

## **Uma Análise Histórica da Construção do Papel Social do Contador Público**

**Filipe Bonini Manzano**

Graduando de Ciências Contábeis

Universidade Federal de Uberlândia - UFU

Av. João Naves de Ávila, 2121 - Santa Mônica, Uberlândia - MG

E-mail: [manzano.fbm@gmail.com](mailto:manzano.fbm@gmail.com) - Tel. (+5534) 3230-9498

**Ricardo Rocha de Azevedo**

Doutor em Controladoria e Contabilidade

Professor Adjunto da Universidade Federal de Uberlândia - UFU

Av. João Naves de Ávila, 2121 - Santa Mônica, Uberlândia - MG

E-mail: [ricardo.azevedo@ufu.br](mailto:ricardo.azevedo@ufu.br) - Tel. (+5534) 3230-9498

### **Resumo**

Este artigo aborda a construção do papel social do contador público no Brasil através da análise documental fundamentada na Sociologia das Profissões, perspectivas teóricas de Larson e Abbott, compreendendo os períodos de 1889 a 1964. O contador público, como outras profissões, obteve reconhecimento e consolidação profissional a partir de processos de formação de grupo ocupacional formal, criação de barreiras de entrada para exercer a profissão, monopolização sobre os serviços e reconhecimento de sua jurisdição. Fundamentado na Sociologia das Profissões nas perspectivas teóricas de Larson e Abbott, este estudo busca contribuir com o entendimento das interações e mudanças nas funções do Contador da área pública brasileira. O principal objetivo deste trabalho é delinear como o papel social do contador público foi alterado pelas mudanças legislativas. O artigo utilizou a análise de legislações e dos jornais de ampla circulação como fontes de dados. Os resultados indicam que a construção do papel social do contador público obedece aos termos propostos pela abordagem sociológica de Larson e Abbott. A pesquisa conclui que as atividades desempenhadas pelo contador sofreram alterações, ganhando relevância na estrutura social com prestígio social, monopólio sobre a atividade funcional e conquistando o fechamento social.

**Palavras-chave:** Papéis sociais; contador; história contábil; contabilidade pública; sociologia das profissões

**Método de Pesquisa:** MET5 – Ensaio Teórico.

**Área do Conhecimento da Pesquisa:** AT 7 – Contabilidade e Setor Público.

## 1 Introdução

Na esfera contábil, o caminhar da profissão pode oferecer precedentes, escolhas e reflexões sobre o que funcionou no passado, o que não funcionou e o porquê (Parker, 1999). “A importância da dependência do caminho - saber como chegamos e aonde estamos - não deve ser subestimada” (Gomes, Carnegie, Napier, Parker, Lee & West; 2011). Como as demais profissões, o contador é um papel construído socialmente, que adquiriu credibilidade social (Pereira & Cunha, 2007) e mobilizou recursos para construir barreiras de entrada para exercer a profissão, obtendo o monopólio sobre os serviços que presta, além de ter reconhecida a sua jurisdição e o direito de se autofiscalizar (Mendonça Neto, Cardoso & Oyadomari; 2012).

O surgimento de rotinas, acordos e regras dão novas configurações ao papel social do contador (Abdelnour, Hasselbladh & Kallinikos; 2017). Esses papéis sociais - sob a ótica da Sociologia das Profissões - atribuem padrões a seus ocupantes, funcionando como dispositivos estruturais que ligam indivíduos e organizações (Kallinikos, Hasselbladh, & Marton; 2013). Assim, é possível percorrer o caminho inverso e analisar os papéis sociais a partir da investigação das atividades estabelecidas pela legislação, visto que no Brasil segue presente o sistema jurídico da *code law* com intenso processo de regulamentação na contabilidade (Lopes & Martins, 2005).

Historicamente, no surgimento como profissional, Sá (2008) observa que a expressão “contador” se generalizou com a fundação das escolas de ensino comercial derivada de uma maior responsabilidade cultural, que inclusive, criou uma divisão com as atribuições do guarda-livros. É nessa contextualização que a relevância histórica contribui para uma visão interdisciplinar da Contabilidade, auxiliando a investigação de normas e de políticas contabilísticas (Previts, Parker & Coffman; 1990).

No âmbito governamental, o estudo da história contábil no setor público, segundo Carnegie & Napier (1996) contribui para justificar disposições legislativas que afetam a atividade. Ainda sobre contabilidade pública, explana Mikesell (1998 apud McCue, 2011) que assume papel de evitar fraudes, desperdícios e garantir que as operações das entidades sejam relatadas com precisão e conformidade com as leis.

Nesse sentido, o foco principal deste estudo é realizar uma análise histórica das mudanças do papel social do contador da área pública no Brasil, considerando o período de 1889 a 1964. A pesquisa parte da sociologia das profissões, ramo da sociologia que se preocupa com a formação e atuação dos grupos profissionais (Barbosa, 2003), destacando Parsons (1939) com uma abordagem funcionalista, Wilensky (1964) com análises na padronização e regularidade dos eventos de diferentes profissões, denominado de *the professionalization of everyone*, Johnson (1972) foca sua análise nas relações de poder e considera as atividades ocupacionais como uma consequência da divisão do trabalho, Larson (1977) que formulou o conceito de *Professional Project*, Freidson (1988) que esclarece as relações entre saber e poder, e Abbott (1988) que, a partir de estudos comparativos, desenvolve uma teoria sistêmica para explicar a complexidade do domínio das profissões.

No Brasil, merece destaque o trabalho de Lopes & Martins (2005), que relacionaram essa vertente ao desenvolvimento da contabilidade internacionalmente, bem como Mendonça et al (2012) que discutiram, também na sociologia da profissão, a institucionalização do contador no Brasil.

A pesquisa adota as propostas teóricas de M. Larson (1977) e A. Abbott (1988), sendo que a escolha se deve ao modo de suas produções metodológicas, além de apresentarem a análise da profissionalização como um elemento comum. O entendimento desse elemento comum - análise da profissionalização - revela-se decisivo para compreensão da institucionalização profissional do contador público.

