

A PROFISSIONALIZAÇÃO DO CONTADOR NO BRASIL

THE PROFESSIONALIZATION OF ACCOUNTANTS IN BRAZIL

**OCTAVIO RIBEIRO
DE MENDONÇA NETO**

octavio.mendonca@mackenzie.br

RICARDO LOPES CARDOSO

ricardo.cardoso@mackenzie.br

**JOSÉ CARLOS
TIOMATSU OYADOMARI**

oyadomari@mackenzie.br

RESUMO

A presente pesquisa é uma contribuição ao estudo do surgimento e evolução da profissão do contador no Brasil, e seu foco principal é a análise de sua institucionalização, fundamentada na sociologia das profissões. Seu objetivo geral foi o de entender como a profissão contábil se institucionalizou e delimitou seu campo de atuação no Brasil, fundamentando-se na sociologia das profissões, em particular no conceito de *Professional Project* desenvolvido por Larson (1977). O estudo é de natureza exploratória, o método de pesquisa utilizado foi o historiográfico, e o procedimento foi o da pesquisa documental. Os resultados obtidos revelam que o grupo ocupacional ligado às atividades contábeis no Brasil desenvolveu um *Professional Project* e o implantou com sucesso. Com isso, obteve o monopólio sobre os serviços que presta; teve reconhecida a sua jurisdição, ou seja, o direito de se autofiscalizar; passou a influenciar a formação dos novos entrantes, impondo a construção de seu conhecimento e controlando seu discurso (Foucault, 1971); estabeleceu sua unidade e teve reconhecida a necessidade da obtenção de registro (*licensure*) para o exercício profissional. Recentemente, conseguiu impor a necessidade de um exame de qualificação para a obtenção do registro, garantindo desta forma o controle completo sobre os novos entrantes. Como sugestões para o aperfeiçoamento da profissão, o estudo sugere considerar a linha proposta por Macintosh e Baker (2002) e Macintosh (2005), relacionada com a natureza representacional da contabilidade e, conseqüentemente, com as formas de divulgação da verdade nas demonstrações contábeis. Outro aspecto a ser considerado está relacionado com o estudo e a práxis da ética no sentido proposto por Foucault (2009).

Palavras-chave: contador, profissionalismo, sociologia das profissões, projeto profissional.

ABSTRACT

This paper is a contribution to the study of the emergence and evolution of the accounting profession in Brazil and its main focus is the analysis of its institutionalization, based on the sociology of professions. Its objective is to understand how the accounting profession was institutionalized and how its field of work was defined in Brazil, based on the sociology of professions, particularly on the concept of Professional Project developed by Larson (1977). The study is of an exploratory nature, the method used was historiography and the procedure was documentary research. The results show that the occupational group linked to accounting activities in Brazil developed a Professional Project and implemented it successfully. Thus, it (i) achieved a monopoly over the services it provides, (ii) had its jurisdiction recognized, namely the right to self-control, (iii) influenced the training of new entrants, imposing the construction

of their knowledge and controlling their discourse (Foucault, 1971), (iv) established its unity and the need for registration (licensure) for the exercise of the accounting profession. Recently, it managed to impose the need for an exam to obtain registration, thus ensuring complete control over the newcomers. Regarding the improvement of the profession, the study suggests considering the line proposed by Macintosh and Baker (2002) and Macintosh (2005), related to the representational nature of accounting and, consequently, to the ways of reporting the truth in financial statements. Another aspect to consider is related to the study and practice of ethics in the sense proposed by Foucault (2009).

Key words: accountant, professionalism, sociology of professions, professional project.

INTRODUÇÃO

O desenvolvimento do sistema capitalista tem requerido cada vez mais a participação de profissionais qualificados no mercado de trabalho. Hobson (1983, p. 285-298) observa que, já no censo de 1901 na Inglaterra, as estatísticas indicavam uma queda do emprego na agricultura, um aumento moderado na indústria e um crescimento significativo nas atividades comerciais e naquelas relativas aos profissionais liberais. O autor salienta ainda que um comportamento semelhante é observado nos Estados Unidos, na França, na Alemanha e na Áustria nos censos referentes às décadas de 1880, 1890 e 1900. Esta tendência se acentua em períodos mais recentes, conforme observa Galbraith (1983, p. 175-182), com ênfase nas atividades relacionadas ao planejamento.

Drucker (1970) denominou essa nova realidade de Sociedade do Conhecimento. Mais adiante, Nonaka e Takeuchi (1997, p. 5) sintetizaram a importância do conhecimento ao afirmarem que "na nova economia o conhecimento não é apenas um recurso, ao lado dos tradicionais fatores de produção – trabalho, capital e terra, mas sim o único recurso significativo". Com relação à atividade profissional, Antunes (1999, p. 37) ressalta que as organizações empresariais vêm sofrendo o impacto do recurso do conhecimento em suas estruturas, processos administrativos e, principalmente no seu valor, requerendo dos profissionais uma mudança de atitude no sentido da aplicação dinâmica do seu conhecimento.

Diante dessa nova conjuntura, MacDonald (1999, p. 36) observa que, uma vez que a sociedade moderna é baseada no conhecimento, as profissões como ocupações a ele relacionadas constituem parte integrante da formação social moderna, e, em sendo assim, o estudo das mesmas pode esclarecer como parte do sistema moderno de classes se desenvolveu.

A presente pesquisa é uma contribuição ao estudo do surgimento e evolução da profissão do contador no Brasil, e seu foco principal é a análise de sua institucionalização, fundamentada na sociologia das profissões. A sociologia das profissões é o campo da sociologia que se preocupa com a implantação, desenvolvimento, formação e institucionalização das profissões, que, no dizer de Barbosa (2003, p. 594), incorpora "[...] um conjunto de abordagens teórico-conceituais

que tem como objeto específico a formação e atuação dos grupos profissionais". Dentre seus principais teóricos merecem destaque Parsons (1939) com uma abordagem funcionalista, Johnson (1972) e Larson (1977) com uma visão mais crítica relacionada à estratificação social, Abbott (1988), que, adotando um enfoque sistêmico, procura explicar os conflitos interprofissionais, e Freidson (1986, 1988), que, mesmo reconhecendo a procedência de muitas das críticas dirigidas ao profissionalismo, o defende como a melhor forma de organizar o trabalho dos profissionais.

Cabe esclarecer que, ao longo deste estudo, o termo "profissões" refere-se a "[...] ocupações baseadas no conhecimento avançado, ou complexo, ou esotérico, ou misterioso" MacDonald (1999, p. 1), enquanto que o termo "ocupação" refere-se a "[...] qualquer forma de emprego remunerado na qual um indivíduo trabalha de forma regular" Giddens (2008, p. 572).

No Brasil, a literatura relacionada ao estudo das profissões vem se desenvolvendo há já algum tempo, a partir dos trabalhos de Donnangelo (1975) e Kawamura (1981). O primeiro deles refere-se à medicina e é focado na perda de autonomia profissional, e o segundo está relacionado às implicações ideológicas e políticas da prática profissional do engenheiro na formação social brasileira. Merecem também destaque os trabalhos de Gomes (1994), referentes à formação de uma burocracia técnica brasileira; de Coelho (1999), sobre o desenvolvimento da advocacia, medicina e engenharia no período compreendido entre a independência e a revolução de 1930; de Pereira Neto (2001), sobre a medicina no Brasil; de Bonelli (1999, 2002), focados nas profissões da área jurídica, e de Paiva e Melo (2008), que relaciona competências e profissões e propõe uma agenda de pesquisa contemplando aspectos metodológicos e temáticos. Outro estudo de fundamental importância é o de Diniz (2001), que, além de analisar o desenvolvimento das profissões de engenharia e economia no Brasil, também discute com profundidade os modelos analíticos disponíveis para o estudo das profissões.

Especificamente no campo da contabilidade, a maioria dos estudos relacionados ao assunto adota uma abordagem que Vergara (2004, p. 130-140) classifica como historiográfica clássica, ou seja, limita-se a descrever os fatos sem qualquer

enfoque crítico ou preocupação de caráter sociológico. Dentre estes cabe mencionar os realizados por Boucinhas (1947, p. 6-8); Klein, (1954); D'Áuria (1954, p. 129-139); Almada Rodrigues (1984); Schmidt (2000); Ribeiro da Silva e Sardinha Martins (2006); Lopes de Sá (1997, 2006) e mais recentemente o de Schmidt e Santos (2012) a respeito da cronologia da normatização das demonstrações contábeis no Brasil.

Abordando aspectos mais específicos, cabe ressaltar ainda o estudo de Franco (1988) sobre a evolução dos princípios contábeis no Brasil, o de Peleias e Bacci (2004), que descreve os movimentos iniciais para a regulamentação da profissão, a criação dos primeiros cursos de ensino comercial, as primeiras discussões sobre a padronização contábil e as teses apresentadas nos primeiros congressos de contabilidade; o de Ricardino e Carvalho (2004), relacionado à evolução das atividades de auditoria no Brasil, e a obra de Leite (2005) focada na educação contábil.

