para copiarem as instituições e os hábitos britânicos e à concentração do entusiasmo em poucos indivíduos.

de Victoria (IIAV) (Carnegie & Edwards, 2001; Chua & Poullaos, 1998; Velayutham & Rahman, 2000), precursor de uma das atuais organizações de contabilidade australianas.

Os argumentos com maior peso para a formação do IIAV consitem na formação de uma organização profissional de contabilidade numa colónia vizinha (a sociedade formada em Adelaide) e a tentativa da SAA[150] britânica estabelecer localmente uma filial (Carnegie & Edwards, 2001).

O objetivo inicial do IIAV era o de admitir apenas *public accountants*, no entanto, uma tal estratégia exclusivista foi preterida em benefício da angariação de um número suficiente de membros para fazer frente à competição principalmente representada pela SAA britânica (Carnegie et al., 2003).

Carnegie (1993) reporta a constituição de uma outra associação contabilística na colónia de Victória, incorporada em 1892 sob a designação *Australian Institute of Incorporated Accountants*, acerca da qual, refere, muito pouco foi registado sobre as atividades desenvolvidas. Terá sido extinta em janeiro de 1938 (Carnegie, 1993), tendo experimentado o período de maior atividade até 1906, data em que a existência de outras três associações com sede em Melbourne, cujo número de membros se expandia rapidamente, ditaram a perda de influência por esta organização que veio a "cair no esquecimento"[151] (Carnegie, 1993, p. 62), apesar de admitir membros que não fossem *public accountants* e independentemente da residência.

Não obstante, no seu auge esta organização esteve envolvida em três "questões significativas" para os contabilistas de Victoria: 1) o licenciamento das empresas de auditoria; 2) o projeto de lei relativa aos *public accountants* de Victória; e 3) as tentativas encetadas pelas organizações de Victoria para obter um *Royal Charter* (Carnegie, 1993, p. 63).

A primeira tentativa de obter reconhecimento para os membros da profissão na Austrália aconteceu por volta de 1896, altura em que o governo Vitoriano terá sido

[150] Constituída em 1885.

[151] Outro fator explicativo da incapacidade de desenvolvimento desta organização terá sido a dispersão geográfica dos seus membros entre os quais apenas 7% eram residentes na capital de Estado aspeto que, no entanto, não é objeto de espanto na medida em que existia uma organização mais velha representativa da profissão em Melbourne (Carnegie, 1993).

incitado a legislar nesse sentido, mas o esforço revelou-se inconsequente. Entretanto, em 1899, quatro organizações representativas da profissão presentes na colónia de Victória[152] reavivaram o tema e cooperaram, embora sem sucesso, num esforço conjunto para alcançarem a promulgação de legislação relativa ao registo e regulamentação de contabilistas e auditores na colónia (Carnegie, 1993; Carnegie & Parker, 1999).

Outro aspeto que caracterizou o processo australiano, identificando-o com o britânico, consistiu na formação inicial de múltiplas organizações representativas, nomeadamente: o *Queensland Institute of Accountants* (1891), o *Sydney Institute of Public Accountants* (1894), o *Tasmanian Institute of Accountants* (1897), o *Institute of Accountants and Auditors of Western Australia* (1900), o *South Australian Society of Accountants* (1903), o *Institute of Public Accountants of Australasia* (1907) e o *Institute of Incorporated Accountants of New South Wales* (1908) (Carnegie & Parker, 1999; Velayutham & Rahman, 2000), entre outras[153].

Ainda no século XIX, esta proliferação de organizações de contabilidade contribuiu para a definição de qualificações mínimas de acesso e levou mesmo à criação de um esquema de exames montado em 1899 por cinco organismos australianos[154] e pelo *Incorporated Institute of Accountants of New Zealand* (Brown, 1905d; Velayutham & Rahman, 2000).

Todavia, à fase de proliferação das associações profissionais de contabilidade sucedeu-se uma fase de integração através da respetiva fusão de tal modo que no final do século XX a profissão combina os membros de duas organizações profissionais: a

---

[152] Foram o IIAV, o *Federal Institute of Accountants*, formado em 1894 (Carnegie & Parker, 1999), o próprio *Australian Institute of Incorporated Accountants* e a representação da *SAA britânica* em Vitória, de entre as quais a primeira terá sido a instigadora do movimento tendo em mente a "elevação do estatuto da profissão contabilística" (Carnegie, 1993, p. 70). As três primeiras associações, incorporadas na colónia de Vitória, eram formadas por contabilistas nativos (Carnegie & Parker, 1999).

[153] Velayutham & Rahman (2000, p. 695) referem que "entre 1890 e 1910 surgiram não menos de 13 associações de contabilidade" na Austrália.

[154] O *Institute of Accountants in South Australia* (sucedeu à *Adelaide Society of Accountants* em 1899), o IIAV, o *Queensland Institute of Accountants*, o *Sydney Institute of Public Accountants* e o *Tasmanian Institute of Accountants* (Brown, 1905d).

Australasian Society of Certified Practising Accountants[155] (ASCPA) e o *Institute of Chartered Accountants in Australia* (ICAA) (Carnegie, 1993; West, 1996).

São naturalmente distintos os percursos trilhados por cada organização representativa até aos dias de hoje tornando a coexistência duradoura das duas associações profissionais em si própria uma história, por sinal marcada por repetidas tentativas de união mal sucedidas que nunca foram obstáculo à sua extensiva colaboração (West, 1998). A ASCPA apenas assumiu esta designação em 1990, já alterada no ano 2000 para *CPA Australia*[156]. O ICAA resultou da redenominação, ocorrida em 1928, da *Australasian Corporation of Public Accountants* (ACPA) incorporada em 1908 em New South Wales, na sequência da obtenção do *Royal Charter* (Carnegie, 1993).

Carnegie e Potter (2000) identificam três atividades desenvolvidas no âmbito da profissionalização da contabilidade australiana entre 1975 e 1999, nomeadamente a manutenção de esforços para manter a soberania ao nível da regulamentação, a redução da competição oriunda de grupos periféricos e o aumento do campo de atuação dos contabilistas. Os privilégios alcançados incluem: o monopólio da prestação de determinados serviços profissionais[157], a autorregulação, incluindo critérios de admissão e procedimentos disciplinares, e o elevado estatuto social.

---

[155] A origem desta sociedade remonta a 1886 quando o IIAV foi criado. Já em 1921, quando os seus serviços foram alargados a todos os estados, a sua designação foi alterada para *Commonwealth Institute of Accountants* (Velayutham &Rahman, 2000). Em 1952 o *Institute* juntou-se ao *Federal Institute of Accountants*, criado em 1894, de cuja junção, operada com o objetivo de proporcionar a competição efetiva com as organizações dotadas de *Charter* (Velayutham & Rahman, 2000), resultou a *Australia Society of Accountants*. Em 1953 absorveu a *Association of Accountants in Australia*, criada em 1910, e, em 1956, o *Australasian Institute of Cost Accountants*, criado em 1928, filiou-se como organismo especializado na respetiva área de intervenção vindo a ser completamente integrado em 1966 (Birkett & Walker, 1971). Por sua vez o *Federal Institute of Accountants* tinha agregado, em 1912, a *Society of Accountants and Auditors* e entre 1921 e 1930 outras cinco associações (Carnegie, 1993).

[156] Fonte: https://www.cpaaustralia.com.au/about-us/our-history/our-timeline, acedido em 19 de junho de 2015.

[157] A Lei das Sociedades australiana exige que determinadas empresas, nomeadamente as cotadas, tenham as suas demonstrações financeiras auditadas por um auditor pertencente a uma empresa registada e a mesma legislação limita o direito de registo aos membros de determinadas associações de profissionais de contabilidade (West, 1998). Do mesmo modo, apenas os membros das associações de profissionais de

Em síntese, o IIAV e a ACPA são as associações precursoras das atualmente existentes pese embora tenham percorrido caminhos que espelham estratégias distintas. A ACPA, conseguiu alcançar o *Royal Charter* em 1928, momento em que a sua designação foi alterada para *Institute of Chartered Accountants in Australia* tendo mantido constante a sua política de admissão restritiva de novos membros, apenas *public accountants* (Carnegie et al., 2003). Por sua vez, o IAAV, não alcançou o *Royal Charter* tendo, em alternativa, enveredado por uma estratégia que assenta no exercício de influência através do acumulo de membros e recursos, o que justifica as diversas fusões ocorridas ao longo do tempo. Ainda assim, na sua mais recente evolução para *CPA Australia*, os critérios de admissão foram "refinados" de tal modo que as diferenças entre ambas as organizações são menos evidentes (Carnegie et al., 2003, p. 811). Além disso, as associações cooperam em muitas iniciativas e partilham um código de conduta profissional (Carnegie et al., 2003).

As várias tentativas de fusão das suas associações foram todas da iniciativa da *CPA Australia* e sempre derrotadas pelos membros do ICAA[158] (Carnegie et al., 2003).

Talvez o ICAA aguardasse pela oportunidade de uma união mas com uma associação que também fosse dotada de *Royal Charter*. Se é certo que não podemos garantir que fosse essa a intenção, podemos confirmar que foi o sucedido no século em curso quando, já no decurso da segunda década, o ICAA e o *Institute of Chartered Accountants of New Zealand* decidiram juntar-se no *Chartered Accountants Australia and New Zealand*[159].

---

contabilidade detém o direito exclusivo, legislativamente atribuído, de inscrição como liquidatários ao abrigo da secção 1282 (2) da Lei das Sociedades australiana (West, 1998).

[158] Carnegie et al. (2003) indicam a ocorrência de quatro tentativas (até 2002), a última tendo decorrido em 1998, proposta com 90% de votos favoráveis dos membros da *CPA Australia* mas derrotada com 59% dos votos dos membros do ICAA. Velayutham e Rahman (2000, p. 702) referem que os líderes do ICAA estavam convencidos da necessidade de se fundirem com a *CPA Australia* (como forma de continuarem a garantir o estatuto de associação líder face à proliferação de associações de "segundo nível") opinião que, contudo, não era partilhada pelos membros da associação em geral.

[159] Fonte: http://www.charteredaccountantsanz.com/en/Site-Content/Our-Story/Who-We-Are.aspx#.VYQsVU3JBVc, acedido em 19 de junho de 2015.

3.1.2.4. Nova Zelândia

Tal como sucedido na Austrália, a profissão contabilística neozelandesa foi alvo de um desenvolvimento significativo nas duas últimas décadas do século XIX (Brown, 1905d).

Com efeito, a emergência da profissão é associada à formação, em 1894, do *Incorporated Institute of Accountants of New Zealand* (Velayutham & Perera, 1996; Velayutham & Rahman, 2000), futuramente designado Instituto, cujos membros fundadores, residentes nas quatro principais cidades da colónia, foram nomeados pela Câmara do Comércio (Brown, 1905d). Estes, por sua vez, admitiam para membros aqueles que apresentassem "candidaturas satisfatórias" (Brown, 1905d, p. 261). Decorridos dois anos desde a sua formação, o Instituto passou a exigir a aprovação em exames de admissão como requisito de inscrição obrigatório[160], situação que conduziu à criação, em 1898, da *Accountants and Auditors Association in Auckland*, futuramente designada Associação, promovida pelos potenciais candidatos ao Instituto em reação à obrigatoriedade de realização do exame de admissão (Velayutham & Perera, 1996; Velayutham & Rahman, 2000).

Durante o mesmo período, os contabilistas enfrentaram a ameaça de uma proposta submetida por privados ao parlamento no sentido de que todas as auditorias e ações de liquidação fossem transferidas para o foro exclusivo do gabinete de auditoria do Estado e para representantes oficiais, respetivamente (Velayutham & Perera, 1996). Porém, não só tal proposta não obteve apoio parlamentar como foi imposta às empresas, em 1901, a obrigatoriedade de auditoria privada, fator conducente a um período de rápido crescimento da procura de serviços profissionais (Velayutham & Perera, 1996). Conjuntamente, a ameaça legislativa contemporânea e o crescimento da ocupação, impeliram a Associação a procurar, em 1905, a cooperação do Instituto para a obtenção de registo legal (Velayutham & Perera, 1996; Velayutham & Rahman, 2000). Após submissão de uma proposta de lei conjunta ao parlamento, à terceira tentativa, foi constituída, em 1908, a *New Zealand Society of Accountants* (NZSA)[161], sociedade à qual

[160] Tal como anteriormente referido, desde 1899 houve coordenação entre esta associação e as cinco associações australianas antes mencionadas para efeito de examinação de novos candidatos a inscrição.

[161] Criada através do *New Zealand Society of Accountants Act 1908* (Velayutham & Perera, 1996).

foi atribuída autoridade legal para controlar e regulamentar a prática contabilística, nomeadamente administrando exames e concretizando registos (Velayutham & Rahman, 2000), segundo os quais os membros em exercício de funções eram designados *public accountants* e os restantes *registered accountants*[162] (Parker, 2005).

A capacidade de concretização da aprovação do registo legal dos membros da ocupação num curto espaço de tempo estará relacionada com a reduzida dimensão do país e com o reduzido número de membros da ocupação, facilitador da sua união (Velayutham & Rahman, 2000), tornando a NZSA "a associação de contabilidade anglo-americana mais bem-sucedida na obtenção de controlo ocupacional" (Velayutham & Perera, 1996, p. 456).

Na segunda metade do século XX, em 1958, a lei pela qual a NZSA havia sido constituída em 1908 foi substituída[163], havendo a destacar a imposição da restrição de utilização das designações "contabilista" e "auditor" aos seus membros e o reforço dos seus poderes de autorregulação (Velayutham & Perera, 1996, p. 450). Adicionalmente, em 1963, uma alteração à lei de 1958 determinou a criação de um fundo[164] com o objetivo de proteger os clientes de eventuais roubos ou fraudes concretizados por parte dos profissionais e seus colaboradores, em troca da possibilidade de manutenção da utilização restritiva das designações "contabilista" e "auditor" (Velayutham & Rahman, 2000).

Todavia, em finais dos anos oitenta do século XX, a NZSA terá enfrentado alguns problemas relacionados com a coesão da profissão devido à crescente heterogeneidade dos seus membros e à crescente dificuldade em justificar os benefícios de se ser membro da associação face ao aumento dos respetivos encargos. A título de exemplo, terá sido chumbada, em 1991, uma proposta relativa à obrigatoriedade de desenvolvimento profissional contínuo por parte dos contabilistas, ainda que esta exigência fosse comum em outros países anglo-americanos. Tal votação levou à reemergência de segmentos dentro da associação. De facto, ao passo que os membros das grandes empresas de contabilidade eram favoráveis à obrigatoriedade de formação contínua, os contabilistas

[162] Isto é, membros registados na NZSA mas que não se encontram a exercer as correspondentes funções.

[163] Nova Lei: *New Zealand Society of Accountants Act 1958* (Velayutham & Perera, 1996).

[164] Esta ação "não era uma característica das associações profissionais estrangeiras" (Velayutham & Rahman, 2000, p. 697).

assalariados nas empresas e no setor público assim como os membros das pequenas empresas prestadores de serviços de contabilidade não partilhavam da mesma opinião.

Nesse mesmo ano, o ICAA terá ameaçado interromper o reconhecimento recíproco da prática contabilística aos membros da NZSA caso esta não elevasse os níveis de formação e as condições de ingresso na profissão (Velayutham & Perera, 1996). A NZSA reagiu através de um convite ao *Institute of Chartered Accountants of Scotland* para que elaborasse um relatório acerca da política de admissão em vigor, finalizado em junho de 1992 com destaque para três medidas a implementar no curto prazo: a necessidade de limitar a inscrição a graduados, a identificação prévia das entidades adequadas à formação prática dos candidatos à profissão e a criação de escolas profissionais de contabilidade direcionadas para a formação dos graduados que visam a futura inscrição na sociedade (Velayutham & Perera, 1996).

A NZSA considerou o conteúdo do relatório mas deparou-se com um problema adicional: a necessidade de acionar o fundo criado em 1963 para fazer face às "ações criminosas" de um contabilista de Auckland que resultaram no pagamento de avultadas quantias (Velayutham & Perera, 1996, p. 451). Esta situação levou a sociedade a convocar os membros em exercício de funções a efetivarem entradas adicionais para custear o dano. Porém, muitos membros não compreendiam porque haveriam de ser eles a reparar os prejuízos causados por um membro da associação e ameaçaram demitir-se da sociedade. Confrontada com esta situação a associação propôs ao Ministério das Finanças, ainda em 1992, a anulação do fundo em troca do sacrifício da utilização restritiva da denominação "contabilista" prevista na secção 32 da lei de 1958 (Velayutham & Rahman, 2000). Consequentemente, em outubro de 1992, o Governo anunciou a abolição do fundo e a eliminação da proteção estatutária das denominações "contabilista" e "auditor" (Velayutham & Rahman, 2000).

Aparentemente terminado o período de maior agitação, a associação decidiu reunir em outubro de 1992, determinada a rever a sua estratégia e estrutura organizacional, reunião na qual decidiu nomear uma equipa de trabalho que por sua vez contratou uma entidade externa de consultoria (*Wheeler Campbell Limited)* para avaliar de modo objetivo o ponto da situação e apontar perspetivas futuras. O relatório reconheceu o papel regulador da sociedade, não no contexto de uma profissão, mas antes em termos de uma marca "franchisada" aos seus membros. Tal marca deverá "fornecer importante

informação sobre um produto ou serviço, baseada na perceção de desempenho e reputação obtidas no mercado, e reduzir os custos de marketing suportados por quem presta o serviço" (Velayutham & Rahman, 2000, p. 698).

No relatório da *Wheeler Campbell Limited* (1993), citado por Velayutham e Rahman (2000, p. 698), é referido que "o estatuto tem sido um substituto para a visão e a estratégia" e que os membros da sociedade consideram que "a proteção estatutária é irrelevante num mercado competitivo".

Outro aspeto que sobressai do relatório é a divergência de interesses entre os profissionais que são e não são *public accountants*[165], ao realçar o interesse dos primeiros na dinâmica e no controlo permanente da qualidade assim como nas normas profissionais (Velayutham & Rahman, 2000).

Em Agosto de 1996 a NZSA, estabelecida em 1958, foi convertida por lei no *Institute of Chartered Accountants of New Zealand*, a cujo conselho concedeu "poderes consideráveis na definição da orientação futura do Instituto" (Velayutham & Rahman, 2000, p. 699). As designações *registered accountant* e CA estão reservadas aos membros do instituto mas as designações *accountant* e *auditor* ficam livres. Os membros do instituto apenas detêm o monopólio sobre "uma estreita área de trabalho": a auditoria às contas (Velayutham & Perera, 1996, p. 459). As fronteiras jurisdicionais tem vindo a esbater-se, o domínio contabilístico é constantemente desafiado, a ação livre do Estado ao nível das normas de trabalho e dos controlos burocráticos não pode ser impedida. Em causa poderá estar uma situação de desprofissionalização, opção defendida por Velayutham e Perera (1996).

Neste século, está em fase avançada de concretização a junção dos institutos de CA da Austrália e da Nova Zelândia, no entanto, supostamente, o fechamento de mercado já não constitui um objetivo para a classe profissional de qualquer destes países. A mudança na ideologia do Estado, do corporativismo para a desregulamentação e competição de mercado, e no mercado de serviços profissionais, no qual a relação profissional-cliente está a ser progressivamente substituída por relações do tipo profissional-consumidor,

[165] Public Accountants são os contabilistas que prestam serviços de contabilidade ao público em geral por oposição aos que, na condição de empregados, a exercem numa organização cujo objeto social não consiste na prestação de tais serviços (Macdonald, 1985).

estarão a conduzir as associações de profissionais a enveredar por uma estratégia de diferenciação de mercado (Velayutham & Rahman, 2000).

Para a história do século XX ficará o contraste entre a natureza fragmentada da profissão contabilística na generalidade dos países e a capacidade de união numa única associação representativa na Nova Zelândia.

3.1.2.5. África do Sul

Terá sido a descoberta de ouro na segunda metade do século XIX a conduzir à expansão da economia da África do Sul[166] que, por sua vez, se fez acompanhar de um surto de imigração e da crescente necessidade de serviços de contabilidade (Verhoef, 2014). Ou seja, como vinha sendo regra, "o capitalismo transformou uma economia eminentemente agrícola" (Verhoef, 2014, p. 199).

Paralelamente, os primeiros contabilistas chegaram precisamente na segunda metade do século XIX à colónia do Cabo para dar cobertura às necessidades do mercado sendo maioritariamente membros da SAA britânica (Verhoef, 2014)

Outro fator que contribuiu adicionalmente para o desenvolvimento da contabilidade consistiu na divisão do território, mais tarde correspondente à África do Sul, em várias províncias, e à necessidade de regulamentar as relações comerciais entre elas, o que originou a promulgação de Leis das Sociedades a que se seguiram outros diplomas reguladores da nova dinâmica empresarial (Verhoef, 2014) e à necessidade de profissionais que garantissem a sua aplicação. Ainda assim, até 1910, os desenvolvimentos foram relativamente independentes em cada colónia que, por isso, são de seguida abordadas em separado.

Com efeito, a primeira associação formada na África do Sul, em 1894, foi o *Institute of Accountants and Auditors in the South African Republic* (IAASAR), mais tarde colónia

[166] Verhoef (2014) esclarece que até 1910 é incorreto falar de "África do Sul". Até então existiam duas colónias britânicas, a colónia do Cabo, desde 1806, e a colónia de Natal, desde 1842. Existiam também duas repúblicas independentes de bóeres: a *Zuid-Afrikaansche Republiek* e a *Oranje Vrijstaat*, as quais após terem sido derrotadas pela Grã-Bretanha passaram, desde 1902, a denominar-se de colónia do Transval e colónia do Orange River, respetivamente. Após a unificação constitucional das quatro colónias britânicas em 1910 surge, então, a "África do Sul" enquanto "entidade constitucional" (Verhoef, 2014, p. 220). As quatro colónias tornaram-se províncias da União da África do Sul.

do Transvaal, resultante da iniciativa de 65 profissionais, na sua maioria membros da SAA britânica, cujo pedido de incorporação através de *Charter* foi apresentado no início de 1899, tendo fracassado devido ao irromper da segunda Guerra dos Bóeres nesse ano (Verhoef, 2014).

Finda a guerra, as rivalidades que afetavam a classe profissional na metrópole (Reino Unido) fizeram-se inequivocamente sentir na África do Sul, na medida em que um conjunto de CA britânicos, a maioria dos quais membros do extinto[167] IAASAR, formaram, em janeiro de 1903, uma "associação rival" (Verhoef, 2014, p. 204) denominada *Institute of Chartered Accountants in South Africa* (ICASA).

No entanto, apesar de rivais, o desejo de incorporação era de tal ordem que as organizações presentes na colónia do Transval[168] formaram, em junho de 1903, uma comissão conjunta para debateram formas de luta a implementar pelo reconhecimento legal da profissão. "O Estado não interveio (…) mas emergiu como facilitador do acordo entre as duas organizações de contabilidade rivais insistindo na colaboração." (Verhoef, 2014, p. 204).

O reconhecimento oficial da primeira associação de *public accountants* aconteceu em 1904, sob a designação *Transvaal Society of Accountants* (TSA), associação que impedia o direito de acesso aos contabilistas qualificados residentes em outras partes do império (Verhoef, 2014). Ou seja, merece destaque o facto de os membros do ramo local da SAA e os membros do ICASA colaborarem no sentido de monopolizarem o direito de prática na colónia (Verhoef, 2014). Assim sendo, os membros do ramo local da SAA no Transval e do ICASA tornaram-se membros de pleno direito da TSA e quaisquer outros candidatos teriam de sujeitar-se às regras de admissão aplicáveis.

Na colónia de Natal, a expansão dos caminhos-de-ferro e o reforço da extração de carvão serviram de chamariz para os contabilistas britânicos que acorreram a esta zona geográfica na tentativa de partilharem das oportunidades económicas e, consequentemente, em 1895, foi formada por membros do ICAEW e da SAA o *Institute*

[167] Extinto nos moldes em que havia sido formado já que passou a corresponder ao ramo local da SAA britânica (Verhoef, 2014).

[168] Em causa o ramo local da SAA britânica e o ICASA.

of Accountants in Natal (IAN)[169], descrita como uma associação voluntária de contabilistas. Contudo, no curto prazo, o instituto revelou as suas intenções de proteger os interesses da profissão, por exemplo através da obtenção de um *Royal Charter*. Desde 1899, era o IAN quem organizava os próprios exames de admissão. Os contabilistas passaram a estar regulamentados por lei em 1909, prevendo, entre outros, requisitos de residência e acordos estabelecidos com base em regras de reciprocidade (Verhoef, 2014).

Também em 1895, os membros da SAA britânica que não faziam parte do IAASAR formaram, na cidade do Cabo, o *South African Committee* (SAC) que embora tivesse sede no Cabo, era uma instituição representativa de todos os membros da SAA britânica presentes nas diversas colónias da África do Sul, e, por isso mesmo, em 1897, foram formados subcomités nas diferentes regiões (Verhoef, 2014). Desse modo, houve da sua parte uma "contribuição direta" para a "globalização do conhecimento" na medida em que os exames da SAA eram administrados localmente em conformidade com o programa britânico (Verhoef, 2014, p. 208). Quando, enfim, começa a ser suscitada a possibilidade de reconhecimento estatutário da profissão, torna-se claro para as partes interessadas que a única forma de progredir nesse sentido passaria pela formação de uma associação profissional na colónia do Cabo à qual fosse cometida a condução de todo o processo legislativo. As discussões informais para a sua formação começaram em agosto de 1906 e uma comissão provisória representativa foi formada nesse mesmo mês. O registo oficial ocorreu em agosto do ano seguinte sendo criada a *Society of Accountants of the Cape Colony* (SACC)[170]. Contudo, ser membro da SACC não era uma condição necessária ao exercício das funções de contabilista na colónia do Cabo e, apesar dos muitos esforços para garantir aos seus membros o monopólio de determinadas funções, todas as diligências em torno do reconhecimento legal da SACC falharam (Verhoef, 2014).

Em novembro de 1907 foi formada a *Society of Accountants and Auditors in the Orange River Colony*[171] estando na sua base maioritariamente homens de origem inglesa (Verhoef, 2014). Ou seja, até 1910, data da unificação da África do Sul, a profissão foi

[169] Registado nos termos da lei em agosto de 1899 e posteriormente renomeado para *Natal Society of Accountants* (NSA) (Verhoef, 2014)

[170] Alterou, em 1922, a sua designação para *Cape Society of Accountants* (CSA) (Verhoef, 2014).

[171] *Society of Accountants and Auditors in the Orange Free State* (SAAOFS), desde 1910.

dominada por contabilistas britânicos instalados nas quatro colónias, com destaque para a SAA britânica, nas quais estabeleceram diferentes graus de fechamento profissional através das associações profissionais constituídas. Depois desse marco, as quatro associações de profissionais instaladas, e em particular a TSA e a SACC, aspiravam à "unidade nacional e ao reconhecimento estatutário" (Verhoef, 2014, p. 210).

Com efeito, entre 1912 e 1950 foram várias as iniciativas que tinham por objetivo conduzir, direta ou indiretamente, à incorporação estatutária, tendo invariavelmente como oponentes os elementos ligados à profissão que falhavam em qualificar-se para membros de qualquer uma das quatro sociedades provinciais (Verhoef, 2014).

A primeira iniciativa data de 1912 e consistia em criar um estatuto nacional transversal a todos os contabilistas da África do Sul, materializado na submissão da *Union Accountants' Registration Bill*. Simplesmente, a proposta submetida a processo legislativo não alcançou aprovação parlamentar.

De seguida, decidiram criar um padrão de qualificação comum, quanto mais não fosse por acordo entre as quatro sociedades provinciais de contabilidade, estabelecido em 1919. Constituíram para o efeito a *South African Accounting Societies' General Examining Board* (GEB)[172]. O GEB iniciou funções a 6 de maio de 1921 e constituiu o primeiro passo bem-sucedido no caminho para a unidade dos contabilistas sul-africanos e da Rodésia.

A terceira tentativa, localizada em 1923, passa pela insistência na obtenção do registo estatutário, por parte da, então, CSA e da SAAOFS, com algumas novidades relativamente à proposta de 1912, nomeadamente, os exames válidos para admissão eram os do GEB e os períodos de aprendizagem seriam necessariamente junto de um membro experiente de uma das quatro sociedades provinciais. Previa-se que todos os inscritos ao abrigo das novas regras passassem a designar-se "*Chartered Accountant* (*South Africa*)" (Verhoef, 2014, 212). A oposição foi mais uma vez mobilizada e "fortes argumentos" apresentados ao ministério das finanças, o maior dos quais o facto de se pretender fechar o mercado a praticantes que em outras partes da *Commonwealth* britânica seriam admitidos na profissão.

[172] Para além das quatro sociedades provinciais incluía ainda a *Rhodesian Society of Accountants* (Verhoef, 2014).

Desde o início de 1926, as quatro sociedades provinciais[173] adotaram outra estratégia que passava por garantir uma designação profissional para os contabilistas da África do Sul. Com efeito, as quatro sociedades submeteram uma proposta privada com o objetivo de reservar o uso da designação "Chartered Accountant (South Africa)"[174] àqueles que obtivessem a sua qualificação profissional exclusivamente através da aprovação nos exames do GEB e que realizassem o estágio requerido sob a supervisão de um *public accountant*. Esta proposta mereceu aprovação parlamentar em 1927.

Por fim, as sociedades provinciais decidiram, em 1931, terminar com a colaboração que a SIAA britânica vinha prestando ao nível da realização de exames na União da África do Sul e na Rodésia. Paralelamente, o GEB ficou plenamente encarregue dessas funções (Verhoef, 2014).

O primeiro organismo de coordenação nacional foi formalmente criado em 1945 denominando-se *Joint Council of the Societies of Chartered Accountants (SA)*, vindo a assumir um papel decisivo na elaboração da proposta que culminou na aprovação da *Public Accountants and Auditors Act* de 1951. Esta Lei previa, entre outros, o direito à inscrição numa sociedade provincial dos aprovados nos exames de qualificação adquirindo, por essa via, o acesso à designação "*Chartered Accountants (SA)*".

Relativamente à formação académica, na década de 1910 várias instituições de ensino superior começaram a oferecer cursos na área da contabilidade[175]. Quanto a publicações periódicas[176], a primeira, datada de 1909, designava-se *South African Accountant´s Journal* e, supostamente, terá deixado de ser editada por falta de meios. Em 1939, e por cerca de uma década, foi editado o *The South African Accountant and Secretary*. Em 1954 foi iniciada a publicação trimestral do *The South African Accountant*, publicado até ser substituído, em 1964, pelo jornal mensal *South African Chartered*

---

[173] Ou seja: TSA, IAN, CSA e SAAOFS

[174] O sufixo *South Africa* ou SA, acrescentado entre parênteses, tinha por objetivo evitar qualquer tipo de confusão com os membros dos institutos de Inglaterra, Escócia e Irlanda.

[175] Fonte: https://www.saica.co.za/About/SAICAHistory/tabid/70/language/en-ZA/Default.aspx, acedido em 20 de junho de 2015.

[176] Fonte: https://www.saica.co.za/About/SAICAHistory/tabid/70/language/en-ZA/Default.aspx , acedido em 20 de junho de 2015.

Accountant, que se mantém atualmente tendo apenas alterado a sua designação da década de 1980 para *Accountancy SA*.

Finalmente, duas conclusões genéricas. A primeira consiste na singularidade da África do Sul no âmbito das denominadas colónias *settler* na medida em que terá sido a única em que a população indígena não rivalizou com os colonos britânicos pelo acesso à profissão contabilística (Verhoef, 2014). Consequentemente, o processo de profissionalização ficou marcado pela rivalidade estabelecida mas entre contabilistas provenientes de várias organizações profissionais britânicas, cada qual tentando apoderar-se em exclusivo dos "frutos da globalização do conhecimento contabilístico" (Verhoef, 2014, p. 195).

A segunda consiste em concluir que a formação prematura de organizações profissionais não constitui uma etapa final do processo de profissionalização, de tal modo que na África do Sul apenas foi alcançado um "adequado fechamento" na segunda metade do século XX (Verhoef, 2014, p. 198). Apenas em 1980 foi possível reunir consensos para a constituição de uma organização de âmbito nacional, o *South Africa Institute of Chartered Accountants*[177].

3.1.2.6. Outras

No universo das *non-settler colonies* incluem-se uma diversidade de países espalhados por diferentes continentes. Neles, tal como antes referido, o objetivo era a exploração de mão-de-obra e recursos naturais havendo à partida intenções de regresso ao país de origem. Assim sendo, a predisposição para o desenvolvimento de estruturas por iniciativa dos colonizadores era reduzida na medida em que se tratava de uma "estadia" a prazo.

Em primeiro lugar será abordado o *Quénia*. Ainda no continente africano, mas na costa atlântica, encontram-se quatro países tornados independentes entre a segunda metade da década de 1950 e a primeira metade da década de 1960: *Gana*[178], *Nigéria*, *Serra Leoa* e *Gâmbia*, outrora colónias britânicas constituintes do território conhecido

[177] Fonte: https://www.saica.co.za/About/SAICAHistory/tabid/70/language/en-ZA/Default.aspx, acedido em 11 de julho de 2015.

[178] Até à independência política, alcançada em 1957, assumia a designação de *Gold Coast* (Uche, 2007).

por *África Ocidental Britânica* (Bush & Maltby, 2004), abordados, de seguida, pela ordem pela qual são identificados e que corresponde à sequência cronológica em termos de obtenção de independência política. São abordados de seguida, pertencentes a outros continentes e por esta ordem, a *Índia*, *Trinidade e Tobago* e a *Jamaica*.

Quénia

O aumento da "atividade comercial organizada" verificado no início do século XX no Quénia criou a necessidade de legislar a atividade das sociedades, o que foi sendo concretizado tendo como fonte de inspiração a legislação britânica (Sian, 2011, p. 369). O regulamento das sociedades de 1921 (*Companies Ordinance of 1921*), em particular, estabeleceu os requisitos a observar ao nível da prestação de contas e da auditoria pelas empresas a operar naquela colónia (Sian, 2011). O acesso à atividade de auditor foi também "rudimentarmente" regulamentado, prevendo-se que apenas os membros das associações britânicas ali estabelecidas lhes pudessem aceder, os quais, aliás, eram os prestadores da maioria dos serviços de contabilidade e auditoria (Sian, 2011, p. 369).

No período pós II Guerra Mundial outras alterações se foram concretizando, nomeadamente, a necessidade de reconstrução britânica impeliu a maior controlo e aproveitamento dos recursos da colónia, o investimento estrangeiro em geral aumentou conduzindo ao incremento da expansão comercial, a captação de emigrantes europeus aumentou (consequência natural na necessidade de mão-de-obra em época de crescimento económico), a população asiática instalada elevou os seus níveis de formação, acumulação de riqueza e participação no comércio dando preferência aos asiáticos na prestação de serviços de contabilidade (Sian, 2011). Neste enquadramento, a primeira associação profissional de contabilistas, a *Association of Accountants in East Africa*[179] (AAEA), foi constituída em 1949, por iniciativa dos contabilistas britânicos em atividade local, porventura na tentativa de "reter algum grau de exclusividade" face ao conjunto de ameaças que se iam perfilando (Sian, 2011, p. 370).

A intenção original de elegibilidade exclusiva de CA foi objeto de debate resultando na aprovação de uma "lista de associações qualificadas" (Sian, 2011, p. 370), entre as

[179] Extinta em 1980 depois de criada a associação nativa.

quais predominavam associações britânicas[180], refletindo a manutenção de uma estreita ligação com a metrópole, para a qual também contribuiria a leitura em larga escala, no Quénia, do *The Accountant*, principal jornal britânico (Sian, 2011). A deliberada exclusão de elementos não qualificados bem como dos detentores de qualificações menos prestigiadas é interpretado como um indicador da tentativa de operacionalização de uma estratégia de exclusão segundo os padrões britânicos (Sian, 2011).

Posteriormente, tal como em muitas outras ex-colónias (tais como, na Nigéria e em Trinidade e Tobago, analisadas posteriormente) o fator catalisador do movimento para a criação de uma profissão contabilística local e indígena foi a independência política, alcançada em 1963, sendo a constituição de uma associação de raízes locais resultante de iniciativa governamental (Sian, 2006). Desde finais da década de 1950 e na de 1960, o número de profissionais de contabilidade, para além dos britânicos expatriados ali presentes, começou a aumentar lentamente, tendo obtido a sua formação através das organizações de contabilidade britânicas ou, relativamente a alguns imigrantes asiáticos, através do instituto indiano (Sian, 2006). De qualquer forma, à data da independência e até à formação da associação contabilística local, a profissão era caracteristicamente tripartida em termos raciais compondo-se de contabilistas britânicos, alguns asiáticos e poucos africanos (Sian, 2006).

Em 1970 foi constituído um grupo de trabalho com o objetivo de apresentar uma proposta de legislação para a criação de uma associação de contabilidade no qual, para além da forte representação do Governo, estavam representados, refletindo a estrutura societária, os contabilistas britânicos, os asiáticos e os quenianos (Sian, 2006). No relatório apresentado em 1973, o grupo reconhece a "escassez aguda" (Sian, 2006, p. 302) de profissionais devidamente formados mostrando-se empenhado em evitar que, à semelhança do sucedido, por exemplo, no Reino Unido, fossem formadas várias associações profissionais[181] reconhecendo, contudo, ser necessário legislar a três níveis:

---

[180] A lista aprovada incluía: as três associações escocesas, o ICAEW, o ICAI, a SIAA, a ACCA, as sociedades de *Chartered Accountants* da África do Sul e o *Institute of Chartered Accountants in Australia* (Sian, 2011).

[181] Esta posição justifica o cuidado de se propor que "todos os contabilistas membros de institutos [estrangeiros] atualmente reconhecidos segundo as leis do Quénia são elegíveis para registo e filiação no

organização, formação e registo profissionais (Sian, 2006). Este entendimento do grupo de trabalho levou-o a propor uma estrutura tripartida, incluindo um organismo encarregue dos exames, outro do registo e outro da coordenação e regulação da profissão. Com efeito, o relatório do grupo resultou na preparação de uma proposta de lei submetida ao parlamento em 1976, vertida em Lei em 1977 (Sian, 2006), a qual conferiu substrato legal à estrutura tripartida de regulamentação da profissão.

Consequentemente foi formado em 1977, por iniciativa governamental[182], o *Institute of Certified Public Accountants of Kenya* (ICPAK) (Sian, 2006), com clara adoção de uma estratégia de fechamento por inclusão sob pena de ser encorajada a criação de associações rivais tendo por base, nomeadamente, a discriminação racial. Assim sendo, mesmo após a independência, os estrangeiros continuaram a satisfazer parte da procura de mercado, de tal modo que o ICPAK tentou a diferenciação dos seus membros e a defesa do controlo monopolístico do mercado de auditoria e dos serviços de contabilidade. Em respeito da estrutura tripartida, o ICPAK assume contemporaneamente o papel de coordenador da profissão contabilística sendo coadjuvado nessa missão por outras duas organizações, o KASNEB, encarregue de definir e administrar os exames de admissão[183], e o *Registration of Accountants Board* (RAB), o qual procede ao registo dos elementos que obtém aprovação no exame de admissão, cumpridas as demais exigências fixadas pelo ICPAK para se aceder à categoria de contabilista qualificado (Sian, 2006).

A adoção de um estrutura tripartida representa, por parte do governo queniano, uma declarada "política de africanização" (Sian, 2006, p. 303) de acordo com a qual qualquer associação profissional que viesse a ser criada deveria ser dirigida e controlada por africanos quenianos. Para tal, colocou sob a alçada de um organismo governamental (o RAB) o poder de inscrição de novos profissionais qualificados, e manteve sob o comando

---

único instituto [criado em 1977], juntamente com os qualificados através do *Kenya Accountants and Secretaries National Examinations Board* (KASNEB)" (Sian, 2006, p. 306).

[182] *Accountants Act, 1977* (Sian, 2006).

[183] Constituído em 1969, antes da criação da associação contabilística queniana. Desde a sua constituição administrava exames que permitiam aos quenianos aceder à qualificação profissional de *Certified Public Accountant*, conferindo um certificado a quem obtivesse aprovação (Sian, 2006). A formação em contabilidade era proporcionada, ao tempo, pelo *Kenya Institute of Administration* (Sian, 2006).

do KASNEB a administração dos exames de admissão, impedindo que tais funções caíssem nas mãos do grupo dominante e poderoso de contabilistas britânicos expatriados.

A tarefa de integrar numa única organização os membros provenientes de organizações rivais, com diferentes interesses estabelecidos, era desafiador e exigiu "alguma manobra diplomática" (Sian, 2006, p. 304) o que justifica a entrega do relatório pelo respetivo grupo em 1973 e a constituição do ICPAK apenas em 1977. Pelo meio a assinalar a união de um grupo de contabilistas africanos quenianos titulares do título de CPA decididos a exercer pressão sobre o governo no sentido de este atuar mais rapidamente na matéria em causa, chegando a formar uma associação interina de CPA[184] com o objetivo de interceder nesse sentido (Sian, 2006). Nesta etapa, o Estado foi, de facto, o "protagonista mais poderoso" no âmbito do projeto queniano (Sian, 2006, p. 309), conduzido no sentido de evitar uma possível situação de fechamento incompleto e, consequentemente, caracterizado pela integração numa única associação representativa de contabilistas com diferentes qualificações[185] e a exercer funções diversas.

Depois de estabelecido, o objetivo do ICPAK era o de se diferenciar e diferenciar os seus membros dos não elegíveis e defender o controlo monopolístico do mercado de auditoria e serviços de contabilidade, objetivo parcialmente alcançado na medida em que passou a ser requerido por lei que os auditores correspondessem a membros do instituto. Não fugindo à regra, a associação representativa da profissão é a responsável pela edição de uma publicação oficial, no caso, o jornal *The Accountant* (Sian, 2006) mantido atualmente.

Gana

No Gana, na década de 1940, a ascensão do nacionalismo e a emergência de negócios e empresários indígenas conduziu à necessidade gradual de guarda-livros, tarefa para a qual os próprios empresários desejavam membros nacionais, indo ao encontro da conclusão avançada por um relatório governamental no âmbito do qual a área

[184] Constituída ao abrigo da Lei Geral de Registos em 1976 (Sian, 2006).

[185] De referir, neste âmbito, a preocupação do RAB em admitir o registo de membros sem as qualificações gerais exigidas para inscrição mas detentores de prática julgada suficiente para o efeito, procedimento que se enquadra numa lógica de proteção dos direitos aquiridos (Sian, 2006).

contabilística foi identificada como uma das mais promissoras para a formação profissional dos ganenses (Uche, 2007).

Consistentemente, o próprio Estado incentivava à formação nesta área de conhecimento (Uche, 2007). Por exemplo, a Lei das Sociedades aprovada em 1963, embora imediatamente anterior à constituição de qualquer associação oficial representativa da profissão, tinha implícita a sua existência. De acordo com esta lei, as empresas cotadas apenas poderiam ser auditadas pelos membros da associação a constituir, a qual teria o apoio total do Estado no sentido de serem formados contabilistas ganenses para fazer face à sua crescente procura (Uche, 2007).

Alcançada a independência política em 1957, foi constituído, em 1963, o *Institute of Chartered Accountants in Ghana*[186] (ICAG), promovido pela ânsia do governo contemporâneo de reduzir a dependência de mão-de-obra estrangeira, no caso concreto de contabilistas (Uche, 2007). Porém, o ICAG terá falhado na responsabilidade essencial de formar contabilistas ganenses suficientes para acautelar as necessidades da economia local o que acompanhado da progressiva orientação para uma política económica de mercado levou a que o instituto perdesse muito do apoio inicialmente recebido do governo (Uche, 2007).

À partida, se as necessidades locais não eram compatíveis com os níveis de formação e examinação estrangeiros também era verdade que o ICAG não estava inicialmente apetrechado com mão-de-obra suficiente para poder administrar isoladamente os seus exames, razão pela qual apenas em 1968 foram conduzidos os primeiros exames locais contando com o apoio técnico do ICAEW. Este esquema de colaboração foi mantido até 1978, ano em que o ICAG abraçou autonomamente o exercício de tais funções (Uche, 2007).

A falta de formação de contabilistas nacionais suficientes criou um enorme mercado para as organizações profissionais estrangeiras, particularmente explorado pela ACCA que, na década de 1990, criou uma extensão no país por forma a permitir que os interessados pudessem realizar localmente os seus exames de qualificação.

[186] Antecedeu-lhe a *Association of Accountants in the Gold Coast*, formada em 1954, ou seja, antes da independência política, mas com preocupações centradas nas necessidades das empresas estrangeiras a operar no território (Uche, 2007).

Consequentemente, atento o seu reconhecimento internacional, a atração de candidatos é uma evidência tornando-a uma séria competidora pela "produção" local de contabilistas (Uche, 2007).

Perante a ameaça que a ACCA representa, Uche (2007) considera que o ICAG tem duas hipóteses. A primeira passa por procurar servir o capital indígena, capital que está concentrado em empresas de pequena e média dimensão, tornando-se realmente relevante para a economia local. A segunda consiste em reinventar-se a si mesmo em função das necessidades do país de que a implementação do *Ghana Accounting Technicians Scheme* é exemplo, consistindo num esquema de formação e certificação colocado em prática com o objetivo de formar mão-de-obra intermédia efetivamente necessária às empresas existentes no país.

Nigéria

Na Nigéria, o desenvolvimento da profissão verificou-se igualmente após a independência política, alcançada em 1960 (Uche, 2002, 2007) e, pese embora alguma instabilidade verificada nos anos subsequentes, em virtude de mudanças constantes de chefes políticos[187], o papel do Estado foi determinante para a evolução da profissão, cuja trajetória de desenvolvimento profissional é função da ideologia política dominante em cada momento.

Por outro lado, correspondendo ao país mais populoso e à economia mais próspera (muito à conta da exploração de petróleo) da denominada África Ocidental Britânica foi também palco da luta mais intensa pela regulamentação da contabilidade e dos seus profissionais mantendo-se, naturalmente, a presença, da influência britânica em todo o processo (Uche, 2007).

O primeiro contabilista de nacionalidade nigeriana data de 1950, ano em que se tornou membro do ICAEW e 10 anos mais tarde existiam apenas quarenta contabilistas nacionais[188], a maioria dos quais filiados na ACCA (Uche, 2002). E foi precisamente dos membros nigerianos filiados na ACCA que surgiram, em 1957, as primeiras

[187] Desde a independência terão existido, para além dos democraticamente eleitos, seis governos militares, o que é bem representativo da instabilidade política vivida no país (Uche, 2002).

[188] Dos quais, quinze eram membros do ICAEW, um do CIPFA e vinte e quatro da ACCA (Uche, 2002).

movimentações no sentido de ser instituída uma associação local representativa da profissão, no seguimento de cuja decisão diligenciaram para criar um ramo local da organização "mãe". Em 1960, a proposta foi aceite pela ACCA no Reino Unido mas não foram asseguradas condições para a sua concretização, na medida em que desenvolvimentos paralelos conduziram à iniciativa de constituição de uma associação local independente que agregasse todos os contabilistas nigerianos com qualificações estrangeiras equivalentes[189] (Uche, 2002). Deste impulso nasceu, em 1960, a *Association of Accountants in Nigeria* (AAN), para a qual eram elegíveis os membros das seguintes associações do Reino Unido: dos três *Chartered Institutes*, da ACCA, do CIPFA e do CIMA[190] (Uche, 2002, 2007). Esta associação, incorporada ao abrigo do Regulamento das Sociedades em vigor à data, rapidamente se apercebeu da importância do Estado na prossecução do seu objetivo de alcançar o monopólio sobre a regulação da contabilidade na Nigéria (Uche, 2002).

Ao tempo não haveria possibilidade de regulamentar a prática contabilística sem o consentimento do governo federal, pelo que em 1963, o conselho da associação decidiu "explorar a possibilidade" de obter um mandato oficial emanado pelo governo (*Charter*) que lhes assegurasse o seu objetivo de monopólio (Uche, 2002, pp. 479-480). Contudo, esta proposta não foi bem recebida por todos os membros da associação na medida em que alguns consideravam não fazer sentido que, sendo provenientes de diversas organizações de profissionais, pudessem aceder aos mesmos direitos e privilégios, bem como alguns consideravam que apenas os *chartered accountants* no estrangeiro deveriam assumir igual designação naquele país (Uche, 2002). Não obstante, o interesse geral na obtenção do reconhecimento oficial prevaleceu e todos decidiram empenhar-se na sua concretização (Uche, 2002).

Por conseguinte, e a apesar das discordâncias internas, foi oficialmente criado, em 1965, o *Institute of Chartered Accountants of Nigeria* (ICAN) investido do monopólio

---

[189] A possibilidade de integrarem uma associação profissional em igualdade relativamente aos membros dos *Chartered Institutes* era vista pelos profissionais filiados na ACCA como a oportunidade de eliminar o estigma de inferioridade da sua qualificação original (Uche, 2002).

[190] Apesar das diferenças no país de origem, entendiam que era conveniente a sua união na Nigéria (Uche, 2007).

sobre a prática e regulação contabilística (Uche, 2002). E se até à constituição do ICAN nenhum organismo tinha o dever de regulamentar sobre a prática da contabilidade e auditoria e existiam praticantes sem qualificações formais que desempenhavam tais funções, passavam a existir regras e focos de conflito a dois níveis.

Por um lado, surgem movimentações contra o monopólio criado a favor do ICAN e respetivos membros provenientes precisamente dos membros não elegíveis. Efetivamente, tendo do seu lado o facto dos órgãos governamentais considerarem que estes elementos não elegíveis, por falharem no cumprimento estrito das regras de admissão fixadas, desempenhavam um importante papel para o desenvolvimento das respetivas regiões, conseguiram ser reconhecidos no ICAN pese embora como *registered accountants*, categoria criada para o efeito.

Por outro lado, internamente, a forma encontrada para contornar as divergências passou pelo adiamento da resolução do problema, não sendo definidas as qualificações estrangeiras com acesso direto à inscrição no ICAN.

Porém, o exercício local da prática de auditoria passou a ser permitido apenas aos membros do ICAN e, dessa forma, mesmo aqueles que se opunham à junção de qualificações profissionais internacionais diversas numa única organização e que, por isso, não estavam filiados na organização local, não tinham alternativa a tornar-se seus membros, nomeadamente se perspetivavam exercer auditoria. Daí que a luta tenha sido transportada do exterior para o interior da organização, no âmbito da qual alguns membros começaram a defender a exclusão dos detentores de qualificações que no respetivo país de origem não conferissem amplo acesso às tarefas em causa. O primeiro embate terá acontecido na primeira reunião anual do ICAN realizada em junho de 1966, na qual, contra as propostas do seu conselho, a maioria dos membros votou a exclusão dos elementos filiados no CIMA e no CIPFA.

Perante o desfecho da reunião de junho de 1966, o conselho iniciou uma batalha pela reunificação da profissão consciente de que seria o melhor a fazer no superior interesse da profissão (Uche, 2002). Contudo, a decisão de excluir os membros das organizações britânicas antes citadas apenas foi passível de reversão em 1973, em parte,

na sequência da promulgação de uma alteração legislativa em 1972[191] ao diploma original de criação do ICAN, em função da qual os detentores de qualificações obtidas no estrangeiro que fossem à data elegíveis para o instituto poderiam inscrever-se como CA mesmo que tal reconhecimento não lhes fosse oficialmente conferido no país de origem da qualificação (Uche, 2002, 2007). Talvez esta decisão tenha sido impulsionada pela emergência de uma ameaça externa ao monopólio do ICAN consistente na criação de associações rivais (Uche, 2002).

Efetivamente, alguns nigerianos não elegíveis para o instituto local e filiados em organizações sem reconhecimento oficial sediadas no UK[192] começaram a movimentar-se no sentido de tentar a todo o custo integrar o ICAN (Uche, 2002). A mais sonante dessas organizações era a *Association of International Accountants* da qual resultou a formação por parte de alguns dos seus membros da *Nigeria Society of International Accountants* (NSIA). A sua ação culminou na apresentação de uma petição, ao então Governo Federal Militar, no sentido da alteração da lei de 1965 por forma a contemplar a admissão direta dos seus membros. Embora o governo tenha chumbado a proposta apresentada, muito à conta da oposição exercida pelo ICAN, este tinha consciência de que a NSIA representava uma ameaça real ao seu monopólio, razão pela qual tentou estabelecer aproximações, não tendo sido possível encontrar condições para lhes ser concedido acesso direto[193]. Contudo, uma mudança de governo concretizada em julho de 1975 volta a encher de entusiasmo os membros da NSIA que, em seu favor, veem ser nomeado como Comissário Federal para a Educação um "grande amigo" do, então, presidente da sociedade a que pertenciam (Uche, 2007, p. 55).

Apesar das várias tentativas, a NSIA nunca alcançou reconhecimento governamental de tal modo que, em janeiro de 1979, alguns dos seus membros lideraram

---

[191] Institute of Chartered Accountants (Amendment) Decree Number 30 de 1972 (Uche, 2002).

[192] Eram filiados na *Association of International Accountants*, na *Society of Company and Commercial Accountants* e na *British Association of Accountants and Auditors* (Uche, 2002, 2007).

[193] A única vantagem alcançada pela NSIA consistiu na possibilidade dos seus membros, que houvessem sido admitidos através da realização de exames e não com base em experiência profissional, poderem candidatar-se diretamente ao exame final previsto nos critérios de admissão do ICAN, ficando, portanto, dispensados da realização do exame intermédio (Uche, 2007).

o processo de constituição de uma entidade, mais abrangente, a *Association of National Accountants of Nigeria* (ANAN), a qual se tornou na organização agregadora com missão de pôr fim ao monopólio de que o ICAN gozava[194] (Uche, 2007). Nesse mesmo ano, nova mudança governamental, desta feita para um governo democraticamente eleito, criou condições para que a ANAN tentasse a sua sorte pela via legislativa (Uche, 2007). Consequentemente, em 1980, os seus membros patrocinaram uma proposta de lei submetida a aprovação (Uche, 2007).

Durante mais de uma década sucederam-se mudanças de governo, foram exercidas pressões diversas quer por parte do ICAN quer da ANAN e decorreram debates inflamados na Casa dos Representantes. Em 1993, por decreto, e em segredo, foram fixados deveres à ANAN semelhantes aos previstos para o ICAN (Uche, 2007).

Desde sempre o aspeto merecedor de maior crítica na atividade do ICAN foi a formação de contabilistas em número insuficiente face às necessidades da economia do país. Terá sido, nomeadamente, esta crítica, que sensibilizou o ICAN para a necessidade de aumentar o número de CA formados dando origem a um "esquema de formação acelerada" (Uche, 2007, p. 57), aprovado pelo seu conselho em 1977[195].

Por outro lado, atenta a já referida dimensão da economia, a concentração de todas as vertentes da contabilidade numa única organização profissional expunha-a ao risco de perda de jurisdição sobre alguns aspetos da sua prática para grupos mais focados (Uche, 2007). Foi precisamente nesta lógica que, em 1992, foi incorporado o *Chartered Institute of Taxation of Nigeria* (CITN), produto da combinação entre membros filiados e não filiados no ICAN, tendo como principal objetivo regular a fiscalidade no país (Uche, 2007). Desde finais da década de 1990, esta organização tem avançado a hipótese de estabelecer um mercado fechado para os prestadores de serviços de fiscalidade reservado

---

[194] Os membros da ANAN consideravam o monopólio do ICAN um obstáculo ao progresso da economia nacional, particularmente composta por pequenas empresas e "economias rurais semiurbanas", e existir suscetibilidade de manipulação do âmbito da auditoria por falta de organização competidora (Uche, 2007, p. 56).

[195] Embora tenha sido aprovado em 1977 apenas entrou em funcionamento em 1982. A ameaça permanente da ANAN tornou o ICAN mais proactivo. Outra das suas medidas consistiu na aprovação, em 1989, do *Accounting Technicians' Scheme* que visava formar profissionais de nível intermédio em falta nas empresas locais (Uche, 2007).

aos seus membros, causando enorme agitação entre os membros do ICAN, os quais até à formação desta organização especializada eram quem dominava a prática fiscal (Uche, 2007). A um período de negociação amigável seguiu-se um período de guerra declarada na medida em que o ICAN não concordava com as exigências impostas aos seus membros para se poderem inscrever no CITN, findo o período transitório de inscrição automática.

Mas se a ANAN e o CITN representaram as maiores ameaças que o ICAN enfrentou no século XX, não se sabe o que acontecerá neste século, pois em 2004, o ICAN identificou a existência de nove organizações em atividade, levando o seu Presidente a concluir que "a proliferação de associações profissionais dentro da profissão contabilística assumiu proporções assustadoras" (Uche, 2007, p. 69)

Em suma, "o Estado foi o fator mais influente no desenvolvimento da profissão contabilística na Nigéria" (Uche, 2007, p. 69), embora o apoio que presta aos projetos das associações profissionais não seja garantido mas antes dependente de fatores tais como: "as ligações políticas, as amizades pessoais, o *lobby* e as necessidades de desenvolvimento do próprio Estado" (Uche, 2002, p. 487).

A incapacidade do ICAN para formar contabilistas suficientes, de todos os níveis, para ajudarem ao desenvolvimento económico do país tornou-se a explicação "mais convincente" para a proliferação de organizações de profissionais de contabilidade no país (Uche, 2007, p. 51).

Serra Leoa

A Serra Leoa, quando comparada com a Nigéria e com o Gana, terá sido "mais instável politicamente e menos viável economicamente" (Uche, 2007, p. 73). Alcançou a independência em 1961 e desde então deambulou de crise em crise ao ponto de apresentar baixos índices em quase todos os indicadores do nível de desenvolvimento sendo, por isso, considerado um dos países mais pobres do mundo (Uche, 2007).

Como país colonial que foi, viu o seu sistema contabilístico e legal desenvolver-se à imagem e semelhança do vigente no país colonizador, razão pela qual o Regulamento

das Sociedades de 1938, ainda em vigor[196], é uma aproximação à Lei das Sociedades aprovada em 1929 no Reino Unido (Uche, 2007).

Considera-se que terão sido as disposições desta lei a levar à emergência de empresas de profissionais de contabilidade na Serra Leoa, hipótese consistente com o facto de a maioria das empresas ali fixadas possuírem capitais estrangeiros, as quais foram seguidas por empresas prestadoras de serviços, igualmente estrangeiras (Uche, 2007).

A primeira empresa prestadora de serviços de contabilidade e auditoria estrangeira chegou à Serra Leoa em 1945, tendo-se constituído a primeira empresa indígena em 1963 (Uche, 2007). Desde então, os serra-leoneses têm-se qualificado como contabilistas em número relativamente pequeno (Uche, 2007). Portanto, não surpreende que a primeira organização profissional de contabilistas tenha sido formada por profissionais estrangeiros a trabalhar no país: a *Association of Accountants of Sierre Leone*[197], constituída em 1960, tendo como objetivo principal "a regulamentação e promoção dos interesses da profissão no país" (Uche, 2007, p. 77).

Talvez devido ao reduzido número de serra-leoneses a qualificarem-se como contabilistas, coadjuvado com a instabilidade política do país, a transformação da associação num *chartered institute* foi "relativamente lenta" quando comparada com o sucedido na Nigéria e no Gana. De facto, apesar da associação ter sido formada em 1960 apenas na década de 1980 a sua proposta de lei recebeu verdadeira atenção por parte do governo[198] vindo a ser instituído, por lei de 1988, o *Institute of Chartered Accountants of Sierra Leone* (ICASL) (muito mais tarde do que o sucedido no Gana e na Nigéria), o qual assumiu o direito exclusivo de regulamentar e controlar a profissão contabilística com o objetivo de assegurar e manter padrões para a prática contabilística.

Apesar do reconhecimento governamental, o ICASL teve um crescimento "lento e doloroso" (Uche, 2007, p. 83) nomeadamente em resultado de constrangimentos

---

[196] Talvez a falta de desenvolvimento económico do país justifique a longevidade desta norma, apesar da norma britânica que lhe serviu de base já ter sido revogada (Uche, 2007).

[197] Eram elegíveis para a associação os membros das "seis" organizações de profissionais do Reino Unido (Uche, 2007).

[198] A proposta de lei apresentada seguia de perto as leis aprovadas no Gana e na Nigéria para criação dos respetivos *chartered institutes* (Uche, 2007).

financeiros. A ajuda financeira proveniente do Estado estava prevista na lei mas, não obstante, apenas em meados da década de 1990 começou a concretizar-se. Por outro lado, o reduzido número de membros do instituto não lhe proporcionava capacidade de autofinanciamento. Este conjunto de fatores fez com que o monopólio estabelecido para os membros do ICASL relativamente à realização de auditorias em cumprimento das disposições da Lei das Sociedades da Serra Leoa apenas viesse a ser colocado em prática em 1997 (Uche, 2007).

A falta de instalações próprias, de meios materiais, humanos e financeiros, levaram o ICASL ao estabelecimento de uma estreita e duradoura ligação com a ACCA, reforçada na sequência da emissão de um relatório acerca do desenvolvimento da contabilidade na Serra Leoa, no âmbito da qual, desde o início, colaboram, por exemplo, na administração de exames de admissão. Contudo, se ao longo do tempo a ligação entre o ICASL e a ACCA pode ter trazido prestígio e respeito ao ICASL, pouco terá sido feito para garantir que os programas de formação sejam adaptados às reais necessidades contabilísticas e de desenvolvimento da Serra Leoa. Ou seja, talvez seja hora de o ICASL se reinventar a si próprio tornando-se realmente relevante para as necessidades económicas do país, proporcionando competências técnicas adequadas à dimensão das empresas que existem na Serra Leoa (Uche, 2007).

A instabilidade política terá sido, sem dúvida, um fator que contribuiu para o desenvolvimento lento da contabilidade na Serra Leoa.

Gâmbia

Relativamente à Gâmbia, a informação de que se dispõe é escassa, indicativa de ter sido criada, em 1979, a *Gambia Association of Accountants*, à qual, em 1991, foram atribuídas por lei as "normais funções das organizações profissionais de contabilidade", encontrando-se em processo de alteração com o objetivo de se transformar num *Institute of Chartered Accountants*[199].

[199] Fonte: http://www.gaa.gm/gaatg.htm, acedido em 29 de junho de 2015.

Em 1982, perspetivando uma dimensão macro, foi formada[200], por iniciativa do ICAG e do ICAN[201], a *Association of Accountancy Bodies in West Africa* (ABWA), à qual se juntou, em 1986, o ICASL, com objetivos de, nos termos da sua constituição:

> (…) desenvolver e reforçar a profissão contabilística na África Ocidental Britânica; promover o desenvolvimento de normas éticas e profissionais no âmbito das organizações seus membros; atuar como um centro para a divulgação de informação relativa a normas contabilísticas e de desenvolvimento de pensamentos e práticas na África Ocidental Britânica; desenvolver um fórum para o desenvolvimento profissional das organizações seus membros através de seminários, simpósios, conferências e intercâmbio de ideias e experiências; e proporcionar aconselhamento e participar no programa de trabalho do IFAC e adotar como apropriadas e divulgar junto dos seus membros as diretrizes e estudos do IFAC. (Uche, 2007, p. 94)

Porém, apesar dos seus nobres objetivos, a ABWA tem sido incapaz de forjar relações mais estreitas entre os seus membros (Uche, 2007).

Refere Uche (2007, p. 127) que a ABWA e as suas organizações constituintes estão numa "encruzilhada". Se os pequenos países africanos nutrem uma clara preferência pelas organizações de contabilidade que operam internacionalmente, a natureza subdesenvolvida dos países da África Ocidental impõe necessidades contabilísticas diferentes das presentes nos países desenvolvidos que são quem norteia os trabalhos do IFAC. A realidade empresarial não é comparável, a África Ocidental Britânica é dominada por empresas de pequena dimensão e é claro que os esquemas de formação das organizações internacionais de contabilidade não acautelam as necessidades de empresas de reduzida mas, pelo contrário, das de grande dimensão (Uche, 2007). Talvez a herança colonial destes países justifique a abordagem de imitação do modelo britânico adotada. A consequência desta atitude é que "todos se saíram mal na resolução dos problemas

---

[200] Todavia, apenas oficialmente registada em 1994 em resultado da ação contrária da ANAN (Uche, 2007).

[201] A "ideia" da constituição de uma associação contabilística regional abrangente talvez tenha sido veiculada pela primeira vez em 1977, numa reunião ocorrida em Munique entre os presidentes dos institutos do Gana e da Nigéria. Desta reunião resultou a formação de um grupo de trabalho composto por dois representantes de cada um dos institutos (Uche, 2007). Tendo iniciado com duas organizações fundadoras, a associação de organizações de contabilidade pretendia-se abrangente tendo como objetivo incluir organizações profissionais criadas nos termos da lei e de "boa reputação" representativas de cada um dos quinze estados que constituem a África Ocidental (Chua, 2007, p. 105).

locais" (Uche, 2007, p. 127). A necessidade de uma organização regional forte na África ocidental mantém-se presente.

Índia

Na Índia, rumando portanto ao continente asiático, a concentração populacional, a localização estratégica e a abundância de recursos naturais são características que resultaram num comércio organizado e, consequentemente, em funções de âmbito contabilístico com tradição (Sidhu & West, 2014).

Assim sendo, enquanto colónia britânica, o desenvolvimento de profissões modernas foi fomentado pelo governo imperial como medida estratégica para facilitar a administração da colónia e, por isso mesmo, muitos dos desenvolvimentos ocorridos surgiam em paralelo com as ocorrências do Reino Unido, com as práticas contabilísticas a serem precisamente introduzidas pelos mercadores britânicos (Sidhu & West, 2014). Em sintonia com a metrópole, foi promulgada uma Lei das Sociedades em 1857, sujeita a revisões de maior dimensão em 1886, 1913 e 1936[202] (Sidhu & West, 2014). Em 1913 foram introduzidas qualificações formais a respeitar pelos auditores das sociedades e um diploma governamental em contabilidade começou a ser concedido, em 1918, na universidade de Bombai (Sidhu & West, 2014).

A exposição da Índia ao controlo colonial sucedeu durante um período muito longo durante o qual a população nativa tinha pouca participação no processo de governação do país e, à data da independência alcançada em 1947, a economia local foi deixada num estado muito deficitário na medida em que as políticas imperiais tendiam invariavelmente a beneficiar a metrópole[203] pese embora preparada em termos de estruturas políticas e administrativas para assumir os destinos do país[204] (Verma & Gray, 2006).

---

[202] A Lei das Sociedades da Índia pós independência foi promulgada em 1956 (Sidhu & West, 2014).

[203] Globalmente, à data de independência, a economia indiana era subdesenvolvida, com baixo rendimento *per capita*, fraco crescimento económico, predomínio da pobreza, baixo nível de industrialização e carência de um sistema bancário e de seguros modernos (Verma & Gray, 2006).

[204] A Índia escolheu uma estrutura federativa e um sistema de democracia parlamentar em que coexistem uma governação regional e centralizada (Verma & Gray, 2006).

Dois anos após a independência foi constituído, com forte peso político, o *Institute of Chartered Accountants of India*[205] (ICAIn) (Verma & Gray, 2006), ainda que as primeiras movimentações associadas à sua criação se localizem na década de 1930 quando foi formado, em 1932, o *Indian Accountancy Board* (IAB), uma das principais instituições envolvidas na criação do ICAIn.

De facto, a formação do IAB foi o resultado da ambição de uma profissão contabilística independente e autónoma, criada à semelhança do modelo britânico. A estratégia traçada pelo IAB, que estabeleceu conversações com o Ministério do Comércio no sentido de a concretizar, visava a formação inicial de um instituto profissional privado, independente, conduzido por uma direção eleita de entre os membros da ocupação mas, desejavelmente, com o apoio informal do governo. A aspiração do IAB nunca foi alcançada mas terão persuadido o Ministério do Comércio a concordar com a formação de um instituto de contabilidade para liderar a profissão indiana (Verma & Gray, 2006).

Porém, se o objetivo dos contabilistas indianos passava por formar uma profissão indígena independente, encabeçada por um instituto independente, entre os membros do governo havia a perceção de que a contabilidade era uma importante ferramenta para o desenvolvimento económico do país e, como tal, havia que ser parte ativa no processo, em curso, de configuração da profissão. Consequentemente, o Ministério do Comércio participou de todas as negociações, ele próprio influenciado pelo Ministério das Finanças, e o instituto que veio a ser criado em 1949, o ICAIn, possuía uma estrutura institucional muito diferente da ambicionada pelos membros do IAB: foi formado ao abrigo de legislação estatutária promulgada pelo Parlamento, incluindo representação governamental e do setor empresarial no conselho que chefia o instituto (Verma & Gray, 2006).

O conselho do instituto era, então, composto por membros eleitos e por representantes nomeados pelo governo, provenientes dos Ministérios do Comércio e das Finanças, bem como por representantes das Câmaras do Comércio representativas do setor empresarial. Isto é, o governo não só esteve envolvido na formação do ICAIn como

[205] Na sequência do *Chartered Accountants Act*, 1949 (Verma & Gray, 2006).

integrava o próprio ICAIn[206] e a autoridade detida por este era, portanto, resultado da sua origem de base legal e do apoio concedido pelo governo.

Durante o período de negociações, os contabilistas indianos tentaram impedir o envolvimento externo nas questões do instituto e minimizar os efeitos adversos da estrutura que lhes era imposta. O seu objetivo era reter tanto controlo quanto possível no atual clima socioeconómico e político sobre a admissão, a formação e os procedimentos disciplinares[207]. A destacar nesta fase que os resultados das interações informais foram mais importantes para o rumo do projeto de profissionalização em curso do que as interações formais entre partes interessadas no âmbito do sistema parlamentar. A interação entre o governo e os membros do IAB foi também crucial na determinação do rumo da mudança contabilística e do desenvolvimento da profissão contabilística na Índia. Neste caso concreto, dois ministérios diferentes tiveram influência sobre o processo de mudança contabilística (Verma & Gray, 2006).

Uma vez criado, a autoridade do instituto não dependia do seu estatuto e reputação mas antes do apoio governamental, ou seja, embora não fosse esse o objetivo, a profissão acabou por encontrar no relacionamento direto com o governo uma fonte de credibilidade. Os contabilistas indianos tiveram que aceitar essa intrusão e rever a sua estratégia de profissionalização inicial (Verma & Gray, 2006).

O ICAIn tinha, efetivamente, alguma autonomia para desenvolver a sua atividade mas o governo continuou a ser o mais influente em matérias que considerava de maior importância. Por isso, ao longo do tempo, em questões menos importantes, tais como as relativas à estrutura operacional, o governo deixa o ICAIn decidir sem grande interferência. Contudo, em questões com implicações de maior, tais como as relações com o Reino Unido, o governo atua rápida e inequivocamente para impor a sua vontade ao ICAIn mesmo que para tal tenha que proceder a alterações legislativas (Verma & Gray, 2006).

---

[206] Era característica da época um forte envolvimento do governo em todas as áreas políticas, económicas e sociais (Verma & Gray, 2006).

[207] O ICAIn configurou os seus próprios exames, procedimentos disciplinares e código de ética ao invés de adotar diretamente os modelos britânicos. Contudo, eram evidentes as semelhanças indiciando a continuação da influência imperial mesmo após a independência (Verma & Gray, 2006).

O ICAIn, não obstante o apoio político, tem um longo trajeto a percorrer pois é necessário convencer o governo e a comunidade em geral de que é de facto a instituição líder de uma "reputada profissão" (Verma & Gray, 2006, p. 137) com fortes procedimentos, a qual regulamenta efetivamente os seus membros, procurando, deste modo, a antecipação de qualquer interferência indevida nos seus assuntos proveniente do governo e a prevenção do desenvolvimento de outras organizações profissionais de contabilidade.

Para a história fica um país no qual existiu conflito entre o Estado e os profissionais de contabilidade na medida em que a vontade dos profissionais de imitar o modelo britânico foi frustrada pelas aspirações políticas do novo governo independente (Verma & Gray, 2006).

Trinidade e Tobago

Por fim no continente americano, Trinidade e Tobago[208] (T&T) foi durante o século XIX uma economia exclusivamente agrícola, particularmente dedicada à produção de açúcar e, até 1834, alimentada por mão-de-obra escrava (Annisette, 1999). As transações de produtos agrícolas eram geridas por uma casa comercial inglesa e, daí, era em Inglaterra e não na colónia que eram mantidos os respetivos registos financeiros (Annisette, 1999). A circulação de moeda apenas se iniciou na sequência da abolição da escravatura e até à última década do século XIX apenas três sociedades (bancos) foram fixadas na ilha (Annisette, 1999).

Na viragem do século XIX para o século XX, T&T não passava, portanto, de uma "unidade de produção agrícola" pertencente ao extenso império britânico, ao ponto de não ser localmente sentida a necessidade de "uma contabilidade sofisticada, de regulamentação contabilística e de um grupo ocupacional composto por contabilistas especializados" (Annisette, 1999, p. 108). Consequentemente, até à independência política do país, alcançada em 1962, o mercado de serviços de contabilidade e auditoria era uma jurisdição reservada aos profissionais britânicos, maioritariamente CA, sem que

[208] Até 1889, apenas denominada *Trinidad* (Annisette, 1999).

para tal privilégio tivessem tido a necessidade de embarcar num longo processo de profissionalização (Annisette, 1999, 2000).