Como referencial a visão da Sociologia das Profissões, na ótica historiográfica dos papéis sociais que o contador público assumiu, e em resposta aos estudos específicos já feitos na área de Contabilidade esta pesquisa está limitada à análise do conteúdo normativo e documental somente do período compreendido entre 1889 a 1964, ano da edição da atual lei de contabilidade e orçamento públicos.

Essa temática é relevante, pois os indivíduos exercem suas profissões como atores sociais, e a interação com as características do contexto institucional resultam nas práticas de criação, manutenção e interrupções das profissões. Logo, a segurança atribuída ao papel social e a credibilidade dada pela sociedade às profissões (como a de contador) fornecem maiores chances de manutenção da profissão dentro da sua jurisdição (Pereira & Cunha, 2007).

## 2 Referencial teórico

A Sociologia das Profissões possui diferentes visões e interpretações de um mesmo fenômeno - o poder das profissões (Rodrigues, 2002). Dentre os seus teóricos, adotou-se no presente estudo a abordagem sociológica de Larson (1977) e Abbott (1988). Considerando as contribuições dos autores escolhidos, Gonçalves (2017) discorre que Larson dirige-se para a investigação do projeto profissional, incorporando um processo histórico na análise da obtenção do monopólio legal e consequente o fechamento social. O autor também considera o trabalho de Abbott como de notoriedade indiscutível, uma vez que prioriza a análise da natureza do trabalho dos profissionais, diversamente de outros sociólogos preocupados com a estrutura das profissões.

Na obra de Larson (1977) - *The Rise of Professionalism* - a autora formula uma teoria denominada de *professional project*, fundamentando a respeitabilidade e a obtenção de status social através da análise do processo histórico pelo qual grupos profissionais conseguem estabelecer um monopólio sobre uma parcela específica do mercado de trabalho. Tal grupo ocupacional almeja o *social closure* (fechamento social), que é o reconhecimento do saber legítimo e sem o qual não se pode exercer monopólio sobre a atividade funcional.

Ainda segundo a autora, na busca pelo prestígio social, a forma utilizada pelos grupos dá-se tradicionalmente ou modernamente, sendo esta obtida via sistema de educação formal, e a tradicional por meio de processo de tutela, a cargo da prática corriqueira da função. Sobre o projeto profissional de Larson, Mendonça Neto et al (2012) expõem que no processo de profissionalização busca-se transformar a posse de conhecimentos e habilidades escassas em reconhecimento social e recompensas financeiras. Esse conhecimento - *expertise* - qualifica o grupo ocupacional detentor do monopólio de mercado e estabelece um distanciamento social em relação a outros grupos profissionais.

Logo, o modelo profissional surge historicamente durante as grandes transformações econômicas e sociais e cria condições para o desenvolvimento dos mercados profissionais

(Larson, 1977). Esses mercados, segundo a autora, são resultado da diferenciação dos serviços profissionais, da busca pela monopolização e da ação protetora do Estado face aos praticantes sem qualificações e as profissões concorrentes.

Em uma posição crítica face ao funcionalismo, Larson (1977) defende que não existe um único modelo de profissionalização. Entretanto, as teses de Larson também sofrem críticas, principalmente quanto a uma valorização excessiva dada à concretização do monopólio profissional (Gonçalves, 2017). Ao explicar sobre o método de Larson, afirma Abbott (1988), que a autora segue um enredo que se aproxima de estágios, e que o grupo ocupacional busca recompensas pessoais por meio da mobilidade coletiva.

Outra abordagem sociológica explorada, é a vertente de Abbott (1988), que no seu livro *The system of professions*, demonstrou que cada profissão se dedica a um conjunto de atividades ligadas por laços, no que denominou de jurisdição. Consoante o autor, nesses vínculos jurisdicionais que a história das profissões é firmada, o estudo da sociologia das profissões emerge da observação das jurisdições e suas respectivas disputas.

O controle da jurisdição da profissão, também segundo Abbott (1988), ocorre por meios culturais e formais. No controle cultural dá-se pelo desempenho da atividade profissional, legitimado por um corpo de conhecimentos abstratos. Já o controle social ocorre pelo poder que a profissão exerce sobre a opinião pública, incluindo os meios legais alcançados pelos seus membros e os impedimentos aos profissionais não habilitados do exercício profissional.

Especificadamente, sobre a contabilidade, afirma Abbott (1988, p. 3) “as profissões do século XIX eram importantes, porém peculiares criaturas sociais. Com exceção da contabilidade, eles estavam fora do novo coração comercial e industrial da sociedade.”

Assim, fundamenta-se os aspectos que justificam a preferência dos pensamentos de Larson (1977) e Abbott (1988) representando um campo teórico que agrega contribuições para a discussão e entendimento do fenômeno profissional do contador público a partir da Sociologia das Profissões

### **3 Metodologia**

Trata-se de um estudo qualitativo fundamentado na Sociologia das Profissões. O método utilizado foi a análise de documentos e análise de conteúdo (Bardin, 2011). O procedimento de coleta de dados consistiu em análise sistemática de documentos legais e jornais de ampla circulação. O período de análise foi de 1889 a 1964.

#### **3.1 Análise da legislação**

Na primeira etapa, de seleção dos documentos, realizou-se uma busca de legislações em sites da Câmara e Assembleias Legislativas através da pesquisa avançada, por palavras e expressões como contador, contador público, guarda-livros. A partir da investigação de tais documentos, outros dispositivos legais foram sendo incorporados, depreendendo-se da menção no próprio conteúdo legislativo e novas descobertas de fatos tipificados em lei, inclusive de normas reportadas em artigos já citados no referencial. Foram selecionadas 50 (cinquenta) leis, em sentido amplo, com efeitos vigentes no período analisado e relativas a temática proposta. A

pesquisa considerou o período da transição para a República (1889) até a edição da Lei Federal 4.320/64, atual lei de finanças públicas.