Dentre os estudos mais recentes, cabe mencionar o trabalho de Ott *et al.* (2011, p. 338-356), no qual os autores compararam a percepção de estudantes de cursos de Ciências Contábeis em Instituições de Ensino Superior (IES) brasileiras e profissionais da contabilidade no Brasil quanto aos conhecimentos, habilidades e métodos de ensino-aprendizagem considerados como mais importantes para a atuação no mercado de trabalho. Os resultados obtidos revelaram evidências de maiores níveis de importância percebida pelos profissionais (quando comparados aos estudantes) nos quesitos investigados. Comparativamente com a China e com os EUA, os escores dos profissionais brasileiros são sempre maiores para as três dimensões (conhecimentos, habilidades e métodos). Os estudantes brasileiros em comparação com os chineses, de forma geral, também atribuem maior importância às três dimensões analisadas.

Outro trabalho que merece ser destacado é o realizado por Guerra *et al.* (2011, p. 157-171), onde os autores, fundamentados na Teoria da Formação Social, realizaram uma pesquisa de campo junto aos contadores da cidade de Maringá. Os resultados obtidos nesta pesquisa revelaram "[...] que a profissão de Contador representa socialmente para os participantes da pesquisa uma profissão abrangente, sendo que eles se veem como um amigo responsável e ético, que atua numa área em constante evolução, cheia de desafios adorada por quem a pratica" (Guerra *et al.*, 2011, p. 168).

De acordo com o exposto, observa-se que os estudos e pesquisas focados na profissão contábil no Brasil têm se limitado ao relato histórico da evolução de suas ideias e práticas. Isso, evidentemente, não os torna menos importantes, mas também não preenche a lacuna existente de uma análise baseada na visão sociológica dessa evolução. Assim sendo, o objetivo geral deste estudo é o de entender como a profissão contábil se institucionalizou e delimitou seu campo de atuação no Brasil.

Adicionalmente ao já exposto, o presente estudo se justifica também pelo fato de seus resultados objetivarem, dentro de um enfoque crítico, não só entender como a pro-

fissão se estruturou no país, mas também pela pretensão de sugerir formas de potencializar seu desempenho em benefício da sociedade, na linha proposta por Freidson (1988, p. 34).

REFERENCIAL TEÓRICO SOCIOLOGIA DAS PROFISSÕES

Ao se referir à literatura sobre as profissões, Abbott (1988, p. 3-9) observa que, embora as mesmas tenham a sua origem na era medieval e, em alguns casos, na antiguidade, as primeiras tentativas de estudá-las de forma sistemática ocorreram na primeira metade do século XX. Salienta ainda que foram os ingleses os primeiros a se preocuparem com o assunto, com a pesquisa desenvolvida por Carr-Saunders e Wilson (1933) e publicada sob o título *The professions*. Nesta obra, os autores observam que "[...] a aplicação de uma técnica intelectual aos negócios do dia a dia, adquirida como resultado de um treinamento longo e especializado, é a principal característica das profissões" (Carr-Saunders e Wilson, 1933, p. 491). Conforme Dubar e Tripiier (2005, p. 61-135), as duas primeiras correntes teóricas que abordaram o tema são geralmente denominadas na literatura da sociologia das profissões de funcionalismo e interacionismo.

A abordagem funcionalista corresponde, conforme Rodrigues (2002, p. 7), a identificar os atributos que distinguem as profissões das demais ocupações definindo um tipo ideal para as mesmas. O funcionalismo surge com Parsons (1939), que, em seu artigo pioneiro, define algumas características que distinguem as profissões do mundo dos negócios e da administração pública, procurando demonstrar que é a atividade profissional e não a atividade comercial e financeira que melhor caracteriza o sistema social liberal moderno. No dizer de Parsons (1939, p. 467), "[...] o tipo profissional é a moldura institucional na qual a maior parte de nossas funções sociais mais importantes é realizada [...]."

Em sua análise sobre o funcionalismo, Diniz (2001, p. 18-19) observa que, embora sejam inúmeros os atributos com que os diversos autores definem uma profissão, o grau de superposição dos mesmos é considerável, o que permite definir um núcleo destes atributos. Este núcleo consistiria em "[...] existência de um corpo de conhecimento suficientemente abstrato e complexo para requerer um aprendizado formal prolongado; uma cultura profissional sustentada por associações profissionais; uma orientação para as necessidades da clientela e um código de ética" (Diniz, 2001, p. 20).

Dessa forma, continua a autora, a abordagem funcionalista procura transmitir uma imagem das profissões como ocupações nas quais o conhecimento técnico complexo legitimaria sua autonomia e autorregulação e cujos membros atuariam sempre objetivando o bem comum. Essas características justificariam os privilégios profissionais reivindicados por seus praticantes, notadamente as elevadas recompensas financeiras e o destacado prestígio social.

A abordagem interacionista, por outro lado, foi desenvolvida por Hughes (1952, 1958) e por seus alunos e colegas

sociólogos de Chicago, os quais, segundo Rodrigues (2002, p. 15), não se preocuparam em formular uma teoria, mas em recolocar o estudo das profissões no âmbito da análise sociológica da divisão do trabalho. Essa divisão, continua a autora, implica conflitos sociais e uma hierarquização de funções efetuada com base em duas operações que orientam a seleção dos profissionais: licença e mandato.

A primeira delas, a licença, se constitui na autorização legal para o exercício de certas atividades que outros não poderão exercer. Já a segunda, o mandato, estabelece qual deve ser a conduta específica dos outros em relação ao seu campo de atuação. Nesse sentido, uma profissão surge quando uma atividade estabelece, como resultado de um processo social, um mandato aceito pela sociedade.

No final da década de 1960, as abordagens funcionalista e interacionista passam a ser progressivamente criticadas e substituídas por novas teorias inspiradas nas ideias de Karl Marx e Max Weber e desenvolvidas entre outros por Johnson (1972), Larson (1977) e Freidson (1986, 1988), as quais ressaltam, mais que as precedentes, os aspectos econômicos de controle do mercado, criticando de forma contundente o monopólio profissional e o excesso de privilégios dele decorrentes.

Já Abbott (1988) adota um enfoque sistêmico para construir uma explicação para as diversas situações que ocorrem no campo das profissões. Em sua abordagem, ele parte do pressuposto de que o estudo das profissões deve ter seu foco direcionado para as atividades que detêm o direito de controlar os serviços que prestam (*Jurisdictional Competence*).

Por último, cabe mencionar ainda dentro da sociologia das profissões a abordagem histórico-comparativa. Conforme Diniz (2001, p. 24), as pesquisas histórico-comparativas ressaltam as diferenças entre o conceito europeu continental e o anglo-americano de profissões. Na economia de mercado que caracterizou o contexto anglo-americano nos séculos XVII e XVIII, prevaleceu um Estado descentralizado e não intervencionista, enquanto que no continente europeu prevaleceu o inverso. As pesquisas histórico-comparativas, ao analisarem o processo de desenvolvimento de uma profissão, procuram enquadrar este processo em um dos dois modelos históricos.

O PROFESSIONAL PROJECT DE LARSON (1977)

Ao discutir o conceito de *Professional Project*, Rodrigues (2002, p. 54) observa que Larson (1977) tenta uma síntese das teses marxistas e weberianas estudando os grupos profissionais como grupos de interesse dentro do sistema de classes da sociedade capitalista e conceituando o processo de profissionalização como um projeto com o objetivo de obter posições econômicas e status social. Visão semelhante é apresentada por Macdonald (1999, p. 10), que salienta em seu trabalho que Larson enfatiza o fato de que a mobilidade social e o controle de mercado não são simples reflexos de habilidades, expertises ou padrões éticos, mas sim o resultado de um projeto profissional, caracterizado por um curso particular de ações coerentes e

consistentes para atingir aqueles objetivos (mobilidade social e controle de mercado). Em sua análise sobre o processo de institucionalização da profissão de contador na Inglaterra, MacDonald (1999, p. 187-207) conceitua o *Professional Project* como segue.

PONTO DE PARTIDA

O conceito de *Professional Project* está baseado em um conjunto de ideias de várias fontes, mas principalmente na visão de Max Weber de que a sociedade é uma arena onde classes, grupos de status, partidos políticos e outras entidades sociais competem por recompensas econômicas, políticas e sociais. Dentre esses competidores estão os grupos ocupacionais, em relação aos quais Weber enfatiza que a qualificação educacional fornece a estes grupos uma oportunidade de obtenção de renda.

O OBJETIVO GLOBAL

O grupo ocupacional é visto como uma entidade cujos membros têm que trabalhar para que ele passe a existir e exige deles um esforço contínuo para mantê-lo existindo e, se possível, melhorar sua posição, ou seja, o grupo tem que seguir um projeto. Em termos práticos, a busca é pelo monopólio do mercado dos serviços baseados em sua expertise e por status na hierarquia social.

OS OBJETIVOS SECUNDÁRIOS

Além deste objetivo global, existem outros objetivos que uma ocupação que aspira à profissionalização deve perseguir e, uma vez estabelecida como profissão, deve manter. Em primeiro lugar, tem que construir para si uma jurisdição, conceito este desenvolvido por Abbott (1988) e que significa o direito que um grupo ocupacional detém de controlar os serviços que presta.