Ao tempo, a estrutura social de T&T era, na verdade, marcada por uma clara divisão de trabalho segundo critérios raciais (Annisette, 1999, 2000, 2003), no âmbito da qual os britânicos detinham o mercado de prestação de serviços de contabilidade e auditoria sob a forma de um "abrigo de mercado embutido" (Annisette, 2000, p. 639). Ou seja, a prática contabilística era conduzida numa "atmosfera de fechamento ocupacional mas sem necessidade de uma associação profissional protetora" (Annisette, 2000, p. 639).

Por isso, quando os CA britânicos residentes na colónia formaram, em 1949, a *Association of Chartered Accountants in Trinidad and Tobago* (ACATT) não visavam qualquer espécie formal de fechamento profissional. O caráter transitório da sua presença na colónia[209] justificava simplesmente uma associação para a promoção social dos seus membros[210], facto que, aliás, justificava a sua elevada independência dos *Chartered Institutes* do país (Annisette, 1999, 2000). Todavia, por iniciativa de sete contabilistas certificados presentes em 1950 em T&T, foi localmente estabelecido, nesse ano, um ramo da ACCA (*Trinidad and Tobago Association of Certified and Corporate Accountants* - TTACCA), tendo como finalidade representar os interesses da associação britânica na colónia (Annisette, 2000).

Entretanto, a conquista da independência política alcançada na década de 1960 começou a ser preparada ainda na década de 1950 quando o primeiro governo autónomo assumiu funções[211]. De relevo no âmbito da contabilidade, foi de imediato instituída a proibição da prática enraizada de importação de contabilistas britânicos, a qual conduziu à iniciativa por parte das empresas locais de fixarem programas de formação patrocinados pela ACCA. Desta ação emergiu um grupo significativo de praticantes locais que em meados da década de 1960 começou a assumir funções de destaque na máquina burocrática do novo Estado independente. Também o compromisso político de garantir a regularidade financeira do setor público, através da instituição de reformas e do

[209] Annisette (1999) refere que, em regra, os contabilistas britânicos não permaneciam na ilha por mais de cinco anos.

[210] Um local onde se podiam juntar, entre outras coisas, para atividades lúdicas (Annisette, 1999).

[211] Liderado pelo *People's National Movement* (Annisette, 1999).

recrutamento de profissionais habilitados ao exercício de funções eminentemente contabilísticas, contribuiu não apenas para a elevação do estatuto da contabilidade como resultou num acréscimo da procura interna de profissionais de contabilidade (Annisette, 1999).

Posteriormente, o novo Estado independente reiterou o compromisso com a manutenção da regularidade financeira das contas públicas e, para o tornar possível, também o compromisso com a manutenção do desenvolvimento local de competências na área da contabilidade[212], tornando-se mesmo o principal empregador nacional de contabilistas, a maioria dos quais assumiu filiação no ramo local da ACCA (Annisette, 1999).

Dois anos após a independência, as condições económicas e sociais do país conduziram à formação da primeira associação nacional de contabilistas, desprovida de incorporação formal e resultante da fusão entre as duas organizações representativas da profissão existentes à data: a ACATT e a TTACCA (Annisette, 1999, 2000). Contudo, a junção destas duas organizações profissionais na *Trinidad and Tobago Association of Chartered Accountants and Certified Accountants* não representou a fusão de associações competidoras mas antes a unificação de dois "grupos de contabilistas socioculturalmente distintos" (Annisette, 2000, p. 643). Os membros da ACATT eram exclusivamente brancos, predominantemente britânicos e, salvo raras exceções, em exercício de funções em empresas de elite ligadas ao ICAEW. Contrariamente, os membros da TTACCA eram de cor, trinitários e maioritariamente a exercer funções no âmbito da estrutura do Estado, o que a tornava uma associação "burocraticamente influente" (Annisette, 2000, p. 643).

Em causa estava a salvaguarda de interesses distintos. Por um lado, os CA procuravam alcançar pela via da fusão a aprovação governamental para a sua situação de monopólio perigosamente ameaçada num período de tratamento crescentemente hostil

[212] Em termos concretos, o novo governo procedeu à expansão do *Accountancy Training Scheme* (Annisette, 1999). Este programa de formação em contabilidade foi estabelecido em 1950 (no âmbito de um conjunto de iniciativas empreendidas no sentido de preparar o país para a chegada da independência) e consistia na ajuda financeira aos interessados em aproveitar o regime flexível da ACCA e do CIMA (à data, *Institute of Cost and Work Accountants*), os quais, ao contrário dos *Chartered Institutes* britânicos, conferiam as respetivas qualificações fora do Reino Unido (Annisette, 1999).

por parte do Estado e pelo público em geral, por outro lado, os contabilistas certificados, na sua maioria funcionários públicos, pretendiam criar uma certa distância relativamente ao Estado, de tal modo que fossem criadas as condições para eventualmente prosseguirem um processo de profissionalização de acordo com o modelo anglo-saxónico de autonomia profissional (Annisette, 1999).

Neste contexto, os contabilistas certificados que ocupavam cargos públicos para além de assumirem uma posição influente na associação profissional formada em 1964 também foram quem, com o suporte governamental, promoveu a constituição do seu sucessor: o *Institute of Chartered Accountants in Trinidad and Tobago* (ICATT), em 1970, o qual visava a redução da dependência relativamente à ACCA no âmbito da formação e educação dos seus contabilistas, para além de representar a oportunidade para os habitantes locais, de cor, de poderem aceder à profissão (Annisette, 1999). Para o efeito, o ICATT deveria desenvolver o seu próprio sistema de exames, atendendo às características particulares e à experiência do país. Outro fator de motivação adicional para a formação do ICATT terá sido o esquema de integração das múltiplas associações profissionais em curso no Reino Unido, o qual determinou ainda mais o desejo de reduzir a dependência contemporânea da ACCA (Annisette, 2000). Por outro lado, no início da década de 1970, o Estado tornou-se mais interventivo representando a sua ação alguma ameaça à autonomia profissional do ICATT o qual aproveitou o facto de não dispor ainda de qualquer sistema formal de exames autónomo para procurar a colaboração da ACCA[213] (Annisette, 2000). Esta reação poderá eventualmente ter sido implementada como estratégia de curto prazo para impedir a intromissão do Estado ao nível da administração de exames mas, não obstante, em 1975, o esquema de examinação conjunto começou a ser percebido como uma solução estável e permanente para o problema da formação e certificação profissional em T&T (Annisette, 2000).

Enquadrando-se nesta ambição, foi instituído, em 1974, um grau académico universitário[214] que pretendia equipar os respetivos graduados com a formação necessária para o exercício da profissão de contabilista. Paradoxalmente, à medida que a década de

[213] Em 1973 foram administrados os primeiros exames conjuntos do ICATT e da ACCA (Annisette, 2000).

[214] Grau conferido pela *University of West Indies*, instituição que agrega três *campus* universitários localizados na Jamaica, nos Barbados e em T&T (Annisette, 1999).

1970 avançava e o ICATT se tornava crescentemente dominado pelas grandes empresas de contabilidade, o programa de formação universitário nacional começou a ser objeto de pesadas críticas sendo-lhe retirado o direito, na década de 1980, de garantir acesso ao ICATT (Annisette, 1999).

Verificou-se, na verdade, que, em 1975, os objetivos que conduziram à constituição do ICATT já não eram a base da sua atuação e, contrariando todas as expectativas, o instituto começou a procurar "ligações estreitas e formais" diretamente com a ACCA sediada do Reino Unido para efeito de conceção e administração de exames e credenciais (Annisette, 1999, p. 122).

A mudança de rumo em direção à internacionalização estará certamente relacionada com o facto de o ICATT ser gerido por indivíduos com ligações cada vez mais estreitas às grandes multinacionais de contabilidade anglo-americanas, por sua vez na vanguarda do movimento de uniformização mundial da prática contabilística. Deste modo, o estreitamento de relações entre o ICATT e a ACCA em 1975 pode ser considerado uma consequência da crença crescente, no âmbito do ICATT, de que se a prática contabilística está a ser crescentemente uniformizada a nível mundial, então também a formação contabilística deve ser uniformizada ao mesmo nível, podendo a ACCA assumir um papel importante neste contexto (Annisette, 2000).

Esta situação criou a oportunidade para as associações de contabilistas britânicas, particularmente aproveitada pela ACCA, de assumirem um papel central na organização da profissão contabilística em T&T (Annisette, 2000). Aliás, uma das principais consequências da incapacidade de em T&T se ter procedido à nacionalização da formação e credenciação contabilística foi a de que as credenciais da ACCA se tornaram as mais populares entre os praticantes locais[215].

Contemporaneamente, o país continua tão dependente da orientação, da inspiração e das soluções dos atores imperiais para os assuntos contabilísticos locais como o foi durante o período de colonização formal do Reino Unido. O país adotou todas as normas

[215] Os membros do ICATT eram profissionais qualificados pelas "sociedades registadas" que, em 1995, consistiam nos três *Chartered Institutes* britânicos, na ACCA (74% dos membros do ICATT possuíam, à data, credenciais desta associação britânica), no CIMA, nos *Chartered Institutes* canadianos e no *Certified Management Accountants* do Canadá (Annisette, 2003, p. 642).

anglo-americanas de contabilidade sem nunca ter desenvolvido qualquer norma própria (Annisette, 2000). Consequentemente, a ACCA atua como organismo competente para a resolução dos litígios internos em contabilidade e as grandes empresas locais prestadoras de serviços "importam e aplicam constantemente metodologias de auditoria, consultoria e formação desenvolvidas no Reino Unido e/ou na América do Norte" (Annisette, 2000, p. 654).

Relativamente ao ICATT, apesar de ser a única organização profissional representativa da profissão em T&T, em 1995, apenas 49% dos contabilistas locais credenciados eram seus membros (Annisette, 1999). A justificar esta situação o facto de apenas em 1997 o instituto ter conseguido alcançar o monopólio legal sobre "a jurisdição tradicionalmente nuclear para a profissão – a auditoria" (Annisette, 1999, p. 123). Até esta data não era percebido, por parte dos contabilistas nacionais, valor acrescentado relativamente à filiação na associação profissional (Annisette, 1999).

Neste país, foi o próprio governo que promoveu o ensino da contabilidade e a procura de contabilistas que integrou na própria estrutura interna, no âmbito da sua política de regularidade financeira e promoção nacional. Uma das medidas concretas consistiu na expansão do *Accountancy Training Scheme*, um programa instituído em 1950 já como parte de uma tentativa de preparar o país para a independência. Como medida concreta de expansão do sistema de formação em contabilidade, o governo concedia bolsas de estudo aos funcionários públicos que pretendessem obter qualificações no Reino Unido (Annisette, 1999).

Em T&T, a profissionalização foi localizada dentro de uma agenda mais ampla do Estado para modernizar a economia local (Annisette, 1999, 2000) acelerando a produção de contabilistas indígenas que, então, poderiam atender às necessidades do capital estrangeiro investido no país. Quando o rumo do projeto profissional se afastou do que tinha sido projetado, o Estado constituiu a principal "força local de resistência" (Annisette, 2000, p. 651) a quem se juntaram os contabilistas certificados a exercer cargos públicos, mas perante a coincidência de interesses visível entre a ACCA e a elite de praticantes filiados no ICATT, as "forças de resistência" foram incapazes de projetar uma "defesa apropriada" (Annisette, 2000, p. 652).

Jamaica

No mesmo continente, durante o período de colonização, os jamaicanos foram impedidos de aceder às qualificações necessárias para o exercício da profissão, mesmo no seu próprio país (Bakre, 2005). A formação necessária só era proporcionada em Inglaterra onde, no entanto, era recusada a administração de formação a estudantes de cor, deixando de fora os naturais da Jamaica. Não bastando, os poucos que conseguiam, contrariando o sistema, obter qualificações em Inglaterra viam ser-lhes negado o acesso à profissão no regresso ao seu país (Bakre, 2005). Estas repressões foram mais do que suficientes para determinar o governo e os contabilistas jamaicanos a "provocarem uma mudança radical" na profissão após a independência, alcançada em 1962 (Bakre, 2005, p. 996).

Desse movimento, fortemente promovido pelo poder político no novo país soberano, resultou a formação em 1965 de uma organização profissional independente, que se pretendia "desprovida de qualquer influência estrangeira" e com capacidade de unificação da profissão local (Bakre, 2005, p. 995), denominada *Institute of Chartered Accountants of Jamaica* (ICAJ).

Dois objetivos essenciais foram atribuídos ao ICAJ. Por um lado a garantia de que os exames de admissão seriam realizados localmente e, por outro lado, a proteção dos contabilistas jamaicanos contra quaisquer invasões externas (Bakre, 2005). Porém, o decorrer das negociações que conduziriam à unificação da profissão revelaram que os membros do ICAJ se encontravam divididos em dois grupos com interesses distintos. O grupo das "elites capitalistas locais", ávidos de alcançar uma completa independência profissional, e o grupo das "elites capitalistas globais", uma minoria muito poderosa que se opunha à total independência profissional (Bakre, 2005, p. 1001).

A necessidade de criar condições para que o ICAJ lutasse pelos objetivos que conduziram à sua formação e que, na verdade, refletiam o desejo de uma sociedade pós-colonial, resultou na promulgação, em 1968, de uma lei nacional relativa à contabilidade. Pretendia-se que a referida lei reconhecesse o ICAJ como único organismo com competência nacional para administrar exames e proceder ao registo dos contabilistas jamaicanos. Simplesmente, o conflito de identidades identificado entre os dois grupos de interesses distintos, manifesto em todo o período negocial, resultou na aprovação de uma lei distante dos principais objetivos visados, já que a versão final do diploma não continha

qualquer reserva de competências para o ICAJ, aludindo mesmo à possibilidade de serem aceites exames e credenciais obtidas no exterior (Bakre, 2005). Consequentemente, o desvio do diploma aprovado relativamente às motivações para a sua aprovação, levou o ICAJ a procurar o apoio de uma organização estrangeira para prosseguir com os seus objetivos, situação que resultou na seleção da ACCA para o efeito, na medida em que esta se apresentou favorável a todas as exigências colocadas. Uma das principais exigências consistia na previsão de que a ACCA administrasse os exames de admissão durante 2-3 anos, período após o qual o ICAJ assumiria integralmente e de modo totalmente independente tais funções. O passar do tempo veio, contudo, a revelar um afastamento entre as ações empreendidas e os compromissos assumidos por parte da ACCA, apoiada pela, embora em minoria, muito influente, a já referida, "elite capitalista global", ela própria produto do capitalismo e imperialismo e, consequentemente, favorável à manutenção da sua dependência relativamente à ACCA que, desse modo, persiste (Bakre, 2005).

Em 1975 foi colocado em prática um acordo de formação celebrado entre o ICAJ, em colaboração com a ACCA, e a Universidade de *West Indies* para o funcionamento de um programa de mestrado que abrangesse os exames finais de admissão ao ICAJ (Bakre, 2006). Entretanto, uma vez falhadas as tentativas de unificação da diversidade de organizações no Reino Unido, tentada pela última vez na década de 1970, a ACCA lançou-se na recaptura dos mercados estrangeiros recuperando de imediato o apoio da minoria poderosa e influente dos membros do ICAJ, os quais obtinham, desse modo, proteção para os seus interesses capitalistas (Bakre, 2006).

Em 1986, o ICAJ, a operar suportado em contabilistas maioritariamente formados pela ACCA, solicitou à ACCA a avaliação, em seu nome, da qualidade do programa de formação em curso na universidade de *West Indies*, resultando num rebaixamento do grau contabilístico proporcionado pela universidade. Apesar das contestações da universidade e da comunidade empresarial jamaicanas e sem quaisquer outras diligências, o conselho do ICAJ, provavelmente sob influência da minoria, aprovou e implementou as orientações emanadas da ACCA, resultando na anulação do reconhecimento antes conferido ao grau conferido pela universidade como válido para acesso ao ICAJ a partir

de 1986[216] (Bakre, 2006). "Esta controversa decisão atirou a profissão contabilística jamaicana e o ICAJ de volta ao controlo total exercido pela ACCA sediada no Reino Unido" (Bakre, 2006, p. 3). Apesar de constituir uma minoria, o conjunto dos membros do ICAJ com ambições capitalistas consegue fazer prevalecer o seu ponto de vista, o qual apoiado pela posição consolidada da ACCA na Jamaica, torna severamente limitada a capacidade de realizar mudanças significativas para benefício do próprio país (Bakre, 2006).

Para concluir, citando Sian (2011, p. 366), a diversidade de trajetórias de profissionalização identificadas nos diversos estudos referidos nesta secção, relativamente a países que em comum têm o facto de terem estado, em determinado período temporal, sob domínio direto do Reino Unido:

> mostram que a operacionalização do fechamento não ocorre simplesmente a mando do grupo profissionalizante mas é uma negociação de obstáculos que muitas vezes têm origem local, mas também podem resultar de contingências provenientes de locais distantes.

Nas colónias *non-settler* o estado pós-independência assumiu uma papel muito mais proactivo do que a norma nas colónias *settler*, nas quais a autonomia sempre foi maior e a independência alcançada mais cedo. Estas características têm reflexo nos processos de profissionalização, os quais nas colónias *non-settler* tendem a ser resultado da iniciativa ou auxílio do poder político dos novos Estados independentes e, nas colónias *settler* são o resultado da iniciativa e conquista independente de profissionais organizados em prol de um objetivo comum.

3.2. A profissão em países não anglófonos

Nos países não anglófonos, e apesar de entre eles constar, por exemplo, a Itália, na qual, segundo Brown (1905g, p. 173), são encontrados os "primeiros traços dos profissionais de contabilidade", a literatura disponível acerca dos respetivos processos de profissionalização é, em termos relativos, quando estabelecida a comparação com os países anglófonos, muito mais escassa, o que poderá tentar explicar-se com base em dois

[216] Situação semelhante à ocorrida em T&T tratada previamente.

argumentos. Em primeiro lugar, o facto do Reino Unido ter sido o berço da revolução industrial cujos princípios capitalistas associados criaram condições sem precedentes para o desenvolvimento da estrutura profissional. Em segundo lugar, e relacionado com o primeiro, o desenvolvimento mais tardio da tradição de investigação no âmbito da sociologia das profissões nestes países[217].

Estritamente dependentes de suporte governamental para a concretização de projetos de profissionalização válidos, o conjunto de países abordados nas subsecções seguintes incluem a Itália, a França, a Rússia a China e o Brasil. Portugal é objeto de estudo específico desta tese e, portanto, tratado em capítulo específico, e muitas outras investigações espacial e temporalmente delimitadas se encontrarão em curso e poderão no futuro enriquecer a presente revisão de literatura.

3.2.1. Itália

Apesar do lugar que indiscutivelmente ocupa na história da contabilidade, a Itália não assumiu um papel de destaque no âmbito da regulamentação da prática contabilística (Coronella, Sargiacomo & Walker, 2015).

De facto, antes da unificação da diversidade de estados italianos, ocorrida em 1861, não existia qualquer padronização da escassa regulamentação contabilística existente (Coronella et al., 2015). A sociedade era composta por indivíduos pertencentes a diversos estados de pequena dimensão, no âmbito dos quais dominava um forte sentido de identidade local e regional ao invés de nacional (Coronella et al., 2015). Numa verdadeira tentativa de coesão do país, os seus líderes políticos procuraram estender o conceito de país unificado não só à esfera política mas também material, administrativa e cultural. Uma das principais medidas adotadas consistiu na reforma do sistema de ensino[218] traduzida, nomeadamente, no patrocínio da formação técnica fornecida nos respetivos

[217] Em nossa opinião, este fator justifica que, para a descrição do processo ocorrido em alguns países, apenas seja citada uma referência bibliográfica. Outros países existem que nem sequer são abordados porque não foi encontrada bibliografia de suporte. À medida que o tempo for passando muitos outros países vão poder e dever integrar esta revisão de literatura.

[218] Consequência da extensão da denominada *Casati Law*, em 1861, a toda a Itália. Lei originalmente aprovada em 1859 no reino de Piedmont-Sardinia (Coronella et al., 2015).

Institutos, a quem cabia, entre outros, ministrar formação em contabilidade (Coronella et al., 2015).

Na sequência da implementação desse tipo de formação em contabilidade, em 1865 foi aprovada regulamentação[219] que, pese embora tenha aparentemente restringido o domínio da contabilidade aos diplomados nessa área pelos Institutos Técnicos, não tornou exclusivas dos *expert accountants* quaisquer tarefas permitindo que fossem livremente acedidas, independentemente da posse de diploma profissional, incluindo por advogados e até comerciantes e engenheiros (Brown, 1905f; Coronella et al., 2015).

No curto prazo, os *expert accountants* perceberam que eram uma classe subordinada de profissionais e iniciaram a luta, que só viria a alcançar termo em 1906, pelo reconhecimento profissional que lhes era devido e tinha, na verdade, duas frentes de combate (Coronella et al., 2015). Por um lado, reivindicavam uma posição equivalente à dos advogados que no campo profissional ocupavam, em Itália, o lugar de topo, situação em que adotaram estratégias de usurpação. Por outro lado, e porque as incursões no território dos advogados fracassavam, procuraram excluir da sua reserva territorial, adotando estratégias de exclusão, os membros sem credenciais académicas e apenas detentores de experiância prática, demonstrando dessa forma a mais-valia da sua formação profissional.

As estratégias adotadas na prossecução dos objetivos de usurpação foram diversas, incluindo a argumentação de que a atribuição de direitos de prática exclusiva aos *expert accountants* visava a proteção do interesse público, conduziria ao avanço do comércio e da indústria com o consequente aumento da riqueza nacional e estava enquadrada com a iniciativa do Estado de criar uma classe de praticantes qualificados na década de 1860 (Coronella et al., 2015). Para além destas, outras duas importantes estratégias, uma organizacional e outra ideológica, foram adotadas (Coronella et al., 2015).

Em termos organizacionais, consequência de um passado marcado por divisões "espaciais, sociais e culturais" (Coronella et al., 2015, p. 176), era de facto muito importante que a comunidade fragmentada de contabilistas dispersos pela Itália unificada se unissem, organizando-se por forma a levarem representações conjuntas a intervir junto

[219] *Royal Decree no. 1762*, de 18 de outubro de 1865.

do governo. Assim, a solidariedade começou por refletir-se na organização nacional de encontros de contabilistas, nos quais eram debatidos o estado atual da profissão e as medidas a adotar para mitigar a situação. Neste âmbito o primeiro congresso nacional foi realizado em Roma, em 1879, com o propósito de constituir um fórum para a discussão coletiva acerca das formas de melhorar a condição dos contabilistas, do qual saiu a recomendação de serem constituídos colégios em todas as províncias de Itália[220] (Brown, 1905f; Bailey, 1992; Coronella et al., 2015).

No campo ideológico, a profissão enfrentava a desvantagem decorrente da formação que lhe dava acesso ser obtida através da frequência dos Institutos Técnicos ao invés de formação em Universidades. Assim sendo, a única forma de anular a desvantagem associada era revelar a capacidade do seu conhecimento base e o respetivo domínio quando chamados a aplicá-lo. Entre as medidas adotadas constava a discussão de artigos de contabilidade em conferências, com premiação dos membros que publicassem, o financiamento de competições para encorajar a redação e disseminação de textos de elevada qualidade e a construção de uma biblioteca para os membros da profissão e respetivos estudantes e a realização de exposições nas quais académicos e praticantes discutiam as inovações teóricas e práticas e premiavam as obras mais talentosas[221]. Surgiram, também, escolas de pensamento contabilístico e novas teorias associadas. Foram lançados vários jornais de contabilidade que pretendiam ser veículos para a demonstração do avanço teórico e prático da ciência contabilística e para suportar o pedido de melhor regulamentação da profissão[222].

No entanto, apesar das estratégias de usurpação adotadas, colocadas em prática pelos colégios locais de contabilistas e também pelos congressos nacionais de contabilidade, os avanços em relação à melhoria do estatuto da profissão e em fazer incursões nos privilégios detidos pelos grupos ocupacionais dominantes foram mínimos.

---

[220] Em 1905, Brown (1905f) refere-se à existência de cinquenta e dois colégios ou sociedades de contabilistas em Itália.

[221] Bem demonstrativo do desenvolvimento do conhecimento base da ocupação é o número de trabalhos publicados entre 1861 e 1888, num total de quatrocentos e onze (Coronella et al., 2015).

[222] Foi referenciado em 1907 que entre 1873 e os primeiros anos do século XX existiriam vinte e oito títulos a serem publicados, alguns de circulação nacional.

Mesmo figurando o nome dos contabilistas a par com o dos advogados como elegíveis para nomeação para cargos no âmbito das falências, a maioria das designações incidia sobre os profissionais do direito. Outro flagelo simultâneo consistia na entrada de praticantes não qualificados para o mercado de serviços profissionais. Era precisamente nos congressos que era feito o ponto da situação e, nas primeiras cinco edições, as conclusões não foram auspiciosas. Entretanto o sexto congresso realizado em Roma em 1895 marcou a reviravolta. As atas do congresso relataram cometários particularmente críticos sobre a inação do Estado relativamente às reiteradas reivindicações dos contabilistas que exigiam respostas legislativas cada vez mais urgentes. Paralelamente, desde 1893 uma delegação nacional de contabilistas, formada a partir dos colégios locais e mandatada para o efeito, trabalhava num projeto de lei a discutir e reajustar nos congressos seguintes, no intuito da sua submissão ao parlamento.

Na viragem do século XIX para o século XX, os *expert accountants* passaram a dedicar mais atenção à estratégia de fechamento por exclusão dos praticantes não credenciados. A retórica proferida começou a reforçar a distinção entre os detentores e os não detentores de um diploma, entre "graduado" e "não-graduado", "qualificado" e "não-qualificado", contabilista "*expert*" e contabilista "experiente".

Havia consciência de que para a profissão alcançar a regulamentação legal deveria ser conhecida e apreciada pelo público em geral e também que, pese embora o progresso da disciplina contabilística, as respetivas credenciais ainda detinham pouco crédito no mercado de trabalho. Foram, então, procuradas vias adicionais de pressão sobre o legislador, nomeadamente a apresentação, em 1898, de uma petição assinada por cerca de 700 contabilistas, dos respetivos colégios, com a descrição das reivindicações de longa data. Em finais de 1898 foi alcançada a versão final do projeto de lei a submeter ao Parlamento e em dezembro desse mesmo ano a delegação nacional de contabilistas definiu uma comissão permanente (incluindo, entre outros, três membros da Câmara dos Deputados que também eram membros dos colégios locais de contabilidade) para acompanhamento do progresso da proposta nas instâncias oficiais.

A reação chegou desta vez, já seria esperado, por parte dos contabilistas com experiência, os quais, à semelhança dos *expert* tentaram agora ser quem através de uma estratégia de usurpação procurava beneficiar dos privilégios e recursos que os *expert accountants* reclamavam só para si.

A primeira ação concertada dos contabilistas com experiência foi a realização de uma reunião em 1899, em Florença, com o objetivo de formar uma comissão para considerarem formas de promoção dos seus interesses. Visavam a sua readmissão nos congressos nacionais[223], a proteção legal dos cargos que ocupavam e o reconhecimento dos seus direitos ao nível da regulamentação da profissão a levar ao parlamento. Pretendiam ser ouvidos por senadores e deputados e denunciar a "deplorável divisão da classe dos contabilistas através da sua exclusão do congresso nacional" (Atas do congresso de 1901, citadas por Coronella et al., 2015, p. 187).

No congresso nacional dos "contabilistas experientes", realizado em 1900, o tema central foi o da injustiça para com eles e da necessidade de restabelecer a ordem na classe profissional. Do congresso resultou a conclusão de que a legislação a aprovar relativa à profissão deveria conter disposições transitórios que acautelassem os direitos adquiridos pelos contabilistas com, apenas, experiência prática e/ou exercício prévio de cargos importantes em prol da profissão, tais como ter feito parte da organização de congressos nacionais ocorridos no passado.

Pretendiam reestabelecer as relações cordiais do passado com os *expert* e voltar a integrar um grupo unificado mas, entretanto, também decidiram ampliar a respetiva atividade solidária. Decidiram que, se necessário, seria realizado mais um congresso nacional, formaram a *National Association of Non-graduate Accountants* e passaram a editar um boletim regular para os contabilistas com experiência. Outro congresso nacional veio efetivamente a ser realizado em Roma em abril de 1902, depois da proposta de regulamentação apresentada pelos *expert accountants* ter sido analisada por uma delegação nacional aguardando nova reapreciação pela Câmara dos Deputados. As discussões centraram-se em torno da necessidade de resistir à investida dos agressores credenciados e de as autoridades competentes passarem agora a ouvir também a respetiva associação sobre a matéria. Agora o objetivo já não era tentar emendar a proposta apresentada pelos *expert* mas antes submeter a própria proposta de regulamentação, o que aconteceu em maio de 1902. Para além disso, ainda submeteram uma petição contra a proposta apresentada pelos *expert accountants*. Gabavam-se de ter poderosos apoiantes

[223] Foram definidos critérios de inscrição no 7.º Congresso, realizado em julho de 1899 em Veneza, que, na prática, impediam a sua participação (Coronella et al., 2015).

entre os nomeados para a comissão a analisar as propostas a converter em lei. Além disso, para a sua estratégia de usurpação obter sucesso, necessitavam ainda de desenvolver argumentos ideológicos fortes para suportar a respetiva causa. Neste âmbito, os contabilistas experientes alegavam uma "flagrante violação" dos direitos adquiridos, pois embora não fossem detentores do diploma oficial "a sua antiguidade havia-lhes conferido um 'título equivalente', um 'diploma moral' de igual validade" (Coronella et al., 2015, p. 188).

Os contabilistas experientes tudo fizeram para que a sua causa fosse acolhida e, apesar de reunirem (algum) apoio nesse sentido, a votação final não lhes foi favorável. Por forma a fazerem valer o que consideravam ser de seu legítimo direito, não pararam de endereçar representações aos membros da Câmara dos Deputados às quais tentavam juntar argumentos adicionais em sua defesa. Entre eles, o estabelecimento de uma relação entre o estado atual da profissão e a "imperfeita unificação" (Coronella et al., 2015, p. 189) dos estados italianos e a alegação, por parte dos contabilistas do sul, de que os Institutos Técnicos ou nunca foram ou foram fixados mais tarde inviabilizando a possibilidade destes terem obtido as credenciais em causa. Tratava-se portanto de um precedente a contribuir para uma maior segregação entre as regiões do norte e do sul de Itália também divulgado pela imprensa.

A estratégia de usurpação inclusiva suportada na solidariedade entre os membros não qualificados e na reivindicação de igualdade de direitos numa Itália unificada acabou por revelar-se bem-sucedida. No início da vigésima segunda legislatura, em 1904, o debate acerca da regulamentação da profissão foi retomado e dele resultou uma nova versão da proposta de regulamentação, apresentada em maio de 1904, contemplando, de facto, situações excecionais e transitórias de inscrição para os candidatos não qualificados, dada por terminada em julho do mesmo ano. Entretanto, devido à dissolução do parlamento, a proposta ficou suspensa só vindo a ser retomada em janeiro de 1905 mediante proposta apresentada por um deputado também ele *expert accountant* e membro da respetiva comissão parlamentar[224]. Alegava-se o interesse público e nesse sentido a necessidade de assinalar aos potenciais interessados, entidade privadas ou organizações

[224] Nesta comissão estavam representados quer os interesses dos contabilistas credenciados quer os dos contabilistas que reclamavam sê-lo apenas pela experiência prática detida (Coronella et al., 2015).

públicas, aqueles que eram realmente competentes e reputados. Os trâmites legais foram seguidos e no decurso do ano de 1906 a proposta foi, em geral, aprovada pela Câmara dos Deputados e pelo Senado, obtendo ainda reconhecimento real em dezembro de 1906 (Coronella et al, 2015). A lei promulgou a criação do *Collegio dei Ragionieri e Periti Commerciali* enquanto associação profissional de contabilistas, com as respetivas atividades reguladas por decreto do Ministério da Justiça (Bailey, 1992).

Em suma, em 1865, o Estado tomou a iniciativa de criar uma classe de *expert accountants* mas não conseguiu garantir-lhes um completo fechamento social enquanto grupo ocupacional (Coronella et al, 2015), razão pela qual foram transformados num grupo profissional "inferior" subordinado à profissão dominante de advogado. Esta situação levou os contabilistas à tentativa de implementação de estratégias de usurpação das vantagens da profissão dominante, os advogados, envolvendo formas de solidariedade e esforços de alargamento do conhecimento base (Coronella et al., 2015). Uma vez que as estratégias de usurpação adotadas não garantiram o retorno desejado, foram substituídas por estratégias de exclusão assentes em requisitos de credenciação formalmente exigidos. Entretanto aqueles que não possuíam as credenciais exigidas, quer por não serem graduados ou por não possuírem a experiência necessária, reagiram na condição de excluídos, também eles adotando estratégias de solidariedade consubstanciadas na formação de uma associação nacional e na reivindicação de princípios de justiça e de igualdade de direitos. Quando a profissão contabilística foi regulamentada por lei de 1906 atendeu, de facto, às reivindicações do grupo de contabilistas potencialmente excluído. Tratou-se da vitória do interesse geral da profissão.

3.2.2. França

Em França o progresso da prática contabilística é associado à "expansão do capitalismo e da cultura organizacional" (Ramirez, 2001, p. 393), a qual resultou na constituição de grandes empresas a que corresponderam, adaptando-se, os departamentos de contabilidade originando caminhos de profissionalização distintos para a contabilidade e para a auditoria (Ramirez, 2001).

Com efeito, é necessário estabelecer a separação entre a prática contabilística propriamente dita, exercida pelos denominados *Experts Comptables*, e a prática da

auditoria requerida legalmente, reservada aos *Commissaires aux Comptes*, filiados na *Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes*[225] (Baker, 2012).

A formação em contabilidade não foi reconhecida pelo governo até à criação do *brevet d'expert comptable*, instituído em 1927 (Baker, 2012). Não obstante, terá sido formada, em 1881, uma associação privada de contabilistas[226], a *Société Académique de Comptabilité*, a qual tinha por objetivo a atribuição de um título profissional que suportasse a distinção entre contabilistas qualificados e não qualificados (Ramirez, 2001). Os seus fundadores[227] tinham plena consciência da falta de prestígio da contabilidade, muitas vezes encarada pela comunidade empresarial como um encargo adicional, o que justificava a sua natureza científica e a concomitante missão de formar e qualificar (Ramirez, 2001).

Segundo Ramirez (2001), em França, a falta de prestígio da ciência contabilística, que simultaneamente identifica como causa e consequência da escassez de ensino e investigação dessas matérias nas universidades públicas de maior dimensão e importância, impediram o lançamento de um projeto válido de profissionalização durante a segunda metade do século XIX. Além disso, a posição secundária dos contabilistas nas organizações também não facilitou uma evolução mais favorável da profissão o que, associado ao insucesso da convivência com o Estado, adiou por várias décadas a regulamentação da profissão. Tratava-se, na verdade, de uma profissão "completamente

---

[225] A prática da auditoria imposta por lei foi inicialmente regulada pela Lei de 23 de maio de 1863, a qual criou o "papel de *commissaire*", título confirmado pela Lei de 24 de julho de 1867. Por Decreto de 8 de agosto de 1935 foram fixados os requisitos de competência e independência dos auditores afetos a auditorias legais, identificadas as ocupações incompatíveis com o exercício de tais funções e imposta às empresas cotadas a obrigação de terem pelo menos um *commissaire* pertencente à lista reconhecida oficialmente. A Lei de 24 de julho de 1966 e o Decreto de 12 de agosto de 1969 determinaram a estrutura organizacional para a profissão de *commissaire aux comptes* (Baker, 2012).

[226] Antes desta data já haviam sido formadas associações de contabilistas, nomeadamente a *Association des comptables de la seine* e a *Chambre syndicale des comptables*, constituídas, respetivamente, em 1847 e 1885, dotadas de objetivos de formação dos contabilistas e de desenvolvimento da ciência contabilística. Porém, eram na realidade uma espécie de sindicatos (Ramirez, 2001).

[227] Um *expert-comptable*, um professor de contabilidade, três chefes de contabilidade e dois contabilistas (Ramirez, 2001).

livre", acessível a qualquer indivíduo (Brown, 1905f, p. 290). Num contexto cultural e societário com estas características era necessário obter o suporte do Estado para a prossecução de qualquer projeto de profissionalização.

Já no século XX, em 1912, os membros da *Société Académique de Comptabilité*, criada em 1881, decidiram formar uma associação profissional denominada *Compagnie des Experts-Comptables de Paris*, definindo-lhe um âmbito de tarefas muito abrangente e impondo-lhe exigentes requisitos de admissão (Ramirez, 2001). Uma espécie de estratégia elitista que tentava a todo o custo equiparar a contabilidade às profissões mais antigas e já devidamente estabelecidas, tais como a medicina e o direito (Ramirez, 2001).

Contudo, a eclosão da I Guerra Mundial coloca o país em suspenso, finda a qual foram instituídas reformas fiscais que ao conduzirem à expansão considerável do mercado de serviços de contabilidade representaram uma verdadeira oportunidade de afirmação para a profissão contabilística francesa ainda em busca de espaço próprio. Porém, a invasão do mercado por todo o tipo de indivíduos a procurar vender serviços de contabilidade e fiscalidade, demonstrou que qualquer um poderia competir com a elite profissional constituída no período pré-guerra (em termos de procura direta pelos clientes), comprovando a fraqueza da estratégia elitista aos olhos do público (Ramirez, 2001). Ou seja, as reformas na legislação fiscal não conduziram direta e imediatamente à regulamentação da profissão contabilística mas foram o fator impulsionador da evolução da profissão[228], âmbito em que o Estado assume um papel determinante na medida em que as empresas passaram a estar sob o escrutínio permanente da administração fiscal, situação que provocou um alargamento considerável na procura de serviços proporcionados por contabilistas.

Em 1916, a *Société Académique de Comptabilité*, criada em 1881, foi reconhecida como entidade de utilidade pública e foi renomeada para *Société de Comptabilité de France* (Ramirez, 2001). Finda a guerra, e apesar do apoio de algumas personalidades, o Estado ainda não parecia muito favorável a intervir em benefício dos praticantes de

[228] A reforma instituída resultou da promulgação de três leis: em 1914 (relativa ao imposto sobre o rendimento), em 1916 (relativa à contribuição sobre os lucros decorrentes da guerra) e em 1917 (relativa ao imposto sobre os lucros industriais e comerciais), posteriormente alteradas nas décadas de 1920 e 1930, as quais "transformaram profundamente o sistema fiscal francês" (Ramirez, 2001, p. 399).

contabilidade. Contudo, a decisão de criar um diploma regulador foi encorajada pelo aumento da procura de serviços de contabilidade e pela multiplicação dos denominados *expert* em contabilidade. Consequentemente, em 1926 foi constituída uma comissão pelo Ministério do Comércio e da Educação que conduziu à aprovação, em 1927, de legislação que instituiu o *brevet d'expert-comptable*. Previa um exame preliminar e outro final, separados por um período de estágio com duração de cinco anos junto de um *expert-comptable*. Tratava-se de uma solução que pretendia balancear o problema associado à necessidade de simultaneamente garantir uma determinada posição social e atrair um número suficiente de membros para disseminar a reputação profissional. Para se aceder ao exame preliminar apenas era imposta a idade mínima de dezanove anos.

Durante o período que antecedeu a aprovação do diploma, o debate centrou-se nos critérios de seleção e formação apropriados para os futuros *expert-comptables*, assentes em critérios de experiência e de formação académica. O *lobby* exercido pelas associações de profissionais existentes levou a que aos seus membros fosse automaticamente atribuído o *brevet* ao passo que outros, por exemplo os não filiados em qualquer associação, não foram abrangidos. Contudo, a pressão exercida pelos excluídos levou à promulgação, em 1929, de legislação a prever a atribuição do *brevet* tendo por base a experiência profissional.

Porém, apesar da institucionalização do *brevet* este não era acompanhado por qualquer monopólio profissional e do diploma muito pouco era sabido fora do âmbito da contabilidade de tal modo que, em 1933, o Ministério da Educação pediu auxílio às câmaras do comércio na divulgação junto da comunidade empresarial da existência do diploma e das suas vantagens.

Nestas condições, foram poucos os candidatos ao esquema de exames aprovado em 1927. Ou seja, o *brevet d'expert comptable* era uma condição necessária mas insuficiente para a criação de uma profissão contabilística. Para existir e ser legitimada socialmente, a profissão necessitava de adotar outra estratégia por forma a ser relacionada com algo mais distinto do que a escrituração para comerciantes (Ramirez, 2001) e só na década de 1940 seria alcançada a profissionalização da contabilidade em resultado das rápidas e significativas mudanças económicas e sociais patrocinadas pelo Estado, as quais justificaram a atribuição de uma renovada legitimidade aos contabilistas (Agrizzi, 2010).

Até 1940, os esforços de profissionalização dos contabilistas, dadas as características da sociedade francesa, estavam condenados a falhar, nomeadamente devido ao facto de permanecerem nas mentes coletivas associados a contabilistas assalariados e à prática de uma técnica sem qualquer "ciência". Isto é, os contabilistas assalariados eram os "primos pobres" da comunidade empresarial e a "ciência contabilística" tinha todas as características de um corpo de conhecimento secundário (Ramirez, 2001, p. 413).

A completa reorganização do poder político no início da década de 1940 sob o regime de *Vichy*, acompanhada da implementação de abrangentes reformas económicas e sociais representou uma oportunidade para aqueles que exerciam contabilidade em França[229] (Ramirez, 2001). A máquina administrativa era mais poderosa do que nunca, nomeadamente devido à inexistência de qualquer oposição parlamentar. Neste novo contexto, um único fator foi decisivo para a institucionalização da profissão e consistiu na nova atitude do Estado relativamente às questões contabilísticas (Ramirez, 2001).

Antes da guerra, a reforma das profissões de auditoria e contabilidade não era um assunto importante no debate político. Talvez também não fosse uma prioridade para o governo *Vichy*. Contudo, a reorganização da profissão contabilística era certamente necessária para implementar o projetado *Plan Comptable Général* (Ramirez, 2001). Não há evidência explícita de que a institucionalização da profissão contabilística francesa tenha sido inteiramente determinada pela necessidade de implementação do plano de contabilidade mas a nomeação simultânea, em 1941, das comissões governamentais para a elaboração do plano de contabilidade e para a organização da profissão são disso um forte indício para além de uma dedução racional (Ramirez, 2001). No ano seguinte, sob a tutela do Ministério das Finanças, foi instituída a *Ordre des Experts-Comptables et des Comptables Agrées*[230] (Ramirez, 2001). Este acontecimento não criou a profissão,

---

[229] Surpreendentemente, apesar de em plena II Guerra Mundial o governo *Vichy* iniciou uma série de grandes projetos para reformar a economia e a sociedade francesa (Ramirez, 2001).

[230] À data da constituição previa a existência de duas categorias de membros: os *expert-comptables*, em menor número e mais qualificados, e os *comptables agrées*, em maior número, menos qualificados e dedicados a tarefas mais elementares. Em 1994 foram suprimidas todas as referências aos *comptables agrées* e atualmente a instituição denomina-se apenas *Ordre des Experts-Comptables* (http://www.experts-

"apenas regulou a sua criação através da construção de uma cerca formal à sua volta, colocando a instituição profissional no seu centro" (Ramirez, 2001, p. 415).

Ao longo de todo o processo, pela negativa antes da II Guerra ou pela positiva durante e depois da II Guerra Mundial, o papel do Estado foi e é determinante:

> O Estado francês não decide apenas a institucionalização das profissões, ele está no centro da construção social no âmbito da qual todo o processo de fechamento profissional – pode mesmo dizer-se qualquer processo de fechamento – faz sentido. (Ramirez, 2001, p. 392)

3.2.3. Rússia

Neste país europeu a industrialização irrompeu relativamente mais tarde e, até ao início da Guerra Civil Russa em 1914, as sociedades anónimas eram constituídas mediante requerimento a examinar e aprovar individualmente pelo ministério competente (Ministério do Comércio e da Indústria, Ministério do Interior ou Ministério das Finanças) (Bailey, 1992). Ou seja, os estatutos das sociedades não eram normalizados e resultavam muitas vezes de negociações entre os seus promotores e o ministério relevante. Assim que a empresa obtivesse autorização para dar início à sua atividade haveria que convocar uma assembleia geral (AG) na qual eram nomeados o conselho de administração e a comissão de auditoria composta por cinco acionistas (Bailey, 1992).

A primeira empresa de contabilidade terá sido estabelecida em 1874 e a segunda em 1875 e o seu número terá crescido lentamente nas quatro décadas seguintes (Bailey, 1992). Dedicavam-se a colocar em ordem os registos contabilísticos dela desprovidos, a implementar procedimentos contabilísticos, à auditoria às contas e à formação contabilística e, nas décadas de 1870 e 1880, era disponibilizada formação comercial em seis instituições (Bailey, 1992). Pela primeira vez, em 1885, um guarda-livros de Moscovo terá proposto a formação de gabinetes comerciais de *contabilistas ajuramentados*[231] (*sworn accountants*), sob a alçada de instituições legais e com a aprovação do Estado, sugerindo que cada um fosse constituído por grupos de três

comptables.fr/lordre-et-ses-entites/histoire-de-la-profession/histoire-de-la-profession---131, acedido em 12 de julho de 2015).

[231] Especialistas no âmbito da lei e da prática contabilística (Bailey, 1992).

contabilistas. Esta lógica de trabalho em grupo era realmente contrastante com a tradição em França ou em Itália onde era comum a prática isolada da atividade o que pode representar a noção do baixo nível de competências dos contabilistas russos e a decorrente necessidade de convocar sinergias (Bailey, 1992).

Em 1888, o fundador da segunda empresa de contabilidade na Rússia financiou o primeiro jornal de contabilidade nacional (Bailey, 1992). Na edição de março de 1888, foi lançada a proposta para a formação de uma associação de contabilistas ajuramentados, nos termos de uma sociedade profissional, surgindo referenciado o modelo proporcionado pelo ICAEW. O assunto foi sendo debatido nas edições seguintes e, no final de 1891, foi constituída uma sociedade para a promoção do conhecimento contabilístico, à qual estavam associados elementos envolvidos no lançamento do jornal, tornando-se tal sociedade o veículo para a condução de uma campanha tendo em vista a constituição da referida sociedade profissional (Bailey, 1992). Na imprensa escrita surgiam relatos de situações que impunham mudanças na profissão, nomeadamente os desfalques em bancos e a publicação de demonstrações financeiras que não correspondiam à verdade, aspeto que os guarda-livros não conseguiam contrariar atenta a sua dependência financeira dos empregadores (Bailey, 1992). Por tudo isto, atuar tornava-se uma necessidade urgente:

> A criação de uma associação profissional com o suporte das autoridades estatais era entendida como um meio para assegurar a melhoria da imagem pública e para garantir o correto exercício do necessário dever público. (Bailey, 1992, p. 6).

Em 1895, por iniciativa de um contabilista destacado, foi apresentada uma proposta concreta para a criação de um instituto, a colocar sob a alçada do Ministério das Finanças, a cujos membros seria restringida a designação de contabilista ajuramentado (Bailey, 1992). O acesso à inscrição no instituto não seria limitada aos *public accountants* e também os contabilistas assalariados seriam admitidos como membros, contrariando a prática corrente em algumas associações de profissionais de contabilidade noutros países europeus[232].

[232] A lógica associada à sua admissão era a de que sendo membros do instituto seriam capazes de resistir à pressão indevida ou coação exercida por parte dos empregadores (Bailey, 1992).

Na sequência da proposta recebida, o Ministro das Finanças formou, em 1896, uma comissão para proceder ao seu estudo e, embora este ministro tenha assumido um papel importante no encorajamento da industrialização e na criação de escolas comerciais sob a alçada do seu ministério, criando 150 entre 1896 e 1902 (Bailey, 1992), havia dúvidas relativas à proposta de criação de um instituto, pois, por um lado surgia a oposição da profissão legal, a qual era hostil a qualquer hipótese de usurpação das funções exercidas e não reconhecia competência à categoria profissional que se propunha oficializar, e, por outro lado, era considerada uma batalha perdida pois sempre que exista uma relação de dependência financeira estará comprometida a necessária independência de julgamento (Bailey, 1992).

Passados dois anos, em 1898, a reforma da tributação do comércio e indústria veio criar uma maior dependência de demonstrações financeiras confiáveis mas foi insuficiente para dar o empurrão decisivo ao projeto profissional (Bailey, 1992). No início do século XX foi organizada uma conferência para debate da questão da constituição do instituto, a comissão criada em 1896 para analisar a proposta da sua constituição apresentou as suas conclusões e, apesar dos esforços do Ministro das Finanças, o Conselho de Estado chumbou a proposta com o fundamento de que era prematura a criação do instituto. O jornal da especialidade foi encerrado.

Subsequentemente foi formado o Ministério do Comércio e Indústria que reconhecendo a situação insatisfatória dos *public accountants* pretendia legislar no sentido da substituição da auditoria realizada pelas comissões de acionistas pela auditoria realizada por um membro do Instituto de Auditores que previa constituir. Mais uma vez as divergências de opinião levaram a que não existisse qualquer progresso para a sua formação. O assunto era mantido em aberto mas com a eclosão da I Guerra Mundial cessaram todos os esforços rumo à criação de uma profissão contabilística (Bailey, 1992).

Após a revolução de 1917 assistiu-se à deterioração do nível da contabilidade. Em maio de 1924 a primeira associação de trabalhadores em contabilidade foi formada em Moscovo admitindo todo o tipo de membros sem necessidade de realização de qualquer exame de admissão (Bailey, 1992). No mesmo ano foi formado o *Institute of State Accounting Experts*, sendo a primeira e única associação de contabilistas a ser formada na Rússia até à década de 1970 (Bailey, 1992). A maioria dos membros que lideravam esta associação eram contabilistas especialistas na Rússia antes da formação do regime

soviético. Argumentava-se que para se conferir autoridade e posição pública à nova associação profissional era necessário associá-la a uma instituição governamental de tal modo que a associação e os seus membros fossem levados a sério pelos chefes das empresas e instituições do Estado, sob pena de, à falta de precedentes históricos, vir a ser ignorada. Atenta a significância política e económica da racionalização da contabilidade e da prestação de contas, a criação do instituto seria um passo considerável rumo à concretização desse objetivo. Ou seja, pretendia-se que o instituto funcionasse como ponte entre o ministério relevante e as empresas e instituições.

Assim sendo, a participação ativa dos membros do instituto visava assegurar a implementação bem-sucedida de todas as medidas instituídas pelo ministério relevante no âmbito contabilístico e da prestação de contas. Adicionalmente encontravam-se fixadas condições rigorosas de inscrição como membro do instituto, embora a matéria disciplinar estivesse reservada ao ministério relevante (Bailey, 1992). Houve comparência nos congressos realizados em 1926 em Amesterdão e em 1929 em Nova Iorque, pese embora as delegações participantes fossem compostas exclusivamente por ativistas do partido no poder, ou seja, os líderes do instituto não as integravam (Bailey, 1992).

De 1925 a 1930 o instituto publicou um jornal, o *IGBE Heral*. Contudo, consequência da falta de afinamento entre o instituto e o regime soviético, o instituto veio a ser encerrado em 1931 o que na prática significou o desaparecimento de uma profissão reconhecida na então URSS. "Os cinquenta anos de luta pela emergência da profissão contabilística na Rússia levaram a um fim ignominioso" (Bailey, 1992, p. 20).

Atualmente a profissão contabilística russa encontra-se representada pelo *Institute of Professional Accountants of Russia*, constituído em 1997 sob a alçada do Ministério das Finanças no âmbito do programa governamental de reforma da contabilidade, tendo como objetivo a união dos membros da profissão[233].

[233] Fonte: http://www.ipbr.org/en/, acedido em 6 de julho de 2015.

3.2.4. China

A emergência da profissão contabilística na China surge, em primeiro lugar, como um produto do desenvolvimento do moderno setor económico no país, com expressão máxima em Xangai, "centro de excelência na indústria, banca e serviços financeiros no início do século XX", cidade na qual, portanto, se concentravam os contabilistas (Xu & Xu, 2003, p. 132). Em segundo lugar, da reação dos contabilistas de Xangai à competição que a presença de contabilistas estrangeiros representava ao mesmo tempo que proporcionava um modelo de atuação (Xu & Xu, 2003). Em terceiro e último, da promoção e regulamentação por parte do Estado (Xu & Xu, 2003).

Em termos de processo, para efeito do estudo da profissão contabilística chinesa no século XX este pode ser dividido em três períodos principais em função da influência estrangeira e da ideologia política dominante em cada um (Hao, 1999). O primeiro período compreende a quase totalidade da primeira metade do século, estendendo-se até 1949[234], e corresponde à denominada era Republicana sob influência ocidental, o segundo abrange o período de 1949 a 1976 e corresponde à era Maoista sob influência da União Soviética e, o terceiro, ainda em curso, iniciou-se com o fim da era de Mao, ou seja a partir de 1976, no qual adquiriu expressão a influência internacional (Hao, 1999; Xu & Xu, 2003).

Neste país, muito antes da adoção do modelo contabilístico ocidental, já eram naturalmente adotadas técnicas de escrituração adaptadas às necessidades locais maioritariamente assentes em registos em partidas simples (Xu & Xu, 2003). Nem mesmo a presença de empresas comerciais estrangeiras e as modernas empresas chinesas, da segunda metade do século XIX, conseguiram difundir o modelo ocidental, o qual começou a acolher aceitação após a fundação da República chinesa em 1912, coexistindo em paralelo com os métodos chineses em diferentes empresas (Xu & Xu, 2003). A persistência dos métodos de escrituração chineses e a sua relativa simplicidade permitiam que para o exercício da ocupação não fosse requerida formação de nível superior, apenas havendo que se submeter a um período prévio de aprendizagem. Adicionalmente, nas

[234] Ano em que se verifica a ascensão do partido comunista chinês ao poder, fundador, nesse mesmo ano, da República Popular da China (Yee & West, 2010).

décadas de 1910 e 1920 assistiu-se à emergência de um conjunto de escolas de negócios segundo os modelos ocidental e japonês (Xu & Xu, 2003).

A primeira regulamentação (provisória) relativa à profissão contabilística foi promulgada pelo Ministro da Agricultura e Comércio em 1918, na sequência da proposta apresentada pelo primeiro "*certified accountant*" nativo (Hao, 1999, p. 289), deixando evidente o peso do Estado na definição da identidade dos contabilistas e no reconhecimento da sua ocupação (Xu & Xu, 2003). Fixava as condições de acesso à categoria profissional e determinava a necessidade de registo dos seus praticantes, mas, e apesar do reconhecimento oficial da ocupação, esta cresceu lentamente (Xu & Xu, 2003).

Xangai era a cidade que reunia o maior número de contabilistas[235], ainda assim um grupo comparativamente pequeno face a outras ocupações, mas não obstante com um enorme sentido de identidade e comunidade conseguido num curto espaço de tempo e suficiente para conduzir à formação, em 1925, do *Institute of Chartered Accountants of the Chinese Republic*, posteriormente renomeado para *Institute of Chartered Accountants of Shanghai*[236] (Xu & Xu, 2003). A iniciativa para a sua formação foi tomada no ano precedente, numa reunião preparatória participada por 23 elementos. Decorrido um mês, o grupo de fundadores submeteu ao Ministro da Agricultura e Comércio o pedido de autorização para a formação de uma associação de contabilistas acompanhada da proposta dos respetivos estatutos que, conjuntamente, submeteram a aprovação. Argumentavam que os contabilistas deveriam possuir três qualidades fundamentais: conhecimento, experiência e ética, as duas primeiras passíveis de regulação oficial, mas carecendo a terceira, para além dos princípios gerais estabelecidos na lei, de especificação detalhada nos estatutos da associação (Xu & Xu, 2003). Foram também constituídas associações noutras cidades, nomeadamente em *Guangzhou*, *Wuhan*, *Jiujiang*, *Nanjing*, *Chongqing*, *Beijing* e *Tianjin*, para além de em algumas províncias (Hao, 1999).

A regulamentação aprovada em 1918 foi revista em 1927 e 1930 a contento dos profissionais. No entanto, o sucesso alcançado foi interrompido pela guerra Sino-

[235] Daí que as primeiras empresas dedicadas à prestação de serviços de contabilidade tenham sido constituídas em Xangai, em 1921 (Xu & Xu, 2003).

[236] Por sua vez renomeado, em 1930, para *Chinese Chartered Accountants Association of Shanghai* (Xu & Xu, 2003).

Japonesa de 1937 a 1945, pela guerra civil chinesa de 1946 a 1949 e pelo regime Maoista vigente de 1946 a 1976 (Xu & Xu, 2003). As empresas de CPA foram desaparecendo gradualmente e o sistema de CPA foi abandonado (Yee & West, 2010).

Finda a era de Mao foi adotada uma política de reformas e de abertura ao estrangeiro no âmbito da qual o Estado pretende incentivar o investimento estrangeiro, procurando com isso reduzir a insuficiência de capital nacional, importar tecnologia avançada e competências de gestão moderna, atualizar a estrutura industrial, desenvolver o comércio internacional e otimizar as exportação (Hao, 1999). Paralelamente, a transformação da contabilidade acompanhou a influência do investimento direto estrangeiro (Hao, 1999). Foi constituída, em 1980, a *Accounting Society of China* enquanto sociedade académica dotada do objetivo de promover a investigação em contabilidade (Yee & West, 2010). O número de CPA chineses e a influência da sua organização profissional, o *Chinese Institute of Certified Public Accountants* (CICPA), tem aumentado mas, não obstante, a profissão ainda não está estabilizada (Hao, 1999). Esta organização representativa da profissão foi constituída em 1988 em resultado do incentivo do próprio Estado para a sua criação[237]. Foi ainda o próprio governo que escoltou a libertação da profissão das amarras do Estado e a sua passagem a organização comunitária. O anterior papel de intervenção direta na profissão por parte do Estado foi substituído pelo papel de "monitorização" dos CPA e das respetivas empresas, bem como do CICPA (Hao, 1999).

Após a sua constituição, havia uma clara sintonia entre a ideologia do CICPA e a ideologia do Estado e os membros do instituto compreendiam o papel que deveriam assumir no âmbito das reformas económicas e de mercado em curso, funcionando o CICPA como elo de ligação entre o Estado e os contabilistas (Yee, 2012). Contudo, em 1992, foi constituída uma segunda associação de contabilistas, cujos membros começaram a "competir ferozmente" com os membros do CICPA, ameaçando a harmonia até então existente (Yee, 2012, p. 436). Resultou igualmente ameaçada a capacidade de

[237] Previamente, em 1986, foi aprovado oficialmente um Regulamento para os CPA que previa a autorização e delegação de competências para a formação da própria associação profissional (Hao, 1999; Yee & West, 2010). Esta regulamentação foi substituída, em 1993, pela Lei dos CPA, promulgada pelo *National People's Congress*, o "órgão legislativo máximo na China" (Hao, 1999, p. 293).

mobilização dos contabilistas para darem apoio à agenda de reformas económicas empreendidas pelo Estado.

A origem da segunda associação está relacionada com a formação do *National Audit Office of the People's Republic of China* (CNAO) no seguimento da alteração à Constituição nacional realizada em 1982 para colmatar um vazio que persistia desde a implantação da República Popular da China, em 1949, no âmbito da auditoria às entidades públicas, que até à data se encontrava completamente centralizada (Yee, 2012).

À medida que o Estado conduzia o aprofundamento das reformas económicas sentia a necessidade de melhorar e credibilizar o sistema de auditorias implementado, condição, aliás, fundamental, à sua política de abertura ao estrangeiro. Foi, então, constituída, a 8 de setembro de 1992, a *Chinese Association of Certified Public Auditors* (CACPA), com o suposto objetivo de auxiliar ao aprofundamento das reformas económicas em curso (Yee, 2012).

Como o CICPA estava sob a alçada do Ministério das Finanças e a CACPA era comandada pelo CNAO, surgiu tensão entre os dois organismos governamentais, nomeadamente porque os membros da CACPA para além de estarem naturalmente e principalmente envolvidos na prestação de serviços de auditoria a empresas de propriedade do Estado também disponibilizavam serviços idênticos aos proporcionados pelas empresas de contabilidade. A confusão decorrente da existência de duas associações distintas, representativas de tipos de praticantes diferentes mas com "funções sobrepostas" era grande (Yee, 2012, p. 437). As empresas de contabilidade eram criadas por *public accountants* sob a alçada do Ministério das Finanças e as empresas de auditoria eram constituídas por *certified public auditors* e estavam sob a supervisão do CNAO. Contudo, como os dois organismos estavam sob a alçada de ministérios distintos, os padrões profissionais exigidos eram muito diferentes. O CICPA implementou, desde 1991, um sistema de exames de admissão, mecanismo que nunca foi introduzido pelo CACPA. Para aceder a este último apenas relevava a experiência profissional. Daí que, em geral, o nível de exigência fosse mais elevado para acesso ao CICPA.

Embora os critérios de acesso à respetiva licença profissional fossem diferentes, os profissionais de ambas as organizações competiam pela prestação do mesmo tipo de serviços. Ainda assim, perante situações de concorrência desleal, o CICPA não tinha

poderes para disciplinar tais comportamentos se eles fossem perpetrados por membros sob a supervisão do CACPA.

Yee (2012) considera que no caso específico da China, o conflito intraprofissional consistia numa luta pelo poder entre dois ministérios governamentais, com sério impacto sobre a capacidade do CICPA para colocar em prática a sua missão de associação corporativa.

Para regozijo da profissão, em 1995, o conflito intraprofissional foi eliminado através da fusão de ambas as associações num único instituto. Numa notícia conjunta veiculada pelo Ministério das Finanças e pelo CNAO, a 19 de junho de 1995, foi anunciado que o instituto resultante da fusão seria denominado *Chinese Institute of Certified Public Accountants* (CICPA)[238] e estaria sob a supervisão conjunta de ambos os ministérios (Yee, 2012). Terão contribuído para a decisão de fusão o apelo constante ao interesse coletivo profundamente enraizado na cultura chinesa e a "intervenção direta" do Vice-Presidente do Conselho de Estado e, ao tempo, governador do banco popular da China, para quem o desenvolvimento da profissão de CPA era "crucial" para o futuro da nação (Yee, 2012, p. 439). Esta personagem para além de ter instigado à fusão ainda acompanhou de perto a sua concretização. Mas, embora a intervenção de Zhu tenha sido importante para a fusão foi-o ainda mais na construção do consenso. O CICPA assumiu um grande compromisso consistente na atribuição "incondicional" do título de CPA a todos os auditores certificados (Yee, 2012, p. 441). Apesar da desvantagem de curto prazo associada à absorção de todos os auditores certificados, em geral, detentores de menores níveis de qualificação, o CICPA estava determinado em concentrar-se nos desenvolvimentos favoráveis que a longo prazo seriam sentidos em resultado da união de toda a profissão.

O resultado da competição intraprofissional entre o CICPA e o CACPA é muito particular na medida em que, contrariando o sucedido na maioria dos países ocidentais, os contabilistas chineses não procuraram proactivamente uma estratégia de fechamento

[238] Assim sendo, subsistiu a denominação de uma das associações fundidas. O processo de fusão completa prolongou-se por três anos, pelo que apenas a partir de 1999 o nome CACPA e a designação de *certified public auditor* deixaram de ser usados na China (Yee, 2012).

por exclusão. A solução do conflito intraprofissional na China foi imposta pelo Estado e consistiu na unificação da profissão (Yee, 2012).

3.2.5. Brasil

Historicamente, no Brasil, a contabilidade era avaliada como uma ocupação de baixo estatuto e estima social o que associado à inexistência de uma associação representativa incitava os seus praticantes a organizarem-se em sindicatos regionais (Agrizzi, 2010). Porém, desde 1860 a economia brasileira tem sido objeto de significativas transformações estruturais que a contabilidade tem procurado acompanhar oscilando entre a iniciativa privada e o patrocínio do Estado (Rodrigues et al., 2011).

O período compreendido entre 1860 e 1930 é caracterizado pelo declínio do liberalismo e pela ascensão do corporativismo e, pese embora tenha existido alguma intervenção legislativa no âmbito contabilístico, foi a iniciativa privada a que assumiu mais protagonismo (Rodrigues et al., 2011). De 1930 a 1964 regista-se um período de Estado corporativo durante o qual ocorreram muitas e profundas alterações no âmbito da contabilidade patrocinadas em grande medida pelo Estado (Rodrigues et al., 2011).

De maior relevo para a contabilidade no período de 1860 a 1930 há a assinalar, entre outros, a possibilidade de obtenção de formação em contabilidade disponível desde 1861 no *Instituto Comercial do Rio de Janeiro*, a constituição, em 1894, da *Escola Politécnica de São Paulo* e, em 1902, da *Escola Prática de Comércio de São Paulo*, a edição pela primeira vez, em 1912, da *Revista Brasileira de Contabilidade*[239], o reconhecimento estatal em 1923 dos profissionais de contabilidade formados em diversas instituições, a criação, na década de 1920, das primeiras associações profissionais, especificamente o *Instituto Paulista de Contabilidade*, em São Paulo, e o *Instituto Brasileiro de Contabilidade*, no Rio de Janeiro, e a realização do primeiro congresso brasileiro de contabilidade em 1924, no qual o tema de debate principal foi a profissionalização da contabilidade (Rodrigues et al., 2011, 2012).

O subperíodo seguinte, correspondente à governação de Vargas (1930 – 1945), entre outros, representou a consolidação da centralização do poder, promoveu a

[239] Substituída, em 1922, pela *Revista Paulista de Contabilidade* (Rodrigues, Schmidt & Santos, 2012).

industrialização e centralizou a educação através do Ministério da Educação e Saúde, criado em 1930 (Agrizzi, 2010).

De facto, a "revolução" de 1930, que conduziu ao poder Getúlio Vargas, foi fundamental para romper com as estruturas e centros de poder arcaicos que sufocavam o desenvolvimento do país. Assim, à medida que as oligarquias perdiam poder político e económico surgia a oportunidade para outros setores da sociedade exercerem influência política (Agrizzi, 2010). Além disso, vários fatores contribuíram, na década de 1930, para o aumento da necessidade de profissionais de contabilidade, nomeadamente, a regulamentação do preço dos serviços, a obrigatoriedade de algumas entidades passarem a dispor de elementos contabilísticos assinados por um contabilista certificado, a obrigação de apresentação anual de um balanço reportado a 31 de dezembro por todas as entidades sujeitas a imposto e o crescimento económico traduzido num aumento de novas empresas comerciais e industriais, na sua maioria de responsabilidade limitada (Rodrigues et al., 2012).

Com efeito, aproveitando a onda de reforma dos sistemas de saúde e ensino em curso, os contabilistas procuraram convencer os detentores do poder do valor que a contabilidade poderia acrescentar numa época de forte crescimento económico, procurando salientar a necessidade da contabilidade ser promovida ao estatuto de profissão e ser desempenhada apenas pelos detentores de qualificações e experiência adequadas (Agrizzi, 2010).

Efetivamente, "a formação técnica e profissional em atividades que proporcionavam a base para a tomada de decisão, tais como a contabilidade, começaram a receber uma importância crescente" (Rodrigues et al., 2011, p. 116) de tal modo que, em 1931, o acesso à carreira de contabilista passou a estar regulamentado através do Decreto N.º 20158 de 9 de julho (Rodrigues et al., 2011). A legislação aprovada procedeu, simultaneamente, à reforma dos estudos técnicos comerciais e apenas conferia acesso à categoria de contabilista certificado aos graduados numa escola validada para o efeito pela Superintendência do Ensino Comercial (Rodrigues et al., 2012).

O primeiro diploma em "contabilidade e ciências atuariais" de nível superior foi estabelecido em 1945 e no ano seguinte várias universidades disponibilizaram formação em contabilidade (Rodriges et al., 2011, p. 118). A formação pós-graduada foi instituída em 1961 através da Lei 4024 (Rodrigues et al., 2012).

Em termos associativos, foram oficialmente criados, em 1946, um Conselho Federal[240] e Conselhos Regionais de Contabilidade em todos os estados brasileiros, atualmente mantidos e aos quais compete supervisionar e lutar pela aplicação dos requisitos legais no âmbito da profissão (Rodrigues et al., 2011).

Entre 1945 e 1964, período no qual o regime vigente foi o popular democrático, as principais alterações contabilísticas foram impostas pela legislação fiscal existindo da parte do poder político uma clara perceção do importante papel que a contabilidade poderia desempenhar para suportar as atividades do Estado (Rodrigues et al., 2012).

Existem, desde 1958, duas categorias profissionais: os contadores e os técnicos de contabilidade, cabendo aos primeiros os requisitos de ingresso mais exigentes (Rodrigues et al., 2012).

No início da segunda metade do século XX, à medida que as relações comerciais com os EUA se foram aprofundando, a tradicional influência contabilística italiana foi progressivamente substituída pela influência norte americana, consolidada com a instalação da indústria automóvel no Brasil no final da década de 1950 (Rodrigues et al., 2012). Nesta segunda metade de século foi necessário enfrentar cenários de inflação galopante, a escalada do preço do óleo, regulamentar o mercado de capitais e reformar o sistema financeiro, acontecimentos que sempre impactaram, direta ou indiretamente, no âmbito da prática contabilística (Rodrigues et al., 2012).

Ou seja, o poder do Estado, a respetiva agenda política e o grau de centralização em cada momento são aspetos centrais no processo de profissionalização da contabilidade no Brasil (Agrizzi, 2010).

3.3. Síntese conclusiva

Desde a sua génese, os movimentos de profissionalização da contabilidade, originários da década de 1850 na Escócia, visam alcançar o fechamento social de grupos particulares de indivíduos como estratégia para o conseguimento de vantagens económicas e simbólicas. Assim sendo, tais movimentos enquadram-se no propagado modelo sociológico do *projeto profissional* de Larson (1977), segundo o qual a

[240] Site oficial: http://portalcfc.org.br/.

mobilidade coletiva dos membros de uma ocupação tem como objetivo final o estabelecimento, com o suporte do Estado, de um monopólio sobre determinado segmento do mercado de trabalho ao mesmo tempo em que é construída uma posição de prestígio e confiança aos olhos da comunidade em geral e dos clientes dos serviços profissionais em particular. Neste enquadramento, a essência do fechamento passa pela definição, necessariamente variável em função do espaço e do tempo, dos critérios de pertença, iniciais e subsequentes, ao grupo privilegiado, sendo certo que da capacidade para os definir equilibradamente depende o sucesso do projeto de profissionalização.

Assim foi com a comunidade ocupacional de Edimburgo, Glasgow e Aberdeen que imediatamente após a respetiva formação em associação local se organizaram para formalizar o pedido de incorporação por *Royal Charter*, enquanto dispositivo de fechamento assente na autorregulamentação do grupo profissional, na adoção de um título profissional exclusivo e no aumento da confiança do público e decorrente estímulo à procura dos seus serviços profissionais. O mesmo aconteceu mais tarde em Inglaterra quando um conjunto de cinco associações locais se fundiram mediante incorporação por *Royal Charter*, em busca da construção de uma coletividade de reconhecido prestígio.

Com efeito, duas características comuns assumem destaque no âmbito dos projetos de profissionalização da contabilidade ocorridos no Reino Unido. A primeira consiste na implementação de um forte dispositivo de fechamento por parte das associações britânicas dotadas de *Royal Charter* tendo por base a definição de critérios muito rigorosos de pertença ao grupo. Trata-se da implementação de uma evidente estratégia de fechamento por exclusão nos termos definidos por Parkin (1979), na medida em que os critérios definidos dão origem a uma considerável categoria de inelegíveis. A segunda característica, na verdade consequência da primeira, consiste na proliferação de associações de "segundo nível" (Walker & Shackleton, 1995, p. 469) formadas pelos inelegíveis para as associações dotadas de *Royal Charter* em resposta concreta à sua condição de *outsiders*. Pretendiam estes, através da adoção de estratégias de usurpação, aceder de algum modo aos privilégios detidos pelo grupo dominante, ambicionando idealmente juntar-se a ele.

Estas características presentes no modelo de profissionalização britânico da contabilidade vão assumir, sem surpresa, reflexo nos projetos de profissionalização

colocados em prática nas suas colónias, sendo identificáveis padrões distintos consoante o grupo de colónias em causa: *settler* ou *non-setller*.

Assim, relativamente ao primeiro conjunto de colónias analisadas, apesar das inúmeras particularidades apresentadas na revisão de literatura precedente, verifica-se que, em geral, foram os contabilistas britânicos enviados em missão de acompanhamento do investimento do seu país quem difundiu a forma de organização da profissão, mas foram os contabilistas nativos que criaram as associações locais que viriam a alcançar, mais tarde ou mais cedo, a distinção conferida através de *Royal Charter* (exceção feita para os EUA), e a implementar estratégias de fechamento por exclusão à semelhança das implementadas pelas associações britânicas. Consequentemente, as associações profissionais em causa são, tal como as britânicas, consideradas elitistas e constituídas por membros de elevada qualificação e competência. Todas as colónias analisadas neste grupo, excetuando os EUA, alcançaram independência britânica entre 1867 e 1910 e em todas as primeiras associações nacionais foram constituídas no último quarto do século XIX, conforme demonstra o quadro que se segue.