Na segunda etapa, de categorização, as normas e legislações levantadas foram analisadas por meio da categorização de informações, com o uso de planilha eletrônica. A legislação selecionada foi inserida em uma planilha, obedecendo ordem cronológica de promulgação, contendo em cada célula separadamente, artigos, parágrafos, incisos e alíneas quando existentes.

Posteriormente, em rodadas de leitura e categorização, buscou-se agrupar os dados analíticos em categorias que permitissem identificar e analisar o conteúdo fundamentado na Sociologia das Profissões, em particular no modelo proposto por Larson (1977) denominado *Professional Project*, bem como a *jurisdiction* de Abbott (1988). Foram desenvolvidos cinco subtemas, que contribuíram para a compreensão e categorização das normas.

Na terceira etapa, foram sendo estabelecidas as relações e associações entre as categorias. Isso incluiu o reexame das leis no intuito de ajustar vínculos e associações com a categorização apresentada. Essa combinação, separação e reorganização das normas facilitou a identificação de um padrão de expressões para cada subtema, como: partidas dobradas, contadores, ensino comercial, diploma, registro e etc.

Na quarta etapa as normas foram selecionadas como ‘marcos inaugurais’, analisando-se como elas instituíam temáticas para a profissionalização do contador público. Por exemplo, a obrigatoriedade da escrituração das partidas dobradas no Tesouro estadual, ou a definição das atribuições do contador.

Por fim, na quinta etapa, foi realizado um novo julgamento das categorias quanto à sua abrangência e delimitação dos subtemas. Observou-se, através das normas, marcos temporais na construção do profissional público contábil no Brasil relacionados à conquista, defesa e consolidação das atividades laborativas.

### **3.2 Análise de notícias jornalísticas**

A análise foi realizada em duas etapas. A primeira etapa selecionou-se os periódicos jornalísticos. Para isso, foi realizada por meio de buscas pela internet no banco de dados da Biblioteca Nacional Digital do Brasil. A pesquisa desenvolveu por período e termos chave, buscando os seguintes termos: guarda-livros, contador, contabilista, escola de comércio, escrituração mercantil, partidas dobradas, contabilidade pública, Conselho Federal de Contabilidade e Contadoria Central da República.

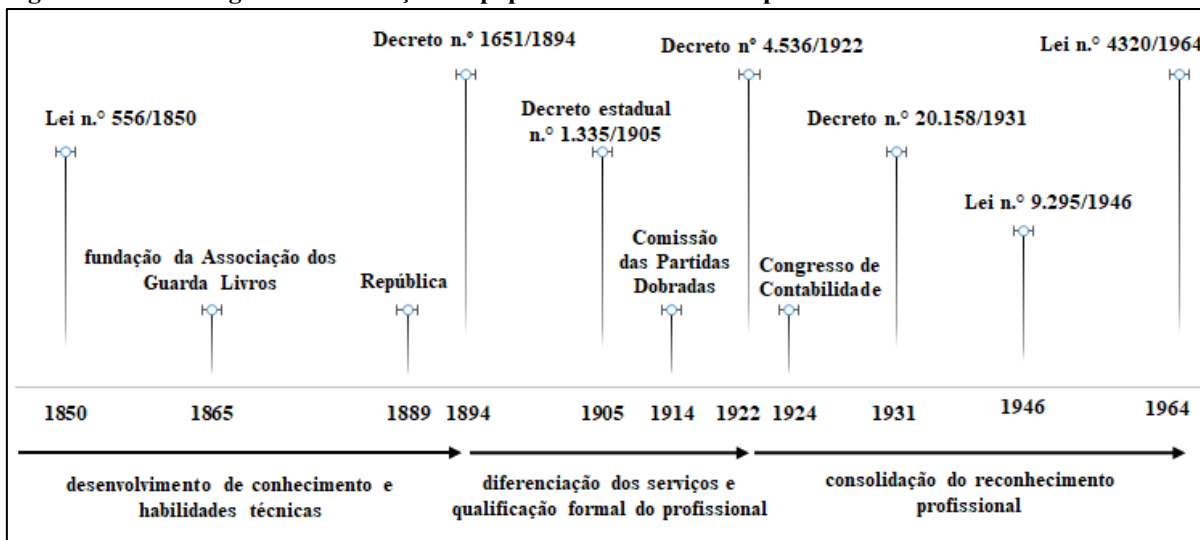
A segunda etapa ocorreu por meio da seleção das reportagens/manchetes/notícias. Nela, observou-se, indiretamente, em cada manchete e notícia investigada os primeiros cursos de ensino comercial, eventuais discussões sobre a padronização contábil, os movimentos iniciais para a regulamentação da profissão, propostas apresentadas em congressos de contabilidade, editais de concurso para contador público.

## **4 Resultados**

Os resultados são apresentados em uma sequência cronológica, observando a multidisciplinariedade que subsiste entre processos sociais que concorrem para a construção do papel social do contador público no Brasil. Considerando como referenciais os marcos

temporais, foram propostas a existência de três fases em relação às mudanças no papel do contador no período analisado: (i) desenvolvimento de conhecimento e habilidades técnicas; (ii) diferenciação dos serviços e qualificação formal do profissional e (iii) consolidação do reconhecimento do contador público (Figura 1).

**Figura 1: Marcos legais da construção do papel social do contador público no Brasil**



Fonte: Elaboração própria.

### **Primeira fase – desenvolvimento de conhecimento e habilidades técnicas**

A primeira fase, correspondente ao desenvolvimento do conhecimento e habilidades técnicas, foi marcada pela ausência de exigências de formação educacional específica. Como apresentado na Figura 2, o anúncio de curso particular de escrituração mercantil e caligrafia, no qual habilitava o aluno “para exercer o lugar de ajudante ou guarda-livros”, e o papel desempenhado pelo embrião do contador público, então denominado guarda-livros, visava garantir a transferência da riqueza para o ente centralizador.

Nesse período, a habilidade exigida era basicamente de uma boa caligrafia, para que os livros contábeis feitos à mão pudessem ser registrados, como demonstrado por Azevedo e Pigatto (2020).