É necessário também definir a produção de produtores, ou seja, assegurar que todos os novos entrantes se submetam a um sistema apropriado de seleção e treinamento. Isto envolve o controle pelo menos do input educacional e está relacionado com a monopolização do conhecimento. A concretização destes objetivos terá um papel importante na realização de um quarto, que é a respeitabilidade.

OUTROS ATORES

Há outros atores a serem considerados, e o principal deles é o Estado com o qual se devem negociar as medidas de regulação da profissão. O monopólio profissional depende do reconhecimento do Estado. Além disso, o grupo ocupacional deve, algumas vezes, cooperar e outras competir com *outras ocupações* que estão na fronteira de sua potencial jurisdição e também com as *instituições de ensino*. Finalmente, a ocupação precisa se apresentar ao *público* e, mais especificamente, a seus potenciais *clientes* de uma forma que maximize seus negócios e seu status social.

CONTEXTO SOCIAL, POLÍTICO E CULTURAL

Os outros atores anteriormente descritos são apenas os mais ativos em um contexto social que inclui valores sociais, legislação, história, tradição, poder de outros atores sociais e também inovações tecnológicas que podem ser impingidas ao trabalho profissional.

Uma representação gráfica do *Professional Project* de Larson (1977) é apresentada na Figura 1.

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De acordo com a classificação proposta, entre outros, por Andrade (2002), o presente estudo é de natureza exploratória, uma vez que procurou levantar dados que possibilitem explicar como a profissão contábil se institucionalizou e delimitou seu campo de atuação no Brasil. O método de pesquisa utilizado foi o historiográfico, que, conforme Vergara (2004, p. 130-141), visa a resgatar os acontecimentos humanos ao longo do tempo objetivando entender as mudanças, contradições e tendências da realidade social. O procedimento utilizado foi o da pesquisa documental. Foram coletados dados primários e secundários relacionados à profissão contábil no Brasil desde a sua origem até o estágio atual, os quais foram analisados e criticados com base nas abordagens da sociologia das profissões.

APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Conforme já salientado, para a análise do processo de institucionalização da profissão contábil no Brasil, utilizou-se o

conceito do *Professional Project* de Larson (1977). Esta análise é apresentada a seguir.

O GRUPO OCUPACIONAL

O grupo ocupacional, segundo Larson (1977, p. xii), refere-se a um grupo particular de pessoas que atua no sentido de delimitar sua área de atuação na divisão social do trabalho e estabelecer seu controle sobre ela.

No caso do presente estudo, este grupo é constituído por profissionais da contabilidade que vendem serviços ao público. Com a finalidade de melhor compreender o desenvolvimento da prática contábil como uma ocupação no Brasil, é útil delinear as atividades atualmente englobadas por esta prática, ou seja, seu campo de atuação.

O Decreto-Lei 9.295 de 27 de maio de 1946 que define as atribuições do contador e do então guarda-livros, estabelece o que segue:

Art. 25. São considerados trabalhos técnicos de contabilidade:
 (a) organização e execução de serviços de contabilidade em geral;
 (b) escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações;
 (c) perícias judiciais ou extrajudiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres, revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais

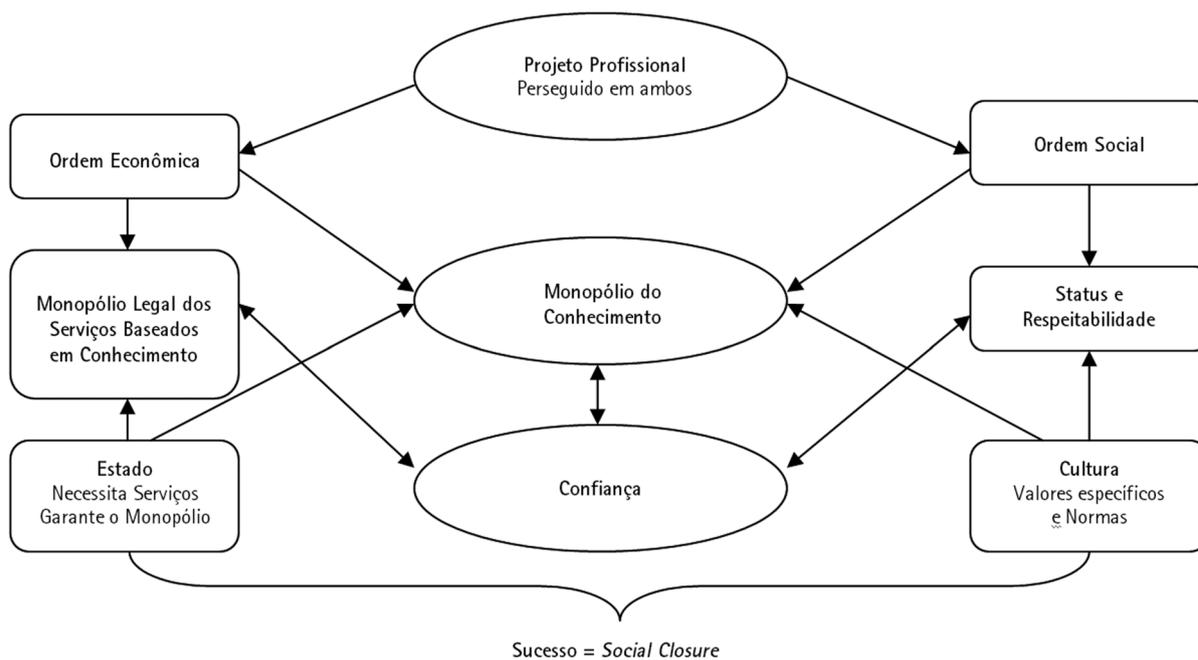


Figura 1 - O Projeto Profissional.
 Figure 1 - The Professional Project.

Fonte: MacDonald (1999, p. 32)

ou extrajudiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por leis aos profissionais de contabilidade (Brasil, 1946).

Além disso, em seu Artigo 26, esse mesmo Decreto-Lei ressalta que “[...] as atribuições definidas na alínea c do artigo anterior são privativas dos contadores diplomados” (Brasil, 1946). Estas atribuições foram ampliadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, que, por meio da Resolução CFC 560 em 28 de outubro de 1983, regulamentou a profissão e descreveu cerca de 50 atividades a serem exercidas exclusivamente por contadores, além de 19 outras a serem compartilhadas com outras profissões estabelecidas.

Embora a maioria das empresas utilize pessoas sem a formação requerida para realizar muitas dessas atividades, é necessário que essas pessoas possuam habilidades específicas e que sejam supervisionadas por contadores qualificados. Conforme MacDonald (1999, p. 190), o desenvolvimento destas habilidades específicas se deu em paralelo com o desenvolvimento da indústria moderna e dos negócios de uma forma geral.

No Brasil, conforme observa Leite (2005, p. 15), nas cinco décadas subsequentes ao descobrimento, praticamente não houve atividade nos campos político, econômico e social. Com o fracasso do sistema de capitâneas hereditárias, o governo português decidiu assumir diretamente o controle de sua colônia e instalou, em 1548, o sistema de governo geral. A partir de então tem início a exploração lucrativa da cana-de-açúcar, e imigram para a colônia pessoas de diversas classes sociais. Datam desta época, conforme Almada Rodrigues (1984, p. 1), as primeiras manifestações de atividade contábil no Brasil.

De acordo ainda com Leite (2005, p. 18-22), junto com a instituição do governo geral, chegam ao Brasil os jesuítas, que detinham o monopólio do ensino tanto em Portugal como em suas colônias. A educação promovida por eles destinava-se basicamente a formar religiosos para a atividade missionária e funcionários para os quadros da administração pública. Essa situação perdurou até a expulsão dos mesmos, tanto de Portugal como de suas colônias, em 1759, pelo então primeiro-ministro de Portugal Sebastião José de Carvalho, o Marquês de Pombal.

A administração do Marquês de Pombal introduziu importantes mudanças em Portugal, destacando-se no âmbito da educação a reforma da Universidade de Coimbra e a criação das aulas régias. No Brasil, entretanto, em decorrência de uma política de endurecimento nas relações entre a metrópole e suas colônias, apenas suprimiu-se o que existia.

Conforme observa Prado Junior (1970, p. 41), a economia brasileira da época colonial foi organizada com o objetivo exclusivo de fornecer ao comércio europeu gêneros de grande expressão econômica. Desta forma, pode-se inferir que a atividade contábil no Brasil, entre 1548 e 1808, limitou-se a alguns aspectos ligados à administração pública, sempre com o intuito de garantir a exploração e a transferência de riquezas para a metrópole.

Com a chegada da corte portuguesa, inicia-se um processo de desenvolvimento tanto na agricultura como na indústria, com impactos sobre as atividades contábeis. Já em 1808, D. João VI determina que o Erário Real siga a prática das partidas dobradas e institui o Conselho da Fazenda nomeando três Contadores Gerais (Ribeiro da Silva e Sardinha Martins, 2006, p. 109). Neste mesmo ano, é criada uma cadeira de Economia Política no Rio de Janeiro, e, em 1810, a Aula de Comércio da Corte.