Quadro 3.3: Colónias *settler* – ano da independência britânica e da formação da primeira associação nacional

País	Ano da independência britânica	Ano de formação da 1.ª associação nacional
EUA	1776	1882
Canadá	1867	1879
Austrália	1901	1885
Nova Zelândia	1907	1894
África do Sul	1910	1894

Quanto às denominadas colónias *non-settler*, não obstante a forte intervenção dos Governos pós independência no rumo e por vezes na iniciação dos projetos de profissionalização da contabilidade, verifica-se que, em geral, a influência britânica vai além da disseminação do respetivo modelo de organização assumindo formas de cooperação, temporárias ou mesmo permanentes, que passam, numa primeira fase, pela administração local da formação e dos exames de acesso à respetiva associação britânica e, numa segunda fase, na colaboração no processo de administração local de exames de

ingresso nas associações locais. Apesar de assegurado o fechamento profissional de segmentos demarcados do mercado de trabalho, geralmente o mercado de prestação de serviços de auditoria, as associações profissionais formadas nestas colónias são, em geral, mais dependentes politicamente e menos prestigiadas, situação que as torna mais vulneráveis à presença de profissionais qualificados estrangeiros a quem é reconhecido o direito de inscrição nas associações locais sem que aos qualificados nas colónias seja reconhecido um direito recíproco.

O conjunto de colónias analisado neste grupo apenas alcançaram independência política do Reino Unido entre 1947 e 1965 e nelas as primeiras associações profissionais apenas foram formadas na segunda metade do século XX ou na reta final da primeira, tal como revela o quadro seguinte. Naturalmente, o facto de corresponderem a países economicamente menos desenvolvidos e que alcançaram independência política mais tarde do que aqueles que se incluem nas denominadas colónias *settler* justificará parcialmente a implementação de projetos profissionais mais vacilantes[241].

Quadro 3.4: Colónias *non-settler* – ano da independência britânica e da formação da promeira associação nacional

País	Ano da independência britânica	Ano de formação da 1.ª associação nacional
Quénia	1963	1949
Gana	1957	1963
Nigéria	1960	1960
Serra Leoa	1961	1960
Gâmbia	1965	1979
Índia	1947	1949
T&T	1962	1949
Jamaica	1962	1965

Quando a análise incide sobre países que não sofreram a influência colonizadora do Reino Unido, duas conclusões gerais são passíveis de enunciação. A primeira diz respeito

[241] Na medida em que em alguns destes países a presença das associações profissionais britânicas ainda é uma característica, de que são exemplo a Jamaica e T&T nas quais a ACCA ainda assume uma forte presença.

à frequente relação entre a implementação de reformas fiscais e a iniciação de projetos de profissionalização da contabilidade, de que são particular exemplo a França e a Rússia. A segunda conclusão geral versa sobre a operacionalização do fechamento profissional, âmbito no qual se assiste frequentemente à implementação de uma estratégia de fechamento, também por exclusão, mas suportada na criação oficial de uma associação de inscrição obrigatória, a quem são delegados poderes de autorregulamentação e disciplina dos seus membros. Porém, e neste aspeto reside mais um elemento de diferenciação dos países em referência, a consequência comum para a luta travada pelo grupo de inelegíveis para o grupo privilegiado que naturalmente resulta do processo de fechamento, acaba frequentemente por resultar na aprovação de regimes excecionais e transitórios de admissão que originam associações agregadoras com níveis de qualificação e competência muito diversificados, não obstante detentoras do monopólio legal sobre segmentos específicos do mercado de trabalho. Assim sucedeu em Itália e em França.

Outros aspetos que assumem relevância em qualquer projeto de profissionalização da contabilidade compreendem o papel de destaque das associações profissionais, "constituídas e desenvolvidas no âmbito de relações de poder que elas procuram moldar e explorar" (Willmott, 1986, p. 561) tendo como objetivo a defesa e incremento dos interesses dos seus membros, e do Estado, a quem cabe, em última instância, a concessão de monopólios profissionais e a sua proteção legal.

A centralidade assumida pelo Estado nos processos de profissionalização é defendida por Macdonald (1995, p. xiii) em paralelo com a defesa da importância assumida pelo conhecimento profissional, quando afirma que "se o Estado é a característica externa omnipresente do projeto profissional, a condição *sine qua non* da sua estrutura interna é o conhecimento". Efetivamente, sendo certo que as profissões são erigidas em torno de um corpo de conhecimento próprio, verifica-se que, na prática, "os privilégios de monopólio e auto-regulamentação conferidos às profissões são mais o reflexo da sua posição e do papel desempenhado no âmbito da divisão social do trabalho do que o reconhecimento de qualquer atributo técnico distintivo e politicamente neutro ou competência que possuem" (Willmott, 1986, p. 564), relegando o conhecimento profissional a uma presença constante mas sem assumir um papel axial nos projetos de profissionalização da contabilidade.

Sublinhe-se, ainda, que nos referidos projetos predominam os conflitos intraprofissionais (Walker, 2004), aspeto que torna ainda mais crucial a gestão das linhas de demarcação do grupo profissional, sem esquecer que, por vezes, "assegurar o controlo de mercado pode significar a permissão de uma relativa abertura" (Chua & Poullaos, 1998, p. 156).

Conclui-se, todavia, sem desvalorizar os padrões e aspetos gerais apontados, que de facto "não há uma fórmula universal de sucesso para o projeto de profissionalização" (Walker,1999, p. 2) dos contabilistas. Em cada país os resultados alcançados dependem do modo como o grupo ocupacional consegue capitalizar as condições favoráveis específicas do tempo e do espaço em que o projeto decorre. Cada projeto é percorrido em diferentes momentos, por atores específicos, com maior ou menor (embora sempre com) intervenção do Estado e procurando diferentes graus de domínio sobre diferentes segmentos do mercado de trabalho.

Contudo, ao longo do tempo, os contabilistas não alcançaram apenas estatuto profissional mas fizeram-no com sucesso, pois a sua área de atuação:

> expandiu-se rapidamente a nível mundial tornando-se uma das principais profissões em termos de número de trabalhadores, da diversidade de tarefas que empreendem, do tamanho e da abrangência das entidades prestadoras de serviços, da extensão da sua provisão e utilização dos recursos educacionais e de investigação, do grau de influência que possuem junto do Estado, do estatuto social e das recompensas a que os seus membros têm acesso. (Lee, 1991, p. 193)

Contemporaneamente, tendo como termo de comparação a expansão colonial britânica de finais do século XIX e início do século XX, Chua e Poullaos (2002) levantam a questão do que dizer sobre a era da Internet de finais do século XX e início do século XXI. A comparação é interessante, pois enquanto na primeira viragem de século identificada, à medida que o império britânico escancarava fronteiras físicas, as associações de CA da metrópole procuravam incansavelmente impedir a diluição da sua marca através da manutenção de fronteiras bem demarcadas, atualmente, num mundo supostamente pós colonial, como a tecnologia e a liberalização transnacional triunfante apagam as fronteiras, as associações de CA estão novamente preocupadas com a sua marca. Mas, ao invés de reforçarem as suas fronteiras falam agora de "'reconhecimento mútuo', 'de uma porta comum' e 'de portabilidade completa'" (Chua & Poullaos, 2002,

p. 439) ou, nas palavras de Annisette (2000, p. 654), de “configuração contemporânea do imperialismo global sem império”.

Não há dúvidas de que a história da profissionalização da contabilidade nunca estará terminada. Basta que o tempo passe.

4. METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

A identificação da metodologia[242] de investigação mais adequada a determinado estudo depende da natureza do fenómeno que se pretende estudar (Morgan & Smircich, 1980). No caso concreto, pretende efetuar-se o estudo detalhado do processo de oficialização da profissão de contabilista em Portugal alinhando na exortação de Freidson (1983) para que cada profissão seja estudada como caso de estudo empírico e não como espécime de um conceito fixo e geral.

Estar-se-á simultaneamente a corresponder a um desejo, que não é singular, para que a história da profissão nacional seja convenientemente tratada, tal como o comprovam as seguintes citações exemplificativas:

> A história dos técnicos de contas há de fazer-se, um dia, quando houver tempo e disposição para recordar as estórias (bonitas e feias) que a compõem. (Mendes, 1995, p. 28)

> Outros colegas se encarregarão de historiar com mais rigor o que foi toda a ação de muitas pessoas. (Azevedo, 1996a, p. 31)

> Por razões que a história se encarregará de apontar e clarificar, diversas alturas houve em que esta regulamentação [da profissão de TOC] parecia um facto consumado, mas depois não aconteceu. (Azevedo, 1996b, p. 10)

Importa além disso referir que se estará, também, a contribuir para o reclamado alargamento, efetuado por vários autores internacionais, uma vezes em abstrato e outras particularizando espaços e/ou temas, da literatura global relativa à profissionalização da contabilidade e dos seus praticantes, nomeadamente: Abbott (1988), Freidson (1994), West (1996), Carnegie e Parker (1999), Walker (1999), Lee (2000), Chua e Poullaos (1993, 2002), Verma e Gray (2006) e Yee e West (2010).

Qualquer que seja a abordagem teórica adotada, a busca de "novo material" é uma clara definição de "investigação" na medida em que dela resulta "nova informação" (Devonport, 2011, p. 38). O contributo para a ciência a que nos propomos consiste na recolha e análise de "novo material", devidamente enquadrado no âmbito da pesquisa,

[242] Entendida como a abordagem geral adotada para a análise dos tópicos de investigação (Ahrens & Chapman, 2006).

com o objetivo de, sistematizada e validada a "nova informação", responder às questões de investigação enunciadas e que, globalmente, visam explicar como é que os contabilistas portugueses se profissionalizaram. Mais detalhadamente, pretende-se captar a complexidade e singularidade do processo de profissionalização concreto, respondendo em particular e de um modo fundamentado e temporalmente localizado, às seguintes questões:

1. Quem foram os intervenientes ativos no processo de profissionalização dos contabilistas em Portugal e quais os seus papéis nesse processo?
2. Que motivos conduziram a um hiato de trinta e dois anos entre a promessa assumida pelo poder político de regulamentar a profissão e a sua regulamentação oficial em 1995?
3. Que estratégias foram implementadas pelos contabilistas no sentido de se profissionalizarem?

Estruturalmente, este capítulo encontra-se dividido em cinco subsecções. A metodologia e abordagem teórica adotadas são apresentadas na primeira subsecção. Na seguinte são descritas e justificadas as fontes de informação utilizadas. Na terceira subsecção são identificados e caracterizados os procedimentos utilizados para a análise da informação recolhida. Na quarta subsecção são expostos os procedimentos adotados para o aumento da validade e fiabilidade das conclusões produzidas e, por fim, na quinta e última procede-se à síntese deste capítulo.

4.1. Abordagem metodológica

Tradicionalmente, a investigação, *lato sensu*, em contabilidade enquadrava-se num protótipo ("*mainstream accounting research*": epistemologia ou paradigma positivista) (Chua, 1986, p. 606; Lodh & Gaffikin, 1997; Wahyudi, 1999) adotado das ciências naturais e de acordo com o qual se assume que "a realidade empírica é objetiva e externa ao sujeito" que a investiga (Chua, 1986, p. 611). Quer isto dizer que os seres humanos são alheios à construção da realidade social que, portanto, se lhes apresenta como um dado adquirido, à qual apenas têm de responder sem qualquer capacidade de influência (Morgan & Smircich, 1980). Assim sendo, é possível estabelecer relações estáveis e quantificáveis entre variáveis (investigação quantitativa), numa lógica hipotético-

dedutiva, que permitem a todo o tempo realizar previsões e generalizações (Wahyudi, 1999).

Nos moldes descritos a realidade social é objetiva (ontologia) e, portanto, o conhecimento acerca dessa realidade, também ele objetivo (epistemologia), adquire-se através da observação (Hopper & Powell, 1985).

Contudo, um olhar atento sobre o funcionamento real do mundo social permite concluir que os atores sociais, ao contrário do subjacente ao positivismo, são construtores da realidade social através de interações sistemáticas, geradoras de conflitos e negociações, nas quais participam individualmente ou em grupo e, portanto, de facto "a realidade social é emergente, subjetivamente construída e objetivada através da interação humana" (Chua, 1986, p. 615). Esta lógica inerente ao funcionamento da sociedade como algo dinâmico e evolutivo ditou, na década de 1970, a perda do domínio detido pelas metodologias quantitativas, alicerçadas na estatística, as quais faziam uma leitura objetiva e mensurável do mundo social (Hopper & Powell, 1985), em benefício das metodologias qualitativas, as quais procuram explorar aspetos da ordem social que não são objetivamente reais mas antes criados subjetivamente através da interação entre atores sociais (Ahrens & Chapman, 2006).

Surgem então, no final da década de 1970, as denominadas abordagens interpretativa e crítica[243] (Chua, 1986; Wanderley & Cullen, 2011), caracterizadas pela ênfase colocada na necessidade de desenvolver uma literatura contabilística mais autorreflexiva e contextualizada e que, acima de tudo, ponderasse as interligações entre a sociedade, a história, as organizações e a teoria e prática contabilística (Lodh & Gaffikin, 1997). Tais desenvolvimentos enquadram-se na visão progressivamente mais arreigada de que "a história não é um simples padrão de tendências e desenvolvimentos mas uma

[243] Lodh e Gaffikin (1997, p. 464) agregam ambas as abordagens alternativas ao positivismo (a interpretativa e a crítica) sob a designação de *estudos críticos*, expressão que traduzem como um "conceito chapéu da escola de investigação alternativa à pesquisa convencional em contabilidade" (*mainstream accounting research*).

Nos casos em que são reportadas as duas abordagens alternativas, entende-se que a investigação interpretativa visa a compreensão do mundo social (na perspetiva dos atores sociais) enquanto a investigação crítica tem por objetivo a promoção de mudanças na sociedade, através da incorporação em seus estudos de um programa para a mudança (Wanderley & Cullen, 2011).

massa complexa de forças contingentes" (Abbott, 1988, p. 316) e, se assim é, a rigidez do positivismo (Alves & Silva, 1992) não se adequa aos interesses de investigação no âmbito da contabilidade tomada como "prática social conduzida por diversos atores sociais" (Laughlin, 1995, p. 83).

> Na manipulação de "dados" através de abordagens quantitativas sofisticadas, tais como a análise estatística multivariada, os cientistas sociais estão de facto a tentar congelar o mundo social em estruturas imobilizadas e reduzir o papel dos seres humanos a elementos sujeitos à influência de um conjunto de forças mais ou menos determinísticas. (Morgan & Smircich, 1980, p. 498)

Automaticamente, se a característica fundamental da pesquisa quantitativa, intrínseca ao positivismo, é a sua dependência do "poder dos números" (Irvine & Gaffikin, 2006, p. 117), então os objetivos a que nos propomos não se enquadram nesta abordagem. Pretende, todavia, efetuar-se um tipo de investigação qualitativa, recorrendo, ponderada a respetiva relevância quando as questões de investigação exigem uma "descrição ampla e profunda de algum fenómeno social" (Yin, 2010, p. 24), ao mesmo tempo em que é necessário tomar em consideração o modo como o fenómeno é influenciado pelo contexto em que se localiza (Baxter & Jack, 2008), ao método do *estudo de caso*.

Os estudos de caso qualitativos são uma abordagem de investigação que facilita a exploração de um fenómeno, que no caso concreto consiste num processo particular de profissionalização, no seu contexto, recorrendo a diversas fontes de informação, com destaque para a colaboração estabelecida entre o investigador e os participantes da investigação (Baxter & Jack, 2008).

Duas fontes de informação comuns em estudos de caso são a observação direta e a observação participante (Yin, 2010) que, no entanto, apenas são viáveis se o fenómeno em estudo for contemporâneo. Neste estudo, porque em causa está uma análise reportada ao passado, o investigador não tem qualquer possibilidade de participação ou de observação direta do processo que se pretende analisar, não deixando, por esse motivo,

de consistir num *estudo de caso* porquanto existe a possibilidade de contar com o relato dos intervenientes diretos no processo através da realização de entrevistas[244] (Yin, 2010).

A investigação de natureza qualitativa tem como objetivo a compreensão dos significados atribuídos pelos sujeitos às suas ações num dado contexto. O objetivo é interpretar em vez de mensurar procurando compreender-se a realidade, neste caso, já histórica, de acordo com a vivência dos atores que a experienciaram. Porém, apesar da abordagem interpretativa privilegiar, essencialmente, a compreensão dos problemas a partir da perspetiva dos sujeitos da investigação, perspetiva *emic*, como o investigador é o principal instrumento da análise interpretativa, consegue introduzir-se uma acentuação objetiva na pesquisa, perspetiva *etic*[245] (Ahrens, 2008; Kakuuri-Knuuttila, Lukka & Kuorikoski, 2008). Aliás, uma narrativa estritamente conduzida na perspetiva *emic* revelar-se-ia em "pouco mais que um somatório descritivo de interpretações com valor teórico e prático limitado" (Kakuuri-Knuuttila et al., 2008, p. 288). O principal interesse não é efetuar generalizações, mas antes particularizar e compreender os sujeitos e os fenómenos ou processos na sua complexidade e singularidade. Em suma, compreender o mundo social (Wanderley & Cullen, 2011) ou, dito de outro modo, com as necessárias adaptações, compreender o processo, político e social, de profissionalização dos contabilistas em Portugal.

Ou seja, a investigação a que nos propomos visa a narração explicativa do processo histórico, permeado de conflitos, negociações, avanços e recuos, conducente à criação de uma organização profissional de inscrição obrigatória para o exercício das funções reservadas aos contabilistas e, portanto, génese de um monopólio profissional. Este

---

[244] Na eventualidade de em causa estar uma investigação reportada a um "passado morto", isto é, a um período histórico referente ao qual já não existissem "pessoas relevantes vivas para relatar, mesmo retrospetivamente", então o método a adotar seria a *pesquisa histórica* (Yin, 2010, p. 32).

[245] Kakuuri-Knuuttila et al. (2008) defendem que não existe investigação estritamente objetiva ou subjetiva mas antes que surgem combinadas, isto é, exemplificando, mesmo os estudos interpretativos, para além de incluírem elementos subjetivos, também incluem elementos objetivos. São vários os autores (Morgan & Smircich, 1980; Laughlin, 1995; Kakuuri-Knuuttila et al., 2008) para quem os polos subjetivismo/objetivismo não são mutuamente exclusivos existindo a ligá-los uma linha de transição gradual ao longo da qual as investigações se posicionam, ora mais subjetivas (investigação qualitativa), ora mais objetivas (investigação quantitativa).

enquadramento justifica a eleição da sociologia das profissões como ferramenta teórica a adotar na análise desse processo, no âmbito do qual o modelo do projeto profissional proposto por Larson (1977) retrata inequivocamente o resultado final alcançado pelos contabilistas portugueses.

Enquadrando, então, no âmbito da sociologia das profissões o estudo que nos propomos realizar, duas considerações emergem como fundamentais.

A primeira consiste no reconhecimento da incapacidade explicativa do fenómeno profissional por parte das abordagens funcionalista e interacionista. De facto, não faz sentido explicar a profissionalização das ocupações ignorando os contextos político, económico e social em que ela se desenvolve, como propõem aquelas abordagens, bem como assumir o caráter moral das ocupações. E tanto assim é que as abordagens subsequentes consideram a profissionalização uma estratégia ativa de promoção social coletiva (Larson, 1977; Willmott, 1986).

A segunda respeita à inexistência, entre as propostas insertas nas denominadas abordagens críticas ou revisionistas, sistémica e históricas e comparativas, de uma que se apresente superior às restantes em todos os aspetos. Isto é, tal como apontado no capítulo 2, cada abordagem enfatiza diferentes características de um processo global, longo e dinâmico, idealmente conducente à criação de posições de monopólio sobre segmentos específicos do mercado de trabalho para a profissão.

Ora, o modelo do projeto profissional de Larson (1977), tributário da abordagem revisionista, assume precisamente o fechamento como um elemento indispensável ao estabelecimento de uma profissão, de tal modo que apenas os devidamente qualificados tenham acesso à respetiva prática profissional e às correspondentes recompensas materiais e simbólicas. No entanto, tal condição de fechamento requer o envolvimento da ocupação num processo complexo de mobilidade coletiva que se justifica empreender se em causa houver, por um lado, um corpo de conhecimento relativamente abstrato com suscetibilidade de aplicação prática, em torno do qual se edificará a profissão, e, por outro, um segmento do mercado de trabalho livre, este suscetível de fechamento, que a profissão procurará patentear como sua jurisdição exclusiva. Fica esclarecido que a mobilidade coletiva e o controlo de mercado não são consequências naturais do avanço espontâneo da sociedade. Pelo contrário, são antes o resultado das ações empreendidas nesse sentido em contextos perfeitamente delimitados temporal e espacialmente, que importa analisar

numa perspetiva histórica. E porque, em última instância, caberá ao Estado patrocinar ou não as reivindicações do grupo ocupacional, todo o processo assume uma dimensão naturalmente política.

Todavia, se a descrição precedente se enquadra globalmente no modelo do projeto profissional de Larson (1977), existem outras dimensões de análise que devem ser compreendidas na investigação, atenta a sua capacidade explicativa do referido "processo complexo". Desde logo, da proposta de Abbott (1988) destaca-se a ênfase a atribuir ao conteúdo da vida profissional e o consequente envolvimento do coletivo em lutas jurisdicionais pela conquista ou preservação de áreas de trabalho. Neste enredo a tónica é colocada nas relações, nem sempre cordiais, entre as profissões já instituídas e as ocupações com aspiração a profissão ou mesmo entre várias ocupações que procuram profissionalizar-se. Em causa consta o aspeto controverso da definição e revisão de fronteiras jurisdicionais, pelo menos até que estas sejam legalmente fixadas. No caso dos contabilistas em Portugal, pretendem localizar-se as lutas jurisdicionais travadas com profissões estabelecidas em áreas contíguas, hipoteticamente com economistas e Revisores Oficiais de Contas (ROC), para apreciação da medida em que impactaram na capacidade de concretização do seu projeto profissional.

Do modelo proposto por Burrage et al. (1990) recupera-se o destaque a atribuir aos outros protagonistas[246] da arena em que as ocupações lutam pelos seus objetivos de profissionalização e adota-se a perspetiva histórica de leitura dos processos de profissionalização. Os referidos autores elegem quatro atores centrais: os praticantes da atividade profissional, o Estado, os clientes e os académicos da área de conhecimento em causa. Destes, o Estado é aquele a quem caberá maior destaque atenta a importância que geralmente assume nos países de base legal, de que Portugal constitui um exemplo. Importa ter presente que as ações e interações que fazem a diferença são aquelas que deixam as suas marcas na história e que, como tal, são, e, portanto, serão, merecedoras de estudo/reflexão.

Como apontado anteriormente, a integração de pistas de investigação provenientes de diversas propostas na análise do processo de profissionalização dos contabilistas em

[246] Com exclusão deliberada das "outras profissões" nucleares em Abbott (1988). Para maior detalhe, ver capítulo II.

Portugal, decorre da constatação de que nenhuma proposta de *per si* aponta todas as dimensões dotadas de capacidade explicativa do fenómeno profissional e ilustra bem o seu caráter complementar, ao invés de substituto. Esta mesma constatação está patente em Macdonald (1995), quando o autor conclui que: não existirá uma diferença significativa entre um "monopólio", nos termos de Larson (1977), e uma "jurisdição", nos termos de Abbott (1988), e ainda, embora Burrage et al. (1990) nunca citem Larson (1977) no âmbito do seu trabalho teórico, o "projeto profissional" de Larson (1977) parece constituir o centro da sua análise.

Em suma, propõe-se analisar a profissionalização dos contabilistas em Portugal partindo da identificação de um grupo ocupacional dotado de propriedades distintivas, inserido em determinado contexto político, económico e social, o qual, condicionado pelo referido contexto, procura capitalizar recursos e implementar as estratégias adequadas aos objetivos que se propõe atingir. Entre as ações que geralmente os grupos empreendem consta, em primeiro lugar, a formação de associações profissionais representativas dos interesses coletivos, a quem competirá, suportadas precisamente no poder de representação delegado pelo grupo, acionar as estratégias convenientes a cada espaço de atuação. Junto dos clientes é necessário trabalhar a imagem pública da profissão de tal modo que aqueles aceitem e valorizem o profissionalismo do grupo. No campo do conhecimento profissional é necessário obter a colaboração do sistema de formação como estratégia para o controlo da "produção de produtores" (Larson, 1977, p. 14) e para o progresso do conhecimento profissional. Perante o Estado é necessário defender o interesse público da profissão, aliando simultaneamente o projeto profissional ao favorecimento do ambiente político, como condições para em troca alcançar o monopólio legal do mercado profissional.

Atendendo a que "talvez o fator mais importante na determinação da capacidade das profissões alcançarem os seus objetivos seja a influência do Estado" (Uche, 2002, p. 472), antevê-se a análise de um projeto de profissionalização dinâmico, nem sempre marcado por uma evolução favorável, onde a dimensão política é uma característica constante do processo. Se os contabilistas alcançaram o fechamento social, conseguiram-no suportados no patrocínio do Estado. Contudo, a profissionalização está continuamente

em curso e, portanto, sujeita às mudanças constantes nas condições ambientais[247] (Carnegie & Napier, 1996).

4.2. Instrumentos de recolha de dados

Uma característica da investigação de estudo de caso é o recurso a múltiplas fontes de dados. Cada fonte de dados constitui uma "peça do puzzle" (Baxter & Jack, 2008, p. 554), contribuindo cada "peça" para a compreensão global do fenómeno na sequência do processo de convergência dos múltiplos dados a analisar de forma integrada e não individual.

Neste estudo, corolário das suas características, foram adotadas duas fontes de informação essenciais: base documental, em suporte papel ou digital, e entrevistas[248].

Entre a documentação analisada encontram-se jornais e revistas[249], profissionais e generalistas, legislação (Portarias, Leis, Decretos-Lei, Projetos de Lei), documentos institucionais, tais como relatórios de grupos de trabalho, pareceres e correspondência, debates parlamentares, disponíveis *on-line*[250], e documentação diversa. Compõem a

---

[247] Quer com isto dizer-se que mesmo um monopólio legal não deve ser considerado um dado adquirido a título definitivo.

[248] Yin (2010) identifica seis fontes de informação comuns em estudos de caso: documentação, entrevistas, observação direta, observação participante, registo de arquivos e artefactos físicos. Destas, as duas primeiras são as adotadas neste estudo, a terceira e quarta, tal como já referido, não são exequíveis porque o processo em estudo é passado e as duas últimas não se enquadram no âmbito do estudo. Aliás, "nem todas as fontes serão relevantes para todos os estudos de caso" (Yin, 2010, p. 141).

[249] Relativamente aos jornais e revistas da especialidade, são diversos os títulos publicados em Portugal, umas vezes na dependência das associações de profissionais privadas que antecederam a associação legalmente instituída, outras vezes por iniciativa de outros privados ou instituições de ensino. Foram consultados todos os jornais e revistas, da especialidade, existentes na biblioteca do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, nomeadamente: *Revista de Contabilidade e Comércio* (RCC), *Contabilidade & Empresas*, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, *Revista de Contabilidade e Finanças*, *Jornal de Contabilidade da APOTEC* e *Boletim da APECA*. Foi complementarmente acedido à edição integral *on-line* da RCC e do Boletim APECA, bem como foi obtida a coleção integral da revista *Eurocontas* gentilmente oferecida pelos Srs. Carlos Rebelo e Horácio Rebelo.

[250] Encontram-se disponíveis em http://debates.parlamento.pt/catalogo/mc desde 1821.

documentação diversa, documentação no âmbito do processo de profissionalização dos contabilistas em Portugal cedida pela orientadora deste projeto, Doutora Lúcia Rodrigues, e por alguns elementos entrevistados, concretamente os elementos A e C[251], entregue no ato da entrevista. Por fim, mas merecedor do maior destaque, foi recolhido para análise, em primeira mão, um vasto arquivo documental privado, cedido pelo entrevistado G.

Relativamente às entrevistas, e ainda antes da sua realização, existem um conjunto de aspetos a considerar e que passam, nomeadamente, pela definição da dimensão da amostra e do tipo de entrevista a efetuar.

Neste âmbito, Patton (1990) sugere que o que melhor distingue os métodos de investigação qualitativa e quantitativa é a diferente lógica associada ao processo amostral, pois enquanto na investigação qualitativa o foco incide no estudo aprofundado de amostras de reduzida dimensão, no limite uma única observação criteriosamente selecionada, na investigação quantitativa requerem-se, normalmente, amostras tipicamente maiores, aleatoriamente selecionadas. Além disso, a lógica associada a cada abordagem é única porque os objetivos de cada estratégia são diversos[252].

Na prática, a construção da amostra propriamente dita envolveu três etapas: 1) a identificação da população alvo; 2) a escolha do método de seleção da amostra; e 3) a determinação da dimensão da amostra.

Neste estudo, a população alvo das entrevistas corresponde aos sujeitos que em comum possuam como característica a participação significativa no processo de profissionalização dos contabilistas em Portugal, independentemente de serem membros das associações profissionais privadas, membros de outras profissões ou agentes políticos e de apoiarem ou não o projeto profissional.

A seleção da amostra decorre de naturais limitações em chegar ao contacto com todos os agentes que desempenharam um papel ativo no processo em estudo. Existem

---

[251] Conforme tabela descritiva das entrevistas realizadas apresentada neste capítulo.

[252] Na investigação quantitativa pretende-se a generalização para a população das conclusões produzidas tendo por base a amostra, o que apenas fará sentido quando e se a amostra for representativa. Na investigação qualitativa pretende-se a seleção de casos ricos de informação (*information-rich cases*) para a sua análise em profundidade de tal modo que permitam responder às questões de investigação (Patton, 1990, p. 169).

dois grandes grupos de métodos para selecionar amostras: os *métodos probabilísticos*, também denominados de amostragem casual, e os *métodos não probabilísticos* ou de amostragem dirigida (Reis et al., 2001). Optou-se por um método de amostragem não probabilística uma vez que a seleção de cada elemento da amostra tem por base um maior ou menor grau de juízo de valor sobre a população alvo (Reis et al., 2001). Mais especificamente, optou-se por um processo de amostragem particularmente aconselhado quando se pretendem estudar características relativamente raras na população total e o objetivo é localizar os elementos ricos em informação – amostragem *snowball* ou em cadeia (Patton, 1990). Este método de amostragem intencional utiliza-se frequentemente em estudos em que as populações são pequenas e muito específicas, nomeadamente em estudos nos quais à partida é o próprio inquirido que sugere outros eventuais inquiridos (*snowball*) bem inseridos na temática que se pretende estudar ou são "pessoas bem situadas" que identificam os conhecedores do fenómeno em estudo (Patton, 1990, p. 176). Ou seja, este método permite:

> Identificar casos de interesse a partir de pessoas que conhecem pessoas que conhecem pessoas que conhecem [*snowball*] os casos que são ricos em informação, ou seja, bons exemplos para estudo, bons sujeitos para entrevistar. (Patton, 1990, p. 182)

Tipicamente, nos estudos qualitativos, a dimensão da amostra é pequena, tratando-se, à falta de regras estabelecidas, de uma questão de julgamento (Fernandes, 2007; Patton, 1990). De facto a amostra pode ser constituída por um único caso (neste estudo, entrevista) desde que suficiente para desenvolver uma profunda compreensão do fenómeno a ser estudado, revestindo-se, portanto, a sua seleção de especial cuidado.

> Antes do estabelecimento de uma coletividade ocupacional, o estatuto de um grupo ocupacional será determinado pela perceção pública do comportamento dos praticantes individuais, existindo sempre atores [individuais] proeminentes que assumem maior influencia, (…), no processo. (Edwards, 2001, p. 677)

Esses são os líderes do projeto profissional, aqueles que colocam em prática o que de outro modo não passaria de uma declaração de intenções. São esses, cuja ação fez uma "diferença identificável" (Edwards, 2001, p. 689), que se pretendem incluir na amostra deste estudo de caso pelo processo acima descrito.

Foram realizadas treze entrevistas, identificadas no quadro 4.1 seguinte, tendo o contacto que conduziu à realização da primeira sido fornecido pela orientadora deste projeto. A partir deste contacto foram obtidos todos os outros.

Quadro 4.1: Identificação das entrevisats realizadas

Entrevistado	*Posição*	*Local da entrevista*	*Data*
A	Técnico de contas desde 1964; Presidente da Secção Regional do Norte da CTC; membro da comissão instaladora da ATOC	Matosinhos	maio de 2011
B	Técnico de contas desde 1965; membro dos corpos sociais da APOTEC desde 1986 e seu Presidente desde 1992; Presidente, em regime de rotatividade, da comissão instaladora da ATOC	Lisboa	junho de 2011
C	Licenciado pelo ISCEF; economista; corredator de diversas exposições/estudos remetidas às entidades oficiais a reivindicar os direitos dos técnicos de contas; assessor do SEAF para as questões relacionadas com a regulamentação dos técnicos de contas de 1986 a 1991	Lisboa	junho de 2011
D	Diretor do Boletim Informativo da CTC de 1990 a 1994; 1.º vogal do Conselho Técnico da CTOC no mandato de 1999/2001; Diretor da revista Eurocontas	Lisboa	junho de 2011
E	Licenciado em Finanças (ISCEF); técnico de contas desde 1967; Diretor Geral das Contribuições e Impostos de 1986 a 1991	Lisboa	julho de 2011
F	Presidente da CTC de outubro de 1994 a março de 1997; Presidente, em regime de rotatividade, da comissão instaladora da ATOC; Presidente da CTOC, da OTOC e da OCC	Ofir, Esposende	agosto de 2011
G	Membro fundador da CTC em março de 1977; Presidente da comissão de inscrição da ATOC	Parede, Lisboa	julho de 2012
H	Membro fundador da CTC em março de 1977; Presidente da CTC eleito em AG de 22 de março de 1997	Parede, Lisboa	julho de 2012
I	Membro fundador da CTC em março de 1977; ROC; membro da comissão para o estudo na normalização contabilística que culminou na aprovação do POC/77; desempenho de vários cargos na SPC, CTC e CROC	Lisboa	agosto de 2012
J	Docente do Ensino Superior; associado da APC; ROC	Lisboa	fevereiro de 2016
K	ROC; membro fundador da APC	Lisboa	fevereiro de 2016

Entrevistado	*Posição*	*Local da entrevista*	*Data*
L	ROC; membro fundador da APC	Lisboa	fevereiro de 2016
M	Membro dos órgãos sociais da APECA de 1988 a 1998 (Vogal da Direção, Presidente da Direção e da AG)	Lisboa	julho de 2016

Relativamente ao tipo, as treze entrevistas realizadas correspondem, de acordo com a classificação sugerida por Yin (2010), a entrevistas em profundidade, caracterizadas por uma composição de roteiro com tópicos gerais selecionados e elaborados de tal forma a serem abordados com todos os entrevistados (Anexo 1), pese embora cada guião de entrevista possa conter eventuais questões dirigidas a cada entrevistado em particular, elaboradas na sequência da análise documental e consequente identificação de ações individuais que importa explorar ou clarificar. Em todas as questões colocadas o grande objetivo é aceder ao ponto de vista dos entrevistados e à fundamentação da sua perspetiva. Os guiões de entrevista preparados com a finalidade de orientação para os objetivos concretos, materializados num conjunto de questões específicas, não impediu em momento algum uma atitude de flexibilidade para acomodar novas ideias que se afiguravam pertinentes no decorrer da entrevista bem como uma melhor adaptação ao discurso do entrevistado. A própria fluidez do diálogo entre entrevistador e entrevistado conduz, aliás, a uma formulação flexível das questões (Alves & Silva, 1992).

As entrevistas conferem a oportunidade de aceder a informação que não se encontra disponível no arquivo documental. Não obstante, a subjetividade dos entrevistados poderá ser considerada o maior ponto fraco deste método de recolha de informação. Por isso, normalmente, uma fonte de informação nunca é usada individualmente recorrendo-se sempre que possível a fontes alternativas como forma de cruzar e validar os dados. Neste estudo foram, nesse intuito, combinadas as entrevistas com a análise documental.

Os entrevistados no âmbito deste estudo podem, na aceção de Yin (2010), denominar-se "informantes-chave" porquanto foram chamados a colaborar ao longo do processo de investigação, identificaram e forneceram contactos de outros intervenientes do processo que, dessa forma, foi possível entrevistar e forneceram documentação privada a que, de outo modo, não haveria acesso. Por isso, "os informantes-chave são frequentemente fundamentais para o sucesso de um estudo de caso" (Yin, 2010, p. 133).

A duração das entrevistas foi extremamente variável em função da disponibilidade dos entrevistados, oscilando, em tempo de gravação, entre os trinta e cinco minutos e uma hora e quarenta minutos. Porém, em alguns casos, nomeadamente na situação da entrevista com tempo de gravação mais reduzido, foram precedidas de almoço com os entrevistados, durante o qual foram obtidas informações relevantes que iam fluindo de uma conversa totalmente espontânea sobre o tema. As questões foram estruturadas para fornecer um ponto de partida para as entrevistas estando os entrevistados completamente à vontade para acrescentar novos factos à medida que fossem recordados. Obtida autorização prévia, foram todas gravadas num *minigravador Sony*[253], objetivamente transcritas e enviadas para validação por parte dos entrevistados. Foram validadas a 100%.

Outro aspeto que importa clarificar neste tipo de investigação respeita à sensível questão do anonimato *versus* identificação dos entrevistados na redação do estudo de caso. De facto é comum a manutenção do anonimato quando em causa estão questões sensíveis e, por isso, se pretende e é importante preservar a identificação dos sujeitos entrevistados ou quando os entrevistados possam ter algo a perder na sequência da entrevista. Não sendo propriamente esta a circunstância é, ainda assim, mantido o anonimato dos elementos entrevistados.

A lógica associada à seleção de cada elemento a entrevistar é que sejam portadores de muita informação acerca do fenómeno em estudo (Patton, 1990). A este respeito, Lincoln e Guba (1985), citados por Patton (1990), sugerem que o procedimento ideal é ampliar o tamanho da amostra até que se obtenha o ponto de redundância, isto é, até que não se obtenha nova informação de novas observações.

Todos aqueles que tendo assumido papéis centrais foi possível entrevistar estão incluídos na amostra considerada, o que não obsta à sua dimensão relativamente pequena. Porém,

> *A validade, significância e contributos gerados a partir de investigação qualitativa tem mais a ver com a riqueza de informação dos casos*

[253] Este procedimento tem a vantagem de garantir a "maior preservação possível do discurso dos entrevistados" (Alves & Silva, 1992, p. 64).

> *selecionados e as capacidades analíticas/de observação do investigador do que com o tamanho da amostra*. (Patton, 1990, p. 185, itálico do autor)

Alguma limitação que possa ser apontada ao reduzido número de entrevistados é certamente compensada pela riqueza de informação recolhida em cada entrevista e pela dimensão do suporte documental a que se acedeu.

De qualquer forma apenas é proveitoso ampliar o número de entrevistas enquanto estas acrescentarem informação relevante para o fenómeno em estudo. Efetivamente, dada a consistência das respostas obtidas no sentido da sua convergência para as mesmas conclusões, não se afigurou vantajosa a realização de entrevistas suplementares. Aparentemente, foi alcançado o *ponto de redundância*.

4.3. Procedimentos de análise

A análise de dados "consiste no exame, na categorização, na tabulação, no teste ou nas evidências recombinadas de outra forma, para tirar conclusões baseadas empiricamente" (Yin, 2010, p. 154). Neste âmbito, a principal dificuldade associada à investigação qualitativa consiste na falta de passos metodológicos "prescritivamente propostos"[254] (Alves & Silva, 1992, p. 62). Ou seja, não existe um roteiro infalível, devidamente validado, cuja adoção garanta a qualidade da investigação, não obstante toda a análise de estudo de caso dever seguir uma "estratégia analítica geral" (Yin, 2010, p. 154) definida como a orientação para "fabricar" uma "história" com "princípio, meio e fim" na base dos dados recolhidos (Yin, 2010, p. 158).

Importa ter presente que o objetivo é proceder à análise interpretativa e cruzada de todos os dados recolhidos de forma orientada para responder às questões de investigação enunciadas, sendo o maior entrave à concretização desta missão o volume de informação recolhida.

Com efeito, para além de toda a documentação, das entrevistas em profundidade totalmente transcritas resulta um imenso volume de dados, mais ou menos dispersos, a que é necessário pôr ordem. Para o fazer, tipicamente, a orientação para os objetivos da

[254] Yin (2010, p. 155) acrescenta que "a análise da evidência do estudo de caso é um dos aspetos menos desenvolvidos e mais difíceis dos estudos de caso".

investigação permite a seleção gradativa da informação que responda especificamente às questões de investigação enunciadas, ou seja, é identificada e recolhida em cada fonte de informação a evidência que aborda cada questão de investigação (Yin, 2010). Este processo é também conhecido por "afunilamento" e visa a "seleção entre tópicos pela sua maior ou menor abrangência e importância para a pesquisa" (Alves & Silva, 1992, p. 67). A captação das regularidades e diferenças nas respostas dadas pelos diversos entrevistados às questões de investigação reveste-se da máxima importância (Alves & Silva, 1992) para a captação dos significados e compreensão dos fenómenos por parte do investigador. De igual modo, também as diferenças apuradas entre as respostas dos entrevistados e a evidência documental desencadeiam a busca de mais informação até que as diferenças se achem conciliadas. Em princípio, a informação recolhida nas entrevistas confirma a evidência documental ou acrescenta novos dados.

Estabelecendo comparação entre a investigação quantitativa e qualitativa, Ahrens e Chapman (2006) referem que a captação de padrões de causalidade assume importância em ambas, simplesmente na investigação quantitativa a ênfase recai sobre a identificação das variáveis-chave e comprovação da relação que entre elas se estabelece enquanto na investigação qualitativa a realidade social não é facilmente descrita através da relação entre variáveis mas antes através da compreensão dos mecanismos e processos que as originaram.

4.4. Procedimentos para a validade e fiabilidade

Não obstante a demonstrada adequação do método de investigação qualitativa na forma de um estudo de caso para a análise do processo de profissionalização em estudo nesta tese, é importante não ignorar que alguns autores consideram esta abordagem pouco rigorosa, vaga, parca em objetividade e pouco credível em conclusões e generalizações. Este facto conduz à reflexão sobre as questões da validade e fiabilidade de todo o processo de investigação, desde a definição das questões de investigação à formulação de conclusões.

Em causa está a perceção dos destinatários do estudo de caso acerca do seu rigor e credibilidade, os quais enfrentam a mesma limitação que o investigador que adota uma metodologia de estudo de caso: a inexistência de um roteiro pré-determinado

simultaneamente válido para quem compõe e para quem lê/interpreta estudos de caso. Esta fragilidade é atenuada através do recurso a várias estratégias orientadas para o aumento da qualidade e credibilidade do estudo de caso.

Desde logo, uma das estratégias a adotar consiste em proporcionar uma descrição pormenorizada, rigorosa e clara de todos os passos da investigação para que os leitores, entre os quais podem estar outros investigadores, possam apreciar a validade e credibilidade do estudo realizado e, inclusivamente, repetir os mesmos procedimentos em contextos similares (Baxter & Jack, 2008; Yin, 2010).

No âmbito das fontes de informação, sendo as entrevistas uma das mais importantes e comuns na recolha de informação qualitativa, para além da sua gravação autorizada, após transcrição integral foram submetidas a validação por parte do entrevistado, aspeto que contribui para o aumento da confiança nesta fonte de informação e se traduzirá no aumento da confiabilidade na investigação conduzida (Davidson, 2009).

Também relacionado com a realização de entrevistas qualitativas, outro aspeto ponderado foi a realização e transcrição de todas as entrevistas por parte do próprio investigador na medida em que "diferentes indivíduos vão, sem dúvida, gerar atitudes diversas nos sujeitos, principalmente na disponibilidade para responder a questões sobre si mesmos e sua visão do mundo" (Alves & Silva, 1992, p. 65).

Além disso, nas situações em que a entrevista formal foi precedida de almoço durante o qual o tema da entrevista foi assunto de conversa totalmente espontânea, foram tomadas as notas consideradas relevantes ainda no próprio dia enquanto os pormenores do discurso proferido se encontravam bem presentes.

Outro aspeto de grande importância para o aumento da fiabilidade do estudo é o enorme espírito e vontade de colaboração presente em todos os entrevistados e manifesta não só na profundidade dos relatos produzidos mas também na disponibilidade para manter a colaboração ao longo do desenvolvimento da investigação relativamente a aspetos menos claros, novos aspetos ou aspetos que carecessem de maior detalhe. De igualável importância, toda a documentação recolhida com origem nos entrevistados, à qual não se acederia sem iniciativa dos próprios e que permite aumentar fortemente a capacidade de triangulação de informação, sendo este mais um recurso estratégico essencial para o aumento da fiabilidade e credibilidade da investigação conduzida.

Trata-se especificamente de triangulação de fontes de informação255 e consiste em recorrer a múltiplas fontes de dados, relacionadas com o mesmo fenómeno, com o objetivo de entre elas identificar pontos de convergência e divergência (Walker & Scackleton, 1995; Caramanis, 2005), contribuindo para melhorar a precisão dos julgamentos256 e conclusões apresentadas (Jick, 1979).

Quando da triangulação da informação resultar a constatação de que para a mesma questão diferentes fontes conduzem a respostas distintas, torna-se necessário reconciliar as diferenças como meio para fortalecer as conclusões. Assim sendo, "a divergência pode muitas vezes acabar por ser uma oportunidade para enriquecer a explicação" (Jick, 1979, p. 607).

> O processo de recolha de material de investigação com base em vários métodos é útil quer exista ou não convergência. Onde há convergência, a confiança nos resultados cresce consideravelmente. As conclusões deixam de ser imputadas aos artefactos do método usado. Contudo, onde emergem resultados divergentes, explicações alternativas e provavelmente mais robustas são geradas. (Jick, 1979, p. 608)

Na medida em que todo o enquadramento será ponderado, quando combinado um estudo qualitativo com a triangulação de informação, podem emergir dados e consequentes conclusões que de outra forma não seriam obtidos (Jick, 1979).

A validade de um estudo de caso aumenta também se o investigador apresentar uma forte cadeia de evidência[257], isto é, de ligações claras e significativas entre questões de investigação, dados brutos e conclusões (Yin, 2010).

Espera-se, por fim, que a narrativa produzida para a partilha deste estudo de caso cumpra os objetivos a que se propõe e que consistem em proporcionar elucidação e compreensão do tema em estudo (a tal cadeia de evidência), que por se encontrar

---

[255] Outros tipos de triangulação incluem: a triangulação de investigadores, a triangulação de teoria e a triangulação metodológica (Yin, 2010). Qualquer destas modalidades não é exequível nesta tese.

[256] Tratando-se de um estudo interpretativo o ponto de vista de investigador é parte integrante da investigação.

[257] O princípio subjacente a uma cadeia de evidência é permitir a um leitor externo seguir a derivação de qualquer evidência desde as questões inicias de investigação até às conclusões finais de um estudo de caso (Yin, 2010).

localizado temporalmente conduziu à eleição de uma exposição cronológica (Yin, 2010) no propósito de que contribua adicionalmente para a compreensão dos factos.

4.5. Síntese conclusiva

Não existirá uma leitura exclusivamente válida dos fenómenos na medida em que diversas abordagens de investigação podem ser defendidas e adotadas. Importante é a consciência de que "a literatura relativa à história da contabilidade pode ser enriquecida e a nossa compreensão aumentada se todos os historiadores em contabilidade tornarem explicitas as suas estruturas teóricas (…) para que possamos participar de um debate construtivo sobre a adequação da evidência examinada e da interpretação dos dados selecionados" (Merino, 1998, pp. 604-605).

Nesta tese, é adotada uma abordagem interpretativa imposta pela natureza essencialmente subjetiva da informação recolhida, nomeadamente porque se procura compreender a informação obtida tendo por base o quadro de referência dos entrevistados, agentes ativos do processo de profissionalização em análise (Hopper & Powell, 1985). O processo foi longo, a realidade social é dinâmica em si mesma e tende a sê-lo ainda mais quando atores sociais procuram alavancar essa realidade através da interação com outros atores: "o objetivo de uma abordagem interpretativa é analisar essas realidades sociais e as formas como são socialmente construídas e negociadas" (Hopper & Powell, 1985, p. 446).

Face ao exposto se depreende a natureza qualitativa da investigação proposta, atendendo a que uma das suas principais características é o foco no estudo intensivo de instâncias específicas, isto é, de casos de um fenómeno (Gall, Borg & Gall, 1996). Este propósito conduziu ao recurso a duas fontes de informação que pudessem garantir à investigação a profundidade desejada. A documentação recolhida é muito generosa e a seleção dos entrevistados foi orientada por critérios que importava ter presente em função dos objetivos prosseguidos. Adicionalmente, o recurso a duas fontes de informação permite ampliar a fiabilidade da informação produzida na medida em que possibilita a triangulação da informação recolhida (Gall et al., 1996).

E porque o foco da investigação é um processo de profissionalização concreto, é adotada a sociologia das profissões como lente teórica. Trata-se efetivamente de uma área

disciplinar fecunda em propostas de leitura do fenómeno profissional, apesar de a nenhuma ser atribuída hegemonia incontestável. Daí que sejam convocados para a investigação que se propõe realizar aspetos procedentes de diversas propostas, nem tanto tendo por base a respetiva originalidade mas mais a ênfase que lhe atribuem. Neste âmbito, para alcançar a profissionalização, uma ocupação necessita de mais do que a mera aceitação pela sociedade. Para garantir a exclusividade é necessário que seja a única legalmente habilitada ao exercício de determinada atividade ou conjunto de atividades o que requer o suporte do Estado nesse sentido (monopólio legal ou fechamento social). O modelo de profissionalização proposto por Larson (1977) tem implícito o fechamento social como objetivo último do processo. Recorreu-se, também, às propostas de Abbott (1988) e de Burrage et al. (1990) na medida em que, para além da abordagem histórica, se pretende atribuir uma atenção especial às inter-relações entre os diversos atores sociais na prossecução da profissionalização, entendida como um projeto permanentemente em curso e estritamente dependente das negociações entre os atores intervenientes no processo, com destaque para o Estado.

Neste tipo de investigação é importante que o investigador descreva o contexto em que o processo ocorreu bem como o próprio processo (Baxter & Jack, 2008) dando resposta cabal às questões de investigação. É esse o objetivo do próximo capítulo. Não existe, contudo, uma maneira correta de relatar um estudo de caso (Baxter & Jack, 2008). Optou-se por uma exposição cronológica (Baxter & Jack, 2008; Yin, 2010) que permita dar conta do caráter cumulativo do "projeto profissional".

A verdade é a de que não vale a pena tentar encontrar um "caminho certificado para a verdade", o alargamento do conhecimento que se detém acerca da nossa disciplina deverá acontecer através do desenvolvimento de trabalho colaborativo que adote diferentes "lentes" para a observação do mesmo fenómeno (Merino, 1998, p. 613).

"Redigir significa, na análise qualitativa, a sua concretização" (Alves & Silva, 1992, p. 67). "Sem dúvida, outro investigador produziria uma história diferente" (Irvine & Gaffikin, 2006, p. 138).

5. REGULAÇÃO DA PROFISSÃO CONTABILÍSTICA EM PORTUGAL

Historicamente, as tarefas precedentes das, atualmente, desempenhadas pelos contabilistas certificados[258] eram executadas pelos, na génese, designados *guarda-livros*. Estes "homens" surgiram na segunda metade do século XVIII, período no qual todas as condições (sociais, económicas e políticas) se conjugaram para a sua emergência. O mérito pelo seu surgimento e pelo reconhecimento que a curto prazo adquiriram é atribuído à pessoa ímpar de Sebastião José de Carvalho e Melo[259], mais comumente conhecido, e por isso daqui em diante designado, por Marquês de Pombal.

De facto, o seu espírito empreendedor e a consciência do atraso verificado em Portugal, quando comparado em termos de desenvolvimento comercial e industrial e respetivas práticas com outros países Europeus, terão constituído o estímulo necessário para a implementação de grandes reformas com impacto no comércio, na indústria, na educação e na administração das finanças públicas. Enquadra-se no âmbito das reformas implementadas pelo Marquês de Pombal a primeira tentativa de regulamentação da atividade de guarda-livros, traduzida na imposição, por Carta de Lei de 1770, de determinadas qualificações académicas para acesso ao exercício de numerosos cargos de interesse público e privado. Não obstante, e apesar de nesta medida patrocinada governamentalmente se identificarem as características de uma reserva de mercado para trabalhadores com características específicas, mormente em sede de formação académica, a regulamentação efetiva da profissão apenas foi concretizada duzentos e vinte e cinco anos mais tarde (1770-1995), quando o particular projeto de profissionalização prosseguido pela ocupação conduziu, enfim, ao seu *fechamento social* (Larson, 1977).

---

[258] Tal como já foi referido no capítulo de Introdução, os atuais contabilistas certificados foram, ao longo do tempo, objeto das mais diversas designações. Com efeito, salvo quando em causa estiver uma época/acontecimento concreto, situação em que será utilizada a designação específica, optou-se pelo uso da designação de contabilistas certificados ou, simplesmente, contabilistas, entendida em sentido abrangente.

[259] Começou por ser nomeado, em 1950, Secretário de Estado no Reinado de D. José I (1750-1777), passando a Primeiro-Ministro em 1756, cargo em que se manteve até nova sucessão no trono (1756-1777) (Rodrigues & Craig, 2009).

O objetivo deste capítulo consiste precisamente na análise do projeto de profissionalização dos contabilistas em Portugal, enquanto processo que, paulatinamente, conduziu à instituição de uma profissão detentora de um monopólio profissional, de poderes de autorregulamentação e de reconhecimento social. Nesse processo, eminentemente dinâmico, assumem destaque a sua dimensão política, particularmente importante num contexto em que um monopólio profissional depende do aval do Estado, o conhecimento base da profissão disseminado pelas instituições de formação, em torno do qual a profissão é alicerçada, e o papel assumido pelos grupos de praticantes organizados em associações e em particular pelos seus representantes institucionais, cuja ação é determinante no rumo do projeto. Ou seja, "a par do Estado e das universidades, as associações profissionais constituem assim as instituições fulcrais do processo de profissionalização" (Rego, 2004, p. 222).

Então, tendo em conta o anteriormente referido, o trajeto dos guarda-livros nacionais será traçado neste capítulo partindo da sua origem, localizada na segunda metade do século XVIII, até ao final do século XX. Privilegia-se uma narração cronológica capaz de deixar transparecer o caráter cumulativo, apesar de sujeito a retrocessos, das realizações, com segmentação temporal baseada, à semelhança do concretizado por Rodrigues e Gomes (2002), em acontecimentos marcantes de natureza política ou económico-fiscal[260]. Os primeiros constituem alterações de regime político com impacto na capacidade de mobilização dos atores sociais e os segundos respeitam a reformas fiscais (portanto, alterações no ambiente legislativo) com impacto no grau de dependência do Estado da informação contabilística para efeito de arrecadação de receita fiscal e consequente sensibilidade para a causa da regulamentação da ocupação.

Assim sendo, com início na segunda metade do século XVIII, mais precisamente em 1750, ano que marca o início do reinado de D. José I, monarca responsável pela nomeação do Marquês de Pombal para o cargo público que lhe possibilitou vir a ser "de longe a figura política dominante em Portugal no século XVIII" (Rodrigues & Craig, 2009, p. 381), o primeiro intervalo estende-se até 1910, data correspondente à

[260] Rodrigues e Gomes (2002, p. 132) elegem este critério de segmentação temporal por acreditarem que a evolução da Contabilidade e dos seus profissionais terá sido influenciada "pelo processo político mas, sobretudo, pelas políticas económicas".

Implantação da República e consequente fim do regime monárquico vigente no nosso país desde o século XII. A este intervalo temporal faz-se corresponder a primeira secção deste capítulo. Na secção seguinte encontra-se em análise o período que se estende de 1910 à marcante reforma fiscal que entra em vigor na década de 1960. A terceira secção corresponde ao período que se prolonga da entrada em vigor da reforma fiscal da década de 1960 ao final do período ditatorial a que a revolta de abril de 1974 pôs termo. Desta data até à nova reforma fiscal da década de 1980 está compreendido o período de estudo seguinte e correspondente à quarta secção do capítulo. A quinta secção abrange o período compreendido desde a entrada em vigor da reforma fiscal da década de 1980 até à regulamentação oficial da profissão em 1995, abrangendo a secção seguinte o período que medeia entre esta assinalável data e o termo do século XX. Para finalizar, a sétima secção procede à síntese conclusiva deste capítulo.

Do período abrangido correspondente a dois séculos e meio[261], importa sobretudo aquele que corresponde à época posterior à aprovação do CCI através do Decreto-Lei n.º 45103, de 1 de julho de 1963, na medida em que é a partir deste marco que se inicia a verdadeira luta pela regulamentação da profissão que o próprio CCI instituiu. Dito de outra forma, será a partir desta data que os membros da ocupação adquirem fortes argumentos para a sua mobilização, naturalmente limitada até 1974 pelas regras do regime ditatorial vigente, colocando em curso o projeto de profissionalização que foi sendo empreendido, a ritmos variáveis, até à regulamentação oficial da profissão em 1995. Por isso, o espaço temporal compreendido entre 1750 e 1963 representa, de certa forma, um período preliminar durante o qual os avanços realizados na segunda metade do século XVIII, em sede de regulamentação da atividade exercida pelos, então, guarda-livros, foram sendo anulados ao longo do século XIX, emergindo, já em pleno século XX e sob condições naturalmente diversas, o projeto profissional do grupo ocupacional. Deste modo, a pesquisa original realizada no âmbito desta tese abrange essencialmente o

[261] "O estudo sobre a emergência e consolidação (…) de qualquer (…) grupo profissional, configura-se teoricamente como exequível desde que se efetue por intermédio de um olhar que privilegie, no plano analítico, um longo período temporal" (Gonçalves, 2006b, p. 11).

período posterior à instituição da figura do técnico de contas[262] para a qual o Estado prometeu regulamentação mas, porque não a concretizou com a brevidade anunciada, conduziu ao envolvimento da ocupação numa luta destinada a finalizar-se quando as reivindicações houvessem sido atendidas. É para esse período que as fontes primárias de informação constituem a evidência fundamental recolhida, validada e sistematizada.

Para o denominado "período preliminar" são adotadas essencialmente fontes de informação secundárias fundamentais para a síntese de mais de dois séculos de história (1750 – 1960s), contudo essencial para a conceção global do desenvolvimento de uma área de conhecimento e transformação do grupo que o detém. Trata-se, com efeito, de um processo sócio-histórico cujas singularidades se propõe evidenciar, não obstante os traços comuns aos projetos de profissionalização descritos na revisão de literatura que igualmente se evidenciarão.

Por fim referir que, neste capítulo, recorre-se a citações com alguma dimensão e utilizam-se abundantes notas explicativas, o que se afigura essencial para a validação dos factos que, deste modo, se procuram expor da forma mais objetiva possível.

5.1. De 1750 à Implantação da República (1910)

5.1.1. Enquadramento político, económico e social

Neste intervalo de tempo vigorou continuamente em Portugal um regime monárquico, embora, até à revolução liberal de 1820, de caráter absolutista e, após esta data, de caráter liberalista. Efetivamente, o regime absolutista vigente no período demarcado é igualmente uma característica da primeira metade do século XVIII, encontrando sustentação na concentração de poderes (legislativo, executivo e judicial) na pessoa do rei (Amaral et al., 2013).

[262] Porém, não foi no CCI que, pela primeira vez, a expressão *Técnico de Contas* foi adotada. De acordo com Carqueja (2001, p. 6) "a designação profissional estava consagrada desde meados da década dos trinta [1930], e foi usada ocasionalmente em datas anteriores." Recomenda-se a leitura integral do texto citado para detalhe sobre as primeiras utilizações da designação profissional em causa.

Ao aproximar-se a segunda metade do século XVIII (limite inferior do período compreendido nesta investigação), a composição do Estado português mudou, em parte devido à crise económica colonial. A política de conquista de territórios dá lugar à administração e preservação da área conquistada (Neto, 2015). Por outro lado, quando D. José I sucede a seu pai, D. João V, na condução dos destinos do reino, encontra um país com uma economia completamente estagnada, resultado imediato do definhamento em que se encontravam, nomeadamente, os setores agrícola e industrial, impondo-se uma rutura total com as políticas precedentes (Marques, 1996). Muito resumidamente e focando apenas os aspetos essenciais para o enquadramento pretendido, no reinado de D. João V, que se prolongou de 1706 a 1750, as remessas para Portugal do ouro explorado no Brasil desviaram completamente a atenção da coroa para a importância de tomar medidas de estímulo à agricultura e indústria nacionais, tornando-a incapaz de perceber que, a prazo, apenas estas constituiriam verdadeira riqueza para o país (Saraiva, 1998; Birmingham, 1998). Com efeito, "a inexistência de empresários ativos impediu que nas décadas do ouro surgissem empreendimentos reprodutores da riqueza" (Saraiva, 1998, p. 242). Paralelamente, a vigência de acordos comerciais celebrados com os ingleses que em termos práticos estabeleciam a subordinação da economia nacional em troca de proteção militar, também não se revelaram favoráveis ao robustecimento económico do país (Amaral et al., 2013). Foi precisamente este panorama de precaridade económica que se procurou reverter no reinado seguinte, através da implementação de medidas de impulso à economia nacional, entre as quais vão achar-se as primeiras iniciativas que visam especificamente o campo da escrituração mercantil.

O fôlego que a economia nacional alcançou durante a segunda metade do século XVIII não foi, porém, suficiente para resistir às adversidades que cedo se começaram a perfilar no século XIX. Desde logo as invasões francesas de que Portugal foi alvo, para além da considerável destruição que provocaram, levaram ao refúgio de toda a corte nacional no Brasil, privando o país da presença do seu rei, e espalharam por cá as ideias liberais nascidas da Revolução Francesa (Amaral et al. 2013; Medina, 1994). Por outro lado a manutenção do domínio dos ingleses em Portugal mantinha-se, com grave prejuízo para o comércio português, e era crescentemente geradora de revolta interna. Por conseguinte, Portugal entra na década de 1810 em estado de crise económica e social (Amaral et al. 2013; Birmingham, 1998). O descontentamento da população não parou de

aumentar tendo tido como consequência mais visível a revolução liberal de 1820 que pôs termo à monarquia absoluta e instaurou uma monarquia constitucional[263].

Outros acontecimentos que marcaram a primeira metade do século XIX português foram a independência do Brasil, pondo termo aos lucros provenientes da comercialização dos produtos brasileiros, e a guerra instalada entre liberais e absolutistas que contribuiu para uma maior fratura do país em termos sociais (Saraiva, 1998).

Por todos os motivos apontados, Portugal entra na segunda metade do século XIX mergulhado numa grave crise económica e social. Procura-se recuperar o tempo perdido iniciando-se um período que ficou conhecido por regeneração (Birmingham, 1998) e que "politicamente corresponde a um período de paz interna e à consolidação da democracia liberal" e "economicamente, ficou marcado pelo ímpeto de modernização iniciada pela ação do ministro Fontes Pereira de Melo, que lançou a revolução dos transportes e a industrialização" (Amaral et al., 2013, p. 337; Saraiva, 1998). As ideias do liberalismo instalam-se definitivamente e assiste-se a reformas, para além dos transportes e da indústria, também no ensino e na agricultura. Os esforços de modernização foram amplos mas, e apesar disso, "a economia portuguesa continuava a padecer de problemas estruturais graves" (Amaral et al., 2013). Na década de 1890, o endividamento do Estado para fazer face a obras públicas e fomentar a economia tornou-se insustentável, o atraso nacional na agricultura e na indústria relativamente aos países europeus colocava Portugal em desvantagem nas relações de troca levando ao aumento persistente do défice da balança comercial (Marques, 1996; Saraiva, 1998). Portugal estava, na última década do século XIX, novamente mergulhado numa severa crise económica e social que tornava evidente o fracasso do modelo liberal vigente e convidava ao retorno às medidas de proteção da economia nacional. Tais medidas conduziram a um novo surto de desenvolvimento industrial mas, apesar da evolução registada, "a indústria portuguesa do início do século XX encontrava-se muito atrasada em relação à de outros países europeus" (Amaral et al., 2013, p. 343). Na primeira década do século XX as desigualdades sociais eram latentes e o descontentamento com o regime monárquico indisfarçável.

[263] A aprovação da primeira constituição portuguesa em 1822 assinala o início da monarquia constitucional vigente até à Implantação da República em 1910.

5.1.2. Aula do Comércio de Lisboa

Indo ao encontro do anteriormente referido e sintetizando, o ano de 1750 ficou politicamente assinalado pela sucessão de D. José I a D. João V, seu pai, e consequente corte, forçado pela conjuntura nacional, com as políticas adotadas durante quase meio século (1706-1750). Com efeito, no início da segunda metade do século XVIII, a par da agricultura e da indústria, o comércio português era "um dos setores mais débeis do país", situação imputada à circunstância de "os negociantes portugueses serem poucos, de reduzido capital e ignorantes" (Rodrigues & Gomes, 2002, p. 132). Outros aspetos caracterizadores do panorama português, à época, incluem o facto de a profissão de industrial ser mal conceituada, de existir a crença, reforçada pela opinião dos estrangeiros com negócios em Portugal, de que a indústria não tinha condições para ser desenvolvida com sucesso dentro de fronteiras e a falta de contabilistas qualificados e consequente necessidade de recrutamento de trabalhadores estrangeiros para assumirem as respetivas funções (Rodrigues & Gomes, 2002).

D. José I, consciente da precaridade de Portugal aos níveis designadamente comercial, industrial e de formação mercantil, cuidou de criar condições para reverter a situação, começando pela criação de três Secretarias de Estado: Marinha e Ultramar, Negócios Interiores do Reino e Negócios Estrangeiros e Guerra, esta última chefiada pelo já referido Marquês de Pombal que viria a assumir uma posição de destaque, primeiro, enquanto Secretário de Estado e, a partir de 1756, Primeiro-Ministro (Rodrigues & Craig, 2009). Neste particular, e até para enquadramento das medidas tomadas pelo Marquês de Pombal à época, importa ter presente a influência mercantilista a que foi sujeito enquanto embaixador de Portugal em Inglaterra[264], de outubro de 1738 a maio de 1743 (Rodrigues & Craig, 2004; Saraiva,1998), devidamente alinhada com os ideais do iluminismo propagados durante o século XVIII na Europa. Por conseguinte, o confronto da realidade inglesa com a nacional levou-o a concluir que "o atraso da indústria e a decadência do comércio se deviam em grande parte à geral incultura e à deficiente preparação técnico-profissional dos industriais e comerciantes nacionais" (Rodrigues & Gomes, 2002, p.

[264] Para maior detalhe acerca da influência mercantilista britânica sobre o Marquês de Pombal, recorrer à leitura integral de Rodrigues e Craig (2004).

132). Por essa mesma razão, não existiriam em Portugal livros comerciais originais ou traduzidos[265].

Assim sendo, decidido a atacar o problema, uma das primeiras iniciativas tomadas passou, então, pela criação da *Junta do Comércio*, concretizada através do Real Decreto de 30 de setembro de 1755 (Rodrigues & Gomes, 2002; Rodrigues, Gomes & Craig, 2003a). Pretendia-se através desta instituição "organizar e disciplinar a atividade comercial, estimular, criar e administrar novas fábricas" (Ratton, 1813, citado por Rodrigues & Gomes, 2002, p. 132), prevendo-se desde logo no capítulo XVI dos seus estatutos, que viriam a ser confirmados por Alvará de 16 de dezembro de 1756 (Borges, 1856; Portela, 1968), a criação de uma escola dedicada ao ensino de matérias comerciais, entre elas, a arte de escrituração por partidas dobradas, o que veio a acontecer em 1759[266] sob a designação de *Aula do Comércio*[267]. Esta escola:

> foi criada dentro de um determinado contexto económico e social (surto comercial, remodelação dos circuitos económicos, reforma administrativa, patrocínio do Poder à ascensão burguesa), contexto a que se adequava e que devia influenciar. (Santana, 1985, pp. 19-20)

Tratava-se de uma instituição laica, superintendida pela Junta do Comércio a quem competia o seu financiamento, "sendo por isso sintoma e agente do reforço do poder do Estado" (Rodrigues et al., 2003a, p. 47). Em termos de ensino, pretendia prepararem-se negociantes instruídos, guarda-livros eficazes e funcionários competentes, quer para o setor público quer privado, e, por isso, a tónica recaía sobre a componente técnica. A Aula

---

[265] Passados largos anos, consta do prefácio do Dicionário Jurídico-Comercial de Ferreira Borges, de 1833, que "nós, é forçoso confessá-lo, somos a única nação, que não tem escritos comerciais" (1856, p. vi, português atual; esta data corresponde à da 2.ª edição do Dicionário).

[266] O hiato temporal localizado entre a criação da Junta do Comércio e da Aula do Comércio é justificada pela ocorrência do Terramoto de 1 de novembro de 1755 em Lisboa, o qual fez desviar a concentração do Marquês de Pombal para as urgentes ações de reconstrução da capital (Rodrigues et al., 2003a).

[267] O leque de temas lecionados era composto por: aritmética, álgebra, geometria, câmbios, pesos e medidas de diferentes praças, seguros e escrituração por partidas dobradas (Rodrigues, Gomes & Craig, 2004). Para uma visão mais completa das matérias lecionados, da sua distribuição por anos letivos, das regras de avaliação e de funcionamento da Aula, das características dos professores contratados e da importância da Aula para o desenvolvimento nacional da contabilidade, recorrer à leitura integral de Rodrigues et al. (2003a, 2004).

goza, até à data e prova em contrário, do estatuto de primeiro estabelecimento de ensino oficial[268] dedicado à instrução em Comércio e Contabilidade no mundo[269] (Carvalho & Conde, 2003; Rodrigues et al., 2004, 2007; Rodrigues & Craig, 2009).

Cumprindo os desígnios da sua constituição, verificou-se que as necessidades de recrutamento de estrangeiros diminuíram à medida que o número de nacionais diplomados pela Aula do Comércio aumentava significativamente e conquistavam posição em empresas privadas e públicas:

> E se até à criação da Aula do Comércio praticamente não existiam profissionais nacionais especializados na técnica contabilística, a partir daqui e por imposição dos respetivos estatutos, todos os que frequentassem o curso adquiririam os conhecimentos necessários ao exercício da profissão de comerciante, e, em particular, do método das partidas dobradas. (Rodrigues & Gomes, 2002, p. 132)

Não há dúvidas de que a formação ministrada "visava responder às necessidades práticas da época de uma burguesia em ascensão", bem como de que as centenas de diplomados[270] "deram um grande contributo às atividades económicas e aos serviços públicos onde foram inseridos" (Rodrigues et al., 2003a, p. 53), situação que, passado mais de século e meio de história, merece a seguinte alusão no preâmbulo do Decreto n.º 5029[271], de 5 de dezembro de 1918 (p. 2069):

> O ensino profissional mereceu ao grande Marquês os cuidados de maior desvelo, e foi graças a esse ensino que novas indústrias se criaram,

---

[268] Entende-se, neste âmbito, por ensino oficial aquele que foi instituído e financiado pelo governo (Rodrigues et al., 2007). "O interesse pelo ensino comercial do governo português pode ser explicado por referência às circunstâncias particulares de Portugal na época: o encerramento das escolas conduzidas pelos jesuítas; a necessidade de dar resposta à falta de iniciativa dos homens de negócio portugueses através do desenvolvimento de grandes empresas comerciais monopolísticas (capitalismo de Estado); e a necessidade de reformar as finanças públicas, com a introdução das partidas dobradas" (Rodrigues et al., 2007, p. 70).

[269] Rodrigues et al. (2003, 2007) iniciaram uma investigação que tem por objetivo refutar (ou confirmar) a veracidade da recorrente reivindicação presente na literatura que aponta a Aula do Comércio de Lisboa como o primeiro estabelecimento de ensino técnico profissional oficialmente criado no Mundo. Apesar da profundidade da referida investigação, até à data, nenhuma fonte conduziu à rejeição da hipótese levantada.

[270] Nas dez primeiras edições do curso da Aula do Comércio terão sido formados entre 972 e 1020 alunos (Rodrigues et al., 2004, p. 59).

[271] Diploma que procedeu à reforma do ensino técnico.

> florescendo com vigor e notável incremento. O primeiro país onde se organizou o ensino comercial foi em Portugal (alvará de 19 de maio de 1759) e ao Marquês de Pombal pertence a honra dessa criação.

5.1.3. Tentativa de regulamentação profissional

Consequência do sucesso alcançado pela Aula do Comércio, a primeira tentativa de regulamentação da profissão contabilística surgiu em 1770, por Carta de Lei de 30 de agosto, determinando o recrutamento, nalguns casos, obrigatório, noutros, preferencial, dos seus graduados para determinados cargos públicos[272] (Rodrigues & Gomes, 2002), sendo este "um direito monopolista consistente com a ideologia corporativista" à época vigente (Rodrigues et al., 2003b, p. 102). É precisamente neste sentido que pode ler-se no preâmbulo da referida carta (em português atual):

> É igualmente a todos manifesto, que os três sucessivos Cursos da sobredita Aula tem mostrado o muito que frutificaram as referidas providências; já no grande número de Aulistas dos dois primeiros Cursos, que tem sido empregados com aproveitamento em diferentes Repartições do meu Real serviço; já nos muitos sujeitos hábeis, que do último curso acabam de sair qualificados pelos públicos exames, em que se fizeram dignos de ser empregados pela sua instrução em comum benefício.