A escrituração mercantil começou a ser organizada de forma sistematizada a partir do Código Comercial Brasileiro de 1850 (Lei n.º 556 de 25 de junho) (Adde, 2012). Embora a norma não obrigasse que a atividade fosse executada por um profissional especializado, na prática, o comerciante teve que desenvolver habilidades para cumprir as formalidades estabelecidas (Sá, 2008).

Figura 2: Anúncio de curso particular de escrituração mercantil e caligrafia.

**CURSO PARTICULAR**  
DE  
**Escripturação Mercantil**  
**e Calligraphia**  
**! Rua da Princesa !**  
Lecciona-se estas materias por um  
methodo o mais aperfeçoado até  
hoje conhecido.

**Tabella dos preços:**

Escripturação mercantil pago por  
uma só vez, 40\$, em duas prestações  
de 25\$ a 50\$

Calligraphia pago de uma só vez  
30\$, em duas 40\$ ; pagamento ade-  
antado. Restituir-se-ia qualquer  
quantia que tenha recebido, se no  
fim de dois mezes os seus alumnos  
não estiverem habilitados para exer-  
cer o lugar de ajudante ou guarda-  
livros, conforme suas habilitações.  
Para informações, por especial favor,  
Loja da China, rua do Commercio  
n. 24, e Livraria Paulista, rua de S.  
Bento.

Tambem lecciona-se em turma  
de 6—8, das 8 ás 10. horas da noite.  
Preço 12\$ mensaes ; pagamento ade-  
antado.

Fonte: A Constituinte (1879).

Regida por uma nova Constituição, promulgada em 1891, a sociedade foi profundamente afetada pelas transformações econômicas (Costa, 2007). Neste mesmo ano, o Decreto Legislativo nº 23 dispôs sobre a uniformização do serviço da contabilidade geral da União. Segundo Rodrigues, Schmidt, Santos & Fonseca (2011), o desenvolvimento econômico incorporou a necessidade da contabilidade para a gestão empresarial, e uma importante intervenção do Estado em assuntos de contabilidade foi germinando. Ainda segundo os autores, o governo ganha novas dimensões, multiplicando seus órgãos administrativos, cada vez mais especializados, o que exigia uma burocracia apta a desempenhar essas funções.

Nesse cenário, o Decreto n.º 1.166, de 17 de dezembro de 1892, dentre suas especificações, determinou a organização dos orçamentos e balanços gerais e a realização de todo o expediente de escrituração e contabilidade sob a direção do Ministério de Fazenda. Preterindo suprir as necessidades de mercado, a Escola Politécnica de São Paulo, de acordo com Martins, Silva & Ricardino Filho (2006), instituiu curso que dentre suas disciplinas tinha a escrituração mercantil, e com fulcro o artigo 205 do Decreto Estadual nº 270-A de 1984, deu o título de Contador ao habilitado nas matérias do curso preliminar.

## **Segunda fase – diferenciação dos serviços profissionais**

A segunda fase foi marcada pela diferenciação dos serviços profissionais. Nessa fase o Estado buscava se aparelhar, surgindo assim, a necessidade de pessoas com habilidades contábeis específicas (Mendonça Neto et al, 2012). Igualmente, marca a qualificação formal do profissional, introduzindo a escrituração mercantil, isto é, partidas dobradas na contabilidade pública, e a especialização do contador no cumprimento das tarefas rotineiras da gestão contábil e financeiras (Rodrigues et al, 2011).

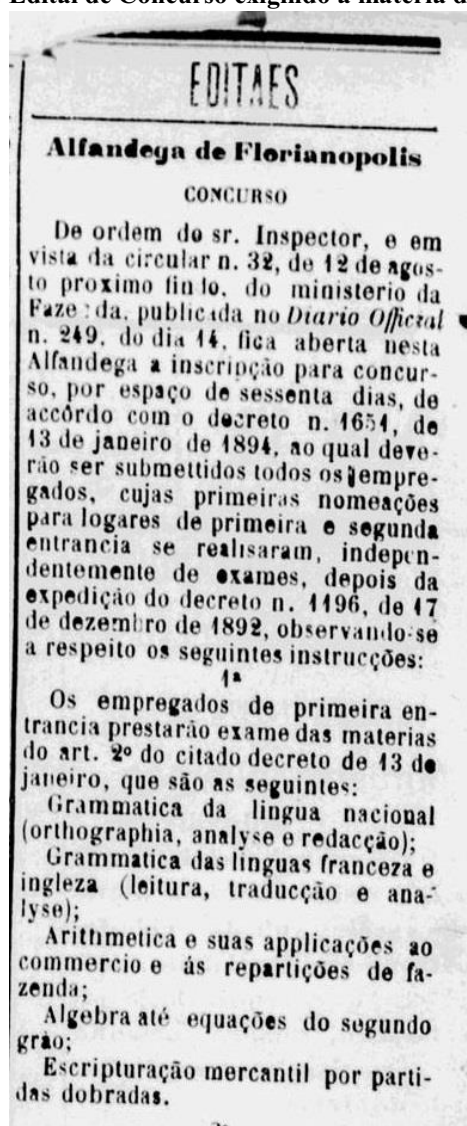
O Decreto n.º 1.651 de 13 de janeiro de 1894, que regulamentou os concursos para empregos de Fazenda, em seus três artigos iniciais abordou as exigências para habilitação aos cargos do Ministério da Fazenda, e dentre as quais a aprovação na matéria escrituração mercantil por partidas dobradas, a Figura 3 reflete essa busca por organização e eficiência estatal.

Na esfera educacional, o começo do século XX marca o surgimento das escolas de ensino comercial brasileiro, identificado principalmente com a formação do contador (Adde, Iudícibus, Ricardino Filho & Martins, 2014). Conforme Mendonça et al (2012), os primeiros cursos de ensino comercial 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.