Em 1822, o país conquista sua independência política, mas economicamente continua submisso às nações europeias. Conforme destaca Leite (2005, p. 42), em boa parte do período imperial, mantém-se a estrutura econômica colonial baseada na mão de obra escrava, em nítida contradição com a expansão do sistema capitalista mundial. Diante desta contradição, já bem antes da abolição da escravatura em 1888, iniciou-se um processo de vinda de imigrantes europeus, notadamente italianos, com o intuito de substituir a mão de obra escrava. Todavia, como observa Leite (2005, p. 44), a influência destes imigrantes não ficou limitada à agricultura, mas teve importantes impactos no comércio, na indústria e no desenvolvimento do mercado de capitais. Em 1850, foi promulgado o Código Comercial Brasileiro, que, no âmbito contábil, instituiu a obrigatoriedade do levantamento de balanços anuais.

Ao analisar o comportamento da economia brasileira desta época, Prado Júnior (1970, p. 192) salienta que “[a] segunda metade do século XIX assinala o momento de maior transformação econômica na história brasileira”, visão esta que é corroborada por Furtado (2000, p. 147), para quem, “[c]onsiderada em conjunto, a economia brasileira parece haver alcançado uma taxa relativamente alta de crescimento na segunda metade do século XIX”.

Diante de tal conjuntura, a demanda por serviços contábeis começa a expandir-se. Linhares (1974 *in* Coelho, 1999, p. 78-82), reconstitui a estrutura ocupacional dos eleitores do Rio de Janeiro e observa que, em 1876, os empregados, aí incluídos os guarda-livros, a serviço de empresas e de entidades públicas e privadas, representavam 4,6% dos votantes e auferiam uma renda média anual equivalente a cerca de 1/3 daquela auferida pelos profissionais liberais de então. É neste ambiente que começa a surgir a necessidade de pessoas com habilidades contábeis específicas e que seus detentores começam a vislumbrar a possibilidade de monopólio.

LANÇANDO O PROJETO: RESPEITABILIDADE E EXPERTISE

Conforme observa MacDonald (1999, p. 192-195), o início do processo de lançamento do projeto profissional ocorre com a formação de uma associação dos práticos da ocupação, ou seja, a criação de *um grupo ocupacional formal*. O autor exemplifica com o caso da Escócia, onde a *Edinburgh Society of Accountants* foi constituída em 1853. No Brasil, este movimento inicial ocorre em 1869, quando foi fundada a Associação dos Guarda-Livros da Corte.

Uma década mais tarde, conforme Prado Júnior (1970, p. 259), a indústria brasileira apresentou um apreciável desenvolvimento, com o número de estabelecimentos industriais passando de 200 em 1881 para cerca de 600 em 1889. Esta fase de desenvolvimento prossegue no início do período republicano com a fundação de 425 fábricas entre 1890 e 1895. Em 1907, o primeiro censo das indústrias brasileiras registrou a existência de 3.258 estabelecimentos industriais que empregavam 150.841 pessoas, sendo que nesta época, de acordo com o censo demográfico de 1900, a população brasileira era de 17.438.434 (IBGE, 1996).

Este novo surto de desenvolvimento refletiu-se na demanda pelos serviços prestados pelo grupo ocupacional. Em 1912, Francisco D'Áuria, Carlos de Carvalho, Horácio Berlinck e Costa Sampaio lançam em São Paulo a *Revista Brasileira de Contabilidade* – RBC, em cuja apresentação de seu primeiro número lê-se:

[...] que os industriais, para enfrentarem a concorrência que diariamente avulta, são obrigados a um grande esforço para a manutenção do equilíbrio de suas respectivas situações [...] se a ordem deve preponderar na organização técnica de uma empresa, deve também existir na sua administração; se a contabilidade não é uma causa direta da riqueza, constitui, entretanto, um considerável elemento de absoluto sucesso das empresas em geral (Revista Brasileira de Contabilidade, 1912, p. 1).

Nesta época, a elite do grupo ocupacional já ocupava posição de destaque na sociedade brasileira. São exemplos, entre outros, Carlos de Carvalho, Francisco D'Áuria e João Lyra Tavares. Em 1906, Carlos de Carvalho e Francisco D'Áuria atuavam na recém-criada Seção de Contabilidade do Tesouro do Estado de São Paulo, cabendo observar que foi apenas em dezembro 1905 que o Decreto-Lei 1.335 estabeleceu para o Tesouro do Estado a escrituração mercantil (D'Áuria, 1953, p. 16). João Lyra Tavares, que em 1914 atuava na reorganização da contabilidade do Tesouro Nacional, elegeu-se em 1915 para o Senado da República, onde teve uma atuação destacada em prol do reconhecimento da profissão (Peleias e Bacci, 2004, p. 46).

Com a Guerra de 1914 a 1918 verifica-se novo impulso na indústria brasileira. Refletindo esta nova fase, o censo de 1920 revelou a existência de 13.336 estabelecimentos industriais empregando 275.212 operários (Prado Júnior, 1970, p. 261). É neste período que o grupo ocupacional passa a se organizar de forma mais estruturada. Em 1915, foi criado em São Paulo o Instituto Brasileiro de Contadores Fiscais; em 1916, foram fundados o Instituto Brasileiro de Contabilidade no Rio de Janeiro e a Associação dos Contadores de São Paulo. Em 1919, foi criado o Instituto Paulista de Contabilidade; em 1921, foi formada a Associação dos Diplomados em Ciências Comerciais no Rio de Janeiro, e, em 1927, a Associação Baiana de Diplomados em Comércio, Associação Campineira de Contabilidade e o Instituto Mineiro de Contabilidade.

A formação de associações de classe continuou no início da década de 1930 com a fundação em 1931 do Instituto Mato-Grossense de Contabilidade, da Associação Pernambucana de Contabilidade e do Instituto Cearense de Contabilidade. Em 1932, foi criada a Associação Mineira de Contabilidade e, em 1933, o Instituto Rio-Grandense de Contabilidade. Essa proliferação de associações que caracterizou a fase inicial do *Professional Project* brasileiro está relacionada não só à extensão geográfica do país, mas também à dificuldade em congregar, em uma única associação, interesses divergentes dentro do grupo ocupacional.

De fato, conforme observa MacDonald (1999, p. 192-195) quando o grupo ocupacional é muito amplo, aqueles que se percebem em uma posição mais favorável podem relutar em abrir mão desta vantagem e, para preservar o que conquistaram, passam a criar dificuldades para a entrada na associação daqueles em situação inferior. Em outras palavras, se muitos forem elegíveis, isto pode causar um rebaixamento da totalidade dos membros. Por outro lado, se as condições para pertencer à associação forem muito restritivas, corre-se o risco de que aqueles que não forem elegíveis, mas que possuem as habilidades mínimas para prestar os serviços básicos que caracterizam a ocupação, criem associações rivais. MacDonald exemplifica essa situação com o caso da Escócia. Segundo ele, na associação de Edinburgo, fundada em 1850, os elegíveis pertenciam à classe média alta, enquanto que, em Glasgow, poucos preenchiam esta condição, o que os levou a criar uma associação similar em 1851.

As informações levantadas por meio da pesquisa bibliográfica realizada sugerem que fato semelhante ocorreu no Brasil, cabendo observar que, dentre as associações de classe anteriormente citadas, algumas se destinavam, exclusivamente, aos diplomados em escolas de comércio, como a própria denominação delas à época o indica.

Os primeiros movimentos em prol da unificação da classe e da regulamentação da ocupação, ou seja, do estabelecimento das fronteiras do campo ocupacional e do reconhecimento público e oficial do monopólio, surgem, no I Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado de 14 a 22 de julho de 1924 no Rio de Janeiro.

Na ocasião, é recomendado pelo grupo ocupacional “[...] que se procure obter dos poderes públicos uma lei que regule o exercício das funções profissionais em contabilidade [...]” (Congresso Brasileiro de Contabilidade, 1924, p. 28). Esta recomendação propugnava ainda que a lei estabelecesse, entre outras providências, (a) a distinção entre as funções de guarda-livros, contador e perito em contabilidade; (b) provas de habilitação para cada uma das especialidades; (c) criação de Câmaras de Contabilidade com o objetivo de fiscalizar as disposições da lei e de suas regulamentações; (d) registro obrigatório para a nomeação de guarda-livros e contadores, mesmo quando tais funções fossem desempenhadas por comerciantes; (e) verificação compulsória dos balanços das

sociedades anônimas por contadores que façam parte das Câmaras de Contabilidade; (f) obrigatoriedade da assinatura dos balanços e oficialização dos serviços de perícia judicial.

Essas recomendações revelam uma preocupação clara com a delimitação das fronteiras do campo ocupacional e com a criação de uma *jurisdição* (Abbott, 1988), ou seja, do direito de controlar os serviços que prestam por meio das Câmaras de Contabilidade e do registro obrigatório para a nomeação de guarda-livros e contadores.