Não se tratava, porém, de regulamentação exclusiva para guarda-livros. De acordo com as disposições daquela Carta de Lei, apenas eram considerados comerciantes aqueles que como tal se encontrassem regularmente inscritos na Junta do Comércio, dessa inscrição dependendo o "gozo de todas as graças, privilégios e isenções" já concedidas e que viessem a sê-lo daí em diante a favor dos que exercessem "tão proveitosa, necessária e nobre profissão": o comércio. Também com base no mesmo diploma deviam todos os guarda-livros, caixeiros e praticantes de todas as casas de negócios portuguesas, corporações e sociedades públicas ou particulares serem inscritos, em livro separado, na

[272] De modo diferente, Lira (2011, p. 7) considera que a regulamentação introduzida pela Carta de Lei de 1770, que considera conceder aos "aulistas" "preciosas regalias", pretendia "tornar mais apelativo o ingresso na Aula do Comércio". Esta interpretação também encontra suporta no corpo da Carta de Lei, quando no seu décimo parágrafo pode ler-se: "*Para mais proteger e animar a Aula do Comércio* (…) mando, que nas Contadorias da Minha Real Fazenda não possam entrar de novo para oficiais outras algumas pessoas, que não sejam os referidos Aulistas aprovados" (itálico introduzido).

Junta do Comércio, sob pena de não integrarem o "Corpo geral do Comércio", de ficarem inibidos de aceder a cargos públicos e de as suas "escriturações, contas ou laudos" serem, para todos os efeitos, considerados nulos (Carta de Lei de 30 de agosto de 1770).

A partir do início do século XIX Portugal é influenciado pelo despontar dos ideais liberais em difusão por toda a Europa mas, e contrariamente ao que seria expectável, a profissão contabilística manteve-se regulamentada no primeiro *Código Comercial* português[273], apesar de este ter sido promulgado em 1833[274], época em que se consolidavam os ideais liberais. De igual modo, o *Dicionário Jurídico-Comercial*, também de autoria de Ferreira Borges, editado pela primeira vez em 1833 na sequência do necessário "estudo de direito em todas as suas partes" concretizado com o objetivo de elaboração do Código Comercial (Borges, 1856, p. v), menciona:

> **Guarda-livros** – é a pessoa, que tem a seu cargo a arrumação, ou escrituração mercantil de uma casa de comércio. Para ser Guarda-livros é necessário ter aprovação da aula do comércio, C. L. 30 de agosto de 1770, §. 5. – Eles devem ser matriculados para seus escritos valeram, §. 4.
> O Guarda-livros é o caixeiro mais essencial ao negociante, porque a sua escrituração é a base da sua existência comercial. (Borges, 1856, p. 190, negrito no original)

Este aparente paradoxo - manutenção da regulamentação em tempo de liberalismo - é justificado por Rodrigues et al. (2003b, p. 105) com base em três argumentos: 1) como "reflexo da heterogeneidade de pontos de vista sobre o comércio que foram tomados num Estado liberal em desenvolvimento"; 2) pela influência que os desenvolvimentos em sede de regulamentação da profissão no Reino Unido tiveram sobre Ferreira Borges[275] durante o seu exílio em Londres; e 3) pela interpretação de que as prescrições do código forneciam "um enquadramento que ajudaria os negócios a florescer" em vez de se tratarem de um tipo de regulamentação destinada a promover o controlo invasivo do campo regulamentar.

---

[273] Este código estabelecia regras formais de âmbito contabilístico, nomeadamente ao especificar "os livros que os comerciantes eram obrigados a manter, bem como a maneira como deviam estar organizados" (Rodrigues et al., 2003b, p. 105). Além disso, tinha de haver registo público dos Guarda-livros responsáveis pela preparação dos livros de um comerciante (Rodrigues et al., 2003b).

[274] Conhecido por *Código Comercial de 1833* ou *Código Comercial de Ferreira Borges* em homenagem ao respetivo autor.

[275] Portanto, o autor do Código Comercial de 1833 e do Dicionário Jurídico-Comercial também de 1833.

Não obstante o prestígio mantido pela Aula do Comércio até aos primeiros anos do século XIX, um conjunto de fatores, apresentados na subsecção seguinte, terá contribuído para a sua entrada em lento declínio prolongado até ao seu encerramento em 1844, arrastando consigo a revogação da regulamentação profissional existente.

5.1.4. Queda da tentativa de regulamentação profissional

No século XIX a Aula do Comércio enfrenta de facto algumas adversidades, aparentemente começadas a esboçar ainda no século XVIII em consequência da morte de D. José I, em 1777, e resultante afastamento, nesse mesmo ano, do Marquês de Pombal do cargo que ocupava[276]. Verifica-se, desde logo, uma acentuação na queda do número de alunos inscritos em cada nova edição do curso ministrado na Aula[277], passando pela perda da capacidade da Junta do Comércio para continuar a financiar a formação comercial[278] e pela instalação definitiva dos ideais liberais conducentes ao início de um período de clara desregulamentação.

Assim, tentando particularizar, para a referida diminuição no número de Aulistas são apontadas três justificações essenciais: 1) a ocorrência das invasões francesas na primeira década do século XIX, levando ao "receio por parte dos naturais das províncias de se deslocarem e à ausência de alunos brasileiros"[279] (Rodrigues et al., 2003a, p. 48); 2) a abertura de novas edições do curso com menor espaçamento entre si, levando à

[276] D. Maria I (1777-1816) foi a sucessora de D. José I. Segundo Portela (1968, p. 791) "O reinado de D. Maria I não alterou nenhuma das disposições tomadas em relação à Aula do Comércio, mas também é certo que nenhumas tomou que a favorecessem." Acrescenta que, "como, no campo do ensino, não avançar significa retrogradar, cremos poder convir que os estudos da Aula principiaram então o seu período de declínio."

[277] O número máximo de inscrições na Aula do Comércio foi precisamente alcançado na quinta edição do curso, iniciada em 1776, num total de 307 (Rodrigues et al., 2004, p. 59). Quer isto dizer que a redução no número de inscrições já se fazia sentir desde a década de 1780, simplesmente ter-se-á agravado no início do século XIX.

[278] A Junta do Comércio foi inclusivamente extinta em 1834.

[279] Segundo Santana (1985), até 1807 passaram pela Aula do Comércio de Lisboa trinta e cinco brasileiros, tendo sido iniciado, em 1809, o ensino comercial no Brasil.

exaustão mais rápida da procura[280]; e 3) a abertura de Escolas de Comércio noutras cidades portuguesas, nomeadamente em Faro, em 1791, a *Aula do Reino do Algarve*, e em 1803, no Porto, a *Academia Real da Marinha e Comércio do Porto*[281] (Borges, 1856; Santana, 1985; Rodrigues et al., 2003a).

Por outro lado, após a morte do Marquês de Pombal, em 1782, a Junta do Comércio começou a perder influência e foi convertida, em 1788, num tribunal (Portela, 1968) sob a nova e aumentada designação de *Real Junta do Comércio, Agricultura, Fábricas e Navegação destes Reinos e seus Domínios* (doravante designada *Real Junta do Comércio*). Desde essa data passou a ser presidida por um nobre em vez de por um elemento do "mundo comercial", como até então, o que por si só demonstra desde logo o início da perda de influência da esfera mercantil na sociedade (Rodrigues & Craig, 2009, p. 395). Manteve-se, todavia, como financiadora da Aula do Comércio, função no entanto dificultada a partir do momento em que a abertura dos portos brasileiros e a posterior secessão do Brasil, em setembro de 1822, implicaram a eliminação da fonte de financiamento consignada à Aula (taxa de 4% sobre as importações) (Rodrigues & Craig, 2004; Rodrigues et al., 2003a).

Ainda, durante a primeira metade do século XIX, à medida que o liberalismo substituía os resquícios corporativistas, começaram a surgir medidas de clara desregulamentação, nomeadamente a extinção em 1834 da Real Junta do Comércio[282] e,

---

[280] Inicialmente cada edição do curso da Aula do Comércio tinha definida uma duração de três anos, que na prática eram, normalmente, excedidos. Posteriormente, passaram a bienais, regime que entrou efetivamente em vigor em 1809 e a partir de 1924 começaram mesmo a ser anuais (Rodrigues et al., 2003a).

[281] Para a formação desta instituição terá sido determinante a pressão exercida pela *Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto do Douro*, a qual já vinha reclamando a necessidade de formação de guarda-livros para satisfação das necessidades económicas da "burguesia comercial portuense" desde 1785 (Gonçalves & Marques, 2011a, p. 10).

[282] Foi extinta por Decreto de 30 de junho de 1834, "com o fundamento de ser onerosa à Fazenda e incompatível com a forma de Governo estabelecido na Carta Constitucional da Monarquia, passando as suas atribuições para o Ministério do Reino" (Portela, 1968, p. 793). Relativamente à Aula do Comércio, a quem a agora extinta Real Junta do Comércio superintendia, foi fixado naquele decreto que "enquanto se não concertar definitivamente o sistema geral de administração pública, ficará pertencendo ao Comissário dos Estudos a inspeção da Aula do Comércio, da maneira que a exercia a extinta" (aqui a "extinta" é naturalmente a Real Junta do Comércio).

com impacto muito particular, a posterior aprovação da Carta de Lei de 1838 nos termos da qual, embora a figura do guarda-livros continuasse prevista designadamente como devedora de imposto (décima), foi eliminada a obrigatoriedade destes serem graduados pela Aula do Comércio. Estas medidas eram já consistentes com o "liberalismo económico existente na altura: o governo acreditava que não era necessário intervir nas profissões, na inscrição dos profissionais, nem na organização das associações profissionais" (Rodrigues et al., 2003b, p. 106).

O culminar de todos os acontecimentos descritos foi o encerramento da própria Aula do Comércio enquanto instituição autónoma, por Decreto de 20 de setembro de 1844, e consequente anexação ao Liceu Nacional de Lisboa[283] sob a designação de *Escola de Comércio* ou *Secção Comercial* (Portela, 1968), com consequências ao nível da qualidade e estatuto do ensino comercial, incluindo neste a contabilidade, daí em diante.

Como concluem Rodrigues e Craig (2004, p. 341):

> A Escola de Comércio foi inspirada em ideias mercantilistas do século XVIII e colocada ao serviço do mercantilismo mas não sobreviveu a uma era de reforma liberal na primeira metade do século XIX.

A anulação de toda a regulamentação havida no passado imprimiu nos guarda-livros a necessidade de atuar em benefício próprio. E foi precisamente nesse sentido que algumas ações de caráter associativo resultaram da iniciativa privada, nomeadamente a criação, em 1885, da *Associação Portuguesa de Contabilidade* (Carqueja, 2002), estabelecida por Alvará de 12 de outubro de 1885 (Dória, 1973)[284]. Esta associação procede, portanto, daquele que é considerado o primeiro movimento associativo dos guarda-livros, impulsionado pelo desejo de afirmação da atividade que exerciam. Ao tempo da sua formação estaria em processo de revisão o Código Comercial de 1833, âmbito no qual, conhecedores das pretensões de eliminação das referências à figura do guarda-livros, elaboraram uma representação dirigida ao Rei de então, D. Luís I, no propósito de "pugnar pelos interesses profissionais" dos "guarda-livros das principais casas de comércio e indústria" (Dória, 1973, p. 276). Do conteúdo dessa representação,

[283] Os "*Liceus*" foram criados em 1836 enquanto escolas de ensino secundário, inaugurando-se em Lisboa e Porto em 1839 e 1840, respetivamente (Portela, 1968).

[284] Segundo Dória (1973), Ricardo de Sá terá sido o seu fundador.

subscrita pelo "Sinédrio"[285], destaca-se o seguinte conteúdo bem elucidativo das pretensões dos signatários:

> Contudo, Senhor, o guarda-livros é mais do que um simples caixeiro, mais do que um mero empregado no comércio, o guarda-livros é o historiador da vida do comerciante, é um intermediário comercial, é um funcionário mercantil, e tem para figurar no código do comércio iguais, senão superiores direitos, aos dos feitores, caixeiros, corretores, comissários, recoveiros, capitães de navios, contramestres, pilotos e sobrecargas, de que ali se faz menção.
> O guarda-livros, (…), tem jus a uma secção especial do código, secção em que seja definido dando-se-lhe a personalidade legal que lhe é correspondente, elevando-se à categoria de funcionário mercantil, e marcando-se-lhe finalmente seus direitos e deveres.
> (Dória, 1973, pp. 278-279)

Reclamavam dignidade para os guarda-livros mas as suas reivindicações não foram acolhidas[286] na medida em que o *Código Comercial de 1888*[287] determinou, em sentido contrário, da seguinte forma (português atual):

> Art. 30.º O número e espécies de livros de qualquer comerciante e a forma de sua arrumação ficam inteiramente ao seu arbítrio, contanto que não deixe de ter os livros que a lei especifica como indispensáveis.
> (…)
> Art. 38.º Todo o comerciante pode fazer a sua escrituração mercantil por si ou por outra pessoa a quem para tal fim autorizar.

Assim sendo, estas disposições apresentaram-se, na verdade, como um claro exemplo da influência do liberalismo na desregulamentação da atividade de guarda-livros por permitir que "todos os comerciantes e sociedades anónimas conduzissem a sua própria contabilidade ou autorizassem (explícita ou tacitamente) qualquer outra pessoa

---

[285] Grupo constituído do seio da associação pelos "associados aptos para os cargos superiores de contabilidade" (Dória, 1973, p. 276).

[286] Dória (1973, p. 279) esclarece que, "por estranho que pareça" (talvez, porque bem intencionada), o próprio Ricardo de Sá, fundador da Associação Portuguesa de Contabilidade e relator da representação em causa, informa que a mesma nunca chegou às mãos do Rei porque terá sido entregue a uma comissão que em última análise decidiu que esta só deveria ser submetida se se confirmasse "por meios extraoficiais" que o grupo de trabalho encarregue de rever o código comercial pretendia auscultar a Associação Portuguesa de Contabilidade sobre o assunto. A associação nunca foi consultada sobre a matéria e a representação nunca foi remetida ao seu destinatário (Dória, 1973). Dória acrescenta que Ricardo de Sá estava convencido de que se a exposição fosse apresentada ao Rei teria recebido acolhimento, quanto mais não fosse parcial.

[287] Também conhecido por *Código Comercial de Veiga Beirão* em homenagem ao seu principal mentor.

para o fazer, independentemente das competências dessa pessoa" (Rodrigues et al., 2003b, p. 106). De facto, o Código Comercial de 1888, não continha qualquer referência aos guarda-livros, traduzindo-se num retrocesso assinalável para a posição de prestígio que a Aula do Comércio lhes havia conferido no passado.

Ainda no último quarto do século XIX sucederam-se outras iniciativas de associativismo privado, nomeadamente, e contando novamente com Ricardo de Sá entre os seus membros fundadores, a criação da *Associação da Classe dos Empregados de Contabilidade*, ou simplesmente *Associação dos Empregados de Contabilidade*[288], por alvará de 19 de julho de 1894 e renomeada para *Instituto da Classe Comercial de Lisboa* por alvará de 29 de dezembro de 1900. Porém, desconhecendo-se a duração exata de ambas as associações (Associação Portuguesa de Contabilidade e Instituto da Classe Comercial de Lisboa) sabe-se que foi curta e, ao que tudo indica, para tal terá contribuído a preponderante falta de espírito associativo (Carqueja, 2002; Lopes, 1984, citado por Guimarães, 2005).

5.1.5. Sucessão da Aula do Comércio

Apesar da origem auspiciosa, encontrada em estado "francamente decadente" (Portela, 1968, p. 793), a Aula do Comércio de Lisboa foi rebaixada ao nível de ensino secundário[289] no âmbito da reorganização do ensino liceal operada pelo Decreto de 20 de setembro de 1844 e assim permaneceu até 1869, ano em que um novo Decreto, de 30 de

---

[288] Terá editado o denominado *Boletim da Associação dos Empregados de Contabilidade*, cujo conteúdo "transborda de **amargura pelo desinteresse dos associados pela vida associativa"** (Carqueja, 2002, p. 297, ênfase do autor). De igual modo, Ricardo de Sá, no seu livro *Verificações e Exames de Escripta* terá referido: "o que nós vimos é que os associados não frequentavam a Associação, convencendo-nos portanto de que entre os guarda-livros de Lisboa não estavam ainda suficientemente desenvolvidos os princípios de confraternidade e solidariedade" (Guimarães, 2009c, p. 15). Em sede de publicações sublinhe-se que a Associação dos empregados de Contabilidade começou por publicar um boletim denominado *O Commercio*, renomeado posteriormente para *Boletim da Associação dos Empregados de Contabilidade* e, posteriormente, *Boletim do Instituto Commercial de Lisboa* (Guimarães, 2006b, p. 19).

[289] Portela (1968, p. 804) refere que à data da criação da Aula do Comércio de Lisboa não se fazia a distinção entre ensino elementar, secundário e superior mas que, relevando as características e a importância do ensino ali ministrado, este podia, "nos seus primórdios", ser classificado de "grau superior".

dezembro, procedeu à integração do ensino comercial no *Instituto Industrial de Lisboa*, este criado em 1852 e em fase de "maior projeção", que pelo sucedido passou a designar-se *Instituto Industrial e Comercial de Lisboa*[290] (IICL) (Portela, 1968, p. 794; Gonçalves & Marques, 2011b). No mesmo ano (1852) e através do mesmo diploma, foi criada a *Escola Industrial do Porto*, com arranque das atividades letivas em 1854 (Portela, 1968) e redenominação em 1864 para *Instituto Industrial do Porto*[291].

Sem intenção de entrar em profundos detalhes, que aqui não são o pretendido, os ajustamentos no sistema de ensino eram uma constante, relevando neste ponto uma síntese dos aspetos concorrentes para a condição do conhecimento e a forma e locais da sua transmissão durante o período de tempo considerado nesta secção. Impõe-se então, em complemento ao previamente referido, assinalar a reforma operada por *Emídio Navarro* em 1886 porquanto terá sido aquela a quem mais o ensino técnico em Portugal ficou a dever num intervalo de trinta e dois anos[292] (Portela, 1968). Destaca-se o facto do Instituto Industrial do Porto passar, nesta data, à semelhança do sucedido com o Instituto

---

[290] De acordo com Portela (1968) para a integração do ensino comercial no Instituto Industrial de Lisboa terá contribuído a diligência efetuada em outubro de 1865 pela Associação Comercial de Lisboa junto do Governo a reclamar a criação de um "Instituto Mercantil" (Portela, 1968, p. 801). Adianta que, talvez na sequência dessa diligência, foi elaborado um relatório versado sobre a eventual reorganização do ensino comercial que indicou por conveniente a junção dos ensinos industrial e comercial na mesma instituição, aproveitando-se dessa forma as sinergias decorrentes de uma parte da estrutura curricular ser comum (Portela, 1968).

[291] Originalmente o ensino industrial encontrava-se dividido em elementar, secundário e complementar, sendo todos os níveis conferidos em Lisboa mas apenas os dois primeiros no Porto. A partir de 1864 o ensino da indústria passou a dividir-se em *geral* e *especial* e ambas as instituições (de Lisboa e Porto) foram colocadas em condição de igualdade e, daí, no Porto, a alteração de nome de "Escola" para "Instituto" (Portela, 1968).

[292] Decorridos de 1886 (reforma de Emídio Navarro, através do Decreto de 30 de dezembro de 1886) a 1918 (reforma de João Alberto Pereira de Azevedo Neves, através do Decreto n.º 5029, de 5 de dezembro de 1918). No preâmbulo do Decreto n.º 5029 (p. 2080) pode ler-se, em sede de apreciação das reformas ocorridas no ensino técnico naquele intervalo: "Toda a subsequente legislação não representa um avanço considerável sobre a anterior: divisões, subdivisões, classificações novas, criação de escolas, supressão doutras, e assim nos encontramos, neste momento gravíssimo da nossa história, sem uma organização regular do ensino técnico, justamente na hora em que já deveríamos estar apetrechados para a luta da paz".

de Lisboa em 1869, a *Instituto Industrial e Comercial do Porto* e a adoção de uma nova subdivisão dos níveis de ensino comercial em elementar, preparatório e especial ou superior. O ensino comercial passou a incluir uma componente teórica e outra prática, esta última estreitamente associada à realidade da época e, por isso, ministrada em contexto de trabalho. Considera Portela (1968, p. 810) que de 1886 a 1918 as reformas no ensino técnico se limitaram a "modificações ligeiras, quando não a mutilações, sob o pretexto das circunstâncias especiais de cada Escola ou o propósito de reduzir os encargos do Tesouro". Exemplo disso é a reforma introduzida pelo Decreto de 8 de outubro de 1891 que, na área comercial, teve como consequência a eliminação do ensino elementar e superior ou especial detendo-se exclusivamente pelo ensino médio ou preparatório, subdividido em dois graus dos quais o primeiro destinado a formar guarda-livros e negociantes de pequeno trato e, o segundo, empregados de contabilidade, financeiros e negociantes de grosso trato (Decreto n.º 5029, 1918, p. 2071)

Em 1893 foi criada, por Portaria, uma Escola Elementar de Comércio na dependência da Associação Comercial de Lisboa, futura Câmara do Comércio e Indústria. Esta escola destinava-se a "ministrar em cursos noturnos a instrução elementar prática, geral e profissional aos empregados no comércio, de ambos os sexos" (Decreto 5029, 1918, p. 2072). Também no Porto foi criada uma Escola Elementar de Comércio na dependência da Associação Comercial do Porto, conforme o Decreto de 28 de setembro de 1895, destinada "aos sócios da Associação, seus filhos e empregados, e a outros indivíduos quando (…) [houvesse] cabimento" (Decreto 5029, 1918, p. 2072).

Neste âmbito, atenta a relevância atribuída na literatura à *Escola Prática Comercial Raúl Dória*, escola privada fundada na cidade do Porto em 1902 pelo "ilustre Professor" Raúl Dória, impõe-se fazer-lhe justiça deixando aqui o devido registo. Esta terá sido "durante muitos anos a única escola do País onde o ensino da escrituração comercial se fazia pela aliança da teoria e da prática" (Dória, 1984, p. 527). Para esse fim, faziam parte das instalações da escola "dois pavilhões", onde estavam instaladas supostas empresas, um banco, uma estação de correios e uma central telefónica improvisada para o efeito, permitindo a simulação em contexto muito próximo do real de todo o processo contabilístico à dimensão da época, aspetos suficientes para se depreender "o papel

importante que ela desempenhou, particularmente nos anos decorridos entre 1908 e 1922, este o da morte do Fundador" (Dória, 1984, 528) [293].

Tudo aquilatado e poderá concluir-se, em função dos parâmetros definidos, pela ausência de qualquer projeto profissional dos guarda-livros durante a segunda metade do século XVIII e o século XIX, na aceção de processo dinâmico liderado pelos membros da ocupação tendo em vista a sua mobilidade coletiva ascendente (Larson, 1977).

Isto é, em primeiro lugar, os guarda-livros decorrem da formação ministrada na Aula do Comércio, tendo esta por objetivo "formar quadros" (Portela, 1968, p. 804). Ou seja, "a sua função era mais social do que individual: tinha em vista a economia do país, no seu conjunto, e limitava as regalias individuais por uma apertada legislação, que visava a maior projeção possível dos fins sociais" (Portela, 1968, p. 504). Não havia, portanto, da parte do poder, lugar para a projeção isolada de interesses de grupos restritos, não estando de todo em causa a promoção de um processo de profissionalização.

Em segundo lugar, por parte dos guarda-livros, sendo a estes que cabe liderar o projeto profissional independentemente deste ter sido despoletado por iniciativa governamental ou privada, não há, entre as décadas de 1750 e 1900, dimensão e sentido de identidade suficientes para conduzirem ao arranque de um projeto profissional. Recorde-se que existiram iniciativas de mobilização coletiva, nomeadamente por impulso de Ricardo de Sá, mas faltava ao conjunto dos guarda-livros coesão, identidade, talvez até ambição, em grau que pudesse fazer a diferença.

Não obstante, é neste período que se localiza a génese do grupo ocupacional que apenas passados cerca de dois séculos e meio do seu nascimento transpôs a barreira da profissionalização.

---

[293] Não obstante a morte de Raúl Dória a sua *Escola Prática Comercial* manteve-se em funcionamento até ao ano de 1964 (Dória, 1968). Para maior detalhe acerca da importância, forma de funcionamento e progresso desta Escola, a que se encontra estritamente associada a vida e obra do seu fundador, recorrer à leitura integral de Dória (1968), disponível no portal *infocontab* em http://www.infocontab.com.pt/download/AEscolaRaulDoria.pdf, e Dias (1935).

5.2. Da Implantação da República à aprovação do CCI (1963)

5.2.1. Enquadramento político, económico e social

A revolução que conduziu à implantação da República a 5 de outubro de 1910 foi o culminar de um processo de sucessiva erosão da monarquia nacional. A instabilidade política e social a que o país havia chegado assumiram peso suficiente para justificar a tentativa de mudança que o Partido Republicano Português arriscou. Consequentemente, uma nova constituição foi aprovada em 1911 e iniciou-se o período político comummente conhecido por *Primeira República*. Porém, "a coesão do novo modelo governativo raramente foi conseguida refletindo-se em vários episódios que atestaram a incapacidade de aplicar de uma forma continuada e temporalmente sustentável políticas e reformas estruturantes necessárias à resolução dos graves problemas do país" (Pereira, 2011, p. 24).

Entre 1910 e 1926, período durante o qual existiram 45 Governos (Garcia, 1989), o regime republicano nunca atendeu a alterações políticas e estruturais motivadas por movimentos sociais, "estabelecendo inúmeros focos de tensões em relação a setores específicos da sociedade" que resultavam em greves operárias e ações de repressão frequentes (Pereira, 2011, p. 24). Por outro lado, as políticas anticlericais adotadas conduziram a maior afastamento entre "o Portugal republicano e essencialmente urbano e o Portugal alheio aos movimentos ideológicos das grandes cidades, fortemente rural e conservador" (Pereira, 2011, p. 25). Neste período ainda, Portugal viu-se forçado a participar na I Guerra Mundial para defender as suas colónias Ultramarinas em África. Contudo, os benefícios decorrentes da conservação das colónias não foram suficientes para compensar as repercussões económicas e sociais dessa participação, resultando em saldo negativo para o país. Por todos estes motivos, em termos económicos "Portugal assistiu ao completo descontrolo das contas públicas através do aumento exponencial da despesa e do défice orçamental sendo forçado a recorrer a sucessivos empréstimos externos e internos para alimentar as suas despesas correntes e o corpo de expedição português presente na frente da guerra" (Pereira, 2011, p. 26)

Por fim, a situação insustentável a que o país chegou conduziu ao golpe de estado perpetrado em 1926 (Saraiva, 1998), levando ao poder um governo de ditadura militar

que se mostrou incapaz de resolver os problemas orçamentais do país. Foi neste enquadramento que surgiu a figura de António de Oliveira Salazar apresentando-se como "expressão de uma política alternativa e saneadora do desequilíbrio orçamental" (Pereira, 2011, p. 28), granjeando para si o cargo de Ministro das Finanças (Saraiva, 1998). Geriu com habilidade a função que lhe foi confiada, promoveu-se junto da opinião pública, alcançou um peso político crescente e, fruto desse "sentido estratégico apurado" (Pereira, 2011, p. 30), chegou ao cargo de Primeiro-Ministro em 1933, transformando a ditadura militar numa ditadura nacional. Assim se deu início ao período político vulgarmente conhecido por *Estado Novo*, vigente até 1974, cujas linhas orientadoras foram consagradas no texto constitucional aprovado em 1933, estruturando-se em torno de cinco princípios orientadores: nacionalismo português, imperialismo colonial, Estado forte, sentido corporativo e intervencionismo económico-social (Pereira, 2011).

A entrada em vigor da constituição de 1933 conduziu à supressão das liberdades fundamentais de expressão, de reunião e de associação, que haviam sido conferidas pela anterior constituição de 1911 (Pereira, 2011). Ao longo dos anos de Estado Novo, a asfixia ao livre funcionamento das instituições e às liberdades individuais conduziram a um reforço da repressão e da violência. O estatuto do trabalho nacional, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 23048, de 23 de setembro de 1933, criou as corporações, os sindicatos nacionais e os grémios empresariais, submetidos à tutela do Estado. A este competia, através do Ministro das Corporações, homologar e nomear as direções eleitas, tendo também o poder de as suspender e destituir, bem como aos próprios organismos (Rodrigues, 2004).

Era difundida através das escolas e dos meios de comunicação uma cultura de exaltação ao regime, destacando todas as suas virtudes e ocultando todos os seus aspetos sombrios. Foi efetivamente alcançado o saneamento das contas públicas nacionais por recurso ao aumento de impostos e manutenção da despesa pública em níveis controlados, bem como, desde a década de 1950, em resultado da assistência decorrente da integração europeia. Porém, persistiam as más condições de vida entre operários e camponeses e as manifestações públicas de descontentamento provenientes de vários setores da sociedade tornam-se realidade e intensificam-se com o passar do tempo.

Durante as décadas de 1930 e 1940, as medidas de intervenção na economia, tomadas tendo por objetivo o seu estímulo, visaram sobretudo a indústria, mas em rigor

os resultados alcançados foram limitados. Segundo Rosas (1994), tal ficou a dever-se à resistência social e política à modernização da agricultura, por sua vez impeditiva da criação de condições indispensáveis ao despontar de um verdadeiro processo de industrialização. A característica mais marcante destas décadas em sede de intervencionismo económico (o apoio e proteção concedidos pelo Estado à indústria nacional) vai manter-se na década seguinte quando surgem em Portugal os grandes empreendimentos hidroelétricos e industriais (Rosas, 1994). Por isso, quando se dão os primeiros passos de abertura da economia nacional ao exterior a indústria portuguesa apresenta-se incapaz de competir num mercado livre.

O tema da integração supranacional radica-se, de facto, desde finais da década de 1940, impondo-se a Portugal a definição dos contornos da sua participação nos movimentos de cooperação económica europeia iniciados após a II Guerra Mundial. Efetivamente, na sequência daquele que ficou conhecido por Plano Marshall (plano de ajuda norte-americana à reconstrução dos países devastados pela guerra), Portugal integrou desde 1948 a Organização Europeia de Cooperação Económica, aspeto que terá constituído um dos primeiros passos no sentido da abertura, e principalmente internacionalização, da economia nacional (Rollo, 1994). A ajuda internacional de que Portugal veio a beneficiar revelou-se fundamental para suportar as consequências que indiretamente recaíram sobre Portugal no período pós guerra, ajudando simultaneamente ao progresso interno, principalmente em termos industriais (Rollo, 1994). Portugal não mais se arredou dos processos de integração europeus passando a assumir uma estratégia de desenvolvimento assente nos mercados externos. Integrou a Associação Europeia de Comércio Livre (EFTA) desde a sua fundação em janeiro de 1960.

A ditadura Salazarista resistiu até 1974, ou seja para além do espaço temporal em análise nesta secção, delimitado a jusante pelo indiscutível marco histórico que a aprovação e entrada em vigor do CCI representou para os técnicos de contas pelo impacto que teve no seu projeto de profissionalização.

5.2.2. Regulamentação de sociedades anónimas e peritos contabilistas

No ano subsequente à implantação da República foram promulgados, ainda pelo Governo Provisório[294], dois diplomas que auguravam alguma reconquista de posição no mercado de trabalho por parte dos guarda-livros. Tratou-se da regulamentação dos serviços de fiscalização das sociedades anónimas[295], por Decreto de 13 de abril de 1911, e da regulamentação da atividade de peritos contabilistas, por Lei de 27 de maio do mesmo ano.

A primeira regulamentação referida previa no seu artigo 35.º a sujeição das sociedades anónimas a uma auditoria oficial e a inspeção. Além disso, os administradores deste tipo de sociedade eram proibidos de nelas assumirem funções de guarda-livros e era introduzido o conceito de responsabilidade mútua, segundo o qual "no caso de ato fraudulento respeitante à veracidade de cada elemento do balanço, os guarda-livros, administradores e outros participantes na gestão da sociedade anónima seriam considerados cúmplices" (Perdigão, 1950, citado por Rodrigues et al., 2003b, p. 107).

Sucedeu que dos efeitos práticos da fiscalização das sociedades anónimas nos moldes previstos foram chegando ao Governo incessantes reclamações, tendo o tema sido conduzido a debate político de forma insistente. Não se tratava de colocar em causa as intenções moralizadoras que levaram à aprovação da referida legislação mas de lutar contra as responsabilidades assacadas aos guarda-livros sem a prévia atribuição dos direitos que lhes permitissem assumi-las:

> Pelo artigo 35.º desse decreto [de 13 de abril de 1911] com forma de lei, o Ministro que referendou o decreto, não tendo achado maneira razoável de fazer uma fiscalização efetiva, incumbiu também dessa fiscalização os guarda-livros; e não se limitou a incumbi-los desse serviço a título, mais ou menos, de confiança; responsabilizou-os por todas as irregularidades, todas as falsificações, todos os atos dolosos que os dirigentes de sociedades anónimas possam ter praticado. (Debate do Senado da República de 7 de março de 1912, p. 2)

---

[294] No dia imediatamente seguinte ao da implantação da República, portanto a 6 de outubro de 1910, foi nomeado um *Governo Provisório da República*, dotado de amplos poderes e mantido em funções até à eleição do primeiro Presidente da República decorridos cerca de 10 meses.

[295] Criados por Decreto de 14 de janeiro de 1911 (http://digitarq.arquivos.pt/details?id=4224475, acedido em 15 de dezembro de 2015).

Para além dos protestos dos guarda-livros reclamando, em suma, a eliminação do artigo 35.º ou a garantia política de "atribuições e força com que, sem risco da sua posição, (…) [pudessem] ser, à *contre coeur* dos seus patrões, uma espécie de fiscais do Estado" (Debate do Senado da República de 7 de março de 1912, p. 2), era simultaneamente denunciado o modo como decorriam na prática os processos de fiscalização, tal como o comprova o conteúdo de uma representação subscrita pelas "corporações comerciais e industriais mais importantes da cidade do Porto e, ainda, por quase todas as sociedades do norte do país", presente ao poder político:

> Efetivamente, a fiscalização das sociedades anónimas, mercê dos seus processos afrontosos e, sobretudo, da forma inconveniente e aviltante, como está sendo desempenhada pela repartição competente, longe de corresponder ao fim para que foi destinada, não tem servido senão para prejudicar o desenvolvimento das sociedades comerciais e industriais, e, por consequência, a economia pública. (Diário da Câmara dos Deputados de 14 de março de 1912, p. 4)

Consequentemente, enquadrando-se simultaneamente na pretensão de rever a obra legislativa do Governo Provisório, foi nomeada uma comissão, por portaria do Ministério das Finanças de 21 de março de 1913[296], para proceder a um inquérito aos serviços de fiscalização e formular as orientações para a sua reorganização em "bases mais profícuas e económicas" (DR n.º 67, de 22 de março de 1913, p. 1058). Entretanto, a 8 de julho de 1913, determinou o Ministro das Finanças, por Decreto n.º 24, que os serviços de fiscalização regressassem ao Ministério do Fomento, ficando a cargo da Direção do Comércio e Indústria. Pretendia o Governo apresentar na legislatura seguinte um "projeto de reorganização definitiva da fiscalização das sociedades anónimas" (Decreto n.º 24, DR n.º 157, de 8 de julho de 1913, p. 2528), o que não se concretizou.

Segundo Costa (1976, 1983) foram posteriormente promulgadas duas leis, uma a 18 de março de 1936, Lei n.º 1936 (que curiosamente coincide com o ano civil), e outra a 17 de maio de 1943, Lei n.º 1995, visando ambas conduzir a que a fiscalização das sociedades anónimas fosse realizada por técnicos ajuramentados e, portanto,

[296] Publicada no dia 22 de março de 1913 no DR n.º 67, p. 1058.

independentes dos acionistas. Uma e outra, nunca foram implementadas[297] (Costa, 1976, 1983).

Relativamente à legislação sobre peritos contabilistas de 27 de maio de 1911, naturalmente entrecruzada com a legislação acerca da fiscalização das sociedades anónimas, pretendia-se a atribuição de "autoridade jurídica aos contabilistas chamados a intervir como peritos nos diversos pleitos" (Lei de 27 de maio de 1911) havendo que, para tal, proceder à respetiva regulamentação. Havia de facto consciência do quanto era "perniciosa" a prática recorrente de serem chamados a intervir em assuntos de contabilidade indivíduos sem a competência profissional indispensável e do "descrédito sempre crescente" que tal acarretava para a classe dos peritos contabilistas (Lei de 27 de maio de 1911). Com efeito, determinou-se a criação pelo Ministério da Justiça de duas Câmaras de Peritos Contabilistas, uma para o Norte e outra para o Sul do país (Lei de 27 de maio de 1911). No artigo 3.º do diploma eram fixadas as respetivas atribuições, contando com a seguinte redação:

> 1.º Dar parecer e verificar as contas que digam respeito ao balanço e relatório que devem ser apresentados às assembleias gerais das companhias e sociedades anónimas.
> 2.º Proceder a exame nas escritas quando ordenado pelos respetivos juízos nos processos comerciais, criminais ou cíveis.
> § único. Depois de publicada a presente lei e seu regulamento, só produzirão efeitos jurídicos os casos em que tenham intervindo os peritos das Câmaras de que trata a presente lei.

[297] Só em 1969 foi finalmente instituído o regime jurídico de fiscalização das sociedades anónimas, através do Decreto-Lei n.º 49381, de 15 de novembro, diploma este parcialmente alterado, a 28 de dezembro de 1970, pelo Decreto-Lei n.º 648 e complementado, em 5 de maio de 1972, pelo Decreto-Lei n.º 142 (Costa, 1976). Como se sabe, desde a década de 1970, as funções de "fiscalização", quando entendidas como processo de certificação legal ou revisão legal de contas, constituem uma jurisdição reservada aos ROC, cuja atividade, individual ou em sociedade, foi regulamentada pela primeira vez em 1972 através do Decreto-Lei n.º 1 de 3 de janeiro, tendo sido o respetivo organismo regulador – inicialmente, a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas – oficialmente constituído através da Portaria n.º 83, de 6 de fevereiro de 1974. Para uma leitura mais aprofundada acerca do processo de fiscalização das sociedades anónimas recorrer à leitura integral de Costa (1983).

Com o passar do tempo, verifica-se, pela leitura do Diário do Senado, a ocorrência de sucessivos pedidos de interpelação ao Ministro da Justiça[298] visando questioná-lo acerca da inexecução da Lei de 27 de maio de 1911. A falta de resposta do poder político levou inclusivamente um Senador a submeter à discussão, a 6 de março de 1913, a título privado, uma proposta de lei para substituir a original. Contudo, apesar desta proposta ter sido admitida à discussão (projeto de lei n.º 73-D), decidiu-se que perante a iminente reorganização da repartição de fiscalização das sociedades anónimas o debate deveria ser suspenso até que aquela fosse conhecida. Mais de uma década volvida, refere Dias (1926), citado por Guimarães (2009a, p. 1):

> Entre nós nada existe, apesar de ter sido criada pelo Governo Provisório da República, em 27 de maio de 1911, a Câmara dos Peritos Contabilistas, que não chegou a funcionar, devido talvez à forma que a lei indicava para a escolha dos peritos, assim como à falta de regulamentação.

Também em 1935, a RCC n.º 9 procede à divulgação da Lei de 27 de maio de 1911 finda a transcrição da qual é prestado o seguinte esclarecimento:

> Nota – o regulamento a que se refere o § único do artigo 3.º nunca chegou a ser publicado, como sucedeu a muitos outros que ficaram sendo simples aspirações. (p. 83)

De acordo com o elemento entrevistado L, a fiscalização das sociedades anónimas e a regulamentação dos peritos contabilistas não foram avante "por questões de conjuntura, porquanto, depois da Revolução de 1910, mergulhou-se numa convulsão política e social cujo acompanhamento não permitiu a libertação de meios para tratar dessas questões que em termos sociais são sempre laterais", justificação que encaixa perfeitamente no cenário político, económico e social apresentado na subseção anterior.

De facto, não foi, durante o período de tempo abrangido por esta secção, promulgada qualquer legislação efetiva acerca da fiscalização das sociedades anónimas e também não se tornaram realidade as Câmaras de Peritos Contabilistas.

[298] Nomeadamente, Diários do Senado de: 27 de novembro de 1912, 13 de janeiro de 1913, 19 de fevereiro de 1913 e 4 de março de 1913.

5.2.3. Sucessão da Aula do Comércio (continuação)

No âmbito do ensino[299], também em 1911, foram tomadas um "conjunto de medidas que viriam a ter elevada projeção no domínio da instrução nacional" em geral (Portela, 1968, p. 814), nomeadamente a fundação das Universidades de Lisboa e Porto, a juntar à de Coimbra, e, relativamente ao ensino industrial e comercial, o desdobramento, em maio, do IICL em *Instituto Superior de Comércio* e *Instituto Superior Técnico*[300].

Ou seja, o Instituto Superior de Comércio de Lisboa foi criado por Decreto de 23 de maio de 1911, destinado a ser "um estabelecimento de ensino superior, com autonomia pedagógica e administrativa, mantido pelo Ministério do Fomento e tendo por fim ministrar aos seus alunos uma instrução desenvolvida e adaptada às necessidades económicas e comerciais do País" (Portela, 1968, p. 815). Na sua génese eram nele ministrados o curso especial de agentes comerciais, o curso aduaneiro, o curso consular e o curso superior de comércio (Portela, 1968), tendo o seu regulamento sido aprovado, mais tarde, por Decreto de 5 de julho de 1913. Entretanto, um novo Decreto, de 16 de agosto de 1913, determinou o funcionamento transitório na *Escola Marquês de Pombal* dos cursos secundários industrial e comercial[301] do extinto IICL (Decreto n.º 5029, 1918, p. 2075), mais tarde transferidos para a *Escola de Construções, Indústria e Comércio* que veio substituir a secção secundária do extinto IICL, em funcionamento, tal como já

---

[299] Pretende-se com esta subsecção sublinhar que o conhecimento em torno do qual a profissão de TOC foi erigida na segunda metade do século XX, e recorde-se que o conhecimento é um elemento basilar para a profissionalização das ocupações, é descendência do ensino ministrado na Aula do Comércio no século XVIII.

[300] Sobre este, vocacionado à nascença para a engenharia, nada há a acrescentar além de que integra, desde o período em que foi seu Diretor o Engenheiro Duarte Pacheco (1927-1932), a Universidade Técnica de Lisboa e que "o IST de hoje em dia é reconhecido nacional e internacionalmente, como uma Grande Escola de Engenharia, Arquitetura, Ciência e Tecnologia" (https://tecnico.ulisboa.pt/pt/sobre-IST/historia/, acedido em 4 de novembro de 2015). Em 2012, a Universidade Técnica de Lisboa e a Universidade de Lisboa apresentaram uma proposta de fusão aprovada em 31 de dezembro de 2012 e colocada em prática no decurso de 2013, da qual resultou como entidade única a *Universidade de Lisboa*.

[301] As bases para a organização desta secção secundária do extinto IICL na escola Marquês de Pombal foram aprovadas pelo Decreto n.º 14, de 8 de setembro de 1913.

referido, temporário, na Escola Marquês de Pombal. Esta escola de Construções teria duas secções, a industrial e a comercial, e compreenderia, entre outros e além dos cursos preparatórios, o curso comercial (Decreto n.º 5029, 1918).

Ainda na mesma década, em 1918, foi promulgado, a 5 de dezembro, o Decreto n.º 5029 e através das suas disposições operadas significativas mudanças à organização do ensino técnico comercial que, nos termos do respetivo artigo 177.º, passou a ser ministrado em *Aulas comerciais*[302], *Escolas elementares de comércio*[303], *Institutos comerciais* e *Institutos superiores de comércio*. Dando desde logo execução ao estatuído, o artigo 284.º do mesmo diploma procedeu à repartição das escolas de ensino elementar então existentes em Aulas de Comércio, por um lado, e Escolas Elementares Comerciais, por outro. Além disso, a secção comercial da antiga Escola de Construções, Indústria e Comércio passou a constituir o *Instituto Comercial de Lisboa* (artigo 286.º) e, no Porto, o Instituto Industrial e Comercial foi desdobrado[304], tal como aconteceu anos antes em Lisboa, passando a existir naquela cidade, na esfera comercial, o *Instituto Superior de Comércio* e o *Instituto Comercial do Porto* (artigo 287.º).

Convém deixar bem vincado que, portanto, os Institutos Comerciais de Lisboa e Porto foram criados em 1918 por força do valor imputado pelos dirigentes Republicanos ao ensino técnico enquanto fator determinante do crescimento económico (Gonçalves, 2006b) e tendo por objetivo a formação de auxiliares de comércio, agentes comerciais, guarda-livros e contabilistas (artigo n.º 1 do Decreto n.º 5162[305], de 18 de fevereiro de 1919). Na prática veio contudo a revelar-se que, por ambiguidades várias[306], os institutos

---

[302] Estabelecidas, a pedido, nos "pequenos centros industriais" (artigo 178.º), ministravam formação com duração de 2 anos (artigo 182.º)

[303] Estabelecidas, por iniciativa do Governo, nos "centros comerciais importantes" (artigo 190.º), ministravam formação com duração de 3 anos (artigo 192.º)

[304] Curiosamente voltaram a fundir-se por determinação do Decreto n.º 9951, de 31 de julho de 1924, sob o pretexto de que "as condições de momento indicam ser absolutamente indispensável reunir num só estabelecimento de ensino os Institutos Industrial e Comercial do Porto".

[305] Diploma que procede à promulgação do regulamento do ICL. Sublinhe-se que embora prevendo a formação de guarda-livros e contabilistas não procedeu à definição de qualquer das categorias profissionais.

[306] Gonçalves (2006b) aponta ambiguidades ao nível da designação dos cursos e das respetivas habilitações para o mercado de trabalho, do plano de conteúdos programáticos e dos objetivo fundamentais dos institutos

comerciais não conseguiram alcançar uma posição estatutária sólida no âmbito do sistema de ensino (Gonçalves, 2006b), pressionando à concretização de uma nova reforma do ensino técnico que viria a ocorrer no início da década de 1930.

Com efeito, em Lisboa, o Decreto n.º 19081, de 2 de dezembro de 1930, diploma que atribuiu estatuto universitário, entre outros, ao Instituto Superior Técnico e ao Instituto Superior de Comércio mediante a fundação da Universidade Técnica de Lisboa que os agregou, procedeu simultaneamente à renomeação do Instituto Superior de Comércio para *Instituto Superior de Ciências Económicas e Financeiras* (ISCEF).

Por sua vez, o Decreto n.º 20328, de 21 de setembro de 1931, procurou esclarecer a finalidade dos institutos médios industriais e comerciais "por forma que a ninguém ofereça dúvidas a sua indiscutível utilidade" (p. 2070), clarificando que os institutos comerciais são estabelecimentos de ensino técnico médio, com autonomia pedagógica e administrativa, mantidos pelo Ministério da Instrução Pública e destinados a ministrar aos seus alunos uma cultura adequada para formar contabilistas segundo as necessidades económicas e comerciais do País (artigo 1.º). Na vertente comercial foi, na prática, suprimida a "designação inexpressiva" de curso *médio de comércio* e organizou-se o curso de *contabilista* enquanto profissionais "destinados a desempenhar na prática comercial funções técnicas perfeitamente definidas e absolutamente inconfundíveis"[307] (p. 2070). Segundo Gonçalves (2006b), a reforma do ensino técnico operada em 1931 pretendia especificamente reposicionar o ensino médio comercial no âmbito do sistema de ensino, sendo-lhe atribuída como função principal a formação de contabilistas sem, todavia, proceder à reserva do uso do título criado aos diplomados com aquela formação específica.

---

comerciais. Para uma leitura mais aprofundada sobre o assunto recorrer à leitura do capítulo 4 de Gonçalves (2006b, pp. 211-267).

[307] O curso de contabilista conferia habilitação para todos os lugares da administração pública para os quais se exigisse o curso complementar dos liceus, para peritos contabilistas dos tribunais de comércio, para chefes de contabilidade dos estabelecimentos fabris do Estado e de empresas industriais e comerciais, para administradores de falências, para os serviços de fiscalização e de comissários de contas de empresas industriais e comerciais que viessem a ser criadas e, de preferência, para todos os cargos nos quais fosse exigido o curso complementar de comércio (artigos 12.º e 13.º).

Concretamente no Porto, procedeu-se, em junho de 1933, ao encerramento imediato do Instituto Superior de Comércio através do Decreto-Lei n.º 22739[308], de 26 de junho de 1933. Este mesmo diploma voltou a separar as duas seções do Instituto Industrial e Comercial (artigo 2.º), ressurgindo o Instituto Industrial do Porto, que se manteve em funcionamento nas mesmas instalações, e o Instituto Comercial do Porto que passou a funcionar nas instalações do então extinto Instituto Superior de Comércio (artigo 2.º, § 1).

Encerrado definitivamente o Instituto Superior de Comércio do Porto, até 1953[309] o ISCEF passou a ser a única escola superior nas áreas de economia, comércio e contabilidade, em Portugal (Portela, 1968). Pelo meio situa-se uma profunda reforma dos seus planos de estudos concretizada em 1949 da qual resultou um alargamento considerável das disciplinas de contabilidade.

No período temporal compreendido nesta secção, e apesar da reforma ao ensino técnico ser um assunto em estudo permanente[310], a derradeira atualização ao regulamento dos Institutos Comerciais foi concretizada pelo Decreto n.º 38231, de 23 de abril de 1951, cumprindo destacar, nomeadamente, a redução da formação ali ministrada de quatro para três anos, a criação dos cursos de *correspondente em línguas estrangeiras* e de *peritos aduaneiros* e a instituição de tirocínios para os diplomados[311]. Não obstante as sistemáticas atualizações, a 26 de janeiro de 1957 já os diplomados pelo ICL submetiam

---

[308] Refere este diploma que "a instrução comercial não comporta no nosso País dois estabelecimentos de ensino superior" (p. 1090) e acrescenta que no Porto "a sua população escolar é diminuta". Previa-se que os alunos do Instituto Superior de Comércio do Porto pudessem ingressar, "na qualidade de alunos ordinários, voluntários ou livres" no ISCEF para aí concluírem a formação em curso (artigo 8.º). Não obstante, na sequência da manifestação dos alunos no sentido de lhes ser garantida a conclusão da sua formação no Porto, o Instituto Superior desta cidade veio a funcionar por um período transitório de três anos acautelando-se assim a conclusão da formação àqueles que já a haviam ali iniciado. Na RCC n.º 21 de 1938 (p. 170) confirma-se que o Instituto Superior de Comércio do Porto foi definitivamente extinto em 1936.

[309] Ano da fundação da Faculdade de Economia do Porto.

[310] Para detalhe acerca das muitas movimentações havidas na década de 1940 neste âmbito recorrer à leitura, já recomendada, do capítulo 4 de Gonçalves (2006b, pp. 211-267).

[311] Para uma visão integral da evolução do ensino comercial desde a Aula do Comércio ao Decreto n.º 38231, de 23 de abril de 1951, recorrer à leitura integral de Oliveira (1957).

ao Ministro da Educação Nacional uma representação animada pela necessidade de valorização dos seus cursos e, em especial, do curso de contabilista, apresentando nesse sentido um conjunto de propostas a considerar numa futura reforma do ensino ministrado naqueles institutos (RCC n.º 99, 1957)

Com efeito, na década de 1950 apenas existiam um número limitado de instituições a conferir formação de nível médio e superior em contabilidade, concretamente os Institutos Comerciais de Lisboa e Porto, o Instituto dos Pupilos do Exército, as Escolas Militares de Administração Militar e Naval, o ISCEF e a Faculdade de Economia do Porto (Carqueja, 2001), sendo apenas as duas últimas de nível superior. Era comum a prática da ocupação em resultado de longos períodos de aprendizagem no terreno, isto é sem a prévia obtenção de formação académica específica. Não existia qualquer reserva de mercado para técnicos em contabilidade sendo apenas mantida a referência ao curso de contabilista como habilitação adequada para peritos contabilistas dos tribunais de comércio, chefes de contabilidade de serviços fabris do Estado e de serviços municipalizados, oficiais dos serviços da Fazenda e Contabilidade do Ultramar, administradores de falências e para o exercício de funções análogas (artigo 13.º do Decreto n.º 38231, de 23 de abril de 1951).

Com o passar do tempo o número de diplomados em contabilidade adensa levando-os a protagonizar episódios de conflito intraprofissional no desejo de defender a mais-valia que reconhecem às suas credenciais académicas.

5.2.4. Entidades representativas e ações pró-regulamentação profissional

De 1910 a 1963, para além da já referida tentativa de regulamentação das sociedades anónimas e da atividade de perito contabilista, obra imediata do Governo Provisório de que os guarda-livros nada beneficiaram, e apesar do regime de Estado corporativo vigente a partir de 1933, foram diversos os acontecimentos no domínio da contabilidade e da sua execução, nomeadamente, a constituição, em 1928, de uma associação ocupacional privada que viria a transformar-se num sindicato nacional de contabilistas e guarda-livros em 1933, o lançamento, neste mesmo ano, da já citada RCC, veículo incansável de difusão da ciência contabilística e de acompanhamento dos problemas da classe, a nomeação por parte do poder político, também em 1933, de uma

comissão encarregue de estudar a melhor forma de regulamentar a ocupação, a realização da I Semana de Contabilidade em 1937, a constituição da Sociedade Portuguesa de Contabilidade em 1945 e, resultado da conjugação dos fatores antes enumerados, um constante debate acerca das vantagens da regulamentação da atividade em causa e demonstração da urgência da sua concretização.

Assim sendo, pela ordem descrita, foi constituída, por alvará de 13 de janeiro de 1928, a *Associação de Classe dos Contabilistas e Guarda-Livros do Norte de Portugal*, tendo por fim "o estreitamento das relações de solidariedade dos seus associados, defendê-los e auxilia-los nos seus interesses" (artigo 2.º do estatutos da associação). Já em 1932, e tendo por objetivo estratégico o recrutamento de sócios em todo o território nacional, dado que desde a sua constituição apenas admitia como tal os residentes "aquém Mondego" (artigo 5.º do estatutos da associação), esta associação promoveu a alteração dos seus estatutos passando a denominar-se, em 1933, *Associação dos Contabilistas e Guarda-Livros de Portugal*. Também os seus fins passaram a assumir a seguinte redação (artigo 2.º dos novos estatutos):

1. Defender os direitos e interesses dos seus associados,
2. Assegurar o prestígio da sua classe, por forma a garantir a observância das boas normas da conduta profissional,
3. Contribuir para o progresso e aperfeiçoamento da técnica, para o que organizará as necessárias sessões de estudo e gabinetes de leitura de compêndios da especialidade e de cultura geral,
4. Promover entre os seus associados, nos termos da legislação vigente, a organização de uma caixa de pensões para sócios inválidos,
5. Instituir uma bolsa de trabalho.

Esta associação, antes de transformada em sindicato nacional, terá apresentado ao Ministério do Comércio e Comunicações uma representação a solicitar a regulamentação do exercício profissional (Mourão, 1934) e promovido, em fevereiro de 1933, uma conferência sob o tema *Nós… os contabilistas e guarda-livros*, no final da qual o respetivo orador terá apelado à união da classe como único meio desta se defender e se afirmar como uma realidade (RCC n.º 2, 1933). Também a RCC n.º 4 de 1933 informa, no título *Vida Associativa*, que a Direção da Associação dos Contabilistas e Guarda-Livros de Portugal deliberou "promover por todo o país propaganda no sentido de fazer

inscrever na associação o maior número de colegas, a fim de se conseguir uma maior eficiência na defesa dos interesses da classe" (p. 256).

Todavia, já nesta época Mourão (1934) faz referência clara a interesses divergentes no seio da ocupação ao referi-los como a causa da incapacidade de se alcançar a regulamentação profissional:

> (…) ainda a ela se não chegou porque de permeio se encontra aquele egoísmo do velho doutrinarismo individualista o qual provoca as situações de *in-pace* em que se encontram todos os que têm interesse nessa regulamentação. (Mourão, 1934, p. 355)

Em causa estavam os licenciados pelo ISCEF, os contabilistas formados nos institutos comerciais e os guarda-livros unicamente apetrechados pela prática profissional[312]: "três interessados que se apresentam divididos e odiando-se" (Mourão, 1934, p. 356).

Podiam de qualquer forma, quem sabe, situar-se no horizonte as diligências e concretizações mais favoráveis à regulamentação profissional dos contabilistas, porém, os desenvolvimentos políticos ocorridos no país, e já reportados, terão cancelado qualquer movimentação em curso. De facto, após a promulgação, em fevereiro de 1933, da *Constituição Política da República Portuguesa* foi, em setembro seguinte, aprovada legislação diversa tendente a "integrar a sociedade na nova organização corporativa, sindicalizando as diversas profissões e interesses" e obrigando as associações profissionais a alterar os seus estatutos em conformidade até ao dia 31 de dezembro imediato (RCC n.º 4, 1933, p. 341). Por conseguinte, a Associação dos Contabilistas e Guarda-Livros de Portugal viu-se obrigada a realizar uma AG extraordinária a 12 de outubro de 1933 para deliberar acerca do destino da associação face ao novo enquadramento corporativo[313], da qual resultou a deliberação, tomada "por uma grande

---

[312] Gonçalves (2006b), ao debruçar-se sobre o processo de profissionalização dos economistas em Portugal, refere-se abundantemente ao conflito travado, de forma mais intensa nas décadas de 1930 e 1940, entre os licenciados pelo ISCEF e os contabilistas. Na base do conflito apresenta-se a condição de subalternização dos licenciados pelo ISCEF em relação aos engenheiros e juristas e consequente tentativa de colmatar essa fragilidade mantendo uma disputa permanente pela conquita dos lugares de contabilista.

[313] Previsto, neste caso, no Decreto n.º 23050, de 23 de setembro de 1933, o qual procedeu à criação dos sindicatos nacionais enquanto agrupamentos, por norma, de cem ou mais indivíduos que exercessem a

maioria", de a transformar em sindicato. Foi de imediato nomeada uma comissão para proceder à elaboração dos respetivos estatutos, que viriam a ser aprovados em nova AG extraordinária realizada a 4 de dezembro de 1933 (RCC n.º 4, 1933, p. 354). Assim surgiu o *Sindicato dos Contabilistas e Guarda-Livros do Distrito do Porto*[314] (SCGLDP) destinado a garantir a conduta correta e estritamente profissional dos contabilistas e guarda-livros, melhorando desse modo o seu prestígio. Aliás, em entrevista concedida à RCC e publicada no seu n.º 18 de 1937 (pp. 220-231), o próprio Presidente da Direção do Sindicato, quando questionado acerca do que a instituição já havia feito pela classe, respondeu:

> Deu-lhe ordem, prestígio, alguma disciplina. Lutou, luta e lutará pela regulamentação contra a indiferença, a negativa e os defensores do *statuo quo*. Criou os cursos de aperfeiçoamento (…). Instalou uma biblioteca (…). Despendeu alguns contos numa instalação digna da classe (…). (p. 228)

Para o futuro, sintetizou da seguinte forma os objetivos do sindicato: "Regulamentação. Biblioteca, ambiência, disciplina, assistência, passeios…" (p. 228).

Também em 1933 foi lançada a, já repetidamente citada, *Revista de Contabilidade e Comércio* revelando-se um acontecimento marcante pela importância que desde sempre assumiu para a disseminação do conhecimento contabilístico e para o desenvolvimento da consciência de grupo. Com efeito, no editorial do primeiro número editado, o seu fundador, José Henriques Garcia[315], refere "a pobreza e a falta de revistas e livros técnicos na nossa língua" (p. 1) em geral e, em particular, no âmbito da técnica contabilística e

---

mesma profissão e tendo por fim o estudo e a defesa dos interesses profissionais nos seus aspetos moral, económico e social (artigo 1.º). A sua constituição e existência legal fica dependente da aprovação de estatutos por alvará exarado pelo Subsecretariado das Corporações e Previdência Social, sendo colocados na dependência do Instituto Nacional do Trabalho e Previdência (artigo 8.º).

[314] Após a aprovação de Estatutos pelo Subsecretário de Estado das Corporações e Previdência Social, os primeiros corpos gerentes foram nomeados a 25 de janeiro de 1934 (RCC n.º 5, 1934) e tomaram posse a 26 de abril de 1934 (RCC n.º 6, 1934). Não chegou a ser criado igual sindicato para Lisboa ou qualquer outro distrito do país, onde os contabilistas eram integrados nos sindicatos de empregados de escritório e congéneres (Rodrigues et al., 2003b).

[315] O referido editorial consiste na reprodução de uma circular datada de 1 de janeiro de 1933, assinada pelo próprio José Henriques Garcia, previamente distribuída como meio de divulgar o lançamento da Revista bem como os moldes em que será editada, apelando simultaneamente à respetiva assinatura.

comercial, como motivação para o despoletar do projeto que se pretendia "como que um índice da cultura contabilística portuguesa". Efetivamente, para além de recorrer à colaboração dos "melhores técnicos, nacionais e estrangeiros," a revista procedia à divulgação das movimentações profissionais, insertas sob o título *Vida Associativa*, da legislação relevante e todo o tipo de informações consideradas pertinentes para a organização profissional.

E, ainda em 1933, devidamente compreendido no âmbito da filosofia corporativa vigente, foi criada uma comissão[316] pelo Ministério do Comércio, Indústria e Agricultura para estudar a "melhor maneira de regulamentar os guarda-livros e os contabilistas" mas, não obstante a conclusão dos trabalhos por parte da respetiva comissão e a superior deliberação de tornar públicas as bases propostas de tal modo que todos os interessados delas tomassem conhecimento e pudessem apresentar os "alvitres e sugestões" (RCC n.º 9, 1935, p. 45) que se lhes aprouvesse, nunca se procedeu à implementação das medidas preconizadas[317].

Das bases produzidas[318], divulgadas na RCC n.º 9 de 1935 (pp. 45-49), constata-se que se propunham designar por "técnicos de contabilidade" o conjunto dos guarda-livros, contabilistas e peritos contabilistas, sendo, os primeiros, os técnicos com funções de, por

---

[316] Comissão originalmente composta por representantes do Ministério do Comércio, Indústria e Agricultura, do ISCEF, da Associação Industrial Portuguesa, da Associação dos Comercialistas e da Associação dos Contabilistas diplomados pelos Institutos Médios e Cursos Equivalentes (RCC n.º 1, 1933, p. 71; Rodrigues et al., 2004). Na sequência de reclamações protagonizadas pelos membros da classe que se pretendia regulamentar, vieram a integrar a comissão um representante do ICL e um representante da associação de classe dos Contabilistas e Guarda-livros de Portugal (RCC n.º 2, 1933, p. 149).

[317] De acordo com um "parecer" emitido pelo Sindicato Nacional dos Empregados de Escritório do Distrito de Lisboa, consagrado à apreciação de uma proposta de regulamentação profissional posteriormente apresentada pela Associação Académica do ICP, datado de 12 de julho de 1941 e divulgado na RCC n.º 39 de 1942 (pp. 386-393), as bases para a regulamentação profissional elaboradas pela Comissão nomeada pelo Estado em 1933 não tiveram seguimento porque "é de supor que o Governo não verificou a necessidade duma regulamentação profissional" (p. 387).

[318] Em termos de estrutura, subdividiam-se da seguinte forma: BASE I – Do exercício da profissão, BASE II – Do uso dos títulos, BASE III – Das atribuições dos técnicos de contabilidade, BASE IV – Das responsabilidades e sanções, BASE V – Do Conselho Superior dos Técnicos de Contabilidade e BASE VI – Das receitas do Conselho Superior dos Técnicos de Contabilidade.

si ou conjuntamente com os seus auxiliares, executarem todas as operações de escrituração, os segundos, os técnicos com funções de superintendência, organização, orientação e direção dos serviços de contabilidade dos organismos públicos e privados e, os últimos, aqueles a quem competiam funções de fiscalização e verificação da contabilidade e operações de gestão dos organismos económicos. Previa-se desde logo que apenas aos inscritos no Ministério do Comércio e Indústria fosse permitido o uso dos respetivos títulos, encontrando-se previstas as condições de acesso a cada categoria profissional[319] bem como as condições transitórias a serem respeitadas. Estavam previstas a reserva de funções para os técnicos de contabilidade, as condutas sancionáveis e a criação do Conselho Superior dos Técnicos de Contabilidade enquanto organismo regulador da classe. Não há dúvidas, portanto, de que se tratava de uma proposta de regulamentação completa das atividades exercidas pelos "técnicos de contabilidade".

Na sequência da divulgação das referidas bases foram, efetivamente, apresentadas às instâncias governamentais algumas representações sobre o tema, nomeadamente as produzidas pelo SNCGLDP e pelos alunos do ICP[320]. Da respetiva leitura sobressaem avaliações diversas da proposta de regulamentação sobre a qual se debruçam pois, enquanto o SNCGLDP[321], apresentando-se como "único representante legal dos técnicos de contas[322]" (RCC n.º 9, 1935, p. 49) requeria que no regulamento fosse inserida mais justiça, no desejo de "não ver esmagados aqueles que fizeram as contabilidades em

[319] Incluindo, como regra geral, requisitos de idade, formação académica e prática profissional para as categorias de guarda-livros e contabilista e de idade, formação académica e aprovação em concurso de admissão organizado pelo Conselho Superior dos Técnicos de Contabilidade para os peritos contabilistas.

[320] São igualmente publicadas na RCC n.º 9, de 1935, duas opiniões emitidas a título privado, uma de um antigo presidente da direção da Associação dos Contabilistas e Guarda-Livros do Norte de Portugal (pp. 62-63) e outra de um guarda-livros anónimo (pp. 76-79), onde procedem ao registo das alterações sugeridas à proposta de regulamentação presente pela comissão encarregue da sua elaboração.

[321] Provavelmente, constituído em maioria por práticos (Gonçalves, 2006b), sendo estes aqueles que exercem a ocupação na sequência de uma longa aprendizagem no terreno e sem formação académica específica.

[322] Sublinhe-se aqui a adoção da designação "técnicos de contas" a juntar às de guarda-livros, contabilista, perito-contabilista, técnico de contabilidade, para realmente se perceber que existiam inúmeras designações profissionais sem que estivessem devidamente delimitadas.

benefício único dos que (…) se limitavam a aprender" (RCC n.º 9, 1935, p. 50), os alunos do ICP, pelo contrário, reclamavam que as medidas transitórias de acesso às categorias de técnico de contabilidade previstas eram de tal generosidade que para quem se submetia a nove anos de estudo especializado, representavam simplesmente a "inutilidade completa dos esforços que vimos fazendo para nos habilitarmos a bem servir o meio social em que esperamos desenvolver a nossa atividade" (RCC n.º 9, 1935, p. 59). Não subsistem dúvidas de que em causa estavam desacordos quanto à valorização relativa da prática profissional, por um lado, e dos diplomas académicos, por outro, e, muito provavelmente, divergência de "alvitres e sugestões" terá contribuído para o bloqueio do processo.

Outro evento decorrido neste intervalo de tempo foi a *I Semana de Contabilidade*[323], organizada por uma comissão de alunos do ICL, entre 16 e 22 de dezembro de 1937, a qual marcou o "despontar de uma geração de contabilistas ilustres" (Carqueja, 2005). Esta "iniciativa inédita entre nós" (RCC n.º 18, 1937, p. 240), foi patrocinada pelo ICL e pela respetiva Associação de Estudantes, pelas Associações Comercial de Lisboa, Industrial Portuguesa e Central da Agricultura Portuguesa e pela RCC (RCC n.º 21, 1938) e veio contribuir para "elevar e dignificar a profissão de contabilista" (Carvalho, 1938, p. 117).

Na conferência inaugural proferida pelo Dr. Luiz Viegas, sob o tema *A contabilidade. Os Técnicos de Contas*, o ilustre conferencista referia:

> A existência duma lei, em Portugal, que regule a responsabilidade dos técnicos de contas só os pode nobilitar. A promulgação duma lei dessa natureza, pela qual todos devemos pugnar, é do maior alcance moral, económico e até social. (RCC n.º 21, 1938, p. 19)

Havia já o conferencista definido responsabilidade profissional afirmando-a como a "obrigação de responder duma forma efetiva pelas ações próprias" (RCC n.º 21, 1938, p. 19). Em paralelo com a regulamentação da profissão destacou a necessidade do Estado implementar igualmente um regime de fiscalização que, "não coartando às empresas o direito de se expandirem, apondo-lhes quaisquer vetos, as obrigue a publicar relatórios

[323] Não terá sido dada continuidade a esta iniciativa, tal como se depreende da leitura de Castel-Branco (1959).

exatos sobre a sua situação." Fixava-se assim o depoente no binómio fiscalização das sociedades/regulamentação do exercício da profissão de técnico de contas.

Os diversos oradores convidados a participar na I Semana de Contabilidade destacaram, sem exceção, a importância da contabilidade e de uma contabilidade adequada e rigorosa, contribuindo para esse desiderato a fiscalização das sociedades e a regulamentação da atividade contabilística. Citam-se, a título meramente exemplificativo, as palavras proferidas por Carvalho (1938, p. 123):

> Apesar das reclamações e das tentativas feitas, a profissão de contabilista não se encontra ainda regulamentada entre nós (…).
> Mas, é de esperar que tenha em breve o seu estatuto próprio, no seguimento da organização corporativa da Nação.
> Por não ter a classe dos contabilistas estatuto próprio, não se acham legalmente estabelecidas as normas profissionais e deontológicas que eles devem observar, e não há poder disciplinar organizado que, velando pela observância dessas normas, procure elevar mais a classe, criar maior consideração e respeito para com ela.

Ainda Carvalho (1938, p. 125) refere que dada a estrutura política vigente, a regulamentação da profissão de contabilista não poderia concretizar-se senão pela via da constituição de um sindicato, a que se chamaria, por exemplo, "Câmara dos Contabilistas".

Dando cobro às reivindicações de uma classe que, de um modo geral, se achava prejudicada, o conteúdo da RCC encontra-se mesclado de referências à necessidade e às vantagens de se proceder à regulamentação da profissão (nomeadamente: Viegas, 1934, 1936, 1938; Carvalho, 1938; Santos, 1938, 1939a, 1939b, 1939c; Antunes, 1939; Magalhães, 1939; Pimenta, 1939; Silva, 1939; Moreira, 1944, 1947a, 1947b, 1951, 1962; Carvalho, 1952, 1953), sem a qual os técnicos de contas não se libertariam da sujeição em que se encontravam perante os seus empregadores, nem se concretizaria a erradicação da classe daqueles que sem formação, quer prática, quer académica, se apressavam livremente a prestar todo o tipo de serviços para os quais não se encontravam tecnicamente habilitados.

Porém, não obstante as insistências no sentido de se alcançar a regulamentação "de que o próprio Estado reconhece a necessidade"[324] (RCC n.º 34, 1941, p. 223), o atraso na sua concretização levou a Associação Académica do ICP a endereçar uma representação[325] ao Subsecretário de Estado das Corporações e Previdência Social, acompanhada de um projeto de regulamentação da profissão contabilística, datada de 8 de novembro de 1940, reclamando da seguinte forma a situação de vazio:

> Desde há longos anos que os diplomados e a academia dos Institutos Comerciais de Lisboa e Porto, aguardam a regulamentação do exercício da profissão de Contabilista, sem a qual não só o Estado, como também, e principalmente, as empresas privadas continuarão a ser servidas por uma legião de improvisados técnicos de contas, sem a mais ligeira preparação profissional.
> De que o próprio Estado reconhece a necessidade dessa regulamentação não pode haver dúvidas – pois até se chegou a nomear, em 1934[[326]], uma comissão incumbida de elaborar o respetivo projeto e que apresentou um trabalho a todos os títulos digno de ponderação e estudo. (RCC n.º 34, 1941, pp. 223-224)

O projeto de regulamentação submetido era, os próprios referem, "decalcado" no trabalho da Comissão nomeada em 1933[327]. Posteriormente à sua submissão, e no propósito de lhe atribuir maior impacto político, também o SNCGLDP dirigiu ao Subsecretário de Estado das Corporações e Previdência, em abril de 1941, uma

---

[324] Na medida em que o próprio nomeou uma comissão em 1933 a quem incumbiu de elaborar o respetivo projeto. Sublinhe-se que para além da iniciativa concreta da Associação Académica do ICP, aqui destacada por, aparentemente, ter sido a de maior projeção, a RCC noticia outras interpelações ao poder político no sentido de se regulamentarem os técnicos de contas, nomeadamente: em 1934 pela Associação Académica do ICP (RCC n.º 6, p. 178); em 1934 pelo SNCGLDP (RCC n.º 7, p. 277 e n.º 8, p. 375); em março de 1935 pelo Conselho Escolar do ICP (RCC n.º 11, p. 306); em julho de 1935 pelos diplomados do ICL (RCC n.º 11, p. 308); em janeiro de 1938 pelas comissões administrativas da Associação de Estudantes do ICL e da Associação Académica do ICP (RCC n.º 22, pp. 293-296); em 1939 pela Associação Académica do ICP (RCC n.º 27, pp. 309-311); em agosto de 1939 pelo SNCGLDP (RCC n.º 27, pp. 311-315); em agosto de 1946 pela Associação de alunos, ex-alunos e diplomados do ICL (RCC n.º 54, pp. 265-274).