O Decreto Legislativo n.º 1.178, de 16 de janeiro de 1904, criou os cargos de Contador e Procurador Fiscal, no mesmo ano e complementando referida norma o Decreto Legislativo n.º 5.390, reorganizou as Delegacias Fiscais do Tesouro Federal, consoante o artigo 25, atribuiu ao contador a chefia da Contadoria e designou suas competências. (Adde, 2012). Ainda na esfera pública, segundo D’Auria (1953, apud Mendonça Neto et al, 2012) o Decreto estadual n.º 1.335, de 12 de dezembro de 1905 marca a regulamentação das partidas dobradas por Carlos de Carvalho no Tesouro de São Paulo.



Figura 3: Edital de Concurso exigindo a matéria de Escrituração Mercantil por partidas



Fonte: Republica de Santa de Catarina (1895).

Por meio de uma nova reorganização da Administração da Fazenda Nacional, Decreto Legislativo n.º 2.083, de 30 de julho de 1909, atribuiu ao ministro da Fazenda a competência de deliberar sobre todos os casos que afetassem o regime da contabilidade pública em vigor, bem como a mudança da denominação de Diretoria de Contabilidade para Diretoria Geral de Contabilidade. No mesmo ano, o Decreto n.º 7.751, regulamenta a execução dos serviços fazendários, a profissão começava a se organizar formalmente com a padronização da atividade.

Através do Decreto n.º 7.958, de 14 de abril de 1910, foi criada a Diretoria Geral de Contabilidade do Ministério da Agricultura, Indústria e Comércio, subordinada ao ministério da Fazenda e à Diretoria Geral de Contabilidade do Tesouro. No ano seguinte, o Decreto n.º 8.155 aprovou o regulamento dos concursos para empregos de Fazenda, em substituição ao Decreto n.º 1.651, de 13 de janeiro de 1894, inclusive mantendo a exigência de aprovação em concurso na matéria Escrituração Mercantil por partidas dobradas.

A partir de 1912, de acordo com Mendonça Neto et al (2012), Francisco D'Áuria, Carlos de Carvalho, Horácio Berlinck e Costa Sampaio lançam em São Paulo a Revista

Brasileira de Contabilidade. A importância no uso do periódico é um meio de sinalizar publicamente a base de conhecimento da contabilidade e liderança intelectual da profissão (Lee, 1995). Aliado a esses acontecimentos, a Comissão de Partidas Dobradas, constituída em 1914, buscou organizar a contabilidade da União trazendo influências de Carlos de Carvalho, contador do Tesouro do Estado de São Paulo (Azevedo & Pigatto, 2020).

Marcando a inserção da escrituração mercantil, obrigatoriamente, na contabilidade pública, o Decreto nº 11.820, de 15 de dezembro de 1915, conforme artigo 62 atribuiu ao contador a competência de organizar a escrita da Caixa Econômica por partidas dobradas. Também nesse diapasão, após o trabalho realizado pela Comissão das Partidas Dobradas, de 1914, através da publicação do Decreto n.º 13.248, de 23 de outubro de 1918, foi criando a Seção de Contabilidade incumbida, dentre outras funções, de escriturar toda a receita e despesa da União, inclusive depósitos, operações de crédito e as contas de movimento de fundos pelo sistema de partidas dobradas (Adde, 2012).

Em 03 de setembro de 1919, o Decreto n.º 13.746 forneceu instruções para a fiscalização dos serviços de contabilidade das repartições dependentes dos diversos ministérios, embasado no artigo 5 que intervenções junto as repartições mencionadas teriam por fim verificar a escrituração dos fatos de contabilidade com observância das instruções e modelos ditados pela Diretoria Geral de Contabilidade Pública.

A Contadoria Central da República foi criada através do Decreto n.º 15.210 de 28 de dezembro de 1921, observando em seu artigo 30, que a Diretoria da Contabilidade do Ministério da Fazenda competia, dentre outras funções, fazer diariamente à tomada de contas de todas as operações efetuadas pela Tesouraria Geral e das Pagadorias do Tesouro, escriturando tais operações pelo método de partidas dobradas.

### **Terceira fase – regulamentação da profissão**

Começa então a terceira fase na profissão, o reconhecimento dos contadores como uma profissão regulamentada e o projeto de profissão começa a se consolidar. Deste modo, quanto mais seguros estiverem seus membros de seu papel dentro da profissão e do papel na sociedade maiores são as chances da consolidação da jurisdição (Pereira & Cunha, 2007).

Reforçando o reconhecimento do contador e da contabilidade do setor público, o Decreto Legislativo nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922, denominado de Código de Contabilidade da União, na avaliação de Castro & Garcia (2004) *apud* Gomes (2016), marca a organização estrutural da contabilidade pública no Brasil, definindo a centralização da contabilidade no Ministério da Fazenda sob imediata direção da Diretoria Central de Contabilidade da República e fiscalização do Tribunal de Contas. Também no mesmo ano, o Decreto n.º 15.783 enunciou o Regulamento Geral da Contabilidade Pública.

A contabilidade pública passava por transformações, e na inauguração da Contadoria Central da República, em 29 de abril de 1924, o discurso de Francisco D'Auria ilustra o momento:

(...) O regulamento do Tesouro mandou, sempre, que a escrituração se fizesse por partidas-dobradas, mas a verdade é que o Tesouro nunca teve escrita! É ocioso repetir, aqui, quais foram as vicissitudes por que passou o trabalho de remodelação da contabilidade federal. Obstáculos de toda sorte defrontaram-se à comissão de partidas-dobradas. E nesse andar continuaria a utilíssima iniciativa, ou antes, a rotina, a inconsciência e a indiferença, talvez a tivessem asfixiado, se não surgissem paladinos para a grande campanha (...) (D'Auria (1953) *apud* Adde et al, 2014).