Em 1925, Francisco D'Áuria propõe a criação do Registro Geral dos Contabilistas do Brasil, e, em 1926, é constituída a Classe dos Contabilistas Brasileiros, que institui o Registro dos Contabilistas divididos em três categorias: Contabilistas, Contadores e Aspirantes, estabelecendo que: (i) Contabilistas fossem os profissionais chefes de escritórios, os professores e os autores consagrados de contabilidade; (ii) Contadores, os guarda-livros ajudantes e auxiliares de escritório e (iii) Aspirantes, os auxiliares e praticantes de escritório e os estudantes de comércio e contabilidade (Ribeiro da Silva e Sardinha Martins, 2006, p. 119).

As recomendações do I Congresso Brasileiro de Contabilidade foram em grande parte atendidas pela interferência do Estado com a promulgação do Decreto-Lei 9.295 de 27 de maio de 1946, que define as atribuições do contador e do guarda-livros e cria o Conselho Federal de Contabilidade – CFC. Desta forma, o grupo ocupacional alcança o reconhecimento oficial do monopólio sobre suas atividades e também tem garantida a sua jurisdição.

QUALIFICAÇÕES: PRODUZINDO OS PRODUTORES

O estabelecimento da jurisdição por um grupo requer também um trabalho cultural para estabelecer a legitimidade de suas práticas, o que implica definir como deverá ocorrer a *produção de produtores* (Larson, 1977, p. 71). Isto significa assegurar que os futuros entrantes sejam submetidos a um sistema de seleção e treinamento que resulte em um profissional padronizado, o que envolve o controle do sistema educacional e está relacionado com a *monopolização do conhecimento profissional* (MacDonald, 1999, p. 189).

No caso do Brasil, este processo ocorreu de forma semelhante ao americano, onde, desde o início, se observa a presença de acadêmicos preocupados com a educação profissional, e diferentemente do caso inglês, onde, conforme MacDonald (1999) essa presença foi menos sentida.

Já em 1886, Horace Lane criou o Curso Superior de Comércio do Mackenzie College. De acordo com Garcez (2004, p. 166-167), este curso tinha por objetivo preparar profissionais para o comércio cafeeiro de Santos e São Paulo e deveria atender também os escritórios e as fábricas que deram início ao processo industrialização paulistano. Todavia, como curso de nível superior, não se mostrou atraente para os jovens da época e, em 1902, foi transformado em Escola de Comércio de Grau Médio. Esta falta de interesse por um curso superior de

comércio é explicada por Werebe (1970, p. 66), que observa que, em uma sociedade com pretensões aristocráticas como a brasileira das duas primeiras décadas do século XX, as ocupações ligadas às atividades mercantis eram consideradas inferiores.

Conforme relata Leite (2005, p. 65), em 1891 foi fundada em Juiz de Fora a primeira academia de comércio do país com um curso de nível superior, que começou a funcionar em 1894. Neste mesmo ano, com a reforma do ensino instituída pelo Decreto 270, a Escola Politécnica de São Paulo passa a conceder o diploma de contador para aqueles que concluíssem o Curso Geral, com duração de um ano (Martins *et al.*, 2006). Este curso é mantido pelo Decreto 485 de 1895 e fica a cargo do Professor Horácio Berlinck, um dos membros da elite do grupo ocupacional (Almada Rodrigues, 1984).

Em 1902, surge a Escola Prática de Comércio de São Paulo, que, em 1907, passa a denominar-se Escola de Comércio Álvares Penteado. Entre seus fundadores também figura Horácio Berlinck. Neste mesmo ano, surge também a Academia de Comércio do Rio de Janeiro, e, em 1908, a Escola de Comércio Álvares Penteado cria o Curso Superior de Ciências Comerciais. Foram esses cursos que abriram caminho para a instalação de outros de nível médio e superior nas áreas administrativas e de negócios no país e, finalmente, do curso superior de ciências contábeis instituído em 1945.

Conforme Larson (1977, p. 68), no desenvolvimento do *Professional Project*, o grupo ocupacional persegue fontes de *prestígio social*, seja na forma que denomina de *tradicional*, seja na que denomina de *moderna*. A forma tradicional caracteriza-se pelo processo de aprendizagem, onde se espera que o aprendiz adquira as habilidades requeridas por meio de um processo de tutelação, durante um determinado período de tempo, a cargo de um prático da profissão. Esta forma, de acordo com MacDonald (1999, p. 196), caracterizou o *Professional Project* inglês. Já a forma moderna caracteriza-se pela obtenção de prestígio via obtenção de um grau conferido por um sistema de educação formal.

No caso brasileiro, da mesma forma que no americano, o desenvolvimento do *Professional Project* adotou a forma moderna. No caso americano, esse processo foi bem mais rápido já que o primeiro curso de contabilidade foi oferecido em 1883, pela *University of Pennsylvania* no *Wharton School of Finance and Economics*, e a primeira lei que subordinou a obtenção do registro profissional à aprovação em um exame de suficiência foi aprovada no Estado de Nova Iorque em 1896.

No Brasil, conforme já observado, o Curso Superior de Ciências Econômicas e Comerciais só foi instituído legalmente em 1945 com o Decreto-Lei 7.988. Em decorrência desta legislação, foi criada em 1947 a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas na Universidade de São Paulo. No parecer do Relator do Conselho Universitário, Zeferino Vaz, transcrito por Ribeiro da Silva e Sardinha Martins (2006, p. 121) fica evidente a influência do Sindicato dos Contabilistas de São Paulo e dos Professores Frederico Hermann

Junior, Milton Improta, Atilio Amatuze e Dirceu Rodrigues, membros da elite do grupo ocupacional, na criação da referida faculdade. Com relação ao exame de suficiência, este só foi instituído em 1999 com a Resolução 853 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e, ainda assim, teve sua inconstitucionalidade arguida em 2004, ficando suspenso até recentemente, quando foi restabelecido com a promulgação da Lei Federal 12.249 de 11 de junho de 2010.

Conforme observa MacDonald (1999, p. 197), “[...] a produção de produtores, e sua certificação e legitimização, são características que a ocupação se esforça para estabelecer e controlar de uma forma ou de outra”. No caso do Brasil, a elite do grupo ocupacional sempre esteve presente na criação das instituições de ensino relacionadas com seu campo de atuação com o objetivo de controlar e impor a construção de seu conhecimento, ou seja com o objetivo, na visão de Foucault (1971, p. 11-21), de controlar o seu discurso estabelecendo o seu objeto, as circunstâncias em que pode ser pronunciado e quem pode pronunciá-lo.

Desta forma, o grupo ocupacional no Brasil não só estabeleceu o controle sobre o seu campo de conhecimento, como também conseguiu o domínio sobre a entrada de novos membros com a exigência da aprovação prévia em um exame de suficiência para a obtenção do registro e a consequente autorização para o exercício da profissão.

UNIDADE PROFISSIONAL, JURISDIÇÃO E REGISTRO

De acordo com MacDonald (1999, p. 199), a unidade é necessária para que um corpo profissional se torne forte o suficiente para obter o reconhecimento do Estado. A forma mais segura de atingir tal objetivo é convencer os legisladores a aprovar a sua jurisdição.

No caso brasileiro, esse processo conheceu um primeiro resultado concreto com a promulgação do Decreto-Lei 20.158 de 30 de junho de 1931, que organizou o ensino comercial e regulamentou a profissão de contador. Isto ocorreu cerca de 60 anos após a fundação da Associação dos Guarda-Livros da Corte, em 1869. No caso da Inglaterra, conforme relata MacDonald (1999, p. 200), este processo demorou cerca de um século.

Este diploma legal (Decreto-Lei 20.158) estabeleceu, em seus artigos 54 e 55, o seguinte:

Art. 54. São considerados contadores os que forem portadores de diplomas conferidos, na vigência da legislação anterior, por institutos de ensino comercial reconhecidos oficialmente.

Art. 55. Os guarda-livros práticos, que já exerçam ou tenham exercido a profissão, para gozarem das prerrogativas deste decreto, deverão requerer ao superintendente do Ensino Comercial, dentro do prazo de um ano a contar da data da publicação deste decreto, serem submetidos a exames de habilitação (Brasil, 1931).

Além do reconhecimento da profissão, este decreto-lei garante também o monopólio na prestação de serviços, mas nada estabelece em relação à jurisdição.

Com a promulgação do Decreto-Lei 9.295 de 28 de maio de 1946, que define as atribuições do contador e do guarda-livros e cria o Conselho Federal de Contabilidade – CFC e os Conselhos Regionais – CRs, o grupo ocupacional consolida seu *Professional Project*. Por meio deste diploma legal, o grupo tem: (a) garantida sua unidade, (b) reconhecida sua jurisdição, (c) reconhecida a necessidade da obtenção de registro (*licensure*) junto ao próprio grupo para o exercício da profissão e (d) ampliado seu monopólio.