[325] Publicada na RCC n.º 34 (1941, pp. 223-231).

[326] Estar-se-á a referir à comissão nomeada, de facto, em 1933.

[327] De facto subdivide-se em igual número de bases das quais apenas a última assume uma designação distinta: BASE VI – Da organização sindical. Não confere dúvidas que esta diferença resulta da necessidade de obediência ao quadro corporativo vigente.

representação onde sublinha que a sua principal reivindicação foi desde sempre a "regulamentação profissional" e, por isso mesmo, dado que o trabalho apresentado pela Associação Académica do ICP "está dentro do espírito" das reivindicações do sindicato, solicitam que se atue em conformidade com o seu conteúdo, propondo algumas correções que de um modo geral visavam a diminuição da segregação entre técnicos de contabilidade diplomados e não diplomados[328]. De igual modo, também o Sindicato dos Empregados de Escritório do Distrito de Lisboa, emitiu um parecer datado de 12 de julho de 1941, no qual procede à apreciação da proposta de regulamentação apresentada pela Associação Académica do ICP concluindo, muito genericamente, que antes de se proceder à regulamentação profissional se deveriam atualizar as disposições legais sobre escrituração e fiscalização dos organismos económicos[329], seguindo-se-lhe o estabelecimento de sanções "suficientemente rigorosas" aplicáveis às entidades patronais, por um lado, e aos técnicos de contas, por outro. Aos últimos deveriam ainda ser fixadas normas técnicas e deontológicas a observar e só depois dos dois passos enunciados se poderia aferir da real necessidade da regulamentação profissional e do grau de conhecimentos mínimos a exigir aos indivíduos que exercessem determinadas funções. Destacam ainda a necessidade de salvaguardar amplamente os direitos adquiridos e a necessidade de envolver os sindicatos nacionais representativos dos interesses dos técnicos de contas na apreciação definitiva de qualquer regulamentação.

No entanto, apesar da aparente bondade da proposta, a mesma não obteve andamento e, como se não bastasse, em 1943, o Subsecretário de Estado das Corporações e Previdência Social, por despacho publicado no Boletim do Instituto Nacional do Trabalho e Previdência n.º 11, de 15 de junho de 1943, dissolveu o SNCGDP[330],

---

[328] Seriam contabilistas diplomados os habilitados com o diploma de contabilista concedido pelos Institutos Comerciais e equivalentes. Repare-se que se mantinha por parte do SNCGLDP a lógica de defesa dos que exerciam as funções de contabilista à revelia de qualquer diploma académico.

[329] Recorde-se que em sede de escrituração mercantil permaneciam em vigor as prescrições do Código Comercial de 1888, conferentes de total liberdade quanto às características daqueles a quem era confiada a contabilidade das empresas.

[330] Para suportar a decisão tomada foram apresentados os seguintes argumentos: a profissão exercida pelos guarda-livros e contabilistas é a de empregados de escritório e não uma profissão diferenciada pelo que não existe fundamento lógico para lhes manter um sindicato privativo e também não existe razão de ordem legal

verificando-se desta forma mais um revés para a ocupação, que levou os contabilistas e guarda-livros a juntarem-se aos diversos sindicatos dos empregados de escritório[331].

Terá sido ainda a manutenção do vazio legislativo relativamente à regulamentação dos guarda-livros e contabilistas que motivou a constituição, a 27 de junho de 1945, contando com o "apoio predominante" dos diplomados em contabilidade e antigos alunos do ICL (Carqueja, 2001, p. 40), da *Sociedade Portuguesa de Contabilidade* (SPC)[332], fundada com o objetivo de "contribuir para o aperfeiçoamento da organização e progresso da Contabilidade e estudar a sua aplicação aos problemas relacionados com este ramo da ciência" (artigo 2.º dos estatutos da SPC[333]). O artigo 3.º dos seus estatutos prevê a realização de amplas atividades culturais, entre as quais a realização de palestras, comunicações, congressos, conferências, exposições, excursões no país ou ao estrangeiro, a cooperação técnica sempre que solicitada e a representação em todas as realizações no âmbito da contabilidade e dos interesses dos sócios da sociedade.

Todavia, de entre as numerosas iniciativas promovidas pela SPC destaca-se, pela oportunidade da realização e proficiência dos depoimentos apresentados, o ciclo de conferências realizadas em 1949 sob o tema das *Vantagens para a Contabilidade da*

---

para a sua manutenção na medida em que 1) os sindicatos são agrupamentos de mais de 100 indivíduos que exercem a mesma profissão, 2) existe um Sindicato dos Empregados de Escritório no Porto e 3) o Estado só reconhece como entidade de direito público um único sindicato nacional por categoria profissional em cada distrito. Da decisão da sua dissolução, o SNCGLDP interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, ao qual foi, no entanto, negado provimento por acórdão proferido a 18 de fevereiro de 1944 (RCC n.º 45, 1944).

[331] Um único sindicato nacional passou a fazer referência direta na sua designação aos contabilistas e guarda-livros, o *Sindicato Nacional dos Contabilistas, Guarda-Livros e Empregados de Escritório do Distrito de Braga*.

[332] Estatutos aprovados por alvará n.º 18, de 28 de janeiro de 1946 (RCC n.º 53, 1946, p.7). Terá sido a entidade que, até 1988, "tomou a seu cargo a representação de Portugal nas reuniões e instituições profissionais internacionais" (Carqueja, 2001, p. 40).

Cumpre referir que a SPC foi constituída no papel de instituição cultural porque não o podia ser como instituição profissional (entrevistados I, J, K e L).

[333] Publicados na RCC n.º 53 (1946, pp. 8-16).

Regulamentação Profissional dos Técnicos de Contas[334], posteriormente coligidas em manual editado pela própria sociedade em 1953.

Com efeito, no âmbito do discurso de abertura da jornada de depoimentos, Pimenta (1949), Presidente da AG da SPC, lança como mote para a sua realização o reconhecimento, que "já não é novo" (Pimenta, 1949, p. 10), da necessidade de regulamentar a contabilidade e estabelece uma evidente relação entre a regulamentação profissional e a da própria contabilidade proferindo: "desde que as coletividades dos seus profissionais estejam devidamente regulamentadas, a execução da contabilidade melhorará, técnica e instantaneamente" (Pimenta, 1949, p. 11) e com naturais vantagens de caráter técnico e social com impacto ao nível da vida nacional, pois "melhorando a posição dos executores, melhorará fatalmente a obra executada" (Pimenta, 1949, p. 12). E historiando, destacou, neste âmbito, a Carta de Lei de 30 de agosto de 1770, na condição de precursora, passando pelos sucessivos diplomas relativos à regulamentação bancária, até à lei que procurou regulamentar os serviços de fiscalização das sociedades anónimas datada de 13 de abril de 1911, para concluir:

> Mas, regulamentação completa da profissão dos técnicos de contas, não temos infelizmente ainda, apesar dos estudos profundos feitos pela comissão nomeada para esse fim, por portaria de 1933, à qual tive a honra de pertencer, e que finalizou os seus trabalhos sobre tão palpitante problema, apresentando um interessante relatório que, infelizmente, nunca foi publicado, sendo só conhecidas as respetivas bases, que sofreram nessa altura larga divulgação.

Sucederam-se um conjunto de "valiosíssimos depoimentos", proferidos entre março e novembro de 1949, pautados pela defesa em uníssono da necessidade de regulamentar a profissão e associando a essa regulamentação uma evolução positiva dos negócios privados e públicos e, consequentemente, da própria economia do país: "a regulamentação profissional dos técnicos de contas impõe-se (…) porque oferece vantagens incontestáveis" (Cruz, 1949, p. 53).

---

[334] Pimenta (1949, p. 9), deixa claro que "não se pretende, neste momento, conhecer das vantagens que podem advir diretamente para os técnicos em si, mas para a ciência «Contabilidade»". Repare-se que não existia liberdade de associação e, portanto, havia que descartar qualquer suspeita de atuação nesse âmbito e à revelia do sistema sublinhando para tanto os fins culturais da SPC.

Ao longo da extensa jornada, as referências à necessidade inadiável de regulamentar a profissão assumem portanto estatuto de lugar-comum. A título de exemplo:

> O que parece indispensável é que a Lei indique quais são os indivíduos que têm direito de exercer a profissão de contabilistas, guarda-livros e peritos contabilistas, para não se dar o caso, como se dá, de qualquer indivíduo poder exercê-la sem ter a preparação precisa, quer científica, quer prática, visto estar provado que não é qualquer sem curso, nem prática, que pode exercer competente e honestamente tal cargo. (Oliveira, 1949, p. 47)

Alguns conferencistas foram mesmo mais longe e apontaram a solução para o problema aduzido, por exemplo:

> Estou convencido de que dentro do sistema corporativo português, e por analogia com outros organismos profissionais existentes, tudo se resolveria com a criação de uma Ordem, um Sindicato ou Câmara (solução portanto corporativa, ou para-corporativa), onde coubessem todos os técnicos de contas verdadeiramente habilitados, considerando como tais não apenas os possuidores de diploma oficial mas, transitoriamente, os verdadeiros profissionais, cuja competência técnica e porte moral sejam devidamente reconhecidos. (Gonçalves, 1949, p. 63)[335]

Paralelamente, haveria que legislar no sentido de apenas serem aceites pelas entidades oficiais elementos contabilísticos devidamente assinados por técnicos no pleno gozo de todos os direitos na sua corporação (Gonçalves, 1949), solução que apontava claramente para a criação de um monopólio profissional.

A solução para uma situação caracterizada pela proliferação de todo o tipo de habilidades contabilísticas ajustadas ao tipo de destinatários da informação financeira, era claramente apontada, aliás, em conformidade com a solução que veio a ser preconizada tantos anos mais tarde. Ou seja, a solução para o problema é antiga, tardou a sua administração. Assim, os guarda-livros e contabilistas na condição de trabalhadores por conta de outrem foram durante décadas enquadrados entre os empregados de escritório e

[335] Este autor teve o cuidado de sublinhar que em causa não estava "uma luta entre diplomados e não diplomados, campo para onde tem sido indevidamente desviada a questão. Trata-se antes da luta entre o bom e o mau profissional, ou antes entre o profissional e o amador, entre o técnico e o «habilidoso»" (Gonçalves, 1949, p. 62).

os que trabalhavam como profissionais liberais demoraram a dispor de enquadramento profissional (Carqueja, 2001).

Igualmente digna de destaque é a edição do *Boletim da Sociedade Portuguesa de Contabilidade*, do n.º 1, editado em outubro de 1954, ao n.º 65, de outubro/dezembro de 1984[336] (Guimarães, 2006a). A SPC nunca foi extinta oficialmente embora não existam demonstrações de atividade desde finais da década de 1980. De facto, os últimos corpos sociais, eleitos em 1983, ter-se-ão mantido em funções até, pelo menos, 1988 (Guimarães, 2005).

Por fim, impõe-se referir que no início da década de 1950 foi promulgado, por despacho da Direção Geral do Trabalho e Corporações, datado de 4 de fevereiro de 1950, o *Regulamento da Carteira Profissional dos Empregados de Escritório*[337], visando tornar obrigatória a posse do título para o exercício da respetiva profissão, no âmbito da qual se encontravam enquadrados os técnicos de contas. Não obstante a sua promulgação ao abrigo da lei (Decreto-Lei n.º 29931, de 15 de setembro de 1939), foi de tal alcance a contestação gerada à sua volta que o respetivo despacho foi suspenso (Moreira, 1951)[338]. Mas, para além da contestação de que foi alvo, Moreira (1951, pp. 147-148) avança que porventura o regulamento não se terá mantido por sofrer de "outros males", na medida em que "iria criar uma série de formalidades e burocracias e ter pouca utilidade prática, dada a maneia branda e demasiadamente ampla como reconhecia todos os direitos adquiridos e liberdades individuais dos empregados e dos empresários", ao mesmo tempo que, abrangendo todos os empregados de escritório, incidia sobre um "conjunto demasiadamente heterogéneo para que, qualquer regulamentação que sobre ele incida,

---

[336] Apesar de situado para além do limite temporal compreendido nesta secção, regista-se, desde já, a contribuição que a SPC também terá dado na elaboração do primeiro Plano Oficial de Contabilidade português (POC 77, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro, e aplicável à generalidade das empresas) através da apresentação de uma proposta de *Plano Português de Contabilidade* em 1974.

[337] Divulgado no Diário do Governo, 2.ª série, n.º 37, de 14 de fevereiro de 1950 (pp. 768-772) e no Boletim do Instituto Nacional do Trabalho e Previdência, ano XVII, n.º 3, de 15 de fevereiro de 1950 (pp. 67-72).

[338] Esta informação é corroborada pelo conteúdo de uma representação remetida em 1963 ao Ministério das Finanças pelos Sindicatos Nacionais dos Empregados de Escritório, onde estes refere que "lamentam, agora mais do que nunca, que a criação da carteira profissional dos empregados de escritório em geral (…) tenha ficado sem efeito".

seja eficaz" (Moreira, 1951, p. 148). Perdia-se deste modo mais uma iniciativa tendente à atribuição de funções específicas a categorias profissionais determinadas, entre as quais constariam os guarda-livros, contabilistas e peritos contabilistas.

Assim, chegados ao final da década de 1950 não existia qualquer controlo sobre o acesso à categoria de técnico de contas, nem tão pouco o curso de contabilistas tinha identificada uma finalidade direta. Efetivamente, as funções que, nomeadamente por ocasião das revisões do ensino comercial, eram colocadas ao alcance dos técnicos de contas nunca o foram em regime de monopólio profissional. Neste particular, as palavras de Carvalho (1953, p. 84) são elucidativas:

> É na verdade confrangedor recordar que Portugal, que foi das primeiras nações a regulamentar o exercício da profissão, é atualmente dos poucos países onde se verifica a falta de uma tal regulamentação.

5.2.5. Reforma fiscal de 1958 - 1963

Tendo em conta a informação precedente, conclui-se que ao longo das décadas de 1940 e 1950 as iniciativas em prol da regulamentação profissional dos guarda-livros e contabilistas evoluem para não mais do que interpelações que destacam a importância e a urgência dessa regulamentação, mas sem trazerem novos elementos para o debate. É justamente neste âmbito que a reforma fiscal concretizada entre 1958 e 1963 se enquadra, na medida em que vem conceder novos argumentos para o reacendimento da luta pela referida regulamentação. Vejamos como.

Vigorava há mais de duas décadas um sistema fiscal, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 16731, de 13 de abril de 1929, assente na tributação de rendimentos normais e "fundamentalmente informado pela necessidade, então premente, de saneamento da situação financeira do país" (Guimarães, 1963, p. 611). No entanto, na década de 1950 eram inegáveis os sinais de profundo cansaço do sistema fiscal, não só por causa direta das muitas injustiças provocadas pela tributação com base em lucros normais, que passou a ser objeto de crescente descontentamento, mas também pela escassez de receita face às necessidades impostas pelos objetivos de desenvolvimento industrial do país e ainda agravada pela eclosão da luta nos territórios ultramarinos (Azevedo, 2011). Impunha-se, entre outros, a adaptação às novas condições económicas, o estímulo ao desenvolvimento,

uma maior justiça fiscal e a melhoria da confiança nas relações entre os contribuintes e a Administração Fiscal (Azevedo, 2011). Adicionalmente, a tributação do rendimento real era igualmente apontada pelas tendências, cada vez mais generalizadas, para a liberalização do comércio internacional e integração económica (preâmbulo do CCI) de que Portugal já vinha participando.

Foi neste enquadramento que a Lei de Meios para 1951 procedeu ao anúncio dos trabalhos preparatórios para uma futura reforma tributária, surgindo, a 25 de setembro desse ano, o Decreto-Lei n.º 38438 dando início à execução dos preceitos de tal Lei através da instituição de duas comissões: a *Comissão de Estudo e Aperfeiçoamento do Direito Fiscal* e a *Comissão de Técnica Fiscal*. Estas duas comissões vieram a ser substituídas em 1957 por uma só, a *Comissão da Reforma Fiscal*, na qual se concentraram as atribuições das duas anteriores, que por sua vez poderia organizar-se em grupos de trabalho, os quais foram efetivamente constituídos tendo por âmbito o estudo de diversos impostos diretos. Em resultado da atividade destes grupos de trabalho surgiram projetos que "a partir de novembro de 1958, o Governo começou a publicar, convertidos em leis" (Caetano, 1964, p. 12).

Muito sinteticamente, a reforma fiscal das décadas de 50 e 60 procura, nas suas múltiplas vertentes, a tributação dos rendimentos reais e efetivamente auferidos. Nesse desiderato, surgiu com naturalidade a necessidade de "uma insubstituível colaboração do contribuinte com o Fisco, através de declarações a apresentar aos serviços, e também a intromissão frequente do Fisco na vida dos contribuintes para apurar e controlar os dados sobre que há de operar" (Caetano, 1964, p.16).

Tal evolução na interdependência entre os resultados apurados pelos contribuintes e o quantitativo de imposto, particularmente ao nível da contribuição industrial, revelou-se uma alavanca para o progresso do sistema contabilístico nacional bem como tornou premente a regulamentação dos interlocutores entre os contribuintes e a Administração Fiscal, na medida em que, nas palavras de Caetano (1964, pp. 5-6):

> vai obrigar muitas empresas a remodelar a sua contabilidade e forçar todas a adequar os seus critérios contabilísticos às exigências legais.
> Daí resultará, estou certo disso, um surto de progresso para a contabilidade comercial e industrial no nosso país, com vantagem para todos: para os técnicos de contas que verão cada vez mais valorizada e prestigiada a sua função; para os gerentes das empresas que disporão de elementos de

> informação e orientação mais exatos e mais atuais; para os sócios, clientes e credores das sociedades que poderão conhecer com maior certeza e situação patrimonial delas.

É precisamente pelo impulso que confere ao desenvolvimento da contabilidade, atenta a necessidade que a esta impõe de revelar o rendimento a tributar, e pela importância que atribui ao técnico de contas, chamando-o a intervir na relação agora estreitada entre o contribuinte e a administração fiscal, que esta reforma do sistema tributário é credora da máxima importância para a prossecução do projeto de profissionalização dos técnicos de contas:

> com a aprovação do Código da Contribuição Industrial surge, pela primeira vez, a necessidade de se interpor entre o Estado, como credor das receitas fiscais, e as empresas, suas devedoras, um ente (Técnico de Contas) que desse garantias do cumprimento das normas legais aplicáveis. (Azevedo, 1997, p. 6)

Os técnicos de contas não mais se desligaram da fiscalidade, aspeto merecedor das mais duras críticas, mas tão pouco desistiram de concretizar o seu projeto profissional, conduzindo-o ao seu expoente máximo: o fechamento profissional (Larson, 1977).

Em síntese, no período que se estende de 1910 a 1963, consideramos que esteve em curso um tímido projeto de profissionalização dos contabilistas. Concorre para a formulação desta conclusão a ponderação dos seguintes fatores: 1) a criação do curso de contabilista em 1918, proporcionando a união dos respetivos diplomados em torno de uma designação ocupacional específica, ao mesmo tempo em que permite a demarcação de uma área de formação/conhecimento própria da ocupação; 2) a constituição, em 1928, de um grupo ocupacional formal enquanto pré-requisito para o arranque do projeto profissional (Macdonald, 1995), pese embora as adaptações à estrutura corporativa do Estado Novo de que foi alvo em 1933 com a respetiva transformação em SNCGLDP; 3) a concretização de dois projetos de regulamentação dos guarda-livros e contabilistas, um por iniciativa governamental e outra privada, bem como as sistemáticas referências, com origens diversas, à necessidade e às vantagens de regulamentar a ocupação; e 4) a impossibilidade do grupo ocupacional recorrer a estratégias, porventura, mais eficazes na prossecução dos seus objetivos por condicionamento do regime político vigente.

Relativamente à falha na concretização da regulamentação da ocupação, salvo melhor opinião, afigura ficar a dever-se, por um lado, à falta de consenso intraprofissional relativamente à definição das linhas de fechamento da profissão (conflito entre diplomados e práticos) e, por outro, e principalmente (atento o regime autoritário instalado no país), à falta de convicção por parte do Estado da necessidade dessa regulamentação.

De qualquer forma, os aspetos focados nesta secção contribuíram necessariamente para que o tal grupo ocupacional surgido na segunda metade do século XVIII adquirisse características próprias e distintivas e para que a própria contabilidade se definisse como um campo específico de conhecimento em evolução.

5.3. Da entrada em vigor do CCI ao final do regime ditatorial (1974)

5.3.1. Enquadramento político, económico e social

No espaço temporal compreendido nesta secção mantém-se em vigor o regime político do Estado Novo, servindo, aliás, a revolta que lhe pôs termo para o delimitar superiormente. Assim sendo, é assegurada a continuidade das políticas do passado, sendo, de resto, a insatisfação gerada por essas políticas que, em parte, conduz à deposição do regime vigente.

É facto incontornável que enquanto a década de 1960 avança e se inicia a de 1970 cresce o descontentamento geral da população revoltada por décadas de repressão, de más condições de vida e de falta de perspetivas do seu melhoramento. Muitos emigram. Mas foi precisamente a duração da guerra nas colónias, iniciada em 1961 e sem fim à vista, a pressão internacional para lhe pôr termo, a falta de armas nas frentes de combate e as centenas de mortos de soldados portugueses, que provocaram um descontentamento progressivo no seio das forças armadas que consequentemente se organizaram para a concretização de um golpe de Estado em abril de 1974 (Saraiva, 1998).

Ainda assim e não obstante a guerra, Portugal, um país relativamente pouco desenvolvido, terá registado na década 1960 uma aceleração no seu crescimento económico (Rocha, 1977; Garcia, 1989).

5.3.2. Código da Contribuição Industrial de 1963

Aprovado o CCI a 1 de julho de 1963, através do Decreto-Lei n.º 45103, entraram em vigor, nos prazos nele definidos, as seguintes disposições aplicáveis aos contribuintes abrangidos no Grupo A de tributação[339]:

> Art. 48.º As declarações (…) serão assinadas pelos contribuintes ou pelos seus representantes legais ou mandatários, e ainda pelo respetivo técnico de contas responsável, os quais rubricarão os documentos que as acompanham.
> § único. Serão recusadas as declarações que não estiverem assinadas ou rubricadas nos termos indicados (…).

Fixada, no artigo 48.º, a obrigatoriedade das declarações e documentos associados dos contribuintes do grupo A serem necessariamente assinados por um técnico de contas responsável[340], impunha-se a respetiva definição, por sua vez concretizada no artigo 52.º:

> Art. 52.º Até se proceder à regulamentação legal do exercício da respetiva profissão só poderão ser considerados técnicos de contas responsáveis, para

---

[339] Foram efetivamente definidos no artigo 6.º do CCI, três grupos de contribuintes: *Grupo A*, com tributação incidente nos lucros efetivamente obtidos e determinados através da sua contabilidade; *Grupo B*, com tributação sobre os lucros que presumivelmente os contribuintes obtiveram; e *Grupo C*, com tributação baseada nos lucros que os contribuintes normalmente podiam ter obtido. Complementarmente, os artigos 7.º, 11.º e 12.º definiam, respetivamente, os contribuintes sujeitos à tributação pelos Grupos A, B e C.

Genericamente, foram incluídas no Grupo A de tributação as empresas em relação às quais era razoável presumir, quer pelo seu tipo de estruturação jurídica, quer pelo volume do seu capital ou do seu rendimento, quer pela própria natureza da atividade exercida, que disporiam de contabilidade apropriada ou que a organização da mesma lhes poderia ser imposta, sem que tal exigência representasse um encargo excessivo. Abrangeram-se, portanto, as grandes empresas e outras que sem o serem estavam sujeitas a fiscalização especial. No Grupo B foram incluídas as empresas médias, que, embora tendo escrita, não têm o nível das organizações mais eficientes, com tributação dos lucros que presumivelmente tenham obtido e no Grupo C os pequenos contribuintes que, exercendo atividades de modesta projeção económica, ou não têm escrita, ou dela dispõem em condições manifestamente inadequadas. São tributadas com base nos lucros que normalmente possam obter (Diário da Assembleia Nacional de 10 de dezembro de 1963, p. 2067).

[340] Excluíam-se, portanto, desta obrigação as declarações e documentos associados dos contribuintes dos Grupos B e C (já definidos) para os quais se mantinham em vigor as prescrições do Código Comercial de 1888, ou seja, podiam concretizar as respetivas escriturações os próprios ou qualquer pessoa por eles autorizada.

os efeitos do artigo 48.º, os que estiverem inscritos como tais na Direcção-Geral das Contribuições e Impostos.
§ único. A inscrição ficará dependente das condições que vieram a ser fixadas em portaria pelo Ministro das Finanças.

Adicionalmente foi fixada no artigo 53.º a obrigatoriedade de comunicação à DGCI, por parte dos contribuintes, do técnico de contas responsável, dentro dos 30 dias seguintes à sua admissão.

Duas notas são, desde já, merecedoras de destaque: foi o Estado quem instituiu a figura do *técnico de contas responsável* e, para além de criar a figura, assumiu em texto legal o compromisso de proceder à sua regulamentação. Deste ponto de vista foi, portanto, uma alteração no ambiente legislativo que concedeu prerrogativas aos técnicos de contas para intensificarem, dentro dos limites da liberdade vigente, a dinâmica do seu projeto de profissionalização.

Ora, as disposições do CCI acima expostas estabeleciam na prática um "abrigo de mercado" (Freidson, 1986) para técnicos de contas responsáveis, atendendo a que lhes eram estritamente reservadas aquelas funções concretas. Faltava naturalmente definir quem se encaixaria dentro dessa categoria profissional. Contudo, subentende-se da análise do conteúdo dos artigos precedentes que se pretendia regulamentar de facto a profissão e que as condições que viessem a ser definidas no imediato para a inscrição de técnicos de contas na DGCI, dada a urgência da entrada em vigor da reforma fiscal, seriam meramente temporárias.

É com natural expectativa que os aspirantes à categoria profissional aguardam[341], no imediato, pela definição dos critérios temporários de inscrição na DGCI e, mais importante ainda por pretender preconizar uma solução definitiva, pela proposta de regulamentação final da profissão. O próprio CCI reconhece, em sede de preâmbulo, que o caminho a percorrer até se conseguir o afinamento entre as regras que estabelece e as estruturas administrativas existentes é longo e requer o avanço imediato em três frentes. Por um lado, impõe-se a necessidade de reorganizar os serviços de fiscalização tributária, por outro, a revisão de toda a legislação relativa à contabilidade das empresas e, por fim, disciplinar a atividade dos técnicos de contas.

[341] O que não significa, como se verá, que nada tenham feito para tentar participar nos processos.

Fará sentido responder de imediato ao porquê da oficialização no CCI de uma figura responsável pela informação financeira das empresas e consequente regularidade fiscal, à qual foi atribuída, por opção, a designação de *técnico de contas*. Ora, relativamente à instituição da figura do técnico de contas num código fiscal, de acordo com um elemento do grupo de trabalho encarregue da elaboração da proposta de CCI, Professor Cimourdain de Oliveira, considerou-se que seria a melhor forma de dar maior credibilidade à contabilidade uma vez que esta passaria a constituir a base ou ponto de partida para a tributação por lucros reais, além de que a criação de uma nova categoria profissional contribuiria para o desenvolvimento económico e social do país através da criação de emprego (Guimarães, 2004). Outra fundamentação coerente foi a avançada pelo entrevistado B, para quem a instituição do técnico de contas responsável decorre da necessidade de garantir o sucesso da reforma fiscal[342]. Quanto à designação em si, decorre aparentemente de uma sugestão dada pelo já referido Professor Cimourdain de Oliveira, enquanto membro do referido grupo de trabalho, motivada pela necessidade de definir um título aceitável por todas as partes interessadas, incluindo os práticos (sem diploma académico), os contabilistas (diplomados pelos institutos comerciais) e os licenciados pelo ISCEF, sem ferimento de suscetibilidades (entrevistado L).

Outros artigos do CCI que versam sobre o técnico de contas são o 147.º, o 160.º e o 161.º e que, de um modo geral, legislam sobre a responsabilidade solidária do técnico de contas por multas relacionadas com a recusa de exibição da escrita, dos livros exigidos ou documentos relacionados, a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação, que pode levar à suspensão e no limite ao cancelamento da atividade.

Estava portanto instituída a figura profissional, implicitamente reconhecida a importância da sua credenciação, tendo em vista a melhoria do tratamento contabilístico das operações das empresas, e anunciada a sua futura regulamentação de cuja aprovação ficava naturalmente dependente a dimensão dos seus direitos e correspondentes deveres, estes que o CCI desde já lhe impunha sem lhe atribuir aqueles. Todavia, apesar de toda a

[342] Indo ao encontro deste ponto de vista, no Diário das Sessões da Assembleia Nacional de 27 de novembro de 1967 (p. 29), no texto da *Proposta de lei de autorização das receitas e despesas para 1968*, encontra-se uma referência à atividade de técnico de contas como "tão essencial, de resto, ao êxito do sistema tributário".

expectativa legitimamente criada, os técnicos de contas não viram a sua profissão plenamente regulamentada durante a vigência, de um quarto de século, do CCI (1963-1988).

Por fim regista-se uma última nota relativa à importância que o CCI assumiu para o avanço da contabilidade e para auxílio àqueles que se dedicavam à sua prática. De facto, na opinião dos entrevistados G e H, o CCI veio "retirar das trevas" aqueles que faziam da contabilidade profissão na medida em que à falta de orientação de natureza contabilística puderam passar a adotar as prescrições fiscais. Também o entrevistado C partilha da mesma opinião, referindo inclusivamente que com a aprovação do CCI a contabilidade foi alvo de um impulso nunca antes verificado pois, apesar das suas disposições não serem obrigatórias em termos contabilísticos mas apenas imperativos na passagem da ótica contabilística para a fiscal, verificou-se que "dado o sentido de realismo e de equilíbrio com que foi elaborado, não há dúvida nenhuma de que passou a ser amplamente aplicado na execução da contabilidade" propriamente dita.

5.3.3. Critérios de inscrição como técnicos de contas na DGCI

A imediata entrada em vigor do CCI no que respeita ao novo regime de tributação dos contribuintes incluídos no denominado Grupo A, impunha a célere definição do regime transitório previsto no seu artigo 52.º. Por isso mesmo, antes do final de 1963, foi dirigida ao Ministro das Finanças, pelos Sindicatos Nacionais dos Empregados de Escritório[343], uma representação na qual manifestam o desejo de, considerando o interesse do assunto, virem a ser ouvidos e obterem conhecimento prévio, quer diretamente quer através do Ministério das Corporações e Previdência Social, sobre as condições de inscrição a fixar, bem como se disponibilizam para com base nas informações de âmbito profissional de que dispõem poderem colaborar na confirmação dos dados constantes dos pedidos de inscrição. Além disso, aproveitam simultaneamente para alertar desde logo para a "situação dos profissionais práticos que, embora sem diploma oficial,

[343] Representados pelas Federações Regional do Norte dos Sindicatos dos empregados de Escritório e Regional dos Sindicatos dos Empregados de Escritório do Sul e Ilhas Adjacentes e pelos Sindicatos Nacionais dos Empregados Bancários e Ferroviários dos Serviços Centrais.

desempenham as suas funções com competência e zelo, possuindo idoneidade moral e profissional e todas as restantes qualidades exigidas" e para as situações de técnicos que dispõem de habilitações profissionais ministradas pelos próprios Sindicatos, onde se ministram matérias que habilitam ao exercício das funções de técnico de contas e que também deverão ficar a coberto das condições a definir. Adiantam ainda que a dimensão das obrigações e responsabilidades que o CCI impõe aos técnicos de contas não encontra paralelo do lado dos direitos e garantias, sendo portanto o momento oportuno para a publicação da prevista regulamentação legal.

Efetivamente, a definição original das condições de inscrição como técnico de contas na DGCI foi materializada através da promulgação, a 14 de janeiro de 1964, da Portaria n.º 20317[344], e, nos seus termos, eram aceites à inscrição definitiva as pessoas singulares que reunissem as seguintes condições:

1. Ser maior de 21 anos;
2. Possuir qualquer uma das seguintes habilitações[345]:
    a) Licenciatura nos cursos superiores de Finanças ou de Economia ou nas extintas secções de Administração Comercial, Finanças, Aduaneira e Diplomática e Consular, do ISCEF;

[344] Repare-se que o assunto era de tal modo urgente que a 10 de dezembro de 1963 já o deputado Alfredo Brito recordava na Assembleia Nacional o facto da Portaria prevista no artigo 52.º do CCI ainda não existir apesar de se aproximar o momento em que "as contas serão encerradas e os balanços começarão a ser publicados já com obediência aos preceitos no novo código", deixando o seguinte alerta: "urge, portanto, que o Ministério das Finanças fixe as condições de inscrição dos técnicos de contas" (Diário das Sessões n.º 104, de 10 de dezembro de 1963, p. 2698).

[345] O âmbito das habilitações indispensáveis à inscrição como técnico de contas na DGCI foi sendo ampliado ao longo do tempo pelas Portarias n.º 24048, de 28 de abril de 1969, n.º 594, de 25 de novembro de 1970 e n.º 9, de 7 de janeiro de 1974 (considerando apenas o horizonte temporal compreendido nesta secção), as quais introduziram, respetivamente, o Curso de Economia do Instituto Económico e Social de Évora, o Curso de Organização e Administração de Empresas – Secção de Administração Económico-Financeira da Escola Superior de Organização Científica do Trabalho do Instituto Superior de Línguas e Administração (em relação a indivíduos que, como alunos, nele ingressaram a parir do ano letivo de 1963-1964, com a habilitação mínima de aprovação em qualquer das alíneas do 7.º ano liceal) e o Curso Superior de Organização e Gestão de Empresas do Instituto de Novas Profissões.

b) Licenciatura no curso superior de Economia da Faculdade de Economia do Porto;
c) Curso dos extintos Institutos Superiores do Comércio;
d) Curso de Contabilistas dos Institutos Comerciais ou do Instituto Técnico-Militar dos Pupilos do Exército.

3. Não ter sido condenado por crime previsto no n.º 1.º do artigo 78.º do Código Penal;
4. Possuir idoneidade moral e profissional.

Foram adicionalmente previstas, no artigo n.º 7 da Portaria indicada, inscrições condicionais, a realizar até 30 de junho de 1964 por quem não possuindo qualquer das habilitações exigidas para aceder à inscrição definitiva, preenchesse as restantes condições previstas para esse tipo de inscrição e, para além disso, exercesse à data da inscrição funções de contabilista e fornecesse, à DGCI, elementos suficientes para apreciação da sua competência nas matérias de contabilidade, direito comercial e direito fiscal, tais como: diplomas de habilitações literárias e de habilitações profissionais passados por entidades competentes para o efeito, nacionais ou estrangeiras, atestados de competência e prática profissionais, passados por entidades públicas ou privadas competentes, e exemplares de trabalhos publicados nas áreas relevantes. Previa-se ainda que as inscrições condicionais passassem a definitivas mediante a aprovação em exame a realizar em data e condições a definir por despacho do Ministro das Finanças.

Certo é que após a divulgação da Portaria n.º 20317 não faltaram vozes de crítica e abundância de argumentos contra as condições de inscrição previstas e, não obstante o aprofundamento a conceder ao tema, a motivação central de todas as contestações parece resultar do facto de a portaria vir "demarcar com relativa exatidão um campo de trabalho interdito de futuro a certo número de profissionais em atividade" (relatório da comissão de estudo, 1970, p. 6).

Como consequência do "clamor" vivido no país, a 31 de janeiro de 1964 já "a questão dos técnicos de contas"[346] era levada a discussão na Assembleia Nacional. Foram

[346] Assim foi referenciada pelo Deputado Mário Galo na sessão da Assembleia Nacional de 31 de janeiro de 1964 (publicada no Diário das Sessões de 1 de fevereiro), elemento responsável pela introdução do tema em debate.

vários os oradores a declarar apoio às reivindicações públicas conduzidas pelos práticos[347], impedidos pela Portaria n.º 20317 de formalizar uma inscrição definitiva na DGCI como técnicos de contas. A título de exemplo, o Deputado Mário Galo referia-se à legislação aprovada dizendo: "estamos em face de uma portaria que traumatizou muitos milhares de homens e empresas". Também o Deputado Reis Faria expressou a sua opinião nos seguintes termos:

> Parece-me que a Portaria n.º 20317 não previu os casos de algumas empresas que começaram com os seus funcionários que não estavam enquadrados nos técnicos de contas que hoje se exigem e que durante 30 ou 40 anos se serviram, fundaram as suas escritas e acompanharam a sua evolução até grandes empresas. Hoje essa mesma empresa, que teve sempre a ajuda desses técnicos, vê-se na necessidade, mercê de uma medida talvez um pouco imprudente, de dispensar esses técnicos que acompanharam essas empresas durante toda a vida. (Diário das Sessões de 1 de fevereiro de 1964, p. 3071)

Outro deputado informou ter inclusivamente recebido a visita do Presidente do Sindicato Nacional dos Contabilistas, Guarda-Livros e Empregados de Escritório do Distrito de Braga a solicitar a sua intervenção naquele órgão em benefício dos práticos. E, quando se aproxima o final do debate sobre este assunto, o Deputado Mário Galo, concluiu dirigindo ao Ministro das Finanças o apelo para este "escutar o clamor angustiante que vai de ponta a ponta do País e mandar rever os termos da portaria" e, acrescenta ainda que:

> Manter o teor da portaria é não reconhecer o mérito do esforço que tantos e tantos indivíduos fizeram para se porem à altura das circunstâncias, a despeito de não terem tirado qualquer dos cursos – frequentemente só porque não tiveram meios materiais para se deslocarem a Lisboa ou ao Porto, onde tais cursos se professam. (Diário das Sessões de 1 de fevereiro de 1964, p. 3071)[348]

Na sessão da Assembleia Nacional de 20 de fevereiro de 1964, publicada no Diário das Sessões do dia 21 (pp. 3311-3312), o tema dos técnicos de contas volta à discussão, desta vez, por intervenção do Deputado Carlos Coelho ao recordar que a tentativa de

---

[347] Entenda-se por "práticos" aqueles que faziam da contabilidade profissão sem detenção de diploma académico específico. Sempre que o termo for usado doravante será nesse sentido.

[348] No Diário das Sessões de 4 de fevereiro de 1964 (p. 3096) foi anunciada a receção de "vários" telegramas de apoio ao discurso do deputado Mário Galo sobre a Portaria n.º 20317.

regulamentar o registo dos técnicos de contas na DGCI através da Portaria n.º 20317 "continua a levantar por esse país fora uma avalanche de clamores de que na imprensa se tem feito eco exuberante". Para além de referir que o assunto já havia sido tratado naquela assembleia por iniciativa da "voz autorizada" do deputado Mário Galo, recorda ainda que em causa está a situação dos práticos a quem agora apenas assistia a possibilidade de uma inscrição condicional. Em absoluta defesa dos direitos que lhes reconhece, profere um discurso eloquente focando desde a importância de que para muitas atividades se reveste a detenção de diploma de um curso oficial a outras nas quais muitos dos que nelas se movimentam, "embora realmente apetrechados para o seu desempenho, não podem contudo exibir qualquer título oficial abonador das suas habilitações", apesar de as terem de facto, "adquiridas por uma preparação prática ao longo de carreiras árduas e dilatadas, numa luta e concorrência vencida não pelos títulos, mas pelos méritos próprios, o que naturalmente leva à seleção dos mais aptos para os lugares de maior importância e responsabilidade". E acrescenta: "parece-nos ser este o caso dos profissionais de escritório que sem diploma oficial a ampará-los ou a impedi-los conseguiram chegar à posição de contabilistas de empresas".

Relativamente à questão essencial do exame a realizar esclarece que "mais do que o exame, é precisamente a altura em que se sujeita o contabilista à prova averiguadora dos seus conhecimentos o que levanta as mais severas objeções". Acrescenta ainda que se aos próprios diplomados, já distantes da sua formação académica, fosse imposta a realização de exame para confirmação das suas situações profissionais consistente na repetição das provas em que obtiveram os seus graus, quantas e quantas dificuldades não sentiriam? Pretendia em síntese destacar que "a chamada de técnicos qualificados apenas pelo seu diploma não dá, nem às empresas, nem à Administração, a segurança de uma competência que a ambos interessa."

Conhecedor das críticas que os preceitos relativos às inscrições condicionais estavam a gerar, o Ministério das Finanças fez divulgar na Imprensa Diária de 7 de março de 1964 (RCC n.º 121, 1964, pp. 97-100) , um esclarecimento que mais não visava do que serenar algumas vozes dissonantes. Para o efeito fez saber que as críticas ocasionadas ao assentarem no pressuposto de que "vão ser feridos ilegitimamente os interesses de muitos milhares de indivíduos, cujo único meio de subsistência consiste no exercício da profissão de contabilista", são desprovidas de qualquer fundamento e motiva, por isso

mesmo, os "esclarecimentos indispensáveis". Assim se esclarece que não é exato falar-se de cerceamento de direitos, porquanto, afigurando-se possível, "dadas as estritas exigências de que se reveste o novo regime de tributação das empresas do Grupo A e o caráter de emergência e transitório das soluções que se têm em vista", não se enveredou por uma situação de exclusão pura e simples da inscrição dos práticos, optando-se pela exigência de realização de um exame enquanto requisito mínimo de verificação da idoneidade de cada técnico não diplomado. E para descanso dos potenciais candidatos ao exame ainda se fez saber que "se se admitiu a sua inscrição provisória, necessariamente que se não quis ser tão exigente como o são as escolas para aqueles que as frequentam" e que "os exames incidirão exclusivamente sobre as matérias absolutamente imprescindíveis para o consciente desempenho do cargo de técnico de contas".

À parte as reações verificadas na arena política, existiram outros movimentos com origem nos próprios técnicos. Desde logo as movimentações levadas a efeito pelas Associações de Antigos Alunos das Escolas Comerciais – Rodrigues Sampaio, Ateneu Comercial de Lisboa, Ferreira Borges e Veiga Beirão – de Lisboa, cuja primeira ação terá consistido na divulgação de uma circular, pelo meio interessado, destinada a convocar uma reunião a realizar no dia 11 de março de 1964[349]. Na agenda, a análise ao prescrito na Portaria n.º 20317. Finda a reunião, foi tomada a decisão de confiar às Direções de Antigos Alunos a coordenação e o aprofundamento das "opiniões expendidas" por forma a fornecer à Administração Pública uma "opinião válida" e representativa "da maior parcela dos interessados no problema em causa". Seguidamente foi solicitada uma audiência ao Ministro das Finanças, realizada a 18 de maio, na qual este se fez representar pelo respetivo chefe de gabinete. Na ocasião foi entregue, tendo como destinatário o próprio Ministro das Finanças, a Exposição-estudo produzida e posteriormente tornada pública em junho de 1964. Do seu conteúdo, devotado à análise da regulamentação da atividade dos técnicos de contas consubstanciada no conteúdo do CCI e da portaria n.º 20317, resultaram um conjunto de apreciações sintetizadas como segue:

[349] As informações aqui presentes sobre as iniciativas das Associações de Antigos Alunos das Escolas Comerciais de Lisboa tem por base a *Exposição-estudo presente a Sua Excelência o Ministro das Finanças*, sob o título *TÉCNICOS DE CONTAS (Portaria 20 317)*, editada em junho de 1964.

1. A inconstitucionalidade de se pretender interferir, para lá dos limites válidos, na vida interna das empresas contribuintes (em causa a obrigatoriedade de certas empresas passarem a remunerar um técnico de contas em aparente exercício efetivo de funções de fiscalização delegadas pelo próprio Estado e para fins meramente fiscais);
2. O aparente anticorporativismo de se regulamentar matéria da competência exclusiva do Ministério das Corporações (em causa o facto de se estar perante uma situação de regulamentação do trabalho, matéria da competência do Ministério das Corporações e não do das Finanças);
3. A inconsistência de se regulamentar a profissão de contabilista sem se ter atualizado as disposições legais quanto à contabilidade empresarial (em causa a desatualização das prescrições do Código Comercial de 1888);
4. A irrealidade de se exigir uma responsabilidade solidária incompatível com a sujeição do técnico de contas aos interesses da entidade patronal (em causa o conteúdo dos artigos 147.º, 160.º e 161.º do CCI);
5. O arbítrio de se impor qualificação literária e prazo de inscrição em limites tão apertados que não permitem o indispensável ajustamento de situações de facto sem atropelos nem distorções (em causa as condições de inscrição, definitivas e condicionais, previstas na Portaria n.º 20317);
6. O contrariar do interesse da própria verdade fiscal em face da escassez, atual e futura, das disponibilidades em indivíduos possuidores das habilitações requeridas (em causa a demonstrada falta de correlação entre as necessidades imediatas e de curto prazo de técnicos de contas inscritos na DCGI e as disponibilidades efetivas durante o mesmo período de tempo).

Relativamente ao aspeto de maior projeção, a problemática da inscrição meramente condicional dos práticos como técnicos de contas na DGCI, consideram ser, para além de necessário, igualmente justo, que:

1. Sejam admitidos à inscrição imediata, mediante simples prova documental, todos os indivíduos que, há pelo menos 5 anos, sejam responsáveis ou imediatos do responsável por contabilidade de contribuintes dos Grupos A e B, independentemente das habilitações literárias possuídas;

2. Sejam admitidos à inscrição imediata, mediante prova documental, todos os indivíduos que possuam o curso comercial oficial e, há pelo menos 5 anos, venham exercendo funções ligadas à contabilidade de contribuintes dos Grupos A e B;
3. Até à estrutura populacional determinar em contrário, seja garantida a inscrição imediata, mediante prova documental, a todos os indivíduos que venham a possuir as duas qualificações requeridas na alínea anterior – curso comercial oficial e 5 anos de funções ligadas à contabilidade de contribuintes dos Grupos A e B;
4. Se mantenha, durante 5 anos, um período de transição, permitindo a inscrição condicional, nos precisos termos do n.º 7 da Portaria n.º 20317, a todos os indivíduos que não possuam, pelo menos, o curso comercial oficial.

Outra movimentação particular teve origem no Sindicato Nacional dos Contabilistas, Guarda-Livros e Empregados de Escritório do Distrito de Braga, o qual promoveu, em janeiro de 1964, uma reunião na sua sede, contando com a presença da quase totalidade dos responsáveis pela contabilidade das empresas do distrito, de que resultou um argumento adicional em defesa dos práticos e que consiste na declaração de que "não forma qualquer sentido de coerência racional exigir aos profissionais um curso para o qual não têm escolas em número e locais suficientes" (RCC n.º 121, 1964, p. 128). Neste particular terão sido enviados telegramas ao Ministro das Finanças, ao Ministro das Corporações e ao Presidente do Conselho, elaborados com bases nas conclusões produzidas.

Ainda acerca da restrição que advinha para os chamados práticos, Adão (1969, p. 294) lança mais uma achega ao referir que partiu-se "da premissa inexata de que um diploma pressupõe, em exclusivo, honestidade e cultura", quando, na verdade, consequência da contínua evolução técnica e fiscal, diplomados e não diplomados terão de acompanhar a evolução (que nem sempre representa progresso), estudando constantemente, pois o que aprenderam (através das sebentas, ou da experiência) está continuamente ultrapassado.

Em suma, reclamava-se serem insuficientes os técnicos de contas que se poderiam inscrever nas condições fixadas para acautelar as necessidades de momento e de futuro próximo, que as habilitações académicas não eram bem vistas como a condição essencial

para a inscrição definitiva dos técnicos de contas, tanto mais que aos práticos e só a estes haveria de ser requerido exame, que a permissão dada aos práticos para acederem a uma inscrição condicional tinha uma inconveniente limitação temporal e que nem sequer condições eram garantidas para que todos pudessem, em igualdade, aceder ao ensino.

Consequentemente, inexistindo ainda a regulamentação definitiva do exercício da profissão e numa clara lógica de acatamento de algumas das reivindicações expostas, foi promulgada, a 27 de abril de 1965, a Portaria n.º 21247, em cujo preâmbulo pode ler-se:

> Verificou-se, (…), no decurso do ano findo, que a transferência de algumas empresas do regime do grupo B para o do grupo A da contribuição industrial ocasionou problemas de ordem profissional para alguns contabilistas que nelas vinham exercendo regularmente a sua profissão e que, por as empresas onde trabalhavam não serem obrigadas por lei a sujeitarem a escrita à verificação e responsabilidade de técnicos de contas, se abstiveram de requerer, em tempo, a respetiva inscrição.

Como meio de colmatar os problemas apontados, a Portaria n.º 21247 apresenta duas medidas essenciais. Por um lado, o alargamento do prazo de inscrição dos contabilistas não diplomados (a que temos vindo a denominar de práticos) como técnicos de contas na DGCI e, por outro, a conversão do exame escrito previsto na Portaria n.º 20317 em exame meramente documental. Ou seja, a nova Portaria surge como um complemento da Portaria original, continuando a prever inscrições a título definitivo e provisório mas em condições revistas. Nos seus termos, passam a poder inscrever-se, a título definitivo, as pessoas que satisfazendo as condições definidas para a inscrição condicional da Portaria n.º 20317, prestem na presente data e venham prestando serviço de contabilistas, há mais de 5 anos, em empresas ou outras entidades atualmente tributadas pelos Grupos A ou B da contribuição industrial ou dela isentas que não tenham cometido infrações fiscais que aos mesmos profissionais possam ser total ou parcialmente imputáveis[350] e, a título provisório, as pessoas que à data da própria Portaria, embora não satisfazendo os requisitos nela previstos para inscrição definitiva, reúnam as condições

[350] Prevê a Portaria n.º 21247 que esta inscrição definitiva seja feita a "requerimento dos interessados, devidamente fundamentado, sendo considerada de caráter resolúvel e devendo caducar de pleno direito ou por decisão ministerial sempre que na empresa a que prestem serviços for cometida qualquer infração às leis fiscais que deva considerar-se grave e por que os referidos técnicos sejam total ou parcialmente responsáveis" (artigo n.º 2).

definidas para a inscrição condicional da Portaria n.º 20317 e requeiram a sua inscrição até 30 de junho de 1965.

Porém, também esta portaria não ficou imune a críticas, surgindo vozes a referir, fazendo uso do ditado popular, que se passou do oito para o oitenta:

> Então, e como somos o povo em que o meio termo não é virtude (…), caiu-se no extremo oposto: o da porta amplamente aberta, concedida pela Portaria n.º 21247, de 27 de abril de 1965 (...)
> Parece-nos, tudo teria sido mais simples e justo (…) se a reforma fiscal se tivesse apoiado na responsabilidade (relativa e bem delimitada) e não na instrução oficial de quem subscreve o balanço.
> Através dos balanços, criar-se-iam, previamente e sem informação dos interessados, os processos completos relativos à identidade e à perícia dos «técnicos de contas» **indubitavelmente em exercício**; assim, ter-se-ia evitado a inscrição em massa dos que, diplomados ou não, nunca haviam sonhado sequer em elaborar um balanço e, muito menos, em o assinar. (Adão, 1969, p. 297, ênfase do autor)

Não obstante a contestação gerada em torno das Portarias definidoras das condições de inscrição dos técnicos de contas na DGCI, é-lhes atribuído um "grande contributo" para a evolução da ocupação, porquanto a figura do *Técnico de Contas* ficou aliada de uma forma definitiva aos "responsáveis pela contabilidade das empresas, trazendo dignidade, consideração e respeito à atividade" profissional (Rodrigues & Gomes, 2002, p. 137). Além disso, independentemente da maior ou menor flexibilidade das condições de inscrição, estabeleceram com relativa exatidão quem podia aceder ao título profissional e exercer as respetivas funções. Como veremos, as condições "temporárias" de inscrição como técnicos de contas na DGCI irão ser revistas para lá de 1974.

5.3.4. Propostas de regulamentação e movimentos pró-regulamentação

Ao mesmo tempo em que eram abundantemente discutidas as condições de inscrição dos técnicos de contas responsáveis na DGCI, foi publicada, por iniciativa do Ministério das Corporações e Previdência Social, a Portaria n.º 20691, de 18 de julho de 1964, procedendo à nomeação de uma *comissão para o estudo da regulamentação do exercício da profissão de técnico de contas, qualificação e enquadramento corporativo dos respetivos profissionais*. Compunham a referida comissão oito individualidades

nomeadas em representação de diversas entidades interessadas, conforme quadro seguinte:

Quadro 5.1: Comissão nomeada pela Portaria n.º 20691, de 18 de julho de 1964

Nome[351]	***Entidade representada***
Rogério Fernandes Ferreira	DGCI
Júlio César da Silva Gonçalves	Ministério da Educação Nacional
António da Costa Figueira	Direção Geral do Trabalho e Corporações[352]
Luís Manuel Rodrigues Tomé	Serviços de Ação Social do Ministério das Corporações e Previdência Social
João Pereira de Moura	Fundo de Desenvolvimento da Mão-de-Obra
Alexandre de Ascensão Cardoso	Federações dos Sindicatos Nacionais de Empregados de Escritório
António de Almeida	Licenciados em Ciências Económicas e Financeiras
António de Aça Castelo Branco	Peritos Contabilistas

Estava, portanto, dado o primeiro passo para a, eventualmente e muito desejavelmente célere, ampla regulamentação profissional dos técnicos de contas, prevendo-se o pronunciamento da comissão relativamente a três quesitos: qualificação profissional, regulamentação da atividade e enquadramento corporativo. Pretendia-se ainda um trabalho verdadeiramente rápido, na medida em que a própria portaria definia que este deveria ser concluído no espaço de seis meses[353].

---

[351] Conforme Diário do Governo n.º 290, II Série, de 12 de dezembro de 1964.

[352] A presidência da comissão foi cometida ao representante desta entidade.

[353] Na prática veio contudo a verificar-se que a apresentação do respetivo relatório apenas aconteceu a 31 de outubro de 1970, ou seja, passados sensivelmente seis anos. Para esta derrapagem no tempo terão aparentemente contribuído, tal como decorre da leitura das *Considerações Preliminares* insertas no relatório, as "sucessivas alterações introduzidas" na composição pessoal da comissão e os "interregnos a que o seu funcionamento foi sujeito". Todavia, durante esse tempo foi recolhida "muita documentação", foram estabelecidos contactos com setores interessados e foram elaborados alguns "relatórios parcelares" essenciais ao prosseguimento dos trabalhos da comissão. O relatório refere que a partir da reunião realizada em 8 de abril de 1969, os trabalhos da comissão estiveram em "funcionamento ininterrupto" (excluindo os períodos de férias) até à apresentação do relatório final, o qual identifica como elementos signatários: Fernando Cid Proença, Rogério Fernandes Ferreira, Júlio César da Silva Gonçalves, António da Costa Figueira, Carlos Afonso de Carvalho, Heitor Fernandes Salgueiro, Maria Gertrudes Gaspar Pascoalinho, Alexandre da Ascensão Cardoso e António de Almeida (conclui-se, por comparação destes nomes com os constantes do Quadro 5.1, que dos membros originalmente nomeados para a comissão em causa, apenas cinco se mantiveram até ao final dos trabalhos). À margem do conteúdo do relatório em causa, considera-

Desde o início que, considerando a necessidade de apresentar solução para os três fins já referidos, a comissão foi dividida em três grupos de trabalho constituídos tendo em atenção quer o "título de representação" quer a "preparação pessoal dos seus vários componentes", a saber: I – Qualificação profissional, II – Regulamento do exercício da profissão e III – Enquadramento Corporativo. Ainda antes de partirem para o estudo em sede de grupos de trabalho das questões fundamentais, três pontos de vista, cada um reportado a um fim de pronunciamento, adquiriram sedimentação:

a) Cumpria definir com algum mas não demasiado rigor os critérios de qualificação dos profissionais denominados "técnicos de contas";
b) A regulamentação do exercício da respetiva atividade, mediante a obrigatoriedade de "carteira profissional", seria a decisão fundamental a propor;
c) Embora os "técnicos de contas" fossem já, de um modo geral, sindicalizados ou sindicalizáveis, abria-se necessariamente a questão do seu correto e eficiente enquadramento corporativo. (relatório da comissão de estudo, 1970, p. 8)

Posto nestes termos, o relatório[354] da comissão centrou-se nos vários aspetos. Desde logo, em sede de qualificação profissional propuseram a substituição da expressão "técnicos de contas", que apesar de oficializada em diversos Diários do Governo, por se empregar "com significado múltiplo e de aceções diversas, muito distantes por vezes do mundo da contabilidade, (…) não revela de forma inequívoca a natureza das funções dos que na contabilidade se ocupam", pela de "técnicos de contabilidade", esta dotada de

se que dois fatores terão contribuído para a aceleração da sua concretização nos cerca de dois anos que antecedem a respetiva conclusão e entrega. Por um lado, a promulgação do regime jurídico de fiscalização das sociedades anónimas, através do Decreto-Lei n.º 49381, de 15 de novembro de 1969, o qual procedendo à criação da figura do ROC e prevendo a respetiva regulamentação, acarreta uma maior pressão para a comissão concluir os seus trabalhos. Por outro, o facto de existirem movimentações em curso para a constituição de um Sindicato Nacional dos Contabilistas (assunto mais detalhado posteriormente nesta subsecção) à margem de qualquer proposta da comissão. Efetivamente o relatório da comissão faz referência quer ao Decreto-Lei n.º 49381 quer à existência de uma proposta de criação do Sindicato Nacional dos Contabilistas.

[354] Refere o relatório da comissão de estudo que para a proposta apresentada contribuíram para "além do argumento dos factos", entre outros, "os resultados de anteriores e malogradas tentativas de regulamentação", referindo-se a este título, em especial, ao relatório apresentado em 1934 pela Comissão então nomeada pelo Ministro do Comércio e Indústria, esta abordada na secção anterior.

"propriedade linguística" e "bastante precisa e esclarecedora" da diversidade de funções que se pretende regulamentar (relatório da comissão de estudo, 1970, p. 10).

Outro ponto que constituiu objeto de reflexão foi a possibilidade de ratificarem, ou não, várias categorias de técnicos de contabilidade e, em caso afirmativo, de quais. Concluiu a comissão que existiam, efetivamente, categorias bem diferenciadas de técnicos de contabilidade e que tal facto deveria ser consagrado regulamentarmente, diferenciando os títulos de habilitação exigidos, pelo que propôs a definição de três categorias, contando com auditor contabilista, contabilista (e ou contabilista agregado ou diplomado)[355] e guarda-livros, proposta essa que teve por base a "especialidade de determinados trabalhos, as circunstâncias em que a profissão é exercida e a preparação técnica dos profissionais"[356] (relatório da comissão de estudo, 1970, p. 14).

Uma vez delimitado o âmbito pessoal da regulamentação, debruçou-se a comissão sobre os aspetos essenciais da regulamentação do exercício da atividade, nomeadamente, a questão das atribuições, do exercício de funções e da responsabilidade dos profissionais, incluindo a problemática das condições de ingresso na profissão e de acesso às categorias mais especializadas. Neste particular, propuseram que as normas regulamentares constassem do *Regulamento da Carteira Profissional dos Técnicos de Contabilidade*, título esse, de futuro, indispensável ao exercício da profissão.

---

[355] Nesta categoria deixam à consideração a hipótese de os elementos detentores do diploma de contabilista emitido pelos Institutos Comerciais e equiparados serem distinguidos pelo acréscimo à sua designação base do termo "diplomado", ou, alternativamente, serem os não diplomados diferenciados com o acréscimo do termo "agregado", ou seja, na categoria dos "contabilistas" passariam a existir os "contabilistas diplomados" e os simplesmente "contabilistas", hipótese 1, ou os contabilistas e os simplesmente "contabilistas agregados", hipótese 2, existindo, em qualquer dos casos, a diferenciá-los a posse ou não do diploma em causa.

[356] Nos termos em que aparecem definidos no relatório, seriam auditores contabilistas os que se dedicassem predominantemente a um trabalho de análise e verificação, expresso em relatórios e pareceres, que não é constante da atividade comum a todos os técnicos de contabilidade e que, portanto, de si autonomiza uma categoria profissional adequada. A distinção entre contabilistas e guarda-livros pondera essencialmente as circunstâncias em que a profissão é exercida e a preparação técnica requerida para o seu exercício. Muitas vezes os guarda-livros surgem como ajudantes de contabilistas, cabendo-lhes, no caso, serviço de mera execução enquanto os contabilistas estudam, organizam e orientam a execução dessas contabilidades, reservando-se-lhes, por isso, a responsabilidade pela respetiva execução.

Assim, constava da proposta apresentada a definição de critérios pragmáticos tendo em vista a segregação das funções de auditor contabilista, contabilista e de guarda-livros, das condições de inscrição em cada categoria, dos critérios de limitação quantitativa da atividade e o seu enquadramento em sede de "firmas especializadas em trabalho de contabilidade" e das condições excecionais de inscrição dos não diplomados, tudo procurando sempre "atender com realismo às circunstâncias de tempo e de lugar" e sem prejuízo do fim último da regulamentação que consiste em "dignificar e valorizar a profissão, dignificando e valorizando os profissionais" (relatório da comissão de estudo, 1970, p. 22).

Relativamente ao enquadramento corporativo considerou a comissão que não deveria manter-se a atual situação segundo a qual os profissionais da contabilidade estavam enquadrados nos diversos sindicatos que agrupam os empregados de escritório, que na verdade constituíam uma amálgama das mais díspares atividades profissionais que muitas vezes mais não tinham em comum que o simples local de trabalho. Ora, considerou a comissão que tais aspetos seriam suficientes para "demonstrar que uma profissão tecnicamente diferenciada e exigindo habilitações específicas ou prática que, em parte, a substitua, não está bem enquadrada em sindicatos assim heterogéneos" (relatório da comissão de estudo, 1970, p. 24), pelo que a proposta apresentada foi no sentido da criação de um sindicato privativo de âmbito nacional, incluindo de início o Continente e Ilhas Adjacentes e deixando em aberto a hipótese de posteriormente se estender às Províncias Ultramarinas, e de inscrição obrigatória para as três categorias de técnicos de contabilidade já que "as circunstâncias específicas da atividade, tão exigente em matéria de idoneidade moral como de competência profissional" (relatório da comissão de estudo, 1970, p. 26) assim o exigiam. Não obstante o enquadramento corporativo escolhido, considera a comissão que os estatutos do sindicato proposto teriam de ser elaborados à imagem e semelhança dos fixados para as Ordens, de tal modo que se lhe reconhecessem poderes de elaboração de normas deontológicas e de fiscalização e disciplina. Ou seja,

fugindo ao regime regra, os estatutos do sindicato deveriam ser aprovados por Decreto-Lei[357] e não por simples Alvará.

O relatório da comissão, amplamente justificativo das posições assumidas pelos seus membros, fez-se acompanhar de três anexos, consistindo o primeiro na proposta de "Regulamento da Carteira Profissional dos Técnicos de Contabilidade", o segundo na proposta de "Estatuto do Sindicato dos Técnicos de Contabilidade" e o terceiro no "Projeto de Decreto-Lei" destinado à promulgação dos regulamentos propostos. Porém, tal proposta não passou disso mesmo e talvez para tal tenha contribuído o movimento de reação ao conjunto das soluções preconizadas promovido pela Secção Profissional dos Técnicos de Contas do Sindicato Nacional dos Profissionais de Escritório do Distrito de Lisboa e outras iniciativas que procuravam patrocinar soluções diversas[358].

Com efeito, da parte da Secção Profissional dos Técnicos de Contas do Sindicato Nacional dos Profissionais de Escritório do Distrito de Lisboa, foi formado um Grupo de Trabalho[359], em reunião extraordinária de 21 de julho de 1971, constituído em Comissão de Estudos[360] com a missão concreta de, após estudo crítico, emitir parecer sobre o

---

[357] A comissão refere inclusivamente que o projeto de estatutos que apresenta para o *Sindicato dos Técnicos de Contabilidade* (cuja criação propõem) foi elaborado tendo como guia o Estatuto do Sindicato Nacional dos Farmacêuticos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46997, de 7 de maio de 1966.

[358] Apenas a RCC n.º 156 (1972, pp. 391-392), em sede de divulgação do relatório (portanto, apenas passados dois anos sobre a entrega do relatório procede ao respetivo arquivo nas suas páginas), a ele se refere descrevendo-o como "claro e bem deduzido" acrescentando ainda que "a razoabilidade, justiça e bom senso das propostas e conclusões merecem a concordância de todos aqueles que não tenham ambições sem bases ou menos criteriosas".

[359] Na prática, este grupo de estudos, que irá conduzir à criação da CTC em 1977, é a sequela do grupo formado em 1964 pelas Associações de Antigos Alunos das Escolas Comerciais de Lisboa que ao tempo se organizaram para reagir ao conteúdo da Portaria n.º 20317, de janeiro de 1964.

[360] A tomada de posse da Comissão de Estudos aconteceu a 30 de julho de 1971, contexto em que foi destacada a urgência e a importância do parecer a produzir sob pena de promulgação da regulamentação em causa "sem que a grande maioria dos profissionais dessem a conhecer aos Poderes Públicos o seu parecer" (p.1 do Relatório da Comissão de Estudo da Regulamentação dos Técnicos de Contabilidade, publicado em dezembro de 1971 pela *Seção Profissional dos "Técnicos de Contas"* do Sindicato Nacional dos Profissionais de Escritório do Distrito de Lisboa.

relatório emitido pela Comissão nomeada ministerialmente em 1964, sendo diversos os pontos de divergência assinalados.

Desde logo, em sede de qualificações profissionais, os aspetos de divergência centraram-se na designação a dar a duas das três categorias apontadas de técnicos de contabilidade (designação genérica que mereceu aceitação da comissão de estudos), propondo estes: perito contabilista em vez de auditor contabilista e contabilista ajudante em vez de guarda-livros. Em ambos os casos consideram que estas refletem melhor a real diferenciação de níveis de experiência e conhecimentos técnicos detidos pelos profissionais especializados nas técnicas contabilísticas a concorrer no mercado de trabalho. Relativamente aos critérios de ingresso em cada uma das categorias consideram que estes deverão depender em menor grau da formação escolar e relevar mais amplamente a qualificação real de cada profissional a ser demonstrada de forma inequívoca. Em termos muitos concretos, destacam como exemplo do inadmissível, a previsão dos guarda-livros, ou contabilistas ajudantes como propõem, apenas poderem ascender a contabilistas em situação de último recurso[361].

Discordam da proposta de criação da carteira profissional como título indispensável para o exercício das funções de técnico de contabilidade e propõem a criação de um Conselho Superior de Contabilidade com amplas funções no âmbito do desenvolvimento da contabilidade e respetiva normalização e ainda de fiscalização e disciplina do exercício da atividade profissional.

Quanto ao enquadramento corporativo sugerem a criação de um organismo representativo (Ordem, Câmara ou similar), comum a todos os técnicos de contabilidade, a quem seriam atribuídas funções de elaboração de preceitos deontológicos e de ética profissional, culturais e de defesa dos interesses específicos dos técnicos de contabilidade. Paralelamente, propõem que os técnicos de contabilidade em exercício de funções por conta de outrem mantenham a inscrição nos sindicatos em que se encontrem inscritos.

À margem das reações concretas ao conteúdo do relatório emitido em outubro de 1970, as iniciativas de mobilização dos técnicos de contas germinavam cautelosamente

[361] Na prática significaria quando não existissem candidatos ao cargo habilitados com o curso dos Institutos Comerciais, do Instituto Profissional dos Pupilos do Exército, do ISCEF e da FEP ou oficialmente equiparados e ainda contabilistas em situação de desemprego.

em diversos meios, muitas vezes tendo mais por base a formação de base que os identificava do que qualquer outro aspeto.

De facto, ainda em finais da década de 1960 começaram a esboçar-se, "muito cuidadosamente e muito lentamente" (entrevistado L), movimentações para a criação de um Sindicato Nacional dos Contabilistas, promovidas pelos diplomados pelo ICL[362], mas a que desde o início se terão associados os do ICP[363], recorrendo muito em particular à emissão de Circulares Informativas como meio de mobilização dos potenciais interessados. Na primeira[364], datada de 21 de janeiro de 1970, pode ler-se, após as considerações introdutórias e com fundamento nestas, que "pensou um grupo de diplomados promover a organização de uma reunião de contabilistas tão ampla quanto possível, na qual fosse debatido o problema do agrupamento profissional". Esta reunião ocorreu no dia 21 de fevereiro nas instalações do ICL, tendo sido previamente emitidas, para além da primeira e já referida, outras três circulares informativas que pretendiam acima de tudo mobilizar o maior número possível de contabilistas para o debate. Da reunião resultou a ratificação pelos contabilistas presentes da decisão de avançar com a constituição de um Sindicato, tendo por base a escolaridade, e a incumbência atribuída ao grupo de contabilistas organizador da reunião, constituído em Comissão Organizadora do Sindicato Nacional dos Contabilistas (entrevistado L), de dar os passos necessários à respetiva constituição.

A reunião seguinte foi realizada a 23 de maio de 1970 na Associação Comercial de Lisboa, contando com a seguinte ordem de trabalhos: "I – Exposição a apresentar a sua Excelência, o Senhor Ministro das Corporações e Previdência Social e II – Discussão e aprovação do projeto de estatutos do Sindicato Nacional dos Contabilistas, na

---

[362] Terão sido estas movimentações que após o 25 de abril originaram a criação da APC, assunto a que será dado o devido desenvolvimento na secção seguinte. Repare-se que, à data, a pretensão era a de constituir um sindicato na medida em que "os tempos não eram favoráveis a organizações profissionais que não fossem criadas pela linha corporativa" (entrevistado K). Por outro lado, todas as profissões com base académica de nível médio ou superior tinham um sindicato exceto a de contabilista (entrevistado L).

[363] Informação obtida dos entrevistados J, K e L.

[364] Os signatários desta circular foram: Carlos Alberto Pires da Silva, Carlos Manuel Ferreira Vida, Donato João Lourenço Viçoso, Eleutério Ganilho Álvaro, Ernesto Lopes Agostinho Dias, José Rita Braz Machado, Júlio Manuel Caetano Ferreira e Maria de Lurdes Albuquerque Godinho.

generalidade e na especialidade" (Circular n.º 7, de 18 de maio), previamente divulgado pelos contabilistas. Na data marcada, a exposição a apresentar ao Ministro das Corporações e Previdência Social foi aprovada por aclamação e a proposta de estatutos para o sindicato que pretendiam constituir foi aprovada na generalidade sem oposição, ficando o debate na especialidade para nova reunião a realizar no dia 9 de junho no mesmo local. Nesta reunião, "após algumas alterações do articulado" (Circular n.º 9, de 27 de julho de 1970), o projeto de estatutos foi aprovado e foi a comissão organizadora mandatada para dar todos os passos necessários à criação do sindicato. Após a entrega dos elementos produzidos ao Secretário de Estado do Trabalho e Previdência, em audiência concedida a 2 de julho, os elementos da comissão organizadora terão mantido contactos com "funcionários superiores do Ministério" (Circular n.º 10, de 3 de novembro de 1970) através dos quais se foram mantendo a par do andamento do processo[365].

Na Circular n.º 15, emitida em 11 de junho de 1971, é revelado que em função dos contactos mantidos, existia a convicção de que estaria para breve a resposta relativa ao pedido de constituição do sindicato, requerendo-se vigilância e união de todos os contabilistas num momento tão decisivo. Apesar do acompanhamento sistemático do processo, o passar do tempo não corroborou a convicção formada. Ainda assim, os entrevistados K e L revelam-se perfeitamente convictos de que se o 25 de abril não tivesse ocorrido naquele *timing* estaria eminente a constituição do sindicato porquanto as negociações em curso com o Ministério das Corporações "estavam muito bem encaminhadas".

Outras ações diversas foram desenvolvidas, as quais, quanto mais não fosse, serviam de demonstração pública do interesse pelas questões contabilísticas. Entre elas a realização, entre os dias 24 de janeiro e 15 de fevereiro de 1964, do *I Colóquio Nacional dos Contabilistas* que decorreu no Ateneu Comercial do Porto[366] e no qual estiveram em

[365] Tenha-se em atenção que nesta data a comissão de 1964 já tinha entregue o seu relatório e que as soluções nele preconizadas não eram conformes às reivindicações dos contabilistas.