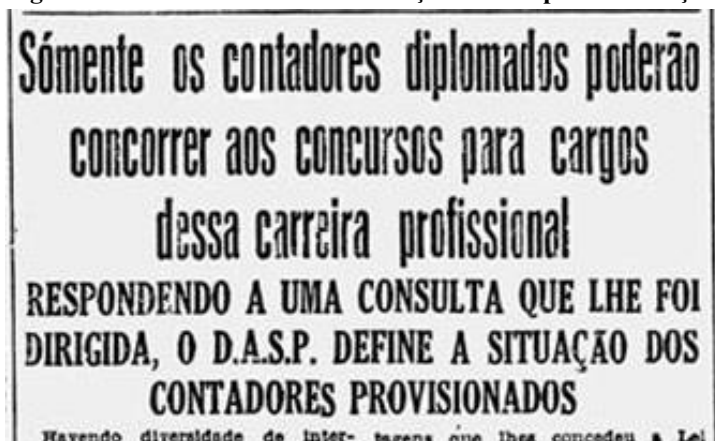
Segundo Mendonça et al (2012) o I Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em 1924 no Rio de Janeiro, buscou obter junto aos poderes públicos norma que regulasse o exercício das funções profissionais em contabilidade. Em 28 de maio de 1926, através do Decreto n.º 17.329, foi aprovado o regulamento para os estabelecimentos de ensino técnico-comercial reconhecidos oficialmente pelo governo federal. Este decreto estabeleceu que o ensino deve ser principalmente prático e ter como objetivo treinar contadores especializados em contabilidade (Rodrigues, Schmidt, Santos & Fonseca; 2011).

O Decreto Legislativo n.º 5.746, de 9 de dezembro de 1929, que modificou parte das disposições da Lei de Falências n.º 2.0246 de 17 de dezembro de 1908, incluiu em seu artigo 190 a exigência do diploma de contador expedido por instituição reconhecida pelo governo, dentre outras funções, para verificação e exames periciais das contas extraídas dos livros comerciais, nos livros do credor impugnado e do falido. A regulamentação da profissão de contador e a organização do ensino comercial ocorreu em 1931 com o decreto n.º 20.158, estabelecendo, nos artigos 76 e 77, preferência na nomeação para postos públicos aos graduados em escolas comerciais reconhecidas. Já em 1932, foi publicado o Decreto n.º 21.033, que exigia que livros e documentos contábeis fossem assinado por um revisor oficial de contas para adquirir efeito legal ou administrativo.

A centralização do estado impulsionou criação, em 1938, do Departamento Administrativo de Serviço Público - conhecido por DASP - e sua replicação nos departamentos estaduais, através do Decreto-lei n.º 579. Tal centralização administrativa institucionalizou um sistema de recrutamento por mérito e introduziu um sistema de meritocracia. Nas palavras de Araújo (2017) o DASP reunia uma elite técnica em seu corpo, e passou a exercer as funções de um superministério, pois centralizou em si aspectos para além da mera coordenação do funcionalismo público na esfera federal. A preferência na nomeação para postos públicos a graduados de escolas comerciais reconhecidas pode ser observada na Figura 4.

No Decreto-lei n.º 1.990, de 31 de janeiro de 1940, em seu artigo inicial determinou a centralização dos serviços de contabilidade e escrituração no Ministério da Fazenda, sob a imediata orientação, direção e fiscalização da Contadoria Geral da República. No mesmo ano, foi publicado o Decreto-lei n.º 2.416, que instituiu o modelo padrão de balanço orçamentário, e as normas financeiras aplicáveis à gestão dos recursos públicos, estabelecendo as normas sobre a contabilidade para os estados e municípios (Peleias & Bacci, 2004).

**Figura 4: Reconhecimento da educação formal para nomeação em cargos públicos.**



Fonte: Diário de Notícias do Rio de Janeiro (1939)

Cabe ressaltar que, em 1946, foram criados os Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade através do Decreto-lei nº 9.295, constituindo assim um marco na institucionalização da profissão contábil. Já caminhando para o final da terceira fase, a aprovação da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, nas palavras de Mendes & Branco (2017) representou um passo significativo na direção do aperfeiçoamento do processo orçamentário, da contabilidade pública e das finanças públicas brasileiras.

#### **4 Conclusões**

Através da análise histórica, a pesquisa conclui que o desenvolvimento da contabilidade pública no Brasil se organizou formalmente durante o período de 1889 a 1964. As atividades desempenhadas pelo contador sofreram alterações, e suas atividades foram sendo modificadas durante o período, assim como as habilidades e formação exigidas. O período de organização da contabilidade pública como profissão acompanha o próprio período de estruturação da máquina administrativa. Nesse cenário, o contador público experimentou o conjunto de comportamentos, normas, regras e deveres que a estrutura social articulou como padrão de conduta para buscar prestígio, exercer monopólio sobre a atividade funcional e conquistar o fechamento social. A pesquisa organiza e apresenta a existência de três fases em relação às mudanças no papel do contador no período analisado, adotando-se a abordagem sociológica de Larson (1977) e Abbott (1988).

Essa multidisciplinariedade que subsiste entre processos sociais que concorrem para a construção do papel social preconiza a primeira fase - desenvolvimento de conhecimento e habilidades técnicas - os antecedentes longínquos que abrangem a formação de um grupo ocupacional formal, e o desenvolvimento de conhecimentos e habilidades técnicas, isto é, a formal escrituração mercantil. Na segunda fase - diferenciação dos serviços e qualificação formal do profissional - marca o estabelecimento da escrituração mercantil, conhecida também por partidas dobradas, para a esfera estatal e a busca pela padronização e monopolização do conhecimento laboral. A delimitação das fronteiras do campo ocupacional também fica clara neste período, conforme criação da Diretoria Geral de Contabilidade e Contadoria Central da República, e exigências para o ingresso de cargos públicos. O terceiro período - consolidação do reconhecimento profissional - desenvolve-se com a definição das atribuições do contador e do guarda-livros, e da criação do Conselho Federal e dos Conselhos Regionais de Contabilidade, ocorrendo o fechamento social. Neste momento, o grupo ocupacional legitima sua unidade, tendo reconhecimento junto ao Estado a sua jurisdição e o poder de organização junto ao próprio grupo.