A unidade é garantida por meio da criação do Conselho Federal de Contabilidade e dos Conselhos Regionais, os quais devem se submeter ao primeiro. A jurisdição é reconhecida por meio da atribuição para fiscalizar o exercício da profissão conferida pela legislação ao CFC e aos CRs. A necessidade de obtenção de registro é contemplada no artigo 12 da referida lei, que estabelece que “[o]s profissionais a que se refere este Decreto-lei somente poderão exercer a profissão depois de regularmente registrados no órgão competente do Ministério da Educação e Saúde e no Conselho Regional de Contabilidade a que estiverem sujeitos” (Brasil, 1946).

Dessa forma, 76 anos após a criação de sua primeira associação, o grupo ocupacional obtém o reconhecimento oficial do monopólio e de sua jurisdição.

CONHECIMENTO PROFISSIONAL

Conforme observa MacDonald (1999, p. 201), para a contabilidade estabelecer suas credenciais como uma ocupação baseada no conhecimento, é necessário definir e isolar um domínio cognitivo sobre o qual possa restringir o acesso.

Isto de início foi particularmente difícil, uma vez que os conhecimentos “esotéricos” do grupo ocupacional eram menos esotéricos do que aparentavam, já que havia poucos aspectos que não fossem compartilhados com outras ocupações. No final do século XIX e início do século XX, as atividades relacionadas a tributos, escrituração, falências, legislação societária, etc. eram relativamente simples e podiam ser realizadas por empregados de escritório com pouca qualificação.

Na medida em que o mundo dos negócios foi se tornando mais complexo, a prática profissional começou a exigir mais “[...] uma coleção esotérica de áreas de conhecimento do que uma base de conhecimento esotérico” (MacDonald, 1999, p. 201). Mais recentemente, foram feitas tentativas para estabelecer teorias e estruturas conceituais, mas, na opinião do autor, com pouco sucesso, o que sugere, ainda na opinião do mesmo, que a contabilidade é mais um método científico do que uma ciência em si.

No Brasil, a contabilidade, em seu início, foi fortemente influenciada pela escola italiana, cuja preocupação básica está relacionada com o controle das atividades da firma. Dada a pouca complexidade dos negócios à época, a atividade contábil

era muitas vezes realizada pelo próprio proprietário, conforme deixa entrever a seguinte recomendação do I Congresso Brasileiro de Contabilidade: "Registro obrigatório para a nomeação de guarda-livros e contadores, mesmo quando tais funções fossem desempenhadas por comerciantes" (Congresso Brasileiro de Contabilidade, 1924, p. 28). Esta pouca complexidade da atividade contábil na época (final do século XIX e início do século XX) é confirmada pela seguinte afirmação de Francisco D'Áuria: "Noutros tempos, o nosso comércio era rudimentar [...] A contabilidade, por esses fatos, não exigia maior desenvolvimento, e os profissionais, nesta esfera acanhada, contentavam-se com os conhecimentos superficiais da matéria" (D'Áuria, 1920 in Leite, 2005, p. 69).

Segundo Leite (2005, p. 69), a influência da escola italiana sobre a contabilidade brasileira pode ser explicada por dois motivos. O primeiro deles está relacionado com a vinda dos imigrantes italianos para o Brasil no final do século XIX e início do século XX, parte dos quais se dedicou ao comércio, à indústria e ao setor bancário. O segundo refere-se à adoção da contabilidade italiana nos cursos comerciais brasileiros, onde se destacaram os professores Francisco D'Áuria, Frederico Hermann Junior, Horácio Berlinck, entre outros, que, além da atividade docente, se dedicavam à prática contábil.

Com o aumento da complexidade dos negócios, esta situação começa a mudar. Já em 1920, conforme atesta D'Áuria, "[...] essa atividade febril de nosso comércio, essa miríade de chaminés a indicar a força produtora de nossas indústrias, [...] isso tudo exige uma contabilidade mais apurada e, conseqüentemente, uma preparação mais sólida dos nossos profissionais" (D'Áuria, 1920 in Leite, 2005, p. 69). A ocupação passa a acumular uma coleção esotérica de conhecimentos que forma uma base cognitiva, mais capaz de ser utilizada na produção de relatórios em termos abstratos do que no conteúdo de sua prática (MacDonald, 1999, p. 202). Este processo de crescente complexidade da atividade contábil, decorrente, em grande parte, do desenvolvimento do mercado de capitais, leva ao crescimento da influência da escola americana sobre a contabilidade brasileira. Este processo se desenvolve a partir da segunda metade do século XX e se consolida com a promulgação da Lei 6.404 de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas) e da Lei 6.385, também de 1976, que cria a Comissão de Valores Mobiliários – CVM.

CONSTRUINDO A RESPEITABILIDADE

Outro aspecto salientado por Larson (1977, p. 66) como relevante na implantação do *Professional Project* de um grupo

Quadro 1 – Cronologia da implantação da profissão contábil no Brasil.

Chart 1 – Chronology of the implementation of the accounting profession in Brazil.

Ano	Evento
1808	Chegada da Corte Portuguesa ao Brasil – D. João VI determina que o Erário Real utilize o método das partidas dobradas em suas escriturações. Neste mesmo ano institui também o Conselho da Fazenda, nomeando três Contadores Gerais.
1810	Criação da Aula de Comércio da Corte.
1850	Promulgação do Código Comercial Brasileiro, que institui a obrigatoriedade do levantamento de balanços anuais.
1869	Fundação da Associação dos Guarda-Livros da Corte.
1870	Através do Decreto-Lei Imperial 4.475, D. Pedro II reconhece a profissão liberal de Guarda-Livros da Corte aprovando os Estatutos dos Guarda-Livros da Corte.
1886	Horacio Lane cria o Curso Superior de Comércio do Mackenzie College em São Paulo.
1891	Fundada em Juiz de Fora a primeira academia de comércio do país com um curso de nível superior, que começou a funcionar em 1894.
1894	Com a reforma do ensino instituída pelo Decreto 270, a Escola Politécnica de São Paulo passa a conceder o diploma de contador para aqueles que concluíssem o Curso Geral, com duração de um ano.
1902	Surge a Escola Prática de Comércio de São Paulo, que, em 1907, passa a denominar-se Escola de Comércio Álvares Penteado e, em 1908, cria o Curso Superior de Ciências Comerciais.
1912	Fundação da Revista Brasileira de Contabilidade.
1915	Criado em São Paulo o Instituto Brasileiro de Contadores Fiscais; em 1916, são fundados o Instituto Brasileiro de Contabilidade no Rio de Janeiro e a Associação dos Contadores de São Paulo.
1931	Decreto-Lei 20.158 organiza o ensino comercial e regulamenta a profissão de contador.
1945	Criação, pelo Decreto-Lei 7.988, do Curso Superior de Ciências Econômicas e Comerciais. Em decorrência desta legislação, é criada em 1947 a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas na Universidade de São Paulo.
1946	Decreto-Lei 9.295 define as atribuições do Contador e cria o Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais
2010	Lei Federal 12.249 institui o exame de suficiência.

ocupacional está relacionado com a respeitabilidade e a obtenção de status social. De acordo com MacDonald (1989, p. 57), na sociedade moderna, um corpo profissional é um exemplo de uma coletividade por intermédio da qual um indivíduo pode atingir o status desejado. Ainda de acordo com MacDonald (1989, p. 57), uma das formas de simbolizar o status social coletivo é a construção de um edifício para uso do grupo, e as evidências históricas revelam que este método tem sido largamente utilizado pelos grupos profissionais.

No caso brasileiro, mais especificamente no caso do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo (CRC – SP), esta preocupação com a simbolização do status coletivo, via construção de uma sede, não é recente. De acordo com Ferreira (2010), já em 1952, seis anos apenas após a sua fundação, o CRC – SP adquiriu a sua primeira sede própria e, em 1995, inaugurou sua nova sede social constituída por um imponente edifício no centro de São Paulo com 11 andares, um mezanino, três anexos e três subsolos, com uma área total construída de 10.000 m². Recentemente, em 2010, incorporou à sua sede, através da construção de um novo anexo, 7.000 m² adicionais de luxuosas instalações que incluem um teatro, salões para recepções e que abriga um moderno centro interativo de memória da contabilidade. Estes fatos corroboram a afirmação de MacDonald (1989) de que os grupos profissionais perseguem como uma de suas metas a mobilidade e o status social e que uma das formas de ostentar este status é através da construção de sedes suntuosas para uso de seus membros.

Diante do anteriormente exposto, pode-se concluir que o grupo ocupacional ligado às atividades contábeis no Brasil desenvolveu um *Professional Project*, no sentido conceituado por Larson (1977), e o implantou com sucesso, principalmente ao longo do século XX. Com a implantação deste projeto, obteve o monopólio sobre os serviços que presta; teve reconhecida a sua jurisdição; passou a influenciar a produção de produtores, impondo a construção de seu conhecimento; estabeleceu sua unidade e teve reconhecida a necessidade da obtenção de registro (licensure). Observou-se também a constante preocupação com a ampliação de seu monopólio, ou seja, com a expansão das fronteiras de seu campo de atuação. Além disso, teve recentemente reconhecido, por força de lei, o controle completo sobre os novos entrantes com a imposição do exame de qualificação para a obtenção do registro profissional.