[366] Evento promovido pelo Gabinete de Estudos Superiores dos Contabilistas pelos Institutos Comerciais e pelo Ateneu Comercial do Porto, com a colaboração da DGCI e com o patrocínio da Associação Industrial Portuense e da Associação Comercial do Porto

debate as alterações ao sistema tributário recém-entrado em vigor (RCC n.º 121, 1964). Na última sessão concluiu-se que:

> embora não tenham saído do Colóquio soluções definitivas para todos os problemas abordados, sem dúvida, permitiu-se uma franca e rendosa troca de impressões entre os técnicos (que representam o ponto de vista do contribuinte) e ilustres funcionários da Direção-Geral das C. e I., que, certamente, se irão, agora, debruçar com os seus superiores hierárquicos sobre os problemas equacionados, para que se lhes dê a solução mais adequada. (palavras proferidas na sessão de encerramento pelo Prof. Jaime Lopes Amorim)

Também a RCC n.º 121 (1964, pp. 126-127) informa acerca da realização do *1.º Encontro Norte-Sul dos Contabilistas* que decorreu no dia 28 de março de 1964, em Coimbra, por iniciativa do Gabinete de Estudos Superiores dos Contabilistas pelos Institutos Comerciais. Entre os temas abordados encontra-se a "regulamentação da nova profissão de Técnico de Contas", a "necessidade urgente da criação do organismo representativo da Classe – Ordem, Câmara ou Sindicato" e a necessidade de "revisão urgente do atual curso [de contabilidade], até à promulgação da anunciada nova estrutura do ensino nacional". Foi decidido nomear uma comissão constituída por 3 contabilistas de Lisboa e igual número do Porto, incumbida de "avistar-se com as entidades oficiais competentes para lhes expor o pensamento dos contabilistas diplomados pelos Institutos médios comerciais e indicar as soluções que, em seu entender, devem ser dadas aos problemas do ensino da Contabilidade e da regulamentação da profissão de técnico de contas".

Em 1966, no Porto, também existiram movimentações no sentido de ser criada uma associação que representasse, a todos os títulos, os interesses profissionais dos seus associados que apenas se previa poderem ser os inscritos na DGCI e depois do respetivo nome sair divulgado no Diário do Governo. Foi inclusivamente nomeada uma comissão encarregue de elaborar uma proposta de estatutos, a qual concretizou a missão para que foi eleita. Posteriormente, aquando da reunião para aprovação da referida proposta de estatutos, surgiu a hipótese de se poder criar uma secção representativa da classe no Sindicato Nacional dos Profissionais de Escritório, proposta que colocada à votação foi rejeitada. Após discussão imediata, foi deliberado, por maioria, pedir superiormente a

criação de um "Organismo Profissional dos Técnicos de Contas" sendo nomeada nova comissão para o efeito[367] (RCC n.º 131, 1966, pp. 257-258).

Outro acontecimento com reflexo na evolução do processo de regulamentação dos técnicos de contas poderá ter sido, apesar de não se ter obtido evidência que categoricamente o confirme (mesmo em sede de entrevistas), a regulamentação autónoma da profissão de ROC através do Decreto-Lei n.º 1, de 3 de janeiro de 1972. Neste particular destacam-se dois aspetos fundamentais. Primeiro, importa ter presente que a figura do ROC terá como precursores os peritos contabilistas a quem o regime de fiscalização das sociedades anónimas, previsto no Decreto de 13 de abril de 1911 já anteriormente referido, atribuía funções de arbitragem entre a Repartição Técnica de Fiscalização das Sociedades Anónimas e estas mesmas sociedades quando existissem reclamações de uma ou outra parte (Costa, 1983). Segundo, o curso de contabilista criado em 1918 conferia habilitações, entre outras, para o exercício das funções de peritos contabilistas (Decreto n.º 20328, de 21 de setembro de 1931) pelo que, na prática, os precursores dos ROC integravam o universo daqueles que exerciam atividades contabilísticas e aos quais foi atribuída, pela primeira vez e por força do Decreto-Lei n.º 49381[368], de 15 de novembro de 1969, a designação de ROC.

Sublinhe-se, atentas as datas em causa, o facto de a comissão nomeada ministerialmente em 1964 para proceder ao estudo da regulamentação do exercício da profissão de técnico de contas, bem como da sua qualificação e enquadramento corporativo, ainda não ter concluído a missão que lhe fora confiada quando a figura do ROC foi criada em 1969. Aliás, tal como anteriormente referido, este aspeto poderá, além do mais, ter constituído um elemento de pressão adicional para a aceleração dos respetivos trabalhos. Na verdade, esta ilação aparenta justificar a circunstância do relatório da comissão, apresentado em outubro de 1970, prever uma categoria de

[367] Sobre as eventuais iniciativas desta comissão nada se conseguiu apurar.

[368] Diploma que procede à promulgação do regime jurídico de fiscalização das sociedades anónimas, autojustificando-se, em sede de preâmbulo, pela urgência de aperfeiçoamento desse regime como consequência do volume e da importância dos interesses em jogo nessa espécie de sociedades, do ritmo do seu desenvolvimento, da expansão do recurso à subscrição pública para a obtenção dos capitais de que carecem e da necessidade de eficaz proteção das minorias.

"auditores contabilistas" à qual seriam confiadas, em exclusivo, a "verificação e certificação contabilísticas sistemáticas" (relatório da comissão de estudo, 1970, p. 38). Contudo, por si só, esta descrição das funções exclusivas dos auditores contabilistas não é suficiente para se concluir que a comissão estaria, na verdade, a procurar imputar as funções previstas para os ROC à categoria dos auditores contabilistas por si criada. Porém, em 1971 e no âmbito da apreciação da proposta de regulamentação dos técnicos de contas apresentada em 1970, o relatório da comissão de estudos da Secção Profissional dos Técnicos de Contas do Sindicato Nacional dos Profissionais de Escritório do Distrito de Lisboa vem clarificar:

> Concorda a comissão de estudos com a atribuição das responsabilidades conforme o Projeto de Regulamentação [apresentado pela comissão nomeada para o efeito em 1964], isto é:
> (…)
> c) As funções de revisores oficiais de contas nos termos do Decreto-Lei n.º 49381, as certificações contabilísticas sistemáticas, exames de escrita, arbitramentos judiciais e extrajudiciais, etc., serão atribuições exclusivas dos profissionais com a categoria de Peritos Contabilistas (ou Auditores Contabilistas). (relatório da comissão de estudo da regulamentação dos técnicos de contabilidade, 1971, p. 6)

Ou seja, a proposta de regulamentação dos técnicos de contas, apresentada em 1970 pela comissão nomeada em 1964, procurava aparentemente avocar para os auditores contabilistas as funções previstas para os ROC. Todavia, como já se referiu, a proposta da comissão não obteve a aceitação geral da classe que visava regulamentar e foi inconsequente. Por outro lado, a profissão de ROC foi mesmo regulamentada autonomamente através do Decreto-Lei n.º 1, de 3 de janeiro de 1972, dando cumprimento às disposições do Decreto-Lei n.º 49381, de 15 de novembro de 1969. Foi de facto este diploma que procedeu à criação da figura do ROC estabelecendo a sua presença obrigatória na composição do conselho fiscal das sociedades anónimas (artigo 1.º) e prevendo desde logo a regulamentação da respetiva atividade bem como das sociedades de revisão, também estas contempladas no diploma (artigo 4.º). Os aspetos a regulamentar foram enunciados no artigo 43.º e incluíam a definição da organização e da atualização da lista dos revisores, dos requisitos de inscrição na lista e das causas de cancelamento e suspensão da inscrição.

Merece destaque o facto de o regime transitório contemplado do Decreto-Lei n.º 49381, de 15 de novembro de 1969, a vigorar até à concretização da regulamentação referida, incluir os técnicos de contas entre aqueles a quem podiam ser conferidas transitoriamente as atividades de revisor, colocando-os para esse efeito a par dos licenciados em direito, economia ou finanças. Na prática, segundo o entrevistado I, os técnicos de contas nunca chegaram a exercer tais funções e, além disso, a primeira regulamentação dos ROC excluiu liminarmente os técnicos de contas (não diplomados) do acesso à profissão.

A regulamentação dos ROC aprovada em 1972 procedeu à definição das condições de acesso à profissão obedecendo a uma evidente política de fechamento por exclusão do grupo profissional. Nos termos do seu artigo 4.º apenas os licenciados por qualquer Faculdade de Direito ou de Economia ou pelo ISCEF, os diplomados pelo antigo Instituto Superior de Comércio e os habilitados com o curso de contabilista dos Institutos Comerciais ou outro aceite por portaria conjunta dos Ministros da Justiça e da Educação Nacional, eram admitidos à inscrição como ROC. No entanto, relativamente ao acesso à categoria profissional de ROC pelos contabilistas diplomados nos institutos comerciais, convém referir que estes não constariam entre aqueles a quem foi reconhecido o direito de inscrição como ROC no Decreto-Lei n.º 1, de 3 de janeiro de 1972, não fora a atuação célere e eficaz da comissão organizadora do Sindicato Nacional dos Contabilistas[369] consubstanciada na redação de uma exposição entregue diretamente na Presidência do Conselho (Circular n.º 17, emitida em 18 de janeiro de 1972).

Por parte dos técnicos de contas (não diplomados), inscritos como tal da DGCI, existiram posteriormente reações à sua condição de excluídos da possibilidade de acesso à profissão de ROC, tendo sido submetida em 1972 uma representação ao Ministro da Justiça, sob a égide do Sindicato Nacional dos Profissionais de Escritório do Distrito de Lisboa, a reclamar essa possibilidade, sem que, contudo, as reivindicações apresentadas tenham sido atendidas. Tal falta de abertura é especificamente sintomática do fechamento por exclusão que desde o início caracteriza a profissão de ROC.

[369] Recorde-se que os protagonistas da tentativa de criação do Sindicato Nacional de Contabilistas, já reportada nesta subsecção, foram precisamente os diplomados pelos institutos comerciais.

Desta forma, considera-se provável que a regulamentação autónoma dos ROC se terá traduzido na diminuição da urgência de regulamentar plenamente os técnicos de contas, uma vez que aos revisores passaram a competir funções exclusivas que antes seriam também desempenhadas pelos técnicos de contas. Mas, de facto, sobre esta hipótese a única pista encontrada consiste numa referência constante da RCC n.º 156 de 1972 (p. 392) onde pode ler-se "pena é que para os revisores oficiais de contas tenha sido criado um novo e diferente regime, esquecendo o Ministério da Justiça a existência de tal trabalho", sendo o trabalho ali visado o relatório emitido em 1970 pela comissão nomeada em 1964.

Ainda relativamente aos ROC, embora noutra perspetiva, levanta-se a hipótese destes, após a respetiva regulamentação, terem empreendido ações coletivas com o propósito de impedir a regulamentação dos técnicos de contas. Neste âmbito, do ponto de vista teórico, suportado especificamente em Abbott (1988), é racional depreender que uma vez fixada a profissão de ROC, na medida em que estes e os técnicos de contas "são dois parceiros que, quer queiram quer não, estão absolutamente ligados" (Mendes, 1997, p. 8), os primeiros tenham criado barreiras à regulamentação oficial dos segundos, numa evidente lógica de afastamento de qualquer hipótese de enfraquecimento da sua jurisdição. Contudo, a evidência recolhida, incluindo informação documental e entrevistas, sugere que os ROC não se opuseram formalmente, isto é, através de ações concretas com expressão pública, à regulamentação dos técnicos de contas. Porém, o facto de os considerarem uma ameaça efetiva à sua jurisdição tem motivado, entre os seus membros, tendência para manifestações individuais de pouco apreço pelos técnicos de contas. Tudo indica, assim sendo, que apesar de os ROC aparentemente não desejarem a regulamentação dos técnicos de contas, não se constituíram como um interveniente ativo contra a sua concretização.

Face ao que antecede, poderá concluir-se que, no período decorrido de 1963 a 1974, os avanços concretos em termos de profissionalização dos, então, técnicos de contas foram integralmente patrocinados pelo Estado, porque, em primeiro lugar, foi este que instituiu a figura e assumiu a responsabilidade de a regulamentar, fixou critérios temporários de inscrição na DGCI e definiu uma comissão encarregue do estudo da regulamentação do exercício da profissão de técnico de contas, qualificação e

enquadramento corporativo dos respetivos profissionais. Em segundo lugar, aqueles profissionais, encontrando-se já desde 1943 dispersos pelos heterogéneos sindicatos dos empregados de escritório e congéneres, limitavam-se a reagir, conforme lhes era permitido, ao conteúdo das propostas apresentadas governamentalmente, conduzindo à sua revisão (de que a Portaria n.º 20317 é exemplo) ou entravando a sua concretização (de que é exemplo a proposta de regulamentação apresentada em 1970 pela comissão nomeada em 1964). No centro das divergências surge invariavelmente como aspeto nuclear a delicada questão da delimitação de fronteiras profissionais, tanto mais sensível quanto maior a heterogeneidade dos elementos que compõem a ocupação que procura profissionalizar-se. Talvez este aspeto explique o facto dos ROC terem sido regulamentados muito antes dos contabilistas.

Importa pois ter presente que, neste espaço de tempo, os técnicos de contas não dispunham de uma organização formal que os representasse em exclusivo encontrando-se fracionados mas, ainda assim, tiveram sempre capacidade de pronta reação ao processo da respetiva profissionalização *a partir de cima* (McClelland, 1990) que se encontrava em curso. Dito de outro modo, se os técnicos de contas não se encontravam formalmente organizados, entenda-se em organização única e exclusivamente sua, encontravam-se porém estruturados em grupos de trabalho criados dentro dos respetivos sindicatos de escritório e por vezes constituídos em núcleos profissionais de técnicos de contas. Foram estes núcleos que, uma vez deposto o regime ditatorial, viriam a dar origem à constituição de associações privadas de técnicos de contas.

Conclui-se, portanto, que o projeto de profissionalização dos técnicos de contas esteve em marcha neste período, simplesmente o ritmo assumido pela sua marcha foi naturalmente condicionado pelo regime político instalado no país: “quando surge o CCI estávamos num período em que era difícil, senão quase impossível, apresentar propostas, já que poderia ser considerado subversivo” (entrevistado G). De qualquer forma, o tal grupo ocupacional proveniente da segunda metade do século XVIII é agora um grupo parcialmente regulamentado mas simultaneamente muito heterogéneo.

5.4. Do início da democracia à reforma fiscal da década de 1980

5.4.1. Enquadramento político económico e social

Após a revolução de abril de 1974 reconquistam-se os direitos e liberdades fundamentais dos cidadãos mas também se assiste, no imediato, a um "tumultuoso processo de transição e ajustamento" (Murteira, 1976, p. 279). Prova disso mesmo foram os seis governos provisórios existentes em Portugal no espaço de dois anos, sendo certo que dessa instabilidade política não resultaram, é evidente, boas venturas para o desenvolvimento económico do país, âmbito no qual "poucos ou nenhuns passos" foram dados para o "estabelecimento de um novo sistema económico" (Murteira, 1976, p. 283).

Portugal enfrenta paralelamente a perda dos mercados coloniais e, sem alternativas, aprofunda as relações com a Europa. Ou seja, Portugal que já pertencia à Associação Europeia de Comércio Livre desde a década de 1960, junta-se à Comunidade Económica Europeia a partir de 1986 obrigando-se, a nível político, à manutenção de um regime democrático parlamentar e, aos níveis económico e social, a cumprir os tratados Europeus.

Todavia, uma conquista com importância muito particular do ponto de vista desta investigação é a da liberdade de associação, de acordo com a qual os atores sociais passam a poder organizar-se sem que o Estado intervenha na criação e funcionamento das respetivas organizações. Não surpreende, portanto, que após a conquista desta liberdade tenham sido criadas várias associações de técnicos de contas e desponte um período naturalmente fértil em iniciativas privadas tendentes à regulamentação da sua atividade, tanto mais que a promessa política de a concretizar estava pendente desde a entrada em vigor do CCI em 1963. Acresce que, para além da liberdade de associação, era também conquistada a liberdade de exteriorização genuína, sem medos, dos anseios coletivos da classe, até agora reprimidos.

Já como consequência parcial da adesão de Portugal à, então, Comunidade Económica Europeia foi concretizada uma nova reforma fiscal na década de 1980 que, à semelhança do sucedido com a anterior, vem introduzir dados novos no processo de profissionalização dos técnicos de contas mas, desta vez, veremos, em seu desfavor. O período de tempo em análise nesta secção prolonga-se precisamente até à entrada em

vigor do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) em 1 de janeiro de 1989.

5.4.2. Associações profissionais privadas e ações pró-regulamentação

Entre o início da democracia e a conclusão da reforma fiscal da década de 1980 foram então constituídas, em Portugal, três associações privadas representativas dos, à época, técnicos de contas: a *Associação Portuguesa de Contabilistas* (APC)[370], criada em 1975, a *Câmara dos Técnicos de Contas* (CTC) e a *Associação Portuguesa dos Técnicos de Contas* (APOTEC)[371], ambas formadas em 1977. Para a sua constituição oficial foi naturalmente determinante a já referida conquista da liberdade de associação, estatuída pelo Decreto-Lei n.º 594, de 7 de novembro de 1974[372], e, para as duas últimas, também a aprovação de legislação que veio aligeirar sobremaneira os encargos associados à constituição de associações profissionais representativas[373].

Principiando pela primeira associação formalmente constituída, a APC, atendendo a que a sua génese remonta a finais da década de 1960, é crucial retomar o fio condutor proveniente da secção anterior e na qual já foram historiadas as iniciativas então tomadas sob a égide dos contabilistas formados pelos institutos comerciais e equivalentes. Dando

---

[370] Importa clarificar que a APC não era uma associação agregadora de técnicos de contas no verdadeiro sentido da palavra, isto é, enquanto profissionais inscritos como tal na DGCI, pois apenas os detentores do diploma de contabilista, ou seja os diplomados pelos institutos comerciais e equivalentes, podiam ser seus membros.

[371] Posteriormente a sua designação foi alterada para Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade.

[372] Este diploma constitui uma natural conquista de abril de 1974 prevendo que "o direito à livre associação constitui uma garantia básica de realização pessoal dos indivíduos em sociedade".

[373] Nesse sentido, o Decreto-Lei n.º 71, de 25 de fevereiro de 1977, dispõe do seguinte modo no seu preâmbulo: "o direito dos cidadãos a constituírem-se livremente em associações, estatuído no artigo 46.º da Constituição da República Portuguesa, se, por um lado, exige do Estado a eliminação de quaisquer formalidades, não absolutamente necessárias, na ordem administrativa, policial e burocrática, por outro, determina que se providencie no sentido da máxima redução dos custos económicos, sempre implicados na constituição de uma entidade associativa, para que a intenção do legislador institucional, de desenvolvimento do movimento associativo se enraíze numa sociedade que se quer participada, solidária e socialista".

portanto sequência ao anteriormente reportado, no pós 25 de abril de 1974 a comissão organizadora do Sindicato Nacional dos Contabilistas, que tinha sido constituída em 1970, promoveu em Lisboa uma reunião de trabalho, realizada no dia 8 de maio, à qual compareceram mais de duas centenas de contabilistas, para debate e reflexão sobre os seus problemas, nomeadamente o associativo, em face da nova situação política. Dessa reunião resultou o agendamento de nova reunião geral para o dia 11 do mesmo mês, a fim de nela deliberarem sobre a questão da constituição do Sindicato Nacional dos Contabilistas proveniente do período prévio ao 25 de abril. Como forma de promover especificamente a participação nessa reunião geral, a respetiva convocatório terá sido amplamente divulgada em Lisboa e no Porto através da imprensa, rádio, televisão e circulares e consequentemente nela terão comparecido cerca de quatrocentos contabilistas provenientes de diversos pontos do país. Do sucedido na reunião destaca-se, por motivos óbvios de mudança de cenário político, a demissão da comissão constituída em 1970 da missão de envidar os esforços necessários para a criação do Sindicato Nacional dos Contabilistas. Logicamente, seguiu-se a discussão, "num ambiente bastante vivo e intensamente participativo" (Circular n.º 1/A, de maio de 1974), acerca da melhor forma de associar os contabilistas no novo contexto. Desse debate resultou a deliberação, tomada por "esmagadora maioria", de criar uma "Associação Profissional dos Contabilistas", sendo de imediato nomeada uma comissão "Pró-Associação" constituída por 21 elementos (Circular n.º 1/A, de maio de 1974). Tal mudança de estratégia quanto à melhor forma de associação para os contabilistas, encontra sustentação no parágrafo seguinte:

> Como os problemas sindicais dos contabilistas não podem ser defendidos num sindicato de profissão, dado que se encontram espalhados por diversas atividades, mas mantendo-se a necessidade de defender interesses comuns de caráter deontológico e técnico-profissional, torna-se necessária a criação de uma Associação Profissional, similar das existentes no estrangeiro. (Circular n.º1/A de maio de 1974)

E, deste modo, da sedimentação do grupo de contabilistas que desde finais da década de 1960 intentava a criação de um Sindicato Nacional resultou a criação da APC[374]

[374] Esta associação assumiu, entre finais de 1997 e finais da primeira década do século XXI, uma designação diversa da inicial, passando a *Associação Portuguesa de Peritos Contabilistas*, alteração motivada pelo

a 3 de março de 1975. Esta associação apenas admitia como seus membros os detentores do diploma de contabilista e, hoje, define-se como "uma entidade de carácter predominantemente socioprofissional e cultural", apenas admite como sócios os diplomados com bacharelato e/ou licenciatura em cursos que possuam como componente nuclear a Contabilidade e a Fiscalidade em sentido abrangente e visa fundamentalmente "habilitar os seus sócios para o melhor desempenho profissional"[375]. Possui como veículo fundamental para estabelecer o contacto com e entre os seus membros a *Revista de Contabilidade e Finanças* editada trimestralmente desde março de 1979[376], permitindo a troca de experiências e a partilha de conhecimentos, aspetos essenciais para a socialização do grupo e afirmação dos valores que o congrega.

Para além dos aspetos focados, outros surgem destacados no respetivo *website* a título de fundamentação da importância e necessidade de existência da APC[377], concretamente:

> - tem dado um contributo substancial para o desenvolvimento do ensino da Contabilidade em Portugal, através de congressos, seminários, conferências, simpósios e estudos, quer individualmente, quer em colaboração com outras entidades, nomeadamente Escolas e simultaneamente tem dado pareceres a entidades oficiais;
> - tem apoiado como lhe compete, a atualização e formação contínua dos seus associados, através da realização de múltiplas iniciativas: seminários, cursos, conferências e palestras empenhando-se em ser pioneira na divulgação de novos conhecimentos;
> - tem colaborado com entidades oficiais na elaboração de normas interpretativas e de diretrizes contabilísticas, bem como de anteprojetos de legislação.

---

desejo de harmonização com o que era mais comum nos países mais desenvolvidos e em particular na União Europeia. Todavia, no final da primeira década deste século, uma nova classificação internacional das profissões com reflexo na classificação adotada nacionalmente conduziu à eliminação do termo "perito" do catálogo, forçando à readoção da denominação original. Por uma questão de coerência, esta associação será sempre identificada por APC.

[375] Fonte: http://www.apc.pt/, acedido em 1 de fevereiro de 2016.

[376] Fonte: http://www.apc.pt/revista.html, acedido em 28 de março de 2016. A sua edição foi interrompida de maio de 1985 a dezembro de 1995 e atualmente é editada em suporte digital.

[377] Fonte: http://www.apc.pt/, acedido em 4 de janeiro de 2016.

Especificamente em sede de regulamentação profissional dos técnicos de contas, tema central desta tese, sendo inequívoco que a APC não se constituiu com o objetivo de lutar por esse fim[378], não lhe são identificadas quaisquer iniciativas nesse sentido, ou mesmo em sentido contrário, no intervalo temporal abrangido por esta secção[379]. Sublinhe-se que a APC desde sempre concentrou os seus esforços ao nível do ensino da contabilidade e da normalização contabilística, defendendo inclusivamente que o processo de inscrição dos técnicos de contas na DGCI, vigente desde 1964, era a solução adequada carecendo apenas de ser complementada com a inscrição numa associação livremente escolhida, a cujas normas éticas e deontológicas os seus membros ou associados ficariam sujeitos (entrevistados J, K e L).

À semelhança do sucedido com a APC, a constituição da CTC, a 8 de março de 1977, resultou de um processo de maturação de ideias e conjugação de esforços que se vinham perfilando desde a década de 1960.

Em termos concretos, após o 25 de abril de 1974, o grupo que já vinha dedicando a sua atenção à questão dos técnicos de contas no âmbito do Sindicato dos Profissionais de Escritório do Distrito de Lisboa[380], depois de proceder ao estudo aprofundado das grandes linhas e dos princípios básicos da regulamentação da profissão e da organização profissional dos técnicos de contas, sob a forma de uma câmara, promoveu a realização, a 6 de junho de 1974, de uma reunião magna que contou com a presença de representações dos vários sindicatos e de cerca de seis centenas de técnicos de contas, dela decorrendo a criação com caráter formal do *Grupo de Trabalho dos Técnicos de Contas* (Mendes, 1977,

---

[378] Entenda-se por "fim" a regulamentação da profissão assente na constituição de uma associação profissional de inscrição obrigatória a quem são investidos amplos poderes de autorregulamentação.

[379] Esta mesma tese é defendida pelos entrevistados sem filiação na APC, os quais, neste período, identificaram, sem exceção, esta associação como um elemento neutro no processo de profissionalização nos termos em que foi empreendido.

[380] Recorda-se que foi este grupo que em 1964, sob a capa das associações de antigos alunos das escolas comerciais de Lisboa, emitiu uma exposição-estudo ao Ministro das Finanças em reação ao conteúdo da Portaria n.º 20317, de janeiro de 1964 e, em 1970, desta vez sob a égide do Sindicato Nacional dos Profissionais de Escritório do Distrito de Lisboa, emitiu um parecer sobre o relatório apresentado em 1970 pela comissão encarregue em 1964 do estudo da regulamentação do exercício da profissão de técnico de contas, qualificação e enquadramento corporativo dos respetivos profissionais. Frase demasiado grande

p. 206). Da reunião resultou ainda a aprovação, por unanimidade e aclamação, do primeiro projeto de regulamentação legal da profissão e da organização profissional e foi atribuído um voto de total confiança ao grupo de trabalho para prosseguirem com as diligências necessárias à definitiva regulamentação, segundo os princípios aprovados. De facto, porque à data da reunião magna ainda não existia liberdade de associação, apenas oficializada em novembro de 1974 (Decreto-Lei n.º 594, de 7 de novembro), e porque o desejo de oficializar a câmara se impunha, o grupo de trabalho direcionou o anseio de todos quantos representava para o Ministro das Finanças, a quem submeteu, a 22 de outubro de 1974, uma "Exposição-estudo/projeto de «Regulamentação da Profissão e da Organização Profissional dos Técnicos de Contas»"[381] (Mendes, 1977, p. 207). Pretendia-se, em traços largos, a criação da entidade pública reguladora da atividade exercida pelos técnicos de contas e a respetiva regulamentação.

Em janeiro seguinte o grupo de trabalho foi recebido em audiência pelo Ministro das Finanças e pelos Secretários de Estado do Orçamento e do Tesouro, os quais reconheceram a validade do trabalho apresentado e a urgência que o assunto exigia e, posto nestes termos, o grupo mais não podia do que aguardar pela tomada de uma decisão oficial (Mendes, 1977). Mas tal decisão teimava em não chegar e a liberdade de associação já havia sido devolvida aos portugueses, porém, "os pesadíssimos encargos de publicação" (Mendes, 1977, p. 207), associados ao cumprimento do dever de publicidade do título constitutivo de uma associação, implicavam que em termos práticos se não pudesse avançar por essa via. Todavia, com a aprovação do Decreto-Lei n.º 71, de 25 de fevereiro de 1977, já anteriormente referido, e a consequente redução considerável daqueles encargos, e mantendo-se a falta de resposta oficial à pretensão formulada, deixou de existir qualquer motivo atendível para se não avançar, e avançou, para a criação da CTC, a 8 de março de 1977.

Uma vez criada, a CTC lutou incessantemente pela regulamentação da profissão dos técnicos de contas e pelo reconhecimento oficial da sua Câmara, corolário lógico das

[381] Constituem o conjunto de subscritores deste documento: Maria Luiza Castro Rodrigues, Humberto da Piedade Sousa, Alfredo Júlio dos Santos, Camilo Luís dos Santos, Carlos Afonso Rebelo e José Ilídio Mendes.

competências que são confiadas à sua Direção pelo artigo 22.º dos respetivos estatutos de constituição, do qual se transcreve o seu n.º 2:

> 2. Compete prioritariamente e muito especialmente, à Direção:
> a) Pugnar pela publicação do regulamento do exercício da profissão do Técnico de Contas e defender que o seu conteúdo respeite as linhas já definidas em reunião magna dos Técnicos de Contas de 6 de junho de 1974.
> b) Continuar a manter e intensificar junto das entidades oficiais, todos os contactos tendentes à urgente e imperativa oficialização da Câmara igualmente segundo as linhas já definidas na reunião magna que se refere na alínea anterior.

Ainda de acordo com estatutos aprovados, apenas os técnicos de contas inscritos a título definitivo na DGCI eram admitidos como membros da CTC, quer fossem licenciados, diplomados[382] ou práticos, e esta apenas assume "finalidades técnico-profissionais, deontológicas e culturais e pretende, sobretudo, diálogo, colaboração e confiança, em ambos os sentidos, entre a Administração Fiscal e os Técnicos de Contas" (Mendes, 1977, p. 206). A CTC manteve como veículo de comunicação regular com os seus membros o *Boletim Informativo da CTC* editado de fevereiro de 1985 a abril de 1994.

Ao contrário da APC e da CTC, a APOTEC, constituída a 16 de março de 1977, não possui raízes no período compreendido entre a aprovação do CCI e a revolução de abril de 1974. A sua origem é efetivamente atribuída a Martim Noel Monteiro e a "um grupo de amigos e técnicos de contas, todos sonhando criar uma associação de profissionais" (Rodrigues, 2007, p. 19), que depois de em conjunto refletirem sobre essa hipótese, "num dia de novembro de 1976", viriam a constituir a *Comissão de Iniciativa* a que se sucedeu a *Comissão Organizadora* (Rodrigues, 2007, p. 19). Passado muito pouco tempo realiza-se a "primeira reunião de iniciativa", a 15 de novembro de 1976, contando com a presença de treze técnicos de contas[383]. Constará da respetiva ata:

---

[382] Entenda-se por diplomado o detentor de uma habilitação conferida por estabelecimento de ensino médio, de que são exemplo o ICL e o ICP.

[383] Foram eles: Abílio José Brandão, Anastácio Lúcio Mendes, António Casanova, António Lopes Reis, Carlos Alberto de Abreu, Humberto de Abreu, José Fernando Delfim Leitão, José Inácio da Cruz, Manual da Fonseca Morais, Martim Noel Monteiro, Orlando Jorge Nunes Casimiro, Orlando dos Santos Miranda e Victor Lopes dos Santos (Rodrigues, 2007, p. 21).

> Aos quinze dias de novembro de mil novecentos e setenta e seis, realizou-se na Rua Rodrigues Sampaio, número trinta e um, segundo andar, direito, em Lisboa, a primeira reunião de iniciativa para a constituição da Associação Portuguesa dos Técnicos de Contas. (Rodrigues, 2007, p. 21)

Trata-se de uma associação profissional, cultural e científica sem fins lucrativos e afirma-se como uma instituição no âmbito da qual "a luta pelo exercício da profissão de Técnico de Contas em condições de dignidade começa (…) desde a sua fundação" (Rodrigues, 2007, p. 33). Desde sempre admitiu como membros não só os técnicos de contas inscritos na DGCI como também outros profissionais relacionados com as áreas da contabilidade, fiscalidade e gestão, revelando-se, portanto, de entre as três associações privadas abordadas aquela que possui o maior âmbito de recrutamento de associados.

No mês imediato àquele em que se constituiu, ou seja, abril de 1977, iniciou desde logo a edição do *Jornal de Contabilidade*, enquanto veículo de união, informação e formação dos seus membros.

Em sede de regulamentação da profissão e da organização profissional dos técnicos de contas, embora não tendo a APOTEC sido constituída com a prioridade de a alcançar, esta foi uma batalha que travou em paralelo com a CTC, razão pela qual as iniciativas nesse sentido tomadas por qualquer uma delas serão doravante descritas obedecendo unicamente a uma lógica cronológica.

Contudo, convém esclarecer previamente, porque se terão formado com apenas uma semana de intervalo duas associações que se pretendem representativas da mesma classe profissional? Sem surpresas, a resposta emerge serenamente em sede de entrevistas, apresentando-se em clara sincronia com o que se afigura racional concluir com base na informação documental: a classe encontrava-se profundamente dividida.

Por exemplo, o entrevistado A considera que não lhe oferece qualquer dúvida concluir que a coincidência de a CTC e a APOTEC se terem constituído com escassos oito dias de intervalo é sintoma de uma "luta pelo poder", entendendo como tal a disputa pelo cargo de presidente da associação oficial que viesse a ser criada. Acrescenta ainda: "e, assim, os técnicos de contas viram a sua luta repartida pelas cúpulas das duas associações, que durante anos e anos não conseguiram nunca entender-se". Também o entrevistado I destaca que "mais do que falta de união, revela que havia ódio" entre os representantes das associações.

Foi consequentemente neste cenário de divisão que, no período compreendido nesta secção, as primeiras propostas unilaterais de regulamentação foram presentes ao poder político em 1979. Assim, a 18 de abril de 1979 é a APOTEC quem submete a apreciação a sua proposta, seguindo-se-lhe a CTC a 18 de junho do mesmo ano. Segundo informação recolhida, estas propostas terão sido objeto de análise conjunta por parte da Comissão de Inscrição dos Técnicos de Contas da Repartição de Fiscalização Geral da Direção dos Serviços de Fiscalização Tributária da DGCI, que se terá pronunciado no dia 11 de julho de 1979 a favor da constituição de um grupo de trabalho, sob a orientação do Ministério do Trabalho, a incluir representantes do Ministério das Finanças e do Plano, do Ministério da Educação e Investigação Científica e das associações de profissionais de contabilidade existentes, com o objetivo de elaborarem um projeto de diploma que estabeleça a regulamentação legal pretendida. Havia naturalmente que estreitar diferenças entre as propostas entregues por cada uma das associações.

Todavia, o grupo de trabalho sugerido não se terá constituído e, perante a falta de resposta do poder político, a CTC volta a insistir em 1981 procedendo à submissão de nova proposta de regulamentação. Em resposta, foi a CTC informada de que uma nova comissão seria nomeada para se debruçar sobre a problemática da regulamentação da profissão[384].

[384] Dispõe-se da documentação que fundamenta esta sequência de procedimentos, nomeadamente: 1) documento emitido pelo Ministério das Finanças em 11 de setembro de 1981 sob o título de "Informação e Parecer", subscrito pelo Presidente da Comissão de Inscrição de técnicos de contas e dirigido ao Diretor Geral das Contribuições e Impostos, a fazer o ponto da situação e a sugerir a criação de um grupo de trabalho sob a orientação do Ministério do Trabalho com o objetivo de elaborar o projeto de diploma que estabeleça a regulamentação legal pretendida (sugere que no grupo se incluam representantes do Ministério das Finanças e do Plano, do Ministério da Educação e das Universidades, do Ministério da Justiça e das associações de profissionais ligadas à contabilidade); e 2) a carta de resposta à CTC dando conta de que se iria avançar pela constituição daquele grupo de trabalho. Refira-se ainda que o documento indicado em 1) faz referência a uma carta recebida da APOTEC, datada de 4 de agosto de 1981, cujo conteúdo expressará os anseios dos seus associados.

E, desta vez, o grupo de trabalho foi efetivamente constituído mas apenas a 19 de abril de 1985[385], sendo presidido pelo Secretário de Estado do Orçamento, Amável Sílvio da Costa, e tendo os respetivos trabalhos decorrido até 4 de novembro de 1985, ao longo de 14 sessões. Nesta data, atendendo à mudança de Governo, o Presidente do grupo de trabalho emitiu um documento sob o título de "Informação" no qual procede à exposição dos trabalhos concretizados e remete a questão da regulamentação dos técnicos de contas, irremediavelmente pendente, à consideração do novo Governo[386]. Pode ler-se[387]:

> A primeira reunião do grupo de trabalho teve lugar no próprio dia da sua nomeação, tendo-se evidenciado logo de início uma profunda divergência não só entre os projetos que entretanto haviam sido apresentados pela APOTEC e pela CTC, como também entre os seus representantes.
> (…)
> De facto a APOTEC nunca concordou com a criação de um organismo de inscrição obrigatória dos associados, única forma considerada viável, pelos restantes membros do grupo para a definição dos direitos e deveres dos Técnicos de Contas e sua dignificação como classe.
> (…)
> Tendo-se verificado a posição irredutível da APOTEC na defesa dos seus pontos de vista, o grupo conclui pela impossibilidade de obtenção de consenso quanto à formulação de um documento que consubstanciasse as opiniões de todos os elementos que integravam o grupo de trabalho.
> (…)
> Dado o reduzido prazo decorrido até à presente data e apesar de se aproveitarem todos os elementos existentes de reuniões anteriores, não foi ainda possível complementar a elaboração dum projeto de documento final, devido à diversidade e complexidade das questões em causa, que abrangem a definição das condições de acesso à profissão de técnico de contas, do exercício da sua atividade e da respetiva organização profissional.

Refere ainda o documento que terão sido realizadas diligências junto da Direção da APOTEC no sentido desta "tomar uma posição conciliatória que permitisse a elaboração de um projeto único respeitante à regulamentação da profissão de técnico de contas" mas sem sucesso. Perceba-se que esta ação de pressão especificamente sobre a APOTEC faz

---

[385] Compunham este grupo de trabalho: Amável Sílvio da Costa e Duarte Estrade Abecassis, ambos da Secretaria de Estado e Orçamento, Isaltino Afonso Morais, do Ministério da Justiça, Carlos Tabosa Dias, da DGCI, Ilídio Mendes, da CTC, e José Rodrigues Dias, da APOTEC.

[386] Transição de um Governo PS para um Governo PSD a 6 de novembro de 1985.

[387] Trata-se de um documento extremamente importante o que justifica a dimensão da citação.

todo o sentido se atendermos que era o único elemento com "pontos de vista" diferentes dos dominantes no grupo de trabalho.

O Jornal de Contabilidade de novembro de 1985 faz eco deste desfecho, surgindo com o seguinte título na capa do n.º 104: "Estatuto em Negociação – Comissão criada pela Secretaria de Estado do Orçamento prepara saída de estatuto que contraria princípios fundamentais defendidos pela APOTEC – Associação mais representativa da Classe dos Técnicos de Contas" (Jornal de Contabilidade n.º 104, 1985, p. 273). Segundo refere o texto, a APOTEC limitou-se a defender as bases aprovadas no Congresso Nacional dos Técnicos de Contas, realizado de 1 a 4 de outubro de 1983.

O principal aspeto de divergência entre a CTC e a APOTEC situa-se ao nível da definição do organismo de tutela dos técnicos de contas, que a APOTEC não aceita ser de inscrição obrigatória.

Falhada a tentativa de regulamentação, CTC e APOTEC continuam, uma e outra à sua maneira, a exercer pressão para que se regulamente. Por conseguinte, um novo grupo de trabalho[388] para a elaboração do "projeto final de regulamentação" foi constituído por despacho de 17 de março de 1988 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, José de Oliveira e Costa. Terminada a proposta, esta foi disponibilizada a todos os interessados, nomeadamente às associações privadas de técnicos de contas (CTC e APOTEC), para apreciação. Desta vez o processo foi travado por questões de competência legislativa. Entretanto, uma nova reforma fiscal trará novos dados para o processo de luta, como veremos.

Ainda em sede de iniciativas das associações privadas, é obrigatório fazer referência a uma petição que a APOTEC submeteu ao Provedor de Justiça a reclamar a inconstitucionalidade do conteúdo de diversos artigos do CCI e do Código do Imposto de Transações, não só porque lhe foi concedida razão e consequentemente aliviadas as responsabilidade que pendiam sobre os técnicos de contas, mas, e sobretudo, porque o Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Constitucional (Acórdão n.º 282, de 11 de novembro de 1986) veio pela primeira vez reconhecer o interesse público da profissão: "(…) os técnicos de contas exercem uma função de interesse público (…)".

[388] Constituíam este novo grupo o Dr. Ilídio Mendes, o Dr. Duarte Abecassis e Fernando Carvalho Costa, secretariados por Alda Maria Godinho Santos.

5.4.3. Associação empresarial

Apesar de constituir uma associação empresarial, pelo protagonismo que virá a assumir no auge da luta travada pelos técnicos de contas pela sua regulamentação, a *Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração* (APECA) requer a devida apresentação e enquadramento no projeto profissional dos técnicos de contas.

Com efeito, esta associação foi constituída em 21 de maio de 1988 enquanto representante das empresas que, no Continente e nas Regiões Autónomas, prestassem serviços nas áreas da contabilidade, auditoria e administração de empresas, às quais se exigia para a sua admissão como "sócios ordinários", entre outros, que admitissem nos seus quadros, pelo menos, um técnico de contas inscrito na DGCI, licenciado em Economia, Finanças ou Gestão de Empresas ou pessoa titular de habilitação equivalente. E daí a sua ligação, indireta, à questão da regulamentação dos técnicos de contas.

No próprio ano em que foi constituída iniciou a edição do *Boletim Informativo da APECA*, correspondendo o seu n.º 1 a outubro de 1988, nas páginas do qual se aborda desde logo o tema da regulamentação dos técnicos de contas para informar que ao pedido de críticas e sugestões relativamente ao "Projeto de Regulamentação Legal da Profissão e da Organização Profissional dos Técnicos de Contas", que lhe foi dirigido pelo Diretor Geral das Contribuições e Impostos enquanto "parceiro interessado", a posição da APECA é:

> - De interferir na referida regulamentação profissional, apenas na parte em que a mesma atropela os nossos interesses – essencialmente no regime de pontuação e das sociedades técnicos de contas;
> - A de apresentar um "Projeto de Regulamento das Empresas de Prestação de serviços de Contabilidade". (Boletim APECA n.º 1, 1988, p. 2)

A leitura dos números subsequentes não deixa dúvidas de que o aspeto fundamental de discordância se relaciona com a imposição de limites quantitativos à prestação de serviços de contabilidade. Na opinião da APECA "deverá caber aos próprios técnicos de contas definir, por si só, a sua capacidade para aceitar ou rejeitar mais trabalho e não ser-lhes imposta uma limitação por um organismo tutelar" e ainda "os profissionais não

deverão permitir que lhes seja vedado o direito de virem a ser empresários na área da sua especialização" (Boletim APECA n.º 2, 1988, p. 7).

5.4.4. Desenvolvimentos no ensino da contabilidade e na normalização contabilística

Desde 1974 verificam-se alterações de muita importância ao nível do ensino da contabilidade, patrocinadas em larga medida pela APC. Efetivamente, a atividade desta associação desde sempre privilegiou o ensino, campo em que se destaca um trabalho elaborado e apresentado no âmbito da projetada reforma do Ensino Superior pela Comissão Organizadora do Sindicato Nacional dos Contabilistas de 1970 e denominado *Subsídio para a Reforma do Ensino da Contabilidade – Bacharelato e Licenciatura*. Apesar de se tratar de um trabalho elaborado em 1971, terá servido mais tarde de documento fundamental para a promoção dos institutos comerciais a institutos superiores de contabilidade e administração, na sequência da sua entrega ao então Diretor Geral do Ensino Superior (entrevistado K). Neste documento era defendida a passagem dos institutos comerciais a institutos de nível superior para os quais também se reclamava o grau de licenciado.

As reivindicações da APC, que também eram as reivindicações dos institutos comerciais e equivalentes, vieram a ser atendidas, desde logo, pelo Decreto-Lei n.º 313, de 26 de junho de 1975, através do qual os diplomados pelos institutos comerciais foram equiparados e bacharéis bem como os institutos comerciais de Lisboa, Porto e Coimbra[389] foram transferidos para a dependência da Direção-Geral do Ensino Superior, o mesmo acontecendo à Secção de Aveiro do ICP[390] que simultaneamente se autonomiza como Instituto Comercial de Aveiro. De facto, em sede de preâmbulo, o supracitado diploma refere que não se justifica a discriminação profissional e social de que os diplomados pelos institutos comerciais são objeto na medida em que cumpriam um plano de estudos correspondente, na prática, a um bacharelato, mas sem acesso a esse grau académico.

---

[389] O Instituto Comercial de Coimbra resulta do desdobramento do Instituto Industrial e Comercial de Coimbra em 1974 nos ramos de "Indústria" e "Comércio".

[390] Foi o Decreto-Lei n.º 440, de 22 de outubro de 1971, que autorizou o ICP a organizar, na cidade de Aveiro, uma secção destinada a ministrar o curso de Contabilidade e os cursos preparatórios para o ensino superior de Economia e Finanças.

No ano seguinte, o Decreto-Lei n.º 327, de 6 de maio de 1976, dá continuidade à transformação operada pelo já referido Decreto-Lei n.º 313, de 1975, ao transformar os institutos comerciais em institutos superiores de contabilidade e administração que passam a conferir o grau de bacharel.

Criados os ISCA[391], a APC terá contribuído "de forma inestimável para a criação e entrada em funcionamento"[392], em 1986, dos Cursos de Estudos Superiores Especializados, instituídos pela Lei de Bases do Sistema Educativo aprovada pela Lei n.º 46, de 14 de outubro de 1986, fator que se assume como de máxima importância pois constituíram o ponto de partida para a lecionação de licenciaturas nestes Institutos.

Com efeito, com o passar do tempo chegaram ao subsistema de ensino politécnico e, portanto, aos institutos superiores de contabilidade e administração, os graus de licenciado e mestre, introduzidos pelas sucessivas revisões à Lei de Bases do Sistema Educativo, através da Lei n.º 115, de 19 de setembro de 1997, e da Lei n.º 49, de 30 de agosto de 2005, respetivamente. Neste particular, segundo Carvalho e Conde (2003), à medida que o ensino de nível superior da contabilidade se radica nos institutos superiores de contabilidade e administração o interesse da universidade por esta área de saber decaiu.

Relativamente ao aspeto da normalização contabilística, o período posterior ao 25 de abril foi de enormes progressos. De facto, o tema da normalização contabilística surge pela primeira vez na ordem do dia poucos meses após a revolução e rapidamente se avançou para a criação de uma comissão encarregue do seu estudo. Do trabalho desta comissão, onde os diversos interesses na normalização contabilística em Portugal se encontravam amplamente representados, resultou a aprovação do primeiro plano oficial de contabilidade (POC) nacional através do Decreto-Lei n.º 47, de 7 de fevereiro de 1977, que igualmente procedeu à criação da Comissão de Normalização Contabilística. Terminava desta forma uma situação de prolongado vazio que apenas o CCI tinha contribuído para minimizar.

Posteriormente, por imposição das Diretivas Comunitárias a que Portugal deve obediência em resultado da sua adesão à, então, CEE, o conhecido por POC 77 foi revogado através do Decreto-Lei n.º 410, de 21 de novembro de 1989, que aprovou aquele

[391] Existem, com ou sem filiação atual na universidade, os ISCA de Aveiro, Coimbra, Lisboa e Porto.

[392] Fonte: http://www.apc.pt/, acedido em 28 de março de 2016.

que ficou conhecido por POC 89. Sobre este POC, para além, da alteração do seu conteúdo, nomeadamente em virtude do acolhimento da 7.ª Diretiva Comunitário, foram-se acumulando ao longo do tempo um conjunto de Diretrizes Contabilísticas[393].

5.4.5. Atualização dos critérios de inscrição como técnicos de contas na DGCI

Quando chega a liberdade, a inscrição dos técnicos de contas responsáveis na DGCI encontrava-se ainda regulamentada pela Portaria n.º 20317, de janeiro de 1964, devidamente atualizada pelas Portarias n.^{os} 21247, de abril de 1965, 24048, de abril de 1969, 594, de novembro de 1970 e 9, de janeiro de 1974, surgindo a Portaria n.º 221, de 1 de abril de 1975, a materializar a primeira atualização circunscrita ao período temporal agora em análise.

Previa esta Portaria que fosse permitida a inscrição como técnicos de contas, a título definitivo, àqueles que, embora não possuindo as habilitações mínimas exigidas pela Portaria original, prestassem serviço de contabilidade naquela data (14 de março de 1975[394]) e o viessem prestando há mais de cinco anos. Ou seja, tratava-se, na prática, de uma reedição da faculdade que a Portaria n.º 21247 conferiu em 1975 no momento atual, a qual vinha permitir a conversão em definitivas de muitas inscrições à data provisórias. Contudo, por "pronta reação dos diplomados pelos Institutos Comerciais" (Monteiro, 1975, p. 10), a Portaria n.º 221 de 1 de abril de 1975 vigorou pouco mais de um mês tendo sido suspensa pela Portaria n.º 304, de 12 de maio imediato, alegando esta para o efeito dúvidas levantadas quanto à oportunidade e à forma de aplicação da Portaria n.º 221, as quais justificariam o seu reexame.

Como consequência da situação mal resolvida decorrente da aprovação da Portaria n.º 221 e sua quase instantânea interrupção pela Portaria n.º 304, ambas de 1975, e ainda como resposta à contestação pela suspensão da Portaria n.º 221 de 1975 por parte de vários sindicatos, nomeadamente os de Castelo Branco, Santarém, Évora, Covilhã, Setúbal e Leiria (Sitese, 1980), os Ministérios das Finanças e da Educação e Investigação

[393] Como se sabe, já no século XXI, a entrada em vigor do denominado Sistema de Normalização Contabilística revogou o POC de 89 e toda a legislação complementar.

[394] Esta é a data efetiva de promulgação pelo Secretário de Estado do Orçamento.

Científica procederam à nomeação conjunta de um grupo de trabalho[395] para reestudar a situação, fixando-lhe como limite para a apresentação de uma solução para o problema em causa o prazo de sessenta dias. Do trabalho deste grupo resultou a Portaria n.º 420, de 14 de julho de 1976, publicada no dia 14 desse mês, a qual procede à revogação das Portarias n.os 20317, de janeiro de 1964, 21247, de abril de 1965, e 221, de abril de 1975 e fixa as regras a vigorar "até que se proceda à regulamentação legal" do exercício da profissão (sublinhe-se o reforço da promessa de regulamentar; preâmbulo da Portaria n.º 420), estabelecendo que poderão inscrever-se como técnicos de contas na DGCI as pessoas singulares que reúnam as seguintes condições:

1. Ser maior de 21 anos;
2. Possuir qualquer uma das seguintes habilitações, desde que no caso das previstas nas alíneas a) a c) seguintes, os respetivos candidatos tenham obtido aprovação em cadeiras previstas no curso sobre matérias de contabilidade geral, contabilidade industrial e fiscalidade e, no caso da alínea d) seja complementada com prática profissional:
   a) Licenciatura ou bacharelato em contabilidade e administração, ou licenciatura em finanças, economia, gestão ou organização de empresas, conferidos por institutos superiores, faculdades ou escolas superiores nacionais;
   b) Licenciatura em qualquer das seções do extinto ISCEF, curso dos extintos institutos superiores de comércio, ou curso de contabilista dos extintos institutos comerciais ou do instituto técnico-militar dos pupilos do exército;
   c) Cursos de economia, organização e administração de empresas, ou de organização e gestão de empresas, contemplados pelas portarias n.os 24048, de 28 de abril de 1969, 594, de 25 de novembro de 1970, e 9, de 7 de janeiro de 1974, respetivamente;

[395] Por despacho conjunto publicado no Diário do Governo n.º 43, I Série, de 20 de fevereiro de 1976, definindo que a comissão seria composta por um representante da DGCI, na qualidade de coordenador do grupo, por três representantes das Federações dos Sindicatos dos empregados de Escritório, por seis representantes das escolas de ensino secundário, médio e superior em que é ministrado o ensino da contabilidade, estes a designar pelo Ministério da Educação e Investigação Científica, e por um representante da SPC, a indicar por esta mesma entidade.

d) Curso complementar de contabilidade e administração das escolas de ensino secundário técnico.

3. Não ter sido condenado por crime previsto no n.º 1.º do artigo 78.º do Código Penal;
4. Possuir idoneidade moral e profissional.

Previa adicionalmente que a aprovação sobre matérias de contabilidade geral e industrial e fiscalidade prevista acima poderia, no entanto, ser substituída pela frequência, com aproveitamento, de cursos de formação ou aperfeiçoamento profissional ou estágios em que as mesmas matérias tivessem sido professadas a nível adequado, ou ainda pelo desempenho, durante pelo menos três anos, de função pública ou privada que houvesse conferido ao candidato a experiência e os conhecimentos indispensáveis (§ 2 do artigo n.º 3). A prática profissional exigida nos casos da alínea d) acima correspondia a um mínimo de três anos de prática efetiva de serviços de contabilidade em empresas tributadas em contribuição industrial pelo grupo A ou de exercício, por igual período, de funções de responsável por escrita regularmente organizada de contribuintes do grupo B e, em qualquer dos casos, tivesse adquirido os conhecimentos necessários para o bom desempenho das funções de técnico de contas.

Todavia, também esta portaria previa situações em que mesmo sem se possuir qualquer das habilitações expressas era possível a inscrição como técnico de contas, desde que reunida qualquer das seguintes condições:

1. Estar inscrito, a título definitivo, como técnico de contas nas ex-colónias, de acordo com a legislação que vigorava à data da inscrição e até à respetiva independência;
2. Estar inscrito, condicionalmente ou a título provisório, como técnico de contas na DGCI ou nas ex-colónias, de acordo com a legislação que vigorava à data da inscrição e até à respetiva independência, contanto que, em qualquer dos casos, tenha sido o responsável pela contabilidade de contribuinte do grupo A da contribuição industrial;

3. Ser, à data da presente portaria, o responsável de facto[396] pela escrita de contribuinte do grupo A da contribuição industrial;
4. Ser, à data da presente portaria, o responsável por escrita regularmente organizada de contribuinte tributado pelo grupo B da contribuição industrial e tenham ocorrido ou vinham a ocorrer factos que determinem a inclusão do mesmo contribuinte no grupo A.

A Portaria em causa procedeu ainda à constituição de uma *Comissão de Inscrição de Técnicos de Contas* composta por dois técnicos economistas da DGCI, um inspetor técnico da Inspeção Geral de Finanças, um técnico de contas a designar pelas Federações dos Sindicatos dos Trabalhadores de Escritório, um técnico de contas designado pela APC e um técnico de contas a designar pelo Sindicato dos Economistas, a quem definiu as competências e o regime de funcionamento. Previa-se que aquando da verificação de qualquer das condições de inscrição enquadradas resultasse dúvida quanto ao seu cumprimento, a referida comissão de inscrição averiguaria por todos os meios ao seu alcance, designadamente através de entrevistas, se o candidato estava ou não preparado para assumir as responsabilidades inerentes ao exercício das funções de técnico de contas. Além disso, sempre que do esclarecimento das dúvidas suscitadas no âmbito da análise dos processos de candidatura resultasse a recusa de inscrição, os candidatos em causa poderiam requerer a sua admissão a exame de aptidão a realizar em data e nas condições a fixar por despacho do Secretário de Estado do Orçamento. Transitoriamente, foram admitidos à realização do primeiro exame de aptidão que viesse a ser realizado os candidatos que fossem ou tivessem sido responsáveis por escrita regularmente organizada e que, não obstante, não cumprissem os requisitos mínimos em sede de habilitações e experiência profissional, bastando-lhe a aprovação.

Segundo Carqueja (2001), os exames de aptidão foram efetivamente realizados a partir de 1979, uma primeira série baseada no regulamento aprovado por despacho de 23

[396] Sendo consideradas responsáveis de facto para este efeito as pessoas que exercem efetivamente a chefia e a orientação de todos os serviços de contabilidade do contribuinte, de tal modo que o recurso a um técnico de contas inscrito na DGCI decorra de imposição da lei fiscal e não propriamente de razões de ordem técnica.

de maio de 1978 e uma segunda com base no regulamento aprovado por despacho de 13 de outubro de 1986.

Até à regulamentação oficial da profissão, em 1995, a portaria n.º 420, de 14 de julho de 1976, constituiu o texto base regulador das inscrições de técnicos de contas na DGCI, sobre o qual se foram naturalmente acumulando atualizações impostas por sucessivas Portarias[397]. Em termos gerais, todas elas visavam ou o alargamento das condições de inscrição ou a flexibilização de prazos estipulados, à exceção da Portaria n.º 319, de 25 de junho de 1986[398], que procedeu efetivamente à atualização substancial do texto base da Portaria n.º 420 como consequência da profunda alteração no âmbito dos grupos de tributação previstos no CCI, esta introduzida pelo Decreto-Lei n.º 474, de 11 de novembro de 1985.

Efetivamente, mesmo quando a figura do técnico de contas foi abolida da legislação fiscal e a sua assinatura deixou de ser obrigatória nas demonstrações financeiras e nas declarações fiscais, aspeto que será abordado na secção seguinte, a Portaria n.º 420 de 1976 continuou em vigor, permitindo que os técnicos de contas se continuassem a inscrever na DGCI como tal.

5.4.6. Reforma fiscal da segunda metade da década de 1980

A reforma fiscal operada na década de 1980 para além de visar dar cumprimento a uma diretiva comunitária, a que havia de atender-se em consequência da entrada de Portugal nas, à época, Comunidades Europeias, por outro lado, resulta de imperativos constitucionais, emergentes da constituição aprovada após o 25 de abril de 1974 (Castro, 2001; Azevedo, 2011). Paralelamente, e não menos digno de consideração, o sistema fiscal vinha a perder coerência, deixando de estar subordinado a uma visão de conjunto e

[397] Constituem esse conjunto, a Portaria n.º 317, de 5 de julho de 1979, a Portaria n.º 59, de 27 de janeiro de 1984, a Portaria n.º 455, de 14 de julho de 1984, a Portaria n.º 319, de 25 de junho de 1986, e a Portaria n.º 475, de 29 de agosto de 1986.

[398] Cumpre destacar que é nesta Portaria que o Governo regista pela primeira vez em texto legal que "os técnicos de contas têm sido e devem continuar a ser interlocutores privilegiados entre os contribuintes e a administração fiscal" bem como que os técnicos de contas são os "garantes originários da verdade tributária" (Preâmbulo da Portaria n.º 319, de 25 de junho de 1986).

a considerações de justiça tributária (Azevedo, 2011), aspetos que haviam estado na base da anterior reforma fiscal. Além disso, assistia-se a uma deterioração das relações entre a Administração Fiscal e o contribuinte, à redução da eficácia e produtividade do aparelho tributário e a fraude fiscal acomodava-se (Azevedo, 2011).

Consequentemente, a reforma teve início ao nível dos impostos indiretos, campo em que assume destaque a adoção, em 1986, do Imposto sobre o Valor Acrescentado em substituição, nomeadamente, do Imposto de Transações, e prosseguiu com uma alteração profunda do sistema de tributação dos impostos sobre o rendimento, a qual conduziu à aprovação, entre outros, do CIRC que, ao entrar em vigor em 1 de janeiro de 1989, conduziu à revogação do CCI em vigor desde 1963. Revogado o CCI, e porque o CIRC não lhe seguiu as pisadas em sede de técnicos de contas, esta figura pura e simplesmente desaparece do plano institucional. Porém, se tal facto poderia conduzir ao encerramento do projeto profissional dos técnicos de contas, verificou-se precisamente o contrário.

Tudo ponderado registam-se, por agora, duas notas essenciais. A primeira visa constatar que a reconquista das liberdades individuais, por um lado, e de associação, por outro, criaram condições para que os próprios técnicos de contas, através das suas associações representativas, passassem a liderar o seu projeto de profissionalização. Isto é, desde abril de 1974 que passaram da posição expetante que assumiram durante todo o período de Estado Novo, em que, do que transparece para a exterior, se limitavam a reagir às iniciativas governamentais, para passarem a ser os "donos" das propostas de regulamentação sobre as quais os sucessivos grupos de trabalho se iam debruçando e que aqueles defendiam até à exaustão.

A segunda nota pretende registar que o conflito intraprofissional a que se assiste no pós 25 de abril adquire uma dimensão adicional. Ou seja, se antes o conflito se localizava claramente entre diplomados e práticos (com os significados que oportunamente lhes foram fixados), é agora evidente que o conflito se instala adicionalmente entre associações representativas de técnicos de contas, tendo por base as diferentes soluções que preconizam para a regulamentação legal da profissão.

Conclui-se, por conseguinte, corroborando Larson (1977), que a criação de associações profissionais só por si não origina uma profissão, sendo necessário alcançar o *fechamento*. Aliás, uma vez constituídas, as associações apresentam-se como órgãos

políticos que procuram defender os interesses dos seus membros (Willmott, 1986), sendo precisamente o que fizeram CTC e APOTEC.

5.5. Da entrada em vigor da reforma fiscal da década de 1980 à regulamentação oficial da profissão (1995)

Neste intervalo temporal não se registaram acontecimentos políticos, económicos e sociais que tenham alterado substancialmente o ambiente nacional[399]. Todavia, com a entrada em vigor da nova reforma fiscal os técnicos de contas assistem impotentes à anulação total do monopólio profissional de que vinham beneficiando desde a aprovação do CCI. Contudo, não vencidos, recorrem a novas estratégias de luta e seguem confiantes de que não estando apenas em causa os interesses de uma classe mas o interesse público da classe ocupacional que representam, já oficialmente reconhecido, mais tarde ou mais cedo a regulamentação há de concretizar-se.

5.5.1. Código do IRC de 1989

Com a entrada em vigor do CIRC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B, de 30 de novembro de 1988, em 1 de janeiro de 1989, deixa de constar em código tributário qualquer referência à figura do técnico de contas, criando-se-lhe uma situação de indefinição que Sanches (1994, p. 5) descreve do seguinte modo:

> O técnico de contas com inscrição obrigatória na DGCI, preparação técnica como condição de exercício e sujeição a deveres deontológicos nasceu e morreu com a Contribuição Industrial. Hoje está numa espécie de limbo, sem que se saiba exatamente se se pretende suprimi-lo ou fazer com que renasça das cinzas.

Não obstante este rude golpe para as aspirações dos técnicos de contas, Cruchinho (1994) e os entrevistados C, E e F consideram que não terá havido qualquer ação premeditada do Governo contra os técnicos de contas, bem pelo contrário, haveria efetivamente intenção de regulamentar a profissão.

---

[399] O que justifica que não se tenha introduzido a subsecção correspondente, contrariando a estrutura adotada para os períodos anteriores.

Aliás, o entrevistado C chega mesmo a afirmar que a figura do técnico de contas desaparece do CIRC "propositadamente" (no bom sentido), isto é, por se entender que era demasiadamente importante para que apenas alguns artigos do CIRC lhe fizessem referência e porque havia de facto intenção de regulamentar, tal como o comprova a comissão criada para o efeito em 1988. Opinião discordante das anteriores é a partilhada pelo entrevistado I, para quem o técnico de contas não é contemplado pelo CIRC porque era uma figura sem interesse: "o TOC não fazia parte das profissões".

Mas independentemente das reais intenções do legislador, aparentemente boas, facto é que, com a entrada em vigor do CIRC, os técnicos de contas deixaram de assumir qualquer função de caráter exclusivo embora mantivessem o direito à inscrição como tal na DGCI. Por outras palavras, aqueles a quem o próprio CCI criou e prometeu regulamentar, durante a respetiva vigência apenas foram transitoriamente regulamentados e, agora que o CCI era revogado, deixavam de estar previstos na nova lei tributária, situação de que resulta naturalmente reforçada a urgente necessidade de regulamentação da ocupação e de luta da classe profissional pela sua concretização.

Tudo leva efetivamente a crer que a regulamentação era um objetivo governamental de curto prazo, tanto mais que publicamente o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e o Diretor Geral das Contribuições e Impostos assumiram publicamente, em 8 de março de 1988 e perante largo número de técnicos de contas, o compromisso de tudo fazer para que a mesma se concretizasse, sendo, aliás, essa a justificação para o desaparecimento da figura criada pelo CCI do código que lhe sucedeu. Foi justamente nesse sentido que a 17 de março de 1988 foi nomeado mais um grupo de trabalho, pelo Secretário de Estado José de Oliveira e Costa, composto por apenas três elementos[400], encarregue de apresentar o projeto ajustado da regulamentação final da profissão. Dispunha o Secretário de Estado que na sequência da divulgação do projeto da referida regulamentação, esta "uma vez

[400] Compunham o grupo: José Ilídio Mendes (a quem incumbiu a presidência), Duarte Abecassis e Fernando Carvalho Costa, com o apoio de secretariado de Alda Maria Godinho Santos. Previu-se o funcionamento do grupo, para efeitos logísticos, junto do Gabinete do Diretor-geral das Contribuições e Impostos, de quem receberia orientação direta. A ênfase à reduzida dimensão do grupo feita através do uso da expressão "apenas", decorre do facto de todos os grupos anteriores assumirem uma composição bem mais alargada, abrangendo nomeadamente representantes de todas as associações privadas de técnicos de contas.

ouvidos os interessados, se espera poder publicar antes do fim do ano corrente, de modo a que o Imposto Único sobre os rendimentos das pessoas coletivas já disponha, no seu arranque, do apoio de técnicos de contas devidamente regulamentados e organizados"[401].

Ainda sobre a composição do grupo de trabalho, a ausência de qualquer elemento em representação da APOTEC motivou a contestação desta associação a que o Diretor Geral das Contribuições e Impostos deu resposta por ofício datado de 25 de julho de 1988. Nesse ofício é justificada a opção consciente pela constituição de um grupo de relativamente reduzida dimensão, nomeadamente porque se pretendia um trabalho célere, muitas vezes impossível de alcançar com grandes grupos de trabalho, se partiria do trabalho feito por anteriores grupos de trabalho havendo apenas que retocá-lo e o projeto a apresentar seria submetido "à apreciação crítica, livre e construtiva" de todos os interessados.

Em termos de processo de regulamentação, previa-se a apresentação do primeiro projeto à DGCI, o qual depois de aprovado nesse órgão seria divulgado, pelo próprio grupo, a todos os interessados[402], de tal modo que estes pudessem tecer críticas e apresentar sugestões. Seria então o projeto reformulado pelo grupo de trabalho, na medida em que tais críticas e sugestões o justificassem, para nova apresentação à DGCI com o objetivo de aprovação final e posterior remessa à Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais até 30 de setembro.

Neste particular, verifica-se pela leitura do Jornal de Contabilidade da APOTEC que esta associação destaca o papel desempenhado pela sua Comissão de Defesa dos Técnicos de Contas, cuja ação terá contribuído para que o estatuto profissional em vias de publicação não dando "total satisfação" aos anseios da classe, está, todavia, "muito longe daquilo que pretenderam" impor-lhe, e ainda "o que se obteve foi o possível e felizmente muito longe da indefinição em que vivemos durante vinte e cinco anos" (Jornal de Contabilidade n.º 144, março de 1989).

---

[401] É um facto que a proposta de Decreto-Lei para aprovação da regulamentação profissional previa a sua entrada em vigor a 1 de janeiro de 1989.

[402] Foram consultadas 22 entidades (Revista Exame de outubro de 1990, pp. 176-178 e p. 180), entre as quais: a CTC, o SITESE, o Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, a APOTEC, a APECA e a APC.

Relativamente à APECA, constituída no apogeu da luta pela regulamentação e chamada a pronunciar-se quase de imediato sobre esta proposta de regulamentação, classifica-a de corporativista, na medida em que compreende a constituição de uma associação de inscrição obrigatória (Fonseca, 1989)[403], ao mesmo tempo que tece as maiores críticas ao sistema de pontuação previsto porquanto, alega, retira à profissão o caráter liberal que possui. Considera até que o esquema de pontuação pode levar a esquemas de venda da assinatura profissional bem como conduzir à elevação do custo dos serviços prestados na medida em que passarão a existir, dada a limitação de pontos, menos técnicos de contas no mercado (em termos relativos). A APECA também considera que o estabelecimento de penas disciplinares para os técnicos de contas que violem o estatuto, antes inexistentes, irá promove-los a "quase funcionários do governo junto das empresas, embora pagos por estas" (Fonseca, 1989, p. 4). Adianta que, contudo, a atual versão do Estatuto já integra algumas atenuantes decorrentes da ação que tem vindo a desenvolver junto dos órgãos governamentais adstritos ao processo. Ou seja, na prática, decidiram não fazer do principal aspeto de desacordo (o esquema de pontuação previsto; entrevistado M), um "cavalo de batalha" tentando, em vez disso, aumentar o limite de pontuação para os técnicos de contas integrados em empresas de contabilidade. Para o conseguir argumentavam que nas empresas de contabilidade era comum a existência de 4 ou 5 trabalhadores por cada técnico de contas (entre especialistas e indiferenciados), sendo esta estrutura humana que visavam proteger com o aumento da pontuação.

Enfim, concluído que foi o projeto final de regulamentação e aprovado em Conselho de Ministros (Mendes, 1994), viria a perceber-se que o governo não tinha competência originária para legislar sobre a matéria, dado tratar-se de um foro reservado à Assembleia da República[404]. No sentido de ultrapassar essa contingência, foi de imediato remetida a Conselho de Ministros uma proposta de Lei com vista à obtenção da indispensável

[403] Fonseca (1989) refere, segundo o Presidente da APECA – Alexandre Oliveira, que esta será também a opinião da Confederação do Comércio Português expressa em sede de Conselho Permanente de Concertação Social.

[404] Esta informação terá sido transmitida à CTC pela Direção Geral da Contribuições e Impostos, através de ofício datado de 7 de junho de 1989 (DN, Suplemento de Economia, 4 de setembro de 1989, p. 6).

autorização legislativa. Os receios de que o projeto fosse "engavetado" ganhavam força à medida que o tempo passava e se começava a temer o impacto de pressões exercidas por eventuais opositores da regulamentação. Porém, o chefe de gabinete do Ministro das Finanças justificava a demora alegando tratar-se de um "processo tecnicamente difícil, com opiniões técnicas diferentes" para além de estar a decorrer o período de férias parlamentares (DN Economia, 4 de setembro de 1989, p. 6)

Facto é que apenas a 12 de junho de 1991 viria a ser aprovado em plenário da Assembleia da República e por unanimidade, quer na generalidade, quer na especialidade, quer em votação final global, um pedido de autorização legislativa. Veio a ser publicada a 27 de julho de 1991 como Lei n.º 37[405], concedendo ao Governo noventa dias para regulamentar enfim a profissão. Na *Exposição de motivos* para a autorização legislativa concedida ao Governo, aquela aprovada em Conselho de Ministros de 28 de março de 1991, pode ler-se: "a natureza pública da atividade dos técnicos de contas encontra paralelo em outras profissões de interesse público – solicitadores, despachantes oficiais e revisores oficiais de contas – que viram criadas as câmaras respetivas, às quais o Estado devolveu o seu poder disciplinar".

No âmbito do debate parlamentar que precedeu a aprovação desta autorização legislativa, decorrido a 12 de junho de 1991, o deputado Luís da Silva Carvalho do PSD proferiu as seguintes palavras de reconhecimento pelo empenho assumido pela CTC e pela APOTEC em prol da regulamentação da ocupação, desde o momento da sua constituição:

> É justo realçar aqui o papel desempenhado pela Câmara dos Técnicos de Contas (CTC) e pela Associação Portuguesa dos Técnicos de Contas (APOTEC), uma e outra constituídas em 1977, depois de ter fracassado a primeira tentativa de regulamentação da classe, cujo projeto data de 1974.

[405] Na base da sua aprovação esteve a Proposta de Lei n.º 193/V, aprovada em Conselho de Ministros de 28 de março de 1991 e anunciada pela primeira vez na Assembleia da República para constituir tema de debate parlamentar em 23 de abril de 1991. A respetiva discussão decorreu na sessão de 12 de junho de 1991 e nela intervieram: Oliveira e Costa (Secretário de Estado dos assuntos Fiscais), Luís da Silva (Deputado do PSD), Carlos Lilaia (Deputado do PRD), António Filipe (Deputado do PCP) e António Domingues de Azevedo (Deputado do PS) (Diário da Assembleia da República de 12 de junho de 1991).

5.5.2. Autorização legislativa de 1991

Tal como referido, o Governo foi provido de autorização legislativa, válida por noventa dias, para proceder à regulamentação oficial da profissão mas, apesar de proveniente de uma decisão unanime da Assembleia da República, e por isso mesmo contrariando qualquer lei de probabilidades mais audaz, esta não foi usada no prazo fixado e caducou.

A Lei n.º 37, de 27 de julho de 1991 limitava-se tão simplesmente a conceder autorização ao Governo para legislar no sentido de instituir uma associação profissional de natureza pública para os *técnicos oficiais de contas* e para aprovar os respetivos estatutos profissional e institucional, abrangendo globalmente:

1. A definição dos requisitos básicos de inscrição na associação profissional e a dependência dessa inscrição para o exercício da atividade de TOC;
2. O estabelecimento dos princípios deontológicos da atividade profissional a exercer e o sistema sancionatório aplicável às respetivas infrações;
3. A definição do âmbito das incompatibilidades e impedimentos do TOC, com o objetivo de assegurar a independência no exercício da sua profissão;
4. A instituição de limites objetivos para o número de contabilidades por cada técnico de contas, isolado ou em empresa.

Segundo os entrevistados C e E, para o não aproveitamento da autorização legislativa por parte do Governo terá sido decisivo o fator tempo, já que a autorização legislativa foi publicada a 27 de julho de 1991 seguindo-se-lhe de imediato as férias parlamentares findas as quais foi iniciada a campanha para as legislativas que decorreram em outubro. Isto é, quando se verifica o regresso à normalidade de funcionamento das instâncias governativas já a autorização legislativa tinha caducado. Ou seja, "não houve possibilidade prática de utilização da autorização legislativa" (entrevistado E).