Como sugestão de trabalhos futuros, recomenda-se a continuidade da investigação da mudança dos papéis sociais dos contadores, analisando como as variáveis tecnológicas impactam na complexidade do domínio das profissões e nos projetos profissionais. Também poderiam ser desenvolvidas pesquisas históricas utilizando análise documental de demonstrativos da época, compreendendo o período do final do império e início da República, discutindo como as tecnologias contábeis foram sendo criadas e introduzidas como prática para os contadores.

#### **Referências**

A Constituinte: Organ Liberal de São Paulo (1879). Edição 92, de 15 de novembro de 1879  
(Ed.92 p.4). Disponível em

<http://memoria.bn.br/DocReader/docreader.aspx?bib=709646&pesq=guarda%20livros>. Acesso em 27 de julho de 2020.

- Abbott, A. (1988). *The system of professions: an essay on the division of expert labour*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Abdelnour, S., Hasselbladh, H., & Kallinikos, J. (2017). Agency and Institutions in Organization Studies. *Organization Studies*, 38(12), 1775–1792. <https://doi.org/10.1177/0170840617708007>
- Abreu, M. de P. (2002). *Os Funding Loans brasileiros (1898-1931)*. Pesquisa e Planejamento Econômico, 32(3), 515–540.
- Adde, T. V. (2012). *O fim do Império e o nascimento da República: o desenvolvimento da contabilidade brasileira durante a Primeira República* (Dissertação de Mestrado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, SP.
- Adde, T. V., Iudícibus, S. de, Filho, Á. A. R., & Martins, E. (2014). A Comissão das Partidas Dobradas de 1914 e a Contabilidade Pública Brasileira. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 25, 321–333. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201412030>
- Albuquerque, C. D. M., & Bizerra, A. L. V. (2011). Convergência contábil na administração pública federal: o caso das Instituições Federais de Ensino do Estado do Rio de Janeiro. *Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, v. 13, n. 52, p. 55 – 64.
- Araújo, R. O. (2017). *Nas engrenagens do Estado Novo: a centralidade do DASP na reforma administrativa e na criação de redes organizacionais de produção (1938-1945)* (Tese de Doutorado). Universidade Federal Fluminense, Niterói, RJ.
- Azevedo, R. R. De, & Pigatto, J. A. M. (2020). Raízes da contabilidade orçamentária e patrimonial no Brasil. *Revista de Administração Pública*, 54(1), 32–58. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180155>
- Baker, R., & Rennie, M. D. (2013). An institutional perspective on the development of Canada's first public accounts. *Accounting History*, 18(1), 31-50.
- Barbosa, M. L. D. O. (2003). *As profissões no Brasil e sua sociologia*. Dados, 46(3), 593-607. <http://doi.org/10.1590/S0011-52582003000300007>
- Bardin, L. (2011). *Análise de Conteúdo*/Laurence Bardin; Tradução Luís Antero Reto, Augusto Pinheiro. São Paulo: Edições, 70.
- Bonelli, M. D. G. (2002). Os médicos e a construção do profissionalismo no Brasil. *História, Ciências, Saúde-Manguinhos*, 9(2), 431-436. <https://doi.org/10.1590/S0104-59702002000200011>
- 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. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90017-3](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90017-3)
- Cardoso, R. L., Riccio, E. L., & de Albuquerque, L. G. (2009). Competências do contador: um estudo sobre a existência de uma estrutura de interdependência. *Revista de Administração da USP*, 44(4), 365-379.

- Carnegie, G. D., & Napier, C. J. (1996). Critical and interpretive histories: insights into accounting's present and future through its past. *Accounting, Auditing & Accountability*, 9(3), 7-39.
- Carneiro, A., & Barros, A. (2017). Uso de documentos para narrar a história de organizações reflexões e experiências. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 11(30), 14-23.
- Carr-Saunders, A. M., & Wilson, P. A. (1933). *Professions (The)*. Clarendon Press, Oxford.
- Castro, D. P. D & Garcia, L. M. (2004). *Contabilidade pública no Governo Federal: guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do Excel*. São Paulo, SP: Ed. Atlas.
- Coraiola, D. M., Jacometti, M., Baratter, M. A., & Gonçalves, S. A. (2015). Conciliando agência e contexto na dinâmica da mudança institucional. *Cadernos Ebape*, 13(4), 701-726. <http://dx.doi.org/10.1590/1679-39518879>
- Costa, E. V. D. (2007). *Da monarquia à república: momentos decisivos*. São Paulo: Fundação Editora da UNESP.
- D'Auria, F. (1953). *Cinquenta anos de contabilidade:(1903-1953)*. São Paulo: Indústria Gráfica Siqueira S/A.
- Diário de Notícias do Rio de Janeiro (1939). Edição 5167, de 31 de agosto de 1939 (Ed.5167 p.4) Disponível em [http://memoria.bn.br/DocReader/DocReader.aspx?bib=093718\\_01&pesq=%2220.158%20de%209%20de%20julho%20de%201931%22&pasta=ano%20193](http://memoria.bn.br/DocReader/DocReader.aspx?bib=093718_01&pesq=%2220.158%20de%209%20de%20julho%20de%201931%22&pasta=ano%20193). Acesso em 27 de julho de 2020.
- Durkheim, E. (2014). *The division of labor in society*. Simon and Schuster.
- Enap, R. (2017). Exposição de Motivos submetida à apreciação do Excelentíssimo Senhor Presidente da República, propondo a reorganização do Departamento Administrativo do Pessoal Civil (DASP). *Revista do Serviço Público*, 105(1), 129-133.
- Foster, W. M., Coraiola, D. M., Suddaby, R., Kroezen, J., & Chandler, D. (2017). The strategic use of historical narratives: A theoretical framework. *Business History*, 59(8), 1176-1200. <https://doi.org/10.1080/00076791.2016.1224234>
- Freidson, E. (1988). *Professional powers: a study of the institutionalization of formal knowledge*. University of Chicago Press.
- Gomes, D., Carnegie, G. D., Napier, C. J., Parker, L. D., & West, B. (2011). Does accounting history matter. *Accounting History*, 16(4), 389-402. <https://doi.org/10.1177/1032373211417993>
- Gomes, F. F. (2016). *A evolução da contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem sobre as transformações e o crescimento da importância da Contabilidade Pública*. Trabalho de conclusão de curso (Especialização). Escola Nacional de Administração Pública Brasília, DF.
- Gonçalves, C. M. (2017). Análise sociológica das profissões: principais eixos de desenvolvimento. *Revista da Faculdade de Letras da Universidade do Porto*, 17.