Uma síntese dos principais eventos relatados anteriormente que caracterizaram a implantação do *Professional Project* da profissão no Brasil é apresentada no Quadro 1.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desse estudo foi o de entender como a profissão contábil se institucionalizou e delimitou seu campo de atuação no Brasil. Para tanto, fundamentou-se na sociologia das profissões, particularmente o conceito de *Professional Project* desenvolvido por Larson (1977).

Os resultados obtidos sugerem que a formação do grupo ocupacional assemelhou-se ao que ocorreu na Inglaterra, com uma proliferação de associações independentes, devido não só a aspectos geográficos e culturais, mas também em função de divergências dentro do grupo ocupacional. Nesse grupo, uma elite que recebeu uma educação formal e que ocupava uma posição privilegiada na hierarquia social convivia com um conjunto numeroso de práticos, sem uma educação formal, mas com habilidades suficientes para realizar os serviços de escrituração simples que eram demandados no final do século XIX e nas primeiras décadas do século XX. A existência, na época, de associações destinadas exclusivamente a diplomados em Escolas de Comércio é um forte indicador desta divergência.

Já no que se refere à busca de prestígio, o *Professional Project* brasileiro seguiu um caminho diverso do inglês, estando mais próximo do americano, uma vez que se baseou mais na educação formal do que no aprendizado. Isto teve implicações importantes, já que possibilitou à elite o controle sobre a construção do conhecimento no campo contábil, determinando as problematizações que caracterizaram a construção de seu discurso, no sentido dado a esses termos por Foucault (1971).

Em termos de unidade profissional, jurisdição e registro, o desenvolvimento do *Professional Project* brasileiro afasta-se tanto do modelo inglês como do americano, denominado nas abordagens histórico-comparativas de anglo-americano (Diniz, 2001, p. 24), aproximando-se do modelo europeu continental, já que tanto a fixação das fronteiras do campo ocupacional, como a criação do CFC, a necessidade de *registro* e a prerrogativa de fiscalizar e regular a atividade profissional (*jurisdição*) foram objeto de legislação estatal e não de um reconhecimento público, como no caso anglo-americano. O mesmo aconteceu com o estabelecimento do exame de suficiência, introduzido mais recentemente pela Lei nº 12.249, promulgada em 11 de junho de 2010, que possibilita à profissão estabelecer um controle sobre os novos entrantes.

No que se refere à situação atual da profissão, embora reconhecendo a procedência de grande parte das críticas ao profissionalismo de uma forma geral e aos profissionais da contabilidade em particular, principalmente aquelas baseadas nas abordagens marxistas, os autores deste estudo concordam com a linha proposta por Freidson (1988, p. 34), que considera o profissionalismo preferível aos modos alternativos de organizar o trabalho de profissionais. Todavia, há que se reconhecer que o papel desempenhado pela profissão, não só no Brasil como internacionalmente, na recente crise financeira mundial, não esteve à altura do que a sociedade dela esperava, conforme afirmam, dentre outros, Samuel *et al.* (2009).

Essas críticas se referem notadamente à representação da realidade patrimonial das empresas, de seu desempenho e de uma adequada avaliação e divulgação dos riscos a que estão expostas. Em relação a este aspecto, parece oportuno considerar a proposta de Macintosh e Baker (2002) e

Macintosh (2005), com a qual os autores deste trabalho se alinham e que está relacionada com a natureza representacional da contabilidade e, conseqüentemente, com as formas de divulgação da verdade nas demonstrações contábeis. De forma bem sucinta, esses autores sugerem a adoção da abordagem heteroglóssica na preparação das demonstrações contábeis, ou seja, a apresentação simultânea de todas as alternativas de representações para um mesmo fato, acompanhadas das devidas explicações.

Evidentemente a adoção desta proposta elevaria o custo de divulgação de informações para as empresas, todavia cabe ressaltar que, embora o tema seja controverso, existem pesquisas tanto no âmbito internacional (Botosan, 1997; Botosan e Plumlee, 2002) como no nacional (Fank *et al.*, 2010; Rover e Murcia, 2010; Castro Junior *et al.*, 2011) cujos resultados sugerem que o aumento do nível de transparência reduz o custo de capital próprio e de terceiros das empresas.

Outro aspecto a ser considerado, talvez ainda mais relevante, está relacionado com o estudo e a práxis da ética. Não se trata aqui de propugnar a elaboração de códigos de ética mais severos, mas da prática de falar a verdade no sentido conceituado por Foucault (2009), onde o autor distingue, no campo ético, dois elementos primários. No primeiro, o código é enfatizado, enquanto que no segundo a ênfase está nas formas de subjetividades e práticas de si. Neste último caso, o código pode até ser ignorado e sua observância pode ser considerada de pouca importância quando comparada com o que é requerido pelo indivíduo em suas relações consigo mesmo.

Essa prática de falar a verdade torna-se ainda mais relevante no momento atual da profissão, uma vez que, ao ampliar para o profissional as possibilidades de utilização de juízos de valor, a Lei 11.638/07 ampliou também o campo para a utilização de práticas no limite da legalidade.

Assim sendo, conclui-se que o estudo da prática de falar a verdade é relevante para o aprimoramento da ética profissional e, em função disso, propõe-se que o tema deva ser incluído nos currículos dos cursos de formação básica e de educação continuada, ou seja, o ensino no campo da ética deve transcender o estabelecimento de direitos e obrigações (Código Ético) e deve incluir reflexões sobre as relações do indivíduo consigo mesmo (prática do ser).

Por último, uma vez que este estudo é de natureza exploratória, seria interessante a continuidade e desdobramento desta pesquisa com estudos mais aprofundados relacionados à influência da escola italiana sobre o pensamento contábil brasileiro na primeira metade do século XX. O argumento da imigração italiana parece relevante, mas a imigração alemã também foi importante no processo de industrialização brasileiro, notadamente no sul do país, e, ainda assim, a escola alemã, muito mais rica em termos de gestão, não prevaleceu. Estudos críticos relacionados com a utilidade social da predominância quase exclusiva da abordagem positiva nas pesquisas contábeis brasileiras atuais também parecem oportunos.

REFERÊNCIAS

- ABBOTT, A. 1988. *The system of professions*. Chicago, University of Chicago Press, 452 p.
- ALMADA RODRIGUES, A. 1984. *A história da profissão contábil e das instituições de ensino, profissionais e culturais da Ciência Contábil no Brasil*. Centro de Memória Virtual do CRCRS. Disponível em: http://www.crcrs.org.br/memorial/brasil_historico.htm. Acesso em: 05/06/2009.
- ANDRADE, M.M. de. 2002. *Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação*. São Paulo, Editora Atlas, 168 p.
- ANTUNES, M.T.P. 1999. *Capital intelectual*. São Paulo, Editora Atlas, 133 p.
- BARBOSA, M.L. 2003. As profissões no Brasil e sua sociologia. *Dados – Revista de Ciências Sociais*, 46(3):593-607.
- BONELLI, M. da G. 1999. O instituto da Ordem dos Advogados Brasileiros e o Estado: a profissionalização no Brasil e os limites dos modelos centrados no mercado. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, 14(39):61-81.
<http://dx.doi.org/10.1590/S0102-69091999000100004>
- BONELLI, M. da G. 2002. *Profissionalismo e política no mundo do direito: as relações dos advogados, desembargadores, procuradores de justiça e delegados de polícia com o Estado*. São Carlos, Editora da Universidade Federal de São Carlos/Editora Sumaré, 303 p.
- BOTOSAN, C.A. 1997. Disclosure level and the cost of equity capital. *The Accounting Review*, 72:323-349.
- BOTOSAN, C.A.; PLUMLEE, M.A. 2002. A re-examination of disclosure level and the cost of equity capital. *Journal of Accounting Research*, 40(1):21-40.
<http://dx.doi.org/10.1111/1475-679X.00037>
- BOUCINHAS, J. da C. 1947. Síntese da evolução da contabilidade no Brasil. *Revista Paulista de Contabilidade*, 26(282):6-8.
- BRASIL. 1931. Decreto-Lei 20.158 de 30 de junho de 1931. *Diário Oficial da União*, 9 de junho de 1931.
- BRASIL. 1946. Decreto-Lei 9.245 de 27 de maio de 1946. *Diário Oficial da União*, 28 de maio de 1946.
- CARR-SAUNDERS, A.M.; WILSON, P.A. 1933. *The professions*. Oxford, Clarendon Press, 536 p.
- CASTRO Jr. F.H.F. de; CONCEIÇÃO, P.M. da; SANTOS, D.A. 2011. A relação entre o nível voluntário de transparência e o custo de capital próprio das empresas brasileiras não-financeiras. *REAd: Revista Eletrônica de Administração*, 47(3):617-635.
- COELHO, E.C. 1999. *As profissões imperiais: medicina, engenharia e advocacia no Rio de Janeiro. 1822-1930*. Rio de Janeiro, Editora Record, 304 p.
- CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE (CBC). 1924. Congresso Brasileiro de Contabilidade, I. Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro, CBC.
- D'ÁURIA, F. 1953. *Cinquenta anos de contabilidade (1903-1953)*. São Paulo, Indústria Gráfica Siqueira, 360 p.
- D'ÁURIA, F. 1954. Panorama da contabilidade brasileira. In: T.C. KLEIN, *História da contabilidade*. Rio de Janeiro, Editora Aurora, p. 129-139.
- DINIZ, M. 2001. *Os donos do saber*. Rio de Janeiro, Editora Revan, 190 p.
- DONNANGELO, M.C.F. 1975. *Medicina e sociedade*. São Paulo, Pioneira, 174 p.