Conclusão, a mais uma expetativa criada, sem dúvida a mais elevada em todo o processo, sucedia-se mais um desengano que viria a constituir a "gota de água" para o endurecimento de uma luta que, de tão antiga e persistente, era necessário enfrentar com todas as "armas" disponíveis.

5.5.3. Ações anti e pró-regulamentação

Como se tentou demonstrar anteriormente, desde a entrada em vigor do CIRC, em 1 de janeiro de 1989, os fatores de estímulo ao endurecimento da luta pela inadiável regulamentação legal da profissão foram-se acumulando.

Não surpreende, assim sendo, que se tenha assistido à intensificação das iniciativas ou ações de pressão provenientes da CTC e da APOTEC, umas a título individual outras patrocinadas conjuntamente.

Desde logo, por parte da CTC, na sequência de uma AG realizada no dia 18 de abril de 1989, foi enviado um telegrama, no dia seguinte, ao Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais insistindo na urgente necessidade de regulamentação. Volta a CTC a insistir a 7 de junho de 1989 através de contacto com o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e o Diretor Geral das Contribuições e Impostos sublinhando mais uma vez a necessidade de publicação urgente da regulamentação da profissão. No dia 20 de junho imediato, a CTC remete uma carta ao Presidente do Grupo Parlamentar do PSD a solicitar apoio para a aprovação, ainda na sessão legislativa em curso, da proposta de Lei de autorização legislativa, além de carta ao próprio Presidente da Assembleia da República com a formulação do mesmo pedido.

A 24 de outubro de 1989, a CTC remete uma carta ao Presidente da República, ao Presidente da Assembleia da República, ao Ministro das Finanças e aos Grupos Parlamentares do PSD, PS, PCP e CDS, dela tendo sido dado conhecimento ao Diretor Geral das Contribuições e Impostos igualmente por carta ainda mais recheada de argumentos. No mesmo dia também foi remetida uma carta ao Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais reclamando-se o acompanhamento do processo de regulamentação supostamente em curso.

Por seu lado, a APOTEC, reunida em Santarém a 28 de outubro de 1989, deliberou enviar ao Primeiro-Ministro um telegrama a apelar às suas diligências no sentido de se alcançar a regulamentação da profissão, encontrada em vazio legal desde o primeiro dia do ano. Em resposta, datada de 11 de novembro, foram informados de que a comunicação recebida havia sido remetida ao Ministro das Finanças para consideração. Procederam a mais uma comunicação a 16 de novembro de 1989, desta feita por carta, onde, num texto assinado pelo Presidente da Associação, Luiz Chaves de Almeida, resumem o ponto da

situação e terminam a solicitar uma entrevista na qual possam de uma forma mais direta expor a situação (Jornal de Contabilidade n.º 153, dezembro de 1989, p. 296). No Jornal de Contabilidade pode ler-se: "estamos em crer que quem combate, contraria, ou nega, a regulamentação legal dos Técnicos de Contas não deseja naturalmente o êxito das reformas que o governo vem realizando nos domínios da economia, finanças, fiscalidade e contabilidade (Jornal de Contabilidade n.º 153, dezembro de 1989, p. 296). Na edição seguinte do Jornal de Contabilidade (n.º 154, janeiro de 1990, p. 24) os leitores são informados de que o pedido de audiência foi declinado por motivos de sobrecarga de agenda mas que, no entanto, o assunto terá voltado, mais uma vez, a ser remetido à consideração do Ministro das Finanças.

De novo a CTC, endereçou um *fax* à Secretaria Geral da Assembleia da República, do dia 22 de novembro de 1989, contendo um texto para entrega, a seu pedido, a cada um dos Grupos Parlamentares sobre o tema do "Orçamento de Estado para 1990", cujo objetivo era claramente sensibilizar a classe política para o ponto da situação. No dia imediatamente anterior, terá remetido diretamente a cada Grupo Parlamentar, e com caráter de "muito urgente", o mesmo texto, visando, ao que se conseguiu apurar, os Grupos Parlamentares do PSD, do PCP, do CDS, do PRD e do Partido Ecologista "Os Verdes".

Contudo, não se visionando movimentações no sentido da concretização da regulamentação, a CTC promoveu uma Reunião Magna[406] sob o lema "Técnicos de

[406] Evento divulgado, entre outros, em anúncio no *DN Regional*, de 18 de dezembro de 1989 (p. 29), onde consta: "Decorrido, praticamente, um ano da Reforma Fiscal, a prometida Regulamentação dos Técnicos Oficiais de Contas continua por publicar. A profissão **TÉCNICO DE CONTAS CORRE O RISCO DE SER, PURA E SIMPLESMENTE, EXTINTA!**

Culpa de alguns Técnicos de Contas – lamentavelmente! – e de muitos (maus) contribuintes – pudera! Mas culpa sobretudo: do Governo em geral, e do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e da DGCI, muito em especial.

Será que os Técnicos de Contas vão aceitar tudo isto? Será que vamos deixar que nos tenham **usado** durante 26 ano, para agora nos deitarem fora como **lixo**? Será que vamos permitir que nos tirem, hoje, o título que nos impuseram há um quarto de século?

Com certeza que não!

Contas – Profissão em Risco!", realizada a 20 de dezembro de 1989 na Fundação *Calouste Gulbenkian* em Lisboa, com o objetivo de informar e decidir formas de luta adicionais e imediatas. Da reunião saiu aprovada, por unanimidade, uma moção de inconformismo face ao ponto da situação (Rodrigues, 1990, p. 31).

A 28 de dezembro de 1989, ainda a CTC, na pessoa do seu Presidente, Horácio Rebelo, remeteu uma Exposição/Requerimento ao Provedor de Justiça, a qual depois de historiar o trajeto percorrido desde 1963, solicita a sua intervenção no sentido da concretização dos anseios dos profissionais que aquela associação representa. Foi igualmente remetida uma carta ao Presidente da República, ao Presidente da Assembleia da República, aos grupos parlamentares do PS, PSD, PCP, CDS, PRD e PEV, ao Provedor de Justiça e aos órgãos de comunicação social, a qual se fez acompanhar da moção aprovada na Reunião Magna.

Na imprensa o assunto recebe protagonismo. Por exemplo, no suplemento de Economia, de 22 a 28 de dezembro de 1989, de *O Jornal* pode ler-se na primeira capa e em letras bem destacadas: "Técnicos de contas em 'guerra aberta' com Miguel Cadilhe"[407]. Já no corpo do artigo, o Ministro das Finanças é acusado de 'travar' a nova legislação, que o Diretor Geral das Contribuições e Impostos e o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais haviam prometido publicamente (Fernandes, 1989, p. 6-E). Refere ainda o artigo que a convicção da CTC é a de que o retardamento da regulamentação só poderá entender-se "pelas pressões que certas entidades têm feito, alegando (mal, de acordo com a Câmara representativa dos interesses da classe) que esta regulamentação é inconstitucional, corporativa, geradora de desemprego, para além de contrariar as regras estipuladas pela CEE…" (Fernandes, 1989, p. 6-E). A mesma convicção foi transmitida

---

Mas é preciso que nos juntemos todos e digamos esse NÃO muito claramente e de uma vez por todas e a todos. E é por isso e para isso que promovemos a Reunião Magna acima anunciada, aberta a todos os Técnicos de Contas, independentemente da sua filiação associativa." (destaques no original).

Por fax enviado à Direção da CTC em 20 de dezembro de 1989, o Diretor Geral das Contribuições e Impostos, para além de lamentar a impossibilidade de participar na Reunião Magna para que havia recebido convite, declina todas as responsabilidades que lhe são assacadas relativamente à manutenção da situação de vazio ao nível da Regulamentação da Profissão, afirmando, que, "em consciência", fez uso de todas as competências que o cargo ocupado lhe conferia relativamente à matéria em causa.

[407] Assumia, à época, o cargo de Ministro das Finanças.

por carta pela CTC ao Primeiro-Ministro (Boletim Informativo da CTC, dezembro de 1989).

A 3 de janeiro de 1990, o Presidente da CTC dirigiu ao Assessor do Presidente da República um pedido urgente de audiência tendo por objetivo realizar o ponto da situação sobre o "assunto do dia" e o silêncio mantido pelo Governo acerca desse assunto.

Em artigo publicado no jornal *Tal & Qual*, a 5 de janeiro de 1990, também se avança que há quem diga que esta guerra é "patrocinada" pelos ROC hierarquicamente acima dos técnicos de contas dentro do mesmo ofício (Madeira, 1990, p. 9).

Em face desta situação, a CTC considera que "o Governo anda baralhado" tanto mais que as declarações do IVA, IRS e IRC contém referência à figura do técnico de contas, concluindo que o seu silêncio só dá satisfação a "*lobbies* afetos a algumas empresas de contabilidade e a outras mais dispostas a implementar a fraude e a evasão fiscal" (Rodrigues, 1990, p. 31).

Na imprensa escrita fez-se eco exuberante do problema da regulamentação adiada dos técnicos de contas. A título meramente exemplificativo, apresentam-se no quadro alguns títulos de notícias publicadas em finais de 1988 e em 1989:

Quadro 5.2: Referência de alguns artigos publicados em finais de 1988 e 1989

Publicação	Data	Título do artigo
Jornal SITESE[408]	novembro de 1988	Regulamentação é essencial para sobrevivência da profissão
Correio da Manhã	24/12/1988	Contabilistas parados deixam Estado sem receitas
DN Economia	04/09/1989	Regulamentação da atividade preocupa técnicos de contas
Jornal SITESE	setembro de 1989	Falta de regulamentação impede verdade fiscal
Diário Económico	18/12/1989	Técnicos de contas lutam pela sobrevivência
Diário de Lisboa	19/12/1989	Técnicos de contas ameaçam fisco
Diário de Lisboa	19/12/1989	Técnicos de contas ameaçam assumir «irresponsabilidade»

[408] Jornal mensal do Sindicato dos Trabalhadores de escritório, comércio, serviços e novas tecnologias.

A 3 de fevereiro de 1990 foi a vez de a APOTEC realizar uma Reunião Magna de técnicos de contas em Santarém que face à situação vivida propuseram um "voto de confiança aos Órgãos Representativos da APOTEC, para prosseguir as diligências necessárias até à obtenção da publicação do regulamento para a profissão, na última versão conhecida"[409] e que fosse solicitada "uma audiência ao senhor Primeiro-Ministro, a fim de se lhe poder fazer sentir os anseios da classe dos técnicos de contas, que envolvem problemas de ordem nacional e ao mesmo tempo poderem ser definitivamente esclarecidos sobre a posição do Governo neste assunto" (Jornal de Contabilidade n.º156, março de 1990, p. 53). O pedido de audiência foi formalizado por carta expedida a 12 de fevereiro de 1990.

Até o Sindicato dos Trabalhadores de Escritório e Serviços de Lisboa, enviou cartas, a 10 de janeiro de 1990, ao Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, ao Diretor Geral das Contribuições e Impostos, ao Ministro das Finanças e ao Primeiro-Ministro, na qualidade de legítimo representante dos profissionais reunidos em assembleia Magna, solidarizando-se com as posições tomadas e aprovadas por "unanimidade e aclamação" e apelando às autoridades competentes a "máxima urgência" na regulamentação legal da profissão e da sua organização representativa.

Entretanto, "a pouca sensibilidade do Governo para querer dar alguma solução ao assunto estimula a união entre as diversas associações" (Rodrigues, 2007, p. 36). Consequentemente, foram promovidos pela CTC e pela APOTEC encontros de concertação. Com efeito, no Jornal de Contabilidade n.º 156 da APOTEC, de março de 1990, consta a notícia intitulada *Encontros com a CTC*, que informa ter decorrido, a convite da CTC, no dia 19 de janeiro de 1990, um encontro entre diretores da CTC e da APOTEC, encontro que se repetiu a 9 de fevereiro, desta vez por iniciativa da APOTEC. De tais encontros terá sobressaído a "coincidência de muitos pontos de vista sobre o assunto" do Estatuto profissional, "tendo sido acordada a conjugação de esforços das duas associações no sentido de abreviar a publicação do referido Estatuto", ficando previstos encontros adicionais sempre que tal se justificasse.

[409] O que comprova que a proposta de regulamentação que resultou do grupo de trabalho nomeado em 1988 reunia a aceitação da APOTEC.

Ainda no âmbito da referida tentativa de aproximação associativa, e em resposta ao convite dirigido pela Direção da CTC para um jantar-convívio das comemorações do seu 13.º aniversário, terão estado reunidos pela primeira vez, no dia 8 de março de 1990, para além da CTC, os Presidentes das Direções da APOTEC (Manuel Patuleia), da APECA (Armando Pereira Marques) e da Associação de Estudantes do ISCAL (José António Araújo), tendo-se verificado que todos fizeram intervenções em prol da unidade profissional. Nesse mesmo jantar terá o Diretor-geral das Contribuições e Impostos, Pombo Cruchinho, referido a respeito da necessidade sentida pelos técnicos de contas verem o seu estatuto promulgado que o assunto estaria "bem encaminhado" (Jornal de Contabilidade da APOTEC n.º 157, abril de 1990, p. 96).

Ainda no mês de março de 1990, agora no encontro nacional de técnicos de contas organizado pela APOTEC a 17 de março, a pretexto da celebração do seu, também, 13.º aniversário, o Diretor Geral das Contribuições e Impostos, a quem coube o discurso de encerramento do encontro, forneceu à plateia novidades acerca da evolução de todo o processo, nomeadamente que haveria sido "desencadeado o processo de pedido de autorização legislativa" de que o Governo carecia para poder legislar sobre assuntos da competência exclusiva da Assembleia da República. Informou também que a última versão do projeto de estatuto haveria sido remetida ao gabinete do Ministro das Finanças e estaria agendada para a reunião de Secretários de Estado a preceder o Conselho de Ministros.

Naturalmente que as afirmações categóricas proferidas nos jantares quer da CTC quer da APOTEC por responsáveis em representação do Governo, criaram expectativas válidas de que o incompreensivelmente adiado estaria finalmente para surgir.

Porém, as expectativas fundadamente criadas dão lugar a uma profunda consternação quando, passados apenas três dias do jantar comemorativo do aniversário da APOTEC, a 20 de março de 1990, a Direção Geral das Contribuições e Impostos, através da informação n.º 504, vem declarar a inexistência de qualquer obrigatoriedade de assinatura das declarações de rendimentos pelos técnicos de contas inscritos como tal na DGCI. Na mesma linha de orientação, os Serviços de Administração do IVA, emitiram, a 27 de março, a informação n.º 1337, transcrita no ofício n.º 55977, onde dão conta de que a assinatura do técnico de contas, antes requerida, passaria a meramente facultativa embora se mantivessem os campos respetivos.

Pois bem, não podem certamente estas afirmações e contradições, concentradas num curto espaço de tempo, serem dissociadas de alguma confusão e falta de comunicação sobre o assunto no âmbito do próprio aparelho do Estado. Mas as ações de pressão continuaram e o seu efeito prático foi a autorização legislativa concedida ao Governo em 1991 e já historiada na subsecção anterior.

Após a caducidade da autorização legislativa, CTC e APOTEC uniram-se para desencadear uma campanha de imprensa, materializada na publicação de um anúncio de protesto em diversos jornais: *Jornal de Notícias, Diário de Notícias, Público, Independente, Correio da Manhã, A Capital* e *O Jornal* (Boletim Informativo da CTC, outubro/novembro de 1991)

Talvez, no entanto, a ação mais significativa tomada por ambas as associações representativas dos técnicos de contas, tenha mesmo passado pela sua união através da constituição, em 1992 e por iniciativa da CTC, do *Gabinete para a Recuperação da Lei n.º 37/91 – Institucionalização dos Técnicos Oficiais de Contas* (GRITOC), que o Boletim Informativo n.º 62 da CTC notícia como uma estrutura essencialmente operacional destinada a lutar pela Regulamentação da profissão dos técnicos de contas. Assim sendo, visava acima de tudo dar continuidade às ações que ambas as associações vinham desenvolvendo de forma isolada, ao mesmo tempo em que funcionava como um sinal externo de união. Ou seja, o GRITOC serviu de elo de ligação entre a CTC e a APOTEC e através da sua ação foram desenvolvidas diversas ações públicas, nomeadamente o envio de cartas ao Provedor de Justiça e à comunicação social[410] e à Secretária de Estado Adjunta e do Orçamento[411]. Porém, aqueles que participaram no GRITOC, quer por parte da CTC quer da APOTEC, consideram que a ação protagonizada por seu intermédio não foi relevante e muito menos durável, pois a cooperação que passava por esta estrutura foi sucessivamente diminuída até à sua suspensão por carta dirigida pela CTC à APOTEC a 7 de agosto de 1994[412].

---

[410] Publicadas no Boletim Informativo da CTC n.º 60/61 (outubro/novembro de 1991, pp. 1556-1557).

[411] Publicada no Jornal de Contabilidade n.º 188 (novembro de 1992, pp. 293-294) e no Boletim Informativo da CTC n.º 65 (outubro de 1992, pp-1720-1721).

[412] Das palavras de Rodrigues (2007, p. 38) subentende-se uma certa reserva da APOTEC em relação ao potencial do atuação do GRITOC: “criado o GRITOC, a APOTEC vai gerir com prudência a parceria com

Antes dessa data, realizou-se a 28 de janeiro de 1993 na sede da APOTEC, a pedido da CTC, uma reunião com representantes de ambas as associações tendo como único objetivo o esclarecimento da posição de cada associação em relação à formação de uma única associação representativa dos técnicos de contas, a qual poderia passar pela fusão de ambas. A reunião foi inconclusiva quanto aos objetivos definidos e ambas as associações prosseguiram com a respetiva atividade. Aparentemente começa aqui o desmoronar do GRITOC. O Jornal de Contabilidade n.º 192 (março de 1993, p. 84) contém a notícia da realização da reunião e a explanação da sua posição.

Por parte da CTC, favorável à criação de uma estrutura única representativa dos técnicos de contas portugueses, prosseguiu chamando a si a missão que se propunha concretizar com o apoio da APOTEC. Nessa prossecução, em AG realizada a 5 de junho de 1993, foi tomada a decisão de proceder à alteração da sua denominação, passando a integrar o termo *oficial*[413], e foi também nomeada uma Comissão Revisora dos seus Estatutos. Consequentemente, esta comissão propôs no seu relatório apresentado em nova AG de 16 de abril de 1994 a introdução de um artigo nos Estatutos[414] a visar a sua extinção logo que a associação pública de inscrição obrigatória fosse criada. Nesta última AG foi ainda aprovada uma moção da qual constam três deliberações finais:

1. Reiterar a exigência dos TOC relativa à rápida institucionalização do título profissional, com a respetiva regulamentação e organização oficial;

---

a Ex Câmara [CTC], porque ambas as instituições, querendo os Estatutos, pretendem coisas muito diferentes: a Ex Câmara viu sempre o exercício da profissão numa ótica de função para pública e com um regulamento férreo e controlador. A APOTEC valoriza a democracia e a sociedade responsável e livre em que se movimenta e apenas pretende o exercício da profissão de forma competente, responsável e cívica, com um estatuto onde as regras não coartem o livre-arbítrio do seu exercício".

[413] Passou assim a denominar-se *Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, decisão que produziu efeitos após publicação no DR (III.ª Série) n.º 186 (10 de agosto de 1993). Esta decisão resultou do facto da CTC apenas possuir como membros os técnicos de contas inscritos como tal na DGCI, ao contrário da APOTEC que possuía um âmbito de recrutamento muito mais lato. Por uma questão de coerência vamos continuar a identificá-la simplesmente como CTC.

[414] Tratou-se do artigo 67.º prevendo basicamente a extinção automática da CTC no dia em que fosse publicada em Diário da República a regulamentação legal da profissão e da organização profissional dos técnicos de contas desde que a regulamentação publicada respeitasse as linhas definidas na já distante Reunião Magna de 6 de junho de 1974 e concretizadas na Lei 37, de 27 de julho de 1991.

2. Repudiar todos os tipos de fuga e de fraudes fiscais praticadas com base em contabilidades fraudulentas e/ou mal elaboradas por indivíduos não qualificados nem responsabilizados;
3. Reafirmar a sua vontade de assumir todas as suas responsabilidades deontológicas e técnicas, contribuindo desta forma, e só através dela e dentro das suas estritas competências profissionais, para acabar com o problema da fraude e da fuga fiscal em Portugal.

Outras ações estratégicas encetadas pela CTC incluem: 1) a criação da respetiva Delegação Regional do Norte[415], núcleo adicional de concentração de esforço tendo em vista a regulamentação; 2) a eleição de Domingues de Azevedo como Presidente da Direção da CTC, em outubro de 1994, porquanto a sua condição de deputado na Assembleia da República permitia que melhor defendesse os interesses dos profissionais e da própria associação profissional[416], aspeto que assumiu o seu auge com a apresentação de uma proposta de regulamentação em nome do Grupo Parlamentar do partido que representava (Guimarães, 2009b); e 3) a constituição por decisão tomada na

[415] Eleita a 18 de fevereiro de 1994 e com tomada de posse no dia 24 de abril de 1994. Desde logo no dia da tomada de posse, foram recolhidas cerca de duzentas assinaturas que se fizeram acompanhar de um requerimento, datado do dia seguinte, enviado ao Ministro das Finanças, tendo como principal propósito solicitar a aprovação do "Estatuto do Técnico Oficial de Contas" (Resende, 2011)

[416] Em 1992, um conjunto de deputados do Partido Socialista (PS – à época, partido da oposição), entre os quais Domingues de Azevedo (antes, portanto, deste integrar a CTC), submeteram à Assembleia da República o Projeto de Lei n.º 126/VI – *Aprova o Estatuto dos Técnicos Oficiais de Contas*. Esta proposta surge na sequência do não aproveitamento da autorização legislativa concedida ao Governo pela Lei n.º 37, de 27 de julho de 1991, podendo ler-se no seu preâmbulo: "é tempo de passar das palavras aos atos, há que transformar em Lei um texto que merece consenso alargado, e em relação ao qual não se vislumbra oposição com significado e fundamento". Baixou às comissões de Educação, Ciência e Cultura e Assuntos Constitucionais, Direitos, Liberdades e Garantias mas não teve o devido encaminhamento.

AG de 16 de abril da *Protocontas – Serviços de Apoio Técnico-Profissional CRL*, uma cooperativa[417] que visava, entre outros, a emissão da revista *Eurocontas*[418].

Contudo, a vontade que animava a CTC era a mesma que animava a APOTEC e, por isso, Manuel Patuleia refere no discurso de abertura das Jornadas de Contabilidade e Gestão realizadas nos dias 14 e 15 de janeiro de 1994, publicado no Jornal de Contabilidade n.º 203 (suplemento de fevereiro de 1994): "é urgente extremar os profissionais qualificados dos meros oportunistas que se têm instalado, mercê das facilidades criadas com o inexplicável e insensato vazio legal neste campo gerado pela recente reforma fiscal, dilatado com o não aproveitamento da autorização legislativa aprovada por unanimidade pela Assembleia da República, sobre a regulamentação que exigimos."

Impõe-se, também nesta subsecção, uma referência ao papel eventualmente assumido pelos ROC e sua Câmara representativa, bem como pelos economistas, neste processo. Assim, relativamente aos ROC, concluiu-se na subsecção 5.3.4 no sentido destes não terem protagonizado qualquer ação coletiva contra a regulamentação dos técnicos de contas, posição assertivamente defendida pelos entrevistados C e I, apesar de, individualmente, desde sempre se expressarem contra a regulamentação dos técnicos de contas (entrevistados A, G e H). Quanto aos economistas, apenas o entrevistado F considera que terão agido no sentido de impedir a regulamentação dos técnicos de contas. Na verdade, não foi obtida qualquer evidência que demonstre alguma ação coletiva concertada contrária à regulamentação dos técnicos de contas proveniente quer dos ROC quer dos economistas.

Concretamente nos debates parlamentares decorridos no intervalo temporal em referência neste subcapítulo, apenas se identificou uma ocasião em que no mesmo debate

---

[417] "As cooperativas são pessoas coletivas públicas, de livre constituição, de capital e composição variáveis, que visam através da cooperação e entreajuda dos seus membros e na observância dos princípios cooperativos, a satisfação, sem fins lucrativos, das necessidades económicas, sociais ou culturais destes, podendo ainda, a título complementar, realizar operações com terceiros" (Artigo 2º do *Código Cooperativo*).

[418] A *Eurocontas* passou a ser a revista editada pela CTC, em substituição do Boletim Informativo da CTC, a partir de junho de 1994.

o tema dos ROC e dos técnicos de contas se cruzou. A situação em causa corresponde ao debate que precedeu a aprovação de uma autorização concedida ao Governo para rever o regime jurídico dos ROC (Proposta de Lei n.º 47/VI), no âmbito do qual, sem qualquer enquadramento prévio, o deputado António Lobo Xavier questiona o Secretário de Estado Adjunto do Ministro da Justiça do seguinte modo: "para quando o estatuto dos técnicos de contas?". Transcreve-se a resposta dada pelo Secretário de Estado Adjunto, porquanto ela é sintomática de alguma confusão, dentro do próprio Governo, sobre os técnicos de contas:

> No tocante aos técnicos de contas, não há neste momento – havia, sim, no Código da Contribuição Industrial – qualquer disposição que exija que as empresas ou sociedades tenham os seus técnicos.
> Portanto, o Estado, ao contrário do que acontece com os revisores oficiais de contas, não sente qualquer necessidade, porque não está em causa nenhum interesse público, em conceder aos técnicos de contas o estatuto de delegado de uma associação pública. Tal como disse não está em causa nada que o Estado delegue de seu *jus imperii* a uma associação de técnicos de contas.
> Esta é, pois, a razão principal: interesse público nos revisores oficiais de contas, criando-se uma associação pública, enquanto que nos técnicos de contas não há interesse público primordial, não havendo associação pública, pelo que entendemos que os técnicos de contas não devem acompanhar o destino dos revisores oficiais de contas. (Diário da Assembleia da República n.º 44, 5 de março de 1993, p. 1578)

Estas declarações proferidas por um membro do Governo são efetivamente causa de alguma perplexidade porquanto, em primeiro lugar, o interesse público da profissão já havia sido reconhecido no âmbito do Acórdão n.º 282 do Supremo Tribunal Constitucional, lavrado a 21 de outubro de 1986, e, nesse mesmo ano, a Portaria n.º 319, de 25 de junho, refere em preâmbulo que "os técnicos de contas têm sido e devem continuar a ser interlocutores privilegiados entre os contribuintes e a administração fiscal". Em segundo lugar, a aprovação da autorização legislativa em junho de 1991 por unanimidade na Assembleia da República e o conteúdo das intervenções em plenário que a antecederam materializavam precisamente o reconhecimento desse interesse público. Se se considerar adicionalmente que todos estes episódios ocorreram num período em que se verificou a manutenção do partido político no Governo bem como do próprio

Primeiro-Ministro em exercício de funções[419], a declaração do Secretário de Estado Adjunto acrescenta a todo este processo um nível de incoerência acrescida. Sublinhe-se, no entanto, que o referido secretário fazia parte do Ministério da Justiça ao qual pertencia a tutela dos ROC.

Quanto aos economistas, para além de integrarem as equipas governamentais e de participarem no desenvolvimento do processo de regulamentação dos técnicos de contas, quer como membros dos grupos de trabalho ministerialmente constituídos para apresentação de propostas de regulamentação quer como instituição chamada a pronunciar-se sobre as propostas submetidas a apreciação[420], também não foram localizadas evidências de ações concretas encetadas tendo em vista a não regulamentação dos contabilistas. Contudo, o facto de não terem sido localizadas, no âmbito da investigação, ações documentadas contra regulamentação provenientes dos ROC e dos economistas, quando alguns elementos entrevistados apontam nesse sentido, concede crédito à hipótese dessas ações consistirem em lutas surdas através das quais é exercida influência direta sobre os órgãos de decisão política mas sem que tal transpareça para o exterior.

Nos últimos anos de luta que antecederam a regulamentação da profissão, uma circunstância muito particular, emergida em 1993, foi de facto muito bem aproveitada pelas associações profissionais de técnicos de contas como fator específico de pressão adicional sobre o poder político e sobre a opinião pública em geral. Tratou-se do aumento da fuga e fraude fiscais e da emergência de casos de faturação falsa que imediatamente foram correlacionados com o desaparecimento do plano institucional dos técnicos de contas responsáveis.

---

[419] De 6 de novembro de 1985 a 28 de outubro de 1995 passaram pela Assembleia da República os X, XI e XII Governos Constitucionais formados pelo Partido Social Democrata (PSD), tendo ininterruptamente como Primeiro-Ministro o Professor Aníbal Cavaco Silva.

[420] Neste período os economistas eram principalmente representados pela Associação Portuguesa de Economistas, criada em 28 de setembro de 1976 (http://www.ordemeconomistas.pt/xportalv3/sobre/conteudo-agrupado.xvw?historia&p=17487462, acedido em 25 de julho de 2016).

Efetivamente verificou-se em 1993 a necessidade de se proceder à aprovação de um orçamento suplementar em consequência de um défice público previsto de 1000 milhões de contos, situação que não se verificaria há já cerca de dez anos. Por outro lado, as previsões do Banco de Portugal para 1993 apontavam para um crescimento real do consumo privado que se faria acompanhar do correspondente aumento das receitas de IVA, tendo-se verificado o oposto. É evidente que não pode omitir-se que para a referida derrapagem contribuiu naturalmente a entrada em vigor a 1 de janeiro de 1993 das regras do Mercado Único, porém, esta situação era rotulada de insuficiente para justificar o "desastroso buraco fiscal". De facto a fuga e a fraude fiscal para 1993 foi estimada em 220 milhões de contos.

As referências a situações de fraude e fuga fiscal estão dispersas em jornais e revistas, discursos das mais diversas personalidades proferidos em situações várias. Apenas para exemplificar, no discurso de encerramento da tomada de posse dos órgãos da Secção Regional do Norte da CTC, o Diretor Distrital das Finanças do Porto, referia:

> Estamos convencidos que muitas das escandalosas falsificações e fraudes que ultimamente se têm desenvolvido não aconteceriam se os operadores fossem obrigados a possuir técnicos oficiais de contas responsáveis. (Marques, 1994)

Resultado do efeito combinado e acumulado de todas as iniciativas individuais e coletivas, sendo que em termos coletivos podem inequivocamente destacar-se a CTC e a APOTEC, eis que surge no Orçamento de Estado para 1995[421] uma nova autorização legislativa para o Governo proceder à regulamentação legal dos técnicos de contas[422]. A esta autorização legislativa foi dado acolhimento de tal modo que, a 13 de julho de 1995, a regulamentação da profissão foi aprovada em Conselho de Ministros e convertida em Lei a 17 de outubro de 1995.

Relativamente aos papéis desempenhados pela APECA e pela APC no processo de luta que se procurou descrever, é evidente que a APECA, e principalmente a APC, não tiveram uma intervenção ativa, pelo menos visível, seja a favor seja contra, a

[421] Lei n.º 39B, de 27 de dezembro de 1994.

[422] O processo legislativo que finalmente conduziu à instituição da ATOC e à promulgação do respetivo estatuto foi conduzido por António Domingues de Azevedo e Rui Rio, ao tempo deputados na Assembleia da República do PS e PSD, respetivamente, os quais integravam a Comissão de Economia e Finanças.

regulamentação da profissão, o que se pode justificar, de certa forma, pelas suas naturezas estatutárias.

Todavia, da APECA, para além do anteriormente referido, sendo certo que não era contrária à regulamentação[423], também é certo que não concordava integralmente com a regulamentação proposta, de tal modo que reagiu contra a autorização legislativa contida no Orçamento de Estado para 1995, em carta dirigida ao então Presidente da República, nos seguintes termos:

> A autorização legislativa prevista no artigo 59 da lei 39B/94 que pretende instituir uma associação profissional de natureza pública para os Técnicos de Contas, é de facto uma exorbitância, senão mesmo uma perversão.

Em causa estaria a referência contida no n.º 3 do artigo 59.º à instituição de limites objetivos para o número de contabilidades por cada técnico de contas, isolado eu em empresa. Percebe-se, não obstante, que a posição da APECA relativamente à regulamentação dos técnicos de contas evoluiu ao longo do tempo de tal modo que em dezembro de 1996, portanto já no período de instalação da ATOC, em entrevista a Fernando Santos, Vice-Presidente da APECA, pela revista Contabilidade & Empresas, este refere que "apesar de sempre ter sido bastante crítico em relação a alguns pontos do estatuto, começo a convencer-me que, depois de introduzidas as necessárias alterações, irá funcionar como um instrumento moralizador para o desenvolvimento da classe, quer como técnico atuando individualmente, quer integrado numa empresa de contabilidade" (Santos, 1996, p. 5)

Com efeito, a associação que menos se fez ouvir publicamente ao longo das negociações tendo em vista a regulamentação legal da profissão foi a APC. Aparentemente, apenas terá reagido perante a eminência da concretização da regulamentação, ocasião em que, contando com o apoio das Associações de Estudantes de Escolas de Ensino Superior Oficial e Privado onde fossem ministrados cursos superiores que tivessem como componente principal a Contabilidade, promoveu uma conferência de Imprensa, a decorrer no dia 9 de fevereiro de 1995 simultaneamente em

[423] Pode ler-se numa circular remetida pela APECA aos seus associados em 3 de fevereiro de 1992: "reconhece, porém, a APECA que é importante a urgente publicação do estatuto para a classe dos técnicos de contas (…)".

Lisboa e no Porto. O objetivo era o de denunciar publicamente a situação que reputa de muito grave e que a ser levada por diante, considera, se tornará lesiva dos interesses de milhares de atuais e futuros profissionais, pondo em causa a estabilidade do mercado de trabalho e a qualidade dos serviços a prestar. Pede por fim uma audiência com o Ministro das Finanças para clarificação da situação.

De acordo com os entrevistados J, K e L, a APC era favorável à regulamentação do estritamente necessário, incluindo a confirmação de listas de profissionais e a definição das suas responsabilidades, garantindo-se, paralelamente, liberdade de associação. A APC defende, neste campo particular, que deveriam existir associações agregadoras dos diferentes tipos de profissionais, porquanto havendo diversas dimensões de contabilidade não se deveria exigir a todas as empresas o encargo associado a um elemento com preparação de nível superior para lhes fazer a respetiva contabilidade. E, neste caso, cada organização profissional asseguraria a regulamentação dos seus membros. Também consideram que num mercado concorrencial não deveria existir pontuação e que a contabilidade deveria apartar-se da fiscalidade, bem como não deveriam ser continuamente assacadas responsabilidades aos técnicos de contas.

Finalmente surgiram, em 1994, duas iniciativas legislativas para regulamentar os técnicos de contas, uma de António Domingues de Azevedo, através de um projeto de lei que acolheu, no essencial, o trabalho desenvolvido pelo grupo que elaborou o primeiro projeto de regulamentação submetido à aprovação da classe no longínquo 6 de junho de 1974 (Projeto de Lei 448/VI), e outra do Governo, através do pedido de autorização legislativa incluída no Orçamento de Estado para 1995, tendo sido esta a iniciativa concretizada. Aliás, o entrevistado F considera que não existiu qualquer iniciativa genuína da parte do Governo, terá sido Domingues de Azevedo quem apresentou uma proposta de regulamentação à Comissão de Economia, Finanças e Plano da Assembleia da República. Simplesmente, no decorrer do processo o Governo apercebe-se das vantagens em ser o próprio a regulamentar e age nesse sentido. Portanto, “é bom que se saiba que não foi o Governo que se moveu no sentido de obter a regulamentação” (entrevistado F). Esta descrição é realmente importante para se perceber que, à falta de utilização da autorização legislativa por parte do Governo, que já seria a segunda, ter-se-ia avançado com o Projeto de Lei 448/VI submetido, portanto, como medida preventiva.

A este respeito tenha-se presente o contributo europeu para a teoria da sociologia das profissões, segundo o qual um elemento importante na concretização dos projetos de profissionalização são as ligações do grupo ocupacional às elites políticas (Rodrigues, 1997). Neste caso concreto dos contabilistas portugueses, se se atentar nos sucessivos avanços e recuos e hesitações permanentes do Governo, pode concluir-se que a posição de deputado na Assembleia da República ocupada pelo Presidente da CTC foi determinante para a concretização da regulamentação profissional. É evidente que o desempenho daquele duplo papel permitia o estabelecimento de contactos privilegiados, o acompanhamento da evolução do processo de regulamentação numa posição igualmente privilegiada e, acima de tudo, a promoção do referido projeto de lei de salvaguarda a uma possível inoperância do Governo em sede de concretização da regulamentação. No mesmo sentido, também Krause (1988) considera que a ação dos partidos políticos é determinante para o poder detido pelos grupos profissionais, evidentemente que tanto no bom quanto no mau sentido.

Uma última nota para justificar o grau de detalhe produzido nesta secção. Com efeito, pretende-se única e exclusivamente demonstrar a capacidade de perseverança com que os líderes das associações de profissionais lutaram junto da opinião pública e sobretudo do poder político, exercendo pressão constante e reforçada em momentos chave, sem qualquer sinal de abrandamento até à concretização da regulamentação oficial da profissão.

Procurando agora sintetizar, destacam-se as seguintes notas. Em primeiro lugar, o período temporal considerado nesta secção foi de todos aquele que reuniu o conjunto mais alargado de fatores conducentes ao endurecimento da luta pela regulamentação da profissão para além de a tornarem inadiável, nomeadamente:

1. A revogação do CCI sem que o código sucessor contemple a figura do técnico de contas que por isso cai numa situação de vazio legal;
2. A manutenção da promessa de regulamentar a profissão presente na Portaria n.º 420, de 14 de julho de 1976, bem como na Portaria n.º 319, de 25 de junho de 1986, que se mantêm em vigor;

3. A generalização da obrigação de possuir contabilidade organizada à maioria das empresas resultante da atualização dos grupos de tributação efetuada pelo Decreto-Lei n.º 474, de 11 de novembro de 1985;
4. O reconhecimento oficial do interesse público da profissão patente no Acórdão n.º 282, de 11 de novembro de 1986, do Supremo Tribunal Constitucional;
5. A circunstância de existir um projeto de regulamentação somente pendente de promulgação, ou seja, já aceite de um modo geral pela classe;
6. O próprio aumento da fuga e da fraude fiscais.

Em segundo lugar, as pistas produzidas pela investigação apontam a pressão exercida sobre o poder político como o fator fundamental do desbloqueio da situação em que se encontrava toda uma classe de profissionais.

5.6. Da regulamentação oficial da profissão ao final do século XX

5.6.1. Decreto-Lei n.º 265 de 1995

Aprovado o Estatuto dos Técnicos Oficiais de Contas pelo Decreto-Lei n.º 265, de 17 de outubro de 1995, que também procedeu à criação da ATOC[424] na qualidade de associação pública de inscrição obrigatória para o exercício das funções específicas dos TOC, cumpre-se por fim a promessa que o CCI assumiu em 1963. Previa-se o início das funções consignadas à associação após a tomada de posse por parte da respetiva comissão instaladora, composta por cinco membros a designar para um mandato de dois anos, mediante Portaria, pelo Ministro das Finanças[425].

[424] Apesar da proposta de regulamentação prever a criação de uma Câmara enquanto organismo agregador dos TOC, veio a ser criada uma Associação, aparentemente devido à circunstancia da CTC (associação privada criada em 1977) ter alterado a sua denominação para CTOC em agosto de 1993 encontrando-se, por isso, esta designação indisponível. Outra justificação localizada no Jornal Vida Económica de julho de 1995 refere que terá sido para evitar "suscetibilidades de confusão com a Câmara dos ROC".

[425] A concorrência entre a APOTEC e a CTC também se fez notar no âmbito da designação dos elementos para a Comissão Instaladora da ATOC. Efetivamente, nas jornadas de Contabilidade, Gestão e Fiscalidade decorridas nos dias 10 e 11 de novembro de 1995 em Braga, Manuel Patuleia, fez referência à forma como a APOTEC entende que deve ser nomeada a comissão de instalação da ATOC, considerando que, quanto

Consequentemente, o Ministro das Finanças fixou através da Portaria n.º 36, de 9 de maio de 1996, que a Comissão Instaladora da ATOC seria constituída por um presidente, um vice-presidente e cinco vogais (três efetivos e dois suplentes), cabendo ao presidente e vice-presidente o exercício do respetivo cargo em regime rotativo. Previa adicionalmente a criação de uma Comissão de Inscrição para coadjuvar a Comissão Instaladora no funcionamento da ATOC durante o período de instalação.

A composição efetiva das Comissões de Instalação e de Inscrição foi definida na Portaria n.º 61, de 1 de julho de 1996, conforme quadro seguinte[426]:

Quadro 5.3: Composição das Comissões Instaladora e de Inscrição da ATOC

Comissão Instaladora	***Nome***	***Filiação Associativa***
Presidente	António Domingues de Azevedo	CTC
Vice-Presidente	Manuel Viriato Cardoso Patuleia	APOTEC
Vogal efetivo	Albano de Pinho dos Santos	APECA
Vogal efetivo	Fernando Coelho de Melo	ROC
Vogal efetivo	José António Matias Araújo	APC
Vogal suplente	António Eduardo de Freitas Jesus	APOTEC
Vogal suplente	Mário Portugal Resende	CTC
Comissão de Inscrição		
Presidente	Carlos Alberto Afonso Rebelo	CTC
Vogal	José Fernando da Silva Matias	Ministério das Finanças
Vogal	Maria Madalena Porto Castanho	APOTEC
Vogal	Mariano Garcia Inácio	CTC
Vogal	Manuel José Rebelo dos Santos	DGCI

ao Presidente, este deverá ser independente de todas as associações, ter sólidos conhecimentos de direito fiscal e de fiscalidade das empresas, ser sensível a questões de natureza comunitária, ter conhecimento atualizado em matéria de organização e gestão de empresas e preferentemente com formação de nível superior, quanto aos restantes elementos considera que deverão traduzir a representatividade do número de membros de cada associação inscritos na DGCI. Já segundo Azevedo (1995, p. 31), o entendimento da CTC, a que preside, é o de que a comissão instaladora da ATOC "deve ser composta apenas por pessoas indicadas pelas duas associações do sector".

[426] Em conformidade com o estabelecido na Portaria n.º 36, de 9 de maio de 1995, António Domingues de Azevedo exerceu a função de Presidente, de 15 de julho de 1996 a 15 de julho de 1997 e de 16 de julho de 1998 a 16 de outubro de 1998, e Manuel Viriato Cardoso Patuleia de 16 de julho de 1997 a 15 de julho de 1998 e de 17 de outubro de 1998 a 31 de dezembro de 1998.

Da leitura do quadro acima verifica-se, atentando na filiação associativa dos membros que integraram as comissões, que houve vontade política de juntar em prol do mesmo objetivo representantes da CTC, da APOTEC, da APC e da APECA. Talvez esta circunstância possa ser interpretada como uma iniciativa do Governo para unir uma classe profissional que sempre deu provas de profunda divisão.

A cerimónia de tomada de posse ocorreu no dia 15 de julho de 1996 e ambas as comissões foram hospedadas em instalações provisórias cedidas pela DGCI na Rua Nova de Almada em Lisboa, tendo sido ainda durante o regime de instalação adquiridas instalações próprias na Av. 24 de julho em Lisboa.

De facto, com a entrada em funções das comissões instaladora e de inscrição da ATOC inicia-se "uma caminhada que representa, no fundo, a transferência da disciplina e da orientação da profissão da DGCI para uma associação pública representativa da categoria profissional dos técnicos oficiais de contas" (Sousa Franco, discurso proferido na cerimónia de tomada de posse).

Para a classe profissional, a aprovação do Decreto-Lei n.º 265, de 17 de outubro de 1995, representa o fim da batalha pela regulamentação e o início da batalha pela dignificação.

5.6.2. Consolidação do projeto profissional

Iniciado o período de instalação da ATOC, com duração prevista de dois anos, entraram em vigor algumas das disposições previstas no Decreto-Lei n.º 265, de 17 de outubro de 1995. Este diploma procedeu à definição das funções reservadas aos TOC, definiu as condições de ingresso na profissão, fixou os direitos e deveres dos profissionais e previu a disciplina aplicável aos casos de incumprimento. Previu também um período de 180 dias contados desde a tomada de posse da comissão de inscrição para que todos os técnicos de contas inscritos na DGCI requeressem a sua inclusão na lista dos TOC. Ou seja, definiu em termos práticos a operacionalização do fechamento social do grupo, o qual consiste, segundo Larson (1977), num requisito essencial à existência de uma profissão.

Mas, porque as regras que operam o fechamento preveem a inclusão de uns ditando automaticamente a exclusão de outros, eis que surge a contestação proveniente daqueles

que por não possuírem as habilitações académicas exigidas se vêm confrontados com a contingência de não poderem ser TOC. Efetivamente, o Decreto-Lei n.º 265, de 17 de outubro de 1995, não previu qualquer regime ou período transitório que de algum modo salvaguardasse os direitos adquiridos, situação que o próprio Governo veio a reconhecer como potencialmente injusta: "vedar, sem mais, àqueles profissionais a inscrição como técnicos oficiais de contas poderia provocar situações injustas" (Exposição de motivos - Proposta de Lei n.º 154/VII, Diário da Assembleia da República n.º 21, de 9 de janeiro de 1998, p. 409).

Por conseguinte, ouvida a ATOC e procurando encontrar um justo equilíbrio entre a salvaguarda dos direitos adquiridos em causa e a dignificação da profissão de TOC, foi aprovado um Concurso Extraordinário por Despacho n.º 8470, de 1 de outubro de 1997, destinado àqueles que apenas não cumprindo o requisito de habilitações académicas previsto no artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 265, de 17 de outubro de 1995, mas possuindo, no mínimo, o 9.º ano de escolaridade ou equivalente, tivessem sido entre 1 de janeiro de 1989 (data da entrada em vigor do CIRC) e 17 de outubro de 1995 (data da regulamentação oficial da profissão), durante três exercícios seguidos ou interpolados, os responsáveis diretos por contabilidade organizada, nos termos do POC, de entidades que nesse período possuíssem ou devessem possuir esse tipo de contabilidade, e obtivessem aprovação em exame a realizar para o efeito. Decorrido o prazo estipulado, terão sido apresentadas 3759 candidaturas das quais 2883 admitidas a exame realizado no dia 6 de dezembro de 1997. Deste processo resultou a inscrição de 2046 TOC.

Ainda durante o referido concurso extraordinário aprovado por Despacho do Ministro das Finanças, o Governo, como medida de precaução contra o levantamento de eventuais questões de competência legislativa, emitiu uma Proposta de Lei (n.º 154/VII) tendo em vista a legitimação plena do regime transitório em curso. Todavia, aqueles que não tiveram acesso ao concurso extraordinário ou que não obtiveram aprovação no exame de admissão nele previsto constituíram, nomeadamente, o denominado *Movimento dos Técnicos de Contabilidade*[427] e exerceram pressão de tal ordem sobre o poder político

[427] O Movimento dos Técnicos de Contabilidade representa os técnicos de contas que não se puderam inscrever na ATOC dado não terem podido concorrer ao concurso extraordinário aprovado pelo Despacho n.º 8470, de 1 de outubro de 1997, ou nele terem reprovado, cujo número era estimado, pelos próprios

que, num processo intensamente digladiado na comunicação social, no parlamento e até na Provedoria de Justiça, conseguiram mobilizar os partidos da oposição (PSD, CDS-PP, PCP e *Os Verdes*) para a apresentação de propostas de alteração à referida Proposta de Lei, culminando na aprovação da Lei n.º 27, de 3 de junho de 1998, ratificada com o voto contra do partido do Governo, apesar de ter sido este quem na realidade despoletou o processo legislativo.

A referida Lei permitiu, a título excecional, que no prazo de 90 dias contados desde a sua publicação, os profissionais de contabilidade que desde 1 de janeiro de 1989 e 17 de outubro de 1995, tivessem sido, durante três anos seguidos ou interpolados, individualmente ou sob a forma de sociedade, responsáveis diretos por contabilidade organizada, nos termos do POC, de entidades que nesse período possuíssem ou devessem possuir contabilidade organizada, pudessem requerer a sua inscrição como TOC na ATOC, portanto, independentemente das habilitações académicas e sem realização de qualquer exame de admissão.

Esta Lei previa taxativamente no seu artigo 2.º que verificados os requisitos nela previstos "não pode a inscrição como técnicos oficiais de contas na ATOC, desde que requerida no prazo fixado, ser recusada" e, ainda, "se a ATOC não proceder à inscrição dos interessados que satisfaçam os requisitos (…), no prazo de 15 dias após a apresentação do respetivo pedido, os mesmos considerar-se-ão automaticamente inscritos naquela associação e habilitados ao pleno exercício da profissão de técnicos oficiais de contas".

Contrariamente aos regimes excecionais de acesso à profissão, que em nada contribuíram para o prestígio da classe, até ao final do século XX (limite temporal definido para esta secção) sucederam-se outros acontecimentos contudo favoráveis ao seu prestígio e dignificação e, consequentemente, tributários da consolidação do seu projeto profissional. Entre eles contam-se, nomeadamente: 1) a realização das primeiras eleições

representantes do movimento, em cerca de 2000 indivíduos (Nota redigida em 4 de fevereiro de 1998 pela responsável pela "pasta dos Técnicos Oficiais de Contas" a nível da Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, tendo por assunto: "Situação dos Técnicos de Contas que não se puderam inscrever na Associação dos Técnicos Oficiais de Contas/ATOC").

para os órgãos sociais da ATOC, decorridas em 27 de novembro de 1998[428]; 2) a primeira alteração de Estatutos da profissão, através do Decreto-Lei n.º 452, de 5 de novembro de 1999, que também procedeu à renomeação da entidade de inscrição obrigatória para CTOC [429]; e 3) a aprovação por referendo, realizado em novembro de 1999, do Código Deontológico dos TOC, com entrada em vigor a 1 de janeiro de 2000. Será caso para concluir que se tratou de uma excelente forma de iniciar uma nova década. Aliás, tão grande luta, de tantos combatentes, bem merecia um final que lhes fizesse justiça e em que todas as partes envolvidas saíssem a ganhar.

5.7. Síntese conclusiva

Neste capítulo procurou-se traçar o percurso da profissão contabilística portuguesa desde a sua origem, assinalada pela emergência do grupo ocupacional de que descende, até à condição de profissão estabelecida, isto é, de profissão que recorreu a estratégias adequadas para alcançar o controlo de determinado segmento do mercado de trabalho (monopólio económico), alcançar poderes de autorregulamentação e construir uma imagem de prestígio e reputação aos olhos da comunidade tendo como suporte um corpo de conhecimento próprio.

Nestes termos, do ponto de partida ao ponto de chegada desenrolou-se um processo de profissionalização ou, como lhe chama Larson (1977), um "projeto profissional" sendo precisamente esse processo o foco da investigação.

Com efeito, por iniciativa governamental, foi na década de 1750 que surgiram os guarda-livros dotados de preparação e finalidades muito concretas. Com a preparação

[428] A cerimónia de tomada de posse aconteceu a 4 de janeiro de 1999.

[429] Esta alteração tornou-se possível a partir do momento em que a CTC, ou melhor a CTOC privada, alterou a sua designação em 27 de abril de 1999 para Instituto para Apoio a Técnicos Oficias de Contas (IATOC), deixando vaga a designação que a associação pública pôde então adotar. No preâmbulo da proposta de Lei (n.º 253/VII) que autoriza o Governo a legislar no sentido de alterar o estatuto dos TOC aprovado pelo Decreto-Lei n.º 265, de 17 de outubro de 1995, pode ler-se que a atual designação de *Associação*, por um lado, tende a enfraquecer o papel de representação dos TOC que foi confiado à ATOC, por ser uma designação típica das associações particulares, e, por outro, diverge da designação comum (Câmara) oficialmente atribuída a organismos semelhantes.

recebida na Aula do Comércio e o consequente êxito alcançado nos cargos que lhes foram sendo atribuídos, até ao final do século XVIII, os guarda-livros adquiriram prestígio e ocuparam posições de destaque quer no setor público quer no privado.

Entretanto, todas as iniciativas tendentes à elevação da qualidade e prestígio dos guarda-livros, nomeadamente a regulamentação da atividade exercida através da Carta de Lei de 30 de agosto de 1770, foram integralmente patrocinadas pelo poder político, enquadrando-se devidamente na filosofia corporativista então vigente. Por isso, no século XIX, como consequência da mudança gradual do modelo de estado corporativo para o modelo de estado liberal, os guarda-livros viram ser anulada toda a regulamentação que sobre eles intendia. Já nas duas últimas décadas do século XIX surgiram efetivamente os primeiros movimentos de associativismo privado dos guarda-livros, mas sem qualquer capacidade de revitalização do prestígio que perderam em consequência da desregulamentação sofrida.

Todavia, o seu processo de profissionalização pode basicamente circunscrever-se ao século XX, na medida em que, por um lado, antes não existia um grupo ocupacional com características distintivas e, por outro, nem a contabilidade tinha adquirido um espaço próprio. Relativamente ao primeiro aspeto, salienta-se a diversidade de designações a que os guarda-livros foram objeto até à sua substituição oficial pela de técnico de contas prevista no CCI em 1963, tais como: contabilista, perito contabilista, técnico de contabilidade e perito guarda-livros (Lei de 27 de maio de 1911). Já para o reconhecimento da contabilidade como corpo de conhecimento autónomo contribuiu, em primeiro, a criação do curso de contabilista em 1918 (não se dissociando antes do comércio em geral) e, posteriormente, a sua promoção como ciência, em que se reconhece o mérito da RCC e da SPC, bem como a elevação do ensino da contabilidade ministrado nos institutos comerciais ao nível do ensino superior, isto apenas na década de 1970.

Iniciado o processo de profissionalização dos contabilistas no século XX, sem data precisa que o identifique, este vai processar-se a ritmos muito variáveis e sobretudo dependentes do regime político instalado no país. Deste modo, até à deposição do regime de Estado Novo que vigorou continuamente em Portugal de 1933 a 1974, todos os avanços foram patrocinados pela ação do Estado, sendo obrigatório destacar a institucionalização da figura do técnico de contas responsável (sucedâneo do guarda-livros) e a inscrição da promessa de proceder à sua regulamentação no CCI aprovado em

1963. Com a entrada em vigor deste código, o poder político necessitou, no imediato, de regulamentar transitoriamente as condições de inscrição dos técnicos de contas na DGCI de tal forma que pudessem passar a assumir as funções de intermediários entre o contribuinte devedor de imposto e a Administração Fiscal sua credora.

Se recordarmos que em 1933 o Governo constituiu uma comissão para proceder à elaboração de uma proposta de regulamentação dos técnicos de contas e que esta, para além de não se concretizar, não mais foi abordada em termos políticos até à criação do CCI, e atentarmos na importância que este concede ao técnico de contas, conclui-se, corroborando Burrage et al. (1990), que as políticas do Estado em relação às profissões decorrem dos seus interesses, neste caso de política fiscal, na profissão patrocinada.

Sem urgência, a proposta de regulamentação da profissão foi apresentada apenas em 1970 pela comissão que o próprio Governo nomeou em 1964. Tal comissão debruçou-se sobre todos os aspetos solicitados e justificou amplamente as posições assumidas, contudo a proposta não foi aceite pela classe ocupacional de forma generalizada motivando fortes protestos. Em causa estava a proposta de linhas de demarcação da profissão que impediam os técnicos de contas sem diploma, denominados práticos, do acesso à profissão. O mesmo havia acontecido em 1964 relativamente à portaria que veio fixar originalmente os critérios de inscrição dos técnicos de contas na DGCI levando à flexibilização dos critérios em portaria seguinte.

Portanto, a não regulamentação entre 1963 e 1974, ou seja, desde o ano em que foi instituída a profissão e prometida a sua regulamentação até ao ano em que é deposto o regime Salazarista, deve-se aos seguintes fatores essenciais: 1) o regime político instalado, na medida em que não permitia a mobilização da classe para o exigir; 2) a concentração do poder político na administração das guerras coloniais e, também, 3) o hiato temporal de seis anos que decorreu entre a nomeação da supracitada comissão, em 1964, e a apresentação da respetiva proposta de regulamentação a qual, como se não bastasse, não obteve a aceitação generalizada da classe. Segundo um dos elementos da referida comissão, o projeto de regulamentação apresentado "foi um verdadeiro trabalho pioneiro para o fim visado e que não assumiu o relevo conveniente dada a época em que foi elaborado, em que a supervisão dessas regulamentações competia ao Ministério das Corporações dos governos de então" (Ferreira, 1996, p. 296).

Uma vez deposto o regime e recuperadas as liberdades, a partir de abril de 1974 sucedem-se as iniciativas tendo em vista a regulamentação, mas agora patrocinadas pelos próprios técnicos de contas.

Entre as estratégias por eles adotadas destaca-se a constituição de associações profissionais, enquanto sinal público visível de que o seu projeto de profissionalização está em marcha (Carnegie & Edwards, 2001). Porém, a contingência de se terem formado duas associações representativas em março de 1977, que protagonizavam soluções diferentes em alguns aspetos a regulamentar, levou claramente à não regulamentação da profissão até à aprovação do CIRC em 1988 (entrevistados E, I, F e G e H). Esta conclusão é consistente com Walker (2004), segundo o qual os conflitos intraprofissionais predominam nos processos de profissionalização da contabilidade.

De acordo com o entrevistado B, a principal causa da não concretização da regulamentação da profissão entre 1974 e 1988 terá sido a instituição de uma figura como a do técnico de contas, que não encontrava paralelo na Europa. Esta hipótese não é, contudo, corroborada por qualquer outra fonte[430].

Em 1988, vencidas as diferenças que opunham as associações e feitas as cedências impostas pela vontade irreprimível de se alcançar a regulamentação, foi aprovada em Conselho de Ministros uma proposta final na sequência do trabalho apresentado pelo grupo constituído para o efeito. Pretendia-se a sua promulgação a tempo de acompanhar a entrada em vigor do CIRC. Porém tal não aconteceu e, desta vez, porque o Governo não tinha competências para legislar sobre a matéria.

Com a entrada em vigor do CIRC em 1 de janeiro de 1989 e consequente revogação do CCI, o técnico de contas deixou de ter definidas as funções que o código revogado lhe conferia. Ou seja, desapareceu do plano institucional tornando ainda mais urgente a sua regulamentação. Entretanto, admitindo como correta a conclusão de que o Governo pretendia de facto regulamentar, e tudo indica que sim, para os técnicos de contas tratou-

[430] Isto é, apesar do entrevistado I também considerar que a figura do técnico de contas é uma mera qualificação para efeitos fiscais, não identifica essa contingência como a causa da não regulamentação da ocupação até 1995. Considera, aliás, que a figura do TOC continuou igualmente a ser uma qualificação fiscal.

se claramente de um episódio acidental de desprofissionalização apenas revertida pela posterior regulamentação completa da profissão.

Subsequentemente em 1991, e conforme previsto, o Governo foi dotado da autorização legislativa necessária para poder regulamentar a profissão, concedida por unanimidade pela Assembleia da República, não tendo, no entanto, procedido ao seu uso no prazo estipulado. Assim perdeu-se a oportunidade de satisfazer os anseios da classe profissional, mas tudo indica que o desaproveitamento da autorização legislativa tenha sido realmente uma contingência do período em que decorreu o seu prazo de validade. Esta perda motivou o desencadeamento de uma campanha de pressão sobre o poder legislativo e a opinião pública mais intensa do que nunca, que apenas terminou com a publicação do Decreto-Lei n.º 265, de 17 de outubro de 1995. Este diploma veio finalmente regulamentar a profissão dos TOC e instituir a respetiva associação de natureza pública e de inscrição obrigatória para o exercício da profissão e uso do título profissional.

Para a concretização da profissionalização, em 1995, terá sido determinante a ação combinada e acumulada dos seguintes fatores: 1) a generalização da obrigatoriedade de contabilidade organizada às empresas; 2) a união de esforços entre a CTC e a APOTEC patente na realização de ações conjuntas de pressão sobre o poder político, nomeadamente através do GRITOC, embora este mais em termos simbólicos do que reais; 3) a mobilização da opinião pública em favor da regulamentação, especialmente através dos meios de comunicação social, enfatizando a correlação entre o aumento da fraude e evasão fiscal e o desaparecimento dos técnicos de contas do plano institucional; 4) a nomeação para o cargo de Ministro das Finanças de um gestor de carreira, conhecedor da importância e valor da informação financeira[431]; 5) a introdução na Assembleia da

[431] Efetivamente o entrevistado E referiu que nunca tinham estado à frente dos órgãos de decisão política relevantes pessoas que fossem conhecedoras da realidade empresarial e que isso causaria dificuldade em perceber a utilidade que a regulamentação poderia ter. Uma coisa é certa foi Eduardo Catroga quem promulgou a 1.ª regulamentação oficial e no encerramento das Jornadas de Contabilidade e Gestão decorridas nos dias 14 e 15 de janeiro de 1994, organizadas pela APOTEC em Leiria, ele, enquanto Ministro das Finanças, proferiu as seguintes palavras: "devo dizer que essas áreas [referia-se à contabilidade, auditoria e gestão] não são estranhas na minha formação. Tanto desde os bancos da Escola Comercial, depois ao Instituto Comercial e a Económicas, eu lidei com essas matérias, e portanto essas matérias

República do Projeto de Lei 448/VI pela mão do deputado António Domingues de Azevedo, então Presidente da CTC, o qual visava a regulamentação da profissão; e 6) a perseverança e espírito de sacrifício de todos quantos protagonizaram a luta pela regulamentação.

Em suma, num país de acentuado pendor estatal, terá faltado durante décadas a motivação política essencial, por um lado, e a capacidade suficiente de influência da ocupação, por outro, para que os poderes públicos prestassem o apoio necessário e determinante para a profissionalização dos contabilistas.

Sobre o conhecimento profissional, depois deste ter sido apresentado como um pilar essencial dos projetos de profissionalização (assim o consideram as diversas abordagens da sociologia das profissões), conclui-se que não constituiu argumento para a regulamentação. Ou seja, esta constatação corrobora a conclusão produzida por Willmott (1986) de que os privilégios de monopólio e autorregulamentação atribuídos às profissões são mais o reflexo da sua posição e do papel que assumem na divisão social do trabalho do que o reconhecimento de qualquer atributo técnico ou competência que possuem.

Tendo por base as conclusões produzidas, pode agora posicionar-se o processo de profissionalização da profissão contabilística portuguesa no âmbito dos processos de profissionalização analisados em sede de revisão de literatura relativamente aos principais aspetos destacados pela teoria da sociologia das profissões. Com efeito, em Portugal foi uma alteração concreta de ambiente legislativo (a aprovação do CCI em 1963, enquadrada no âmbito de uma ampla reforma fiscal) o elemento catalisador para a mobilização dos, a partir de então denominados, técnicos de contas. Outros países nos quais as reformas fiscais realizadas foram identificadas como promotoras do desenvolvimento da profissão incluem o Canadá, a França e a Rússia.

Assim sendo, no Canadá, a reforma fiscal operada em 1916 é identificada como um fator de estímulo ao desenvolvimento da profissão na medida em que impôs às empresas serviços de contabilidade mais completos e rigorosos, na sequência da sua tributação pelo

---

contribuíram para a minha formação na área das Finanças e na área da Economia da Empresa e da Gestão. Portanto a minha presença aqui, é uma manifestação de apreço, do Ministro das Finanças de hoje, por toda esta classe, (…)". Sublinhe-se, ainda, que a generalidade dos entrevistados considera que durante muito tempo não houve por parte dos Governos a perceção da real importância e utilidade da contabilidade.

respetivo lucro real, tal como em Portugal sucedeu em 1963. Além disso, também contribuiu de forma indireta para mobilizar a ocupação a formar associações profissionais, uma vez que a luta interprofissional estabelecida entre contabilistas e advogados pela conquista da função de elaboração das declarações fiscais, de acordo com as novas regras de tributação, é identificada na literatura como um dos fatores de incentivo para a sua formação.

Em França, as importantes reformas fiscais implementadas após a I Guerra Mundial são reconhecidas como fator de assinável crescimento da procura de serviços de contabilidade em consequência do escrutínio permanente a que as empresas passaram a estar sujeitas. Porém, o retorno imediato desse crescimento do mercado de prestação de serviços terá sido a aprovação, em 1927, do *brevet d'expert-comptable*, diploma que no entanto não garantia qualquer monopólio profissional àqueles que o possuíam.

Na Rússia, uma reforma do sistema de tributação do comércio e indústria implementada em 1898 também surge identificada como um fator de valorização das demonstrações financeiras que, apesar de positivo, não foi suficiente para impulsionar um eventual projeto de profissionalização.

Todavia, a reforma fiscal operada em Portugal assumiu características que não encontram paralelo nos projetos de profissionalização revistos. Efetivamente, a reforma portuguesa procedeu à oficialização de uma categoria profissional à qual foram atribuídas funções que visavam acima de tudo contribuir para o seu sucesso. Além disso, a importância atribuída pela legislação fiscal à figura criada conduziu a que fosse assumida a promessa de a regulamentar. Este enquadramento é prova de que o Estado apenas esteve disponível para atender a uma aspiração de reconhecimento sentida pela ocupação há várias décadas quando surge interesse do próprio no aproveitamento dos profissionais para o êxito da sua política fiscal. Sublinhe-se também que este impulso determinante para o projeto de profissionalização dos contabilistas portugueses surgiu durante a vigência de um regime autoritário corporativista. De igual modo, em França, destaca-se a evidência de ter sido durante o regime corporativista de Vichy (Dard, 2016), entre 1940 e 1944 sem oposição parlamentar, que foi oficialmente criada a organização reguladora da profissão sem que antes o poder político francês mostrasse disponibilidade para a causa da ocupação contabilística (Ramirez, 2001). Também no Brasil, durante a governação autoritária e igualmente corporativista de Getúlio Vargas (Pinto, 2014), a qual se

prolongou de 1930 a 1945, o reconhecimento da importância da profissão contabilística para garantir os objetivos de desenvolvimento do país, incluindo em sede de recolha de impostos, levaram à ocorrência de desenvolvimentos significativos na sua regulamentação (Rodrigues et al., 2012). Por outro lado, durante os períodos de autoritarismo vigentes na Rússia (1917-1991) e na China (1949-1976) no século XX todas as conquistas previamente concretizadas foram anuladas. Assim, conclui-se que durante a vigência de regimes sem oposição se conseguem ganhos consideráveis ou, pelo contrário, grandes perdas, dependendo exclusivamente da ideologia estadista e do interesse da causa profissional para a concretização dos objetivos políticos. Mais concretamente, verifica-se que os maiores retrocessos e perdas no sentido da profissionalização dos contabilistas se deram nos países cuja doutrina económico-social e política tinha como base o socialismo marxista (comunismo)[432] – Rússia e China. Por contraponto os avanços verificaram-se nos países não marxistas que seguiam uma ideologia corporativista – Portugal, França e Brasil.

Ainda em Portugal, se se considerar a tentativa de mobilização dos contabilistas iniciada na segunda metade da década de 1920, totalmente anulada devido à instalação progressiva do autoritarismo e sem que outros progressos possam ser imputados à classe ocupacional enquanto aquele regime durou, poderá concluir-se que o regime político instalado é de facto determinante da capacidade de mobilização coletiva do grupo ocupacional. Por isso mesmo, durante o período de Estado Novo coube ao poder político toda e qualquer iniciativa tendente à regulamentação dos contabilistas. Ou seja, se por um lado o poder político criou a figura do técnico de contas e prometeu regulamentá-lo, sendo desta forma determinante para o avanço da profissionalização dos contabilistas portugueses, por outro, constituiu sempre um entrave à mobilização da classe que permitisse a regulamentação final.

Uma vez deposto o regime autoritário, sem, entretanto, ter sido cumprida a promessa assumida no CCI de regulamentar a classe ocupacional, iniciou-se o movimento associativo privado impulsionado pelas novas condições políticas e sociais. De facto, para a sociologia das profissões, a formação de associações é considerada um aspeto essencial

[432] Doutrina económico-social e política desenvolvida teoricamente por Karl Marx, baseada na propriedade coletiva e no objetivo de alcançar uma sociedade sem classes sociais (Neves, Pinto & Carvalho, 2011).

para a prossecução da mobilidade coletiva. No entanto, tal como o caso português o comprova, essa mobilidade torna-se pouco eficaz quando existem associações que competem entre si promovendo a adoção de soluções distintas para o mesmo fim.

Na verdade, também neste aspeto Portugal assume características únicas pois se as associações nacionais aparentam ter sido predestinadas a protagonizar um conflito intraprofissional, noutros países tal não sucedeu. Nestes, a formação de múltiplas associações foi, em geral, ou causa da representatividade exclusivamente local por elas assumida, de que são exemplo o movimento associativo inicial da Escócia, de Inglaterra, dos EUA, do Canadá e da África do Sul, ou patrocinada pelos membros excluídos das associações formadas na dianteira em consequência dos critérios elitistas de seleção por elas adotados, de que são exemplo a Escócia, a Inglaterra, a Austrália e a Nova Zelândia.

Em termos de processo de profissionalização, isto é de dinâmica protagonizada pelos atores sociais tendo em vista a concretização dos objetivos do grupo, também podem ser apontadas particularidades ao projeto nacional. Desde logo, o facto de durante muito tempo as associações privadas, em vez de procurarem formas de conciliação e união, competirem entre si através da apresentação de propostas individuais de regulamentação exercendo pressão sobre o poder político no sentido de conduzirem à respetiva aprovação em detrimento das propostas concorrentes. Na verdade, o poder político da época, regime democrático sucedâneo de quase cinquenta anos de regime ditatorial, não revelou sinais de pretender tomar partido e impor uma solução definitiva. Tal facto poderá justificar-se tendo em conta que após a deposição do regime ditatorial, em pouco mais de dois anos (abril de 1974 a setembro de 1976), para além de uma Junta de Salvação Nacional, existiram seis governos provisórios. De modo não muito diferente, entre setembro de 1976 e o final da década de 1980 existiram onze governos constitucionais. Por outro lado, a atitude política do Estado democrático relativamente à causa da ocupação foi marcada por uma certa apatia seguida de alguma hesitação.

Em Portugal, o período de maior estabilidade política, tendo por base a duração do mandato, verificou-se entre agosto de 1987 e outubro de 1991, antecedido por um mandato incompleto (novembro de 1985 a agosto de 1987) e sucedido por novo mandato completo ainda do mesmo partido (outubro de 1991 a outubro de 1995). Foi efetivamente ao longo deste período de governação PSD, de cerca de 10 anos, que existiram sucessivos avanços e recuos tendo sido no limiar do último mandato que a profissão foi finalmente

regulamentada. Todo o processo foi marcado pelo exercício de pressão constante e divisionista sobre o poder político o qual visava sobretudo atingir os membros individuais do poder. Só assim se entende que num período de manutenção de partido político, inclusive do seu líder, tenham sido proferidas opiniões contraditórias sobre a reivindicada profissionalização dos contabilistas portugueses. Segundo os entrevistados G e H, o facto de o poder político não perceber a real utilidade e importância da contabilidade conduziu os seus atores a concentrarem-se numa luta meramente ideológica no âmbito da qual cada partido pretendia ampliar a obra feita.

Neste enquadramento, o grau de pressão exercida pelos líderes das associações privadas, assistida e ampliada pela eleição para Presidente da CTC de um deputado parlamentar com ligações profissionais à atividade a regulamentar, conduziu à concretização da regulamentação da profissão contabilística em 1995. Verifica-se neste processo outra peculiaridade do projeto de profissionalização nacional na medida em que, à época, segundo o entrevistado F, o referido deputado, com experiência parlamentar desde 1983, terá entendido que era o "momento politicamente correto" e despoletou o processo de submissão à Assembleia da República de um Projeto de Lei tendo em vista a almejada regulamentação. Contudo, o partido do Governo ter-se-á apercebido da importância política do processo (o ato eleitoral seguinte acontecia no ano imediato) e avançou paralelamente com um pedido de autorização legislativa que desta vez aproveitou, garantindo um lugar na história da profissão como o partido que concretizou a regulamentação aguardada pelos contabilistas há trinta e dois anos.

Conclui-se desta forma que o processo de profissionalização dos contabilistas portugueses foi acima de tudo um processo político, marcado pelas necessidades de desenvolvimento do próprio Estado, numa fase inicial, e por conflitos de interesses, pressões e negociações constantes, jogos ideológicos e gestão de prioridades políticas, numa fase posterior, ao invés de se ter centrado no debate profícuo e esclarecedor das vantagens da contabilidade e da regulamentação da sua prática.

Porém, não só em Portugal o processo de profissionalização dos contabilistas contou com a presença simultânea de elementos nas associações ocupacionais e nos órgãos do poder. Em Itália, quando em 1898 foi aprovada pelos membros da ocupação a versão final da proposta de regulamentação a submeter ao poder político, foi indicada uma comissão permanente para acompanhamento do processo legislativo, na qual

constavam três elementos que simultaneamente pertenciam aos colégios locais de contabilidade e eram membros da Câmara de Deputados (Coronella et al., 2015). Efetivamente, de acordo com a revisão de literatura, o processo que conduziu à regulamentação da profissão italiana, nomeadamente à resolução do conflito surgido entre contabilistas diplomados e práticos localizado entre 1898 e 1906, foi decidido por questões políticas com particular destaque para a capacidade de influência das partes interessadas sobre o poder político em funções.