- Greenwood, R., Suddaby, R., & Hinings, C. R. (2002). Theorizing change: The role of professional associations in the transformation of institutionalized fields. *Academy of management journal*, 45(1), 58-80.
- Johnson, T. J. (2016). *Professions and Power* (Routledge Revivals). Routledge.
- Kallinikos, J., Hasselbladh, H., & Marton, A. (2013). Governing social practice. *Theory and society*, 42(4), 395-421.
- Larson, M. S. (1977). *The rise of professionalism: A sociological analysis*. University of California, Berkeley.
- Larson, M. S. (1979). Professionalism: rise and fall. *International Journal of Health Services*, 9(4), 607-627.
- Lee, T. (1995). The professionalization of accountancy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 48-69.
- Leeds, A. (1964). Brazilian careers and social structure: an evolutionary model and case history. *American Anthropologist*, 66(6), 1321-1347.
- Lopes, A. B., & Martins, E. (2005). *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas.
- MacDonald, K.M. (1999). *The sociology of the professions*. London, Sage Publications.
- Machado, Maria H. (1995). *Sociologia das profissões: uma contribuição ao debate teórico*. In: Profissões de saúde: uma abordagem sociológica. Rio de Janeiro: Fiocruz. pp. 13-33.
- Martins, E., Silva, A. F. D., & Ricardino, Á. (2006). Escola Politécnica: possivelmente o primeiro curso formal de Contabilidade do Estado de São Paulo. *Revista Contabilidade & Finanças*, 17(42), 113-122.
- McCue, C. P. (2001). Local government accountants as public managers: An evolving role. *State and Local Government Review*, 33(2), 144-157.
- Mendes, G. F., & Branco, P. G. G. (2017). Grandes Eventos do IDP: Fórum 50 anos da Lei geral dos orçamentos lei nº 4.320. Organizadores: Gilmar Ferreira Mendes; Paulo Gustavo Gonet Branco. *Revista IDP*, (1)1, 8-9.
- Mendonça Neto, O. R., Cardoso, R., & Oyadomari, J. C. (2012). A profissionalização do contador no Brasil. *BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 9(4), pp. 393-406.
- Mikesell, John L. 1998. *Fiscal administration: Analysis and applications for the public sector*. 5ª ed. New York: Harcourt Brace.
- Moore, W. E. (1970). *The professions: Roles and rules*. Russell Sage Foundation.
- Paiva, C. H. A. (2009). A burocracia no Brasil: as bases da administração pública nacional em perspectiva histórica (1920-1945). *História [on-line]*, 28(2), 775-796.
- Parker, L. D. (1999). Historiography for the new millennium: adventures in accounting and management. *Accounting History*, 4(2), 11-42.
- Parsons, T. (1939). The professions and social structure. *Social forces*, 17(4), 457-467.

- Peleias, I. R., & Bacci, J. (2004). Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: Os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade. *Revista Administração online–Fecap*, 5(3), 39-54.
- Pereira, E. A. J., & da Cunha, M. F. V. (2007). Reflexões sobre as profissões. *Encontros Bibli: Revista eletrônica de Biblioteconomia e Ciência da Informação*, 12(24), 44-58.
- Portulhak, H., & Barilli, R. F. (2016). Motivações para a expulsão de contabilistas do serviço público federal brasileiro. *RACE-Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 15(2), 685-704.
- Previts, g. J., Parker, I. D., & Coffman, e. N. (1990). An Accounting Historiography: Subject Matter and Methodology. *Abacus*, 26(2), 136–158.
- República de Santa Catarina (1895). Edição 218, de 26 de setembro de 1895. (Ed.218 p. 2). Disponível em <http://memoria.bn.br/DocReader/DocReader.aspx?bib=711497x&pesq=%221.651,%20de%2013%20de%20janeiro%20de%201894%22&pasta=ano%20189>. Acesso em 27 de julho de 2020.
- Ricardino, Á., & Carvalho, L. N. (2004). Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. *Revista Contabilidade & Finanças*, 15(35), 22-34.
- Richardson, A. J. (1987). Accounting as a legitimating institution. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), 341-355.
- Rodrigues, L. L., Schmidt, P., Santos, J. L. D., & Fonseca, P. C. D. (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. de L. (2002). *Sociologia das Profissões*. Celta, Portugal (Oeiras).
- Sá, A. L. D. (2008). *História geral da contabilidade no Brasil*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade.
- Santana Junior, J. J. B. D., Pereira, D. M. V. G., & de Gusmão Lopes, J. E. (2008). Análise das habilidades cognitivas requeridas dos candidatos ao cargo de contador na Administração Pública Federal, utilizando-se indicadores fundamentados na visão da Taxonomia de Bloom. *Revista Contabilidade & Finanças*, 19(46), 108-121.
- Schmidt, P., & de Medeiros Gass, J. (2018). Estudo comparativo entre a história da contabilidade tradicional e a sua nova história. *Ciência & Trópico*, 42(2), 71-98.
- Silva, A. C. R. D., & Martins, W. T. S. (2007). *História do pensamento contábil*. Curitiba, Juruá.
- Walker, S. P. (2016). Revisiting the roles of accounting in society. *Accounting, Organizations and Society*, 49, 41-50.
- Weber, M. (2013). *From Max Weber: essays in sociology*. Routledge.
- Wilensky, H. L. (1964). The professionalization of everyone? *American journal of sociology*, 70(2), 137-158.