- DRUCKER, P.F. 1970. *Uma era de descontinuidade*. Rio de Janeiro, Jorge Zahar Editor, 423 p.
- DUBAR, C.; TRIPIER, P. 2005. *Sociologie des professions*. 2ª ed., Paris, Armand Collin, 256 p.
- FANK, O.L.; ANGOESE, R.; OLIVEIRA, C.R. de; BEZERRA, F.A. 2010. Nível de transparência como determinante do custo do capital de terceiros. In: SEMINÁRIOS DE ADMINISTRAÇÃO - SEMEAD, XIII, São Paulo. *Anais...* São Paulo, SEMEAD, 16 p. Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/semead/13semead/resultado/trabalhosPDF/478.pdf>. Acesso em 03/11/2012.
- FERREIRA, G. 2010. *A história do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo - CRC - SP*. São Paulo, CRC - SP, 150 p.
- FOUCAULT, M. 1971. *L'Ordre du discours*. Paris, Éditions Gallimard, 84 p.
- FOUCAULT, M. 2009. *História da sexualidade 2: o uso dos prazeres*. 13ª ed., São Paulo, Edições Graal, 232 p.
- FRANCO, H. 1988. *A evolução dos princípios contábeis no Brasil*. São Paulo, Editora Atlas, 147 p.
- FREIDSON, E. 1986. *Professional powers: a study of the institutionalization of formal knowledge*. Chicago, The University of Chicago Press, 260 p.
- FREIDSON, E. 1988. *Renascimento do profissionalismo: teoria, profissão e política*. São Paulo, Edusp, 288 p. (Coleção Clássicos, 12).
- FURTADO, C. 2000. *Formação econômica do Brasil*. 27ª ed., São Paulo, Companhia Editora Nacional - Publifolha, 364 p.
- GALBRAITH, J.K. 1983. *O novo estado industrial*. São Paulo, Abril Cultural e Industrial, 296 p.
- GARCEZ, B.N. 2004. *O Mackenzie: 1870-1960*. 2ª ed., São Paulo, Editora Mackenzie, 264 p.
- GIDDENS, A. 2008. *Sociologia*. 4ª ed., Porto Alegre, Artmed Editora, 848 p.
- GOMES, A.C. (coord.). 1994. *Engenheiros e economistas: novas elites burocráticas*. Rio de Janeiro, Editora FGV, 147 p.
- GUERRA, G.C.M.; SHINZAKI, K.; ICHIKAWA, E.Y.; SACHUK, M.I. 2011. A representação social da profissão de contador na perspectiva dos profissionais da contabilidade. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 5(12):157-171.
- HOBSON, J.A. 1983. *A evolução do capitalismo moderno*. São Paulo, Abril Cultural e Industrial, 368 p.
- HUGHES, E.C. 1952. The sociological study of work. *The American Journal of Sociology*, 57(5):423-426. <http://dx.doi.org/10.1086/221010>
- HUGHES, E.C. 1958. *Men and their work*. Glencoe, The Free Press, 186 p.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). 1996. *Anuário Estatístico do Brasil*. Rio de Janeiro, IBGE, vol. 56, 853 p.
- JOHNSON, T.J. 1972. *Professions and power*. London, Macmillan, 96 p.
- KAWAMURA, L.K. 1981. *Engenheiro: trabalho e ideologia*. São Paulo, Ática, 147 p.
- KLEIN, T.C. 1954. *História da contabilidade*. Rio de Janeiro, Editora Aurora, 211 p.
- LARSON, M.S. 1977. *The rise of professionalism: a sociological analysis*. Berkeley, University of California Press, 345 p.
- LEITE, C.E.B. 2005. *A evolução das ciências contábeis no Brasil*. Rio de Janeiro, Editora FGV, 260 p.
- LOPES DE SÁ, A. 1997. *História geral e das doutrinas da contabilidade*. São Paulo, Editora Atlas, 190 p.
- LOPES DE SÁ, A. 2006. *A evolução da contabilidade*. São Paulo, IOB Thomson, 432 p.
- MACDONALD, K.M. 1989. Building respectability. *Sociology*, 23(1): 55-80. <http://dx.doi.org/10.1177/0038038589023001005>
- MACDONALD, K.M. 1999. *The sociology of the professions*. London, Sage Publications, 240 p.
- MACINTOSH, N.B.; BAKER, C.R. 2002. A literary theory perspective on accounting: towards heteroglossic accounting reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(2):184-222. <http://dx.doi.org/10.1108/09513570210425600>
- MACINTOSH, N.B. 2005. *Accounting, accountants and accountability*. London, Routledge, 184 p.
- MARTINS, E.; SILVA, A.M. da; RICARDINO A. 2006. Escola Politécnica: possivelmente o primeiro curso formal de contabilidade do Estado de São Paulo. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 42:113-122. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772006000300010>
- NONAKA, I.; TAKEUCHI, H. 1997. *Criação de conhecimento na empresa*. Rio de Janeiro, Editora Campus Elsevier, 321 p.
- OTT, E.; CUNHA, J.V.A. da; CORNACCHIONE Jr., E.B.; MENDES DE LUCA, M.M. 2011. Relevância dos conhecimentos, habilidades e métodos instrucionais na perspectiva de estudantes e profissionais da área contábil: estudo comparativo internacional. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 22(57):338-356. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772011000300007>
- PAIVA, K.C.M.; MELO, M.C.O.L. 2008. Competências, gestão de competências e profissões: perspectivas de pesquisas. *Revista de Administração Contemporânea*, 12(2):339-368. <http://dx.doi.org/10.1590/S1415-6552008000200004>
- PARSONS, T. 1939. *The professions and social structure*. Social Forces, Chapel Hill, University of Carolina Press, 17(4):457-467.
- PELEIAS, R.I.; BACCI, J. 2004. Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: os primeiros pensadores, a padronização, os congressos brasileiros de contabilidade. *Revista Administração On Line - FECAP*, 5(3):39-54.
- PEREIRA NETO, A.F. 2001. *Ser médico no Brasil: o presente no passado*. Rio de Janeiro, Editora Fiocruz, 231 p.
- PRADO JÚNIOR, C. 1970. *História econômica do Brasil*. 13ª ed., São Paulo, Editora Brasiliense, 364p.
- REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE (RBC). 1912. São Paulo, n. 1.
- RIBEIRO DA SILVA, A.C.; SARDINHA MARTINS, W.T. 2006. *História do pensamento contábil*. Curitiba, Editora Juruá, 240 p.
- RICARDINO, A.; CARVALHO, L.N. 2004. Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, 35:22-34.
- RODRIGUES, M.L. 2002. *Sociologia das profissões*. Oeiras, Celta Editora, 160 p.
- ROVER, S.; MURCIA, F.D. 2010. Influência do *disclosure* voluntário econômico e socioambiental no custo de capital próprio de empresas brasileiras. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS - ANPCONT, IV, Natal. *Anais...* Natal, ANPCONT, 17 p. Disponível em <http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoIV/02/CUE132.pdf>. Acesso em: 05/11/2012
- SAMUEL, S.; COVALESKI, M.A.; DIRSMITH, M.W. 2009. On the eclipse of professionalism in accounting: an essay. In: C.S. CHAPMAN; D.J. COOPER.; P.B. MILLER (eds.). *Accounting, organizations, & institutions: essays in honour of Anthony Hopwood*. Oxford, Oxford University Press, p. 367-395.

- SCHMIDT, P. 2000. *História do pensamento contábil*. Porto Alegre, Artmed, 179 p. SCHMIDT, P.; SANTOS, J.L. dos. 2012. Cronologia da normatização das demonstrações contábeis no Brasil: do Código Comercial Brasileiro de 1850 ao pronunciamento 26 do CPC de 2009. *Revista Enfoque Contábil*, 31(1):27-35.
- VERGARA, S.C. 2004. *Métodos de pesquisa em administração*. São Paulo, Editora Atlas, 287 p.
- WEREBE, M.J.G. 1970. *Grandezas e misérias do ensino no Brasil*. São Paulo, DIFEL – Difusão Editorial, 269 p.

Submetido: 05/01/2011

Aceito: 15/11/2012

OCTAVIO RIBEIRO DE MENDONÇA NETO

Universidade Presbiteriana Mackenzie
Rua da Consolação, 930, Consolação
01302-907, São Paulo, SP, Brasil

RICARDO LOPES CARDOSO

Universidade Presbiteriana Mackenzie
Rua da Consolação, 930, Consolação
01302-907, São Paulo, SP, Brasil

JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI

Universidade Presbiteriana Mackenzie
Rua da Consolação, 930, Consolação
01302-907, São Paulo, SP, Brasil