Para a sociologia das profissões, na sua abordagem crítica, o sucesso do projeto profissional depende da operacionalização em termos equilibrados do processo de fechamento do grupo ocupacional. Neste âmbito, o processo de fechamento da profissão contabilística nacional assume, mais uma vez, características algo distintas relativamente aos restantes projetos analisados.

Em Portugal, o facto de não ter sido contemplado um regime transitório no diploma que procedeu à regulamentação da profissão em 1995 conduziu à emergência de movimentos organizados por parte dos excluídos (o mesmo aconteceu nomeadamente em Itália e no Quénia) que mais não visavam do que a sua admissão na profissão. Neste particular, todo o processo subsequente de proteção de direitos adquiridos assumiu uma carga eminentemente política, culminando na aprovação de um regime transitório pelos partidos da oposição - entenda-se à revelia do voto do Governo e contra a posição expressa da ATOC - amplamente permissivo e redigido, num tom algo intimidatório, no sentido de a comissão de inscrição da ATOC o fazer cumprir escrupulosamente. Na prática, a flexibilização das condições de acesso concorreu para o aumento da heterogeneidade do grupo profissional, sendo, porém, uma questão que se autoelimina com o passar do tempo. Contudo, destaca-se neste âmbito o sucedido com o instituto neozelandês, o qual por motivos de heterogeneidade dos seus membros, que o passar do tempo não permitiu anular, terá enfrentado na segunda metade do século XX problemas daí decorrentes e que se traduziram no enfraquecimento das fronteiras jurisdicionais estabelecidas. Esta evidência corrobora a perspetiva de Abbott (1988), segundo o qual a estratificação interna das profissões pode efetivamente debilitar a preservação de jurisdições conquistadas.

No Quénia, apesar de ter sido adotada uma política inclusiva com o propósito de evitar a formação de associações rivais, ainda assim, o próprio Estado foi forçado a

patrocinar uma política de proteção de direitos adquiridos na sequência da pressão exercida pelos excluídos do grupo profissional. Aliás, no Quénia é o Estado quem controla o ingresso na profissão através de um organismo estatal criado para o efeito.

Também na Nigéria, os elementos não elegíveis para o instituto dotado de *Royal Charter* vierem a integrá-lo, apesar de enquadrados numa categoria de membros inferior, após a pressão exercida sobre o Governo e de este ter reconhecido a importância que assumiam para o desenvolvimento das regiões onde prestavam os seus serviços.

Não restam dúvidas do papel do Estado, a par das associações ocupacionais, em todos os projetos de profissionalização, assumindo uma importância suprema nas colónias britânicas que alcançaram a independência política na segunda metade do século XX e nos países não anglófonos analisados.

Da extensa revisão de literatura efetuada decorre a corroboração das afirmações de Willmott (1986), segundo o qual "as associações profissionais são principalmente, embora não exclusivamente, órgãos políticos cujo objetivo é definir, organizar, proteger e ampliar os interesses dos seus membros (mais interventivos e influentes)" (Willmott (1986, p. 556) e "a contabilidade assume uma importância social e económica de que dificilmente se pode duvidar" (Willmott, 1986, p. 555). Assim sendo, se em diferentes países se alcançaram diferentes níveis de fechamento para a mesma realidade, tal comprova que, mais do que a importância da contabilidade, são fatores políticos, económicos e sociais, específicos do espaço e do tempo, que determinam o resultado final dos projetos de profissionalização.

Contemporaneamente, a profissão contabilística portuguesa é dona dos seus destinos, porém, "a condição do monopólio profissional, tal como a da liberdade, é a eterna vigilância" (Macdonald, 1995, p. 204).

6. CONCLUSÃO

A investigação conduzida procurou compreender e explicar o processo de profissionalização dos contabilistas portugueses que decorreu essencialmente na segunda metade do século XX. Como ponto de partida, identificaram-se os processos de profissionalização como "processos contingentes e problemáticos sem roteiro definido" (Yee & West; 2010, p. 6) e, portanto, cada caso como um caso.

Neste enquadramento foram definidas, para além da questão global de investigação, três questões mais concretas, a primeira das quais visa a identificação dos intervenientes ativos no processo nacional de profissionalização dos contabilistas e a avaliação dos seus papéis nesse processo. Com efeito, assumindo como interveniente ativo aquele cuja ação tem impacto no rumo do processo, pode concluir-se pela existência de três protagonistas fundamentais. Foram eles o Estado, mais especificamente os seus órgãos de decisão, e as associações ocupacionais que se constituíram com o propósito de lutar pela regulamentação: CTC e APOTEC. Estas, uma vez constituídas, procuraram alcançar a regulamentação profissional, porém, fizeram-no quase sempre de costas voltadas protagonizando soluções distintas para o mesmo fim.

A segunda questão procura explicação para o hiato de trinta e dois anos entre a promessa assumida pelo poder político de regulamentar a profissão contabilística e a sua regulamentação oficial em 1995. Neste particular, importa desde logo ter presente que o período de trinta e dois anos em causa se reparte por dois regimes políticos distintos, de tal modo que a promessa de regulamentar a profissão foi assumida num período de regime ditatorial e a sua concretização apenas se verificou no período de regime democrático. Posto isto, foi de facto o Estado, no âmbito da sua política ditatorial então vigente e procurando para ele próprio benefícios diretos, quem definiu funções precisas para os contabilistas aos quais chamou técnicos de contas e prometeu regulamentação. Contudo, desde essa data, 1963, e enquanto durou o regime ditatorial, a profissão não foi regulamentada apesar da inexistência de oposição ao poder político. A investigação realizada permitiu concluir que tal se ficou sobretudo a dever ao próprio regime político instalado, na medida em que este era impeditivo de qualquer tipo de mobilidade coletiva da ocupação. Além disso, enquanto caminhava para o seu fim, a concentração exigida na administração das guerras coloniais não libertava meios para o tratamento de questões

que, dado o enquadramento, não eram urgentes. Com menor poder explicativo, identifica-se a apresentação tardia da proposta de regulamentação preparada pela comissão que o Governo encarregou de tal função, a qual para além de ter sido apresentada num período em que o regime já enfrentava a acumulação dos problemas com as guerras coloniais também não foi de aceitação generalizada pela classe que visava regulamentar.

A partir de 1974 as causas do adiamento da regulamentação são mais difusas, destacando-se, em primeiro lugar, o conflito intraprofissional protagonizado pela CTC e pela APOTEC. É indiscutível que a capacidade de mobilizar o poder político para atuar em conformidade com as reivindicações apresentadas pela ocupação seria substancialmente maior se toda a classe falasse a uma só voz. Por outro lado, a transição de um regime ditatorial de quase meio século para um regime democrático foi um processo em si mesmo lento e complexo, arrastando-se por um período considerável de alguma instabilidade durante o qual predominaram governos de curta duração. Provavelmente também como consequência dessa instabilidade, os sucessivos governos não se apresentaram inicialmente disponíveis para acolher as reivindicações do grupo ocupacional aparentando um certo distanciamento relativamente à promessa feita pelo anterior regime político.

Contudo, em 1988 foi aprovada em Conselho de Ministros uma proposta de regulamentação que terá reunido o consenso de toda a classe, apesar das divergências de fundo entre a CTC e a APOTEC. Ultrapassados alguns obstáculos de procedimento legislativo, esta proposta esteve na eminência de desencadear a concretização da regulamentação dos contabilistas portugueses em 1991, o que apenas não sucedeu por aparente causa não premeditada. Sublinhe-se que neste período o Diretor Geral das Contribuições e Impostos e o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais terão efetivamente defendido a causa dos técnicos de contas no âmbito do Governo (entrevistados C, D, G e H; Resende, 2011). Posteriormente e até à concretização da regulamentação em 1995, apesar da continuidade do mesmo partido político no Governo, a alteração da equipa governamental resultante do processo eleitoral ocorrido em 1991 conduziu a um intervalo de tempo durante o qual o Governo aparenta inicialmente desvalorizar a importância da regulamentação dos contabilistas. Contudo, foi na reta final daquele mandato político que essa regulamentação foi concretizada.

A terceira questão surge na sequência das anteriores e visa a identificação das estratégias implementadas pelos contabilistas portugueses no sentido de alcançarem a respetiva regulamentação. De facto, quanto a estas, foram empreendidas variadíssimas ações estratégicas tendo em vista o fechamento do grupo profissional, nomeadamente: a criação de associações profissionais privadas; a submissão recorrente de propostas de regulamentação da profissão; a criação de meios de comunicação (jornais ou revistas) com os membros da ocupação; a participação ativa nos grupos de trabalho criados pelo poder político para procederem à elaboração de propostas de regulamentação; a realização de conferências, ações de formação e sessões de esclarecimento sobre matérias da competência da profissão; a mobilização da opinião pública através dos meios de comunicação social; a pressão constante sobre o poder político, procurando inclusivamente o estabelecimento de ligações privilegiadas com elementos chave da Assembleia da República; e, por último, mas não menos importante, a perseverança dos intervenientes no processo.

Relativamente à questão global de investigação, "Como é que os contabilistas portugueses se profissionalizaram?", pode portanto, resumidamente, referir-se um longo caminho, com avanços e recuos, conflitos e negociações, incompreensões e cedências e, acima de tudo, condicionado pelo regime político vigente, pela luta intraprofissional protagonizada pela CTC e pela APOTEC e pela gestão de ideologias e prioridades por parte dos partidos políticos.

Com efeito, tendo por base tudo o que se expôs e concluiu, as principais contribuições desta investigação para a teoria da sociologia das profissões condensam-se em cinco pontos. O primeiro, relativo ao conhecimento base das profissões, vem contrariar a teoria sociológica uma vez que, nos países abordados nesta investigação, o conhecimento base da profissão nunca foi um argumento de peso na luta pela profissionalização da contabilidade.

O segundo ponto diz respeito ao enquadramento de projetos de profissionalização em períodos de regime autoritário. Neste universo, a capitalização de vantagens consideráveis, quanto a anulação total de progressos prévios, depende da importância da profissão na implementação da ideologia económico-social e política do regime instalado, na medida em que os avanços se enquadram num sistema de ideias "fazendo das corporações profissionais e comerciais as bases da sociedade" (Theimer, 1939, citado por

Rodrigues et al., 2003b, p. 98) e os recuos se verificam num sistema de ideias caracterizado pela nacionalização de todos os meios de produção e pela construção de uma sociedade sem classes (Marx & Engels, 1848) na qual a mobilidade social de grupos não tem lugar.

O terceiro ponto reporta-se à necessidade dos grupos ocupacionais falarem a uma só voz como forma de ampliar o respetivo impacto sobre o poder político e, consequentemente, as probabilidades de verem as suas reivindicações atendidas.

O quarto ponto tenciona destacar a importância da simpatia e apoio dos membros do poder político, especialmente quando estes são elementos da ocupação, para o sucesso na implementação dos projetos de profissionalização.

O quinto e último ponto, visa salientar que, apesar da importância assumida pelo Estado em qualquer projeto de profissionalização, o apoio prestado a cada caso depende acima de tudo das condições políticas, económicas e sociais em que esse apoio é requerido e prestado. Só assim se compreende que a adoção de estratégias semelhantes de profissionalização conduza a resultados diversos consoante a sua localização no tempo e no espaço.

Em Portugal é indiscutível o papel do Estado na profissionalização da contabilidade, contudo, também é certo que a atenção que este lhe dispensou ao longo do tempo resultou das suas necessidades de desenvolvimento, da respetiva gestão de prioridades, de lutas ideológicas, das ligações e amizades pessoais e de pressões políticas. Na verdade, é possível encontrar conclusões semelhantes relativas a projetos de profissionalização da contabilidade noutros países, nomeadamente na Itália, na França, no Brasil, no Quénia e, principalmente, na Nigéria.

Por fim, considera-se esta investigação como um contributo para o reclamado alargamento da literatura empírica relativa ao estudo da profissionalização da contabilidade em diferentes países, na medida em que, no universo dos países analisados, o caso português apenas encontra paralelo em França quanto à existência de uma clara separação entre as profissões de contabilista e de auditor/revisor. Ainda assim, o processo de profissionalização dos contabilistas portugueses distingue-se do processo francês porquanto o projeto nacional decorreu essencialmente em dois períodos políticos marcadamente distintos: ditadura e, posteriormente, democracia, tendo a regulamentação dos contabilistas portugueses sido alcançada neste último, em 1995. Com efeito, a

regulamentação da profissão contabilística francesa ocorreu abruptamente em 1942, muito à conta do silenciamento da oposição (Ramirez, 2001), durante o curto período ditatorial de Vichy.

Esta investigação contribui igualmente para o aumento de estudos sobre a profissionalização de diferentes profissões, este reclamado na literatura nacional, uma vez que o projeto profissional dos contabilistas portugueses ainda se encontrava por estudar. Por outro lado, a informação produzida interessará certamente a todos os protagonistas do processo de profissionalização, mas, também aos próprios contabilistas certificados e àqueles que, embora não o sendo, tenham interesse em conhecer a história da profissão. Além destes, será relevante a todos os que se interessem pela perspetiva sociológica da formação dos grupos profissionais.

Nesta fase de conclusão da investigação existe a natural consciência das limitações do estudo conduzido, destacando-se a subjetividade a que investigação necessariamente está sujeita porquanto o investigador constitui o principal instrumento da análise qualitativa. Adicionalmente, salienta-se a dificuldade em realizar investigação desta natureza atendendo a que, por um lado, o volume de documentação a que se acede é enorme, exigindo muito tempo de tratamento com o risco inerente da possibilidade de exclusão de informação relevante e, por outro, não existe um itinerário pré-definido que garanta o seu êxito.

Destes aspetos aquele que levanta maiores cuidados é naturalmente o da subjetividade, tendo-se por isso adotado medidas concretas para a sua redução, de entre as quais se destacam: a realização de todas as entrevistas e respetiva transcrição pelo investigador; a sujeição da sua transcrição a validação por parte dos entrevistados; o cruzamento de informação entre o conteúdo das entrevistas e a evidência documental; e o estabelecimento de uma cadeia de evidência entre a informação recolhida e as conclusões formuladas.

Para finalizar apresenta-se uma sugestão para investigação futura. Propõe-se o desenvolvimento de um estudo que avalie o grau de autonomia percebida pelos contabilistas certificados inseridos em diferentes contextos de prática profissional, à semelhança do estudo desenvolvido por Engel (1970) tendo por base a profissão médica. A relevância da investigação que se propõe encontra sustentação nos seguintes aspetos: a autonomia profissional, no âmbito da sociologia das profissões, é generalizadamente

considerada uma característica do trabalho profissional; os contabilistas são de facto os interlocutores entre interesses conflituantes (devedores de imposto, por um lado, e seus credores, por outro); existe uma corrente de pensamento que defende a inserção de profissionais em contexto organizacional, portanto em condição de assalariamento, como causa de proletarização das profissões e consequente perda de autonomia; e, por último, os contabilistas portugueses exercem as respetivas funções profissionais em diversos contextos, nomeadamente, como independentes, em regime de trabalho assalariado, inseridos em sociedades profissionais de contabilistas certificados ou em sociedades de contabilidade. Além disso, a questão da autonomia dos contabilistas em regime de trabalho assalariado desde sempre levantou questões quanto à sua indispensável independência profissional.

ANEXO 1

Guião geral utilizado nas entrevistas

- Ausência de propostas privadas de regulamentação antes da aprovação do CCI
- Mobilidade dos técnicos de contas entre a aprovação do CCI e o 25 de abril de 1974
- Formação de duas associações profissionais no espaço de uma semana
- Conflitos intraprofissionais
- Relacionamento entre as associações privadas e o Estado
- Papel efetivamente assumido pelo GRITOT
- Queda da figura do técnico de conta com a entrada em vigor do CIRC
- Desaproveitamento por parte do Governo da autorização legislativa para proceder à regulamentação da profissão em 1991
- Fatores decisivos para a regulamentação
- Conflitos interprofissionais
- Papel das universidades no processo de profissionalização dos contabilistas

LEGISLAÇÃO

Acórdão n.º 282 de 11 de novembro de 1986. *Diário do Governo n.º 260 - I Série*. Tribunal Constitucional. Lisboa.

Carta de Lei de 30 de agosto de 1770. Disponível em: http://www.infocontab.com.pt/download/alvara.pdf

Código Commercial de 6 de setembro de 1888. *Diário do Governo n.º 203*. Ministério da Justiça. Lisboa.

Decreto n.º 5029 de 5 de dezembro de 1918. *Diário do Governo n.º 263 - I Série*. Secretaria de Estado do Comércio. Lisboa.

Decreto n.º 5162 de 18 de fevereiro de 1919. *Diário do Governo n.º 33 - I Série*. Ministério do Comércio – Direção Geral do Ensino Comercial e Industrial. Lisboa.

Decreto n.º 9951 de 31 de julho de 1924. *Diário do Governo n.º 171 - I Série*. Direção Geral do Ensino Comercial e Industrial. Lisboa.

Decreto n.º 19081 de 2 de dezembro de 1930. *Diário do Governo n.º 280 - I Série*. Ministério da Instrução Pública – Direção Geral do Ensino Técnico. Lisboa

Decreto n.º 20328 de 21 de setembro de 1931. *Diário do Governo n.º 218 - I Série*. Ministério da Instrução Pública – Direção Geral do Ensino Técnico. Lisboa.

Decreto n.º 38231 de 23 de abril de 1951. *Diário do Governo n.º 79 - I Série*. Ministério da Educação Nacional – Direção Geral do Ensino Técnico Profissional. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 22739 de 26 de junho de 1933. *Diário do Governo n.º 141 - I Série*. Direção Geral do Ensino Técnico. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 23048 de 23 de setembro de 1933. *Diário do Governo n.º 217 - I Série*. Presidência do Conselho – Subsecretariado de Estado das Corporações e Previdência Social. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 23050 de 23 de setembro de 1933. *Diário do Governo n.º 217 - I Série*. Presidência do Conselho – Subsecretariado de Estado das Corporações e Previdência Social. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 29931 de 15 de setembro de 1939. *Diário do Governo n.º 217 - I Série*. Presidência do Conselho – Subsecretariado de Estado das Corporações e Previdência Social. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 45103 de 1 de julho de 1963. *Diário do Governo n.º 153 - I Série*. Ministério das Finanças – Direção Geral das Contribuições e Impostos. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 49381 de 15 de novembro de 1969. *Diário do Governo n.º 268 - I Série*. Ministério da Justiça. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 440 de 22 de outubro de 1971. *Diário do Governo n.º 249 - I Série*. Ministério da Educação Nacional – Direção Geral do Ensino Técnico Profissional. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 1 de 3 de janeiro de 1972. *Diário do Governo n.º 1 - I Série*. Ministério da Justiça. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 594 de 7 de novembro de 1974. *Diário do Governo n.º 259 - I Série*. Ministério da Administração Interna. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 313 de 26 de junho de 1975. *Diário do Governo n.º 145 - I Série*. Ministério da Educação e Cultura – Secretaria de Estado do Ensino Superior e Investigação Científica. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 327 de 6 de maio de 1976. *Diário do Governo n.º 106 - I Série*. Ministério da Educação e Investigação Científica – Secretaria de Estado do Ensino Superior e Investigação Científica. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 71 de 25 de fevereiro de 1977. *Diário do Governo n.º 297 - I Série*. Ministérios da Administração Interna e da Agricultura e Pescas. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 265 de 17 de outubro de 1995. *Diário da República nº 240 - I Série-A*. Ministério das Finanças. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 452 de 5 de novembro de 1999. *Diário da República n.º 258 - I Série-A*. Ministério das Finanças. Lisboa.

Lei de 27 de maio de 1911. *Diário do Governo n.º 124* (publicado a 29 de maio de 1911).

Lei n.º 37 de 27 de julho de 1991. *Diário da República n.º 171 - I Série*. Assembleia da República. Lisboa.

Lei n.º 27 de 3 de junho de 1998. *Diário da República n.º 174 - I Série-A*. Assembleia da República. Lisboa.

Lei n.º 139 de 7 de setembro de 2015. *Diário da República n.º 174 - I Série*. Assembleia da República. Lisboa.

Portaria n.º 20317 de 14 de janeiro de 1964. *Diário do Governo n.º 11 - I Série*. Ministério das Finanças. Lisboa.

Portaria n.º 20691 de 18 de julho de 1964. *Diário do Governo n.º 168 - I Série*. Ministério das Corporações e Previdência Social. Lisboa.

Portaria n.º 21247 de 27 de abril de 1965. *Diário do Governo n.º 92 - I Série*. Ministério das Finanças. Lisboa.

Portaria n.º 24048 de 28 de abril de 1969. *Diário do Governo n.º 100 - I Série*. Ministério das Finanças – Direção Geral das Contribuições e Impostos. Lisboa.

Portaria n.º 594 de 25 de novembro de 1970. *Diário do Governo n.º 274 - I Série*. Ministério das Finanças – Direção Geral das Contribuições e Impostos. Lisboa.

Portaria n.º 9 de 7 de janeiro de 1974. *Diário do Governo n.º 5 - I Série*. Ministério das Finanças – Direção Geral das Contribuições e Impostos. Lisboa.

Portaria n.º 221 de 1 de abril de 1975. *Diário do Governo n.º 76 - I Série*. Ministério das Finanças. Lisboa.

Portaria n.º 304 de 12 de maio de 1975. *Diário do Governo n.º 109 - I Série*. Direção Geral das Contribuições e Impostos. Lisboa.

Portaria n.º 420 de 14 de julho de 1976. *Diário do Governo n.º 163 - I Série*. Ministério das Finanças. Lisboa.

Portaria n.º 319 de 1 de agosto de 1986. *Diário do Governo n.º 143 - I Série*. Ministério das Finanças. Lisboa.

Portaria n.º 36 de 9 de maio de 1996. *Diário da República n.º 108 - II Série*. Ministério das Finanças. Lisboa.

BIBLIOGRAFIA

Abbott, A. (1988). *The system of professions – An essay on the division of expert labour*. Chicago: The University of Chicago Press.

Adão, C. (1969). Escrever por escrever… Variações sobre temas conhecidos (III). *Revista de Contabilidade e Comércio, 143*, 293-308.

Adler, P., Kwon, S. & Heckscher, C. (2008). Professional work: the emergence of collaborative community. *Organization Science, 19*(2), 359-376.

Agrizzi, D. (2010). Professionalization in a centralised state: the development of accountancy in Brazil. *Paper submitted to the Sixth APIRA Conference*. Acedido em 3 de novembro de 2014 e disponível em: http://apira2010.econ.usyd.edu.au/conference_proceedings/APIRA-2010-163-Agrizzi-Development-of-accountancy-in-brazil.pdf

Ahrens, T. (2008). Overcoming the subjective-objective divide in interpretive management accounting research. *Accounting, Organizations and Society, 33*, 292-297.

Ahrens, T. & Chapman, C. S. (2006). Doing qualitative field research in management accounting: positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations and Society, 31*, 819-841.

Allsop, J., Bourgeault, I., Evetts, J., Bianic, T., Jones, K. & Wrede, S. (2009). Encountering globalization: professional groups in an international context. *Current Sociology, 57*(4), 487-510.

Almeida, A. J. (2010). Contributos da sociologia para a compreensão dos processos de profissioalização. *Mediações - Revista Digital, 1*(2), 115-127.

Alves, Z. & Silva. M. (1992). Análise qualitativa de dados de entrevista: uma proposta. *Paidéia, 2*, 61-69.

Amaral, C., Jesus, E., Neves, P. & Carvalho, M. (2013). *Tempos de mudança*. Porto: Porto Editora.

Amaral, C. X. (2001). Processo de harmonização contabilística internacional: tendências atuais. *Gestão e Desenvolvimento, 10*, 33-58.

Åmark, K. (1990). Open cartels and social closures: professional strategies in Sweden. In M. Burrage & R. Torstendahl, (Eds), *Professions in theory and history: Rethinking the study of the professions* (pp. 94-114). London: SAGE Publications.

Amorim, J. L. (1968). *Digressão através do vetusto mundo da contabilidade.* Porto: Edições Livraria Avis.

Annisette, M. (1999). Importing accounting: the case of Trinidad and Tobago. *Accounting, Business & Financial History*, *9*(1), 103-133.

Annisette, M. (2000). Imperialism and the professions: the education and certification of accountants in Trinidad and Tobago. *Accounting, Organizations and Society*, *25*, 631-659.

Annisette, M. (2003). The colour of accountancy: examining the salience of race in a professionalization project. *Accounting, Organizations and Society*, *28*, 639-674.

Antunes, F. X. (1939). Organizemos a câmara dos contabilistas portugueses. *Revista de Contabilidade e Comércio*, *VII*(27), 306-308.

Azevedo, D. (1995). Preparar no presente o futuro da classe. *Eurocontas*, *13*, 30-31.

Azevedo, D. (1996a). Agora a luta é pela dignificação. *Eurocontas*, *19*, 31.

Azevedo, D. (1996b). Domingues Azevedo e Manuel Patuleia de acordo: TOC só têm um estatuto e uma associação de classe (entrevista conjunta). *Eurocontas*, *20*, 4-10.

Azevedo, D. (1997). Técnico oficial de contas: Uma história de luta, um futuro de esperança. *Eurocontas*, *Número especial*, 5-7.

Azevedo, M. E. (2011). As reformas fiscais portuguesas do século XX – Um enfoque analítico. *Lusíada*, *8/9*, 161-236.

Baer, W. C. (1986). Expertise and professional standards. *Work and Occupations*, *13*(4), 532-552.

Bailey, D. (1992). The attempt to establish the Russian accounting profession 1875-1931. *Accounting, Business and Financial History*, *2*(1), 1-23.

Baker, C. R. (2012). L'évolution d'une profession comptable globale: Une étude comparative historique en quelques pays européens. *Comptabilités et Innovation*, Grenoble, France, March 2012, pp.cd-rom. <hal-00690939>.

Baker, C. R. (2014). A comparative analysis of the development of the auditing profession in the United Kingdom and France. *Accounting History*, *19*(1-2), 97-114.

Bakre, O. M. (2005). First attempt at localizing imperial accountancy: the case of the institute of chartered accountants of Jamaica (ICAJ) (1950s-1970s). *Critical Perspectives on Accounting*, *16*, 995-1018.

Bakre, O. M. (2006). Second attempt at localizing imperial accountancy: the case of the institute of chartered accountants of Jamaica (ICAJ) (1970s-1980s). *Critical Perspectives on Accounting*, *17*, 1-28.

Barber, B. (1963). Some problems in the sociology of the professions. *Deadalus*, *92*, 669-688.

Baxter, P. & Jack, S. (2008). Qualitative case study methodology: study design and implementation for novice researchers. *The Qualitative Report*, *13*(4), 544-559.

Beckman, S. (1990). Professionalization: Borderline authority and autonomy in work. In M. Burrage & R. Torstendahl, (Eds), *Professions in theory and history: Rethinking the study of the professions* (pp. 115-138). London: SAGE Publications.

Bertilsson, M. (1990). The welfare state, the professions and citizens. In R. Torstendahl & M. Burrage, (Eds), *The formation of professions: Knowledge, state and strategy* (pp. 114-133). London: SAGE Publications.

Birmingham, D. (1998). *História de Portugal – uma perspetiva mundial* (1.ª Edição portuguesa – revista e atualizada pelo autor). Lisboa: Terramar.

Birkett, W. & Walker, R. (1971). Response of the Australian accounting profession to company failure in the 1960s. *Abacus*, *7*(2), 97-136.

Birkett, W. & Evans, W. (2005). Theorising professionalization: a model for organising and understanding histories of the professionalising activities of occupational associations of accountants. *Accounting History*, *10*(1), 99-127.

Borges, J. F. (1856). *Diccionario jurídico-commercial* (2.ª Edição). Porto: Typographia de Sebastião José Pereira.

Bourgeault, I., Benoit, C. & Hirschkorn, K. (2009). Introduction: comparative perspectives on professional groups: current issues and critical debates. *Current Sociology*, *57*(4), 475-485.

Brante, T. (1990). Professional types as a strategy of analysis. In M. Burrage & R. Torstendahl, (Eds), *Professions in theory and history: Rethinking the study of the professions* (pp. 75-93). London: SAGE Publications.

Brint, S. (1993). Eliot Freidson's contribution to the sociology of professions. *Work and Occupations*. *20*, 259-277.

Brint, S. (2006). Saving the "soul of professionalism": Freidson's institutional ethics and the defense of professional autonomy. *Knowledge, Work and Society*. *4*(2), 101-129.

Briston, R. & Kedslie, M. (1986). Professional formation: the case of Scottish accountants – some corrections and some further thoughts. *British Journal of Sociology, 37*(1), 122-130.

Briston, R. & Kedslie, M. (1997). The internationalization of British professional accounting: the role of the examination exporting bodies. *Accounting, Business and Financial History*, *7*(2), 175-194.

Brown, R. (1905a). Scotland – before the charters. In R. Brown, (Eds), *A History of accounting and accountants* (pp. 181-202). Scotland: T.C. & E.C. Jack.

Brown, R. (1905b). Scottish chartered accountants. In R. Brown, (Eds), *A History of accounting and accountants* (pp. 203-231). Scotland: T.C. & E.C. Jack.

Brown, R. (1905c). England and Ireland. In R. Brown, (Eds), *A History of accounting and accountants* (pp. 232-252). Scotland: T.C. & E.C. Jack.

Brown, R. (1905d). The British Colonies, Etc. In R. Brown, (Eds), *A History of accounting and accountants* (pp. 253-270). Scotland: T.C. & E.C. Jack.

Brown, R. (1905e). The United States of America. In R. Brown, (Eds), *A History of accounting and accountants* (pp. 271-280). Scotland: T.C. & E.C. Jack.

Brown, R. (1905f). The Continent of Europe. In R. Brown, (Eds), *A History of accounting and accountants* (pp. 281-301). Scotland: T.C. & E.C. Jack.

Brown, R. (1905g). Early Italian Accountants. In R. Brown, (Eds), *A History of accounting and accountants* (pp. 173-180). Scotland: T.C. & E.C. Jack.

Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J. & Nahapiet, J. (1980). The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, *5* (1), 5-27.

Burrage, M. (1988). Revolution and the collective action of the French, American, and English legal professions. *Law and Social Enquiry: the Journal of the American Bar Foundation*, *13*(2), 225-277.

Burrage, M. (1990a). Introduction: the professions in theory and history. In M. Burrage & R. Torstendahl, (Eds), *Professions in theory and history: Rethinking the study of the professions* (pp. 1-23). London: SAGE Publications.

Burrage, M. (1990b). Beyond a sub-set: the professional aspirations of manual workers in France, the United States and Britain. In M. Burrage & R. Torstendahl, (Eds), *Professions in theory and history: Rethinking the study of the professions* (pp. 151-176). London: SAGE Publications.

Burrage, M., Jarausch, K. & Siegrist, H. (1990). An actor-based framework for the study of the professions. In M. Burrage & R. Torstendahl, (Eds), *Professions in theory and history: Rethinking the study of the professions* (pp. 203-225). London: SAGE Publications.

Bush, B. & Maltby. J. (2004). Taxation in West Africa: transforming the colonial subject into the "governable person". *Critical Perspectives on Accounting, 15*, 5-34.

Caetano, M. (1964). A reforma fiscal em curso. *Revista de Contabilidade e Comércio, XXXI*(121), 5-17.

Caramanis, C. (1999). International accounting firms versus indigenous auditors: intra-professional conflict in the Greek auditing profession, 1990-1993. *Critical Perspectives on Accounting*, *10*, 153-196.

Caramanis, C. (2005). Rationalisation, charisma and accounting professionalization: Perspectives on the intra-professional conflict in Greece, 1993-2001. *Accounting, Organizations and Society*, *30*, 195-221.

Carqueja, H. O. (2001). Técnicos oficiais de contas - Manual do TOC. *Documento não publicado*. 60 pp.

Carqueja, H. O. (2002). As associações e as revistas de contabilidade. *JTCE*, *34*(445), 296-300.

Carqueja, H. O. (2005). Apontamento… *Revisores & Empresas, 30*. Disponível em: http://www.oroc.pt/revista/detalhe_artigo.php?id=8 e acedido em 15 de dezembro de 2015.

Carnegie, G. D. (1993). The Australian Institute of Incorporated Accountants (1892-1938). *Accounting, Business and Financial History, 3*(1), 61-80.

Carnegie, G. D. & Edwards, J. R. (2001). The construction of the professional accountant: The case of the Incorporate Institute of Accountants, Victoria (1886). *Accounting, Organizations and Society, 26*, 301-325.

Carnegie, G. D., Edwards, J. R. & West, B. P. (2003). Understanding the dynamics of the Australian accounting profession – A prosopographical study of the founding members of the Incorporated Institute of Accountants, Victoria, 1886 to 1908. *Accounting, Auditing & Accountability Journal, 16*(5), 790-820.

Carnegie, G. D., & Napier, C. J. (1996). Critical and interpretative histories: insights into accounting's present and future through its past. *Accounting, Auditing & Accountability Journal, 9*(3), 7-39.

Carnegie, G. D. & Parker, R. H. (1999). Accountants and empire: the case of co-membership of Australian and British accountancy bodies, 1885 to 1914. *Accounting, Business and Financial History, 9*(1), 77-102.

Carnegie, G. D., & Potter, B. N. (2000). Accounting history in Australia: a survey of published works, 1975-99. *Australian Economic History Review, 40*(3), 287-313.

Carvalho, J. & Conde, M. (2003). Fases e períodos da história da contabilidade em Portugal: Uma primeira tentativa de identificação. *Revista de Contabilidade e Comércio*, 233, 57-84.

Carvalho, M. S. (1952). Carácter social duma profissão. *Revista de Contabilidade e Comércio, XX*(78), 224-228.

Carvalho, M. S. (1953). Comercialização do ensino da contabilidade. *Revista de Contabilidade e Comércio, XXI*(81), 83-85.

Carvalho, R. (1938). Alguns aspetos da responsabilidade do contabilista. *Revista de Contabilidade e Comércio, VI*(21), 116-126.

Castel-Branco, A. C. (1959). Pela contabilidade e pela peritagem independente. *Revista de Contabilidade e Comércio, XXVII*(107), 376-381.

Castro, J. R. (2001). Prefácio. Em Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, (Eds), *10 anos de impostos sobre o rendimento* (pp. 7-10). Lisboa: Publistudos.

Child, J. & Fulk, J. (1982). Maintenance of occupational control: the case of professions. *Work and Occupations, 9*(2), 155-192.

Choi, S., Leiter, J. & Tomaskovic-Devey, D. (2008). Contingent autonomy: Technology, bureaucracy and relative power in the labour process. *Work and Occupations, 35*(4), 422-455.

Chua, W. (1986). Radical developments in Accounting Thought. *The Accounting Review*, *LXI*(4), 601-632.

Chua, W. & Poullaos, C. (1993). Rethinking the profession-state dynamic: the case of the Victorian charter attempt, 1885-1906. *Accounting, Organizations and Society*, *18*(7-8), 691-728.

Chua, W. & Poullaos, C. (1998). The dynamics of "closure" amidst the construction of market, profession, empire and nationhood: an historical analysis of an Australian accounting association, 1886-1903. *Accounting, Organizations and Society*, *23*(2), 155-187.

Chua, W. & Poullaos, C. (2002). The empire strikes back? An exploration of centre-periphery interaction between the ICAEW and accounting associations in the self-governing colonies of Australia, Canada and South Africa, 1880-1907. *Accounting, Organizations and Society*, *27*(4), 409-445.

Collins, R. (1990a). Market closure and the conflict theory of the professions. In M. Burrage & R. Torstendahl, (Eds), *Professions in theory and history: Rethinking the study of the professions* (pp. 24-43). London: SAGE Publications.

Collins, R. (1990b). Changing conceptions in the sociology of the professions. In R. Torstendahl & M. Burrage, (Eds), *The formation of the professions: Knowledge, state and strategy* (pp. 11-23). London: SAGE Publications.

Comissão Organizadora do Sindicato Nacional dos Contabilistas (1971). *Subsídio para a reforma do ensino da contabilidade.* Vila Nova de Famalicão: Centro Gráfico.

Coronella, S., Sargiacomo, M. & Walker, P. (2015). Unification and dual closure in the Italian accounting profession, 1861-1906. *European Accounting Review*, *24*(1), 167-197.

Costa, C. B. (1976). Auditoria: objectivo e breve resenha histórica. *Boletim da Associação Portuguesa de Contabilistas – Secção Regional do Sul (edição policopiada)*, *1*, 2-13.

Costa, C. B. (1983). *A fiscalização das sociedades em Portugal – antecedentes históricos e legislação vigente.* Lisboa: Associação Portuguesa de Contabilistas.

Covaleski, M., Dirsmith, M. & Rittenberg, L. (2003). Jurisdictional disputes over professional work: the institutionalization of the global knowledge expert. *Accounting, Organizations and Society*, *28*, 323-355.

Crompton, R. (1990). Professions in the current context. *Work, Employment and Society*, *4-5*, 147-166.

Cruchinho, P. (1994). Regulamentação da profissão em entrevista com o senhor Dr. Pombo Cruchinho. *Jornal de Contabilidade, 211*, 272-273.

Cruess, S., Johnston, R. & Cruess, R. (2004). "Profession": A working definition for medical educators. *Teaching and Learning in Medicine*, *16*(1), 74-76.

Cruz, F. A. (1949). Depoimento. In Sociedade Portuguesa de Contabilidade, (Eds, livro de depoimentos publicado em 1953), *Vantagens para a contabilidade da regulamentação profissional dos técnicos de contas* (pp. 52-59). Porto: Tipografia Porto Médico, Lda.

Dard, O. (2016). O corporativismo na França de Vichy. In A. Pinto & F. Palomanes, (Eds), *A vaga corporativa. Corporativismo e ditaduras na Europa e na América Latina* (pp. 147-169). Lisboa: Imprensa de Ciências Sociais.

Davidson, C. (2009). Transcription: imperatives for qualitative research. *International Journal of Qualitative Methods*, *8*(2), 36-52.

Derber, C. (1983). Managing professionals – Ideological proletarianization and post-industrial labor. *Theory and society*, *12*(3), 309-341.

Derber, C., Schwartz, W. (1988). Des hiérarchies à l'intérieur de hiérarchie: le pouvoir professionnel à l'oeuvre. *Sociologie at Sociétés*, *20*(2), 1-16.

Devonport, B. F. (2011). *The history of accounting standards in New Zealand: an evaluation of the role of the Institute of Chartered Accountants in New Zealand*. Ph.D. Thesis. University of Canterbury. 484 pp.

Dias, A. S. (1935). Raúl Dória. *Revista de Contabilidade e Comércio, III*(11), 246-251.

Dingwall, R. (2004). Professions and social order in a global society. *Revista Electrónica de Investigación Educativa*, *6*(1), 55-76.

Diniz, M. (1998). Repensando a teoria da proletarização dos profissionais. *Tempo Social*, *10*(1), 165-184.

Dória, A. A. (1968). O prof. Raúl Dória e a sua escola. Disponível em:

http://www.infocontab.com.pt/download/AEscolaRaulDoria.pdf e acedido em 10 de janeiro de 2016.

Dória, A. A. (1973). Ricardo de Sá em defesa dos Guarda-livros. *Revista de Contabilidade e Comércio, XL*(159), 274-279.

Dória, A. A. (1984). A escola Raul Dória. *Revista de Contabilidade e Comércio – 50 anos*, 527-528.

Dubar, C. & Tripier, P. (1998). *Sociologie des professions*. Paris: Armand Colin Éditeur.

Edwards, J. (1954). The emergence of public accounting in the United States, 1748-1895. *The Accounting Review*, *29*(1), 52-63.

Edwards, J. (2001). Accounting regulation and the professionalization process: An historical essay concerning the significance of P. H. Abbott. *Critical Perspectives on Accounting, 12*, 675-696.

Elzinga, A. (1990). The knowledge aspects of professionalization: the case of science-based nursing education in Sweden. In R. Torstendahl & M. Burrage, (Eds), *The formation of professions: Knowledge, state and strategy* (pp. 151-173). London: SAGE Publications.

Engel, G. (1970). Professional autonomy and bureaucratic organization. *Administrative Science Quarterly*, *15*(1), 12-21.

Evetts, J. (2002). New directions in state and international professional occupations: discretionary decision-making and acquired regulation. *Work, Employment and Society*, *16*(2), 341-353.

Evetts, J. (2003a). The sociological analysis of professionalism: occupational change in modern world. *International Sociology, 18*, 395-414.

Evetts, J. (2003b). The construction of professionalism in new and existing occupational contexts: promoting and facilitating occupational change. *International Journal of Sociology and Social Policy*, *23*(4/5), 22-35.

Evetts, J. (2006). Short note: the sociology of professional groups: new directions. *Current Sociology*, *54*(1), 133-143.

Evetts, J. (2013). Professionalism: value and ideology. *Current Sociology Review, 61*, 779-796.

Exposição-estudo presente a Sua Excelência o Ministro das Finanças (1964). *Técnicos de contas (Portaria 20317)* (Edição conjunta de antigos alunos das escolas comerciais de Lisboa – Documento policopiado).

Faulconbridge, J. & Muzio, D. (2008). Organizational professionalism in globalizing law firms. *Work, Employment and Society*. *22*(1), 7-25.

Faulconbridge, J. & Muzio, D. (2011). Professions in the globalizing world: towards a transnational sociology of the professions. *International Sociology*. *27*(1), 136-152.

Fernandes, J. A. (2007). *Metodologia de investigação em educação* (Apontamentos da disciplina lecionada no Mestrado em Educação no ano letivo 2007/2008 – documento policopiado). Braga: Instituto de Educação e Psicologia da Universidade do Minho.

Fernandes, M. G. (1989, 22 de dezembro). Técnicos de contas em "guerra" com Ministério das Finanças. *O Jornal*, p. 6-E.

Ferreira, R. F. F. (1996). A regulamentação dos técnicos de contas. *Revista de Contabilidade e Comércio*, *207*, 295-302.

Fogarty, T., Zucca, L., Meonske, N. & Kirch, D. (1997). Proactive practice review: a critical case study of accounting regulation that never was. *Critical Perspectives on Accounting*. *8*, 167-187.

Fonseca, P. (1989, 1 de novembro a 15 de novembro). Novo estatuto dos técnicos de contas impõe restrições na actividade. *Vida Económica*, p. 4.

Fournier, V. (1999). The appeal to 'professionalism' as a disciplinary mechanism. *The Sociological Review*. *47*(2), 280-307.

Freidson, E. (1983). The reorganization of the professions by regulation. *Law and Human Behavior*. *7*(2/3), 279-290.

Freidson, E. (1986). *Professional powers: A study of the institutionalization of formal knowledge.* Chicago: The University of Chicago Press.

Freidson, E. (1994). *Professionalism reborn: Theory, prophecy and policy.* Londres: Polity Press.

Freidson, E. (1999). Theory of professionalism: method and substance. *International Review of Sociology*. *9*(1), 117-129.

Freidson, E. (2001). *Professionalism: the third logic.* Cambridge: Polity Press.

Freire, J. (2004). *Associações profissionais em Portugal.* Oeiras: Celta Editora.

Gagliani, G. (1981). How many working classes? *American Journal of Sociology*. *87*(2), 259-285.

Gall, M., Borg, W. & Gall, J. (1996). *Educational research: An introduction*. Síntese e tradução de J. A. Fernandes, do capítulo de "Case study research" (pp. 543-589). New York: Longman Publishers USA.

Garcia, J. M. (1989). *História de Portugal – uma visão global* (4.ª Edição). Lisboa: Editorial Presença, Lda.

Goode, W. J. (1957). Community within a community: the professions. *American Sociological Review*. *22*(2), 194-200.

Goode, W. (1961). The librarian: from occupational to profession? *Library Quarterly*. *31*(4), 306-320.

Gonçalves, C. M. (2006a). Profissões e mercados: notas de reflexão. *Fórum Sociológico. 15/16*, 15-32.

Gonçalves, C. M. (2006b). *Emergência e consolidação dos economistas em Portugal*. Porto: Edições Afrontamento.

Gonçalves, C. M. (2007). Análise sociológica das profissões: principais eixos de desenvolvimento. *Revista da Faculdade de Letras da Universidade do Porto: Sociologia*. *17/18*, 177-223.

Gonçalves, J. C. S. (1949). Depoimento. In Sociedade Portuguesa de Contabilidade, (Eds, livro de depoimentos publicado em 1953), *Vantagens para a contabilidade da regulamentação profissional dos técnicos de contas* (pp. 60-65). Porto: Tipografia Porto Médico, Lda.

Gonçalves, M. & Marques, M. (2011a). A aula do comércio da cidade do Porto (1803): o 'como' e o 'porquê' da sua formação. *XXXI Encontro da Associação Portuguesa de História Económica e* social. Faculdade de Economia, Coimbra. 16 pp.

Gonçalves, M. & Marques, M. (2011b). Evolução do ensino da contabilidade em Portugal na segunda metade do século XIX: uma análise histórica, 1844-1886. *Pecvnia*. *13*, 201-220.

Gorman, E. H. & Sandefur, R. L. (2011). "Golden age," quiescence, and revival: how the sociology of professions became the study of knowledge-based work. *Work and Occupations*. *38*(3), 275-302.

Guimarães, J. (2004). Cimourdain de Oliveira – Sua contribuição para a Contabilidade e a Fiscalidade. Acedido em 15 de novembro de 2015 e disponível em: http://www.infocontab.com.pt/download/CimourdaindeOliveira.pdf.

Guimarães, J. (2005). A sociedade portuguesa de contabilidade – "Ressurreição" (ou não)? In J. Guimarães (Ed.), *História da Contabilidade em Portugal: Reflexões e homenagens*. Lisboa: Áreas Editora.

Guimarães, J. (2006a). A investigação contabilística em Portugal. *TOC, 73*, 22-33.

Guimarães, J. (2006b). Os primórdios das associações e das revistas de contabilidade em Portugal. *TOC, 78*, 19-31.

Guimarães, J. (2009a). Câmara dos peritos contabilistas. *Revista eletrónica INFOCONTAB, 40*, 1-13.

Guimarães, J. (2009b). Instituto para Apoio a Técnicos Oficiais de Contas. *Revista eletrónica INFOCONTAB, 46*, 1-39.

Guimarães, J. (2009c). História (breve) da regulamentação da profissão contabilística em Portugal. *Revista eletrónica INFOCONTAB, 47*, 1-37.

Guimarães, J. C. (1963). Alguns aspetos sociais da reforma fiscal portuguesa iniciada em 1958. *Análise Social, 1*(4), 610-616.

Greenwood, E. (1957). Attributes of a profession. *Social Work, 2*(3), 45-55.

Hall, R. (1968). Professionalization and bureaucratization. *American Sociological Review*, *33*(1), 92-104.

Hao, Z. P. (1999). Regulation and organization of accountants in China. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, *12*(3), 286-302.

Haug, M. R. (1975). The deprofessionalization of everyone? *Sociological Focus, 8*(3), 197-213.

Haug, M. R. & Lavin, B. (1981). Practitioner or patient – who's in charge? *Journal of Health and Social Behavior*, *22*(3), 212-229.

Haug, M. R. & Sussman, M. B. (1971). Professionalization and unionism: a jurisdictional dispute? *American Behavioral Scientist, 14*(4), 525-540.

Hellberg, I. (1990). The Swedish veterinary profession and the Swedish state. In R. Torstendahl & M. Burrage, (Eds), *The formation of professions: Knowledge, state and strategy* (pp. 174-185). London: SAGE Publications.

Hopper, T. & Powell, A. (1985). Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions. *Journal of Management Studies, 22*(5), 429-465.

Hughes, E. C. (1963). Professions. *Daedalus, 92*(4), 655-668.

Irvine, H. & Gaffikin, M. (2006). Getting in, getting on and getting out: reflections on a qualitative research project. *Accounting, Auditing & accountability Journal, 19*(1), 115-145.

Jick, T. D. (1979). Mixing qualitative and quantitative methods: triangulation in action. *Administrative Science Quarterly, 24*, 601-611.

Johnson, T. J. (1972). *Professions and power.* London: The Macmillan Press Ltd.

Kakuuri-Knuuttila, M., Lukka, K. & Kourokoski. (2008). Straddling between paradigms: a naturalistic philosophical case study on interpretive research in management accounting. *Accounting, Organizations and Society, 33*(2/3), 267-291.

Karpik, L. (1990). Technical and political knowledge: the relationship of lawyers and other legal professions to the market and the state. In R. Torstendahl & M. Burrage, (Eds), *The formation of professions: Knowledge, state and strategy* (pp. 186-197). London: SAGE Publications.

Kedslie, M. (1990). Mutual self interest – a unifying force; the dominance of societal closure over social background in the early professional accountancy bodies. *The Accounting Historians Journal, 17*(2), 1-14.

Klegon, D. (1978). The sociology of professions: an emerging perspective. *Work and Occupations, 5*(3), 259-283.

Kornhauser, W. (1963). *The rise of the professionalism – A sociological analysis.* Berkeley: University of California Press.

Krause, E. A. (1988). Les guildes, l'État et la progression du capitalism: les professions savants de 1930 à nos jours. *Sociologie et Sociétés, 20*(2), 91-124.

Kuhlmann, E. (2013). Sociology of professions: towards international context-sensitive approaches. *South African Review of Sociology, 44*(2), 7-17.

Larson, M. (1977). *The rise of the professionalism – A sociological analysis.* Berkeley: University of California Press.

Larson, M. (1979). Professionalism: rise and fall. *International Journal of Health Services, 9*(4), 607-627.

Larson, M. (1980). Proletarianization and educated labor. *Theory and Society, 9*, 131-175.

Larson, M. (1988). À propos des professionnels et des experts ou comme il est peu utile d'essayer de tout dire. *Sociologie et Sociétés, 20*(2), 23-40.

Larson, M. (1990). In the matter of experts and professionals, or how impossible it is to leave nothing unsaid. In R. Torstendahl & M. Burrage, (Eds), *The formation of professions: Knowledge, state and strategy* (pp. 24-50). London: SAGE Publications.

Laughlin, R. (1995). Empirical research in accounting: alternative approaches and a case for "midle-range" thinking. *Accounting, Auditing & Accountability Journal, 8*(1), 63-87.

Lee, T. (1990). A systematic view of the history of the world of accounting. *Accounting, Business & Financial History, 1*(1), 73-107.

Lee, T. (1991). A review essay: professional foundations and theories of professional behavior. *The Accounting Historians Journal, 18*(2), 193-203.

Lee, T. (1995). The professionalization of accountancy: a history of protecting the public interest in a self-interested way. *Accounting, Auditing & Accountability Journal, 8*(4), 48-69.

Lee, T. (2000). A social network analysis of the founders of institutionalized public accountancy. *Accounting Historians Journal, 12*(1), 73-95.

Lee, T. (2002a). UK immigrants and the foundation of the US public accountancy profession. *Accounting, Business & Financial History, 17*(3), 333-354.

Lee, T. (2002b). US public accountancy firms and the recruitment of UK immigrants: 1850-1914. *Accounting, Auditing & Accountability Journal, 14*(5), 537-564.

Lee, T. (2007). American Accountants in 1880. *Accounting, Business & Financial History, 17*(3), 333-354.

Legault, M. J. (1988). Le métier de la recherché scientifique en sciences sociales et la sociologie des professions. *Sociologie et Sociétés, 20*(2), 163-176.

Leicht, K. & Fennell, M. (1997). The changing organizational context of professional work. *Annual Review of Sociology, 23*, 215-231.

Lewis, J. M., Marjoribanks, T. & Pirotta, M. (2003). Changing professions: general practitioners' perceptions of autonomy on the frontline. *Journal of Sociology, 39*(1), 44-61.

Lira, M. (2011). Aula do comércio: a génese da difusão da contabilidade por partida dobrada em Portugal. *XXXI Encontro da Associação Portuguesa de História Económica e* social. Faculdade de Economia, Coimbra. 18 pp.

Lodh, S. & Gaffikin, M. (1997). Critical studies in accounting research, rationality and Habermas: a methodological reflection. *Critical Perspectives on Accounting, 8*, 433-474.

Macdonald, K. M. (1984). Professional formation: the case of Scottish accountants. *British Journal of Sociology, 35*(2), 174-189.

Macdonald, K. M. (1985). Social closure and occupational registration. *Sociology, 19*(4), 541-556.

Macdonald, K. M. (1989). Building respectability. *Sociology, 23*(1), 55-80.

Macdonald, K. M. (1995). *The sociology of the professions*. London: Sage Publications Ltd.

Macdonald, K. & Ritzer, G. (1988). The sociology of the professions: dead or alive? *Work and Occupations, 15*(3), 251-272.

Madeira, P. (1990, 5 de janeiro). Técnicos de contas – noves for a nada. *Tal & Qual*, p. 9.

Magalhães, A. C. (1939). Os institutos comerciais e a formação do contabilista. *Revista de Contabilidade e Comércio, VII*(27), 235-242.

Maltby, J. (1999). 'A sort of guide, philosopher and friend': the rise of the professional auditor in Britain. *Accounting, Business & Financial History, 9*(1), 29-50.

Marques, A. (1994). *Os técnicos de contas e a administração fiscal* (Discurso proferido pelo Diretor Distrital de Finanças do Porto no ato de posse dos Órgãos Sociais da Secção Regional do Norte da CTC – Documento policopiado).

Marques, A. H. O. (1996). *Breve história de Portugal* (2.ª Edição). Lisboa: Editorial Presença.

Marx, K., & Engels, F. (1848). *O manifesto do partido comunista* (2.ª Edição). Edição traduzida dirigida por J. Barata-Moura & F. Melo (1997). Lisboa: Editorial Avante. Acedido em 2 de setembro de 2016 e disponível em:

http://www.pcp.pt/sites/default/files/documentos/1997_manifesto_partido_comunista_editorial_avante.pdf.

McClelland, C. (1990). Escape from freedom? Reflections on German professionalization, 1870-1933. In R. Torstendahl & M. Burrage, (Eds), *The formation of professions: Knowledge, state and strategy* (pp. 97-113). London: SAGE Publications.

McMillan, K. (1999). The Institute of Accounts: a community of the competent. *Accounting, Business & Financial History, 9*(1), 7-28.

Medina, J. (1994). *História de Portugal Contemporâneo*. Lisboa: Universidade Aberta.

Mendes, I. (1977). A Câmara dos Técnicos de contas. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, 145*, 206-209.

Mendes, I. (1994). Técnicos de contas: situação em Portugal e na Europa. *Eurocontas, 2*, 28-32.

Mendes, I. (1995). Técnicos de contas – Síntese de uma luta. *Eurocontas, 9*, 28-29.

Mendes, I. (1997). Uma análise crítica da problemática dos TOC - entrevista. *Eurocontas, 33*, 5-9.

Merino, B. D. (1998). Critical theory and accounting history: challenges and opportunities. *Critical Perspectives on Accounting, 9*, 603-616.

Middlehurst, R. & Kennie, T. (1997). Leading professionals – towards new concepts of professionalism. In Broadbent, J. et al. (Eds), *The end of professions* (pp. 50-67). London: Routledge.

Millerson, G. (1964). *The qualifying associations – a study on professionalization.* London: Routledge & Kegan Paul.

Monteiro, M. N. (1975). A profissão contabilística em Portugal – algumas considerações. *Revista de Contabilidade e Comércio, XLII*(165), 7-14.

Moreira, V. (1944). Da regulamentação da escrituração mercantil e do exercício da profissão de técnico de contas. *Revista de Contabilidade e Comércio, XII*(46), 163-166.

Moreira, V. (1947a). Velhos temas – Problemas de sempre – II - Regulamentação das profissões de técnicos de administração. *Revista de Contabilidade e Comércio, XV*(59), 267-271.

Moreira, V. (1947b). Velhos temas – Problemas de sempre – III - Técnicos de contas. *Revista de Contabilidade e Comércio, XV*(60), 391-394.

Moreira, V. (1951). Carteiras e regulamentos profissionais. *Revista de Contabilidade e Comércio, XIX*(74), 147-150.

Moreira, V. (1962). Mais uma vez... *Revista de Contabilidade e Comércio, XXX*(117/118), 192-195.

Morgan, G. & Smircich, L. (1980). The case for qualitative research. *Academy of Management Review, 5*(4), 491-500.

Mourão, L. (1934). Da regulamentação dos técnicos de contas. *Revista de Contabilidade e Comércio, II*(8), 355-356.

Murphy, R. (1983). The struggle for scholarly recognition: the development of the closure problematic in sociology. *Theory and Society, 12*, 631-758.

Murphy, R. (1990). Proletarianization or bureaucratization: The fall of the professional? In R. Torstendahl & M. Burrage, (Eds), *The formation of professions: Knowledge, state and strategy* (pp. 71-96). London: SAGE Publications.

Murteira, M. (1976). A situação económica em Portugal: origens e perspectivas. *Análise Social, XII*(46), 279-287.

Neto, A. S. G. (2015). O estado português entre 1640 e 1777: estrutura, funcionamento e ação no sul do Brasil colonial. *Estudios Históricos - Revista Digital, VII*(15), 16 pp.

Neves, P., Pinto, A. & Carvalho, M. (2011). *Cadernos de história – tempos, espaços e protagonistas.* Porto: Porto Editora.

Oliveira, E. M. B. (1949). Depoimento. In Sociedade Portuguesa de Contabilidade, (Eds, livro de depoimentos publicado em 1953), *Vantagens para a contabilidade da regulamentação profissional dos técnicos de contas* (pp. 45-51). Porto: Tipografia Porto Médico, Lda.

Oliveira, E. M. B. (1957). Evolução do ensino técnico comercial em Portugal. *Revista de Contabilidade e Comércio, XXV*(97), 62-71.

Paradeise, C. (1988). Les professions comme marchés du travail fermés. *Sociologie et Sociétés, 20*(2), 9-21.

Parker, R. H. (1961). Australia's first accountancy body – the Adelaide Society of Accountants. *Chartered Accountants in Australia, 32*(6), 337-340.

Parker, R. H. (1986). *The development of the accountancy profession in the Britain to the early twentieth century* (Monograph Five). Exeter: The Academy of Accounting Historians.

Parker, R. H. (2005). Naming and branding: accountants and accountancy bodies in the British Empire and Commonwealth, 1853-2003. *Accounting History*, *10*(1), 7-46.

Parkin, F. (1979). *Marxism and class theory – a bourgeois critique.* Great Britain: Tavistock Publications Limited.

Patton, M. (1990). *Qualitative evaluation and research methods (pp. 169-186).* Beverly Hills, CA: Sage.

Pereira, L. F. R. (2011). Capítulo 1 - Portugal na 1.ª metade do século XX. *Cadernos de Sociomuseologia*, *39*, 23-76.

Pereira-Neto, A. (1995). A profissão médica em questão (1922): dimensão histórica e sociológica. *Cadernos de Saúde Pública*, *11*(4), 600-615.

Pimenta, A. P. (1939). Os institutos comerciais e os técnicos de contas. *Revista de Contabilidade e Comércio*, *VII*(27), 257-262.

Pimenta, A. P. (1949). Palavras de abertura. In Sociedade Portuguesa de Contabilidade, (Eds, livro de depoimentos publicado em 1953), *Vantagens para a contabilidade da regulamentação profissional dos técnicos de contas* (pp. 9-13). Porto: Tipografia Porto Médico, Lda.

Pinto, A. C. (2014). O corporativismo nas ditaduras da época do fascismo. *Varia Historia*, *30*(52), 17-49.

Portela, A. F. (1968). A evolução histórica do ensino das Ciências Económicas em Portugal. *Análise Social*, *VI*(22-23-24), 787-836.

Preston, A., Cooper, D., Scarbrough, D. & Chilton, R. (1995). Changes in the code of ethics of the U.S. accounting profession, 1917 and 1988: the continual quest for legitimation. *Accounting, Organizations and Society*, *20*(6), 507-546.

Ramirez, C. (2001). Understanding social closure in its cultural context: Accounting practitioners in France (1920-1939). *Accounting, Organizations and Society*, *26*, 391-418.

Rego, R. (2004). Enquadramento jurídico e participação social. In J. Freire, (Eds), *Associações Profissionais em Portugal* (pp. 187-224). Oeiras: Celta Editora.

Reis, E., Melo, P., Andrade, R. & Calapez, R. (2001). *Estatística aplicada – Vol. 2* (4.ª Edição). Lisboa: Edições Sílabo.

Relatório da Comissão de Estudo (1970*). Qualificação profissional, regulamentação do exercício da atividade e enquadramento corporativo dos técnicos de contas* (Documento policopiado). 82 pp.

Relatório da Comissão de Estudo da Regulamentação dos Técnicos de Contabilidade (1971). *Seção Profissional dos "Técnicos de Contas"* (Documento policopiado). 12 pp.

Resende, M. P. (2011). Técnicos oficiais de contas – 33 anos de luta (1963 a 1996). *Documento não publicado*. 89 pp.

Richardson, A. J. (1987). Professionalization and intraprofessional competition in the Canadian accounting profession. *Work and Occupations*, *14*, 591-615.

Richardson, A. J. (1997). Social closure in dynamic markets: the incomplete professional project in accountancy. *Critical Perspectives in Accounting*, *8*, 635-653.

Ried, G. E., Acken, B. T. & Jancura, E. G. (1987). An historical perspective on women in accounting. *AICPA Centennial Issue,* 338-355.

Ritzer, G. (1975). Professionalization, bureaucratization and rationalization: the views of Max Weber. *Social Forces*, *53*(4), 627-634.

Rocha, E. (1977). Portugal, anos 60: crescimento económico acelerado e papel das relações com as colónias. *Análise Social*, *XIII*(51), 593-617.

Rodrigues, E. (1990). Técnicos de Contas: que futuro? *Vida Económica*. *87*, 31.

Rodrigues, L. L. & Craig, R. (2004). English mercantilist influences on the foundation of the Portuguese school of commerce in 1759. *Atlantic Economic Journal*. *32*(4), 329-345.

Rodrigues, L. L. & Craig, R. (2009). Teachers as servants of state ideology: Sousa and Sales, Portuguese School of Commerce, 1759-1784. *Critical Perspectives on Accounting*. *20*, 379-398.

Rodrigues, L. L., Craig, R. & Gomes, D. (2007). State intervention in commercial education: The case of the Portuguese School of Commerce, 1759. *Accounting History*. *12*(1), 55-85.

Rodrigues, L. L. & Gomes, D. (2002). Evolução da profissão dos técnicos de contas em Portugal: do Marquês de Pombal até aos nossos dias. *Jornal de Contabilidade*. *302*, 131-141.

Rodrigues, L. L., Gomes, D. & Craig, R. (2003a). Aula do comércio: primeiro estabelecimento de ensino técnico profissional oficialmente criado no mundo? *TOC*. *34*, 46-54.

Rodrigues, L. L., Gomes, D. & Craig, R. (2003b). Corporatism, liberalism and the accounting profession in Portugal since 1755. *Accounting Historians Journal*. *30*(1), 95-125.

Rodrigues, L. L., Gomes, D. & Craig, R. (2004). The Portuguese School of Commerce, 1759-1844: A reflection of the "enlightenment". *Accounting History*. *9*(3), 53-71.

Rodrigues, L. L., Schmidt, P., & Santos, J. L. (2012). The origins of modern accounting in Brazil: influences leading to the adoption of IFRS. *Research in Accounting Regulation*. *24*, 15-24.

Rodrigues, L. L., Schmidt, P., Santos, J. L. & Fonseca, P. C. (2011). A research note on accounting in Brazil in the context of political, economic and social transformations, 1860-1964. *Accounting History*. *16*(1), 111-123.

Rodrigues, M. B. (2007). *Apotec:25 anos de uma história da contabilidade.* Porto: Grupo Editorial Vida Económica.

Rodrigues, M. L. (1997). *Sociologia das profissões.* Oeiras: Celta Editora.

Rodrigues, M. L. (2004). Entre o público e o privado: associativismo profissional em Portugal. In J. Freire, (Eds), *Associações profissionais em Portugal* (pp. 257-298). Oeiras: Celta Editora.

Rollo, M. F. (1994). Portugal e o plano Marshall: história de uma adesão a contragosto (1947-1952). *Análise Social*. *XXIX*(128), 841-869.

Romeo, G. & Kyj, L. (1998). The forgotten accounting association: The Institute of Accounts. *Accounting Historians Journal*. *25*(1), 29-55.

Romeo, G. & Rigsby, J. (2008). Disseminating professionalism: influence of Selden Hopkins on the USA accounting profession. *Accounting History*. *13*(4), 415-450.

Rosas, F. (1994). Estado novo e desenvolvimento económico (anos 30 e 40): uma industrialização sem reforma agrária. *Análise Social*, *XXIX*(128), 871-887.

Roth, J. (1974). Professionalism: the sociologist's decoy. *Sociology of Work and Occupations*, *1*(1), 6-23.

Rothman, R. (1984). Deprofessionalization: the case of law in America. *Work and Occupations*, *11*(2), 183-206.

Rueschemeyer, D. (1983). Professional autonomy and the social control of expertise. In R. Dingwall & P. Lewis (Eds.), *The Sociology of the Professions* (pp. 38-58). Hong Kong: MacMillan.

Saks, M. (2012). Defining a profession: the role of knowledge and expertise. *Professions & Professionalism*, *2*(1), 1-10.

Sanches, J. L. S. (1994, 2 de maio). A função dos técnicos de contas – Enquadramento legal da profissão está por fazer. *Público Economia*, 5.

Santana, F. (1985). A Aula do Comércio: uma escola burguesa em Lisboa. *Ler História*, *4*, 19-30.

Santos, F. (1996). Colecta mínima e métodos indiciários vão provocar distorções (entrevista). *Contabilidade & Empresas, dezembro de 1996*, 4-5.

Santos, J. R. (1938). Aspirações de classe. *Revista de Contabilidade e Comércio*, *VI*(24), 486-487.

Santos, J. R. (1939a). Aspirações de classe II. *Revista de Contabilidade e Comércio*, *VII*(25), 96-97.

Santos, J. R. (1939b). Aspirações de classe III. *Revista de Contabilidade e Comércio*, *VII*(26), 217-218.

Santos, J. R. (1939c). Aspirações de classe IV. *Revista de Contabilidade e Comércio*, *VII*(27), 343-344.

Saraiva, J. H. (1998). *História de Portugal* (5.ª Edição). Lisboa: Publicações Europa-América.

Sciulli, D. (2005). Continental Sociology of professions today: Conceptual contributions. *Current Sociology*, *53*(6), 915-942.

Scott, W. R. (1965). Reactions to supervision in a heteronomous professional organization. *Administrative Science Quarterly, 10*(1), 65-81.

Selander, S. (1990). Associative strategies in the process of professionalization: Professional strategies and scientification of occupations. In M. Burrage & R.

Torstendahl, (Eds), *Professions in theory and history: Rethinking the study of the professions* (pp. 139-150). London: SAGE Publications.

Shackleton, K. (1995). Scottish chartered accountants: internal and external political relationships, 1853-1916. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, *8*(2), 18-46.

Sian, S. (2006). Inclusion, exclusion and control: The case of the Kenyan accounting professionalization project. *Accounting, Organizations and Society*, *31*, 295-322.

Sian, S. (2011). Operationalising closure in a colonial context: The association of accountants in East Africa, 1949-1963. *Accounting, Organizations and Society*, *36*, 363-381.

Sidhu, J. & West, B. (2014). The emergent institute of chartered accountants of India: an upper-caste profession. *Accounting History*, *19*(1-2), 115-132.

Siegrist, H. (1990). Professionalization as a process: Patterns, progression and discontinuity. In M. Burrage & R. Torstendahl, (Eds), *Professions in theory and history: Rethinking the study of the professions* (pp. 177-202). London: SAGE Publications.

Sikka, P. & Willmott, H. (1995). The power of "independence": defending and extending the jurisdiction of accounting in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*, *20*(6), 547-581.

Silva, L. H. (1939). Algumas vantagens do curso de contabilista. *Revista de Contabilidade e Comércio*, *VII*(27), 251-256.

Sitese. (1980). Técnicos de contas. Nótula histórica. Exames de aptidão. *Sindicato dos Trabalhadores de Escritório e Serviços*, 1-11.

Svensson, L. (1990). Knowledge as a professional resource: case studies of architects and psychologists at work. In R. Torstendahl & M. Burrage, (Eds), *The formation of professions: Knowledge, state and strategy* (pp. 51-70). London: SAGE Publications.

Toren, N. (1975). Deprofessionalization and its sources: a preliminary analysis. *Work and Occupations*, *2*(4), 323-337.

Torstendahl, R. (1990a). Essential properties, strategic aims and historical development: three approaches to theories of professionalism. In R. Torstendahl & M. Burrage,

(Eds), *The formation of professions: Knowledge, state and strategy* (pp. 44-61). London: SAGE Publications.

Torstendahl, R. (1990b). Introduction: promotion and strategies of knowledge-bases groups. In R. Torstendahl & M. Burrage, (Eds), *The formation of professions: Knowledge, state and strategy* (pp. 1-10). London: SAGE Publications.

Torstendahl, R. (2005). The need for a definition of 'profession'. *Current Sociology, 56*(6), 947-951.

Uche, C. U. (2002). Professional accounting development in Nigeria: Threats from the inside and outside. *Accounting, Organizations and Society, 27*, 471-496.

Uche, C. U. (2007). *The accounting profession in British West Africa*. Edinburg: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.

Velayutham, S. & Perera, H. (1996). Recent developments in the accounting profession in New Zealand: a case of deprofessionalization? *The International Journal of Accounting, 31*(4), 445-462.

Velayutham, S. & Rahman, A. (2000). Towards market differentiation in the accounting profession: The case of Australia and New Zealand. *Critical Perspectives on Accounting, 11*, 691-711.

Verhoef, G. (2014). Globalization of knowledge but not opportunity: closure strategies in the making of the South African accounting market, 1890s to 1958. *Accounting History, 19*(1-2), 193-226.

Verma, S. & Gray, S. (2006). The creation of the Institute of Chartered Accountants of India: the first steps in the development of an indigenous accounting profession post-independence. *Accounting Historians Journal, 33*(2), 131-156.

Viegas, L. (1934). Responsabilidade profissional. *Revista de Contabilidade e Comércio, (II)*6, 93-96.

Viegas, L. (1936). O diploma profissional. *Revista de Contabilidade e Comércio, (IV)*14, 121-126.

Viegas, L. (1938). A contabilidade. Os técnicos de contas. *Revista de Contabilidade e Comércio, (VI)*21, 9-22.

Wahyudi, I. (1999). Mainstream accounting and its paradigm: a critical analysis. *Gadjah Mada International Journal of Business, 1*(2), 99-112.

Walker, S. P. (1995). The genesis of professional organization in Scotland: a contextual analysis. *Accounting, Organizations and Society*, *20*(4), 285-310.

Walker, S. P. (1999). Introduction. *Accounting, Business & Financial History*, *9*(1), 1-6.

Walker, S. P. (2002). Men of small standing'? Locating accounts in English society during the mid-nineteenth century. *The European Accounting Review*, *11*(2), 377-399.

Walker, S. P. (2004). The genesis of professional organizations in English accountancy. *Accounting Organizations and Society*, *29*, 127-156.

Walker, S. P. & Shackleton, K. (1995). Corporatism and structural change in the British accountancy profession, 1930-1957. *Accounting, Organizations and Society*, *20* (6), 467-503.

Walker, S. P. & Shackleton, K. (1998). A ring fence for the profession: Advancing the closure of British accountancy 1957-1970. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 11(1), 34-71.

Wanderley, C. A. & Cullen, J. (2011). Management accounting research: mainstream versus alternative approaches. *Contabilidade Vista & Revista*, 22(4), 15-44.

West, B. (1996). The professionalization of accounting: A review of recent historical research and its implications. *Accounting History*, *1*(1), 77-102.

West, B. (1998). Exploring professional knowledge: the case of accounting. *Journal of Sociology*, *34*(1), 1-22.

West, B. (2003). *Professionalism and accounting rules*. London: Routledge.

Wilensky, H. L. (1964). The professionalization of Everyone? *The American Journal of Sociology*, *70*(2), 137-158.

Willmott, H. (1986). Organising the profession: a theoretical and historical examination of the development of the major accountancy bodies in the U.K. *Accounting, Organizations*, *11*(6), 555-580.

Xu, Y. & Xu, X. (2003). Becoming professional: Chinese accountants in the early 20th century Shanghai. *Accounting Historians Journal*, *20*(1), 129-153.

Yee, H. (2012). Analysing the state-accounting profession dynamic: some insights from the professionalization experience in China. *Accounting, Organizations and Society*, *37*, 426-444.

Yee, H. & West, B. (2010). Accounting professionalization and occupational context: the role of the public accounting profession in China. *Paper submitted to the Sixth APIRA Conference*. Acedido em 4 de fevereiro de 2015 e disponível em: http://apira2010.econ.usyd.edu.au/conference_proceedings/APIRA-2010-308-Yee-Accounting-professionalisation-and-occupational-context.pdf.

Yin, R. K. (2010). *Estudo de caso – Planejamento e métodos* (4.ª Edição). Porto Alegre: Bookman.